



GZ. RV/3615-W/09,
GZ. RV/3614-W/09,
GZ. RV/3613-W/09,
GZ. RV/3612-W/09,
GZ. RV/3603-W/09,
GZ. RV/3602-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Vertreter, vom 2. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 25. November 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht, gegründet im Jahr 1980, betreibt ein Kaffeerestaurant.

Mangels Abgabe von Erklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 wurde das Unternehmen der Bw einer Betriebsprüfung unterzogen. Der Beginn der Prüfung musste nach Prüfungsankündigung im April 2008 auf Grund von mehrmaligen Terminänderungen seitens der Bw auf Juli 2008 verschoben werden. Bei Beginn der Prüfung im Juli 2008 konnten nur für das Jahr 2004 die Konten und die dazugehörigen Unterlagen vorgelegt werden. Im September 2008 wurden die Unterlagen für das Jahr 2005 der Betriebsprüfung übermittelt. Die Übergabe der Unterlagen für das Jahr 2006 wurde bis November 2008 zugesagt. Tatsächlich erfolgte keine Vorlage von Unterlagen für das Jahr 2006.

Die Überprüfung der vorhandenen Unterlagen ergab, dass diverse Getränke wie Bravo, Pepsi Cola light, Frucade, Traubensaft und Weinsturm eingekauft worden waren, der Verkauf dieser Getränke aber in den täglichen Losungsaufzeichnungen keinen Niederschlag fand. Wein, Bier, Sodawasser und Cola etc. wurden über einen Schankcomputer ausgeschenkt. In den vorgelegten Unterlagen befanden sich keine Aufzeichnungen, die eine Überprüfung dieser Erlöse ermöglicht hätten. Auf Grund dieser festgestellten Mängel wurde eine Umsatz- und Gewinnzurechnung vorgenommen, für das Jahr 2004 in der Höhe von 15.000 Euro, für das Jahr 2005 in der Höhe von 16.000 Euro. Da für das Jahr 2006 keine Unterlagen vorgelegt worden waren, wurden die Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an die Ergebnisse der Vorjahre geschätzt. Dabei wurden die Umsätze mit 240.000 Euro geschätzt, wobei 187.200 Euro mit dem Normalsteuersatz und 52.800 Euro mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert wurden. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde für das Jahr 2006 mit Null festgesetzt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2004 bis 2006 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben. Die Bw brachte darin vor, dass die Bescheide formell und materiell unrichtig seien. Es lägen Verfahrensmängel vor und die geschätzten Bemessungsgrundlagen entsprächen nicht den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen. Bei der Vorbetriebsprüfung, welche in den Jahren 2005 und 2006 abgeschlossen worden war, sei eine Umsatzsteuernachschaufür den Prüfungszeitraum erfolgt. Diese habe jedoch keine Beanstandungen ergeben. Die Aufzeichnungen seien daher formell und materiell ordnungsgemäß gewesen. In den Vorprüfungen seien auch die Getränkeaufzeichnungen nicht beanstandet worden.

Auf Seite 5 des Betriebsprüfungsberichtes werde auch angeführt, dass die Feststellungen unter Tz. 1 bis 3 des Betriebsprüfungsberichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen. Die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide seien jedoch Erstbescheide, das Verfahren könne daher nicht wiederaufgenommen werden.

Es sei richtig, dass eine Vorladung zur Schlussbesprechung zugesandt worden sei, die Bw habe sich aber zu diesem Termin entschuldigt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Nichtteilnahme nicht als Verzicht auf die Schlussbesprechung auszulegen sei. Der neu vereinbarte Termin am 19.11.2008 sei nicht als Schlussbesprechung vorgesehen gewesen. Der Betriebsprüfer sei mehrmals ersucht worden, die Fragen in schriftlicher Form bekannt zu geben. Die im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 2 angeführten Getränke seien in den Losungsaufzeichnungen beinhaltet gewesen, die Schankcompteraufzeichnungen seien nicht

angefordert worden, diese lägen aber vor. Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen seien daher ordnungsgemäß im Sinne des [§ 126 BAO](#).

