



GZ. RV/0525-L/09, RV/0526-L/09,
RV/0538-L/09, RV/0539-L/09,
RV/0540-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 5. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 8. August 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2004 und Körperschaftsteuer 2004, sowie Umsatzsteuer 2004 und Körperschaftsteuer 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 11. August 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2005 und Körperschaftsteuer 2005, sowie Umsatzsteuer 2005 und Körperschaftsteuer 2005, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 13. August 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2006 und Körperschaftsteuer 2006, sowie Umsatzsteuer 2006 und Körperschaftsteuer 2006 und gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 23. Januar 2009 über die Haftung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/2004, 1-12/2005, 1-3/2006 entschieden:

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 vom 8. August 2008, die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 vom 11. August 2008 und die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 vom 13. August 2008 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Die Berufung wird soweit sich gegen die Bescheide betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 vom 8. August 2008, die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 vom 11. August 2008 und die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 vom 13. August 2008 richtet, gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Bescheide betreffend die Haftung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für die Zeiträume 1-12/2004, 1-12/2005, 1-3/2006 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin wurde mit den Bescheiden vom 9. Januar 2006 (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 2004), 28. März 2007 (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 2005) und 31. Oktober 2007 abgesehen von Korrekturen beim Verlustvortrag in den Jahren 2004 und 2005 antragsgemäß veranlagt.

Im Jahr 2008 wurde bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Außenprüfung nach [§ 147 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) beendet. Im darüber gemäß [§ 150 BAO](#) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter Tz. 1 Sicherheitszuschlag fest, dass die Berufungswerberin im gesamten Prüfungszeitraum die tägliche Losung in diversen Geschäften und Ständen durch Zählen der jeweiligen Geldbeträge ermittelt habe. Dabei sei ein fester Bestand an Wechselgeld in Höhe von € 300,00 je Geschäft in der Kassa belassen worden. Die Losung sei anschließend auf Losungszettel pro Verkaufsstelle aufgeschrieben worden. Im Kassabuch sei die Summe der Losungen aller Geschäfte eingetragen worden. Dieses Kassabuch sei mittels des EDV-Programmes Microsoft Excel geführt worden. Der Kassasturz der einzelnen Geschäfte sei nicht dokumentiert worden. Nach ständiger Rechtsprechung sei aber Ermittlung der Losung durch Kassasturz für jedes Geschäft täglich aufzuzeichnen und habe den Kassastand am Tagesende minus Kassastand am Tagesbeginn plus Entnahmen minus Einlagen zu enthalten. Die Überprüfung von Stichproben habe ergeben, dass Losungen im Kassabuch mit dem falschen Tag im Jahr 2004 erfasst worden seien. Die Kassastände nach dem (elektronischen) Kassabuch seien daher nicht mit dem tatsächlichen Kassastand abgestimmt worden. Es seien hohe Kassastände dadurch entstanden, dass Bankeinlagen der Filiale A weit verspätet im Excel-Kassabuch erfasst worden seien. In allen Geschäften seien im Prüfungszeitraum Mehrfachlosungen in großer Zahl aufgetreten. So hätten etwa in der Filiale zwei in B im Jahr 2004 29 Mehrfachlosungen von 177 Losungsbeträgen (16,38%) und 2005 38 Mehrfachlosungen von 176 Losungsbeträgen (21,59%) denselben Betrag ausgewiesen. Darüber hinaus würde das gehäuft auftretenden der Endziffern Null und Fünf auf Rundungen der Losungen schließen lassen. Angesichts der Tatsache, dass die Berufungswerberin etwa 5000 verschiedene Produkte veräußern würde und es jeden Tag zu einer großen Anzahl von Einzelverkäufen komme, entspreche das gehäufte Auftreten von Mehrfachlosungen nicht der Lebenswirklichkeit. An Tagen mit bargeldlosen Zahlungen mit Bankomat-Kreditkarten habe es

keine Barlosungen gegeben (etwa am 28. November 2004, 10. Dezember 2004, 28. April 2005 und so weiter). Teilweise seien Kommissionswaren als Wareneinkauf verbucht worden.

