



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/3446-W/09,
miterledigt RV/3448-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HM, x, vertreten durch Richard Zips, 1030 Wien, Weissgerberlände 56, vom 2. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 3. März 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die HM (vormals HK) i.d.F. Bw. ist im Gaststättenbereich tätig und unterhielt im Prüfungszeitraum mehrere Bars (mit Separees) bzw. Cafebetriebe.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2004 bis 2006 erfolgte aufgrund von Kalkulationsdifferenzen eine pauschale Zuschätzung (Sicherheitszuschlag) von 15% der erklärten Bemessungsgrundlagen.

Des Weiteren wurde der als Aufwand verbuchte Gehalt für den Kommanditisten AK dem Gewinn hinzugerechnet.

Das zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuer- bzw. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2004 bis 2006.

Im Arbeitsbogen der Bp. findet sich ein Ersuchschreiben der Bp. vom 2. Jänner 2008 worin die Bw. unter Anführung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen ersucht wird, sämtliche

Unterlagen, u.a. die Grundaufzeichnungen für die einzelnen Standorte (Bar- und Cafebetrieb) zur Verfügung zu stellen und weitergehende Fragen zu beantworten.

In Beantwortung des Vorhalts erläuterte die Bw. mit Schreiben vom 4. Februar 2008 laufende Einnahmenaufzeichnungen seien von EW (der Komplementärin der Bw.) mit Beihilfe ihres Sohnes Markus Kreuzer für jeden Tag vorgenommen worden. Da sich die diesbezüglichen Aufzeichnungen im Bereich einer Standverrechnung belaufen würden seien keine weiteren Aufzeichnungen notwendig zumal der jeweilige Schankbereich mittels Videokamera überwacht werde. Einnahmen aus der Zimmervermietung würde durch das Schankpersonal mittels Strichlisten aufgezeichnet. Ein Kassabuch werde mangels rechtlicher Notwendigkeit nicht geführt.

Auf die Frage nach den vereinnahmten Kreditkartenumsätzen wurde ausgeführt, dass solche lediglich im Bereich des Standortes Burgenland getätigten worden seien. Wenn ein Gast mit Kreditkarte zahlen wolle sei dies mit der so genannten Flaschenabrechnung sowie der Zimmerliste auf den Standlisten erfolgt. Die Damen würden immer in bar ausbezahlt. Die Schlussbesprechung wurde am 27. Februar 2008 durchgeführt.

Mit Eingabe vom 2. April 2008 berief die Bw. form- und fristgerecht gegen obige Bescheide. Die Bp. habe keine detaillierte Darstellung der Kalkulationsdifferenzen vorlegen können, die täglichen Standlisten hätten wenn überhaupt nur geringfügige Differenzen ergeben welche im Einklang mit der Lebenserfahrung stünden. Auch die Auslastung der Dienstnehmer sei als ausreichend zu betrachten. Eine alle Standorte umfassende Betriebsbesichtigung welche zur Klärung der fraglichen Auslastung geführt hätte habe nicht stattgefunden.

Mit Schreiben vom 16. April 2008 ersuchte das Finanzamt die Bw. sämtliche Buchhaltungsunterlagen samt Belegen und Konten inklusive der Um- und Nachbuchungen u.a. für die Jahre 2004 bis 2006 binnen Monatsfrist beizubringen.

Mit Erinnerungsschreiben vom 14. August 2008 wurde ersucht, die Vorlage der Unterlagen bis 30. September 2009 nachzuholen.

In Beantwortung obigen Ersuchschreibens (Eingabe vom 19. September 2009) erläutert die Bw., dass der Bp. sämtliche Unterlagen im Zeitraum der Abhaltung der Betriebsprüfung vom 10. Dezember 2007 bis 3. März 2008 zur Verfügung gestanden seien. Durch die Berufung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die Bp. habe schon im Zuge der Prüfungshandlungen die Möglichkeit zur Einsichtnahme gehabt.

Eine Rücksprache bei der Ombudsstelle des BMF habe ergeben, dass die Bw. die mit Schreiben vom 16. April 2008 angeforderten Unterlagen nicht erneut vorlegen müsse. Auch aus der BAO lasse sich eine entsprechende Verpflichtung nicht herleiten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2009 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen.

Zur Verhängung des Sicherheitszuschlages i.H.v. 15% sei anzuführen, dass formelle und materielle Mängel des Rechnungswesens zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen würden. Die Bw. teile mit, dass die Abrechnungen in Rahmen von Standverrechnungen erfolgt seien. Ein Einnahmen-/Ausgabenrechner benötige dann ein Kassabuch, wenn die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst sondern durch Rückrechnung ermittelt würden. In diesem Falle seien die täglichen Anfangs- und Endbestände, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen gewesen. Eine Stockverrechnung ersetze (mit Hinweis auf die Barbewegungsverordnung bzw. § 131 BAO) nicht eine ordnungsgemäße Losungsermittlung.

