

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch MERKUR taxaid Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Diefenbachgasse 53/1, 1150 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 21. Jänner 2008 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* (nunmehr FA) vom 17. Dezember 2007 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 und der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005, die Festsetzung der Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2006 sowie die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2006 (Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* ) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

II. Der Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wird gemäß § 261 BAO als gegenstandlos erklärt. Der ursprüngliche Sachbescheid vom 12. Juni 2007 gehört wieder dem Rechtsbestand an.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensverlauf**

Der Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer, in der Folge abgekürzt Bf) erzielte in den verfahrensgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einzelhandel, Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988). Letztere resultierten aus dem Betrieb eines Kiosks in einem Wiener Heim für Pensionisten, in dem der Bf diverse Lebensmittel, einige Sanitärprodukte sowie Zeitungen und Zeitschriften zum Verkauf anbot. Zudem betrieb er an diesem Standort auch drei Getränkeautomaten. Einen Teil der angebotenen Artikel bezog der Bf seit Beginn des Jahres 2001 von der Firma X (X \*\*\*).

Die Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer der verfahrensgegenständlichen Jahre von 2001 bis 2006 erfolgte ursprünglich antragsgemäß aufgrund der vom Bf eingereichten Steuererklärungen.

### **A) Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2007 und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. Dezember 2007**

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum 2001 bis 2006 samt Umsatzsteuernachschau für die Monate Jänner bis Oktober 2007 verfügte das Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2007 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 bzw der Einkommensteuer für das Jahre 2001 bis 2005.

Weiters wurde mit den ebenfalls angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2007 die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 sowie die Einkommensteuer 2001 bis 2005 neu bzw die Einkommensteuer 2006 abweichend von der Steuererklärung festgesetzt.

Im Bericht vom 14. Dezember 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung wurden dazu unter den Textziffern (Tz.) 1 bis 3 folgende steuerliche Feststellungen getroffen:

## **Tz. 1 – Buchhaltungsmängel**

### ***Buchhaltungsmängel - Nicht erfasste Bareinkäufe X***

*Aufgrund von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma X wurde festgestellt, dass der Pflichtige neben den auf die Kundennummer lautenden Rechnungseinkäufen, auch Wareneinkäufe getätigt hat, welche bar abgerechnet und nicht in der Buchhaltung erfasst wurden.*

*Die Bareinkäufe beliefen sich im Prüfungszeitraum auf nachfolgende Beträge (brutto):*

- 2001: ATS 23.304,66 (Anm.: 1.693,62 Euro)
- 2002: EUR 7.313,53
- 2003: EUR 7.796,76
- 2004: EUR 5.684,00
- 2005: EUR 958,35 (1-4/2005)

### ***Aufzeichnungsmängel - Zählwerkstände Automaten***

*Der Pflichtige betreibt zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses 3 Getränkeautomaten. Hiezu werden 2 x monatlich Kassaentleerungen („Kassasturz“) durchgeführt und die Losungen auf ein Bankkonto zur Einzahlung gebracht. Dem Pflichtigen war es jedoch nicht möglich, Aufzeichnungen über Zählwerkstände vorzulegen.*

*Die Bp sieht in Anlehnung an die Bestimmungen für Automatenaufsteller eine Aufzeichnungspflicht für Zählwerkstände auch bei Getränkeautomaten (Grundaufzeichnung). Die Nichterfassung bzw. Nichtvorlage der Aufzeichnungen über die Zählwerkstände stellt somit aus Sicht der Bp eine Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung dar. Durch das Fehlen solcher Aufzeichnungen fehlt der Bp jede Möglichkeit der Plausibilitätskontrolle, sodass über die materielle Übereinstimmung mit den tatsächlichen Zählwerkständen keine Aussage möglich ist.*

## **Tz. 2 – Schätzung gemäß § 184 BAO**

*Seitens der Bp werden im Rahmen der Kalkulation aus den o.a. X-Bareinkäufen 20% als privat veranlasst geschätzt und berücksichtigt.*

*Auf den so ermittelten betrieblichen „Schwarzeinkauf“ (brutto) wird seitens der Bp hinsichtlich der Schätzung der zugehörigen Nettoerlöse der ermittelte durchschnittliche Rohaufschlagskoeffizient (exkl. Drucksorten) des jeweiligen Jahres angewendet. Die Verteilung auf die Erlöse mit Normal- bzw. ermäßigtem Steuersatz erfolgt konform dem Einkaufsschlüssel. Vorsteuern aus diesen „Schwarzeinkäufen“ werden im Zuge der Bp nicht anerkannt.*

### **Tz. 3 – Sicherheitszuschlag**

*Seitens der Bp wird aufgrund der nachweislichen Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung für den gesamten Prüfungszeitraum (2001 - 2006) ein Sicherheitszuschlag iHv 20% auf die so ermittelten Erlöse (exkl. Drucksorten) zugerechnet.*

*Dies entspricht durchschnittlich jenem Prozentsatz (abgerundet), zu welchem bei der Firma X „Schwarzeinkäufe“ getätigt wurden.*

*Die Höhe des Sicherheitszuschlages begründet sich auch darin, dass es sich bei den betroffenen Warengruppen um solche handelt, welche auch bei gängigen Lebensmittelgeschäften (z.B. Billa, Spar, Merkur, Hofer etc.) bar eingekauft werden können.*

*Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei festgestellten „Lebensmittel-Schwarzeinkäufen“ – wie hier bei der Firma X – auch „Schwarzeinkäufe“ bei o.a. Handelsketten angenommen werden müssen.*

Zur Tz. 1 – Buchhaltungsmängel führte die Außenprüfung zum Sachverhalt ergänzend wie folgt aus:

#### **1. Verschränkungen zwischen Bareinkäufen und Rechnungseinkäufen, welche eine Zuordenbarkeit zum Käufer ermöglichen**

*Nachdem der Kunde den Einkauf erledigt hat, stellt er sich mit seinem Einkaufswagen bei einer der Erfasserkassen an und übergibt die Kundenkarte an die Banderfasserin. Beim gesamten Einkauf auf „Kundenkarte“ wird diese per Scanner eingelesen und gleichzeitig durch die EDV eine fortlaufende Lieferscheinnummer (Erfassernummer) vergeben.*

*Für den Barverkauf muss die Banderfasserin bei der Zahlkassa eine Barverkaufskarte holen. Diese wird im Anschluss an die Kundenkarte per Scanner eingelesen. Danach werden auch diese Waren eingescannt. Es bleibt dem Kunden überlassen, ob er zuerst die „offiziellen“ Einkäufe oder zuerst die Bareinkäufe erfassen lässt.*

*Im Anschluss wird die Kundenkarte gemeinsam mit der Barverkaufskarte von der Banderfasserin zur Zahlkassa gebracht. Von der Kassiererin werden die Karten hintereinander eingescannt und die Rechnungen einzeln hintereinander ausgedruckt.*

*In welcher Reihenfolge die Kundenkarte und die Barverkaufskarte eingescannt werden, geschieht zufällig und erfolgt nicht zwingend in der gleichen Reihenfolge wie bei der Erfasserkassa.*

*Von der Zahlkassa wird EDV-mäßig eine fortlaufende Rechnungsnummer vergeben. Der Kunde wird in der Folge von der Kassiererin aufgerufen. Da Kundenkarte und Barverkaufskarte der*

KassiererIn gemeinsam übergeben worden sind, weiß diese, wem der Barverkauf zuzuordnen ist.

Die Bezahlung erfolgt sofort bar oder per Bankomat. Offizielle Einkäufe können auch auf Kredit erfolgen.

Beispiel:

Kunde lässt 1. Teil der Waren als Barverkauf und 2. Teil der Waren „offiziell“ erfassen: Beim Band (Erfasserkasse) wird die fortlaufende Nummer „27“ vergeben. Nach dem Einscannen des Barverkaufs werden die „offiziellen“ Waren eingelesen. Dafür vergibt die EDV die laufende Nummer „28“.

Nach Abschluss dieses Vorganges werden Kundenkarte und Barverkaufskarte an die KassiererIn weitergegeben.

Im Beispiel wird von der KassiererIn zuerst die Kundenkarte eingelesen (es könnte auch zuerst die Barverkaufskarte sein, da gibt es keine Vorgaben von Seiten der Firma X) und die Rechnung zum Ausdruck freigegeben.

Durch die EDV wird nun die laufende Rechnungsnummer „97“ vergeben. Im Anschluss wird die Barverkaufskarte eingelesen und, da die Rechnungsnummern fortlaufend sind, die Nummer „98“ vergeben. Wären zwei verschiedene Kunden hintereinander abgefertigt worden, hätte der niedrigeren Erfassungsnummer auch die niedrigere Rechnungsnummer zugeordnet werden müssen.

Da die beiden Rechnungen zusammengehören, konnte es zu einer „Verschränkung“ kommen.

Beispiel: Rechnung vom 11.02.2003

Einkauf auf Rechnung: ReNr. 0064/000701 und ErfNr. 0038/000311

Verschränkter Bareinkauf: ReNr. 0064/000700 und ErfNr. 0038/000312

## **2. Startrechnung**

Es wurde dabei von der BanderfasserIn der „offizielle“ Teil vor dem Barverkauf erfasst, genauso hat die KassiererIn zuerst die „offizielle“ Kundenkarte vor der Barverkaufskarte eingescannt. Ob die Rechnungen gemeinsam ausgedruckt wurden, kann in der Spalte „StartRech“ überprüft werden. In so einem Fall scheint maximal ein Sprung von 1 Minute auf. Ist der Sprung größer als eine Minute, kann davon ausgegangen werden, dass die Rechnungen nicht zusammengehören.

Beispiel: StartRech und Verschränkung Rechnung vom 28.01.2003

StartRech 2033: Barverkauf ErfNr. 0044/000227 ReNr. 0066/000967

StartRech 2033: offizielle Rechnung ErfNr. 0044/000228 ReNr. 0066/000968

### 3. Artikelgleichheiten

Die Artikel auf der offiziellen Rechnung sind größtenteils auch ident mit Artikeln auf den Barverkaufsrechnungen.

Zur Tz. 2 – Schätzung gemäß § 184 BAO wurden die festgestellten Bareinkäufe (Bruttobeträge) um einen Privatanteil von 20% reduziert und anschließend mit dem aus den Buchhaltungsdaten ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten des betreffenden Jahres multipliziert. Diese Beträge wurden als steuerbare Umsätze der Umsatzsteuer unterworfen. Die Aufteilung der Umsätze auf den Normalsteuersatz mit 20% bzw den ermäßigten Steuersatz mit 10% erfolgte analog zur Aufteilung der Bareinkäufe. Die diesbezüglichen Vorsteuern wurden nicht berücksichtigt. Im Rahmen der Einkommensteuer wurden diese Zuschätzungsbeträge abzüglich des Wareneinsatzes (= Bareinkäufe abzgl Privatanteil) den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Der Sicherheitszuschlag iHv 20% laut Tz. 3 des Außenprüfungsberichtes wurde ausgehend von den Erlösen Kiosk (mit dem Normalsteuersatz von 20% bzw dem ermäßigten Steuersatz von 10%) in den betreffenden Jahren berechnet und umsatz- und einkommensteuerlich hinzugerechnet.