Auf Grund der dargestellten Mängel der Buchführung legte der Prüfer Sicherheitszuschläge als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschaftergeschäftsführer C in Höhe von 2004 netto zu 20% Umsatzsteuer € 21.500,00 und netto zu 10% Umsatzsteuer € 3.500,00 2005 netto zu 20% Umsatzsteuer € 21.500,00 und netto zu 10% Umsatzsteuer € 3.500,00, sowie 2006 (Rumpfwirtschaftsjahr): netto zu 20% Umsatzsteuer € 2.600,00 und netto zu 10% Umsatzsteuer € 400,00 fest.

Die Tz. 2, 3 und 4 des Außenprüfungsberichtes behandelten die Passivierung der sich aus der Tz. 1 ergebenden Umsatzsteuernachforderung, die Passivierung der Kapitalertragsteuernachforderung und die Aktivierung der Forderung an den Gesellschaftergeschäftsführer in Höhe der Kapitalertragsteuernachforderung.

Die in Aussicht genommene amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer auf die Tz. 1 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer auf die Tz. 1 bis 4 des Außenprüfungsberichtes gestützt. Dabei wurde festgehalten, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgen solle. Im Fall der Berufungswerberin könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorzunehmenden Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und nahm mit den Bescheiden datiert vom 8. August 2008 (2004), 11. August 2008 (2005) und 13. August 2008 (2006) die Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Berufungswerberin wieder auf und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommenen Niederschrift beziehungsweise den Prüfungsbericht. In den neuen Sachbescheiden für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 gleichen Datums wie die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren setzte das Finanzamt die Feststellungen der Außenprüfung um, verzichtete aber auf jede darauf verweisende Begründung. Gleiches gilt für die nicht datierten Bescheide über die Haftung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2004, 1-12/2005 und 1-3/2006. Allerdings wurde hier sehr wohl die Ergebnisse der Außenprüfung erwähnt und diese erläutert.

Gegen alle im letzten Absatz erwähnten Bescheide richtet sich die Berufung vom 5. September 2008.

Darin wird begehrt, die Berufungswerberin die Veranlagung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 entsprechend der Abgabenerklärungen zu veranlagern und die oben genannten Kapitalertragsteuerhaftungsbescheide aufzuheben und eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

In Hinblick auf Berufung gegen die die Wiederaufnahme für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 verfügenden Bescheide fehlte sowohl ein Berufungsbegehren als auch eine Begründung.

Im Übrigen führte die Berufungswerberin aus, dass nach ihrer Ansicht die Begründung des Sicherheitszuschlages bei der gegenständlichen Außenprüfung mit den aufgetretenen Mehrfachlosungen begründet worden sei. Die Berufungswerberin habe selbst einen Zufallszahlengenerator erstellt, der von 365 Tageslosungen, einer Bandbreite der Losungen von € 100,00 bis 2.000,00 beziehungsweise von € 50,00 bis 500,00 bei zufälliger Zusammensetzung der Verkaufspreise ausgegangen sei. Bei 40 Wiederholungen hätten sich unter diesen Voraussetzungen bei einer Lösungsbandbreite von € 100,00 bis € 2.000,00 12% Mehrfachlosungen, bei einer Lösungsbandbreite von € 50,00 bis € 500,00 30% Mehrfachlosungen ergeben.

Beim Geschäft zwei in B seien überwiegend Kinderlederhosen, Kindertrachtenhemden und Kindertrachtenhüte verkauft worden, welche in der jeweiligen Produktgruppe jeweils den gleichen Preis gehabt hätten. Aus der Simulation der Berufungswerberin ergebe sich daher, dass ein Ausmaß von 12 bis 30% Mehrfachlosungen sehr wohl der Lebenswirklichkeit entspreche.

Die Berufungswerberin habe die Tageslosungen, wie bei der Außenprüfung festgestellt ermittelt und die Losung aller (vier) Geschäfte in einer Summe erfasst. Die Berufungswerberin habe keine Aufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosungen.

