



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch StB, vom 18. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 26. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2005, Einkommensteuer für 1999 bis 2004 und Anspruchszinsen 2000 bis 2002 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Erhebungen der Abgabenbehörde beim Großhandelsunternehmen Metro haben ergeben, dass die Kunden Einkäufe unter Verwendung ihrer Kundenkarte oder unter Verwendung einer Barverkaufskarte tätigen können. Die Verwendung der Kundenkarte hat die Ausstellung einer auf den Kundennamen lautenden Rechnung zur Folge. Ein Einkauf unter Verwendung der Barverkaufskarte bedeutet, dass keine Kundendaten erfasst werden (Kundennummer und Kundename scheinen auf der Rechnung nicht auf). Auf dem Beleg steht „*Barverkauf*“ bzw. die Nummer des Barverrechnungskontos. Dieses lautet im Markt Innsbruck – Neu Rum auf die Nummer 1000000. Ein Einkauf bei der Fa. Metro wird wie folgt abgewickelt:

In den Metro-Märkten sind jeder Zahlkassa ein bis vier Erfassungskassen zugeordnet. Die eingekauften Waren werden zunächst an der Erfassungskasse (mittels Scanner) eingelesen, und zwar je nach Wunsch des Kunden entweder unter Verwendung seiner Kundenkarte oder unter Verwendung der (bei der Zahlkassa befindlichen) Barverkaufskarte. Dabei werden durch die EDV für die mit Kundenkarte und die mit Barverkaufskarte getätigten Einkäufe je eine

fortlaufende Erfassungsnummer vergeben. Anschließend erfolgen an der Zahlkassa die Rechnungsausstellung und die Bezahlung. Zu diesem Zweck werden Kunden- und Barverkaufskarte zusammen an die Kassiererin (Zahlkassa) übergeben. Dort werden die Karten wieder eingelesen und für die Einkäufe mit Kundenkarte und die Einkäufe mit Barverkaufskarte je eine Rechnung mit fortlaufender Rechnungsnummer erstellt. Erfolgt dabei das Einlesen an der Zahlkassa in umgekehrter Reihenfolge wie zuvor an der Erfassungskassa, spricht das Finanzamt von „Verschränkung“ von Erfassungs- und Rechnungsnummer, d.h. der niedrigeren Erfassungsnummer wurde die (um 1) höhere Rechnungsnummer zugeordnet. Beide Rechnungen werden gleichzeitig kassiert. Da Kunden- und Barverkaufskarte gemeinsam an die Zahlkasse übergeben worden sind, weiß die Kassiererin, dass die beiden Einkäufe zusammen gehören. Werden dagegen Kunden- und Barverkaufskarte an beiden Kassen in derselben Reihenfolge eingelesen, kommt es zum „*unverschränkten Bareinkauf*“. In diesen Fällen gibt es einen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Ausdruck beider Rechnungen (Sprung von ca. 1 Minute).

Der Berufungswerber betrieb im Jahr 1999 ein Jausenmobil und erweiterte diese Tätigkeit ab 2000 um den Betrieb einer Kantine in einer Schule (HTL). Die Abgabe der Waren erfolgte zum Teil auch über Automaten. Den Gewinn aus dieser Tätigkeit ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Eine den Zeitraum 1999 bis 2005 umfassende abgabenbehördliche Prüfung kam – gestützt auf vorstehend angeführte Ermittlungsergebnisse und in Form von Excel-Tabellen zur Verfügung gestelltes, bei der Fa. Metro beschlagnahmtes Datenmaterial - zum Ergebnis, dass auch der Berufungswerber als Kunde der Fa. Metro neben Einkäufen mit seiner Kundenkarte weitere ihm zuordenbare Einkäufe getätigt habe. Die Betriebsprüfung rechnete diese (um bestimmte Positionen verminderte) Bareinkäufe dem Betrieb des Berufungswerbers zu und ermittelte daraus unter Anwendung der erklärten Rohaufschläge Umsätze und Gewinne, wobei der Wareneinkauf als Aufwand berücksichtigt wurde. Hinsichtlich Jausenmobil und HTL-Automaten wurde ein Sicherheitszuschlag verhängt. Die in den nicht in die Buchhaltung aufgenommenen Einkaufsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer in Abzug gebracht (Bericht vom 18.02.2008, ABNr. 121050/07).

