



GZ. RV/1776-W/08,
GZ. RV/1775-W/08,
GZ. RV/1774-W/08,
GZ. RV/1735-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 26. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 und betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben. Die betreffende Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betrieb im Streitzeitraum einen Getränkehandel.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

Es wurden erhebliche Mängel bei den geführten Aufzeichnungen festgestellt. Es blieben Fragen der Betriebsprüfung zu den vorgelegten Aufzeichnungen unbeantwortet. Es wurden kein Wareneingangsbuch oder entsprechende Aufzeichnungen mit Datum und Bezeichnung der Lieferanten geführt. Im Kassasystem wurden Lücken in der Nummerierung festgestellt. Das Anlagenverzeichnis war nicht richtig. Bei den Ausgangsrechnungen stimmte das Belegdatum auf dem Konto nicht mit dem tatsächlichen Belegdatum überein. Die Ausgangsrechnungsnummer wurde auf dem Konto nicht ausgewiesen. Die Ausgangsrechnungen wurden oftmals gesammelt gebucht. Der Versuch der Zusammenführung von Eingängen auf dem Bankkonto mit der entsprechenden Ausgangsrechnung blieb oftmals ohne Erfolg. Barverkaufsrechnungsnummern wurden teilweise doppelt vergeben bzw. fehlten Rechnungsnummern. Die Geschäftsfälle waren somit teilweise nicht nachvollziehbar und nicht auf ihre Vollständigkeit überprüfbar. Die auf den Konten verbuchten Beträge waren geringer als die Erlöse laut Monatsausdrucken Kassa. Grundbelege waren nicht auffindbar (2006). Das vorhandene System der Gebarung war oftmals unterbrochen, wodurch Suchen vonnöten war. Belege wurden auf falschen Ausgabenkonten verbucht. Insgesamt war somit die vollständige und richtige Erfassung der Geschäftsfälle nicht garantiert.

Die Betriebsprüfung stellte daher die Schätzungsberechtigung fest und schätzte die Besteuerungsgrundlagen:

2005:

Als Summe der Entgelte wurde die Summe der Entgelte laut Saldenliste zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von fünf Prozent der Umsätze in Ansatz gebracht.

Die Vorsteuer wurde aus der Differenz von Brutto- und Nettoausgaben laut Saldenliste errechnet, wobei die Vorsteuer aus nicht abzugsfähigen Aufwendungen (Hotelübernachtung) und aus dem nicht richtig ermittelten Materialeinsatz und den Korrekturen bei der Materialverrechnung in Abzug gebracht wurde.

Der Gewinn wurde ausgehend vom Verlust lt. Saldenliste um die Korrekturen der Betriebsprüfung bei den nicht abzugsfähigen Aufwendungen, dem Materialeinsatz und der Materialverrechnung und um den Sicherheitszuschlag erhöht.

2006:

Während des Betriebsprüfungsverfahrens wurden Erklärungen für das Jahr 2006 abgegeben. Die Betriebsprüfung setzte als Summe der Umsätze den erklärten Betrag zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von zwei Prozent der Umsätze an.

Die Vorsteuer laut Erklärung wurde um die Vorsteuer aus Fehlbuchungen und um die Vorsteuern aus dem gekürzten Wareneinsatz verringert.

Der Gewinn laut Erklärung wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung um die Differenz zwischen Einnahmen/Ausgabenrechnung und Umsatzsteuererklärung, um den Sicherheitszuschlag, um die pauschale Kürzung des Wareneinkaufes, um die Korrektur der Fehlbuchungen betreffend Warenkonten und um die Korrektur Konto Löhne erhöht.

Während des Betriebsprüfungsverfahrens wurde am 8. November 2007 der Konkurs eröffnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ neue Sachbescheide für das Jahr 2005 und Erstbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2006.

Gegen diese Bescheide wurde seitens der Masseverwalterin Berufung erhoben und die Berufung wie folgt begründet:

Die offenen Debitoren-/Kreditorenrechnungen seien vom Unternehmer in einer Sammlung aufbewahrt worden. Diese seien nach Maßgabe erfolgter Bezahlung dem täglichen Kassabericht hinzugefügt worden. Aushaltende Ausgangsrechnungen seien in einer Liste festgehalten und nach angemessener Mahnfrist der Rechtsanwaltskanzlei übergeben worden.