Die fehlenden Bargeldlosungen seien dadurch zustande gekommen, dass gerade an jenen Tagen (28. November 2004, 10. Dezember 2004, 28. April 2005) die Geschäfte geschlossen gewesen seien. Der Gesellschaftergeschäftsführer habe trotzdem Waren aus dem Geschäft geholt und sei dabei von Passanten angesprochen worden, welche Artikel aus dem Geschäft hätten erwerben wollen. Der Gesellschaftergeschäftsführer habe die bargeldlosen Verkäufe ordnungsgemäß abgewickelt, die Losungen im Kassabuch ordnungsgemäß verzeichnet und dann das Geschäft wieder abgeschlossen. Fehlerfassungen von Tageslosungen seien nur vier Mal vorgekommen.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2009 wurde der Berufungswerberin vom Fachbereich des Finanzamtes vorgehalten, dass sie sich nicht gegen die Schätzung dem Grunde nach wende und auch die festgestellten Mängel in den Aufzeichnungen und deren Eignung, die Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, nicht bestreite. Die Berufung wende sich bloß gegen den Sicherheitszuschlag von etwa 3% der erklärten Umsätze in den jeweils geprüften Jahren.

Die Abgabenbehörde sei in der Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei, habe aber doch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall dem Ziel, ein den tatsächlichen Gegebenheiten nahekommendes Ergebnis zu erreichen, möglichst nahe kommt. Zur Schätzung gehöre auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages.

Aufgrund fehlender (Grund-)Aufzeichnungen, sei der Abgabenbehörde die Möglichkeit genommen worden, die von der Berufungswerberin angegebenen Tageslosungen auf ihre Richtigkeit zu prüfen oder einen Anhaltspunkt zu finden, welcher eine Annäherung an die tatsächliche Besteuerungsgrundlage ermögliche. Aus diesem Grund erscheine der vergleichsweise geringe Sicherheitszuschlag von etwa 3% der erklärten Umsätze durchaus gerechtfertigt.

Die Berufungswerberin habe nicht gezeigt, dass die vorgenommene Schätzung dem Grunde oder der Höhe nach nicht gerechtfertigt gewesen sei und habe auch nicht aufgeklärt, inwieweit die vorgenommene Schätzung von der tatsächlichen Bemessungsgrundlage abweiche.

Darauf antwortete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 3. April 2009, dass sich die Berufung sehr wohl gegen die vorgenommene Schätzung richte. Die Zuschätzung sei mit den Mehrfachlosungen begründet worden. Die formellen Mängel der Buchführung seien für die Vornahme der Schätzung nicht heranzuziehen, da der Prüfer die sachliche Unrichtigkeit der Buchführung nicht bewiesen habe. Deswegen habe die Berufungswerberin zu den formellen Fehlern der Buchführung keine Stellungnahme abgegeben. Nur wesentliche Abweichung einer mit Formfehlern behafteten Buchführung von den Tatsachen berechne zur Schätzung. Ein Abweichen der ordnungsgemäß geführten Bücher von der Verprobung um mehr als 10% habe der Prüfer nicht nachweisen können. Den Berufungswerber treffe keine Beweislast für die Richtigkeit der (formell fehlerhaften) Bücher. Die Abgabenbehörde habe aber dafür keinen Beweis erbracht und auch dargelegt, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet hätten werden können oder die Schätzung so dargestellt, dass die Schlüssigkeit, Folgerichtigkeit und Nachvollziehbarkeit und die größte Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit von der Berufungswerberin hätte untersucht werden können.

Mit Bescheid datiert vom 28. August 2012, nachweislich zugestellt am 31. August 2012, wurde der Berufungswerberin gemäß § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO aufgefordert die inhaltlichen Mängel der Berufungen gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 8. August 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2004 und Körperschaftsteuer 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 11. August 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2005 und Körperschaftsteuer 2005, und gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 13. August 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatzsteuer 2006 und Körperschaftsteuer 2006 in einer Frist von zwei Wochen ab Zustellung zu beseitigen, da den genannten Berufungen Erklärungen darüber fehlten, in welchen Punkten die Bescheide angefochten (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO), welche Änderungen beantragt wurden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO) und auch Begründungen nicht vorhanden waren (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO).