Gegen die nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen und den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2005, Einkommensteuer 1999 bis 2004 und Anspruchszinsen 2000 bis 2002 und 2004 erhob der Berufungswerber durch seinen Anwalt Berufung. Die Berufung richtet sich gegen die „*Zuschätzung Bareinkäufe Metro*“ und den „*Sicherheitszuschlag Jausenmobil bzw. HTL-Automaten*“. Zu den „*Zuschätzungen Bareinkäufe Metro*“ wurde eingewendet, das Finanzamt stelle die Vermutung auf, der Berufungswerber habe Wareneinkäufe getätigt, die nicht über seine Kundenkarte, sondern in Form sogenannter „*Bareinkäufe*“ erfolgt seien. Damit diese

Vermutung steuerrechtliche Relevanz erlange, wäre einerseits erforderlich gewesen, dass er tatsächlich solche Einkäufe getätigt und andererseits diese Einkäufe nicht privat, sondern ohne entsprechende Aufzeichnungen betrieblich verwertet habe. Dafür lägen aber keine Nachweise vor. Der Berufungswerber versichere, niemals Einkäufe ohne Verwendung der Kundenkarte vorgenommen zu haben. Die Tatsache, dass andere Unternehmer solche Handlungen gesetzt hätten, rechtfertige noch nicht die Annahme, dass jene privaten Einkäufe, die vor oder nach einem Einkauf auf der Kundenkarte des Berufungswerbers erfolgt seien, diesem zuzurechnen. Die Behörde habe sich insofern auf die Vermutungen des erhebenden Prüfers beschränkt „*ohne irgendwelche Beweise im Sinne der §§ 166 bis 183 BAO aufzunehmen*“. Insbesondere die Einvernahme der Kassiererinnen hätte „*zweifelsfrei ergeben, dass der Berufungswerber niemals Bareinkäufe getätigt*“ habe. Es werde beantragt, „*sämtliche Kassiererinnen der Fa. Metro auszuforschen und einzuvernehmen*.“ Der Berufungswerber habe „*auf Grund der Konstellation seines Betriebes nicht einmal die theoretische Möglichkeit, Waren zu verkaufen, ohne diese buchmäßig zu erfassen*“. In der Kantine der HTL müssten sämtliche Verkäufe in der genormten Registrierkasse boniert und abgerechnet werden. Die Aufzeichnungen des Automaten in der HTL würden über einen genormten Zähler, der am Monatsende abgelesen und jederzeit kontrolliert werden könne, erfolgen. Der Verkauf der Waren über das Jausenmobil erfolge akribisch korrekt in der Weise, dass eine bestimmte Anzahl von Produkten übergeben und der zurückgestellte Teil dieser Produkte wieder abgerechnet werde, woraus sich der verkauft Teil ergebe. Jeder dieser Vorgänge werde korrekt und einzeln aufgezeichnet. Es gebe weder einen Hinweis dafür, dass der Berufungswerber Waren schwarz verkaufe noch dass er einen aufwendigen, mit den Erträgnissen aus seinem Betrieb nicht im Einklang stehenden Lebensstil führe. Es werde beantragt, ein Sachverständigengutachten zum Beweis dafür einzuholen, dass die Abrechnung der Warenverkäufe in einer Weise erfolge, dass „*Schwarzverkäufe praktisch auszuschließen sind*“.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### 1. Schätzung dem Grunde nach

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg.cit. ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Auf-

zeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Verkürzung des Wareneinsatzes stellt eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, [2001/13/0204](#)).

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Berufungswerber Bareinkäufe für seinen Betrieb getätigt hat, die in den Aufzeichnungen keinen Niederschlag gefunden haben. Es stützte sich dabei auf Datenmaterial der Fa. Metro, das der Betriebsprüfung in Form von Excel Tabellen übermittelt wurde. Neben den unter Verwendung der Kundenkarte erfolgten Einkäufen des Berufungswerbers sind darin auch Bareinkäufe aufgelistet, die das Finanzamt auf Grund des zeitlichen Zusammenhangs und/oder auf Grund der oben dargestellten Verschränkung sowie der Art der eingekauften Artikel dem Berufungswerber zugeordnet hat.

