



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, KR Peter Latzel und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des Bw, vertreten durch WTX, vom 23. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 24. Juni 2008 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2006 nach der am 25. März 2010 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen behördlicher Ermittlungen bei einem Großhandelsunternehmen wurde von der Finanzverwaltung umfangreiches Datenmaterial sichergestellt, mit Hilfe dessen nachgewiesen werden konnte, dass das Großhandelsunternehmen neben "offiziellen" Rechnungverkäufen an mit Kundenkarten ausgewiesene Käufer auch zahlreiche "inoffizielle Barverkäufe" an dieselben Kunden getätigt hat. Die detaillierte Auswertung ergab, dass auch der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, als Betreiber eines Selbstbedienungsrestaurants

seine Einkäufe beim Großhandelsunternehmen mit großer Wahrscheinlichkeit teils auf Rechnung und teils in bar getätigt hat.

Im Zuge einer beim Bw durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass er die eingeräumtermaßen beim Großhandelsunternehmen in bar eingekauften Waren nicht in seinem betrieblichen Rechenwerk erfasst hat. Dies ungeachtet des Umstandes, dass die Einkäufe unbestrittenermaßen (jedenfalls zum Teil) betrieblich veranlasst waren, wobei alle möglicherweise privat veranlassten Einkäufe warenbezogen seitens der Betriebsprüfung ausgeschieden worden sind. Das Finanzamt sah die Schätzungsbefugnis für gegeben an und führte eine kalkulatorische Zuschätzung auf Basis eines Rohaufschlagskoeffizienten von 2,8 für Lebensmittel und 2,6 für Getränke unter Anwendung eines 2%igen Sicherheitszuschlages mit den entsprechenden ertrags- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen durch (vgl. Prüfungsbericht vom 23.6.2008).

Der Bw erhob Berufung und bekämpfte die Umsatz- und Gewinnzuschätzungen als ungerechtfertigt. Begründend brachte er u.a. wörtlich vor: *"Die Rechnungseinkäufe wurden als Wareneinkauf in der Buchhaltung erfasst. Die Bareinkäufe nicht. In den Bareinkäufen waren allerdings auch Artikel enthalten, die im Betrieb verwendet und verkauft wurden. Andererseits waren in den verbuchten Wareneinkäufen Waren enthalten, die privat verbraucht wurden. Der Berufungswerber hat die Metro-Bareinkäufe buchhalterisch nicht als Wareneinkauf erfasst, andererseits hat er den Eigenverbrauch an Waren und die Privatentnahmen an Waren für seinen Privathaushalt auch nicht aufgezeichnet. Er hat die Metro-Bareinkäufe und den Privatverbrauch 'in natura' kompensiert."* Weiters brachte der Bw vor, bei der Kalkulation der Lebensmittel und der Getränke habe das Finanzamt einen durchschnittlichen, mengenmäßig nicht gewichteten Rohaufschlag von 2,9 bzw 2,6% angesetzt. Dies habe zu einem falschen Ergebnis geführt. Eine Nachkalkulation mit den im Sinne seiner Ausführungen berichtigten Rohaufschlägen zeige, dass er die Umsätze und Gewinne vollständig erklärt und versteuert habe. Abgesehen davon, dass im Anlassfall Sicherheitszuschläge überhaupt nicht gerechtfertigt seien, seien sie generell nach Lehre und Rechtsprechung neben kalkulatorischen Umsatz- und Gewinnzuschätzungen nicht zulässig. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei entgegen der Auffassung des Finanzamtes gegeben, da er in allen Jahren ohne gesetzliche Verpflichtung bilanziert habe. Die Nachkalkulation mit den berichtigten Rohaufschlägen habe schließlich bewiesen, dass der Hinterziehungsvorwurf nicht gerechtfertigt sei. Deshalb beantrage er, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

In der am 25. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der Bw seinen Standpunkt. Neuerlich brachte er vor, seine Aufzeichnungen seien zwar formal nicht ordnungsmäßig, die erklärten Betriebsergebnisse entsprächen aber den tatsächlichen. Eine

Hinterziehung liege nicht vor und sei auch nicht beweisbar. Er habe nachgewiesen, dass das Finanzamt methodisch falsch vorgegangen sei.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurden auch die beim Großhandelsunternehmen sichergestellten Daten gesichtet, analysiert, sortiert und erörtert (Diesbezüglich wird auf die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen.)

