

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Redde Bilanzbuchhalter GmbH, Floridsdorfer Hauptstraße 33/1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 08.08.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 22.06.2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Die Bf ist Friseurmeisterin und erzielt als Einzelunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin in den Jahren 2006 und 2007 die Unvollständigkeit der Grundaufzeichnung sowie Kalkulationsdifferenzen fest, weshalb eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung von jährlich 15.000,00 Euro vorgenommen wurde.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren dieser Feststellung Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) führte die steuerliche Vertretung aus, es werde nicht begründet, warum die Prüferin zur Überzeugung gelange, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht gegeben sei und Aufbewahrungspflichten verletzt worden seien. Auch die Umsatzhinzuschätzung von 15.000,00 Euro jährlich in den Jahren 2006 und 2007 sei unbegründet. Die

Arbeitnehmerin, Frau A, sei mit 25 Stunden und nicht - wie von der Betriebsprüfung angenommen - mit 40 Stunden beschäftigt und daher statt 1800 Stunden lediglich 1125 Stunden anwesend. Frau B sei nur an einem Tag 9 Stunden anwesend, weshalb statt 975 nur 405 Stunden anzusetzen seien. Die Lehrlinge im ersten Lehrjahr seien laut Berufsbild nicht berechtigt, selbständige Arbeiten durchzuführen und daher nicht als produktive Mitarbeiter anzusehen. Die Unternehmerstunden seien insofern unrichtig, als die Bf im Jahr 2005 einen Bandscheibenvorfall erlitten habe, operiert worden sei und im Jahr 2006 einen langen Rehabilitations- und Kuraufenthalt absolviert habe. Seit diesem Vorfall könne sie nur mehr zeitweise und geringfügig produktiv tätig sein. Die angenommenen 1040 Stunden seien daher nicht zutreffend.

Der Zeiteinsatz für einen durchschnittlichen Haarschnitt bei Frauen betrage inklusive Beratung 40 bis 50 Minuten, bei Herren 45 Minuten. Der Ansatz der Betriebsprüfung sei vielleicht bei anderen Friseuren zutreffend, die Bf habe auf Grund der bestehenden Konkurrenz einen anderen Weg einschlagen müssen. Die Bf lege für ihre Stammgäste anlässlich von Geburts- und Feiertagen Gutscheine auf, die größtenteils auch eingelöst würden. Sie seien der Betriebsprüfung vorgelegt, aber in der Kalkulation in keiner Weise berücksichtigt worden.

In ihrer Stellungnahme zur Beschwerde führte die Prüferin aus, die Kalkulationsdifferenzen seien sowohl mit der Bf als auch mit der damaligen steuerlichen Vertretung ausführlich besprochen worden und die Kalkulationsgrundlagen nachweislich sowohl an die Bf als auch an die steuerliche Vertretung übermittelt worden. Eine Stellungnahme dazu sei am 14.04.2011 per Mail übermittelt worden. Darin seien verschiedene Einwände (Gutscheinaktionen, geringere Mitarbeit von Lehrlingen) vorgebracht worden, die in weiterer Folge in die Kalkulation eingearbeitet worden seien. Die offenen Fragen seien bei der am 09.05.2011 durchgeführten Schlussbesprechung besprochen und gewürdigt worden.

Auch die nicht aufbewahrten Grundaufzeichnungen seien besprochen worden. Es seien nur Teile der abverlangten Terminkalender vorgelegt worden. Die Tageslosungen seien in jederzeit änderbare Exceldateien eingetragen worden. Es habe nicht geklärt werden können, warum die Tageslosungen nicht in chronologischer Reihenfolge ausgewiesen worden seien. Die Nichtordnungsmäßigkeit des verwendeten Systems erzeuge schwere Zweifel an der sachlichen Richtigkeit des Rechenwerkes. Darüber hinaus habe nicht geklärt werden können, warum in den Personalstammdaten eine Mitarbeiterin überhaupt nicht enthalten gewesen sei.

Die Stellungnahme der Prüferin wurde der Bf mit dem Hinweis übermittelt, dass die zur Überprüfung vorgelegten Geschäftsaufzeichnungen begründete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit ausgelöst hätten, weil die Möglichkeit der nachträglichen Änderung der Aufzeichnungen bestanden habe. Der Bf wurden auch die von der Prüferin vorgenommenen Nachkalkulationen mit der Möglichkeit zur Gegenäußerung übermittelt. Die Bf gab keine Stellungnahme dazu ab.