Die Besteuerungsgrundlagen wurden damit wie folgt geändert:

| Umsatzsteuer - Änderung der Bemessungsgrundlagen laut Ap |                  |          |          |                            |          |          |
|----------------------------------------------------------|------------------|----------|----------|----------------------------|----------|----------|
| Jahr                                                     | Tz 2 - Schätzung |          |          | Tz 3 - Sicherheitszuschlag |          |          |
|                                                          | Umsätze          | Kz 022   | Kz 029   | Umsätze                    | Kz 022   | Kz 029   |
| 2001                                                     | 1.869,75         | 455,81   | 1.413,94 | 7.127,61                   | 1.658,20 | 5.469,41 |
| 2002                                                     | 8.438,70         | 2.159,07 | 6.324,63 | 8.615,95                   | 2.426,58 | 6.189,37 |
| 2003                                                     | 9.979,86         | 4.037,95 | 5.941,90 | 9.200,71                   | 3.008,71 | 6.192,00 |
| 2004                                                     | 6.820,80         | 2.240,89 | 4.579,91 | 8.601,62                   | 3.214,12 | 5.387,50 |
| 2005                                                     | 1.004,35         | 458,28   | 546,08   | 6.124,34                   | 2.514,80 | 3.609,54 |
| 2006                                                     | 0,00             | 0,00     | 0,00     | 9.914,80                   | 4.304,75 | 5.610,05 |

| <b>Einkommensteuer - Änderung Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Ap</b> |                         |                     |                       |              |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------------|-----------------------|--------------|
| <b>Jahr</b>                                                            | <b>Tz 2 - Schätzung</b> |                     | <b>Tz 3 - Sicher-</b> | <b>Summe</b> |
|                                                                        | <b>Zuschätzung</b>      | <b>Wareneinsatz</b> | <b>heitszuschlag</b>  |              |
| <b>2001</b>                                                            | 1.869,75                | -1.354,89           | 7.127,61              | 7.642,47     |
| <b>2002</b>                                                            | 8.483,70                | -5.850,83           | 8.615,95              | 11.248,82    |
| <b>2003</b>                                                            | 9.979,86                | -6.237,41           | 9.200,71              | 12.943,16    |
| <b>2004</b>                                                            | 6.820,80                | -4.547,20           | 8.601,62              | 10.875,22    |
| <b>2005</b>                                                            | 1.004,35                | -766,68             | 6.124,34              | 6.362,01     |
| <b>2006</b>                                                            | 0,00                    | 0,00                | 9.914,80              | 9.914,80     |

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2007 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2001 bis 2006 und Einkommensteuer 2001 bis 2005 und setzte die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006 iSd Feststellungen der Außenprüfung neu fest.

#### **B) Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 21. Jänner 2008**

Mit der verfahrensgegenständlichen fristgerechten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 21. Jänner 2008 beantragte der Bf ua die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2006 sowie der Bescheide über die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2006, alle vom 17. Dezember 2007, wegen behaupteter Rechtswidrigkeit auf Grund der Verletzung von Verfahrensvorschriften. Da hinsichtlich des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2006 kein Wiederaufnahmebescheid erlassen worden ist, erfolgte die diesbezügliche Beschwerde offensichtlich irrtümlich.

Zur Begründung wurde zusammengefasst vorgebracht, dass seitens der Finanzbehörde im Zuge der Außenprüfung mit Ausnahme der behaupteten „Schwarzeinkäufe“ keine Unregelmäßigkeiten festgestellt worden seien. Die Nachbelastung resultiere daher einzig und allein aus den Feststellungen iZm dem X-Sachverhalt.

Die angefochtenen Bescheide seien auf Grund der Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig, da die Vorschriften der §§ 93 Abs. 3, 166 und 183 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) missachtet worden seien.

Der dem Bf zugestellte Außenprüfungsbericht sei einerseits die Begründung zu den angefochtenen Bescheiden, andererseits enthalte er sämtliche dem Bf bis dato zugänglichen Beweise der Finanzbehörde betreffend der behaupteten „Schwarzeinkäufe“. Die Bescheidebegründung sei für den Bf die einzige Möglichkeit, die Bescheide nachvollziehen und kontrollieren zu können. Ohne ausreichende Bescheidebegründung sei ein effizienter Rechtsschutz nicht möglich.

In der vorliegenden Bescheidebegründung werde aber die Frage, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt, dass der festgestellte Sachverhalt vorliegt, nur sehr unzureichend beantwortet.

Dazu führte der Bf wie folgt aus:

*„Unklar bzw. offen ist*

- *welche Verschränkungen - wie im Bericht unter 1. dargestellt - tatsächlich von der Abgabenbehörde bei der Prüfung der angeblich unserem Mandanten zuzurechnenden Bareinkäufe festgestellt (wurden). Aus den vorliegenden xls.Dateien können diese Verschränkungen mangels entsprechendem Datenmaterial nicht nachvollzogen werden, die angesprochenen, den behaupteten „Schwarzeinkäufen“ zugrunde gelegten Barverkaufsrechnungen (zB in Kopie) wurden dem Mandanten ebenfalls nicht vorgelegt. De facto werden nur zwei, nicht nachvollziehbare „Beispiele“ für Verschränkungen angeführt.*
- *Aus den vorgelegten Daten können die Behauptungen, wie unter 2. im Bericht angeführt („Startrechnungen“) ebenfalls nicht nachvollzogen werden, die angesprochenen Daten sind unserer Mandantschaft nicht zugänglich und können somit nicht mit den vorliegenden „weißen“ Einkaufsrechnungen abgestimmt werden.*
- *Die Behauptung, dass die Artikel auf den offiziellen Rechnungen „größtenteils ident mit den Artikeln auf den Barverkaufsrechnungen“ seien, kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Die Mandantschaft hat versucht, aus den zur Verfügung gestellten .xls Dateien entsprechende Auswertungen zu erstellen bzw. Schlüsse auf „Artikelidentität“ zu ziehen, diese Artikelidentität beschränkt sich nach diesen Auswertungen jedoch auf sehr allgemeine, wenig spezifische Warengruppen (Süßigkeiten, Getränke) welche bei einer Vielzahl von Kiosken, „Geißlern“ und anderen Kleingewerbetreibenden im Sortiment zu finden sind. Vielmehr ist festzustellen, dass teilweise in den zur Verfügung gestellten .xls Listen Artikel enthalten sind, welche auf den so genannten „offiziellen“ Rechnungen nicht zu finden sind. Die angeführten Mengen entsprechen teilweise auch lediglich Mengen, wie sie auch in privaten (Klein)haushalten verbraucht werden, uns erscheint allein schon deshalb die Würdigung solcher Einkäufe als „Schwarzeinkäufe“ als nicht nachvollziehbar.*

*Auf Grund der zur Verfügung gestellten Beweise sowie den in der Bescheidbegründung dargelegten Erwägungen kann nicht nachvollzogen werden, wie und warum die Behörde zur Ansicht gelangte, dass tatsächlich unserem Mandanten als „Schwarzeinkäufe“ zuzuordnende Bareinkäufe vorliegen bzw. ist es unserem Mandanten auch nicht möglich, entsprechende Gegenargumente gegen die Behauptung der Behörde vorzubringen.“*

Die vorliegende Bescheidbegründung sei mangelhaft und es sei dem Bf daher nicht möglich, die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide hinsichtlich deren Inhaltes darzulegen.

Ergänzend wurden folgende Beweisanträge gestellt:

*„Die Abgabenbehörde möge vollständig offenlegen:*

- *welche Verschränkungen tatsächlich unter Anführung der jeweiligen Erfassungsnummer und der jeweiligen Rechnungsnummer festgestellt wurden, wobei wir die vollständige Vorlage sowohl der so genannten „offiziellen“ als auch der so genannten „Barverkaufsrechnungen“ beantragen. Das Anbringen des Mandanten im Verfahren, er hatte eine zweite Xkarte gehabt, und diese sei an einen Bekannten verliehen gewesen, wobei der Bf nicht wusste in welcher Form und für welche Einkäufe dieser Bekannte die Karte verwendete, wurde von der Abgabenbehörde im Verfahren nicht weiters gewürdigt.*
- *die Würdigung des Umstandes, dass bei der Fa. X mehrere Erfassungsbänder einer Kasse zugeordnet sind, dh ob es aus diesem Titel nicht zu zufälligen „Verschränkungen“ mit den Einkäufen unbeteiligter Dritter kommen kann.*
- *Jene Datenbestände, aus welchen die Zeitspanne der „Startrechnungen“ insbesondere im Vergleich zu anderen Rechnungsausdrucken erkennbar ist, dh den Beweis zur Behauptung, dass ein Ausdruck innert einer Minute auf denselben Käufer – das wiederum unter Würdigung ua des Umstandes, dass einer Kasse mehrere Erfassungsbänder zugeordnet sind – hinweist.*
- *die genaue Darlegung der so genannten „Artikelidentität“, welche mit dem unserem Mandanten vorgelegten Datenmaterial nicht nachvollzogen werden konnte. Es ist uE nach nicht ausreichend, dass bloß ähnliche Warengruppen (Süßigkeiten) auf verschiedenen Rechnungen aufscheinen, wir beantragen daher die Vorlage der entsprechenden statistischen Auswertungen.*

**C) Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 16. August 2010**

Mit Berufungsentscheidung vom 16. August 2010, RV/0565-W/09, wies der unabhängige Finanzsenat (UFS) die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2006 sowie die Umsatz- und Einkommensteuer 2006 als unbegründet ab und gab der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005 teilweise statt.

Die Abweisung der Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide begründete der UFS mit dem Vorliegen der Schätzungsberechtigung aufgrund der festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel. Die Unrichtigkeit der geführten Bücher und Aufzeichnungen habe einerseits darin bestanden, dass die von der Firma X aufgezeichneten „Barkäufe“ und die damit getätigten Umsätze nicht erfasst worden seien, sowie andererseits in der Nichtaufzeichnung der Zählstände der Automaten.

Inhaltlich wurde in der Berufungsentscheidung des UFS das Ausscheiden von 20% der Bareinkaufssummen als privat veranlasste Einkäufe bestätigt. Der Sicherheitszuschlag wurde hinsichtlich der Jahre 2001 und 2005 auf 15% reduziert, da detaillierte Überprüfungen und folglich Feststellungen hinsichtlich der Bareinkäufe nur für einige Monate getätigt worden seien. Betreffend die Jahre 2002 bis 2004 wurde der Zuschlag auf 10% reduziert, da die bei der Firma X getätigten „Schwarzeinkäufe“ im Ausmaß von ca 20% des erklärten Wareneinsatzes von der Außenprüfung bereits berücksichtigt worden seien. Ausschlaggebend für die Reduzierung des Sicherheitszuschlages war die Ansicht, dass es

unwahrscheinlich sei, dass der Bf bei anderen Diskontern im selben Ausmaß wie bei der Firma X eingekauft habe. Schließlich wurde der Vorsteuerabzug aus den Bareinkaufsrechnungen – abweichend von den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden – für Kleinbetragsrechnungen unter 150,00 Euro gewährt.

Betragsmäßig ergaben sich durch die Erledigung des UFS folgende Änderungen bei den Besteuerungsgrundlagen:

| <b>Umsatzsteuer - Änderung der Bemessungsgrundlagen laut UFS</b> |                         |               |               |                                   |               |               |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------|---------------|-----------------------------------|---------------|---------------|
| <b>Jahr</b>                                                      | <b>Tz 2 - Schätzung</b> |               |               | <b>Tz 3 - Sicherheitszuschlag</b> |               |               |
|                                                                  | <b>Kz 000</b>           | <b>Kz 022</b> | <b>Kz 029</b> | <b>Kz 000</b>                     | <b>Kz 022</b> | <b>Kz 029</b> |
| <b>2001</b>                                                      | 1.869,75                | 455,81        | 1.413,94      | 5.345,71                          | 1.243,65      | 4.102,06      |
| <b>2002</b>                                                      | 8.438,70                | 2.159,07      | 6.324,63      | 4.308,25                          | 1.213,29      | 3.094,96      |
| <b>2003</b>                                                      | 9.979,86                | 4.037,95      | 5.941,90      | 4.600,35                          | 1.504,35      | 3.096,00      |
| <b>2004</b>                                                      | 6.820,80                | 2.240,89      | 4.579,91      | 4.300,81                          | 1.607,06      | 2.693,75      |

|             |          |        |        |          |          |          |
|-------------|----------|--------|--------|----------|----------|----------|
| <b>2005</b> | 1.004,35 | 458,28 | 546,08 | 4.593,26 | 1.886,10 | 2.707,16 |
| <b>2006</b> | 0,00     | 0,00   | 0,00   | 9.914,80 | 4.304,75 | 5.610,05 |

| <b>Einkommensteuer - Änderung Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS</b> |                         |                     |                       |              |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------------|-----------------------|--------------|
| <b>Jahr</b>                                                             | <b>Tz 2 - Schätzung</b> |                     | <b>Tz 3 - Sicher-</b> |              |
|                                                                         | <b>Zuschätzung</b>      | <b>Wareneinsatz</b> | <b>heitszuschlag</b>  | <b>Summe</b> |
| <b>2001</b>                                                             | 1.869,75                | -1.354,89           | 5.345,71              | 5.860,56     |
| <b>2002</b>                                                             | 8.483,70                | -5.850,83           | 4.307,98              | 6.940,85     |
| <b>2003</b>                                                             | 9.979,86                | -6.237,41           | 4.600,35              | 8.342,80     |
| <b>2004</b>                                                             | 6.820,80                | -4.547,20           | 4.300,81              | 6.574,41     |
| <b>2005</b>                                                             | 1.004,35                | -766,68             | 4.593,26              | 4.830,93     |
| <b>2006</b>                                                             | 0,00                    | 0,00                | 9.914,80              | 9.914,80     |

| <b>Jahr</b> | <b>Kz 060 – zusätzl. VSt aus Kleinbetragsrechn.</b> |
|-------------|-----------------------------------------------------|
| <b>2001</b> | 134,31                                              |
| <b>2002</b> | 404,95                                              |
| <b>2003</b> | 345,41                                              |
| <b>2004</b> | 287,19                                              |
| <b>2005</b> | 73,10                                               |
| <b>2006</b> | 0,00                                                |