Inhaltlich werde die Stattgabe der Berufung und die Veranlagung gemäß den beiliegenden Erklärungen beantragt. Sollte dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden, so werde die Sanierung des Mangels der nicht abgehaltenen Schlussbesprechung im Berufungsverfahren durch Abhaltung einer Schlussbesprechung beantragt. Der Berufung beigelegt war die Entschuldigung zum Termin der Schlussbesprechung am 12.11.2008 und die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 und die Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2006.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide Erstbescheide seien und eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfolgt sei. Hinsichtlich Schlussbesprechung sei am 12.11.2008 nochmals eine Vorladung zur Schlussbesprechung versendet worden, in der der von der Bw genannte Termin 19.11.2008 anerkannt worden sei. Weiters sei in dieser Vorladung mitgeteilt worden, dass im Falle der Nichtvorlage der fehlenden Unterlagen für das Jahr 2006 die Bemessungsgrundlagen geschätzt würden. Am 19.11.2008 sei seitens der Bw nochmals um eine Terminverschiebung gebeten worden. Da auch an diesem Tag niemand zur Besprechung erschienen sei, seien die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2006 geschätzt worden.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit abweisender Berufsvorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bescheide als Erstbescheide erstellt worden waren, eine Wiederaufnahme daher nicht erfolgt sei. Hinsichtlich eines Termins zur Schlussbesprechung wurden die Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung wiedergegeben. Da die fehlenden Unterlagen für das Jahr 2006 auch im Zuge des Mängelbehebungsverfahrens zur Berufung nicht beigebracht worden seien, sondern nur Erklärungen eingereicht worden seien, seien die Zahlen in den Erklärungen nicht belegt und daher nicht zu berücksichtigen.

Die Bw beantragte elektronisch die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ausführungen zur Berufsvorentscheidung würden postalisch übersandt. Im Veranlagungsakt befanden sich keine postalisch übermittelten Unterlagen.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:**Schätzungsberichtigung:**

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

In den Jahren 2004 und 2005 wurden diverse Bravo Fruchtsaftgetränke, Frucade, Traubensaft, Pepsi Cola light und Sturm eingekauft. In den Tageslosungen fand der Verkauf dieser Getränke keinen Niederschlag (stichprobenartige Kopien von Losungsaufzeichnungen Arbeitsbogen Seiten 105 bis 108).

Die Bw schenkte Getränke wie Wein, Bier, Sodawasser und Cola über einen Schankcomputer aus. In den vorgelegten Aufzeichnungen fanden sich keine Grundaufzeichnungen über den Computerausschank, eine Überprüfung dieser Erlöse war daher nicht möglich.

Die Bw hat die Buchhaltungsunterlagen und Aufzeichnungen für das Jahr 2006 nicht vorgelegt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und ist hinsichtlich der Nichtvorlage der Unterlagen für das Jahr 2006 nicht strittig. Hinsichtlich der fehlenden Grundaufzeichnungen bezüglich des Computerausschanks und der fehlenden Tageslosungen für die angeführten alkoholfreien Getränke gelangte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund nachstehender Beweiswürdigung zu dem festgestellten Sachverhalt:

Erfassung der angeführten alkoholfreien Getränke in den Tageslosungen:

Die Bw bringt vor, dass diese Getränke in den Losungsaufzeichnungen enthalten gewesen seien. Die im Arbeitsbogen abgehefteten Kopien (Stichproben) der Losungsaufzeichnungen zeigen jedoch, dass die angeführten Getränke nicht in den Tageslosungen enthalten waren. Das Vorbringen der Bw erweist sich damit als unbelegte Schutzbehauptung, die nicht geeignet ist, aufzuzeigen, dass die Feststellung der Betriebsprüfung unzutreffend oder unrichtig wäre. Die Bw hat ihre Behauptung auch nicht durch entsprechende Unterlagen belegt. Der Unabhängige Finanzsenat schenkt daher den Feststellungen der Betriebsprüfung Glauben.

Schankcomputeraufzeichnungen:

Die Bw bringt vor, dass diese Aufzeichnungen von der Betriebsprüfung nicht abverlangt worden wären. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass diese Aufzeichnungen Grundaufzeichnungen darstellen, die im Falle einer abgabenbehördlichen Prüfung jedenfalls vorzulegen wären, selbst wenn sie vom ausführenden Prüfungsorgan nicht explizit verlangt

werden. Im Prüfungsbericht wurde die Feststellung getroffen, dass diese Aufzeichnungen der Betriebsprüfung nicht vorgelegen haben und mit dieser Feststellung die Umsatz- und Gewinnzurechnung begründet. Aus dem Prüfungsbericht war für die Bw daher erkennbar, dass diese Aufzeichnungen benötigt wurden. Sie hätte daher spätestens im Berufungsverfahren die Möglichkeit gehabt, diese Aufzeichnungen vorzulegen und die Feststellung der Betriebsprüfung damit zu entkräften. Indem sie dies unterlassen hat und vorbringt, dass diese Aufzeichnungen nicht abverlangt worden wären, bestärkt sie diese Feststellung der Betriebsprüfung.