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 184 Abs. 1 BAO** hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu **schätzen**, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der Grundsätze erfolgt, die den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechen. In diesem Sinne sind nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033). Das heißt, dass sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden müssen. Dem Gebot der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118). § 184 BAO enthält keinen Ermessensspielraum (vgl. VwGH 26. 4. 2000, 2000/14/0047). Gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Schon die Tatsache, dass Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt werden, begründet die

Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden (VwGH 20. Februar 1991, 90/13/0214, und 31.5.2006, 2002/13/0072). § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken, BGBl II Nr. 227/1999 lautet: *"Für nach dem 31. Juli 1999 erfolgte Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken, bei denen nach den äußeren Umständen (insbesondere Menge der gelieferten Gegenstände) anzunehmen ist, dass die gelieferten Gegenstände nicht im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden, und Name und Anschrift des Empfängers der Lieferung nicht festgehalten und aufgezeichnet werden, gilt die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen des liefernden Unternehmers als nicht gegeben."*

Vor dem dargelegten Hintergrund kann keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Aufzeichnungen eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen. Denn zum einen hat der Wareneinkauf nur teilweise Eingang in die Buchhaltung gefunden, sodass bereits aus diesem Grund die **Schätzungsbefugnis** nach § 184 Abs. 3 BAO gegeben ist (vgl. VwGH 19.3.1998, 96/15/0005). Dieses Faktum wurde vom Bw selbst eingeräumt (Niederschrift vom 23.8.2007, Berufung vom 23.7.2008), war allerdings im Hinblick auf das bei der Verkäuferin sichergestellte Datenmaterial auch nur schwerlich abstreitbar. Dass es sich bei den Metro-Bareinkäufen um betrieblich veranlasste und daher zu verbuchende Rechtsgeschäfte gehandelt hat, ergibt sich im übrigen aus Art und Menge der eingekauften Waren klar und eindeutig (vgl. 25.2.1970, 1099/68, und 12.3.1969, 304/68).

Das Berufungsvorbringen läuft darauf hinaus, dass ungeachtet der eingestandenen Buchungsmängel die Buchhaltung unterm Strich materiell richtig sei, da durch den nicht gebuchten Wareneinkauf nicht gebuchter, zusätzlicher Privatverbrauch kompensiert worden sei. Diesem Vorbringen schenkt der Senat keinen Glauben. Es ist zwar richtig, dass der Bw buchhalterisch nur einen geringen, gar keinen bzw zum Teil einen lediglich gerundeten Eigenverbrauch ausgewiesen hat. Da der Ba aber ein ausgebildeter Hotel- und Tourismuskaufmann mit Führungserfahrung in größeren Hotels und entsprechenden steuer- und handelsrechtlichen Kenntnissen ist, da weiters die buchhalterische Vorgangsweise ständig variierte, also nicht einfach ungeprüft weiter geführt worden ist, da der Bw zudem steuerlich vertreten war, da die Betriebsprüferin in Übereinstimmung mit dem Bw ohnedies etliche der Metro-Bareinkäufe warenbezogen als Privateinkäufe gewertet hat und da schließlich das betrieblich veräußerte Sortiment ebenso wie die in Rede stehenden Bareinkäufe eine starke Schulkantinen-Prägung aufweisen und nicht gerade als eigenverbrauchstypisch bezeichnet werden können, sieht der Senat dieses Vorbringen als nicht erwiesene Schutzbehauptung an. Entgegen dem Vorbringen des Bw ist es für den erkennenden Senat absolut unverständlich und unglaubwürdig, dass der Bw *"für entnommene Waren (wie z.B. Tiefkühlprodukte) dann andere Waren (z.B. 100g Schokolade-Tafeln) über den privaten Bareinkauf"* beim Metro