Abschließend führte der UFS in einer Kurzzusammenfassung wie folgt aus:

*„Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Feststellungen der Bp im Zusammenhang mit den „Schwarzlieferungen“ im Erlösbereich auf den Originaldaten des liefernden*

*Unternehmens und dem durch die EDV-mäßige Auswertung dieser Daten erstellten Kontrollmaterial beruhen.*

*Die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen auf Basis der angeführten Unterlagen der Firma X ist als schlüssig und nachvollziehbar zu beurteilen. Das Schätzungsverfahren wurde einwandfrei abgeführt.*

*Nach der Lebenserfahrung lassen diese Bareinkäufe nur den Schluss zu, dass der Bf Waren bar eingekauft, diese nicht in den Wareneinsatz aufgenommen und die daraus resultierenden Umsätze und Einnahmen gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt hat, um entsprechende Abgaben zu vermeiden.*

*Auf Grund der eindeutigen Zuordenbarkeit dieser Lieferungen an den Bf wurden die nicht näher ausgeführten Vorbringen des Bf als Schutzbehauptungen eingestuft.*

*Der Sicherheitszuschlag wurde verhängt, weil es einerseits aufgrund der Lebenserfahrung wahrscheinlich ist, dass der Bf auch bei diversen Diskontern eingekauft hat und er außerdem die Zählwerkstände der von ihm aufgestellten Automaten nicht erfasst hat.*

*Dem Bf wurde nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte und Schlussfolgerungen sowie die angewendete Schätzungsmethode zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Das Unsicherheitsmoment einer Schätzung hat der Abgabepflichtige wie bereits ausgeführt in Kauf zu nehmen.“*

#### **D) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2013, 2010/13/0155**

Gegen die Entscheidung des UFS erhob der Bf beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde. Mit Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, hob das Höchstgericht die Berufungsentscheidung des UFS vom 16. August 2010, RV/0565-W/09, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

In den Entscheidungsgründen führte der Verwaltungsgerichtshof dazu wie folgt aus:

*„Die belangte Behörde hat sowohl die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO als auch die Verhängung von Sicherheitszuschlägen (beides in Bezug nicht nur auf die Automatenumsätze) für den gesamten Streitzeitraum auch mit der Nichtaufzeichnung von Zählerständen der vom Beschwerdeführer betriebenen Automaten begründet, ohne darauf Bedacht zu nehmen, ab wann diese aufgestellt worden waren. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist in Bezug auf die ersten Jahre des Streitzeitraumes schon deshalb nicht fehlerfrei.*

Was die im Vordergrund stehenden Fragen nach der Zurechnung und dem Zweck der Bareinkäufe des Beschwerdeführers in dem Großmarkt angeht, so wiederholen die Ausführungen der belangten Behörde zur Widerlegung des Einwandes zufälliger „Verschränkungen“ durch das Zusammentreffen von Kunden verschiedener Erfassungsbänder an derselben Zahlkassa im Wesentlichen nur Teile des Prüfungsberichtes. Das naheliegende Argument, die „verschränkten“ Käufe kämen jeweils - an der Erfassernummer erkennbar - vom selben Erfassungsband (vgl. etwa Kopf in SWK 2010, S 541), fehlt im angefochtenen Bescheid und auch noch in der Gegenschrift.

Die Zurechnung nicht „verschränkter“ Barkäufe setzt nach den Ausführungen der belangten Behörde (kumulativ) voraus, dass einerseits der Zeitabstand von maximal einem Minutensprung zwischen den beiden Rechnungen nicht überschritten wird und andererseits auch ein Vergleich der Warengruppen samt einer Überprüfung des Kaufverhaltens über einen längeren Zeitraum hinweg für die Zurechnung spricht. Die Unmöglichkeit einer Abfertigung mehr als eines Kunden binnen ein bis zwei Minuten wird zur Widerlegung des Einwandes, dass dies eine unbewiesene Annahme sei, nach Ausführungen über den „maximalen“ Zeitaufwand pro Kunde („i.a. maximal Minute“) nur mit dem Wort „naturgemäß“ begründet.

Gravierender ist jedoch das Fehlen konkreter Ausführungen zum „Vergleich der Warengruppen“ und zur „Überprüfung des Kaufverhaltens“ im Fall des Beschwerdeführers. Veröffentlichte Entscheidungen der belangten Behörde zu anderen Fällen dieser Art enthalten Wiedergaben aus dem Datenmaterial, die ein „Splitting“ des Kaufs manchmal ein und derselben unternehmensbezogenen Ware zeigen oder es auf andere aussagekräftige Weise ermöglichen, die bar eingekauften Waren mit dem Unternehmen oder dem Unternehmer in Verbindung zu bringen. Im vorliegenden Fall scheint es der belangten Behörde zu genügen, dass keine „grundsätzlichen Unterschiede“ in der „Produktpalette“ feststellbar gewesen seien, wobei hier auch das - wie schon im Prüfungsbericht - nicht konkret anhand des Datenmaterials demonstriert wird und die „Produktpalette“ nach den Ausführungen der belangten Behörde „aus in typischer Weise für den persönlichen Bedarf benötigten Waren“ besteht. Als Argument für die Zurechnung von Barkäufen unter dem Gesichtspunkt eines „Vergleichs der Warengruppen“ und einer „Überprüfung des Kaufverhaltens“ mit dem behaupteten Ergebnis einer „eindeutigen Zuordenbarkeit dieser Lieferungen an den Bf“ ist das nicht nachvollziehbar.

Letzteres gilt auch für die Argumentation, mit der die belangte Behörde sich auf den Einwand des Beschwerdeführers bezieht, Barkäufe habe er, soweit sie stattfanden, nicht für den Wiederverkauf getätigt. Die belangte Behörde hält dem die „Vielzahl an inhaltsgleichen Rechnungen“ entgegen, was ohne nähere Ausführungen nicht verständlich ist, weil „inhaltsgleicher“ Bedarf auch im Privatleben vorkommt, und argumentiert davon abgesehen mit der „Menge der eingekauften Waren“ (Seite 17 des angefochtenen Bescheides; in der abschließenden Auseinandersetzung mit den Einwendungen des Beschwerdeführers wiederholt: „wie bereits ausgeführt die Warenmenge“). Über diese Menge heißt es im vorangegangenen

*Absatz (Seite 17 des angefochtenen Bescheides), es habe sich jeweils um „Lebens- und Genussmittel (v.a. Obst, Joghurt, Süßigkeiten u.ä.) in Haushaltsmengen“ gehandelt, und die weitaus überwiegende Zahl der zugerechneten Barverkäufe bewegte sich nach den Feststellungen der belangten Behörde auch im Bereich des § 11 Abs. 6 UStG 1994.*

*Auf die Argumentation mit der „Menge der eingekauften Waren“, nämlich „Haushaltsmengen“, zum Beweis dafür, dass „die Waren nicht für den persönlichen Gebrauch“ bestimmt gewesen seien, folgt das Zugeständnis, dem Vorbringen des Beschwerdeführers sei „jedoch durchaus ein gewisser Wahrheitsgehalt zu unterstellen“, weshalb ein Fünftel der „Haushaltsmengen“ im nicht näher begründeten „Schätzungsweg“ als „privat veranlasst“ ausgeschieden wird. In der abschließenden Zusammenfassung heißt es zu den zugerechneten Käufen von „typischer Weise für den persönlichen Bedarf benötigten Waren“ in „Haushaltsmengen“, nach der „Lebenserfahrung“ ließen diese Bareinkäufe „nur den Schluss zu“, dass sie für den Einzelhandel des Beschwerdeführers getätigt worden seien, „um entsprechende Abgaben zu vermeiden“.*

*Einer Auseinandersetzung mit der Nachvollziehbarkeit der Ausführungen der belangten Behörde zur Höhe des Sicherheitszuschlages in den einzelnen Streitjahren bedarf es bei dieser Sachlage nicht mehr. Die belangte Behörde hat ihre Erwägungen schon bei der Behandlung der vorgelagerten Fragen in den dargestellten Punkten mit Unschlüssigkeit belastet, sodass der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war.“*

Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen des UFS in der Berufungsentscheidung vom 16. August 2010, RV/0565-W/06, sowie des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, verwiesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Im gegenständlichen Verfahren ist im Wesentlichen strittig, ob die Zuschätzung der Umsätze und Erlöse auf Basis der sogenannten Bareinkäufe des Bf beim Großhandelsmarkt X (X \*\*\*) zu Recht erfolgt ist.

Von der Steuerfahndung beim Großhandelsmarkt X durchgeführte Erhebungen ergaben, dass Kunden dort nicht nur offiziell, dh unter ihrer Kundennummer mit einer auf ihren Namen lautenden Rechnung, einkaufen, sondern auch sogenannte Bareinkäufe, das sind Einkäufe, bei denen Name und Kundennummer nicht auf der Rechnung aufscheinen, tätigen konnten. Die Einkäufe wurden dabei wie folgt abgewickelt: In jedem Xmarkt sind einer Zahlkassa ein bis vier

Erfasserkassen zugeordnet. Wollte der Kunde einen Teil der Ware offiziell und einen Teil als Barverkauf abwickeln, so holte die Bandbetreuerin bei der Zahlkassa eine Barverkaufskarte. Danach wurden die Waren, getrennt nach offiziellem Einkauf und Barverkauf, auf die Kundenkarte und die Barverkaufskarte eingescannt und jeweils Erfassungsnummern vergeben. Im Anschluss wurde die Kundenkarte gemeinsam mit der Barverkaufskarte von der Bandbetreuerin zur Zahlkassa gebracht, wo sie von der Kassiererin hintereinander eingelesen und von der Zahlkassa fortlaufende Rechnungsnummern vergeben wurden. Dabei konnte es, da die Reihenfolge, in welcher die Karten von der Kassiererin eingelesen wurden, willkürlich war, zu sogenannten Verschränkungen kommen, was bedeutet, dass die Rechnungsnummern nicht in der gleichen Reihenfolge vergeben wurden wie zuvor die Erfassungsnummern.

Die Steuerfahndung hat bei der Firma X Datenmaterial über Verkaufsvorgänge von 1998 bis März 2005 beschlagnahmt. Diese Daten enthalten ua Felder mit Informationen über Datum des Verkaufs, Uhrzeit der Rechnungserstellung, Rechnungstyp, dh auf den Namen des Kunden lautende Rechnung, oder Barverkauf, Erfassungs- und Rechnungsnummer, Kundennummer und -name, Artikelnummer und -bezeichnung, Menge sowie Preis. Die Steuerfahndung hat die in die Prüfungssoftware ACL übernommenen Daten ergänzt um die Felder „1“ bzw „2“, falls es bei der Nummernvergabe zu einer Verschränkung gekommen ist, und „0“, wenn dies nicht der Fall war.

Verschränkung bedeutet somit, dass die Rechnungs- und Zahlungs- bzw Erfassungsnummern im Kontrollmaterial bei der Firma X umgedreht zu der zeitlichen Entstehung erfasst wurden. Ein unverschränkter Barverkauf bedeutet hingegen, dass die Zahlungs- und Rechnungsnummern in der – logischerweise richtigen – Reihenfolge ihrer zeitlichen Entstehung vergeben wurden.

Beispiel für einen verschränkten Bareinkauf:

|             |                     |                                |
|-------------|---------------------|--------------------------------|
| Bareinkauf: | Rechnungsnummer: 11 | Zahlungs-/Erfassungsnummer: 21 |
|-------------|---------------------|--------------------------------|

|                          |                     |                                |
|--------------------------|---------------------|--------------------------------|
| Einkauf mit Kundenkarte: | Rechnungsnummer: 12 | Zahlungs-/Erfassungsnummer: 20 |
|--------------------------|---------------------|--------------------------------|

Beispiel für einen unverschränkten Bareinkauf:

|             |                     |                                |
|-------------|---------------------|--------------------------------|
| Bareinkauf: | Rechnungsnummer: 11 | Zahlungs-/Erfassungsnummer: 21 |
|-------------|---------------------|--------------------------------|

|                          |                     |                                |
|--------------------------|---------------------|--------------------------------|
| Einkauf mit Kundenkarte: | Rechnungsnummer: 12 | Zahlungs-/Erfassungsnummer: 22 |
|--------------------------|---------------------|--------------------------------|

Der Bf betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren einen kleinen Einzelhandel in Form eines Kiosks und war unter der Kundennummer xxxx/yyyyyyy Kunde der Firma X.