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.

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

Im vorliegenden Fall hat die Bw Bücher und Aufzeichnungen für das Jahr 2006 nicht vorgelegt. Damit bestand für das Jahr 2006 zweifelsfrei Schätzungsberichtigung für die Behörde.

Für die Jahre 2004 und 2005 wurden Unterlagen vorgelegt, jedoch fehlten die Grundaufzeichnungen zur Überprüfung der Losungen des Schankcomputers. Die Betriebsprüfung konnte damit die richtige und vollständige Erfassung der Schankcomputererlöse nicht überprüfen. Bei den Tageslosungen war ersichtlich, dass Erlöse aus dem Verkauf diverser alkoholfreier Getränke, die im Wareneinkauf aufschienen, nicht in den Tageslosungen erfasst waren.

Unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse – der formellen Mängel der Buchführung (fehlende Grundaufzeichnungen betreffend die erzielten Schankcomputererlöse) und der materiellen Mängel der Buchführung (nicht erfasste Verkäufe von bestimmten alkoholfreien Getränken in den Tageslosungen für 2004 und 2005) sind die Bedenken in die sachliche Richtigkeit der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen berechtigt. Diese berechtigten Bedenken begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde auch für die Jahre 2004 und 2005.

Höhe der Schätzung:

Der Unabhängige Finanzsenat hat nachstehenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde gelegt:

In den Jahren 2004 und 2005 werden die Schankcomputerumsätze um einen Sicherheitszuschlag von 15 Prozent erhöht. Das ergibt eine Hinzurechnung von 12.000 Euro im Jahr 2004 und von 11.000 Euro im Jahr 2005. Die Erlöse aus dem Verkauf von alkoholfreien Getränken werden um die anznehmenden Erlöse aus dem Verkauf der diversen Fruchtsaftgetränke, Sturm und Pepsi Cola light erhöht. Das ergibt eine Hinzurechnung von 3.000 Euro im Jahr 2004 und eine Hinzurechnung von 5.000 Euro im Jahr 2005. Für das Jahr 2006 erfolgt die Schätzung in Anlehnung an die Ergebnisse der Jahre 2004 und 2005.

Nachfolgende Bemessungsgrundlagen werden der Besteuerung zu Grunde gelegt:

Schätzung	2004	2005	2006
Erzielte Umsätze	222.526,51	228.731,55	240.000,00
Umsätze Normalsteuersatz 20%	181.590,33	180.969,98	187.200,00
Umsätze ermäßigter Steuersatz 10%	40.936,18	47.761,57	52.800,00
Gewinn/Verlust	-26.924,25	-26.224,48	0,00

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und nachstehender Beweiswürdigung:

Die Bw hat gegen die Höhe der Schätzung nur vorgebracht, dass die geschätzten Bemessungsgrundlagen nicht den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen entsprächen.

In den im Zuge des Berufungsverfahrens abgegebenen Erklärungen für das Jahr 2006 wurden folgende Bemessungsgrundlagen erklärt:

Erzielte Umsätze	238.392,66
Umsätze Normalsteuersatz 20%	190.240,14
Umsätze ermäßigter Steuersatz 10%	52.548,60

Gewinn/Verlust	-6.182,42
----------------	-----------

Der Vergleich der im Zuge des Berufungsverfahrens erklärten Besteuerungsgrundlagen mit den im Zuge der Schätzung festgestellten Bemessungsgrundlagen zeigt, dass die geschätzten Beträge das erklärte Betriebsergebnis zutreffend abbilden, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass auf Grund der Nichtvorlage von Unterlagen auch nicht sicher ist, dass die erklärten Beträge das tatsächlich erzielte Betriebsergebnis wiedergeben. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für 2006 jedenfalls zutreffend erfolgte.