Innerhalb des Internetgetränkeshops sei es zu fehlenden Ausgangsrechnungen auf Grund der Tatsache gekommen, dass vom Empfänger WarenSendungen nicht bezahlt und retourniert worden seien. Diese retournierten WarenSendungen seien in das Getränkelager zurückgeführt und keine Maßnahmen gegen die Schuldner unternommen worden. Da in diesen Fällen keine Gutschrift oder Stornorechnung ausgestellt worden sei, habe diese auch nicht verbucht werden können. Daraus resultierten die fehlenden Belegnummern.

Die Diskrepanzen zwischen den Aufsummierungen der EDV-Ausdrucke und den täglichen Kassenberichten seien auf zwei Abstürze im Softwaresystem zurückzuführen. Bei einem Einbruch im Büro Ende Dezember 2005 sei auch der Kassenlaptop gestohlen worden. Nach einem Brand der Festplatte im Jahr 2006 hätten die Waren- und Kassenbewegungen neuerlich rekonstruiert werden müssen. Die handschriftlich ergänzten Tageskassenberichte stellten nach

Rücksprache mit dem Unternehmer die Realität dar. Es seien keine zusätzlichen Erlöse oder Umsätze getätigten worden.

Die Durchbrechung des Verrechnungssystems mittels Scheckzahlung sei erforderlich gewesen, da die Firma Lieferant nur mehr gegen Barzahlung Warenlieferungen bereitstellte. Es habe zahl- und umfangreiche Gut- und Lastschriftsauszahlungsbelege gegeben, die rechnerisch täglich zusammengefasst worden seien. Teilweise hätten Bareingangsrechnungen in mehreren Tranchen bezahlt werden müssen, weil mit dem vorhandenen Kassengeld nicht mehr das Auslangen hätte gefunden werden können. Dies müsste auch beim Lieferanten buchhalterisch nachvollziehbar sein. Das Anlagenverzeichnis sei zum 31.12.2007 aktualisiert und entsprechend korrigiert worden. Das Anlagenverzeichnis zum 31.12.2007 sei der Berufung beigelegt.

Da es sich bei den Büroräumen des Bw nur um einen fix aufgestellten Bauwagen gehandelt habe, seien alle sachlich damit zusammenhängenden Aufwendungen wie Reinigungsmaterial, Sanitärmaterial etc. dem Konto Büromaterial zugerechnet worden.

Die gesamte Sicherheitszuschlagsbemessung erscheine daher im Wesentlichen zu hoch bemessen. Die Schätzungen des Finanzamtes seien überzogen. Das Unternehmen habe sich im Dezember 2005 in der Gründungsphase befunden. Der errechnete Gewinn sei im Hinblick auf den Rohaufschlag von 5 bis 12 Prozent, die zu entrichtende Miete sowie die anteilig verrechneten Betriebskosten seitens der Firma Lieferant unrealistisch.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

„In der Belegsammlung waren aus dem Computerkassensystem ausgedruckte Tagesabrechnungsblätter abgelegt. Diese bildeten die Basis für die Verbuchung der Tageslosungen für die Buchhalterin. Die Losungen wurden immer wieder zusammengefasst verbucht bzw. mit dem Datum Monatsende verbucht bzw. kam es zur Erfassung von Losungen im Folgemonat. Zu den handschriftlich ergänzten Kassa-Tagesabrechnungslisten kann nichts gesagt werden, weil die Verbuchung nach den aus dem Kassasystem ausgedruckten Tagesabrechnungsblättern erfolgt ist.“

Eine Sammlung von „offenen Einnahmenrechnungen“ wurde im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt. Eine Liste von aushaltenden Ausgangsrechnungen war nicht in den vorgelegten Unterlagen. Der Internet-Getränkeshop war nur im Jahr 2005 gegeben. Der Versuch, die Vollständigkeit des Belegkreises für den Internet-Getränkehandel zu überprüfen und einen Zusammenhang zwischen Zahlungseingang und Ausgangsrechnung herzustellen, warf zahlreiche Fragen auf, die unbeantwortet bzw. unaufgeklärt blieben.

Dass die fehlenden Belegnummern aus stornierten Warenlieferungen resultierten, war aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Ausgangrechnungen der Retouren nicht mit einem entsprechenden Vermerk zur Dokumentation in die Belegsammlung aufgenommen wurden.