Entscheidungswesentlich für die Frage, ob der Berufungswerber den Wareneinsatz in seinem Betrieb nur unvollständig erfasst hat, ist, ob die in den übermittelten Excel-Tabellen aufgelisteten Barverkäufe dem Berufungswerber zugerechnet werden können (was der Berufungswerber bestreitet). Nach dem von der Betriebsprüfung angestellten Vergleich der EDV-Daten der Fa. Metro mit den Aufzeichnungen des Berufungswerbers handle sich um Einkäufe in nachstehender Höhe (vgl. Tz 10 des BP-Berichtes):

Jahr	1999 in ATS	2000 in ATS	2001 in ATS	2002 in €	2003 in €	2004 in €	2005 in €
WEK 10%	56.786,85	65.046,24	166.796,75	9.363,13	4.010,41	3.448,71	1.038,25
WEK 20 %	32.970,54	32.917,32	23.312,32	5.030,43	3.978,64	2.128,05	1.063,63

Eine Zurechnung von Barverkäufen an den Berufungswerber hat das Finanzamt zunächst in jenen Fällen vorgenommen, in denen es zur Verschränkung mit Einkäufen, die er unter Verwendung seiner Kundenkarte getätigt hat, gekommen ist. Dieser Vorgang sei an Hand eines konkreten Einkaufes noch einmal dargestellt:

Aus dem vorliegenden Datenmaterial ist ersichtlich, dass der Berufungswerber z.B. am 21.01.1999 unter Verwendung seiner Kundenkarte eingekauft hat. Der Einkauf wurde an der Erfassungskassa Nr. 33 unter der laufenden Nummer 122 erfasst (ersichtlich aus der Erfassungsnummer: 0033/000122). An der Zahlkassa wurde die Rechnungsnummer 0060/000467 vergeben. Die Rechnung wurde um 13:35 Uhr erstellt (ersichtlich aus dem Datenfeld StartRech). Eine Minute davor (um 13:34 Uhr) ist an derselben Zahlkasse eine Rechnung über einen Barverkauf mit der Rechnungsnummer 0060/000466 erstellt worden. Dieser Verkauf wurde ebenfalls an der Erfassungskassa Nr. 33 unter der laufenden Nummer 123 (Erfassungsnummer 0033/000123) eingelesen. In Tabellenform dargestellt:

Datum	Rechtyp	Erf-Nr.	Rechns-Nr	Kd-Num	Start-Rech
19990121	Rechnung	0033/000122	0060/000467	vorhanden	1335
19990121	Barverkauf	0033/000123	0060/00466	nicht vorhanden	1334

Zu dieser Verschränkung von Erfassungsnummer und Rechnungsnummer konnte es nur kommen, wenn an der Zahlkassa nicht darauf geachtet werden musste, dass Kunden- und Barverkaufskarte in derselben Reihenfolge wie zuvor an der Erfassungskassa eingelesen werden. Die Reihenfolge war immer dann unerheblich, wenn sowohl Barverkauf als auch der unmittelbar nachfolgende Kauf über Kundenkarte vom selben Kunden getätigten wurden. Ob dies der Fall war, ergab sich für die Bedienstete an der Zahlkassa erkennbar dann, wenn ihr Kunden- und Barverkaufskarte gemeinsam – für Zwecke der Rechnungserstellung und der Zahlungsabwicklung – übergeben wurden. Hätten Barverkauf und Kauf über Kundenkarte nicht denselben Kunden betroffen, hätte der niedrigeren Erfassungsnummer auch die niedrigere Rechnungsnummer zugeordnet werden müssen, wäre doch sonst einem Kunden der Einkauf eines anderen, der ihm an der Kassa vorausgegangen bzw. nachgefolgt ist, in Rechnung gestellt worden.