Im Kiosk wurden Lebensmittel, insbesondere Süßigkeiten und Molkereiprodukte, alkoholische und alkoholfreie Getränke, verschiedene Hygieneartikel sowie Zeitungen und Zeitschriften für die Bewohner des Pensionistenheims (ca 450 bis 500 Personen) zum Verkauf angeboten.

Daneben betrieb der Bf an diesem Standort insgesamt drei Getränkeautomaten mit einem Reserveautomaten. Im 6. Stockwerk des Gebäudes befand sich seit Februar 2004 ein Kombigerät für Heiß- und Kaltgetränke (Kaffee, Coca-Cola, Eistee, Energydrinks). Im Erdgeschoss betrieb der Bf seit Juli 2003 einen Getränkeautomaten für Kaltgetränke (Coca-Cola, Wieselburger Bier in Flaschen) sowie seit Mai 2006 einen Heißgetränkeautomaten (Kaffee und dgl) im Eingangsbereich des Pensionistenheims.

Die Losung der Getränkeautomaten wurden vom Bf zweimal monatlich entnommen, verprobt und zur Einzahlung gebracht. Eine Aufzeichnung der Zählwerkstände der Automaten erfolgte nicht.

Laut den vorliegenden Daten hat der Bf in den Jahren 2001 bis 2005 folgende Rechnungseinkäufe bzw. Einkäufe mittels Barverkaufskarte bei der Firma X getätigt:

| <b>Jahr</b>    | <b>Rechnungseinkäufe<br/>netto in Euro</b> | <b>Bareinkäufe<br/>netto in EUR</b> |
|----------------|--------------------------------------------|-------------------------------------|
| 2001           | 6.052,13                                   | 1.506,27                            |
| 2002           | 20.736,23                                  | 6.510,37                            |
| 2003           | 23.919,25                                  | 6.848,90                            |
| 2004           | 20.355,51                                  | 5.100,13                            |
| 01-<br>04/2005 | 5.949,05                                   | 861,88                              |

Zu Bareinkäufen bei anderen Großhandelsunternehmen und/oder Lebensmitteldiskontern konnten keine Feststellungen getroffen werden.

Dem vorliegenden, sehr umfangreichen Kontrollmaterial (Excel-Dateien mit über 8.000 bzw 4.000 Zeilen betreffend die Rechnungs- bzw Bareinkäufe) wurden die nachstehenden Rechnungs- und Warendaten entnommen.

Für das Jahr 2001, den Monaten Juli bis September 2003 sowie dem Jahr 2005 wurden dem Kontrollmaterial stichprobenartig folgende Einkaufsvorgänge entnommen:

| Rechnungen 2001   |              |                    |             |               |            |             |
|-------------------|--------------|--------------------|-------------|---------------|------------|-------------|
| Datum             | Zeit         | Re.Nr.             | Band        | Erf.Nr.       | Art        | Verschr.    |
| 05.09.2001        | 18.44        | 0064/000734        | 0038        | 000235        | Bar        | ja          |
| 05.09.2001        | 18.43        | 0064/000733        | 0038        | 000236        | Rechnung   | ja          |
| 10.09.2001        | 19.13        | 0064/000587        | 0039        | 000223        | Bar        | nein        |
| 10.09.2001        | 19.13        | 0064/000588        | 0039        | 000224        | Rechnung   | nein        |
| 14.09.2001        | 17.37        | 0066/000947        | 0042        | 000261        | Bar        | nein        |
| 14.09.2001        | 17.37        | 0066/000948        | 0042        | 000262        | Rechnung   | nein        |
| 18.09.2001        | 19.32        | 0066/000838        | 0045        | 000250        | Bar        | nein        |
| 18.09.2001        | 19.33        | 0066/000839        | 0045        | 000251        | Rechnung   | nein        |
| 25.09.2001        | 18.24        | 0064/000482        | 0040        | 000048        | Bar        | nein        |
| 25.09.2001        | 18.24        | 0064/000483        | 0040        | 000049        | Rechnung   | nein        |
| <b>01.10.2001</b> | <b>19.09</b> | <b>0066/000732</b> | <b>0042</b> | <b>000327</b> | <b>Bar</b> | <b>nein</b> |
| 08.10.2001        | 17.56        | 0064/000422        | 0038        | 000142        | Bar        | nein        |
| 08.10.2001        | 17.56        | 0064/000423        | 0038        | 000143        | Rechnung   | nein        |
| 10.10.2001        | 19.09        | 0066/000733        | 0042        | 000328        | Rechnung   | nein        |
| 23.10.2001        | 19.07        | 0066/000864        | 0041        | 000126        | Bar        | nein        |
| 23.10.2001        | 19.07        | 0066/000866        | 0041        | 000127        | Rechnung   | nein        |
| 24.10.2001        | 18.04        | 0066/000926        | 0042        | 000296        | Bar        | nein        |
| 24.10.2001        | 18.04        | 0066/000927        | 0042        | 000297        | Rechnung   | nein        |
| 31.10.2001        | 18.02        | 0063/000583        | 0037        | 000218        | Bar        | ja          |
| 31.10.2001        | 18.03        | 0063/000584        | 0037        | 000217        | Rechnung   | ja          |
| 09.11.2001        | 17.48        | 0066/000906        | 0043        | 000330        | Rechnung   | nein        |

|            |        |             |      |        |          |      |
|------------|--------|-------------|------|--------|----------|------|
| 12.11.2001 | 17.13  | 0063/000633 | 0037 | 000224 | Bar      | ja   |
| 12.11.2001 | 17.13  | 0063/000634 | 0037 | 000223 | Rechnung | ja   |
| 15.11.2001 | 17.23  | 0063/000615 | 0036 | 000247 | Bar      | ja   |
| 15.11.2001 | 17.23  | 0063/000614 | 0036 | 000248 | Rechnung | ja   |
| 20.11.2001 | 18.19  | 0066/000935 | 0043 | 000303 | Bar      | nein |
| 20.11.2001 | 18.19. | 0066/000936 | 0043 | 000304 | Rechnung | nein |
| 26.11.2001 | 18.12  | 0064/000702 | 0038 | 000232 | Bar      | nein |
| 26.11.2001 | 18.13  | 0064/000703 | 0038 | 000233 | Rechnung | nein |
| 03.12.2001 | 18.89  | 0068/000971 | 0044 | 000390 | Bar      | nein |
| 03.12.2001 | 18.59  | 0068/000972 | 0044 | 000391 | Rechnung | nein |
| 05.12.2001 | 20.13  | 0064/000752 | 0040 | 000256 | Bar      | nein |
| 05.12.2001 | 20.14  | 0064/000753 | 0040 | 000257 | Rechnung | nein |
| 10.12.2001 | 18.39  | 0065/000042 | 0042 | 000410 | Bar      | ja   |
| 10.12.2001 | 18.38  | 0065/000041 | 0042 | 000411 | Rechnung | ja   |
| 10.12.2001 | 19.27  | 0063/000849 | 0035 | 000349 | Rechnung | nein |
| 14.12.2001 | 19.36  | 0063/000800 | 0036 | 000373 | Bar      | ja   |
| 14.12.2001 | 19.36  | 0063/000799 | 0036 | 000374 | Rechnung | ja   |
| 17.12.2001 | 20.34  | 0066/001321 | 0042 | 000463 | Bar      | nein |
| 17.12.2001 | 20.35  | 0066/001322 | 0042 | 000464 | Rechnung | nein |
| 19.12.2001 | 20.12  | 0066/001203 | 0043 | 000394 | Bar      | nein |
| 19.12.2001 | 20.13  | 0066/001204 | 0043 | 000395 | Rechnung | nein |

**Rechnungen Juli - September 2003**

| <b>Datum</b> | <b>Zeit</b> | <b>Re.Nr.</b> | <b>Band</b> | <b>Erf.Nr.</b> | <b>Art</b> | <b>Verschr.</b> |
|--------------|-------------|---------------|-------------|----------------|------------|-----------------|
| 07.07.2003   | 21.09.      | 0068/000656   | 0047        | 000259         | Bar        | nein            |
| 07.07.2003   | 21.09.      | 0068/000657   | 0047        | 000260         | Rechnung   | nein            |
| 11.07.2003   | 20.56       | 0068/000933   | 0047        | 000313         | Bar        | nein            |
| 11.07.2003   | 20.56       | 0068/000934   | 0047        | 000314         | Rechnung   | nein            |
| 15.07.2003   | 20.33       | 0068/000481   | 0047        | 000196         | Bar        | nein            |
| 15.07.2003   | 20.34       | 0068/000482   | 0047        | 000197         | Rechnung   | nein            |
| 17.07.2003   | 18.07.      | 0066/000991   | 0046        | 000255         | Bar        | ja              |
| 17.07.2003   | 18.07       | 0066/000990   | 0046        | 000256         | Rechnung   | ja              |
| 21.07.2003   | 20.02       | 0068/000666   | 0047        | 000242         | Bar        | nein            |
| 21.07.2003   | 20.02       | 0068/000667   | 0047        | 000243         | Rechnung   | nein            |
| 25.07.2003   | 12.49       | 0068/000312   | 0047        | 000138         | Bar        | ja              |
| 25.07.2003   | 12.48       | 0068/000311   | 0047        | 000139         | Rechnung   | ja              |
| 28.07.2003   | 13.23       | 0068/000347   | 0047        | 000162         | Bar        | ja              |
| 28.07.2003   | 13.23       | 0068/000346   | 0047        | 000163         | Rechnung   | ja              |
| 01.08.2003   | 14.14       | 0068/000505   | 0046        | 000173         | Bar        | ja              |
| 01.08.2003   | 14.15       | 0068/000506   | 0046        | 000172         | Rechnung   | ja              |
| 05.08.2003   | 13.31       | 0068/000291   | 0047        | 000117         | Bar        | nein            |
| 05.08.2003   | 13.32       | 0068/000292   | 0047        | 000118         | Rechnung   | nein            |
| 08.08.2003   | 13.48       | 0068/000461   | 0046        | 000153         | Bar        | nein            |
| 08.08.2003   | 13.49       | 0068/000462   | 0046        | 000154         | Rechnung   | nein            |
| 11.08.2003   | 20.31       | 0066/001015   | 0042        | 000475         | Rechnung   | nein            |
| 11.08.2003   | 20.31       | 0066/001016   | 0042        | 000476         | Rechnung   | nein            |

|            |       |             |      |        |          |      |
|------------|-------|-------------|------|--------|----------|------|
| 11.08.2003 | 20.31 | 0066/001017 | 0042 | 000477 | Rechnung | nein |
| 14.08.2003 | 14.20 | 0066/000760 | 0047 | 000151 | Bar      | nein |
| 14.08.2003 | 14.20 | 0066/000761 | 0047 | 000152 | Rechnung | nein |
| 19.08.2003 | 20.23 | 0068/000536 | 0046 | 000225 | Bar      | nein |
| 19.08.2003 | 20.24 | 0068/000537 | 0046 | 000226 | Rechnung | nein |
| 22.08.2003 | 20.26 | 0068/000791 | 0046 | 000252 | Bar      | ja   |
| 22.08.2003 | 20.27 | 0068/000792 | 0046 | 000251 | Rechnung | ja   |
| 27.08.2003 | 20.59 | 0068/000648 | 0046 | 000246 | Bar      | nein |
| 27.08.2003 | 20.59 | 0068/000649 | 0046 | 000247 | Rechnung | nein |
| 02.09.2003 | 20.38 | 0066/001077 | 0044 | 000214 | Bar      | nein |
| 02.09.2003 | 20.38 | 0066/001078 | 0044 | 000215 | Rechnung | nein |
| 08.09.2003 | 12.33 | 0066/000446 | 0043 | 000240 | Rechnung | nein |
| 12.09.2003 | 20.30 | 0068/000933 | 0047 | 000297 | Bar      | nein |
| 12.09.2003 | 20.32 | 0068/000934 | 0047 | 000298 | Rechnung | nein |
| 16.09.2003 | 13.09 | 0068/000287 | 0046 | 000150 | Rechnung | nein |
| 19.09.2003 | 13.39 | 0063/000481 | 0036 | 000202 | Bar      | nein |
| 19.09.2003 | 13.38 | 0063/000480 | 0036 | 000201 | Rechnung | nein |
| 23.09.2003 | 20.41 | 0068/000553 | 0047 | 000206 | Bar      | nein |
| 23.09.2003 | 20.42 | 0068/000554 | 0047 | 000207 | Rechnung | nein |
| 27.09.2003 | 12.28 | 0068/000305 | 0046 | 000131 | Bar      | ja   |
| 27.09.2003 | 12.27 | 0068/000304 | 0046 | 000132 | Rechnung | ja   |

