

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.01.2012

Geschäftszahl

2009/15/0155

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfingner und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des O Z in T, vertreten durch Dr. Bernhard Steinbüchler, Mag. Harald Mühlleitner und Mag. Sylvia Schrattecker, Rechtsanwälte in 4490 St. Florian/Linz, Marktplatz 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 20. Juli 2009, Zlen. RV/0408-L/08, RV/0409-L/08, betreffend Umsatz und Einkommensteuer 2003 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Abgabepflichtige erzielte gewerbliche Einkünfte als Schausteller. Er ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Anlässlich einer die Jahre 2003 bis 2006 betreffenden Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass die Aufzeichnungen mangelhaft seien.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde dazu festgehalten:

"(Der Beschwerdeführer) betreibt Fahrgeschäfte mit einem Autodrom, einem Tagada und einem Kettenflieger. Weiters besitzt (der Beschwerdeführer) drei Wagen, welche als 'Schießwagen' bzw. 'Ballwurfwagen' und zur Vermietung verwendet werden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung gab (der Beschwerdeführer) an, die Losung durch Rückrechnung zu ermitteln. Er habe eine Wechselgeldtasche mit ungefähr Euro 200,- bis 300,-.

Die Tageslosungen werden unter Angabe von Datum, Standplatz und des Gesamterlöses inkl. 10 % USt auf einzelnen Zetteln niedergeschrieben.

Weiterführende Aufzeichnungen werden lt. Aussage (des Beschwerdeführers) nicht gemacht.

Eine Auflistung mit welchen Geräten der Gesamttageserlös erzielt worden ist, konnte nicht vorgelegt werden.

Eine detaillierte Losungsermittlung ist somit nicht möglich.

Im Kalenderjahr 2005 wurden unerklärliche Kassabestände auf das Bankkonto eingezahlt. Die Einzahlungen (jeweils Euro 10.000,-) erfolgten 30. 03. 2005 und am 31. 03. 2005 auf das Konto bei der (...). (Der Beschwerdeführer) gab an, immer so viel Bargeld zu Hause zu haben, und wies auch bei der Betriebsbesichtigung einen ähnlich hohen Betrag in bar vor.

(Der Beschwerdeführer) konnte jedoch keine Angaben machen bzw. Aufzeichnungen vorweisen, welche das Zustandekommen solch hoher Bargeldbeträge erklärt hätten.

Da es keine Aufzeichnungen über den Beginn der Ansparungen gibt, konnte nicht schlüssig nachvollzogen werden, woher dieses Geld stammt bzw. wann es eingenommen worden ist.

Rechtliche Würdigung:

(Der Beschwerdeführer) ermittelt den Überschuss gem. § 4/3 EStG und ist somit nicht zur Führung eines Kassabuches verpflichtet. Dies ändert sich jedoch insoweit, als (der Beschwerdeführer) die Losung durch Rückrechnung ermittelt.

Wird die Losung nämlich durch Rückrechnung, dh. Anfangsbestand in der Geldtasche (Wechselgeld) - Endbestand (Tagesende) in der Geldtasche = Losung, ermittelt, so ist auch vom § 4/3 EStG Ermittler der tatsächliche Bargeldbestand nachzuweisen.

Wenn die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, wie hier der Fall, sondern durch 'Kassasturz' bzw. durch Rückrechnung aus dem End- und Anfangsbestand ermittelt werden, dann benötigt auch der Einnahmen-Ausgaben-Rechner ein vollständiges Kassabuch mit Bestandsverrechnung. Diesfalls hat er täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen".

Der Prüfer gelangte zur Auffassung, dass eine Schätzung vorzunehmen sei, und zwar im Wege eines Sicherheitszuschlages von 10% der erklärten Umsätze. Im Hinblick auf den für die Jahre 2003 bis 2006 jeweils mit rund 100.000 EUR erklärten Jahresumsatz gelangte der Prüfer daher für diese Jahre zur Erhöhung des jeweiligen Jahresumsatzes und Gewinnes um Beträge von rund 10.000

EUR.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006.

Gegen diese Bescheide brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Es treffe nicht zu, dass eine mangelhafte Kassabuchführung oder Mängel in den Grundaufzeichnungen vorlägen. Der Beschwerdeführer habe die Tageslosungen durch Kassasturz ermittelt. Wenn er eine Veranstaltung mit einem Gerät oder mehreren seiner Gerätschaften besichtige, so begleiche er die Ausgaben aus der Hauptkassa. Das Bedienungspersonal bekomme für die Einnahmen eigene, mit einem bestimmten Wechselbetrag ausgestattete Geldtaschen. Der Geldanfangsbestand habe sich in den letzten Jahren drei- oder viermal inflationsbedingt verändert, von präzise 2.000 S über präzise 200 EUR auf nunmehr 300 EUR. Die Ermittlung der Tageslosung erfolge auf einfache Weise: Zuerst würden die ausgegebenen Geldtaschen entleert, sodann das Wechselgeld in der geeigneten Stückelung in diese zurückgegeben und schließlich das auf dem Tisch verbleibende Geld sortiert, gestapelt und gezählt. Dazu benötige ein normaler Mensch keine Hilfsmittel. Die Summe werde aufgezeichnet.