Die vorgelegten Tagesausdrucke und Monatsausdrucke der Erlöse waren Ausfluss aus der EDV. Grunddaten müssen entsprechend gesichert werden. Die Rekonstruktion von Grunddaten entspricht nicht dem Wesen ordnungsgemäßer Führung von Aufzeichnungen.

Der Versuch, die verbuchten Beträge aus den unter der Belegnummer abgelegten Eingangsrechnungen der Firma Lieferant nachzuvollziehen, blieb erfolglos. Aus den zusammengefassten Eingangsrechnungen lässt sich die Bezahlung in mehreren Tranchen nicht ersehen. Die Abstimmung des Wareneinkaufskontos mit einer Abfrage bei der Firma Lieferant verlief ergebnislos.

Auf dem Konto Büromaterial wurde bspw. KFZ-Treibstoff, Buchplan Wien, Apotheke Wien, Telefonwertkarte verbucht. Dem Berufungsvorbringen kann daher nicht gefolgt werden.

Auf Grund der Vielzahl der festgestellten Mängel erscheine der Betriebsprüfung der Sicherheitszuschlag als angemessen."

Der unabhängige Finanzsenat änderte die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen und räumte mittels Vorhalt dem Bw und dem Finanzamt die Möglichkeit ein, zu diesen Änderungen Stellung zu nehmen. Der Vorhalt wurde vom Bw ebenso wie die vorhergehende Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung sowie die nochmalige Ladung zur erneut angesetzten Berufungsverhandlung nicht behoben. Die Abfrage im Zentralmelderegister ergab, dass es sich bei der verwendeten Zustelladresse um die aktuelle Meldeadresse handelte. Die Zustellbasis der Österreichischen Post AG gab über Nachfrage bekannt, dass der Zusteller den Abgabepflichtigen nicht kenne, dass die Hausbriefanlage aber regelmäßig behoben werde. Der Zusteller habe daher angenommen, dass der Abgabepflichtige dort wohne.

Das Finanzamt hegte keine Bedenken gegen die Änderung der Besteuerungsgrundlagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme Umsatz- und Einkommensteuer 2005:

Sachverhalt:

Mangels Abgabe von Jahreserklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2005 und für die Einkommensteuer 2005 geschätzt. Der steuerbare Umsatz

wurde dabei ausgehend von den abgegeben Umsatzsteuervoranmeldungen mit 34.950,00 Euro angesetzt, der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde ausgehend von den erklärten Umsätzen mit 7.000,00 Euro geschätzt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

Es wurde kein Wareneingangsbuch oder entsprechende Aufzeichnungen mit Datum und Bezeichnung der Lieferanten geführt.

Im Kassasystem wurden Lücken in der Nummerierung festgestellt.

Das Anlagenverzeichnis war nicht richtig. Bei den Fahrzeugen waren die häufigen Zu- und Abgänge nicht berücksichtigt. Teilweise fanden sich Fahrzeuge noch im Anlagenverzeichnis, obwohl sie schon verkauft waren. Teilweise fanden sich Fahrzeuge nicht im Anlagenverzeichnis, obwohl sie vorhanden waren und die Betriebskosten geltend gemacht wurden.

Obwohl der Getränkehandel offiziell erst im Dezember 2005 begonnen worden war, gab es Rechnungen aus dem Jänner 2005 bzw. eine Mastercardeinreichung vom Jänner 2005. Es waren jedoch keine Verkaufserlöse für Jänner 2005 verbucht.

Bei den Ausgangsrechnungen stimmte das tatsächliche Belegdatum nicht mit dem Belegdatum auf dem Konto überein.

Die Ausgangsrechnungen wurden (oft im Nachhinein) gesammelt verbucht. Der Versuch der Zusammenführung der Eingänge auf dem Bankkonto mit den Ausgangsrechnungen blieb oftmals ohne Erfolg.

Die auf den Konten verbuchten Erträge waren geringer als die Erlöse laut den Monatsausdrucken Kassa.

Ein Materialeinkauf, der nicht bezahlt worden war, wurde doppelt verbucht.

Die Geschäftsfälle waren dadurch teilweise nicht nachvollziehbar. Eine Überprüfung auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit war dadurch nicht möglich.

In Folge dieser Feststellungen wurden anhand der vorliegenden Saldenlisten die tatsächlich erzielten Umsätze mit 128.555,15 Euro und der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit 23.360,29 Euro geschätzt.