|                        |
|------------------------|
| <b>Rechnungen 2005</b> |
|------------------------|

| <b>Datum</b> | <b>Zeit</b> | <b>Re.Nr.</b> | <b>Band</b> | <b>Erf.Nr.</b> | <b>Art</b> | <b>Verschr.</b> |
|--------------|-------------|---------------|-------------|----------------|------------|-----------------|
| 13.01.2005   | 18.56       | 0064/000652   | 0040        | 000145         | Bar        | nein            |
| 13.01.2005   | 18.56       | 0064/000653   | 0040        | 000146         | Rechnung   | nein            |
| 20.01.2005   | 17.52       | 0068/000514   | 0046        | 000186         | Bar        | nein            |
| 20.01.2005   | 17.53       | 0068/000515   | 0046        | 000187         | Rechnung   | nein            |
| 01.02.2005   | 21.16       | 0068/000492   | 0047        | 000234         | Bar        | nein            |
| 01.02.2005   | 21.16       | 0068/000493   | 0047        | 000235         | Bar        | nein            |
| 01.02.2005   | 21.17       | 0068/000494   | 0047        | 000236         | Rechnung   | nein            |
| 09.02.2005   | 17.54       | 0068/000457   | 0046        | 000196         | Rechnung   | nein            |
| 14.02.2005   | 11.29       | 0068/000270   | 0047        | 000095         | Bar        | nein            |
| 14.02.2005   | 11.30       | 0068/000271   | 0047        | 000096         | Rechnung   | nein            |
| 22.02.2005   | 17.29       | 0068/000458   | 0046        | 000157         | Bar        | nein            |
| 22.02.2005   | 17.29       | 0068/000459   | 0046        | 000158         | Rechnung   | nein            |
| 28.02.2005   | 11.42       | 0068/000262   | 0047        | 000124         | Bar        | nein            |
| 28.02.2005   | 11.42       | 0068/000263   | 0047        | 000125         | Rechnung   | nein            |
| 10.03.2005   | 13.22       | 0068/000318   | 0047        | 000155         | Rechnung   | nein            |
| 14.03.2005   | 18.57       | 0068/000535   | 0046        | 000154         | Rechnung   | nein            |
| 14.03.2005   | 18.57       | 0068/000536   | 0046        | 000155         | Rechnung   | nein            |
| 16.03.2005   | 18.23       | 0066/000802   | 0045        | 000050         | Bar        | nein            |
| 16.03.2005   | 18.24       | 0066/000803   | 0045        | 000051         | Rechnung   | nein            |
| 26.03.2005   | 11.46       | 0068/000307   | 0048        | 000009         | Bar        | nein            |
| 26.03.2005   | 11.46       | 0068/000308   | 0048        | 000010         | Rechnung   | nein            |
| 04.04.2005   | 19.58       | 0068/000586   | 0047        | 000238         | Bar        | ja              |

|            |       |             |      |        |          |      |
|------------|-------|-------------|------|--------|----------|------|
| 04.04.2005 | 19.58 | 0068/000587 | 0047 | 000237 | Rechnung | ja   |
| 12.04.2005 | 18.21 | 0068/000436 | 0046 | 000214 | Rechnung | nein |
| 25.04.2005 | 16.39 | 0068/000496 | 0047 | 000214 | Bar      | nein |
| 25.04.2005 | 16.40 | 00468/00497 | 0047 | 000215 | Rechnung | nein |

Diesen Daten konnte entnommen werden, dass mit einer Ausnahme – betreffend die Rechnung vom 1. Oktober 2001 über ATS 3.616,30 bzw 262,81 Euro – alle Barverkaufsrechnungen in einem engen zeitlichen (Datum und Uhrzeit der Rechnungserstellung), räumlichen (Erfassungsband) und logischen (Erfassungs- (Lieferschein-) und Rechnungsnummer) Zusammenhang standen. Zum Teil lagen auch sogenannte Verschränkungen vor.

Eine ebenfalls stichprobenartig durchgeführte Analyse der unterschiedlichen Warengruppen bzw Artikel ergab – über den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum betrachtet – folgendes Bild:

| <b>Wareneinkauf 2001 bis 2005</b> |                |                |                   |                          |                         |
|-----------------------------------|----------------|----------------|-------------------|--------------------------|-------------------------|
| <b>Produkt- (gruppe)</b>          | <b>Art.Nr.</b> | <b>Einkauf</b> | <b>Menge</b>      | <b>Preis<br/>(netto)</b> | <b>Aufteil-<br/>ung</b> |
|                                   |                | <b>bar/Re.</b> | <b>Anz. Kolli</b> | <b>Euro</b>              | <b>bar/Re.</b>          |
| <b>Joghurt</b>                    |                |                |                   |                          |                         |
| NOEM MIX 180g 3,2%                | 010330.9       | bar            | 174               | 58,77                    | 7,19%                   |
| NOEM MIX 180g 3,2%                | 010330.9       | Rechnung       | 2.239             | 759,06                   | 92,81%                  |
| Waldviertler Joghurt 250g<br>3,6% | 008694.2       | bar            | 100               | 25,00                    | 5,26%                   |
| Waldviertler Joghurt 250g<br>3,6% | 008694.2       | Rechnung       | 1.798             | 450,15                   | 94,74%                  |
| Waldviertler Joghurt 250g<br>1%   | 008665.2       | bar            | 120               | 28,70                    | 4,74%                   |
| Waldviertler Joghurt 250g<br>1%   | 008665.2       | Rechnung       | 2.416             | 577,10                   | 95,26%                  |

|                              |          |          |       |          |        |
|------------------------------|----------|----------|-------|----------|--------|
| Diabetikerfruchtjoghurt 180g | 008026.7 | bar      | 20    | 9,00     | 3,16%  |
| Diabetikerfruchtjoghurt 180g | 008026.7 | Rechnung | 610   | 275,51   | 96,84% |
| <b>Süßigkeiten</b>           |          |          |       |          |        |
| 9er Idelfonso                | 010034.7 | bar      | 35    | 60,93    | 20,52% |
| 9er Idelfonso                | 010034.7 | Rechnung | 143   | 236,01   | 79,48% |
| 50g Pocket Coffee            | 002110.5 | bar      | 4     | 11,45    | 1,71%  |
| 50g Pocket Coffee            | 002110.5 | Rechnung | 75    | 657,03   | 98,29% |
| 50/52g Mon Cherie            | 006314.9 | bar      | 18    | 189,63   | 7,75%  |
| 50/52g Mon Cherie            | 006314.9 | Rechnung | 205   | 2.256,09 | 92,25% |
| 40g Raffaello                | 008950.8 | bar      | 8     | 58,08    | 15,25% |
| 40g Raffaello                | 008950.8 | Rechnung | 44    | 322,71   | 84,75% |
| 40/44g Ferrero Küsschen      | 022796.7 | bar      | 10    | 75,30    | 12,79% |
| 40/44g Ferrero Küsschen      | 022796.7 | Rechnung | 67    | 513,24   | 87,21% |
| Merci (div. Sorten)          | div.     | bar      | 20    | 100,52   | 12,34% |
| Merci (div. Sorten)          | div.     | Rechnung | 88    | 714,27   | 87,66% |
| 1kg Wiener Composition       | 013302.5 | bar      | 6     | 108,47   | 62,18% |
| 1kg Wiener Composition       | 013302.5 | Rechnung | 3     | 65,97    | 37,82% |
| 100g Goldhase Lindt          | 007002.9 | bar      | 61    | 98,91    | 71,31% |
| 100g Goldhase Lindt          | 007002.9 | Rechnung | 20    | 39,80    | 28,69% |
| Guylian Meeresfrüchte        | div.     | bar      | 90    | 143,99   | 8,67%  |
| Guylian Meeresfrüchte        | div.     | Rechnung | 1.002 | 1.516,75 | 91,33% |
| Magnum Classic 20er          | 027727.7 | bar      | 6     | 78,80    | 69,00% |
| Magnum Classic 20er          | 027727.7 | Rechnung | 3     | 35,40    | 31,00% |

|                                  |          |          |     |          |        |
|----------------------------------|----------|----------|-----|----------|--------|
| <b>Getränke</b>                  |          |          |     |          |        |
| 0,25l Ratsherr Wein weiß/rot     | div      | bar      | 9   | 70,26    | 9,19%  |
| 0,25l Ratsherr Wein weiß/rot     | div.     | Rechnung | 89  | 694,50   | 90,81% |
| 0,20l Henkell Sekt (div. Sorten) | div.     | bar      | 5   | 54,78    | 7,57%  |
| 0,20l Henkell Sekt (div. Sorten) | div.     | Rechnung | 63  | 669,32   | 92,43% |
| 0,5l Rauch Eistee (div. Sorten)  | div.     | bar      | 3   | 22,32    | 47,90% |
| 0,5l Rauch Eistee (div. Sorten)  | div.     | Rechnung | 5   | 24,27    | 52,10% |
| 0,5l Bravo Multivitamin          | 010018.0 | bar      | 5   | 26,76    | 8,85%  |
| 0,5l Bravo Multivitamin          | 010018.0 | Rechnung | 52  | 275,52   | 91,15% |
| <b>Obst</b>                      |          |          |     |          |        |
| 500g belgische Erdbeeren         | 013870.1 | bar      | 28  | 85,32    | 7,90%  |
| 500g belgische Erdbeeren         | 013870.1 | Rechnung | 359 | 994,81   | 92,10% |
| 18kg Col. Bananen                | 027402.7 | bar      | 1   | 15,99    | 0,63%  |
| 18kg Col. Bananen                | 027402.7 | Rechnung | 162 | 2.542,13 | 99,37% |
| 15Stk Zitronen                   | 015861.8 | bar      | 75  | 178,89   | 34,69% |
| 15Stk Zitronen                   | 015861.8 | Rechnung | 133 | 336,75   | 65,31% |
| Kiwi                             | 006382.6 | bar      | 1   | 5,70     | 1,20%  |
| Kiwi                             | 006382.6 | Rechnung | 67  | 470,61   | 98,80% |
| <b>Andere Lebensmittel</b>       |          |          |     |          |        |
| Inl. Eier Kl. A XL 10er          | 012406.5 | bar      | 97  | 136,08   | 38,06% |
| Inl. Eier Kl. A XL 10er          | 012406.5 | Rechnung | 158 | 221,50   | 61,94% |

|                               |          |          |     |          |         |
|-------------------------------|----------|----------|-----|----------|---------|
| <b>Hygieneartikel</b>         |          |          |     |          |         |
| 2er Top Lady 4lg              | 011083.3 | bar      | 4   | 48,15    | 17,81%  |
| 2er Top Lady 4lg              | 011083.3 | Rechnung | 19  | 222,13   | 82,19%  |
| <b>Tiernahrung</b>            |          |          |     |          |         |
| 100g Sheba (div. Sorten)      | div.     | bar      | 64  | 24,96    | 14,87%  |
| 100g Sheba (div. Sorten)      | div.     | Rechnung | 291 | 142,94   | 85,13%  |
| <b>Getränke für Automaten</b> |          |          |     |          |         |
| 0,5l Wieselburger Gold        | 020732.4 | bar      | 0   | 0,00     | 0,00%   |
| 0,5l Wieselburger Gold        | 020732.4 | Rechnung | 143 | 1.388,11 | 100,00% |
| 0,5l Coca Cola Pet            | 023578.8 | bar      | 0   | 0,00     | 0,00%   |
| 0,5l Coca Cola Pet            | 023578.8 | Rechnung | 146 | 1.898,20 | 100,00% |

Aus obiger Aufstellung ergibt sich, dass der Bf in einem unterschiedlichen Ausmaß Waren, die im Kiosk weiterveräußert worden sind, bei der Firma X sowohl mittels Rechnungs- als auch Bareinkauf erworben hat.