Darauf antwortete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 5. September 2012, dass sich die gegenständlichen Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren *„für die Jahre 2004, 2005 und 2006, gegen die vorgenommene Umsatz- und Gewinnerhöhung für die Jahre 2004, 2005 von jeweils EUR 25.000,00 und für 2006 von EUR 3.000,00 durch Festsetzung von Sicherheitszuschlägen und gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004, 2005 von jeweils EUR 7.412,50 und für 2006 von EUR 890,00“* wenden würden. Es werde beantragt, in den genannten Verfahren von einer Wiederaufnahme Abstand zu nehmen und die Veranlagung der Körperschaft- und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entsprechend der eingereichten Erklärungen vorzunehmen. Es werde auch beantragt, die Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 01-12/2004, 01-12/2005 und 01-03/2006 mit € 0,00 festzusetzen und die Haftungsbescheide aufzuheben. Wie bereits im Schreiben vom 3. April 2009 ausgeführt, sei eine Schätzung nur dann zulässig, wenn schwerwiegende formelle oder sachliche Mängel der Bücher vorliegen würden. Vom Prüfer seien weder schwerwiegende formelle noch schwerwiegende sachliche Unzulänglichkeiten der Bücher festgestellt und die Schätzung daher zu Unrecht vorgenommen worden. Daher hätten auch keine im Spruch anders lautende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006 als die ursprünglichen Abgabenbescheide erlassen werden dürfen. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmungen des § 303 BAO seien daher nicht erfüllt und die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 unzulässig. Hinsichtlich der Feststellungen des Prüfers zur Umsatz- und Körperschaftsteuer werde auf die Begründung in den vorangegangenen Schriftsätzen verwiesen. Da die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen für die Jahre 2004, 2005 und 2006 zu Unrecht erfolgt sei und keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, sei keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- sowie Körperschaftsteuer 2004 bis 2006

Entsprechend [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, RZ 16 f zu § 303).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14 und die dort zitierte Judikatur, so auch VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045: "*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das ‚Neuhervorkommen‘ von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der*

Wiederaufnahme nicht entgegen."). Es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO., § 289, Tz 65 und die dort zitierte Judikatur und etwa auch VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: "*Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).*").

Es ist also zu untersuchen, ob die im oben beschriebenen Bericht über die Außenprüfung Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 in der Tz. 1 (Umsatzsteuer) beziehungsweise den Tz. 1 bis 4 (Körperschaftsteuer) genannten Wiederaufnahmsgründe die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 gerechtfertigt haben.

Betrachtet man die genannten Textziffern so findet sich dort als einziger Punkt, der die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen soll, das Verhängen des oben beschriebenen Sicherheitszuschlages in der Tz. 1 und die rechnerischen Auswirkungen durch Passivierung der Umsatzsteuernachforderungen (Tz. 2), der Kapitalertragsteuernachforderungen (Tz. 3) und die sich daraus ergebenden Forderungen an den Gesellschaftern (Tz. 4).

Wie schon oben dargestellt, beschränkten sich die genannten Textziffern auf das Verhängen eines Brutto Sicherheitszuschlages von € 25.000,00 für die Jahre 2004 und 2005 sowie € 3.000,00 im Jahr 2006. Hinweise darauf, wie diese Summen sich errechnet haben, fehlen sowohl im Bericht über die Außenprüfung als auch im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers.

Nach [§ 184 BAO](#) sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung dann zu schätzen, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen dafür nicht ermitteln oder berechnen kann (Abs. 1 leg. cit.). Insbesondere ist dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung wesentlich sind (Abs. 2 leg. cit.). Ferner ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3 leg. cit.).

