



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Heinz Neuböck Wthd GmbH, 1010 Wien, Bauernmarkt 24, vom 13. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. August 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Sachbescheide über die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2005

1. entschieden:

- a) Die Berufung wird die Jahre 2002 bis 2005 betreffend als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- b) Der Berufung wird betreffend die Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2001 Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufung wird betreffend die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw) fand 2009 eine Betriebsprüfung über die Jahre 1998-2005 statt. Aufgrund von Kontrollmaterial der Großhandelskette X sei hervorgekommen, dass die Bw dort neben offiziellen auf ihre Firma lautenden Einkäufen auch anonyme Bareinkäufe

getätigt habe, die im Rechenwerk nicht aufschienen. Im Zeitraum 1998-2005 seien 211.746,46 Euro offiziellen Einkäufen 69.817,37 Euro Bareinkäufe gegenüber gestanden, womit 33% der Einkäufe schwarz erfolgt seien. Das Ausmaß der Schwarzeinkäufe habe in den einzelnen Jahren betragen: 1998 7,67%, 1999 8,77%, 2000 24,12%, 2001 14,23%, 2002 46,15%, 2003 56,92%, 2004 78,45% und 2005 91,7% der offiziellen Einkäufe. Die Schwarzeinkäufe seien für den Betrieb der Bw erfolgt, die Gegenüberstellung der erklärten Erlöse 2002-2005 mit den vorliegenden tatsächlichen Losungen aufgrund beschlagnahmter handschriftlicher Aufzeichnungen habe folgende Umsatzverkürzungen ergeben: 2002 (Gasthaus) 23%, 2003 (Gasthaus) 21%, 2004 (Gasthaus) 35%, 2005 (Gasthaus und Feinkost) 38%, 2006 (Gasthaus und Feinkost) 39%, im Jahresschnitt somit 31%. Eine Umsatzverkürzung von rund 30% sei von der Bw auch im Zuge der Ersteinvernahme am 18.10.2007 zugegeben worden. Daher werde für die Jahre 1998-2001 eine Umsatzverkürzung von 30% geschätzt. Die so ermittelten tatsächlichen Umsätze seien auch mit den zusätzlichen Bareinkäufen nicht erzielbar gewesen, weshalb der Wareneinkauf basierend auf den erklärten Rohaufschlägen ebenso im Schätzungswege zu ermitteln sei. Mangels Rechnungen stehe ein Vorsteuerabzug aus den Schwarzeinkäufen nicht zu, stelle aber Betriebsaufwand dar. Für die Verjährung sei aufgrund des Verdachtes der Abgabenhinterziehung von einem siebenjährigen Verjährungszeitraum auszugehen. Für alle Jahre seien Verlängerungshandlungen am 18.10.2007 (Hausdurchsuchungen) gesetzt worden.

Zu diesen Bp-Feststellungen (Besprechungsprogramm vom 21.5.2008) führt die Bw in einer Stellungnahme vom 23.1.2009 aus, die Bw habe bis zu sechs Kundenkarten in Verwendung gehabt, die zumindest von der Bw, ihrem Ehemann sowie dem für den Einkauf hauptsächlich zuständigen Mitarbeiter verwendet worden seien. Insbesondere letztgenannter Mitarbeiter habe auch Privateinkäufe für sich und das sonstige Personal getätigt. Die Mitarbeiter stammten mehrheitlich aus Ex-Jugoslawien, und es entspreche der Lebenserfahrung, dass im Zuge von Wochenend- und Feiertagsheimfahrten teilweise umfangreiche Produkte für Angehörige mitgebracht würden. Diese Einkäufe seien auf Rechnung der Mitarbeiter erfolgt. Es sei auch nicht auszuschließen, dass vor bzw. nach dem offiziellen Bareinkauf getätigte Einkäufe innerhalb des von der Finanzverwaltung angesetzten Zeitrahmens von einer Minute einem anderen Käufer zuzuordnen seien. Überdies seien jene Produkte auszuklammern, die nicht für einen allfälligen Weiterverkauf taugten (zB Arbeitskleidung, Geschirr, Babysachen), das seien 1998-2001 rund 10%. In den Jahren 1998-2001 seien jedoch gar keine Schwarzumsätze getätigt worden, denn einerseits wurden bei Beschlagnahme sämtlicher seit 1998 im Unternehmen und der Privatwohnung geführter Urkunden nur Aufzeichnungen für Schwarzumsätze ab 2002 gefunden, andererseits sei die Bw bestrebt gewesen, für die im Zuge des U-Bahn-Baus erforderliche Betriebsabsiedelung einen möglichst hohen