eingekauft haben soll, um sie wieder dem Betrieb zuzuführen. Ein ausgebildeter Hotel- und Tourismuskaufmann mit Führungserfahrung in größeren Hotels weiß um die Notwendigkeit von verlässlichen Aufzeichnungen Bescheid, er kennt deren Bedeutung und Wert für eine erfolgreiche Betriebsführung und natürlich auch für eine korrekte Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen. Die auch für den Senat feststellbare Intelligenz des Bw, sein Auftreten, seine Berufserfahrung, seine Ausdrucksfähigkeit, all diese Eigenschaften und Fähigkeiten sprechen dagegen, dass er wirklich vor dem Problem gestanden haben soll, den Eigenverbrauch korrekt zu erfassen, weshalb er kompensatorisch nicht verbuchte, betrieblich veranlasste Wareneinkäufe getätigt haben will. Selbst wenn es der Bw – entgegen obigen Feststellungen – gewollt hätte, wäre er auf Grund der Verschiedenheit der Produkte und Mengen nicht dazu in der Lage gewesen, die Nichtverbuchung von Bareinkäufen und die Nichtverbuchung des Eigenverbrauchs (ohne entsprechende Aufzeichnungen) so zu steuern, dass sie sich wertmäßig kompensieren. Das diesbezügliche Vorbringen des Bw ist nicht nur unglaublich, sondern auch widersinnig. Denn die behauptete Vorgangsweise, begründet mit der Vermeidung von bürokratischem Aufwand, wäre noch aufwändiger als das bloße korrekte Erfassen des Eigenverbrauchs gewesen, verlangt das Kompensieren doch ein zweimaliges Trennen nach der Veranlassung und ein zweimaliges "Aufzeichnen", einerseits beim Verbrauch, andererseits beim Einkauf.

Zum anderen wird im Prüfungsbericht bemängelt, **Grundaufzeichnungen** über die so genannten Automatenverkäufe fehlten. Der Bw wandte sich gegen diesen Vorwurf und brachte vor, die Automatenbons seien auf farbigen Blättern aufgeklebt und in einem Ordner chronologisch abgelegt worden. Abgesehen davon, dass er diese "Aufzeichnungen" trotz Aufforderung vom 1.2.2010 und Zusage vom 2.2.2010 der Berufsbehörde nicht vorgelegt hat, sind diesem Vorbringen die Feststellungen der Prüferin entgegen zu halten, wonach zwar Kassabons mit dem Vermerk "Automatenerlöse" vorhanden seien. Allerdings seien die Automaten geleert, die erlösten Münzen zur Bank gebracht, dort mit einem Gerät (ohne Anforderung bzw. Aufbewahrung eines Beleges) gezählt und dann mit anderen Bargeldbeträgen in einer Summe auf das Bankkonto einbezahlt worden, sodass eine belegmäßige Überprüfung nicht möglich sei. Diese Feststellungen der Prüferin hielten einer zweitinstanzlichen Prüfung stand. Bedenkt man nun, dass dem Gebot der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung nur Grundaufzeichnungen entsprechen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten, dass Geschäftsvorfälle von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück nachprüfbar sind (VwGH 7.88.2001, 96/14/0118), dann ist die Buchführung des Bw hinsichtlich der Automaten-erlöse mangels entsprechender Belege als nicht ordnungsgemäß zu beurteilen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen: Dadurch, dass der Bw die Automaten-erlöse nach der Einzahlung auf das Bankkonto (auch noch) als Kassaeingänge verbucht hat,

bewirkte er eine weitere Ordnungswidrigkeit der Buchführung, die ihrerseits zu Kassafehlbeträgen führte. Ebenfalls nicht chronologisch und damit nicht ordnungsgemäß verbucht wurden diverse Bareinkäufe (Buchhandlung A am 6.7.2004, B am 6.7.2004, C am 1.12.2004, D am 17.12.2004, E am 19.12.2004).

Der Bw brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, er habe alle Erlöse verbucht, er würde sich rein praktisch schwer tun, Schwarzumsätze zu tätigen, da er zur Bewältigung des Andrangs in Stoßzeiten auch Mitarbeiter beschäftige, die er nicht anweisen könne, Erlöse nur zum Teil zu erfassen. Mit diesem Vorbringen ist für den Bw nach Überzeugung des Senates nichts zu gewinnen. Zum einen widerspricht es den Lebenserfahrungen, dass in einer Schulkantine keine Schwarzumsätze getätigt werden können. Zum andern legt das wiedergegebene Vorbringen selbst dar, wie dies geschehen sein könnte bzw. dürfte. Da der Bw "**auch**" Mitarbeiter einsetzte, ist er offensichtlich selbst auch im Verkauf tätig gewesen und war sohin selbst in der Lage, Schwarzerlöse zu erzielen bzw. mit den nicht verbuchten Wareneinkäufen nicht verbuchte Umsätze zu tätigen. Dies umso mehr, als der Bw laut Internet bei "allen Gelegenheiten" Bewirtung angeboten und wohl auch betrieben hat (www.x).