Es muss daher als erwiesen angenommen werden, dass dem Berufungswerber auch jene Bareinkäufe zuzurechnen sind, bei denen es zur beschriebenen Verschränkung mit Einkäufen, die er mit seiner Kundenkarte getätigten hat, gekommen ist. Diese Annahme wird noch insofern untermauert, als die Betriebsprüfung in der Belegsammlung des Berufungswerbers tatsächlich Barbelege vorgefunden hat. So war die zweite Seite eines Barbeleges (mit Kundennummer XXXX/1000000) in der Belegsammlung enthalten. Die in der entsprechenden Rechnung mit Nummer 0061/000086 vom 31.05.2002 aufgelisteten Waren wurden in der HTL-Kantine und im Jausenmobil vertrieben. Der Umfang der eingekauften Mengen habe haushaltsübliche Mengen überstiegen. Auch die Belegsammlung des Jahres 2004 enthielt einen mit „Bareinkauf“ bezeichneten Beleg. Die entsprechende Rechnung mit Nummer 0060/000367 war vom 03.03.2004. Auch bei den darin ausgewiesenen Waren handelt es sich um solche, die in der HTL-Kantine veräußert worden sind. Am selben Tag war auch ein „*offizieller*“ Einkauf (Nr. 0060/000366) festzustellen. In der Buchhaltung war nur dieser erfasst worden, nicht aber die in der Belegsammlung enthaltene Barverkaufsrechnung.

Dem Berufungswerber wurden auch Barverkäufe zugerechnet, bei denen es zwar zu keiner Verschränkung gekommen ist, die aber unmittelbar einem Kauf mit seiner Kundenkarte folgten oder vorausgegangen sind. Als weiteren Hinweis, dass diese Käufe vom selben Kunden getätigten wurden, wertete das Finanzamt, dass über einen längeren Zeitraum ähnliche Artikel eingekauft wurden. Zum Teil habe sogar Artikelgleichheit zwischen Bareinkäufen und Einkäufen mit Kundenkarte bestanden. Es sei unwahrscheinlich, dass eine an der Kassa nach-

folgende Person genau dieselben oder ähnliche Waren einkaufe. Wenn darüber hinaus die Rechnungserstellung für beide Käufe innerhalb einer Minute erfolgt sei, müssten auch diese Einkäufe demselben Käufer zugerechnet werden. Als Beispiel für eine solche Konstellation sei angeführt:

Datum	Rechtyp	Erf-Nr.	Rechngs-Nr	Kd-Num	Start-Rech
19990211	Rechnung	0043/000030	0065/000341	XX/XXXXXXX	1152
19990211	Barverkauf	0043/000030	0065/000342		1153

Die Betriebsprüfung stellte auch fest, dass in den „offiziellen“ Metro-Rechnungen der Jahre 1999 und 2000 nur Waren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, aufscheinen. Der Einkauf von „Dosengetränken (Limo) sowie Latella“ ist ausschließlich in den „Barrechnungen“ ausgewiesen, und zwar ebenfalls in nicht haushaltsüblichen Abnahmemengen. Aus dem Umstand, dass diese Produkte im Waren sortiment enthalten waren und im Betrieb des Berufungswerbers verkauft wurden, ergibt sich zweifelsfrei, dass er auch Bareinkäufe wie vorstehend beschrieben getätigkt haben muss. Als weitere Aufzeichnungsmängel stellte die Betriebsprüfung fest:

- Für das Jausenmobil würden Grundaufzeichnungen über die Ermittlung und Zusammensetzung der Erlöse fehlen. Es seien keine Preislisten vorgelegt worden. Die Produktpalette sei unbekannt. Es sei nicht bekannt, welche Firmen der Berufungswerber angefahren habe. Bei den „Erlösen Milch“ sei nicht ersichtlich, ob es sich um Getränke oder um Milchprodukte oder beides handle. Eine Nachkalkulation der Erlöse Jausenmobil sei daher nicht möglich.
- Für den Zeitraum 1999 bis November 2000 seien die Einnahmen durch „Kassasturz“ ermittelt und tageweise erfasst worden. In diesem Fall sei der Einnahmen-Ausgaben-Rechner verpflichtet, ein Kassabuch mit Bestandsverrechnung zu führen und eine tägliche Abstimmung von Soll- und Ist-Stand vorzunehmen. Diese Aufzeichnungen würden für Jänner bis August fehlen.
- Der Kassastand zum 01.01.1999 sei nicht bekannt. Ob der Kassahöchststand von 29.313 S (am 22.11.1999) und 35.295 S (am 23.05.2000) tatsächlich vorhanden war, sei nicht überprüfbar.
- Seit Eröffnung der HTL-Kantine im Dezember 2000 bis November 2002 seien monatliche Aufstellungen betreffend Erlöse „Automat HTL“, „Jausenmobil“ und ab September 2002 „Automat Mutters“ erstellt worden. Die Einnahmen „Jausenmobil“ seien dabei in Brote, Süßigkeiten und Milch(produkte) unterteilt und jeweils in einer Gesamtsumme angegeben worden. Es gebe keine zusätzlichen Kassaaufzeichnungen.