Entschädigungsbetrag zu erhalten. Den damit zusammenhängend im Frühjahr 2002 geführten Verhandlungen seien die Geschäftszahlen der Jahre 1998-2001 zugrunde gelegen, die aufgrund der Intention der Bw eher geschönt als verkürzt worden seien. Der Umsatzrückgang 2002 im Ausmaß von 105.000 Euro verbunden mit der Zuschätzung durch das Finanzamt im Ausmaß von 115.000 Euro für 2002 spreche auch dafür, dass erst ab 2002 Umsatzverkürzungen stattgefunden hätten. Die Bw habe in der Einvernahme am 18.10.2007 ausgesagt, nicht bei allen Lieferanten schwarz eingekauft zu haben, am meisten bei X, aber dass sie weniger als 30% Schwarzumsätze getätigt habe. Diese 30% könnten nur auf die jüngere Vergangenheit bezogen werden, nicht auch auf bis zu zehn Jahre zurückliegende Zeiträume. Für die Jahre 1998-2001 sei höchstens aufgrund formeller Mängel (kein Erfassen und Ausbuchen von Eigenverbrauch) eine griffweise Zuschätzung gerechtfertigt. Im Zuge der Betriebsabsiedlung und des Neubaus seien – was der Lebenserfahrung entspreche – an diverse Bauunternehmen nicht belegbare Zahlungen zu leisten gewesen im Ausmaß von rund 15-20% der offiziellen Bausumme, weshalb Kosten von 250.000 Euro zusätzlich zu berücksichtigen seien.

Der Haupteinkäufer der Bw hat in einer Zeugeneinvernahme vom 5.3.2009 ausgesagt, er habe gelegentlich für sich, seine Familie und Kollegen privat eingekauft. Die Privateinkäufe hätten sich meist zwischen 100 und 200 Euro bewegt.

Mit Ergänzungsschreiben vom 9.3.2009 führt die Bw aus, für den Gasthausbetrieb läge 2002-2005 eine rechnerische Umsatzverkürzung von 24,9% vor, für den Lebensmittelbetrieb gebe es nur für den Nachschauzeitraum (2006) Umsatzaufzeichnungen. Für 2004 und 2005 werde daher eine 30%ige Umsatz- und Wareneinsatzhinzuschätzung beantragt. Für bisher nicht verbuchten Eigenverbrauch/Personalverpflegung mögen 5.000 Euro pro Jahr in Ansatz gebracht werden. Im Zeitraum 2002-2005 werde beantragt, jährlich nicht erfasste Investitionskosten von pauschal 25.000 Euro anzuerkennen. Hinsichtlich Erlös- und Wareneinsatzhinzuschätzung 2002-2004 sei die Bw einverstanden.

In der Einladung zur Schlussbesprechung forderte die Steuerfahndung die Bw auf, die Empfänger für die beantragten Investitionskosten bekanntzugeben. Die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen decken sich weitgehend mit den Feststellungen aus dem Besprechungsprogramm vom 21.5.2008. Sie wurden lediglich um zahlenmäßige Ausweise aus den handschriftlichen Umsatzaufzeichnungen der Bw ergänzt, welche die festgestellten Umsatzverkürzungen der Jahre 2002-2005 belegten. Weder die Zeugenaussage des Haupteinkäufers der Bw noch andere Vorbringen vermögen laut Bp einen Einfluss auf die Beweiswürdigung zu haben. Bereits in der Vor-Bp bis 1997 seien Umsatzverkürzungen festgestellt worden aufgrund von Brauereidaten. Die Einwendungen der

Bw würden aber mindernd berücksichtigt, weshalb 1999-2001 nur 15% Umsätze hinzugeschätzt würden. 1998 unterblieben Feststellungen wegen Geringfügigkeit. Nicht verbuchte Investitionskosten und Personalausgaben seien nicht belegt worden bzw. eine Empfängerbenennung nicht erfolgt und könnten daher nicht berücksichtigt werden. Die restlichen Punkte der Gegenäußerung führten nach ausführlicher Diskussion in der Schlussbesprechung zu keiner Berücksichtigung. 2004 und 2005 sei die Zuschätzung antragsgemäß auf 30% angepasst worden.