Die Rohaufschlagskoeffizienten zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis würden wesentlich mit der hypothetischen Spanne zwischen Gesamterlösen und Wareneinsatz differieren.

Das Finanzamt habe die Bw. in der Folge erfolglos zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert. Es sei daher festzustellen, dass mehrere Indikatoren das Vorliegen einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung bestätigen würden. Die erfolgte Schätzung sei zu Recht erfolgt.

Die Bw. stellte mit Eingabe vom 21. September 2009 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Nach Darlegung des Verfahrens begründet die Bw. wiederholt, die Kalkulationsdifferenzen seien weder dargestellt noch glaubhaft gemacht worden. Die für einen Einnahmen/Ausgabenrechner erforderlichen Unterlagen und Aufzeichnungen seien vorgelegt worden. Die Einnahmenaufzeichnungen seien zum damaligen Zeitpunkt gesetzlich ausreichend gewesen.

Der Lohnaufwand für AK der teilweise auch Gesellschafter gewesen sei in der Buchhaltung zurückgerechnet worden und nicht in den Lohnaufwand eingegangen. Die diesbezügliche Zurechnung sei unrichtig.

In der Bescheidbegründung sei weder auf die nicht vorhandene Betriebsbesichtigung eingegangen worden noch auf die Auslastung der Dienstnehmer in Bezug auf die jeweiligen Lokale und Öffnungszeiten, die im Rahmen der Betriebsprüfung ebenfalls beanstandet worden seien.

Dem Prüfungsorgan seien seinerzeit sämtliche Unterlagen ausgehändigt worden. Der Grund für die nachträgliche Anforderung derselben sei unklar. B vom BMF habe bestätigt, dass die Unterlagen nicht nochmals vorgelegt werden müssten.

Dass die Zurverfügungstellung der Unterlagen an die Finanzbehörden (wie im Rahmen der Berufungsvorentscheidung dargestellt) auch zu Gunsten der Bw. ausfallen könnte entspreche ‚eher nicht der Praxis und der laufenden Lebenserfahrung‘.

Eine Rohaufschlagsdifferenz sei in keiner Weise zu erkennen.

Mit Vorhalt des UFS vom 18. Oktober 2010 wurde der Bw. dargelegt, dass die Aufforderung zur Vorlage von Büchern und Unterlagen Rechtens und die behauptete diesbezügliche Auskunft des BMfF nicht zutreffend sei. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass der UFS notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens gemäß § 279 (2) BAO durch die Abgabenbehörden I. Instanz vornehmen lassen könne. Um Vorlage der entsprechenden Buchhaltungsunterlagen samt Belegen und weiterer Aufzeichnungen wurde ersucht. Zur Darstellung, wonach die Gewinnzurechnung der Bp. hinsichtlich des Gesellschafters AK (2006 i.H.v. € 17.455,87) zu Unrecht erfolgt sei wurden entsprechende Berechnungsunterlagen die die Darstellung der Bw. stützen, abverlangt.

Weiters wurde in Bezug auf die fragliche Verwendung von Kreditkarten dargelegt, dass die Ausführungen der Bw. vom 4. Februar 2008, wonach Kreditkartenumsätze nur in der Betriebsstätte im Burgenland erfolgt seien darauf hingewiesen, dass im Zuge eines vom Finanzamt durchgeführten Lokalaugenscheines vom 24. März 2006 festgestellt worden sei, dass in allen Lokalen laut Anschlag im Bereich der Eingangstüren Kreditkarten akzeptiert worden seien, in Zweifel zu ziehen seien. Eine grundsätzliche Schätzungsberichtigung sei nach Ansicht des UFS gegeben.

Die angeforderten Unterlagen würden der Kontrolle, inwieweit die Höhe der Schätzung zu Recht erfolgt sei dienen. Die Unterlagen seien unter Fristsetzung unter Bezugnahme auf § 279 BAO direkt dem Finanzamt zuzustellen, der UFS sei davon zu informieren.

Die Vorlage der angeforderten Unterlagen unterblieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 115 BAO lautet (auszugsweise):

- (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
- (2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.
- (3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

§ 138 BAO lautet:

- (1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

§ 184 BAO lautet:

(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.

§ 279 BAO lautet (auszugsweise)

(1) Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.

(2) Die Abgabenbehörden zweiter Instanz können notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens auch durch Abgabenbehörden erster Instanz vornehmen lassen. Den Abgabenbehörden erster Instanz kann eine angemessene Frist aufgetragen werden, innerhalb der die notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchzuführen sind.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz BAO³ § 138 Rz. 1).

Nach § 138 (2) BAO sind Bücher und Aufzeichnungen den Behörden auf Verlangen vorzulegen.

Eine Einschränkung, wonach die wiederholte Vorlage von Unterlagen unter Hinweis auf eine zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte Einsichtnahme verweigert werden kann ist dieser Norm nicht zu entnehmen.

Nach § 279 (1) BAO haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz (somit auch der UFS) die Obliegenheiten und Befugnisse die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt oder eingeräumt sind.