Bestehen auf Grund des zuvor Gesagten keine Zweifel am Vorliegen der Schätzungsberechtigung, so ist doch fraglich, welche **Methode** am ehesten geeignet ist, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (Ritz, BAO³, §184 Tz 12 und die dort zitierte Judikatur). Die Betriebsprüfung hat verschiedene Kalkulationen durchgeführt (zT auch wieder verworfen) und dabei laut BP-Bericht u.a. unterschiedliche, grob ermittelte Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) zum Ansatz gebracht. Bei den Kalkulationen nahm das Finanzamt im Hinblick auf den Umfang der Belege Abstand von einer Spartenaufteilung des nur nach Umsatzsteuersätzen getrennt verbuchten Wareneinkaufs. Den Wareneinkauf teilte es im Wege diverser Rückrechnungen auf die einzelnen Sparten auf. In der E-Mail vom 6.3.2008 brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor, die Kalkulation sei mit mehreren Sicherheits- bzw. Unsicherheitsfaktoren (Privatentnahmen, Personalverpflegung, Schwund, RAK) belastet. Dieses Vorbringen trifft zu, gilt aber nach Überzeugung des Senates in gleicher Weise für die behördlichen Kalkulationen, was durch die angestellten und zum Teil verworfenen Kalkulationen zum Ausdruck kommt, wie auch für jene des Berufungswerbers, der auch mehrere Kalkulationen erstellt hat. Im Hinblick auf diese Unsicherheiten erachtet der Senat eine Gesamtkalkulation für nicht geeignet, das vom Gesetz geforderte Ziel größter Annäherung an die Wirklichkeit zu erreichen. Mit E-Mail vom 28.1.2010 wurden beide Parteien des Berufungsverfahrens von dieser Überlegung in Kenntnis gesetzt. Dabei wurde ihnen auch die Absicht mitgeteilt, allein die bereinigten Metro-Bareinkäufe zur Grundlage allfälliger Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen zu machen. Dagegen hat keine Partei des Berufungsverfahrens Einwände erhoben.

Ausgangspunkt der zweitinstanzlichen Hinzuschätzung (zum erklärten Wareneinsatz und zu den erklärten Erlösen) sind die bereinigten, nicht verbuchten Bareinkäufe bei Metro. Von vornherein als privat ausgeschieden wurde also der Einkauf von Einzelstücken und Waren von offensichtlich privater Natur (wie Bekleidung und Kosmetik), von Waren, die nicht auch auf "offiziellen" Rechnungen für die Schulkantine eingekauft wurden, und schließlich auch von Waren, deren Verwendung in einer Schulkantine eher unwahrscheinlich ist (Wein, Crevetten). Der Vertreter des Bw hat der Prüferin in der mündlichen Berufungsverhandlung mehrfach attestiert, bei der Ermittlung des bereinigten Bareinkaufs sorgfältig und korrekt vorgegangen zu sein. Dementsprechend ist auch er bei seinen Nachkalkulationen von den selben Zahlen ausgegangen. Die Zuordnung der Bareinkäufe an den Bw basiert im wesentlichen, abgesehen von den nachfolgend angeführten Ausnahmen bzw Einschränkungen, darauf, dass die Bareinkäufe unmittelbar vor oder nach Rechnungs- bzw Kundenkarteneinkäufen des Bw auf dem selben Band, an der selben Kassa über ein einschlägiges Sortiment stattgefunden haben. Ein häufig wiederkehrendes Charakteristikum seiner Bareinkäufe bildet dabei der (zweifelsfrei privat veranlasste, neunzehnmalige) Einkauf von Ziegenvollmilch in relativ großen Mengen (für eine Mitarbeiterin). In besonderer Weise kommt der Zusammenhang zwischen Bar- und Rechnungseinkäufen in den so genannten verschränkten Fällen zum Ausdruck. In diesen werden bei einem kombinierten bzw aufgeteilten Einkauf die Kundenkarte und die extra eingesetzte Barverkaufskarte beim Erfassen der Waren auf dem Band in anderer Reihenfolge als danach bei der Zahlkasse eingelesen, wobei der KassiererIn von der Erfasserin die beiden Karten mit dem Vermerk weitergegeben werden, dass die beiden Vorgänge zusammengehören. Dies führt dazu, dass – anders als in allen anderen Fällen - Erfassungsnummer und Rechnungsnummer chronologisch nicht korrespondieren. Dass die von der Prüferin getroffene Zuordnung stimmt, bestätigen schließlich der Bw mit seinem grundsätzlichen Eingeständnis und sein Vertreter, der der Prüferin diesbezüglich eine korrekte und sorgfältige Arbeitsweise bescheinigte.