Hinsichtlich der Automatenumsätze ist auf die Tatsache hinzuweisen, dass bezüglich der Kaltgetränke (Wieselburger Bier in Flaschen und Coca-Cola) keine Bareinkäufe festgestellt werden konnten.

Schließlich wurde dem Datenmaterial nachstehende Aufstellung der betragsmäßig größten sogenannten Non-Food-Artikel, die mittels Bareinkauf erworben wurden, entnommen.

| <b>Wareneinkauf 2001 bis 2005 - Non-food-Artikel absteigend nach Nettopreis</b> |                |                |                   |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|-------------------|-------------------|
| <b>Produkt</b>                                                                  | <b>Art.Nr.</b> | <b>Einkauf</b> | <b>Menge</b>      | <b>Nettopreis</b> |
|                                                                                 |                | <b>bar/Re.</b> | <b>Anz. Kolli</b> | <b>Euro</b>       |
| Color TV 55cm                                                                   | 044798.7       | bar            | 1                 | 299,00            |
| Energiestation EGS3600                                                          | 040888.0       | bar            | 6                 | 239,94            |
| Color TV 51cm                                                                   | 040033.3       | bar            | 1                 | 109,00            |

|                        |          |     |   |               |
|------------------------|----------|-----|---|---------------|
| Mikrowellenherd        | 046578.1 | bar | 1 | 59,99         |
| Skymaster Sat Set 60cm | 044631.0 | bar | 2 | 97,42         |
| DVD Player             | 061972.6 | bar | 1 | 44,99         |
| Kaffeecenter           | 049410.4 | bar | 1 | 41,49         |
| Feuerwehrauto          | 081151.3 | bar | 1 | 39,99         |
| Staubsauger            | 079398.4 | bar | 1 | 39,99         |
| <b>Summe</b>           |          |     |   | <b>971,81</b> |

### Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Ausführungen des Bf bzw der belangten Behörde, den Inhalt der vorgelegten Akten und die Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt. Weiters auf die Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Außenprüfung und dabei insbesondere in die vorliegenden Excel-Dateien zu den Rechnungs- und Bareinkäufen. Diese Dateien umfassen über 8.000 bzw 4.000 Datensätze (Excel-Zeilen).

Das von der Steuerfahndung beschlagnahmte und in Form von Excel-Tabellen vorliegende Datenmaterial stellt ein Beweismittel dar. Gegen die Zuverlässigkeit der darin enthaltenen Informationen, namentlich in Bezug auf die Barverkäufe, bestehen keine Bedenken, da die Daten dem Rechenwerk der Firma X entstammen. Es ist unwahrscheinlich, dass dieses Unternehmen Verkäufe und damit Erlöse verbucht hätte, wenn diesen nicht tatsächliche Geschäftsvorfälle zu Grund gelegen wären. Zudem ist durch die Erhebungen der Steuerfahndung belegt, dass der Einkauf sowohl auf Kunden- als auch auf Barverkaufskarte bei der Firma X gängige Praxis war.

Im Prüfungs- und Beschwerdeverfahren war sachverhaltsmäßig im Wesentlichen strittig, ob und allenfalls in welchem Ausmaß sogenannte Schwarzeinkäufe des Bf bei der Firma X angefallen sind.

Ob ein Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Bundesfinanzgericht hat dabei iSd Bestimmung des § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen. Dabei genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine

überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Auch der Indizienbeweis, der aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen (Indizien), mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht, kommt als Beweismittel in Betracht (zB VwGH 26.03.1993, 90/13/0155; 26.07.2006, 2001/14/0174).

Aufgrund des stichprobenartig ausgewerteten Datenmaterials steht fest, dass die dem Bf zugeordneten „schwarzen“ Bareinkäufe in praktisch allen Fällen in einem engen zeitlichen und logischen Naheverhältnis zu den „weißen“ Rechnungseinkäufen des Bf bei der Firma X standen.

Sofern der Zusammenhang zwischen Bar- und Rechnungseinkäufen in den sogenannten verschränkten Fällen nicht ohnehin durch die Tatsache, dass Erfassungsnummer und Rechnungsnummer chronologisch nicht korrespondieren, zum Ausdruck kommt, ist in den übrigen Fällen auf das gleiche Datum und die gleiche Uhrzeit (im Kontrollmaterial als „StartRech“ bezeichnet) sowie das gleiche sogenannte Erfasserband (als Teil der Erfassungs-, dh Lieferscheinnummer) zu verweisen.

Für das Bundesfinanzgericht steht daher fest, dass die von der Außenprüfung dem Bf zugeordneten Bareinkäufe tatsächlich auch von diesem getätigt worden sind. Demgegenüber ist das Vorbringen des Bf, er habe über eine zweite X-Karte verfügt und diese an einen Bekannten verliehen, als unbewiesene Schutzbehauptung zu qualifizieren. Die Ausführungen des Bf, wonach allenfalls mehrere Erfassungsbänder einer Kassa zugeordnet sind und die Zeitspanne („Startrechnung“) nicht erkennbar ist, sind einerseits nicht zielführend (die Nummer des jeweiligen Erfassungsbandes erschließt sich aus der Erfassungsnummer) und andererseits unverständlich, zumal sich die zeitliche Verknüpfung eben aus dem Zeitpunkt des Rechnungsausdrucks („Startrechnung“) ergibt.

Zu den eingekauften Artikeln und deren Menge, allfälligen Artikelidentitäten und den betroffenen Warengruppen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis das *„Fehlen konkreter Ausführungen zum „Vergleich der Warengruppen“ und zur „Überprüfung des Kaufverhaltens des Bf““* in der Begründung der Berufungsentscheidung des UFS festgehalten.

Zur Menge der eingekauften Waren hat aber bereits der UFS ausgeführt, dass der Bf sowohl bei Einkäufen mit seiner X-Kundenkarte als auch bei den Bareinkäufen jeweils diverse Lebens- und Genussmittel (Obst, Joghurt, Süßigkeiten etc) grundsätzlich in Haushaltsmengen erworben hat. Diesem Befund schließt sich das Bundesfinanzgericht nach Analyse des vorliegenden Datenmaterials an. Ergänzend wird darauf verwiesen, dass es sich bei der Firma X um ein

Großhandelsunternehmen handelt, das Waren in erster Linie an gewerbliche Kunden (Wiederverkäufer und Einzelhandel) und Großabnehmer weiterveräußert. Das äußert sich im Warenverkauf in Mengen bzw Gebindegrößen, die für eine rein private Nutzung in vielen Fällen nur bedingt bzw gar nicht geeignet erscheinen. Allein aus dieser Tatsache ist für die Beurteilung des Sachverhaltes aber noch nichts gewonnen.

Die Analyse des vorliegenden Datenmaterials macht jedoch deutlich, dass der Bf über den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum hinweg neben den verbuchten Rechnungseinkäufen auch einschlägige, oben beispielhaft ausgewählte und nach Warengruppen sortierte Artikel – in teilweise auch haushaltsunüblicher Menge – getätigt hat.

Die auszugsweise dargestellten Daten legen zudem nahe, dass der Bf Waren bestimmter Warengruppen – va Süßigkeiten, Milchprodukte und alkoholische Getränke sowie in unterschiedlichem Ausmaß auch andere Produkte – systematisch auf Rechnung und mittels Bareinkauf erworben hat. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aufgrund der Anzahl der betroffenen Waren davon auszugehen, dass diese Einkäufe nicht nur für den persönlichen Gebrauch, sondern auch zur Weiterveräußerung getätigt wurden.

Dem Bf ist aber zuzustimmen, dass die Bareinkäufe auch Waren umfassten, die offenkundig nicht zum Zweck der Weiterveräußerung angeschafft wurden. Diese Tatsache sowie das nachvollziehbare Vorbringen des Bf, dass es sich bei den Bareinkäufen auch um solche für Zwecke der privaten Lebensführung gehandelt habe, war im Rahmen der Schätzungsmethode durch Ausscheiden eines angemessenen Privatanteils zu berücksichtigen.

## **Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung**

### **I. Allgemeines**

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) wurde mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. August 2010, RV/0565-W/09, wies der UFS die Berufung (nunmehr Beschwerde) des Bf gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2006 sowie die Umsatz- und Einkommensteuer 2006 als unbegründet ab und gab der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005 teilweise statt. Dieser Bescheid wurde nach

Beschwerde gemäß § 131 Abs. 1 Z 1 B-VG vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese beiden Erledigungen verwiesen.

Nach der Bestimmung des § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG liegt Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften bei Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts (lit. b) oder relevanten Verfahrensfehlern (lit. c) vor. Der Aufhebungsgrund der Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes ist verwirklicht, wenn das Verwaltungsgericht (im gegenständlichen Fall der UFS) es unterlässt, entscheidungswesentliche Feststellungen zu treffen (vgl VwGH 19.12.2017, Ra 2017/18/0260). Relevante Verfahrensfehler bedeuten die Verletzung einer Verfahrensvorschrift, bei deren Einhaltung das Verwaltungsgericht zu einem anderen Erkenntnis oder Beschluss hätte kommen können (im vorliegenden Fall ein Begründungsmangel).

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG ist, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, das Verwaltungsgericht verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit dem ihm zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Nach Aufhebung durch das Höchstgericht ist eine „Ersatzentscheidung“ zu erlassen. Bei Erlassung des ersetzenden Erkenntnisses bzw Beschlusses besteht eine Bindungswirkung für das Verwaltungsgericht nur hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof aufgeworfenen Rechtsfragen.

Durch das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die damalige Berufung (nunmehr als Beschwerde) wiederum unerledigt. Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG ist das erforderliche fortgesetzte Verfahren vom Bundesfinanzgericht zu führen. Dieses Verfahren wurde mit Verfügung der Geschäftsverteilungsausschusses vom 16. Mai 2017 einer neuen Geschäftsabteilung des Bundesfinanzgerichtes zur Erledigung zugeteilt.

Im konkreten Fall hat der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Schätzungsbefugnis und zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen festgestellt, dass der UFS nicht darauf Bedacht genommen hat, ab wann die vom Bf betriebenen Automaten aufgestellt waren. Bei der Begründung für die Zurechnung der Bareinkäufe (Verschränkung, chronologische Abfolge) habe der UFS im Wesentlichen nur Teile des Prüfungsberichtes wiederholt, wohingegen das Argument, die „verschränkten“ Käufe kämen jeweils – an der Erfassernummer erkennbar – vom selben Erfassungsband, fehlte. Einen weiteren Begründungsmangel erblickte der Verwaltungsgerichtshof im Fehlen konkreter Ausführungen zum "Vergleich der Warengruppen" und zur "Überprüfung des Kaufverhaltens" des Bf.

In seiner späteren Rechtsprechung (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0053, Ra 2015/15/0054, Ra 2015/15/0055, Ra 2015/15/0056) hegt der Verwaltungsgerichtshof aber keine Bedenken gegen

eine Verknüpfung der „offiziellen Einkäufe“ von Gastronomieprodukten durch einen Gastwirt mit den zeitlich unmittelbar davor oder danach feststellbaren „inoffiziellen Bareinkäufen“ dieses Gastwirts bei einem Großhandelsunternehmen, sofern eine in sich schlüssige Begründung vorliegt. Eine solche schlüssige Begründung ist gegeben, wenn die Zuordnung der Bareinkäufe an den Gastwirt im Wesentlichen darauf basiert, dass

- die Bareinkäufe unmittelbar vor oder nach Rechnungseinkäufen auf demselben Band an derselben Kassa und großteils über ein einschlägiges Sortiment stattgefunden haben, und
- zudem Datenmaterial vorhanden ist, das ein "Splitting" des Kaufs manchmal ein und derselben unternehmensbezogenen Ware zeigt.

## **II. Spruchpunkt I. – Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 und Einkommensteuer 2001 bis 2005**

§ 303 BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2013 lautete:

*„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

[...]

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder 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.“*

Gemäß § 303 BAO ist die Wiederaufnahme eines Verfahrens nur möglich, wenn einer

der drei Wiederaufnahmestatbestände (Erschleichungs-, Neuerungs- oder Vorfragentatbestand) erfüllt ist.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung (der Wiederaufnahmebescheide) anzuführen und die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen darzustellen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 307 Tz 3).