Die Befugnisse betreffen insbesondere das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren.

Wenn schon die begründete, wiederholte Vorlage von Unterlagen vor der Abgabenbehörde I. Instanz auf keinerlei Bedenken stößt, so gilt dies umso mehr für im Zuge des Rechtsmittelverfahrens erforderliche Ermittlungshandlungen, die die Einsichtnahme in abgabenrechtlich bedeutsame Unterlagen (durch die Abgabenbehörde II. Instanz) oftmals erforderlich macht.

Grundsätzlich hat die Abgabenbehörde gemäß § 115 BAO die tatsächlichen rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Eine Grenze besteht indes innerhalb der Möglichkeiten der Abgabenbehörde und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes... Die Behörde ist zur Verwertung ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet (vgl. Ritz, BAO³ § 115 Rz. 6 mwN).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO³ § 115 Rz. 8).

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß zu prüfen, zurück (vgl. Ritz, BAO³ § 115 Rz. 9).

Die Bp. hat aufgrund von Kalkulationsdifferenzen einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 15% festgesetzt.

Im Arbeitsbogen findet sich hiezu eine (für den UFS nicht näher nachvollziehbare) Kalkulation, die die Öffnungszeiten der jeweiligen Lokale zu den ‚Lohnzeiten‘ in Beziehung setzt.

Mangels Vorlage jeglicher Unterlagen sieht sich der UFS außer Stande, die u.a. auf Basis dieser Kalkulation von Seiten der Bp. getroffene Feststellung einer näheren Bewertung zu unterziehen.

Dem Schreiben der Bp. bzw. deren Beantwortung vom 4. Februar 2008 ist zu entnehmen, dass die Bw. mit dem Hinweis auf eine Standverrechnung mit laufenden Einnahmenaufzeichnungen kein Kassenbuch geführt hat.

Auch zu dieser Feststellung scheiterte (mangels Vorlage jeglicher Unterlagen) eine nähere Befassung mit den Einwänden der Bw.

Wie der VwGH mit Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 92/14/0089 dargelegt hat, stellt die fehlende Führung eines Kassabuches einen Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung dar. Eine Stand/Stockverrechnung genügt diesem Erfordernis nicht.

Schließlich liegt im Arbeitsbogen der Bericht einer Nachschau vom 24. März 2006 auf, wobei bei 5 Lokalen mit Barbetrieb (in Wien) festgehalten wurde, dass laut Aushang im Eingangsbereich Kreditkarten akzeptiert werden. Die Angaben der Bw., wonach lediglich in

einer Betriebsstätte in Burgenland Kreditkartenumsätze getätigt worden seien sind nach Ansicht des UFS unglaubwürdig und stehen in Widerspruch mit der Lebenserfahrung.

Bücher und Aufzeichnungen wurden dem Finanzamt auch nach Aufforderung durch den UFS nicht vorgelegt.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln kann. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 leg. cit. u.a., 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.

Obige Feststellungen berechtigen die Abgabenbehörde mangels Vorlage sowie aufgrund festgestellter Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung zur Schätzung gemäß § 184 BAO.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz BAO³ § 184 Rz. 18). Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (vgl. Ritz BAO³ § 184 Rz. 21 mwN).

Der UFS vermochte zwar Gründe die zur Verhängung des Sicherheitszuschlages geführt haben zu erkennen, die im Veranlagungsakt bzw. im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vorgefundene Unterlagen machen jedoch eine nähere Auseinandersetzung mit der Schätzungsmethode und dem Ergebnis der Schätzung von der Vorlage der Buchführungsunterlagen abhängig. Wenn nun die Bw. unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht zur weitergehenden Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist tritt auch die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. Ritz, BAO³ § 115 Rz. 9).

Zur Höhe der Schätzung ist anzuführen, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 19.4.2007 Zl. 2004/15/0037 die Sachverhaltsfeststellungen eines Finanzamtes hinsichtlich eines Nachtclubs mit Separee (somit einer ähnlich gelagerten Branche) zu beurteilen hatte.

In der dortigen causa ging die Behörde für den Zeitraum von 1991 bis 1997 auf Basis beschlagnahmter Unterlagen zu Recht von Erlösen mittels Kreditkartenzahlung in Höhe von 40% in Bezug auf die Gesamterlöse aus.

Selbst wenn man den vorliegenden Fall die Annahme zu Grunde legt, dass der Umsatzanteil der Kreditkartenumsätze aufgrund örtlicher Gegebenheiten vergleichsweise geringer lag, lässt sich ein Sicherheitszuschlag auf die erklärten Erlöse von 15% alleine aus dieser Feststellung rechtfertigen.

Zur Hinzurechnung der unter Lohnaufwand erfassten Kosten des Kommanditisten AK im Jahr 2006 ist anzuführen, dass die von der Bw. behauptete Neutralisierung des Aufwandes aus der Einnahmen/Ausgabenrechnung nicht hervorgeht und auch nicht näher nachgewiesen wurde. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. November 2010