

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

den Richter  
Mag. Roland Setina

in der Beschwerdesache der "A-KG, L, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag je vom 3.5.2010 betreffend

- 1) **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006,**
- 2) **Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie**
- 3) **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 bis 2008**

**I.) zu Recht erkannt:**

Die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008, Wiederaufnahme hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2006 und Feststellung von Einkünften 2007 und 2008** wird als unbegründet *abgewiesen*.

**II.) beschlossen:**

Die Berufung (Beschwerde) gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie Feststellung von Einkünften 2006** wird *zurückgewiesen*.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *unzulässig*.

## **Entscheidungsgründe**

(1) Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine KG, betreibt eine Apotheke. Im Jahr 2010 fand bei ihr eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 21. April 2010 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„*Tz 1 Formelle Mängel:*

*Folgende formelle Mängel konnten festgestellt werden:*

- *Die Kassa-Fehlbeträge wurden nicht aufgezeichnet*
- *Die rabattierten Personaleinkäufe wurden nicht gesondert dokumentiert*
- *Die Naturalrabatte wurden nicht mit den fiktiven Anschaffungskosten verbucht*
- *Die Grundaufzeichnungen der Inventur sind nur teilweise, nämlich ab Mai 2008, vorhanden.*

*Tz 2 Unsicherheitszuschlag:*

*Insgesamt liegen, wie in der Tz 1 beschrieben, Mängel vor, die zu einer Schätzung von Unsicherheiten gemäß § 184 BAO berechtigen. Es wird somit ein Unsicherheitszuschlag für das Jahr 2006 und Jahr 2007 von jeweils € 7.000,-- und für das Jahr 2008 von € 6.000,-- verhängt. (...)"*

In einem Beiblatt führt der Prüfer hiezu näher aus:

„*Tz 1 Formelle Mängel:*

*Kassabuch: Die Apotheke benutzt eine elektronische Kassa... Weiters wird ein Kassa-Journal ausgedruckt, wo sämtliche Umsätze chronologisch erfasst werden. Alle 2-3 Tage erfolgt ein Kassasturz (ein Ausdruck über die Tagesumsätze erfolgt täglich). Sollten Differenzen (Kassafehlbestände) auftreten, werden diese von Herrn Mag. Welzel aus seiner Privatkassa bestritten – die Fehlbeträge sind allerdings lt. eigenen Aussagen eher selten und wenn, dann gering. Ein Zählprotokoll bzw. Aufzeichnungen über die Fehlbeträge werden nicht geführt.*

*Personaleinkäufe: Im Prüfungszeitraum wurden generell 10% Rabatt auf alle Einkäufe des Personals gewährt. Eine gesonderte Aufzeichnung diesbezüglich wurde nicht geführt. (...)*

*Inventur: Es wird eine permanente Inventur durchgeführt – ungefähr alle 2 Monate werden die Bestände kontrolliert. Je nach Personalstand wird ungefähr alle 2 Wochen ein gewisser Teil der Inventur (zB alle Medikamente mit dem Buchstaben A – C) durchgeführt. Es wird zu diesem Zweck eine Lagerliste mit dem Soll-Stand ausgedruckt und mit dem Ist-Stand durch Zählung verglichen. Auf dieser Liste wird entweder das betreffende Medikament abgehakt, oder bei Abweichungen vom Soll-Stand der tatsächliche Stand lt. Zählung vermerkt. Dieselbe Person, welche die Zählung durchführt, trägt dann die neuen Lagerstände in den PC ein. Die händischen Grundaufzeichnungen werden grundsätzlich lt. Komplementär nicht aufbewahrt, es wurden jedoch die händig geführten Listen vom*

*2. Halbjahr 2008 gefunden, die restlichen Grundaufzeichnungen konnten nicht vorgelegt werden.*

*Naturalrabatte: Von ein paar Firmen (...) werden Naturalrabatte gewährt. Es werden der Rechnungsbetrag verbucht und die gesamten Stück (inkl. der Zugaben) in das Wareneingangsbuch eingetragen. Durch diese Vorgehensweise werden die ursprünglichen Anschaffungskosten verändert – es wird dadurch ein niedriger Einkaufspreis erzielt. Aus betrieblichem Anlass unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter sind nach der Bewertungsbestimmung des § 6 Z 9 lit. b EStG mit ihren fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten. (...) Bei der Apotheke wurden nicht die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt, sondern ein Mischpreis gebildet, was zu einer Erhöhung des jeweiligen Rohaufschlages führt.*