Beweiswürdigung:

In der Berufung wurde vorgebracht, dass die offenen Debitoren/Kreditorenrechnungen in einer Sammlung aufbewahrt worden wären und aushaltende Ausgangsrechnungen in einer

Liste festgehalten worden wären. Die Betriebsprüfung hat hingegen in der Stellungnahme zur Berufung eingewandt, dass eine Sammlung von offenen Eingangsrechnungen oder eine Liste mit aushaftenden Eingangsrechnungen nie vorgelegt worden sei. Aus dem Arbeitsbogen ist ersichtlich, dass im Zuge von Besprechungen die fehlenden Debitoren/Kreditorenkonten vorgehalten wurden (bspw. Besprechung vom 27.11.2007, Seite 356), der Bw vermochte diese Vorhaltungen nicht zu entkräften. Es wurde in der Folge diese Sammlung der offenen Rechnungen bzw. die Liste der aushaftenden Rechnungen der Betriebsprüfung nicht übergeben, sodass sich dieser Mangel wieder als Feststellung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung fand. Trotz der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass diese Listen nicht vorgelegt worden seien, wurden diese Listen auch im Zuge der Berufung nicht vorgelegt. Diesem Vorbringen, dass die offene Debitoren/Kreditorenrechnungen in einer Sammlung aufbewahrt worden seien, kann daher kein Glauben geschenkt werden. Es handelt sich offensichtlich um eine Schutzbehauptung des Bw.

Zu den fehlenden Belegnummern, die sich aus den retournierten WarenSendungen ergeben hätten, wäre es an dem Bw gelegen, diese Vorgangsweise durch Ablage und Dokumentation der stornierten Belege mit den zugehörigen Belegnummern zu dokumentieren. Dies ist nicht geschehen. Es ist für die Behörde daher nicht überprüfbar, ob die Darstellung des Bw diesbezüglich mit der tatsächlichen Gebarung übereinstimmt, womit die Überprüfbarkeit der Geschäftsfälle auf ihre Vollständigkeit weiterhin nicht gegeben ist.

Zu den Differenzen zwischen den verbuchten Erträgen und den Erträgen laut EDV-Ausdruck Kassa brachte der Bw vor, diese seien auf die Abstürze im Softwaresystem zurückzuführen und auf einen Brand in der Festplatte. Danach hätten die Waren- und Kassabewegungen neu rekonstruiert werden müssen. Das Vorbringen, dass die Eintragungen der Geschäftsfälle rekonstruiert worden seien, vermag die erklärten Differenzen nicht aufzuklären. Wer sich eines elektronischen Systems zur Erfassung der Geschäftsvorfälle bedient, muss auch für die Sicherung der Daten entsprechende Sorge tragen. Eine allfällige Rekonstruktion von Daten vermag das Vertrauen in die richtige Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht herzustellen.

Der Bw ist in Kenntnis dieser Feststellungen entlastende Beweise schuldig geblieben und beschränkte sich auf unbelegte Behauptungen.

Dem Finanzamt ist damit im Zuge der Feststellungen der Betriebsprüfung bekannt geworden, dass die bisherige Schätzung nicht geeignet war, das tatsächliche Betriebsergebnis richtig abzubilden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtsweigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtsweige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass das Neuherkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen für 2005 und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide war der Behörde nicht bekannt, dass die Umsätze laut den vorliegenden Saldenlisten deutlich höher waren als die in den

Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Umsätze. Neben den weiteren festgestellten Mängeln der Buchführung wie fehlendes Wareneingangsbuch, fehlende Kreditoren- und Debitorenaufzeichnungen, gesammelte und nachträgliche Verbuchung von Geschäftsvorfällen, mangelnde Zusammenführbarkeit von Buchungen mit den Eingängen auf dem Bankkonto erreichte die Behörde erst auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 2007 jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anders lautenden Bescheide ermöglichte. Damit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde neue Tatsachen hervorgekommen (nämlich die Erzielung höherer Umsätze und eines höheren Gewinnes). Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet, dass für die Behörde ein Wiederaufnahmegrund gegeben war. Der Wiederaufnahmegrund bewirkte einen im Spruch anders lautenden Bescheid. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO verwirklicht.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Bliebe der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte von Beginn an vollständig offen legten, gegenüber dem Bw benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mangelnde Erfassung der Einkünfte des Bw bewirkt einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bw zu tragen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Im vorliegenden Fall sind die auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Umsätze um 93.605,15 Euro geringer als die von der Betriebsprüfung festgestellten Umsätze. Der von den erklärten Umsätzen ausgehend geschätzte Gewinn ist um 16.360,29 Euro geringer als der im Zuge der Betriebsprüfung geschätzte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind die Umsätze und der Gewinn noch höher als von der Betriebsprüfung angenommen festzusetzen. Die Erhöhung der Umsätze und des Gewinnes in diesem Ausmaß ist nicht mehr geringfügig.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstöße, ist zu untersuchen, ob berechtigte Interessen des Bw an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Erklärungs- und Abgabepflicht von Bedeutung sein. Da der Bw Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hat, ist davon auszugehen, dass ihm die Erklärungs- und Abgabenpflicht geläufig war.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bw an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Schätzungsberichtigung:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Es wurde kein Wareneingangsbuch oder entsprechende Aufzeichnungen mit Datum und Bezeichnung der Lieferanten geführt.

Im Kassasystem wurden Lücken in der Nummerierung festgestellt.

Das Anlagenverzeichnis war nicht richtig. Bei den Fahrzeugen waren die häufigen Zu- und Abgänge nicht berücksichtigt. Teilweise fanden sich Fahrzeuge noch im Anlagenverzeichnis, obwohl sie schon verkauft waren. Teilweise fanden sich Fahrzeuge nicht im Anlagenverzeichnis, obwohl sie vorhanden waren und die Betriebskosten geltend gemacht wurden.

Obwohl der Getränkehandel offiziell erst im Dezember 2005 begonnen worden war, gab es Rechnungen über den Verkauf von Getränken aus dem Jänner 2005 (Arbeitsbogen Seite 230 und 232) bzw. eine Mastercardeinreichung vom Jänner 2005 (Kopie Kontoauszug vom 28.2.2005, Arbeitsbogen Seite 229). Es waren jedoch keine Verkaufserlöse für Jänner 2005 verbucht.

Bei den Ausgangsrechnungen stimmte das tatsächliche Belegdatum nicht mit dem Belegdatum auf dem Konto überein.

Die Ausgangsrechnungen wurden (oft im Nachhinein) gesammelt verbucht. Der Versuch der Zusammenführung der Eingänge auf dem Bankkonto mit den Ausgangsrechnungen blieb oftmals ohne Erfolg.

Die auf den Konten verbuchten Erträge waren geringer als die Erlöse laut den Monatsausdrucken Kassa.

Ein Materialeinkauf, der nicht bezahlt worden war, wurde doppelt verbucht.

Die Geschäftsfälle waren dadurch teilweise nicht nachvollziehbar. Eine Überprüfung auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit war dadurch nicht möglich.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und aufgrund nachstehender Beweiswürdigung:

Hinsichtlich Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen zur Beweiswürdigung bei der Wiederaufnahme des Verfahrens verwiesen. Diese Ausführungen gelten für die Schätzungsberechtigung gleichermaßen.

Der Bw ist in Kenntnis dieser Feststellungen entlastende Beweise schuldig geblieben und beschränkte sich auf unbelegte Behauptungen. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass das vorgelegte Rechenwerk nicht geeignet ist, die tatsächlichen Geschäftsfälle vollständig und richtig abzubilden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 184 Abs. 1 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.

Gemäß Abs. 2 der Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Gemäß Abs. 3 ist ferner 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.

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht vorhanden sind, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet wird.

Im vorliegenden Fall hat die Überprüfung der Aufzeichnungen des Bw ergeben, dass die Geschäftsfälle auf Grund der vorliegenden Unterlagen nur lückenhaft überprüft werden konnten (fehlende Belegnummern, gesammelte Verbuchung und damit fehlende Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle, Zusammenführung der Eingänge auf den Bankkonto mit den Ausgangsrechnungen war nur teilweise möglich). Die verbuchten Erlöse stimmten mit den Erlösen laut Kassaausdrucken nicht überein. Aufzeichnungen, die auf Grund der Buchführungsvorschriften der Bundesabgabenordnung zu führen sind, wurden nicht geführt (Wareneingangsbuch). Der Wareneinkauf war dadurch nicht überprüfbar. Der Behörde war es damit nicht möglich, die Erfassung der Geschäftsfälle auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen.