Für die Jahre 2004 und 2005 wurden die einzeln festgestellten Fehler einerseits durch Hinzurechnungen korrigiert und andererseits, soweit konkrete Fehlbuchungen nicht feststellbar waren, das Betriebsergebnis durch Berechnung eines Sicherheitszuschlages von 15 Prozent erhöht. Da Unregelmäßigkeiten in der Erfassung der Tageslosungen festgestellt werden konnten, erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat auch vorstellbar, dass die auf Grund fehlender Aufzeichnungen nicht überprüfbaren Erlöse nicht vollständig erfasst wurden.

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 Zurechnung zu korrigieren (siehe Stoll, [BAO-Kommentar](#), S. 1942).

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 (Stoll, [BAO-Kommentar](#), S. 1940).

Im vorliegenden Fall wurden Erklärungen nicht eingereicht, Unterlagen nicht vollständig vorgelegt und Erlöse teilweise nicht erfasst. Insoweit dies durch Korrekturbuchungen ausgeglichen werden konnte, wurden Erlöszurechnungen vorgenommen. Allfälligen Unsicherheiten und Fehlern, die nicht aufgefunden werden konnten, wurde durch die Berechnung eines Sicherheitszuschlages Rechnung getragen. Für das Jahr 2006 wurde eine Globalschätzung vorgenommen, wobei bei der Feststellung der Höhe der Bemessungsgrundlagen eine Orientierung an den Ergebnissen der Vorjahre erfolgte.

Insgesamt bewegt sich die Schätzung damit in der Nähe der erklärten Betriebsergebnisse und damit in einem angemessenen Rahmen. Die Schätzung kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als angemessen betrachtet werden.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die vorgenommene Schätzung geeignet ist, das tatsächliche Betriebsergebnis zutreffend abzubilden.

Verfahrensrechtliche Einwendungen:

Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen, die bei der Vorprüfung bereits Gegenstand einer Nachschau waren:

Die Bw wendet ein, dass für den Prüfungszeitraum bereits eine Umsatzsteuernachschauführung im Rahmen einer Vorprüfung erfolgt sei und diese Nachschau keine Beanstandungen ergeben hätte. Dazu ist auszuführen, dass eine Nachschau im Sinne des [§ 144 BAO](#), bei der die Befugnisse der Abgabenbehörde wesentlich geringer sind als bei einer Außenprüfung, für eine spätere Außenprüfung im Sinne des [§ 147 BAO](#) kein Hindernis darstellt (vgl. VwGH 21.12.2000, [2000/16/0303](#)). Die Tatsache, dass im Rahmen der eingeschränkten Überprüfung im Zuge einer Nachschau keine Feststellungen getroffen wurden, steht Feststellungen im Rahmen einer umfassenden Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen nicht entgegen.

Wiederaufnahme der Verfahren:

Der Bw ist beizupflichten, dass in Folge der Betriebsprüfung Erstbescheide erlassen wurden und eine Wiederaufnahme daher nicht erforderlich gewesen sei. Tatsächlich wurden die Verfahren nicht wieder aufgenommen, sondern im Spruch rechtmäßige Erstbescheide erlassen. Lediglich der Betriebsprüfungsbericht enthält unter dem Punkt Prüfungsabschluss Hinweise auf allfällige Wiederaufnahmegründe. Der Betriebsprüfungsbericht stellt eine Begründung zu den Bescheiden dar. Durch diese Anmerkungen unter Prüfungsabschluss ist die Begründung zu den Bescheiden in diesem Bereich nicht zutreffend.

Widersprüche zwischen Spruch und Begründung eines Bescheides führen zwar grundsätzlich zu Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften. Ein derartiger Widerspruch kann aber im Rahmen der Berufungsentscheidung saniert werden. Auch der Verwaltungsgerichtshof hebt in ständiger Rechtsprechung einen Bescheid, dessen Spruch rechtmäßig ist, nur wegen einer verfehlten Begründung nicht auf (Ritz, BAO⁴, § 93, Tz. 16).

Abhaltung einer Schlussbesprechung:

Die Bw rügt einerseits, dass im Zuge der Betriebsprüfung keine Schlussbesprechung abgehalten worden sei und beantragt andererseits die Abhaltung einer Schlussbesprechung im Berufungsverfahren.