- Hinsichtlich Automaten HTL liegen im gesamten Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen vor. Es seien keine Zählerstände festgehalten und auch sonst keine Aufzeichnungen vorgelegt worden. Mangels Aufteilung der Warmgetränke in Sparten (Kaffee, Tee bzw. Kakao) kann nicht überprüft werden, ob eine Zuordnung zum Normalsteuersatz (Kaffee, Tee) bzw. ermäßigten Steuersatz (Kakao) erfolgt ist. Die bei Aktionen („Weihnachtskaffee etc.“) abgegebene Menge sei nicht festgehalten worden. Dieselben Mängel seien beim zweiten Automaten (in Mutters) festzustellen gewesen.

- Im Dezember 2000 seien die Einnahmen betreffend den Kaffee- und Limoautomaten in der HTL-Kantine nicht nachvollziehbar.

- Im Jahr 2003 seien „hohe negative Erlöse betreffend Küche“ boniert worden. Es sei nicht nachvollziehbar, wie es dazu gekommen ist. In der Stellungnahme vom 24.01.2008 erklärte der Berufungswerber dazu, die negativen Erlöse seien „*auf Grund von Fehlbuchungen und nachträglich wieder Stornierungen entstanden*“ und müssten an Hand der Bons „*sicher nachvollziehbar*“ sein.

Diese aus der „*Beilage III – Aufzeichnungsmängel*“ nur unvollständig entnommene Aufzählung von Mängeln sind Anlass, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Das Finanzamt hatte keine andere Möglichkeit, als die steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch Schätzung zu ermitteln. Nicht zuletzt der Berufungswerber selbst hält dies für eine geeignete Vorgangsweise, wenn er in der „*Stellungnahme zur Betriebsprüfung*“ vom 24.01.2008 – „*Aufzeichnung Jausenmobil*“ darauf hinweist, dass „*anhand des Einkaufes der Grundprodukte eine Kalkulation möglich sein müsste*“.

## 2. Schätzung der Höhe nach

Das Finanzamt erhöhte den erklärten Wareneinsatz um die Bareinkäufe und die in „*offiziellen Rechnungen*“ ausgewiesenen, aber nicht in die Buchhaltung aufgenommenen Einkäufe. Dem Berufungswerber wurde im Zuge der Betriebsprüfung eine Aufstellung übergeben, in der jede einzelne Position unter Angabe von (u.a.) Einkaufsart (Rechnung oder Bareinkauf), Datum, Ware, Umsatzsteuerschlüssel, Kaufpreis und eingekaufte Menge aufgelistet ist. Dabei wurden alle nicht in den Sparten Lebensmittel oder Getränke enthaltenen Artikel (Wäsche, Spielzeug etc.) ausgeschieden. Verkaufspreise konnte der Berufungswerber nur mehr teilweise für das Jahr 2005 angeben. Ebenso wurden keine Aufzeichnungen, die eine Zuordnung der Erlöse und des Wareneinsatzes zu einzelnen Sparten (bzw. „*eine Gewichtung der einzelnen Sparten*“) ermöglichen würden, vorgelegt. Die Betriebsprüfung errechnete daher für die HTL-Mensa für 1999 einen Rohaufschlagskoeffizienten ausgehend von der Summe der Erlöse und der Summe der Wareneinkäufe:

Erlöse Jausenmobil 10 % lt. EAR	389.497,00
Wareneinkauf Jausenmobil 10 % lt. EAR	188.079,32
Ergibt RAK	2,07

Die bisher nicht erklärten Erlöse errechneten sich durch Anwendung des RAK auf die festgestellten „*Bareinkäufe*“. Für die mit 20 % zu versteuernden Erlöse (Limo) wurde mangels entsprechender Daten aus dem Jahr 1999 der RAK des Jahres 2000 herangezogen. Dieselbe Vorgangsweise wurde auch in den Jahren 2000 bis 2005 angewendet.