Wie bereits in der E-Mail vom 6.3.2008 brachte der Vertreter des Bw mit Schriftsatz vom 11.2.2010 vor, auf den ihm zugerechneten Listen seien von ihm grün markierte Waren enthalten, die nicht von ihm gekauft worden und weder für seinen Betrieb noch für ihn privat verwendet worden seien. Damit könne er nachweisen, dass die Bareinkäufe, welche unmittelbar nach seinen Karteneinkäufen registriert wurden, nicht immer Bareinkäufe von ihm seien. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten:

Die beanstandeten Waren hängen im Wesentlichen mit einem einzigen Bareinkauf am 12.4.2002 zusammenhängen. Hinsichtlich dessen Zuordnung sind tatsächlich Bedenken angebracht. Die Bedenken fußen zum einen auf dem Vorbringen des Bw, zum anderen auf dem untypischen Warenkorb (relativ viel Obst, Frischfleisch, Gemüse und Kartoffelstärke) und

schließlich auf dem Umstand, dass dieser Bareinkauf 6 bzw 30 Minuten **vor** einem mit der Kundenkarte des Bw durchgeführten Einkauf stattgefunden hat, in dessen unmittelbarem Anschluss der Bw **nochmals** bar eingekauft hat. Ähnliches gilt, wenngleich es in quantitativer Hinsicht von vernachlässigbar geringer Bedeutung ist, hinsichtlich des Bareinkaufs am 3.2.2001, um 6.50 Uhr, dem ein Rechnungs- und ein weiterer Bareinkauf um 6:55 Uhr folgten. Diese Bedenken sind allerdings aus nachfolgenden Gründen nicht geeignet sind, hinsichtlich anderer Rechnungen Zuordnungszweifel zu begründen.