Die im Bericht über die abgabenbehördliche Außenprüfung angeführten Sachverhaltselemente, die Losungsermittlung in den Geschäften jeweils ohne Grundaufzeichnungen und das Eintragen dieser Beträge als eine Summe in einer Excel-Tabelle, welche im Nachhinein jederzeit geändert werden kann, stichprobenartig ermittelte Erfassung von Losungen am falschen Tag, stichprobenartig ermittelte fehlende Übereinstimmung von Eintragungen in der Excel-Tabelle als Kassabuch und tatsächlichem Kassastand, gehäuftes Auftreten von Mehrfachlosungen in einem Abrechnungszeitraum (16,38% 2004 im Geschäft B 2, 21,59% 2005) und der Endziffern Null und Fünf bei der Gesamtsumme und Tage mit ausschließlich bargeldlosen Erträgen lassen den Schluss zu, dass der im Fall des Berufungswerbers [§ 184 Abs. 2 und 3 BAO](#) angewendet werden sollte.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes begründet das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen bereits die Schätzungsberechtigung (vergleiche etwa zuletzt VwGH 26.1.2012, [2009/15/0155](#) samt der dort zitierten Vorjudikatur).

Die Berufungswerberin ermittelte in den Berufungsjahren als GmbH ihren Gewinn entsprechend [§ 189 HGB](#) (Handelsgesetzbuch, dRGBL. S 219/1897, mittlerweile UGB) iVm. § 2 UGB und § 124 BAO gemäß § 5 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Entsprechend [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) sollen, wenn Bücher geführt werden, die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) idF. des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 99/2006, der vorsieht, dass Abgabepflichtige, die gemäß [§ 126 Abs. 2 BAO](#) zur Aufzeichnung ihrer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben verpflichtet sind, alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten sollen, ist in den Berufungsjahren noch nicht anzuwenden.

Nun hat die Berufungswerberin nach ihrer eigenen Darstellung in den jeweiligen Geschäften (an insgesamt vier Standorten in zwei nicht aneinander angrenzenden Bundesländern) die

Tageslosung durch Kassasturz ermittelt und die Summe der vier Losungen in eine Excel-Tabelle eingetragen. Wie die Berufungswerberin im Berufungsschreiben vom 5. September 2008 selbst eingesteht, existieren „die Aufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosungen“ nicht mehr und wurden daher im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung und damit Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt. Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen begründet aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (siehe VwGH wie oben und die dort zitierten Erkenntnisse: *„Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. Juli 2011, 2008/13/0204, unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2003, 2000/14/0113, VwSlg 7887/F, zur Rechtslage nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO idF vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 ausgesprochen, dass es nur dann zulässig ist, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln (mit einer Registrierkassa) aufzuzeichnen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassaendbestand und Kassaanfangsbestand zu ermitteln, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturz bedarf dabei zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes, wobei das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand im gegebenen Zusammenhang einen Aufzeichnungsmangel darstellt.“*).

Besteht also jedenfalls schon aufgrund der nicht vorgelegten Grundaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosungen die Schätzungsberechtigung für die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalsteuer 2004 bis 2006, so verstärken die übrigen im Bericht über die abgabenbehördliche Außenprüfung genannten Buchführungsmängel und Hinweise auf eine Manipulation der Kassenaufzeichnungen (Mehrfachlosungen, falsche Kassenstände, Verwendung von Excel, was jederzeitige Manipulation ermöglicht) nur diese Schätzungsberechtigung.

Bestehen daher keine Zweifel an der Schätzungsberechtigung für die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalsteuer 2004 bis 2006, so ist als nächstes die vom Prüfer verwendete Schätzungsmethode zu untersuchen.

In der Wahl der Schätzungsmethode ist die Abgabenbehörde grundsätzlich frei (stetige Lehre und Judikatur siehe für viele Ritz, aaO., § 184 Tz. 12). Dabei ist jene Methode oder eine Kombination jener Methoden zu wählen, die im Einzelfall zum Erreichen des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Dabei können vor allem der äußere und innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs und der Sicherheitszuschlag angewendet werden (Ritz, ebenda).