*Tz 2 Unsicherheitszuschlag:*

*Auf Grund der oa. formellen Mängel ist ein Sicherheitszuschlag zu verhängen. Die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO ergibt sich alleine schon auf Grund des wesentlichen Inventurmangels – Fehlen von für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen (...). Sohin handelt es sich insgesamt um Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen – der Nachweis materiell unrichtiger Aufzeichnungen ist dabei nicht erforderlich (vgl. Doralt...). Eine kalkulatorische Verprobung ist nicht möglich und es besteht keine Gewährleistung, dass tatsächlich alle betrieblichen Geschäftsvorfälle erfasst wurden. Die geführten Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen somit keine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Es wird ein Unsicherheitszuschlag für die Prüfungsjahre 2006 und 2007 von jeweils € 7.000,-- und für das Jahr 2008 von € 6.000,-- verhängt. Im Jahr 2008 deswegen weniger, da zumindest ab Mai die Grundaufzeichnungen der Inventur vorhanden sind. (...)"*

Die Schlussbesprechung fand am 20. April 2010 statt.

(2) Am 22. April 2010 teilte der steuerliche Vertreter dem Prüfer telefonisch mit, dass der Apotheker zufällig seine ehemalige Ferialpraktikantin getroffen habe, welche für die Abwicklung der Inventur zuständig gewesen sei. Dieser sei eingefallen, dass sie die Grundaufzeichnungen (betrifft Inventur) nicht weggeworfen, sondern aufbewahrt habe. Die Grundaufzeichnungen würden nunmehr für den gesamten Prüfungszeitraum vorliegen und könnten jederzeit in der Kanzlei des Vertreters eingesehen werden (s. Aktenvermerk des Prüfers vom 22. April 2010).

(3) Auf Basis der oa. Feststellungen erließ das Finanzamt jeweils am 3. Mai 2010 im Wege der Verfahrenswiederaufnahme neue Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide.

(4) Die mit Eingabe vom 4. Juni 2010 eingebrachte Berufung richtet sich explizit ausschließlich:

*„1) Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006.*

- 2) Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006. (...)
- 3) Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007...
- 4) Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008...
- 5) Gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007 und 2008.“

Inhaltlich wird das Rechtsmittel im Wesentlichen wie folgt begründet:

Es sei richtig, dass es zu den *Kassafehlbeträgen* keine Grundaufzeichnungen gebe. Hierbei handle es sich um kleinere Fehlgeld- bzw. Überschussbeträge, die durch die Mitarbeiterinnen jeweils tageweise ausgeglichen worden seien. Ob der Geringfügigkeit und des regen Geschäftsverkehrs könne dieser Mangel die Ordnungsmäßigkeit der Kassaführung nicht in Frage stellen.

Die rabattierten *Personaleinkäufe* seien nicht gesondert dokumentiert worden; diese würden sich jedoch in bescheidenen Grenzen halten.

*Naturalrabatte* würden nicht gesondert gebucht, die bezüglichen Erlöse seien jedoch in den Tageslosungen erfasst.

Zu den fehlenden *Inventuraufzeichnungen* wird ausgeführt, „*dass dem Klienten nach Abschluss der Prüfung durch eine zufällige Begegnung mit einer ehemaligen Mitarbeiterin bekannt wurde, dass sehr wohl Grundaufzeichnungen der permanenten Inventur, die sie persönlich in der Dienstzeit geführt hat, existieren. Und zwar für die Zeit vom 1.3.2006 bis zum 18.6.2008. (...) Durch diese ohne Verschulden meiner Klientin nachträglich hervorgekommenen Unterlagen ergibt sich eine rechtlich andere Beurteilung bezüglich der Vornahme von Unsicherheitszuschlägen...*“ Der Prüfer gründe seine Schätzungsbefugnis auf die aufgezeigten formellen Mängel. Diese seien in den ersten drei Mängelfeststellungen von untergeordneter Bedeutung. Die vierte gravierende Feststellung fehlender Grundaufzeichnungen zu den Inventuren werde „*durch das Auffinden der vorliegenden Dokumentation derogiert.*“ An sich seien die Zuschläge im Ausmaß von 0,4 – 0,3% der Umsätze sehr niedrig angesetzt worden. Da jedoch das Fehlen der Inventuraufzeichnungen nunmehr weggefallen sei, bestehe kein Anlass, diese an sich geringfügigen Unsicherheitszuschläge unwidersprochen zu belassen. Formelle Mängel würden nur dann zu einer Schätzung berechtigen, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint.