Der Behauptung des Prüfers, diese Art der Ermittlung der Tageslosung ohne weitere Dokumentation bzw. der Führung eines Kassabuches sei unzulänglich, werde entgegen getreten. Es sei auch nicht erforderlich, dass der Beschwerdeführer für jedes aufgestellte Gerät (zB für den Ballwurfwagen oder den Schießwagen) eigene Aufzeichnungen führe.

Der Beschwerdeführer zeichne auch seine Privatentnahmen auf; diese seien auf einem so genannten "Geldverrechnungskonto" berücksichtigt. Auf dem Geldverrechnungskonto verblieben somit am Jahresende die aus dem Betrieb nicht entnommenen Gelder, die bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht von einem Jahr auf das andere vorgetragen würden. Der Beschwerdeführer habe dem Prüfer einen höheren Bestand an Bargeld auf dessen Verlangen vorzeigen können.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer an, die Grundaufzeichnungen des Beschwerdeführers beschränkten sich auf ein Blatt Papier, auf welchem die Tageslosung inkl. USt vermerkt sei. Der Beschwerdeführer habe behauptet, dass weitere Aufzeichnungen nicht vorhanden bzw. nicht geführt worden seien.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2008 brachte der Beschwerdeführer vor, die jeweiligen Kassiere bei den Vergnügungsgeräten tätigten keine Ausgaben, weshalb nach dem Kassasturz lediglich zuerst der fixe Kassenanfangsbestand (Wechselgeld) weggezählt und in die Brieftasche zurückgegeben werden müsse. Das restliche Geld sei die Tageslosung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, dass die Geldtaschen der Kassiere (Bedienungspersonal) an den jeweiligen Vergnügungsgeräten nach Betriebsende eingesammelt und entleert würden. Sodann werde ein bestimmter Betrag an Wechselgeld in die Geldtaschen zurückgegeben. Das auf dem Tisch verbleibende Geld werde sodann sortiert, gestapelt und gezählt. Diese Summe werde in der Folge als Tageslosung aufgezeichnet. Ausgaben würden nur aus der Hauptkassa beglichen. Die Kassiere an den Vergnügungsgeräten tätigten keine Ausgaben.

Strittig sei, ob eine mangelhafte Kassabuchführung vorhanden sei bzw. ob Grundaufzeichnungsmängel vorlägen, welche die Verhängung eines Sicherheitszuschlages rechtfertigten.

Auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG seien Aufzeichnungen iSd § 126 BAO zu führen. Die Nichtbeachtung der Formvorschriften des § 131 BAO führe zum Wegfall der Rechtsvermutung einer ordnungsmäßigen Führung der Aufzeichnungen nach § 163 BAO.

Nach Ansicht der belangten Behörde könne im gegenständlichen Fall nicht von einer lückenlosen und nachvollziehbaren Einnahmenerfassung ausgegangen werden. Die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen reichten nicht aus, um die Tageseinnahmen ausgehend vom Kassaendbestand durch

Rückrechnung zu ermitteln. Dies wäre nur dann möglich gewesen, wenn auch der jeweilige Anfangsbestand, sämtliche Einnahmen und Ausgaben eines Tages sowie die Entnahmen und Einlagen festgehalten worden wären.

Immer dann, wenn Steuerpflichtige die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfassten, sondern durch "Kassasturz" ermittelten, benötigten sie ein vollständiges Kassabuch mit Bestandsfeststellung. Diese Judikatur sei mittlerweile gängige Verwaltungspraxis.

Eine Kassabuchführung wäre nur dann entbehrlich gewesen, wenn der Beschwerdeführer die Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festgehalten hätte.

Auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen sei eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungsinhalte nicht möglich gewesen. Schon im Hinblick auf die fehlende Überprüfbarkeit der Betriebseinnahmen sei die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt gewesen.

Die belangte Behörde teile die Meinung des Finanzamtes, dass der Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages iSd § 184 BAO Rechnung zu tragen sei. Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht alle Vorgänge erfasst worden seien.

Die belangte Behörde zweifle an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen auch aus einem anderen Grund:

Der Beschwerdeführer behaupte, dass sich die Grundaufzeichnungen auf ein Blatt Papier beschränkten, auf welchem die aufsummierte Tageslosung vermerkt sei.

Diese Behauptung widerspreche aus folgenden Gründen den Erfahrungen im täglichen Wirtschaftsleben und dem allgemeinen unternehmerischen Erfahrungsgut:

Normalerweise verfüge ein Unternehmer über vorgelagerte Aufzeichnungen, die es ihm ermöglichen, sich einen Überblick über den Betrieb zu verschaffen. Im Fall eines Schaustellers würde dies bedeuten, dass er über Aufzeichnungen verfüge, um festzustellen, welche Vergnügungsgeschäfte rentabel seien und welche weniger Ertrag abgeworfen hätten. Einnahmenaufzeichnungen von den einzelnen Geräten seien weiters eine übliche unternehmerische Maßnahme zur Kontrolle des Bedienungspersonals und würden auch für die Planung von Ersatzinvestitionen herangezogen. Entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters seien auch beim Zählen und Stapeln von Hunderten von Münzen Hilfsaufzeichnungen zur Aufsummierung der Tageslosung üblich.