Vorhandene Unterlagen des geprüften Unternehmens hielten bei der Überprüfung auf ihre sachliche Richtigkeit der Prüfung nicht stand (Erfassung der Erlöse, Anlagenverzeichnis, Ausgangsrechnung im Jänner 2005, obwohl der Getränkehandel erst im Dezember 2005 begonnen worden war). Diese Feststellungen begründeten berechtigte Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen des Bw.

Dem Bw wurden diese Feststellungen zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit eingeräumt, diese Feststellungen durch geeignete Nachweise zu entkräften. Der Bw ist derartige Nachweise schuldig geblieben und hat durch die unvollständige Vorlage von Unterlagen seine Offenlegungspflicht verletzt.

Unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse, der formellen Mängel der Buchführung (fehlendes Wareneingangsbuch, fehlende Belegnummern, gesammelte Verbuchung von Geschäftsfällen im Nachhinein) und der materiellen Mängel der Buchführung (unrichtige Erfassung der Erlöse, unrichtiges Anlagenverzeichnis, kein Zusammenhang herstellbar zwischen den Erlösen auf dem Bankkonto und den Ausgangsrechnungen, Materialeinkauf wurde doppelt verbucht) waren die Bedenken in die sachliche Richtigkeit der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen berechtigt. Diese berechtigten Bedenken begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde.

Höhe der Schätzung:

Sachverhalt:

Der Bw hat nachstehende steuerbare Umsätze, die dem Normalsteuersatz zu unterwerfen sind, erzielt und ist zum Abzug von Vorsteuern in nachstehender Höhe berechtigt:

Umsätze	2005	2006

Währung	Euro	Euro
Steuerbarer Umsatz 20 Prozent	131.705,15	930.535,00
Abzugsfähige Vorsteuer	17.606,35	164.985,83

Der Bw hat in den Streitjahren nachstehende Gewinne aus Gewerbebetrieb erzielt:

Gewinne	2005	2006
Währung	Euro	Euro
Gewinn aus Gewerbebetrieb	27.140,29	60.921,69

Rechtliche Würdigung:

Ist die Berechtigung zur Schätzung gegeben, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Diese Wahlfreiheit bei der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe kommen zu können. Letztlich ist jene Schätzungsmethode die richtige, deren mögliches Ergebnis nach den Gegebenheiten, nach der Lebenserfahrung, nach dem Maßstab des wirtschaftlich Möglichen und Vernünftigen beurteilt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben scheint.

Die Bemühungen der Behörde müssen erkennbar dahin gehen, schon durch die Wahl der Methode der Wahrheit so nahe wie möglich zu kommen. Wenn die Judikatur immer wieder zum Ausdruck bringt, der Abgabepflichtige habe keinen Anspruch auf eine bestimmte Schätzungsmethode, so ist diese Aussage mit der Einschränkung zu verstehen, dass die Behörde der Wahrheit so nahe wie möglich kommen soll (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1931). Eine Schätzung, die sich so weit als möglich auf Grundlagen im Bereich des Tatsächlichen, des Gegebenen, des Unbestrittenen stützt, also auf möglichst unbestrittenen oder weitgehend gesicherten Ausgangspositionen aufbaut, wird diesem Ziel weitgehend gerecht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1932).

Der Abgabepflichtige muss in dem Ausmaß, in dem Unklarheiten oder Ungewissheiten in Bezug auf den tatsächlichen Sachverhalt auf eine Verletzung des Offenlegungsgebotes durch den Abgabepflichtigen zurückzuführen sind, die mit den Ungewissheiten, Unklarheiten und Ungenauigkeiten verbundenen Wirkungen der Schätzung hinnehmen (Stoll, BAO-Kommentar, 1945).

Bei der Wahl der Methode besteht der Grundsatz, dass im Schätzungsfall zunächst zu versuchen ist, die Besteuerungsgrundlagen, wie sie vom Abgabepflichtigen ausgewiesen werden, zu berücksichtigen und diese durch Ergänzungs- und Teilschätzungen zu korrigieren. Sind die Fehler für sich abgrenzbar und in der Höhe konkret bestimmbar, so ist vom erklärten Buchführungsergebnis auszugehen und die festgestellten Fehler durch Zuschätzung zu korrigieren (siehe Stoll, BAO-Kommentar, S. 1942).