Die vom Bw markierten Waren wurden grundsätzlich weder von der Betriebsprüfung noch vom Berufungssenat als nicht verbuchte, betrieblich veranlasste Wareneinkäufe erfasst. Ausgenommen davon ist der Selchschopf, welchen der Bw im geprüften Zeitraum siebzehn Mal teils in Bar und teils mit Karte eingekauft hat. Der Bw hat bei seiner diesbezüglichen Rüge im Übrigen übersehen, dass in der von ihm markierten Zeile (mengenmäßig) zusammengefasste Daten ausgewiesen werden (was im Übrigen auch der Berufungssenat erst im Rahmen der Beratung erkannt hat). Bei dem Vorbringen des Bw handelt es sich im Übrigen um eine durch nichts konkretisierte und bewiesene, zum Teil unverständliche Behauptung. So ist unerfindlich, weshalb der Bw den Einkauf von Waren bestreitet, deren Besorgung er an anderen Tagen einräumt (Spare Ribs, Faschiertes, Selchschopf, Tomaten Ketchup). Der Senat hält es für wahrscheinlicher, dass dem Vorbringen schlicht und einfach eine nach so langer Zeit erklärbare Erinnerungslücke zugrunde liegt. Wenn der steuerliche Vertreter des Bw im Schreiben vom 11.2.2010 vorbrachte, die grün angezeichneten Artikel seien vom Bw weder für den privaten Gebrauch noch für den Betrieb gekauft worden, so schließt er mit dieser Formulierung im Übrigen nicht aus, dass diese Waren von einer Begleitperson des Bw bzw für eine solche gekauft worden sind, worauf seine Stellungnahme vom 6.3.2008 hindeutet. Der Bw hat am 23.8.2007 ausgesagt, nach Bedarf auch Waren für Bekannte, Mitarbeiter und Lehrer besorgt zu haben. Dies wurde und wird dem Bw grundsätzlich zu gebilligt. Zum einen sind derartige Waren aber bereits ausgeschieden worden. Und zum anderen mag es zwar durchaus den Lebenserfahrungen entsprechen, dass jemand sich nach mehreren Jahren noch mit Bestimmtheit daran erinnern kann, bestimmte Waren bzw Mengen weder für sich noch für seinen Betrieb gekauft zu haben. Nach Überzeugung des Senates kann Gleiches aber nicht mehr hinsichtlich von Nichteinkäufen für Bekannte, Mitarbeiter und Lehrer, also dritte Personen gesagt werden. Indem der Bw die Rechnungen über die Bareinkäufe nicht aufbewahrt hat, indem er den betrieblichen Einkauf zum Teil nicht auf Rechnung und Karte, sondern in Bar getätigt hat und indem er diesen Einkauf nicht verbucht hat, trägt er die Verantwortung dafür, dass die im Anschluss an seine Rechnungseinkäufe oder unmittelbar davor von ihm grundsätzlich eingeräumtermaßen getätigten, nicht verbuchten Bareinkäufe, welche zu ca. 75% Waren seines betrieblichen Sortiments betrafen, entsprechend den

Lebenserfahrungen ihm zugerechnet werden. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass der Bw gegen die Aufteilung keine substantiierten Einwände erhoben hat, dass er keine einzige der ihm als betrieblich zugerechneten Waren als nichtbetrieblich beanstandet hat. Der Senat kann den Akten – bis auf die falsche Zuordnung zweier bereits angesprochener Einkäufe (3.2.2001, 6:50 Uhr, und 12.4.2002, 15:14 Uhr) - auch nicht den geringsten Hinweis für einen begründeten Einwand entnehmen.

Der Vertreter des Bw vertrat in der mündlichen Berufungsverhandlung die Auffassung, hinsichtlich der bereinigten, nicht verbuchten Bareinkäufe stehe seinem Klienten der **Vorsteuerabzug** zu. Diese Auffassung wird vom Senat nicht geteilt. Da in den (auch bei Barverkäufen) ausgestellten Rechnungen Name und Anschrift des Abnehmers nicht enthalten sind, berechtigen sie nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Anwendung eines **Sicherheitszuschlages** gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO3, § 184 Tz 18 und die dort angeführte Judikatur). Übertragen auf den Berufungsfall bedeutet dies, dass im Hinblick auf den nicht verbuchten Wareneingang zweifellos die Anwendung eines Sicherheitszuschlages grundsätzlich gesetzlich gedeckt ist. Allerdings hat die Bw zutreffend unter Hinweis auf Fachliteratur und Judikatur darauf hingewiesen, dass kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden darf, wenn Einnahmen global geschätzt werden. Aus eben diesem Grund haftet der erstinstanzlichen Schätzung ein Mangel an. Allerdings ist die Berufungsbehörde von der erstinstanzlichen Schätzungsmethode ohnedies abgewichen und hat – aus den bereits dargelegten Gründen – von einer Globalschätzung Abstand genommen und statt dessen die bereinigten Metro-Bareinkäufe zur Grundlage der Umsatz- und Gewinnhinzuschätzung gemacht. Dies lässt die Anwendung eines Sicherheitszuschlags zunächst wieder für geboten bzw. zulässig erscheinen. Allerdings hat der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung mehrfach vorgebracht, allein bei Metro habe er bar einkaufen können, alle seine anderen Händler seien Großlieferanten und lieferten nur auf Lieferschein. Diesem Vorbringen ist das Finanzamt nicht entgegen getreten, und auch der Berufungssenat sah sich außer Stande, es zu widerlegen. Aus diesem Grund wurde ihm Glauben geschenkt und von der Verhängung eines Sicherheitszuschlages Abstand genommen.