Die Begründungen der Wiederaufnahmebescheide vom 17. Dezember 2007 betreffend die Jahre 2001 bis 2006 lauteten wie folgt:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*

Im Außenprüfungsbericht vom 14. Dezember 2007 wurde diesbezüglich ausgeführt, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2006 und der Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2006 (Anm.: richtig 2001 bis 2005) zu Tz. 2 und 3 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren erforderlich gemacht hätten. Die genannten Tz. 2 und 3 enthalten Ausführungen zur Schätzung gemäß § 184 BAO und dem verhängten Sicherheitszuschlag unter Verweis auf Tz. 1 (Buchhaltungsmängel). Tz. 1 wiederum verweist auf eine separate Sachverhaltsfeststellung zu den nicht erfassten Bareinkäufen bei der Firma X. Weiters wurde unter Tz. 1 die Nichterfassung bzw. Nichtvorlage der Aufzeichnungen über die Zählwerkstände der betriebenen Automaten als Aufzeichnungsmangel angeführt.

Der Beschwerde vom 21. Jänner 2008 konnte hinsichtlich der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine separate Begründung entnommen werden. Die diesbezüglichen Ausführungen beschränken sich auf die Aussage, dass im Zuge der Außenprüfung – mit Ausnahme der behaupteten „Schwarzeinkäufe“ – keine Unregelmäßigkeiten (Anm.: in der Buchhaltung) festgestellt worden seien bzw. dass die Bescheide unzureichend begründet worden seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darauf an, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene als Wiederaufnahmegründe tauglichen Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anders lautenden Bescheid veranlasst haben, dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat. Dabei ist es zulässig, dass das Finanzamt die

Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet (vgl VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde im Außenprüfungsbericht auf die Feststellungen zu Tz. 2 und 3, die wiederum auf Tz. 1 und die separate Sachverhaltsdarstellung hinweisen, verwiesen. Aus diesem Hinweis auf einzelne Textziffern folgert das Bundesfinanzgericht, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahmen somit auf den Neuerungsstatbestand als Wiederaufnahmegrund gestützt. Dieser Tatbestand fordert, dass entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind.

Tatsachen iSd Bestimmung des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen. Das Neuhervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Dabei können nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente zur Wiederaufnahme führen (vgl zB VwGH 11.09.1997, 97/15/0078; 26.06.2000, 96/14/0176).

Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall die Tatsache der getätigten Bareinkäufe bei der Firma X iZm der festgestellten „Verschränkung“ von Rechnungen bzw dem zeitlichen Ablauf der Einkäufe und den erworbenen Waren nicht vollständig bekannt war und auch nicht offengelegt wurde. Dieser neu hervorgekommene Tatsachenkomplex ist entscheidungswesentlich für die Beurteilung der streitgegenständlichen Frage, ob und inwieweit die Bareinkäufe steuerlich zu berücksichtigen sind.

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass der vom Finanzamt als belangter Behörde herangezogene Neuerungsstatbestand in den beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden der Jahre 2001 bis 2005 in Verbindung mit dem Außenprüfungsbericht grundsätzlich hinreichend begründet worden ist.

Betreffend die Automatenumsätze steht sachverhaltsmäßig fest, dass der Bf seit Juli 2003 ein bzw mehrere Geräte betrieben hat. Durch die Nichtvorlage der Zählwerkstände dieser Automaten konnte weder die vollständige Erfassung der Getränkeumsätze noch deren

Plausibilität überprüft werden. Damit liegt ein Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Neuerungsstatbestand für den Zeitraum von 2003 bis 2006 vor.

Im Beschwerdefall ist im Übrigen auch davon auszugehen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren in Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen zweckmäßig war.

Die Beschwerde war somit hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2005 abzuweisen.

Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Umsatzsteuer 2006 war hingegen stattzugeben, da im wiederaufgenommenen Verfahren keine Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid rechtfertigen würden. Der als Wiederaufnahmegrund herangezogene Sicherheitszuschlag iZm den fehlenden Grundaufzeichnungen stellt in diesem Jahr keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar (siehe dazu unter „III. Spruchpunkt II. – Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006“).

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 12. Juni 2007 lebt damit wieder auf.

### **III. Spruchpunkt II. – Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre von 2001 bis 2006**

#### **Schätzungsbefugnis**

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 leg. cit. ist ua 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Verkürzung des Wareneinsatzes stellt eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.04.2004, 2001/13/0204).

Im vom Verwaltungsgerichtshof erwähnten Schrifttum (Kopf in SWK 14/15/2010, 540) wird dazu ua ausgeführt:

*„Tätigt ein erfahrener Gastwirt über einen längeren Zeitraum bei einem Großhandelsunternehmen neben verbuchten Rechnungseinkäufen zur selben Zeit, am selben Band und bei derselben Kasse nicht verbuchte Bareinkäufe über einschlägige Waren in haushaltsunüblicher Menge, dann ist es unter Bedachtnahme auf die weiteren Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nicht unschlüssig, vom Vorliegen der Schätzungsbefugnis und der Hinterziehung von Abgaben auszugehen.“*

Zur Frage der Verknüpfung von „offiziellen Einkünften“ mit „inoffiziellen Bareinkäufen“ von Gastronomieprodukten durch einen Gastwirt hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 26.01.2017, Ra 2015/15/0053, ausgeführt:

*„Die dem Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, zugrundeliegende Entscheidung wurde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Daraus erhellt, dass der Verwaltungsgerichtshof - im Falle einer in sich schlüssigen Begründung - keine Bedenken gegen die vom Finanzamt vorgenommene Verknüpfung der „offiziellen Einkäufe“ von Gastronomieprodukten durch einen Gastwirt mit den zeitlich unmittelbar davor oder danach feststellbaren „inoffiziellen Bareinkäufen“ dieses Gastwirts hegt. Es trifft daher nicht zu, dass sich der Verwaltungsgerichtshof zur Frage, inwiefern die für die Zurechnung der anonymen Barkäufe angewandte Methode (Verschränkung, chronologische Abfolge) überhaupt ein zuverlässiges/geeignetes Beweismittel darstelle, noch nicht geäußert habe.*

*Soweit die Revisionswerberin vermeint, der im vorliegenden Revisionsfall zu beurteilende Sachverhalt sei mit jenem vergleichbar, der dem Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, zugrunde gelegen sei, ist ihr zu entgegenen, dass das Bundesfinanzgericht im hier angefochtenen Erkenntnis die Feststellung traf, dass die Zuordnung der Bareinkäufe an die Revisionswerberin im Wesentlichen darauf basiere, „dass die Bareinkäufe unmittelbar vor oder nach Rechnungseinkäufen („offizielle“ Einkäufe von Waren bei (M)) auf demselben Band, an derselben Kassa und großteils über ein einschlägiges Sortiment stattgefunden haben“. Abweichend zur Entscheidung, die dem Erkenntnis vom 28. November 2013 zugrunde lag, sind im hier angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts auch Wiedergaben aus dem Datenmaterial enthalten, die ein ‚Splitting‘ des Kaufs manchmal ein und derselben unternehmensbezogenen Ware zeigen. Der im vorliegenden Revisionsfall zu beurteilende Sachverhalt ist daher mit jenem, der dem Erkenntnis vom 28. November 2013 zugrunde lag, nicht vergleichbar.*

Im Erkenntnis vom 13.09.2017, Ra 2015/13/0019, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Schätzungsbefugnis bei Bareinkäufen einer Kommanditgesellschaft, die eine Pizzeria betrieb, und der diesbezüglichen Begründungspflicht des Verwaltungsgerichts ausgeführt:

*„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen [...] auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei ist auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 23. April 2014, 2010/13/0016 und 0017, vom 24. September 2014, 2012/13/0107, und vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0097).*

*Auch ein relevanter Begründungsmangel der Entscheidung eines Verwaltungsgerichts bewirkt die Zulässigkeit der Revision [...]. Ein solcher haftet dem angefochtenen Erkenntnis an.*

*So legt das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar dar, welche Barverkäufe des Großhandelsunternehmens anhand welcher Kriterien der Revisionswerberin zugerechnet worden sind. Auch im Betriebsprüfungsbericht vom 30. September 2009 wird dazu lediglich ausgeführt, die der Revisionswerberin zugerechneten Bareinkäufe würden „die gleichen Waren“ umfassen, die von der Revisionswerberin „am gleichen Tag“ auch offiziell eingekauft worden seien, wobei es sich um Waren handle, die typischerweise in einer Pizzeria benötigt würden. Das Bundesfinanzgericht sah - trotz des dahingehenden Berufungsvorbringens - keine Veranlassung, sich mit der Methode der Zurechnung der einzelnen Bareinkäufe näher auseinander zu setzen. Das Bundesfinanzgericht stellte dabei nicht einmal demonstrativ dar, wie die Zuordnung konkreter Bareinkäufe aus dem Datenmaterial des Großhandelsunternehmens an die Revisionswerberin erfolgt ist (vgl. in diesem Zusammenhang auch das Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, und den Beschluss vom 26. Jänner 2017, Ra 2015/15/0053).“ (Anm.: Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften).*

Für den gegenständlichen Fall wurde das Vorliegen der vom Verwaltungsgerichtshof als erforderlich erachteten Zurechnungsvoraussetzungen iSe eindeutigen und zweifelsfreien Identifizierungen der Bareinkäufe zum Bf im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung ausgeführt.

Aus den dort dargelegten Gründen ist es als erwiesen anzusehen, dass der Bf im Wege von Bareinkäufen bei der Firma X für sein Unternehmen erworbene Waren im betrieblichen Rechenwerk nicht erfasst und damit den Wareneinsatz verkürzt hat. Damit sind aber die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

### **Schätzungsmethode**

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen auf Basis der angeführten Unterlagen der Firma X durch die Außenprüfung ist grundsätzlich als schlüssig und nachvollziehbar zu beurteilen. Die Außenprüfung hat von den, dem Bf zurechenbaren Bareinkäufen im Schätzungswege einen Privatanteil iHv 20% ausgeschieden und unter Anwendung der erklärten bzw berechneten Rohaufschläge auf die danach verbleibende Wareneinsatzverkürzung Zurechnungen zu Umsatz und Gewinn vorgenommen. Diese Vorgangsweise kann nicht als unschlüssig erkannt werden, weil mit dem Rückgriff auf die Rohaufschläge an die im Betrieb des Bf feststellbaren Verhältnisse angeknüpft und damit dem Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, entsprochen wurde.

Wie dem oben dargestellten Sachverhalt zu entnehmen ist, hat der Bf im Rahmen seiner Bareinkäufe auch sogenannte Non-Food-Artikel erworben, die offenkundig in keinem Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit standen. Weiters wurde bei den gezogenen Stichproben eine Barverkaufsrechnung aufgefunden, die mit keinem Rechnungseinkauf des Bf in Verbindung gebracht werden konnte. Das Vorliegen weiterer „fremder“ Barverkaufsrechnungen konnte aufgrund der Anzahl der Rechnungen nicht bestätigt aber auch nicht ausgeschlossen werden. Diese Tatsachen wurden von der Abgabenbehörde im Rahmen ihrer Berechnung nicht ausreichend berücksichtigt.

Dem Sachverhalt kann ebenfalls entnommen werden, dass die Bareinkäufe des Bf bei der Firma X im Zeitraum von 2001 bis 2005 iHv insgesamt 20.827.55 Euro ca 27% der verbuchten Rechnungseinkäufe iHv insgesamt 77.012,17 Euro betrugen. Der prozentuelle Anteil der festgestellten Bareinkäufe an den Rechnungseinkäufen bewegt sich demgegenüber – bei den meisten untersuchten Produkten – in einem einstelligen bzw niedrigen zweistelligen Bereich.

Aus diesen Gründen erscheint dem Bundesfinanzgericht der bisher angesetzte Privatanteil von 20% als zu niedrig bemessen und wird im Schätzungswege auf 50% erhöht.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinzunehmen hat, da es im Wesen der Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl bspw VwGH 16.05.2002, 98/13/0195).

Zusammengefasst bestehen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die von der Außenprüfung vorgenommenen Zuschätzungen dem Grunde nach zu Recht. Der Höhe nach

werden die Berechnungen jedoch insofern abgeändert, als dass von den nicht erfassten Bareinkäufen ein sogenannter Privatanteil iHv 50% in Abzug zu bringen ist.

### **Sicherheitszuschlag**

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) 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/Koran, BAO*<sup>7</sup>, § 184 Tz 18 mwN).