Ein Betrag wurde zwei Mal verbucht, einmal auf dem Konto Materialverrechnung und einmal auf dem Konto Materialeinsatz (2005). Auf dem Konto Löhne wurde ein um 4.000 Euro höherer Betrag als belegt verbucht. Auf dem Warenkonto fanden sich zahlreiche Fehlbuchungen bzw. auch Doppelbuchungen (2006). Hinsichtlich dieser Feststellungen wurde die Methode gewählt, die festgestellten Fehler im Rechenwerk durch Richtigstellung der Ausgabenpositionen zu korrigieren. Unter den dargestellten Umständen stellte dies die Schätzmethode dar, die am besten geeignet war, dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe zu kommen.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen – angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu aufdrängt. Diese Methode dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen (Soll, BAO-Kommentar, S. 1940).

Wie sich insgesamt aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wies das Rechenwerk des Bw zahlreiche Mängel auf. Die Erlöse laut Saldenliste stimmten nicht mit den verbuchten Erlösen überein (2005). Die Summe der erklärten Lieferungen und Leistungen stimmte nicht mit den erklärten Einnahmen überein (2006). Der Materialeinsatz wurde teilweise nach dem Eingang der Rechnungen verbucht und nicht erst im Zeitpunkt der Bezahlung. Durch die mangelhaften Unterlagen und die daraus resultierende fehlende Überprüfbarkeit der Geschäftsvorgänge konnte nicht festgestellt werden, dass nur die festgestellten Mängel dem Rechenwerk des Bw anhafteten. Es blieb somit die Unsicherheit bestehen, dass auch noch weitere Geschäftsfälle nicht richtig oder nicht vollständig erfasst wurden. Da nach den Angaben des Bw der Getränkehandel erst im Dezember 2005 eröffnet worden war, die Betriebsprüfung aber auch für Zeiträume vor der Eröffnung bereits eine Mastercardeinreichung und zwei Rechnungen über Getränkeliieferungen feststellen konnte, welche nicht in einer konkreten Hinzurechnung mündeten, kann im vorliegenden Fall mit größter Wahrscheinlichkeit angenommen werden,

dass neben den getroffenen Richtigstellungen noch weitere Verkürzungen der Besteuerungsgrundlagen gegeben waren. Im Jahr 2006 stimmten die erklärten Einnahmen nicht mit den erklärten Umsätzen überein, wobei auf Grund der mangelhaften Unterlagen nicht mit Gewissheit festgestellt werden konnte, dass die erklärten Umsätze bereits die vollständige Besteuerungsgrundlage darstellten. Darüber hinaus wurden die Ausgangsrechnungen gesammelt gebucht. Aufgrund der gesammelten Verbuchung konnten die Eingänge auf dem Bankkonto mit den Ausgangsrechnungen nicht zweifelsfrei in Einklang gebracht werden. Es bestand somit auch in dieser Hinsicht keine Gewissheit für die Behörde, dass die Einnahmen vollständig erfasst worden sind. Auch die Lücken in der Nummerierung im Kassasystem, welche der Bw nicht aufklären konnte, bestätigten die bereits vorhandenen Zweifel in die Vollständigkeit der erfassen Erlöse. Mangels Führung eines Wareneingangsbuches konnte auch der Wareneinkauf nicht überprüft werden. Soweit der Wareneinkauf überprüft werden konnte, fanden sich Doppelbuchungen bzw. Buchungen, denen keine Zahlungsabgänge gegenüberstanden. Es ist daher wahrscheinlich, dass die angestellten Ermittlungen auf Grund der teilweise fehlenden Überprüfbarkeit der Unterlagen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit nicht sämtliche steuerrelevanten Vorgänge ans Licht gebracht haben. Diese Unsicherheit dem Rechenwerk gegenüber konnte durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages erfasst werden.

Zur Höhe des Sicherheitszuschlages:

Der Sicherheitszuschlag wurde ausgehend von der ermittelten Summe der Fehlbuchungen und Malversationen ermittelt, und zwar wurde dieser pauschal in der Höhe von rund 50 Prozent der festgestellten Malversationen festgesetzt. Der Ansatz der Höhe des Sicherheitszuschlages wurde damit insofern behutsam vorgenommen, als die Hinzuschätzung insgesamt stets unter der Summe der festgestellten Fehler im Rechenwerk blieb. Die dem Rechenwerk des Bw anhaftende Unsicherheit konnte durch Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von 50 Prozent der festgestellten Mängel Rechnung getragen werden. Dahinter steht der Gedanke, dass von nicht im Einzelnen festgestellten Unregelmäßigkeiten in zumindest der Hälfte der Höhe der festgestellten Mängel ausgegangen werden musste.