In seiner am 22.11.2007 eingereichten Kalkulation hat der Bw den Wareneinsatz um 5% unter dem Titel "**Schwund**-Personal-Zugaben" gekürzt. In Anlehnung daran und an das Berufungsvorbringen kürzte auch der Berufungssenat den hinzugerechneten Wareneinsatz um 5 %. Ein höherer Ansatz war nicht vertretbar, da die Basis der Kürzung sich im Wesentlichen

aus Waren zusammensetzt, die nicht leicht verderblich und auch nicht besonders eigenverbrauchsanfällig sind.

Der Bw wandte sich in der Berufung vor allem gegen die Ermittlung und Anwendung eines durchschnittlichen **Rohaufschlagskoeffizienten** (RAK) von 2,9 bzw 2,8%. Dabei bemängelte er vor allem, dass bei der Ermittlung des RAK die Mengenverhältnisse nicht berücksichtigt worden sind. Seine Kritik untermauerte der Bw mit einem Sachverständigengutachten. Diese Kritik ist grundsätzlich berechtigt, wenngleich es für die Vorgangsweise des Finanzamtes mit den Problemen bei der Spartenaufteilung des Einkaufs, dem Umfang des Belegmaterials einerseits und nicht mehr vorhandener Preislisten andererseits eine nachvollziehbare Erklärung gibt. Der Senat nimmt auf diese Kritik Rücksicht, indem die punktuell vorgenommenen Hinzuschätzungen auf Basis der ermittelten Mengen und Sparten erfolgten. Hinsichtlich der dabei angewendeten Rohaufschlägen lehnte sich der Senat an das Vorbringen des Bw im Berufungsschriftsatz (Lebensmittel 2,6%, Getränke 2,1%) und den sich aus den Büchern ergebenden Ansatz (Süßwaren 1,95%) an.

Das Finanzamt hat die im ersten Quartal des Jahres 2005 festgestellten, nicht verbuchten Wareneinkäufe nach der Formel " $1.340,36 / 3 \times 8$ " auf die Jahre 2005 und 2006 **hochgerechnet**. Dabei ist es davon ausgegangen, dass der Bw sein zu Beginn des Jahres 2005 festgestelltes Verhalten (Tätigen von nicht verbuchten Bareinkäufen und nachfolgenden "Schwarzverkäufen") bis zum Ende des Prüfungszeitraumes fortgesetzt hat. Der Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung auf entsprechende Fragen zunächst ausweichend, dann aber doch recht klar bestätigend geantwortet (Seite 12 der Niederschrift). Er hat auch keine speziellen Einwände gegen die Hochrechnung erhoben. Schließlich gibt es auch keine sonstigen aktenkundigen Hinweise, die gegen eine grundsätzliche Fortführung der festgestellten Praxis bis zum Ende des Prüfungszeitraumes sprechen. Deshalb sieht es der Berufungssenat als erwiesen an, dass der Bw im gesamten Prüfungszeitraum nicht verbuchte, betrieblich veranlasste Bareinkäufe getätigt hat, um damit nicht verbuchte Erlöse zu erzielen. Allerdings folgt der Senat nicht der vom Finanzamt in diesem Punkt angewandten Hochrechnung. Zum einen ist die vom Finanzamt angewandte Formel rechnerisch unschlüssig. Zum anderen ist die zu einem untypischen Ergebnis führende Hochrechnung eines Quartals auf zwei Jahre bedenklich. Statt dessen geht der Berufungssenat davon aus, dass der Bw in den Jahren 2005 und 2006 im gleichen Ausmaß wie im Jahr 2004 nicht verbuchte Metro-Bareinkäufe getätigt und entsprechende nicht verbuchte Erlöse erzielt hat.

Der Bw brachte mehrfach vor, die von ihm erstellte Nachkalkulation belege die materielle Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen. Dem kann der Senat nicht folgen. Die erstellte Nachkalkulation, die im Übrigen selbst nach Auffassung des Vertreters des Bw mehrere

Unsicherheitsfaktoren beinhaltet (vgl. Schreiben vom 6.3.2008), vermag die festgestellten Buchführungsmängel ebenso wenig zu beseitigen wie einen Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu erbringen. Werden nämlich so wie gegenständlich sowohl Wareneinsatz als auch Erlöse in einem ausgewogenen Verhältnis nicht verbucht, sind die geführten Aufzeichnungen zweifellos nicht ordnungsgemäß, obwohl eine Nachkalkulation die verbuchten und erklärten Ergebnisse zu bestätigen scheint.

