

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 20. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf an der Krems vom 21. November 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2004 sowie Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum Solarien in Form eines Einzelunternehmens. Gegen die (nach erfolgter Betriebsprüfung), nach der Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO, ergangenen Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2004 wurde rechtzeitig Berufung eingebbracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass die Betriebsprüfung mit dem Betriebsprüfer abgeschlossen und gemäß § 149 Abs. 2 BAO auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet wurde. Die entsprechende Niederschrift vom 4.10.2006 sei sowohl vom Steuerberater als auch vom Prüfer unterfertigt und liege vor. Daraus gehe hervor, dass über sämtliche Punkte Einigung erzielt wurde. Die Niederschrift beziehe sich auf das Besprechungsprogramm, es seien darin Umsatzerhöhungen und Gewinnzurechnungen einvernehmlich vereinbart. Außerdem sei kein Hinweis in der Niederschrift enthalten, dass die Verluste 2003 und 2004 nicht anerkannt würden. Der Bericht gemäß § 150 BAO weiche von der Niederschrift ab, obwohl wegen der mit dem Prüfer erfolgten Einigung über die Besteuerungsgrundlage eine Schlussbesprechung nicht abgehalten wurde: Der Bericht gemäß § 150 BAO und die nunmehr in Berufung gezogenen Abgabenbescheide seien aus nicht

nachvollziehbaren Gründen einseitig abgeändert worden. Diese Änderung entbehre jeder Rechtsgrundlage, weshalb den in Berufung gezogenen Abgabenbescheiden die Feststellungen gemäß der Niederschrift zu Grunde zu legen seien.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass Grundaufzeichnungen, aus denen die Tageslösungen abgeleitet wurden, nicht aufbewahrt wurden. Dies stelle einen schweren Buchführungsmangel dar, da man die Richtigkeit der aufgezeichneten Beträge nicht überprüfen könne. In der Folge seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzweg ermittelt worden. Die festgestellten Aufzeichnungsmängel seien in Punkt 1 des Besprechungsprogramms vom 4.10.2006 dargestellt. Übereinstimmend mit der Berufung wurde auf Punkt 2 verwiesen, in dem laut "vereinbarter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen eine Zuschätzung von 5.900,00 € im Jahr 2003 und 6.100,00 € im Jahr 2004 dargestellt" sei.

Die aus den Bilanzen ersichtlichen Einlagen im Jahr 2003 in Höhe von 54.077,84 € und die Entnahmen im Jahr 2004 in Höhe 13.100,00 €, dass Einkommen der Gattin von 4.303,00 € und 7.995,00 € sowie die Zuschätzungen des Prüfers reichten nach der Aktenlage nicht aus, den Lebensunterhalt des Abgabepflichtigen und seiner Familie zu bestreiten, weshalb sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers nicht anschließen konnte und eine Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlags von 10 % des erklärten Umsatzes vornahm. Dabei wurde berücksichtigt, dass der Bw. 2004 Geldmittel aus der Auflösung einer Personengesellschaft zur Verfügung hatte, wodurch sich die Einlagen 2003 erklären.

Noch vor Bescheiderlassung wurde der Bw. über die beabsichtigte Änderung des Zuschätzungsbeitrages informiert und ersucht, dem Finanzamt eine schlüssige Darstellung der Möglichkeiten der zur Bestreitung des Lebensunterhalts auf Basis der erklärten und vom Prüfer geänderten Besteuerungsgrundlagen vorzulegen. Seine Berechnung erschien dem Finanzamt in der Folge nicht schlüssig, da sie nicht von den tatsächlichen Entnahmen des Steuerpflichtigen ausging, sondern den erklärten Bilanzgewinn ähnlich einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner durch Ansatz von Vermögensänderungen auf angeblich verfügbare Geldmittel änderte. Die sich so ergebenden Beträge standen aber dem Bw. nicht zur Verfügung sondern nur die, die er tatsächlich aus seinem Betrieb entnahm, sowie eventuell nicht bekannte private Geldmittel, die aber aus der vorgelegten Aufstellung nicht ersichtlich sind.

In der Beilage 1 zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden die Abänderungen begründet und rechnerisch dargestellt. Der Einwand des Bw's. über die nicht erfolgte Information sei also nicht zutreffend. Auch liege eine Bindung des Finanzamtes an die

Prüferfeststellungen nicht vor. Hinsichtlich der nicht erfolgten Anerkennung des Verlustvortrags wird auf VwGH-Judikate verwiesen.