Gemäß [§ 149 Abs. 2 BAO](#) kann die Schlussbesprechung entfallen, wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Im vorliegenden Fall hat die Bw den für den 12. November 2008 anberaumten Termin der Schlussbesprechung mit einer Entschuldigung nicht wahrgenommen und um einen späteren Termin für eine Schlussbesprechung gebeten. Die Betriebsprüfung hat einen weiteren Termin für die Vorlage der Unterlagen eingeräumt, in dieser Terminsetzung allerdings nicht ausdrücklich zu einer Schlussbesprechung geladen (siehe Arbeitsbogen Betriebsprüfung, Seite 41). Da die abverlangten Unterlagen zu diesem Termin nicht vorgelegt worden waren, wurde

nach einem Telefonat am 20.11.2008 ein weiterer Termin für eine Besprechung am 24.11.2008 seitens der Betriebsprüfung eingeräumt. Dieser Termin wurde von Seiten der Bw ebenfalls nicht wahrgenommen, sodass das Prüfungsverfahren ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung beendet wurde. Da nach mehrmaliger Terminvereinbarung ein Termin für die Schlussbesprechung seitens der Bw nicht wahrgenommen wurde, konnte eine solche gemäß [§ 149 Abs. 2 BAO](#) entfallen.

Mit Hilfe einer Schlussbesprechung nach [§ 149 Abs. 1 BAO](#) wird dem Grundsatz des Parteiengehörs Rechnung getragen. Werden dem Abgabepflichtigen bei Unterlassen der Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers und damit über die Ergebnisse der Prüfung gegeben, etwa durch Zustellung des Prüfungsberichtes, und damit vor Erlassung das Verfahren abschließender Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme – wenn auch erst im Berufungsverfahren – eingeräumt, so führt diese Tatsache, dass keine Schlussbesprechung abgehalten wurde, nicht zur Aufhebung des im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheides (siehe *Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 149, E 1 und *Stoll*, BAO Kommentar, Seite 1660).

Spätestens mit Ergehen der Bescheide ist das Prüfungsverfahren beendet. Änderungen der ergangenen Bescheide können zu diesem Zeitpunkt nur mehr durch Erhebung eines Rechtsmittels im Sinne des [§ 243 BAO](#) herbeigeführt werden. Mit der Einbringung einer Berufung stehen dem Abgabepflichtigen alle Möglichkeiten offen, sein Parteiengehör auszuschöpfen und alle Einwendungen vorzubringen.

Der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung kommt die Bedeutung eines Vorhaltes zu. Sie hat damit die Wirkung, der Partei nochmals Gelegenheit zu geben, von den Ermittlungsergebnissen Kenntnis zu erlangen und dazu Stellung zu nehmen. Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlaneantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinander zu setzen und die gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (siehe *Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 276, E 11).

Hat der Bw Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen gelassen und bestehen gegen diese Feststellungen auch sonst keine Bedenken, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz diese Feststellungen als erwiesen annehmen (siehe *Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 276, E 16).

Im vorliegenden Fall wurden der Bw nach mehreren Terminen für eine Schlussbesprechung auch ohne Abhaltung einer solchen noch weitere Gelegenheiten zur Wahrung des Parteiengehörs eingeräumt. So wurde insbesondere ein Prüfungsbericht zugestellt, aus dem

sich die Prüfungsfeststellungen und deren Begründung ergaben. In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wurden diese Feststellungen nochmals begründet. Der Bw wurde somit ausreichende Gelegenheit gegeben, ihre Parteistellung wahrzunehmen und ihren Standpunkt im Rahmen der Berufung oder des Vorlageantrages darzulegen. Das Verfahren ist aus diesem Grunde nicht mangelhaft geführt worden.

Das Wesen der Schlussbesprechung liegt neben der Wahrung des Parteiengehörs in der Erörterung der Feststellungen der Betriebsprüfung, damit allfällige Argumente und Widerlegungen der Feststellungen der Betriebsprüfung seitens des Abgabepflichtigen in die zu erlassenden Bescheide einfließen können. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung erst nach Ergehen der Bescheide ist damit nicht sinnhaft, weil dieser Zweck der Schlussbesprechung nach Ergehen der Bescheide nicht mehr erreicht werden kann. Die Bw war diesbezüglich gehalten, auf das ordentliche Rechtsmittel der Berufung und der damit verbundenen verfahrensrechtlichen Möglichkeiten auf Parteiengehör zu greifen, in dem alle Argumente dargestellt und die Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung widerlegt werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2013