Die zahlenmäßigen Auswirkungen der oben dargelegten Schätzungsmethode können im einzelnen der angeschlossenen Tabelle "Hinzurechnungen laut BE" entnommen werden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO unterliegen **hinterzogene Abgaben** nicht der allgemeinen fünfjährigen, sondern der zehnjährigen Verjährungsfrist. Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Die Abgabenbehörde hat die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142). In § 33 Abs. 1 FinStrG wird neben der Abgabenverkürzung als weiteres Tatbestandsmerkmal Vorsatz bei der Bewirkung der Abgabenverkürzung verlangt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Für den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG genügt bereits bedingter Vorsatz. Der Täter bezweckt in einem solchen Fall den tatbildmäßigen Erfolg nicht, er sieht seinen Eintritt auch nicht als gewiss voraus, er hält ihn aber ernstlich für möglich und findet sich mit ihm ab. Der Täter findet sich mit der Tatbestandsverwirklichung ab, wenn er sich dafür entscheidet, sie hinzunehmen. Dabei genügt bloße Gleichgültigkeit, eine Bejahung der Tathandlung oder ihres Erfolges ist nicht erforderlich. Der Vorsatz muss sich auf alle Tatbestandsmerkmale erstrecken und muss schließlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen.

Die Schätzung der Bemessungsgrundlagen hindert grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht. Eine Abgabenhinterziehung kann aber nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171). Während im Abgabenverfahren, in dem der Ab-

gabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.89, 88/14/0222).

Nach Überzeugung des Senates bestätigen die nachfolgenden Fakten und Überlegungen den erstinstanzlich nicht ausdrücklich, so doch zwischen den Zeilen angenommenen Hinterziehungsvorsatz:

- Dem Bw als ausgebildeten Hotel- und Tourismuskaufmann mit Führungserfahrung in größeren Hotels und Gastronomieunternehmen konnte nicht verborgen bleiben und war entgegen seinem Vorbringen auf Grund der Lebenserfahrungen bewusst, dass die Nichtverbuchung von beachtlichen Mengen des Wareneinkaufs eine Verletzung seiner steuerrechtlichen Verpflichtungen darstellt.
- Als ausgebildeter Hotel- und Tourismuskaufmann mit Führungserfahrung in größeren Hotels und Gastronomieunternehmen konnte der Bw mit diesem Verhalten nur eines im Auge haben, nämlich die Erzielung von so genannten "Schwarzerlösen" bzw die Verkürzung von Abgaben.
- Das offensichtlich bewusste, mehrmalige und praktisch gleichzeitige Tätigen von Rechnungseinkäufen und Bareinkäufen in einem Großhandelsunternehmen belegt die Hinterziehungsabsicht.
- Ein Unternehmer, der in einem Großhandelsunternehmen unter Verletzung bzw Umgehung der Verkaufsbedingungen (www.metro.at) praktisch gleichzeitig neben Rechnungseinkäufen Bareinkäufe tätigt, dokumentiert damit die Verkürzungsabsicht.
- Ein Unternehmer, der in einem Großhandelsunternehmen Waren seines Verkaufssortiments in haushaltsunüblichen Mengen erwirbt, die er dann weder als Einkauf noch als Verkauf verbucht, obwohl er sie im Rahmen des Unternehmens veräußert, nimmt damit jedenfalls ein Abgabenverkürzung in Kauf.
- Die Verantwortung des Bw, die nicht verbuchten Bareinkäufe durch "Privatverbrauch in natura" kompensiert zu haben, stellte sich als haltlose, den Lebenserfahrungen nicht entsprechende, im Detail nicht substantiierte, nicht nachgewiesene, unverständliche und letztlich völlig unglaubwürdige Zweckbehauptung dar.

Beilagen:

16 Berechnungsblätter (doppelseitig)

1 Niederschrift über Berufungsverhandlung

1 Hinzurechnungsübersicht

Feldkirch, am 12. April 2010