Im konkreten Fall hat sich der Prüfer für den Sicherheitszuschlag entschieden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen. Dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt (VwGH wie oben unter auf VwGH 7.7.2011, [2009/15/0223](#)). Mit anderen Worten geht man beim Sicherheitszuschlag davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen es wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet werden (herrschende Lehre und Judikatur, für viele: Ritz, aaO., § 184 Tz. 18).

Allerdings geht aus dem oben geschilderten Bericht über die Außenprüfung nicht hervor, dass irgendwelche nicht verbuchte Vorgänge, insbesondere Zahlungseingänge, nachgewiesen werden konnten.

Zwar wurden extrem starke Hinweise gefunden, dass massive Entgeltsverkürzungen und vielleicht sogar Manipulationen des Wareneinganges (Nichtherausgeben der Dokumentation des EDV-Programmes zur Inventurerstellung, welches speziell nur für die Berufungswerberin angefertigt und regelmäßig angepasst wird) stattgefunden haben könnten und hatte es die Berufungswerberin aufgrund der ihre gewählten Vorgangsweise (jederzeit änderbare Excel-Tabelle als Kassabuch, Inventursoftware die nicht überprüft werden kann) in der Hand Wareneinkauf und Warenverkauf jederzeit auch nachträglich zu manipulieren.

Für die Möglichkeit der nachträglichen Manipulation sprechen auch die vorgefundenen Mehrfacherlöse und die vom Prüfer vorgenommene und im Arbeitsbogen abgelegte Endziffernanalyse, welche etwa bei der Filiale A zu Wahrscheinlichkeiten von bis über 99% für ein künstliches Erzeugen der Lösungen geführt hat.

Bedenkt man dies alles, so erscheint es wenig wahrscheinlich, dass die Berufungswerberin die von ihr geschaffenen Möglichkeiten der Abänderung der Bücher nur zu einer Verkürzung um 3% der erklärten Umsätze genutzt hat. Um die wahrscheinlichen tatsächlichen Verkürzung näher zu kommen, bedarf es aber weiterer Ermittlungen, etwa durch äußerem und innerem Betriebsvergleich, Vermögensdeckungsrechnung beim Gesellschaftergeschäftsführer und vollständige Nachkalkulation zumindest der wichtigsten Warengruppen.

Nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder nach [§ 273 BAO](#) zurückzuweisen noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Wie schon dargestellt, hat Abgabenbehörde erster Instanz die im vorletzten Absatz genannten Ermittlungen unterlassen. Das Durchführen dieser Ermittlungen hätte (wenig wahrscheinlich) dazu führen können, dass keine Abweichungen zu den Abgabenerklärungen hätten festgestellt werden können. In diesem Fall hätten die neuen Tatsachen, dass die Berufungswerberin ihre Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung nicht aufbewahrt hat, eine jederzeit veränderbare Excel-Tabelle als Kassaaufzeichnung verwendet hat, Mehrfachlosungen in erheblichem Ausmaß aufgetreten sind, es Tage mit ausschließlich bargeldlosen Eingängen und unglaublicher Erklärung dazu von der Berufungswerberin, sowie falsche Kassastände gegeben hat, keine Auswirkung und würden diese bei richtiger rechtlicher Würdigung zu keinen im Spruch zu anders lautenden Bescheiden für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 der Berufungswerberin führen als die ursprünglichen vom 9. Januar 2006, 28. März 2007 und 31. Oktober 2007. In einem solchen Fall wäre die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 nicht berechtigt.

Wahrscheinlich hätte aber das Durchführen der erwähnten oder weiterer sich aus dem vorgefundenen Material ergebenden Ermittlungen dazu geführt, dass eine Schätzungsmethode gewählt (und auch der Berufungswerberin hinsichtlich Methode und angewendeten Zahlenwerten vorgehalten) hätte werden können, welche zu einer am tatsächlichen Ergebnis der Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin näher liegenden Resultat geführt hätte, als dies eine Globalschätzung ohne Grundlage, welche als Sicherheitszuschlag bezeichnet wird, kann. In einem solchen Fall hätten die in den wiederaufgenommenen Verfahren zu ergehenden Sachbescheide zu (deutlich) höheren Abgabenforderungen geführt.