Daneben erachtet der Unabhängige Finanzsenat eine weitere Korrektur des Wareneinsatzes 2006 im Schätzungswege in Form einer pauschalen Kürzung als nicht gerechtfertigt, da die mangelnde Überprüfbarkeit des Wareneinsatzes bereits bei der Bemessung des Sicherheitszuschlages Berücksichtigung fand. Von einer zusätzlichen Kürzung des Wareneinsatzes wird daher Abstand genommen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurde damit für jede Feststellung die jeweils zutreffendste Methode der Schätzung gewählt. Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass die durchgeführte Schätzung durchaus geeignet ist, die wirtschaftliche Situation des geprüften Unternehmens möglichst zutreffend darzustellen und die Mängel auf Grund der unvollständigen und (zeitlich) unrichtigen Erfassung der Geschäftsfälle weitgehend zu korrigieren.

Berechnung Sicherheitszuschlag 2005:

Hinzurechnungen durch Betriebsprüfung brutto	2005
Währung	Euro
Konto 4602 Hotel/Übernachtungen	2.284,00
Konto 4330 Materialeinsatz	1.969,80
Konto 4340 Materialverrechnung	18.186,90
Summe Hinzurechnungen brutto	22.440,88
Davon 50 Prozent	11.220,44
Sicherheitszuschlag brutto gerundet lt. UFS	11.220,00
Sicherheitszuschlag netto lt. UFS	9.350,00

Berechnung Sicherheitszuschlag 2006:

Hinzurechnungen durch Betriebsprüfung brutto	2006
Währung	Euro
Differenz Umsatzsteuererkl./Einn.-Ausg. Rechnung	22.718,14
Korrektur Fehlbuchungen	10.954,73
Konto Löhne	4.000,00
Summe Hinzurechnungen brutto	37.672,87
Davon 50 Prozent	18.836,44
Sicherheitszuschlag brutto gerundet	18.840,00
Sicherheitszuschlag netto lt. UFS	15.700,00

Berechnung der geänderten Bemessungsgrundlagen 2005:

Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer	2005
Währung	Euro
Steuerbarer Umsatz lt. Betriebsprüfung	128.555,15
Abzüglich Sicherheitszuschlag netto lt. Betriebsprüfung	-6.200,00
Zuzüglich Sicherheitszuschlag netto lt. UFS	9.350,00
Steuerbarer Umsatz lt. UFS (zu 20 Prozent)	131.705,15
Bemessungsgrundlage Gewinnermittlung	2005
Währung	Euro
Gewinn lt. Betriebsprüfung	23.360,29
Abzüglich Sicherheitszuschlag brutto lt. Betriebsprüfung	-7.440,00
Zuzüglich Sicherheitszuschlag brutto lt. UFS	11.220,00
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. UFS	27.140,29

Berechnung der geänderten Bemessungsgrundlagen 2006:

Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer	2006
Währung	Euro
Steuerbarer Umsatz lt. Betriebsprüfung	934.835,00
Abzüglich Sicherheitszuschlag netto lt. Betriebsprüfung	-20.000,00
Zuzüglich Sicherheitszuschlag netto lt. UFS	15.700,00
Steuerbarer Umsatz lt. UFS (zu 20 Prozent)	930.535,00
Abziehbare Vorsteuer lt. Betriebsprüfung	160.985,83
Zuzüglich Korrektur Kürzung Wareneinsatz	4.000,00
Vorsteuer lt. UFS	164.985,83
Bemessungsgrundlage Gewinnermittlung	2006

Währung	Euro
Gewinn lt. Betriebsprüfung	90.081,69
Abzüglich Korrektur Kürzung Wareneinsatz lt. BP brutto	-24.000,00
Abzüglich Sicherheitszuschlag brutto lt. Betriebsprüfung	-24.000,00
Zuzüglich Sicherheitszuschlag brutto lt. UFS	18.840,00
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. UFS	60.921,69

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Jänner 2013