In Ausübung der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs. 2 BAO gelange die belangte Behörde zur Ansicht, dass der Abgaben- und Rechtsmittelbehörde nicht alle verfügbaren Grundaufzeichnungen vorgelegt worden seien.

Das Nichtvorlegen von Grundaufzeichnungen sei in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auch aus diesem Grunde sei die Abgabenbehörde erster Instanz zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt gewesen. Dabei sei zu Recht ein Sicherheitszuschlag angesetzt worden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer bringt u.a. vor, er habe zum Zweck des Inkassos an den Vergnügungsobjekten an die "Bedienenden und Inkassoberechtigten" täglich Geldtaschen mit einem stets gleich hohen Wechselgeldbestand ausgegeben. Es sei nicht gestattet gewesen, aus diesen Geldtaschen Ausgaben zu tätigen. Nach Beendigung des Tagewerkes habe der Beschwerdeführer lediglich die Geldtaschen "stürzen" und das feststehende Wechselgeld in die Taschen zurückgeben müssen. Es habe sich daraus die Tageslosung ergeben. Hilfsaufzeichnungen seien dafür nicht erforderlich gewesen. Nach der Zählung der Tageseinnahmen gebe sie der Beschwerdeführer in die "Hauptkassa" und bewahre sie auf. Die belangte Behörde habe zu Unrecht einen Mangel in der Führung der Aufzeichnungen und damit das Vorliegen der Schätzungsbefugnis angenommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann 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.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen, und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des § 131 BAO (vgl. *Stoll*, BAO, 1434, und *Ritz*, BAO4, § 131 Tz 5).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen, soweit nicht nach §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, die Bareinnahmen

und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO idF des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 99/2006, der vorsieht, dass Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 BAO zur Aufzeichnung ihrer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben verpflichtet sind, alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten sollen, ist im Beschwerdefall noch nicht anzuwenden (vgl. § 323 Abs. 19 BAO sowie die Verordnung BGBl. II Nr. 441/2006).

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde als Ergebnis freier Beweiswürdigung die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer für jedes eingesetzte Gerät die Losungen täglich ermittelt hat. Dies sei schon zum Zwecke der Kontrolle des Personals und zum Zwecke der Ermittlung der Rentabilität des einzelnen Gerätes erforderlich gewesen.

Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung vermag die Beschwerde mit dem Vorbringen, für den Beschwerdeführer seien nicht die Ergebnisse pro Spielgerät von Bedeutung, sondern die Gesamteinnahmen aus einem Standort (etwa einer auf einem Markt zugewiesenen Standfläche), nicht zu wecken. Die Beschwerde zeigt damit insbesondere nicht auf, auf welche Weise der Beschwerdeführer ohne Aufzeichnungen überprüfen könnte, ob ihm seine "Bedienenden und Inkassoberechtigten" den Geldeingang vollständig abliefern. Die Beschwerde geht auch nicht auf das Argument der belangten Behörde ein, für die Planung von Ersatzinvestitionen müsse der Beschwerdeführer eruieren können, welche Einnahmen das einzelne Gerät zu erbringen vermöge.

Ausgehend von diesem Sachverhalt konnte die belangte Behörde davon ausgehen, dass Grundaufzeichnungen (über die Tageseinnahmen pro Gerät) nicht vorgelegt worden sind. Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen begründet aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 23. Februar 2011, 2007/13/0098, vom 25. September 2002, 97/13/0125, und vom 30. April 1985, 84/14/0169).

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. Juli 2011, 2008/13/0204, unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2003, 2000/14/0113, VwSlg 7887/F, zur Rechtslage nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO idF vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 ausgesprochen, dass es nur dann zulässig ist, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln (mit einer Registrierkassa) aufzuzeichnen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassaendbestand und Kassaanfangsbestand zu ermitteln, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturz bedarf dabei zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes, wobei das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand im gegebenen Zusammenhang einen Aufzeichnungsmangel darstellt.

Der Beschwerdeführer hat die Tageslosungen mittels Kassasturz ermittelt. Er behauptet aber nicht einmal in Bezug auf die "Hauptkassa", in welche die Einnahmen aus den Geldtaschen der einzelnen "Bedienenden und Inkassoberechtigten" überführt worden sind, ein solches Kassabuch im Sinne einer täglichen Bestandsverrechnung geführt zu haben.

Die Beschwerde vermag sohin nicht aufzuzeigen, dass die belangte Behörde zu Unrecht die Schätzungsbefugnis angenommen habe.

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. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. November 2010, 2007/13/0078).

Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeits von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223).

Einwendungen gegen die Höhe des im Beschwerdefall zur Anwendung gebrachten Sicherheitszuschlages enthält die Beschwerde nicht.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich somit, dass sich die Beschwerde als unbegründet erweist. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 26. Jänner 2012