In einer Entgegnung des Bw's. zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die "vom Finanzamt behaupteten Buchhaltungsmängel in Form des Fehlens von Grundaufzeichnungen, aus denen die Tageslosungen abgeleitet worden seien und andere Beanstandungen kein novum productum sondern ein novum repertum" darstellen. Der Betriebsprüfer sei ein Organ des Finanzamtes und sei es im Außenverhältnis unbedeutend, welche Approbationsbefugnisse im Innenverhältnis bestünden. Entscheidend sei das Auftreten nach außen; dafür liegen ein Prüfungsbericht und eine Niederschrift vor. Bei der Niederschrift handle es sich um eine öffentlich rechtliche Urkunde, die den Beweis für sich habe; - das heißt sie unterliege keiner freien Beweiswürdigung, wenn sie ordnungsgemäß zu Stande gekommen sei, worüber kein Zweifel bestehe. Der Verzicht auf eine Schlussbesprechung sei von besonderer Relevanz und insoferne bindend, das heißt es dürfe nicht ohne triftigen Grund vom Finanzamt einseitig davon abgegangen werden. Tatsachen und Beweismittel, die nicht schon bei der Betriebsprüfung dem Prüfer bekannt waren, liegen nicht vor, weshalb auch kein triftiger Grund vorliege, und das Finanzamt sich in der Folge gegen den abgabenrechtlich bedeutsamen Grundsatz von Treu und Glauben hinwegsetze. Eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO, eine Bescheidaufhebung im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO sei bei gegebenem Sachverhalt nicht vorgesehen.

Zur nicht erfolgten Anerkennung des Verlustvortrags wird unter Bezug auf B 370/95 von 26.2.1996 ausgeführt, dass der Sicherheitszuschlag dazu diene, zu Lasten des Steuerpflichtigen auch die letzten Unsicherheiten auszuschalten. Auch ein Sicherheitszuschlag von 100.000,00 S bei einer Umsatzverkürzung von 33.000,00 S schließe den Verlustvortrag nicht aus. Weiters wird B 2006/92 vom 28.8.1993 zitiert, wonach dann, wenn die Richtigstellung von Fehlbuchungen möglich ist oder die unterlassene Buchung nachgetragen oder der unterlaufene Mangel durch Schätzung behoben werden kann, einer ihrer Art nach auf periodengerechte Erfassung der Geschäftsvorgänge angelegten Buchführung nicht die Eignung abgesprochen werden dürfe, einen vortragsfähigen Verlust aufzuweisen.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.10.2006 festgestellt wurde, dass das Besprechungsprogramm einen Bestandteil der Niederschrift darstellt sowie auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 verzichtet wurde. Diese Niederschrift ist sowohl vom Prüfer als auch vom steuerlichen Vertreter des nunmehrigen Bw. unterfertigt.

Aus dem bezogenen Besprechungsprogramm vom 4.10.2006 geht hervor, dass der nunmehrige Bw. im Prüfungszeitraum zwei Sonnenstudios betrieb. Anlässlich der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Hauptbestandteil der Tätigkeit des

Abgabepflichtigen in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Solarien an Kunden bestehe. Die Solarienumsätze wurden täglich über ein mechanisches Zielwerk erfasst. Endbestand abzüglich Anfangsbestand ergab den Umsatz / Solarium. Diese Bestände wurden täglich händisch in Aufzeichnungen erfasst. Diese Grundaufzeichnungen dienen zur Verteilung der Umsätze nach Umsatzgruppen laut Bilanz. Die Grundaufzeichnungen wurden nicht aufbewahrt, was nach Ansicht der Betriebsprüfung einen schweren Mangel der Buchführung darstellt, weshalb Umsatz- und Gewinnzuschätzungen erfolgten.