In der nach mehrmaliger Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 13.11.2009 verweist die Bw zunächst nur auf die Vorbringen in der Bp, auf deren Basis eine Änderung der angefochtenen Bescheide beantragt werde. Nach Mängelbehebungsauftrag wird die Berufung mit Schreiben vom 20.5.2010 wie folgt ergänzt: Für die Jahre 1999-2001 werde beantragt, in Höhe der behaupteten Bareinkäufe Eigenverbrauch anzunehmen, eine Gewinnänderung trete nicht ein. Zusätzlich werde beantragt, aus den Bareinkäufen resultierende Vorsteuern mit einem Mischsatz von 15% zu berücksichtigen (1999-2001 2,410 Euro, 2002-2005 7.634,10 Euro). Laut Auskunft der Firma X würden zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen jederzeit ausgestellt, wenn die steuerliche Zurechnung nachgewiesen werde. Hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen 2002-2005 werde im Fall einer positiven oder einvernehmlichen Berufungserledigung das eingebrachte Rechtsmittel eingeschränkt. Aufzeichnungen über nicht verbuchte Umsätze würden lediglich vom Gasthausbetrieb vorgefunden, die Erlöszuschätzung für den Lebensmittelbetrieb 2002-2005 könne nur einen Sicherheitszuschlag darstellen, weil fehlende Aufzeichnungen über Schwarzumsätze darauf schließen ließen, dass solche nicht erfolgt seien. Lediglich aus verfahrensökonomischen Gründen werde die Höhe dieses Sicherheitszuschlages unbeanstandet belassen.

Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren wurde die Bw zunächst basierend auf einem Sachverständigengutachten schuldig gesprochen, nach Aufhebung des Urteils durch den OGH sei das Strafverfahren mit Urteilsvermerk ([§ 270 Abs 4 StPO](#)) abgeschlossen worden. Dabei sei seitens des Gerichtes den im ho. Rechtsmittel vorgebrachten Argumenten gefolgt worden. Das Finanzamt hat der Rechtsmittelbehörde das Sachverständigengutachten übermittelt und darauf hingewiesen, dass diesem zufolge sogar eine höhere Zuschätzung gerechtfertigt gewesen wäre. Laut dem Sachverständigengutachten habe die Bp nämlich einen erhöhten Wareneinsatz zugunsten der Bw angenommen (Seite 19). Die von der Bp vorgenommene Kürzung der ursprünglichen Umsatzhinzurechnung 1999-2001 auf 15% sei dann schlüssig, wenn man nicht der Verantwortung der Bw folge, die inoffiziellen Einkäufe 1999-2001 seien ausschließlich Privateinkäufe gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw betreibt im Streitzeitraum ein Gasthaus mit angeschlossenem Feinkostladen. Während in den Jahren 1999-2001 keine Schwarzumsätze erfolgt sind und die Buchhaltung den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hat, hat die Bw in den Jahren 2002-2005 in erheblichem Ausmaß Schwarzumsätze getätigt.

Streitzeitraum 1999-2001

Die Bw hat in diesen Jahren gar kein Interesse daran gehabt, niedrigere Umsätze und Gewinne zu erklären, als sie tatsächlich erzielt hat. Schließlich ist die Betriebsablässe, die ihr für die Absiedelung ihres Unternehmens im Zuge des U-Bahn-Baus im Jahr 2002 zugestanden wurde, anhand der Bilanzzahlen der Vorjahre bemessen worden. Die Größenordnung der „inoffiziellen“ Bar-Einkäufe, welche die Bw in dieser Zeit bei X getätigt hat (im Monatsdurchschnitt ca. 1999 270 Euro, 2000 670 Euro, 2001 530 Euro), lässt ihre Angabe, es habe sich bei diesen Bareinkäufen ohne Firmenrechnung um Privateinkäufe durch sie und ihre Angestellten gehandelt, glaubwürdig erscheinen. Es liegt diesbezüglich auch kein Buchhaltungsmangel durch fehlende Erfassung als Eigenverbrauch vor, denn gelegentlich eines unternehmerischen Einkaufes auf gesonderte Rechnung privat und aus privaten Mitteln getätigte Einkäufe sind im Rechenwerk nicht zu erfassen.

Die Bw hat ihre Schwarzumsätze in gesonderten Aufzeichnungen erfasst. Solche Aufzeichnungen sind bei einer umfassenden Hausdurchsuchung nur für Zeiträume ab 2002 vorgefunden worden. Erfasst aber die Bw ihre Schwarzumsätze in schriftlichen Aufzeichnungen, erlaubt dies den Schluss, dass für den Zeitraum 1999-2001 keine Aufzeichnungen geführt wurden, weil keine Schwarzumsätze vorhanden waren. Die Rechtsmittelinstanz teilt die Ansicht des Parteienvertreters, die in der Vernehmung vom 18.10.2007 von der Bw zugestandene Umsatzverkürzung von bis zu 30% beziehe sich auf die jüngeren Zeiträume, nicht pauschal auf den gesamten Streitzeitraum.

Aus diesen Erwägungen liegen 1999-2001 keine Schwarzumsätze vor. Damit mangelt es für diese Jahre auch an neu hervorgekommenen Tatsachen, die im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten, weshalb die gemäß [§ 304 Abs 4 BAO](#) erlassenen Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig ergangen sind. Daher entbehren die nach der Wiederaufnahme ergangenen neuen Sachbescheide einer rechtlichen Grundlage, die dagegen gerichtete Berufung war somit zurückzuweisen.