Wie erwähnt, waren in den an die Betriebsprüfung übermittelten Daten auch Rechnungen ausgewiesen, die auf den Namen des Berufungswerbers bzw. der HTL-Kantine lauten, die in der Belegsammlung aber nicht enthalten waren. Soweit aus diesen Rechnungen der Einkauf von Lebensmitteln hervorgeht, erfolgte eine Erhöhung des erklärten Wareneinsatzes, soweit die ausgewiesenen Einkäufe eindeutig den Privatbereich betreffen (laut Prüfung war dies bei „*non-food Artikeln*“ der Fall) erfolgte keine Zurechnung. Die in den offiziellen Rechnungen ausgewiesene MWSt wurde als Vorsteuer in Abzug gebracht. Eine Auflistung dieser Rechnungen hat der Berufungswerber bereits durch die Betriebsprüfung erhalten.

Zu den Erlösen HTL-Automat und Jausenmobil hat das Finanzamt auf Grund der mangelhaften Aufzeichnungen und den damit verbundenen Unsicherheiten Sicherheitszuschläge in Höhe von 3% in den Jahren 1999 bis 2003 und („*wegen verbesserter Qualität der Aufzeichnungen*“) 2 % in den Jahren 2004 und 2005 der erklärten Nettoerlöse angesetzt.

Dem Berufungswerber sind die Feststellungen und Berechnungen der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht worden. Ihm wurde eine CD ausgehändigt, auf der folgende Daten (jeweils als PDF-Datei) abgespeichert sind (von einem Ausdruck auf Papier hatte die Betriebsprüfung wegen des großen Umfanges abgesehen):

Beilage Prüfungsfeststellungen

Beilage I – Berechnung der Erlöse lt. Betriebsprüfung

Beilage II – Ermittlung des Wareneinsatzes lt. Betriebsprüfung

Beilage III – Aufzeichnungsmängel

Beilage Vermögensdeckungsrechnungen

Der Berufungswerber gab eine mit 24.01.2008 datierte Stellungnahme ab. Zur „*Beilage I – Zuschätzung Bareinkäufe Metro*“ führte er aus, er habe bei der Fa. Metro „*grundsätzlich*“ immer mit Kundenkarte eingekauft. Denkbar wäre allenfalls, dass seine „*Familie Kleinmengen bzw. für persönliche Festlichkeiten*“ Einkäufe, die nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien, getätigt habe. Ein Sicherheitszuschlag sei völlig unbegründet. Zur „*Beilage III – Aufzeichnungsmängel*“ räumte er ein, dass für 1999 und 2000 „*einzelne Konten vielleicht nicht*

*mehr so ganz nachvollziehbar*“ sein mögen, doch handle es sich „*um relativ geringe Betragshöhen*“. Für das Jausenmobil seien Grundaufzeichnungen geführt worden. Den Wareneinsatz habe er durch Abzug der nicht verkauften Waren von den mitgenommenen Waren errechnet. Die Einnahmen seien „*betragsmäßig und in weiterer Folge auch buchhalterisch erfasst*“ worden. Auf Grund des Einkaufes der Grundprodukte müsse eine Kalkulation möglich sein, die „*höchstens geringfügig von den gebuchten Zahlen abweichen*“ könne. Vom Finanzamt aufgezeigte negative Küchenerlöse seien auf Grund von Fehleingaben und nachträglichen Stornierungen entstanden „*und seien sicher auch am Bon nachvollziehbar*“.

Auf die Feststellungen der Betriebsprüfung ist der Berufungswerber nur insofern eingegangen, als er beteuert, gesetzeskonforme Aufzeichnungen geführt zu haben. Um die Feststellungen zu entkräften, hätte es angesichts der Schwere der konkret dargestellten und bezeichneten Mängel substantieller Einwendungen bedurft als dies in den Stellungnahmen und in der Berufung erfolgt ist. Die Feststellungen der Betriebsprüfung können nicht als „*Vermutung*“ (siehe Berufung) abgetan werden.

Von der beantragten Ausforschung und Einvernahme „*der jeweiligen Kassiererinnen der Fa. Metro*“ wurde abgesehen, weil die Aufzeichnungen jedenfalls aussagekräftiger sind als allfällige, lange nach den jeweiligen Einkäufen erfolgte Aussagen der Metro-Verkäuferinnen, die mit dem Betrieb des Berufungswerbers gar nichts zu tun haben.