In weiterer Folge wurde die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidungen als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, der Einwand, die amtswegige Wiederaufnahme sei ohne ausreichende Begründung erfolgt, sei unzutreffend. Es werde in diesen Bescheiden auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und die besprochenen Details der Niederschrift hingewiesen.

Es hätten sich wegen fehlender Grundaufzeichnungen sowie unvollständiger und nicht ordnungsgemäß geführter Aufzeichnungen begründete Zweifel ergeben, dass die erklärten Besteuerungsgrundlagen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden. Auf Grund beträchtlicher Abweichungen der innerhalb bestimmter Beschäftigungszeiten von Bediensteten angeblich erzielten Umsätze von den statistisch durchschnittlich erzielbaren Stundenerlösen bei einem Betrieb dieser Größe und Dienstnehmerzahl sowie wegen der Nichtvorlage der Aufzeichnungen über vereinbarte Kundentermine sei die Zuschätzung von jährlich 15.000,00 Euro gerechtfertigt. Es werde zwar versucht, das Kalkulationsergebnis der Betriebsprüferin als verfehlt darzustellen, allerdings bleibe die Bf den Nachweis schuldig, dass ein anderes Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen der Jahre 2006 und 2007 mit größerer Wahrscheinlichkeit entsprochen hätte.

Innerhalb offener Frist stellte die steuerliche Vertretung der Bf einen Vorlageantrag bezüglich ihrer Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf ist Friseurmeisterin und erzielt als Einzelunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

1. Schätzungsberechtigung:

Sachverhalt:

Die Bf legte während des Betriebsprüfungsverfahrens die Grundaufzeichnungen nicht vollständig vor. Eine Verprobung der erklärten Umsätze ergab erhebliche Differenzen.

Rechtliche Würdigung:

§ 184 BAO hat folgenden Wortlaut:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) 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."

In der Begründung der Beschwerdeentscheidungen wurde bereits ausführlich zur Schätzungsberechtigung der Behörde Stellung genommen. Das Bundesfinanzgericht verweist ausdrücklich auf diese Ausführungen, denen die Bf im Vorlageantrag nicht entgegentrat. Auch zu den Ausführungen im Vorlagebericht nahm die Bf nicht Stellung. Darin wurde darauf hingewiesen, dass unvollständige und nicht ordnungsgemäße Geschäftsaufzeichnungen zu Zweifeln an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen geführt hätten.

Da Grundaufzeichnungen (Terminkalender) nicht vollständig vorgelegt wurden und im Zuge einer Verprobung beträchtliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen festgestellt wurden, ist die Abgabenbehörde entsprechend der angeführten gesetzlichen Bestimmung zur Schätzung verpflichtet.

2. Höhe der Schätzung

Sachverhalt:

Die im Wege einer Verprobung festgestellten Kalkulationsdifferenzen von 42.863,00 Euro für 2006 und von 53.915,00 Euro für 2007 konnten von der Bf nicht zur Gänze aufgeklärt werden.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf folgende Beweiswürdigung:

Von der Prüferin wurden unter Ansatz von insgesamt 4.278,80 Arbeitsstunden und einem durchschnittlichen Erlös pro Stunde von 52,50 Euro folgende Netto-Kalkulationsdifferenzen festgestellt:

2006	2007
90.519,00 €	101.340,00 €

Während des Betriebsprüfungsverfahrens wurden gegen diese Kalkulation folgende Einwände erhoben:

- A, C und B seien nur teilzeitbeschäftigt gewesen.
- D sei nur zur Probe im Betrieb gewesen und hätte keinen Umsatz gebracht.
- Lehrlinge im 1. Lehrjahr dürfen nur zum Waschen und Aufräumen eingesetzt werden.
- Das Personal sei stark fluktuierend und teilweise ungeeignet.
- Das Färben der Haare nehme 60 bis 70 Minuten in Anspruch.
- Für das Vorbereiten des Färbens würden 10 bis 20 Minuten .
- Jeder Kunde werde im Ausmaß von 10 bis 15 Minuten beraten.

Die Prüferin berücksichtigte diese Argumente und gelangte unter Ansatz von 3.616 Arbeitsstunden und einem durchschnittlichen Erlös pro Stunde von 52,45 Euro zu folgenden Nettodifferenzen:

2006	2007
61.319,00 €	75.313,00 €

Die im Zuge der Schlussbesprechung gemachten Anmerkungen der Bf wurden in weiterer Folge von der Prüferin berücksichtigt, insgesamt 3.380 Arbeitsstunden und ein durchschnittlicher Erlös pro Stunde von 49,56 Euro angesetzt und eine Netto-Kalkulationsdifferenz von 42.863,00 Euro für 2006 und von 53.915,00 Euro für 2007 errechnet.