Streitzeitraum 2002-2005

Für diesen Zeitraum sind die Schwarzumsätze belegmäßig anhand von gesonderten Aufzeichnungen der Bw nachgewiesen worden. Die auf [§ 184 BAO](#) basierende Schätzung des Finanzamtes ist plausibel und grundsätzlich auch seitens der Bw anerkannt. Sie rügt in der Berufung lediglich „zur Klarstellung“, dass das Lebensmittelgeschäft in die Zuschätzung mit einbezogen wurde, obwohl erst ab 2005 Aufzeichnungen über Schwarzumsätze in diesem Bereich existierten. Diese Zuschätzung sei daher insbesondere finanzstrafrechtlich als Sicherheitszuschlag zu sehen, werde aber aus verfahrensökonomischen Gründen unbeanstandet belassen.

Strittig ist somit lediglich das Nichtanerkennen von Vorsteuerbeträgen und unbelegten Aufwendungen.

Betreffend die Vorsteuer aus dem zugeschätzten Wareneinkauf ist auf § 12 Abs 1 Z 1 UStG zu verweisen, der den Vorsteuerabzug an das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 UStG knüpft. Zwar darf das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Schwarzeinkäufen nicht prinzipiell verweigert werden, Voraussetzung ist jedoch, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer auch Rechnungen iSd § 11 UStG ausgestellt worden sind (VwGH 10.12.1997, [95/13/0082](#); 20.11.1996, [96/15/0027](#); 13.12.1995, [95/13/0030](#); 20.6.1995, [91/13/0063](#)). Im Sinne der zitierten Rechtsprechung ist erforderlich, dass über die Schwarzeinkäufe Rechnungen iSd § 11 UStG ausgestellt worden sind. Das Wesen von Barverkäufen liegt unter anderem darin, dass der Empfänger der Lieferung nicht in der Rechnung ausgewiesen ist, womit ein wesentliches Rechnungsmerkmal (§ 11 Abs 1 Z 2 UStG) fehlt. Die bloße Behauptung der Bw, X würde zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen jederzeit ausstellen, wenn die steuerliche Zurechnung nachgewiesen werde, ersetzt nicht den Nachweis, dass Rechnungen ausgestellt wurden, die § 11 UStG entsprechen. Damit war der Vorsteuerabzug aus den zugeschätzten Schwarzeinkäufen nicht zu gewähren.

Die Anerkennung von Aufwendungen, die mit dem Neubau des Betriebes zusammenhängen und nicht belegmäßig nachgewiesen werden konnten, scheitert mehrfach. Zum einen ist die Bw dem Verlangen auf Empfängerbenennung ([§ 162 BAO](#)) nicht nachgekommen, weshalb die begehrten Aufwendungen schon deshalb nicht ertragsteuerlich abziehbar sind; den Vorsteuerabzug betreffend wird auf die obigen Ausführungen zu den Schwarzeinkäufen verwiesen. Zum anderen hat die Bw Aufzeichnungen über ihre Schwarzumsätze gemacht, womit auf der Hand liegt, dass sie auch Aufzeichnungen über allfällige Schwarzgeldzahlungen an Baufirmen und andere mit dem U-Bahn-Projekt betraute Stellen gemacht hätte. Gerade als Unternehmerin hätte sie keinen Grund gehabt, Zahlungen, die nicht mit ihren Schwarzumsätzen zusammenhängen, ohne Rechnung zu tätigen, wirkten sich diese Zahlungen doch bei ihr steuermindernd aus. Die Rechtsmittelinstanz geht daher davon aus,

dass es im Zusammenhang mit der Betriebsumsiedelung keine Zahlungen gegeben hat, die nicht schon im Rechenwerk der Bw enthalten sind. Sofern die Vorbringen der Bw so zu verstehen wären, dass die Zahlungsempfänger keine Rechnungen ausgestellt hätten, weil es sich auf deren Seite um Schmier- oder Bestechungsgelder handelte, wäre auf das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG zu verweisen.

Aus diesen Erwägungen waren die Feststellungen des Finanzamtes und die auf deren Basis durchgeführten Schätzungen und Steuerfestsetzungen für die Jahre 2002-2005 zutreffend. Eine mögliche weitere Erhöhung der Schätzung, wie sie das Finanzamt mit Verweis auf das Sachverständigengutachten des Strafverfahrens andeutet, ist nicht ersichtlich, weil die vom Gutachter angesprochenen Differenzen nicht näher und damit auch nicht nachvollziehbar erörtert werden.

Die Wiederaufnahmen gemäß [§ 304 Abs 4 BAO](#) erfolgten für die Jahre 2002 bis 2005 zurecht, weil die im Zuge der Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt haben und die Änderungen nicht bloß geringfügig waren, womit das Finanzamt sein Ermessen korrekt ausgeübt hat.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. August 2013