Da die genannten notwendigen Untersuchungen umfassend sind und sich nicht bloß auf die Berufungswerberin sondern auch auf deren Gesellschafter und allenfalls dessen Angehörigen erstrecken, reicht es nicht aus, diese durch Ermittlungsaufträge nach [§ 279 Abs. 2 BAO](#) durchzuführen. Dies würde nämlich dazu führen, dass nahezu die gesamte Ermittlungstätigkeit zur Abgabenbehörde zweiter Instanz wandern und die Entscheidung durch eine zweite Instanz zur bloßen Formsache würde, also dem Berufungswerber gleichsam eine Rechtsinstanz entzogen würde (Ritz, aaO., § 289 Tz. 5 und die dort zitierte Judikatur). Es ist nicht Aufgabe der Berufsbehörde, anstatt der Abgabenbehörde erster Instanz die

alleinige Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass die Abgabenbehörde Ermittlungen unterlassen hat, welche, wenn sie durchgeführt worden wären, entweder dazu geführt hätten, dass entweder keine Wiederaufnahme der für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 stattgefunden oder zwar eine Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 stattgefunden, jedoch die davon abgeleiteten Sachbescheide einen anderen Inhalt gehabt hätten. Aufgrund des Umfanges der durchzuführenden Ermittlungen liegt es im Interesse der Berufungswerberin die berufungsgegenständlichen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2004 bis 2006 aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen, da diese sonst nur der Form halber in den Genuss der Kontrolle der Feststellungen durch eine zweite Instanz der Abgabenbehörde käme. Gleichzeitig führt dies zu einer Beschleunigung des Verfahrens, da die Ergebnisse der vorzunehmenden Untersuchungen in der ersten Instanz nicht kontradiktorisch Abgabenbehörde und Berufungswerberin übermittelt werden müssen, bis die Bescheide erster Instanz ergangen sind, weswegen die berufungsgegenständlichen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen war.

B) Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2006

Durch das Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 der Berufungswerberin verfügenden Bescheide sind die davon abgeleiteten Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 ex lege gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) (*"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."*) weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 5. September 2008, soweit die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 betroffen ist, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig geworden gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. [§ 273](#), Tz. 12).

C) Bescheide betreffend die Haftung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für die Zeiträume 1-12/2004, 1-12/2005, 1-3/2006

Es wird vollständig auf die Ausführungen zu A) mit der Maßgabe verwiesen, dass die dort beschriebenen notwendigen Erhebungen insofern im Spruch anders lautenden Bescheiden hätten führen können, als entweder gar keine Kapitalertragssteuer (bei doch noch erklärungsgemäßer Veranlagung) oder eine andere (wahrscheinlich höhere) Kapitalertragsteuer festzusetzen gewesen wäre, wenn ein äußerer und innerer Betriebsvergleich, eine Vermögensdeckungsrechnung beim Gesellschafter und dessen Angehörigen sowie eine vollständige Nachkalkulation der Warengruppen durchgeführt worden wäre.

Es gelten dieselben Erwägungen zum Ermessen wie oben unter A) angeführt und waren daher auch die Bescheide betreffend die Haftung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/2004, 1-12/2005, 1-3/2006 gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

D) Mündliche Verhandlung

Die Berufungswerberin hat im Berufungsschreiben vom 5. September 2008 das Abhalten einer mündlichen Verhandlung beantragt. Nach § 284 Abs. 5 iVm. Abs. 3 BAO kann von einer mündlichen Verhandlung unter anderem dann abgesehen werden, wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 erfolgt oder wenn die Berufung nach § 273 zurückzuweisen ist.

Beides ist hier der Fall. Aus diesem Grund war es nicht notwendig eine mündliche Verhandlung abzuhalten, da diese keine weitere Aufklärung über die unterlassenen Ermittlungsschritte hätte bieten können und für beide Verfahrensparteien einen erheblichen Aufwand bedeutet hätte.

Linz, am 6. November 2012