Die von der Betriebsprüfung tatsächlich vorgenommene Zuschätzung von 15.000,00 Euro jährlich trägt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dem Vorbringen, die Bf habe anlässlich von Geburts- und Feiertagen an Stammkunden Gutscheine verschenkt und sei krankheitshalber nicht einmal zu 50% einsatzfähig gewesen, ausreichend Rechnung. Sowohl in den Beschwerdevereinsentscheidungen als auch im Vorlagebericht - beide haben die Wirkung eines Vorhaltes - wurden die bei der Zuschätzung berücksichtigten Einwände angeführt. Die Bf gab dazu keine Stellungnahme ab. Die Zuschätzung erscheint daher auch der Höhe nach durchaus angemessen.

Rechtliche Würdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Der Verwaltungsgerichtshof sprach in seinem Erkenntnis vom 23. April 2014, Ro 2014/13/0022, aus, das Schätzungsverfahren müsse stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei müsse die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung sei es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei und, wer zur Schätzung Anlass gebe, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen müsse.

Da die Bf Grundaufzeichnungen nur teilweise vorlegte und die durch die Betriebsprüfung durchgeführte Verprobung der erklärten Umsätze erhebliche Differenzen ergab, war es notwendig, die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, sowie Ritz, BAO⁶, § 184 Tz. 12).

In der nach der Schlussbesprechung adaptierten Kalkulation hatte die Prüferin den in der Beschwerde gemachten Einwand betreffend Frau A und betreffend die Lehrlinge im ersten Lehrjahr berücksichtigt und trotzdem Differenzen in Höhe von 42.863,00 Euro für 2006 und von 53.915,00 Euro für 2007 errechnet. In Anbetracht der Höhe dieser Differenzen wird den weiteren Beschwerdeenwendungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit der

tatsächlich vorgenommenen Zuschätzung von lediglich 15.000,00 Euro jährlich Rechnung getragen.

Die Schätzung zeitigt daher ein der Wirklichkeit mit größter Wahrscheinlichkeit nahekommendes Ergebnis.

Die Unsicherheit, die jeder Schätzung immanent ist, hat die Bf zu verantworten. Die von der Prüferin durchgeführte Kalkulation wurde im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens jeweils auf Grund der von Bf vorgebrachten Einwände angepasst und die tatsächlich erfolgte Zuschätzung bewegt sich lediglich im Rahmen von rund einem Drittel der festgestellten Differenzen.

Die gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 eingebrachte Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren der Jahre 2006 und 2007 wird angemerkt, dass diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen abgewiesen und dagegen kein Vorlageantrag eingebracht wurde.

3. Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit Schreiben vom 05.10.2011 stellte die Bf den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Die Beschwerde vom 08.08.2011 enthält keinen derartigen Antrag.

Daraus ergibt sich folgende rechtliche Konsequenz:

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

- a) in der Beschwerde,
- b) im Vorlageantrag (§ 264),
- c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder
- d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag der Bf voraus (*Ritz*, BAO⁶, § 274 Tz 2). Ein Antrag, der erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt wird, begründet keine Anspruch auf mündliche Verhandlung (*Ritz*, aaO, § 274 Tz 3, und die dort zitierte Judikatur).

Wie oben dargestellt wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gestellt. Entsprechend der

wiedergegebenen gesetzlichen Bestimmung ist damit der Antrag verspätet und begründet keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Da von der Bf keine Umstände angeführt wurden, die eine mündliche Verhandlung erforderlich erscheinen lassen, und solche auch nicht erkennbar sind, - die Bf machte von der wiederholt eingeräumten Möglichkeit zur Stellungnahme nicht Gebrauch -, konnte im Hinblick auf die genannten gesetzlichen Bestimmungen von der Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand genommen werden.

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 gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage besteht ausschließlich in der Beurteilung der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde nach § 184 BAO. Diese wurde im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. Ritz, aaO und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sowie beispielsweise VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 und VwGH 08.07.2009, 2007/15/0052) entschieden. Was die Höhe der schätzungsweise ermittelten Bemessungsgrundlagen anbelangt, so handelt es sich um eine Frage der Ermittlung des der Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhaltes.

Aus diesem Grund war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2018