Sicherheitszuschläge setzen somit voraus, dass Vorgänge erwiesenermaßen nicht erfasst wurden. Sicherheitszuschläge allein wegen formeller Mängeln der Aufschreibungen festzusetzen, ist daher gesetzwidrig. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass wegen der nicht verbuchten Wareneingänge die Anwendung eines Sicherheitszuschlages grundsätzlich gedeckt erscheint.

Im Außenprüfungsbericht wurde die Verhängung des Sicherheitszuschlages iHv 20% mit der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und der Tatsache, dass die betroffenen Warengruppen auch bei anderen Lebensmittelgeschäften bar eingekauft werden können, begründet. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei festgestellten „Lebensmittel-Schwarzeinkäufen“ auch „Schwarzeinkäufe“ bei anderen Handelsketten angenommen werden müssten.

Der Bf hat in der Berufung das Vorliegen jeglicher „Schwarzeinkäufe“ – sowohl bei der Firma X als auch bei anderen Lieferanten – bestritten und lediglich allenfalls geringfügige Bareinkäufe für den persönlichen Bedarf, als Geschenk und dgl eingeräumt.

Der UFS hat in seiner Berufungsentscheidung vom 16. August 2010 die Höhe des Säumniszuschlages hinsichtlich der Jahre 2001 und 2005 auf 15% und hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2004 auf 10% herabgesetzt. Ausschlaggebend dafür war zusammengefasst die Ansicht, dass es unwahrscheinlich gewesen sei, dass der Bf im selben Ausmaß wie bei der Firma X auch bei anderen Diskontern eingekauft habe. Zur Begründung der Verhängung des Sicherheitszuschlages verwies der UFS zusätzlich auf die unbestrittene Tatsache der Nichterfassung der Zählwerkstände bei den aufgestellten Automaten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im aufhebenden Erkenntnis vom 28. November 2013 zur Frage des Sicherheitszuschlages ausgeführt:

*„Einer Auseinandersetzung mit der Nachvollziehbarkeit der Ausführungen der belangten Behörde zur Höhe des Sicherheitszuschlages in den einzelnen Streitjahren bedarf es bei dieser Sachlage nicht mehr. Die belangte Behörde hat ihre Erwägungen schon bei der Behandlung der vorgelagerten Fragen in den dargestellten Punkten mit Unschlüssigkeit belastet, sodass der*

*angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war.“*

Mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekkommt. Seine Höhe hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl *Stoll*, BAO, § 184, 1941). Ohne Indizien weiterer Unvollständigkeiten der Buchführung darf daher kein Sicherheitszuschlag verhängt werden (vgl VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123, AnwBl 2015, 112 mit Anm Sutter).

Im konkreten Fall hat die Außenprüfung der Berechnung des Sicherheitszuschlages den durchschnittlichen Prozentsatz des erklärten Wareneinsatzes, zu dem bei der Firma X Schwarzeinkäufe getätigt wurden, zugrunde gelegt.

Aufgrund des auszuscheidenden Privatanteils an den Einkäufen war dieser Wert – entsprechend der Berufungsentscheidung des UFS – jedenfalls zu reduzieren. Wegen der festgestellten Häufigkeit der Einkäufe des Bf bei der Firma X erscheint es zudem unwahrscheinlich, dass es zu zusätzlichen „Bareinkäufen“ in relevantem Umfang bei anderen Lebensmittelhändlern gekommen ist.

Dazu kommt, dass die genaue Warensammensetzung der X-Einkäufe aufgrund des Umfangs des vorliegenden Kontrollmaterials nicht erschöpfend aufgearbeitet werden konnte.

Umso schwieriger erscheint es – allein aufgrund der Lebenserfahrung bzw den allgemeinen Denkgesetzen – Zuschätzungen von Schwarzeinkäufen in den relevanten Warengruppen (Süßigkeiten, Getränke, Obst etc) bei anderen Lieferanten zu begründen, zumal kein diesbezügliches Kontrollmaterial vorliegt und derartige Einkäufe vom Bf wiederholt bestritten wurden.

Mangels weiterer Verdachtsmomente sieht sich das Bundesfinanzgericht daher außer Stande, nachvollziehbar zu begründen, warum die Verhängung eines Sicherheitszuschlages den tatsächlichen Gegebenheiten bzw Besteuerungsgrundlagen näherkommen sollte.

Zur Nichterfassung bzw Nichtvorlage der Aufzeichnungen über die Zählwerkstände der Getränkeautomaten ist weiters festzuhalten, dass diese Geräte erst ab dem Jahr 2003 betrieben wurden. Der Kaffeeautomat im Eingangsbereich des Pensionistenheims wurde überhaupt erst im Jahr 2006 angeschafft. Darüber hinaus liegen – abgesehen von der mangelnden Möglichkeit einer Plausibilitätskontrolle – keine Indizien vor, dass aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen über Zählerwerkstände ein Risiko für Umsatzverkürzungen bestanden hätte. Schließlich ist zu den Automatenumsätzen darauf hinzuweisen, dass

betreffend den Getränkeautomat im Erdgeschoss für Kaltgetränke keine „Schwarzeinkäufe“ (betreffend Coca-Cola und Wieselburger Bier in Flaschen) festgestellt werden konnten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist somit davon auszugehen, dass sich die Unvollständigkeiten der Buchführung auf die Nichterfassung der X-Bareinkäufe beschränkten. Die damit zusammenhängenden Verkürzungen des Wareneinsatzes bzw der Umsätze wurden im Rahmen der Schätzung berücksichtigt.

Von der zusätzlichen Verhängung eines Sicherheitszuschlages war somit abzusehen und der Beschwerde diesbezüglich stattzugeben.

### **Vorsteuern aus Kleinbetragsrechnungen**

Das Bundefinanzgericht folgt diesbezüglich der Rechtsansicht des UFS im ersten Verfahrensgang (vgl Berufungsentscheidung vom 16. August 2010, S 20f), wonach betreffend die Bareinkäufe des Bf hinsichtlich der Kleinbetragsrechnungen (unter 150 Euro) ein Vorsteuerabzug im Schätzungswege gewährt werden kann.

Ausgehend von den Berechnungen in der Berufungsentscheidung des UFS werden unter Berücksichtigung des nunmehr erhöhten Privatanteils von 50% die folgenden Vorsteuerbeträge zusätzlich anerkannt.

| <b>Jahr</b> | <b>Vorsteuern</b> |
|-------------|-------------------|
| <b>2001</b> | 83,94             |
| <b>2002</b> | 253,09            |
| <b>2003</b> | 215,88            |
| <b>2004</b> | 179,49            |
| <b>2005</b> | 45,69             |

### **Darstellung der geänderten steuerlichen Bemessungsgrundlagen**

Die Bemessungsgrundlagen der Umsatz- und Einkommensteuer waren infolge der Erhöhung des auszuscheidenden Privatanteils auf 50% sowie den Wegfall des Sicherheitszuschlages wie folgt abzuändern.

| <b>Umsatzsteuer - Änderung der Bemessungsgrundlagen laut BFG</b> |                         |               |               |                                   |               |               |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------|---------------|-----------------------------------|---------------|---------------|
| <b>Jahr</b>                                                      | <b>Tz 2 - Schätzung</b> |               |               | <b>Tz 3 - Sicherheitszuschlag</b> |               |               |
|                                                                  | <b>Kz 000</b>           | <b>Kz 022</b> | <b>Kz 029</b> | <b>Kz 000</b>                     | <b>Kz 022</b> | <b>Kz 029</b> |

|             |          |          |          |      |      |      |
|-------------|----------|----------|----------|------|------|------|
| <b>2001</b> | 1.168,60 | 284,88   | 883,71   | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <b>2002</b> | 5.302,31 | 1.349,42 | 3.952,89 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <b>2003</b> | 6.237,41 | 2.523,72 | 3.713,69 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <b>2004</b> | 4.263,00 | 1.400,56 | 2.862,44 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <b>2005</b> | 627,72   | 286,43   | 341,30   | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <b>2006</b> | 0,00     | 0,00     | 0,00     | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

| <b>Umsatzsteuer 2001 bis 2005</b> |             |             |             |             |             |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                                   | <b>2001</b> | <b>2002</b> | <b>2003</b> | <b>2004</b> | <b>2005</b> |
| <b>Erklärung</b>                  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  |
| <b>KZ 000</b>                     | 68.728,12   | 75.973,54   | 85.234,99   | 77.456,69   | 64.558,43   |
| <b>KZ 022</b>                     | 8.290,98    | 12.132,92   | 18.052,23   | 16.070,60   | 12.573,99   |
| <b>KZ 029</b>                     | 60.437,14   | 63.840,62   | 67.182,76   | 61.386,09   | 51.984,44   |
| <b>KZ 060</b>                     | 7.050,27    | 7.728,92    | 8.518,53    | 9.520,86    | 6.539,75    |
| <b>Änderungen BFG</b>             |             |             |             |             |             |
| <b>KZ 000</b>                     | 1.168,60    | 5.302,31    | 6.237,41    | 4.263,00    | 627,73      |
| <b>KZ 022</b>                     | 284,88      | 1.349,42    | 2.523,72    | 1.400,56    | 286,43      |
| <b>KZ 029</b>                     | 883,71      | 3.952,89    | 3.713,69    | 2.862,44    | 341,30      |
| <b>KZ 060</b>                     | 83,94       | 253,09      | 215,88      | 179,49      | 45,69       |
| <b>BFG-Erkenntnis</b>             |             |             |             |             |             |
| <b>KZ 000</b>                     | 69.896,71   | 81.275,85   | 91.472,40   | 81.719,69   | 65.186,16   |
| <b>KZ 022</b>                     | 8.575,86    | 13.482,34   | 20.575,95   | 17.471,16   | 12.860,42   |
| <b>KZ 029</b>                     | 61.320,85   | 67.793,51   | 70.896,45   | 64.248,53   | 52.325,74   |

|               |          |          |          |          |          |
|---------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| <b>KZ 060</b> | 7.134,21 | 7.982,01 | 8.734,41 | 9.700,35 | 6.585,44 |
|---------------|----------|----------|----------|----------|----------|

| <b>Einkommensteuer - Änderung Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BFG</b> |                         |                     |                       |              |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------------|-----------------------|--------------|
| <b>Jahr</b>                                                             | <b>Tz 2 - Schätzung</b> |                     | <b>Tz 3 - Sicher-</b> | <b>Summe</b> |
|                                                                         | <b>Zuschätzung</b>      | <b>Wareneinsatz</b> |                       |              |
| <b>2001</b>                                                             | 1.168,60                | -846,81             | 0,00                  | 321,79       |
| <b>2002</b>                                                             | 5.302,31                | -3.656,77           | 0,00                  | 1.645,54     |
| <b>2003</b>                                                             | 6.237,41                | -3.898,38           | 0,00                  | 2.339,03     |
| <b>2004</b>                                                             | 4.263,00                | -2.842,00           | 0,00                  | 1.421,00     |
| <b>2005</b>                                                             | 627,72                  | -479,18             | 0,00                  | 148,54       |
| <b>2006</b>                                                             | 0,00                    | 0,00                | 0,00                  | 0,00         |

| <b>Einkommensteuer 2001 bis 2006</b> |             |             |             |             |             |             |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                                      | <b>2001</b> | <b>2002</b> | <b>2003</b> | <b>2004</b> | <b>2005</b> | <b>2006</b> |
| <b>Einkünfte aus</b>                 |             |             |             |             |             |             |
| <b>Gewerbebetrieb</b>                | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  | <b>EUR</b>  |
| <b>lt. Erstbescheid/Erkl.</b>        | 4.064,78    | 7.038,49    | 12.317,90   | 1.243,96    | 3.847,15    | 1.526,13    |
| <b>Zuschätzung BFG</b>               | 321,79      | 1.645,54    | 2.339,03    | 1.421,00    | 148,54      | 0,00        |
| <b>BFG-Erkenntnis</b>                | 4.386,57    | 8.684,03    | 14.656,93   | 2.664,96    | 3.995,69    | 1.526,13    |

Zur konkreten Berechnung der Umsatz- und Einkommensteuer der verfahrensgegenständlichen Jahre wird im Übrigen auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV. Spruchpunkt III. – Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht folgte bei den entscheidungserheblichen Rechtsfragen der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen (insbesondere, ob der Bf die Erlöse durch nicht erfasste Wareneinkäufe verkürzt hat) ab. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Beilage: 11 Berechnungsblätter (Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2005 bzw 2006)

Wien, am 29. November 2021