Nach ergangener Betriebsprüfung wurde der nunmehrige Bw. aufgefordert, die Ermittlung seines Familieneinkommens 2003 und 2004 darzustellen, wobei er von den Verlusten laut Jahresabschlüssen ausging, dann auswies: AfA, Buchwertabgang, Zuweisung Rückstellungen, Erhöhung Bankverbindlichkeiten, Veränderung Lieferverbindlichkeiten, Veränderung sonstige Verbindlichkeiten, Veränderung noch nicht eingelöste Gutscheine, Investitionen, Veränderung Vorräte, Veränderung sonstige Forderungen, Veränderung Geldmittel; - daraus errechnete er "verfügbare Geldmittel", rechnete dazu die Einkünfte seiner Gattin (w.o.a.), was ein Familieneinkommen von 73.630,17 € / 2003 und 28.234,37 € / 2004 ergab.

Über die Berufung wurde erwogen:

A)

Gemäß § 149 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen (Abs. 1).

Die Schlussbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint (Abs. 2).

	Gemäß § 150 BAO ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln.
	Gemäß § 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 (Abs. 1).
	<p>Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).</p> <p>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).</p>
B)	
	<p>Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,</p> <ul style="list-style-type: none"> - wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und - soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden....

ad A)

Bei Anwendung der §§ 149 und 150 BAO auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt bezüglich der Berufungsvorbringen, wonach der Sicherheitszuschlag nach erfolgter Betriebsprüfung (dh. vom Prüfer und Vertreter des Bw's unterfertigte Niederschrift unter Verzicht auf Schlussbesprechung) nicht hängt werden dürfen, ergibt sich eindeutig, dass die Berufungsausführungen nichts für die Interessen des Bw's bringen, wenn in § 150 BAO klar ausgeführt wird, dass über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten ist: Allein aus dieser Diktion ergibt sich, dass dieser Bericht keine Bescheidwirkung entfaltet. – Bei Auslegung des Gesetzestextes ist dieser Bericht zu verfassen, egal ob nun nach erfolgter Betriebsprüfung eine Schlussbesprechung stattfand oder nicht (da andernfalls eine entsprechende Regelung in den Gesetzestext aufgenommen worden wäre): § 150 BAO ist in der Folge auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt (Betriebsprüfung ohne Schlussbesprechung) anzuwenden.

Lt. VwGH vom 28.3.2001, 89/13/0026 ist dieser Prüfbericht kein Bescheid (lt. Stoll, BAO, 1670 ist er als Aktenvermerk zu qualifizieren). In der Folge ist eine Bindung der Abgabenbehörde an die fachliche Qualifizierung des geprüften Sachverhaltes durch den Betriebsprüfer nicht gegeben, weshalb die in der Berufung bemängelte Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz nach erfolgter Betriebsprüfung gesetzeskonform war (siehe oben zitiertes VwGH-

Judikat), wiewohl grundsätzlich darauf hinzuweisen ist, dass die Berufungsausführungen zu "nova producta" und "nova reperta" bzw. zum Vorwurf, dass keine Wiederaufnahmbescheide ergehen hätten dürfen, nichts für die gegenständliche Berufung bringen, die sich gegen die nach Betriebsprüfung ergangenen Sachbescheide, jedoch nicht gegen die Wiederaufnahmbescheide richtet.

ad B)

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003 ua.), wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166 ua.). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 27.8.2002, 96/14/011 ua.).

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann die ungeklärte Deckung des Lebensaufwandes gehören (VwGH 31.7.2002, 98/13/0194 ua.). Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen 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).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187 ua.); die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019).

Der Bw. bestritt nicht die Tatsache, dass er die täglich händisch aufgezeichneten End- und Anfangsbestände der Zählwerke seiner Solarien nicht aufbewahrte.

Da diese die Grundlagen zur Ermittlung der von ihm zu entrichtenden Abgaben bilden, führt seine Handlungsweise zu einem schwerwiegenden Mangel seiner Aufzeichnungen, der die von ihm errechneten Bemessungsgrundlagen als unglaubwürdig erscheinen lässt. – Dies umso mehr, als er dem keine Argumente entgegensetzte und die nach Betriebsprüfung angeforderte Aufstellung zu Ermittlung des Familieneinkommens in den berufungsgegenständlichen Jahren ja nicht geeignet ist, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln: Aus AfA, Buchwertabgang, Zuweisung zu Rückstellungen u.ä. kann nicht ein materiell verfügbares Einkommen zur Deckung des Lebensaufwandes errechnet werden; dass das angeführte Einkommen seiner Gattin dazu auch nicht ausreicht, ist offenkundig, umso mehr als sie davon ja auch ihre persönlichen Bedürfnisse zu befriedigen hatte.