In der Berufung wurde auch eingewendet, der Berufungswerber habe nicht einmal die theoretische Möglichkeit, Waren ohne buchmäßige Erfassung zu verkaufen, weil in der HTL-Kantine sämtliche Verkäufe „*in der genormten Registrierkasse boniert und abgerechnet werden*“ müssten. Die Aufzeichnungen des Automaten würden über einen genormten Zähler erfolgen. Dieser werde am Monatsende abgelesen und könne jederzeit kontrolliert werden. Der Verkauf der Waren über das Jausenmobil erfolge akribisch korrekt und werde in Form einer Stockverrechnung (die verkauft Ware ergebe sich als Differenz zwischen Bestand am Anfang und dem Bestand am Ende) festgehalten. Mit diesen Ausführungen wird aber nicht aufgezeigt, warum keine Möglichkeit bestehen soll, Verkäufe nicht aufzuzeichnen. Soweit der Berufungswerber auf die „*vollständige Bonierung und Abrechnung*“ sowie die monatlichen Ablesungen der Zählerstände bei den Automaten verweist, ist zu entgegnen, dass der Betriebsprüfung keine Grundaufzeichnungen für die Automaten vorgelegt und die Zählerstände nicht festgehalten worden sind. Dieser Feststellung ist der Berufungswerber gar nicht entgegen getreten.

Dem Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens „*zum Beweis dafür, dass Schwarzverkäufe praktisch auszuschließen*“ seien, konnte schon deshalb nicht entsprochen

werden, weil ein solcher Beweis objektiv gar nicht möglich ist. Der so formulierte Beweisantrag lässt auch nicht erkennen, welche Fachfragen, die nur durch einen Sachverständigen geklärt werden könnten, der Berufungswerber noch beurteilt haben möchte. Er war auch in keiner Weise gehindert, selbst ein Gutachten vorzulegen.

### 3. Verjährung

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, verjährt hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer nach fünf Jahren. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist 7 Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (Ritz, BAO, § 207 Tz 4 mwH).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs 1 BAO).

Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 07.09.2007 wurde dem Berufungswerber mitgeteilt, dass eine Außenprüfung gem. § 147 (1) BAO iVm § 99 (2) FinStrG zu erfolgen habe. In einem Beiblatt zum Prüfungsauftrag wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, weshalb der Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe und eine Prüfung nach dem Finanzstrafgesetz erfolge. Dass die nur unvollständige Erfassung des Wareneinkaufes eine Abgabenverkürzung zur Folge hat, muss dem Berufungswerber aber auch ohne diese Hinweise auf Grund seiner Tätigkeit bekannt gewesen sein. Im vorliegenden Fall kam daher die Verjährungsfrist von sieben Jahren zum Tragen.

Die Verjährungsfrist begann hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1999 mit Ablauf des Jahres 1999 und endete zunächst am 31.12.2006. Das Finanzamt hat innerhalb dieser Frist mit der Bescheidzustellung im Mai 2000 eine auf die Abgabenfestsetzung zielende Amtshandlung gesetzt, die zu einer Verlängerung der Verjährung bis zum Ende des Jahres 2007 führte. Der Beginn der Betriebsprüfung am 10.09.2007 führte zu einer Verlängerung um ein weiteres Jahr. Die Ausfertigung der bekämpften Bescheide am 26.02.2008 erfolgte somit vor Ablauf der Verjährungsfrist.

### 4. Anspruchsziens

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach

Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Den angefochtenen Zinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für 2000 bis 2002 und 2004 ausgewiesenen Nachforderungen zugrunde. Der Berufungswerber tritt der Zinsenvorschreibung deswegen entgegen, weil die Stammabgabenbescheide für rechtswidrig gehalten werden.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, die zugrundeliegenden Sachbescheide seien rechtswidrig, musste der Erfolg versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Erweisen sich die der Berechnung der Anspruchszinsen zugrundeliegenden Bescheide nachträglich als rechtswidrig, sind von Amts wegen neue, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundene Zinsenbescheide zu erlassen. Eine Änderung der ursprünglichen Zinsenbescheide sieht das Gesetz nicht vor.

Innsbruck, am 4. Dezember 2012