Bei Beachtung der angeführten VwGH-Judikatur und Anwendung auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt erscheint in der Folge der verhängte Säumniszuschlag als durchaus dem zugrunde liegenden Sachverhalt angemessen. –

Wenn der Bw. nun hinsichtlich der abgesprochenen Verlustvortragsfähigkeit auf die von ihm bezogenen VfGH-Judikate verweist, so ist dazu Folgendes auszuführen: In B 370/95 vom

26.2.1996 wird eindeutig ausgesprochen, dass, wenn bei einer ihrer Art nach tauglichen Buchführung aufgetretene Mängel nicht so geartet sind, dass sie nach Art und Umfang auf das ganze Rechenwerk ausstrahlen, ein Verlustvortrag zulässig ist. Aus dem Sachverhalt des bezogenen VfGH-Judikats geht hervor, dass in einem Jahr in einem einzigen Fall ein vom Geschäftsführer vereinnahmter Betrag von 33.000,00 S nicht verbucht wurde. Die Abgabenbehörde wertete diesen Umstand als Umsatzverkürzung und veranschlagte einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 100.000,00 S. Der VfGH gestand der Abgabenbehörde in der Folge zu, dass eine lückenlose Überprüfung von Schwarzgeschäften nicht möglich sei, doch verwies er auch darauf, dass die Mängel der Buchhaltung der beschwerdeführenden Gesellschaft, die ihrer Art nach unbestrittenmaßen tauglich ist, keinesfalls so geartet sind, dass sie nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen: Gerade darin aber besteht der Unterschied zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt, da hier nicht ein vereinnahmter Betrag nicht verbucht wurde, sondern händische Aufzeichnungen, die zur Ermittlung der Umsätze dienen, nicht aufbewahrt wurden, dh. die Grundlage des gesamten Rechenwerkes nicht vorliegt, der Sicherheitszuschlag also nicht dazu diente, einen nicht erfassten Betrag zu "reparieren", sondern bestenfalls dazu diente, eine annähernd möglich erscheinende Bemessungsgrundlage zu definieren. Dass das Fehlen der händischen Aufzeichnungen nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlte, ist offenkundig und braucht nicht näher erläutert werden. – Eine Anwendbarkeit des bezüglichen VfGH-Judikats im Sinne des Bw's. ist in der Folge nicht gegeben.

Dies wird auch bestätigt durch das berufungsgegenständlich bezogene (und auch im oa. VfGH-Judikat behandelte) Judikat des VfGH vom 28.9.1993, B 2006/92, wo ausgesprochen wird, dass Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Buchhaltung den Verlustvortrag sachlicherweise nur dann hindern können, wenn sie nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen: Dass das im berufungsgegenständlichen Fall vorliegt, wurde oben behandelt und wurde auch durch den verhängten Säumniszuschlag (wie oben beschrieben) eine annähernd möglich erscheinende Bemessungsgrundlage definiert, jedoch konnte dadurch eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht erfolgen.

Der VfGH sprach auch in seinem Erkenntnis vom 10.12.1992, B 227/91 aus, dass sogar ein seiner Art nach taugliches Rechenwerk dem Erfordernis nach periodengerechter Gewinnermittlung nicht genüge, wenn es aufgrund seiner Mangelhaftigkeit eine Berechnung und Überprüfung des Verlustes nicht ermöglicht, weshalb ein Verlustvortrag nicht erfolgen könne: Im berufungsgegenständlichen Fall nun liegt der Sachverhalt noch drastischer, da das Rechenwerk ja seiner Art nach (aufgrund der nichterfolgten Aufbewahrung der händischen Aufzeichnungen) nicht tauglich war, eine Berechnung und Überprüfung des Verlustes zu ermöglichen. Im Größenschluss dazu ist also bei einem (wie im berufungsgegenständlichen

Fall vorliegenden) seiner Art nach – unbestrittenemassen – untauglichen Rechenwerk ein Verlustvortrag nicht zu gewähren, zumal durch die Verhängung des Säumniszuschlages das untaugliche Rechenwerk (wie oa.) nicht in dem Maß saniert wurde, dass einzelne nicht erfasste Buchungen nachgeholt wurden, sondern lediglich eine annähernd möglich erscheinende Bemessungsgrundlage gefunden wurde.

Es konnte in der Folge ein Verlustvortrag nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Jänner 2009