(5) In der Folge nahm der Prüfer in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters Einsicht in die nunmehr „neu hervorgekommenen“ Inventuraufzeichnungen. Vorgelegt wurde ein Kalender in Buchform, in welchen Lagerstandskorrekturen für den Zeitraum 1. März 2006 bis 24. April 2008 eingeklebt wurden. Offensichtlich wurde jeweils ein Abschnitt der Lagerstandskorrekturen – in Größe der Kalenderblätter – ausgeschnitten und im Kalender eingeklebt. Sohin lagen hinsichtlich der Inventur nunmehr folgende Unterlagen vor:  
-- Lagerstandsliste (Strichliste) für den Zeitraum 26. Mai 2008 bis 31. Dezember 2008;

-- Aufstellung der Lagerstandskorrekturen für 1. März 2006 bis 24. April 2008 (s. Vorhalt des Prüfers vom 25. Juni 2010).

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2010 gab die Bf. die Namen dreier Mitarbeiterinnen an, welche in den Streitjahren die Inventuren durchgeführt hätten. Fallweise habe auch der Apotheker die Inventuren kontrolliert. Die ehemalige Mitarbeiterin (welche sich im Rahmen der zufälligen Begegnung mit dem Apotheker an die Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen erinnern konnte) sei im Zeitraum November bis Dezember 2008 im Rahmen eines AMS-Kurses kostenlos in der Apotheke tätig gewesen. Ihr Nachname sei unbekannt (Vorname: B). Vermutlich habe sie die vorhandenen Inventurausdrucke in den Kalender geklebt. Eine Programm- bzw. Computerumstellung sei hinsichtlich der Lagerbuchhaltung in den Streitjahren nicht erfolgt. Täglich würde – je nach Zeit – durch die Mitarbeiterinnen oder den Apotheker selbst die Lagerstandskontrolle durchgeführt, ausgedruckt und allfällige Fehlbuchungen korrigiert. Bei den Aufzeichnungen handle es sich um Computerausdrucke, die jeweils zum Tagesende automatisch erstellt und später von einer Mitarbeiterin in das Buch eingeklebt worden seien. Das Einkleben und Ausschneiden sei aus „*Platzgründen*“ erfolgt, „*da sich oft nur wenige Zeilen auf einem A4-Blatt befunden hätten*“. Nach der Schlussbesprechung sei es zu intensiven Gesprächen mit den Mitarbeiterinnen gekommen. Erst die ehemalige Mitarbeiterin („B“) habe sich an dieses Einkleben der Zettel in den Kalender erinnern können.

Im Zuge einer Befragung am 28. Juli 2010 gab der Apotheker Mag. YZ ua. an, die Lagerstandskontrolllisten („Stricherlisten“) seien erst ab 26. Mai 2008 vorhanden. Die Listen davor seien nicht aufgehoben worden. Welche Gründe den Korrekturen zugrunde liegen (falsche Übernahme, Ablauf oder im Zuge der Inventur festgestellter Fehlbestand), gehe aus den nunmehr vorgelegten Lagerstandskorrekturen nicht hervor. Die Personaleinkäufe beliefen sich auf insgesamt ca. € 3.500,-- netto pro Jahr.

(6) Per 9. Juni 2011 erließ das Finanzamt (lediglich) hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie der Feststellung von Einkünften (je für 2006 bis 2008) abweisende Berufungsvorentscheidungen. Die Lagerstandskontrollliste stelle die wesentliche Grundaufzeichnung der Inventur dar. Die nunmehr vorgelegten Listen seien lediglich das Ergebnis der Inventur; es sei aber nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen die Korrektur erfolgt ist.

(7) In ihrem Vorlageantrag vom 13. Juli 2011 verweist die Bf. zunächst auf ihre Berufung vom 4. Juni 2010 „*gegen die Steuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008.*“ Im Weiteren führt sie „*der Ordnung halber die Abgabenbescheide einzeln an:*

- *Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007, 2008*  
- *Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006, 2007 und 2008.*“  
Der vom Finanzamt dargestellte Sachverhalt sei wie folgt zu korrigieren: Seit Einführung des neuen Softwaresystems vom 1. März 2006 bis 18. Juni 2008 seien Lagerstandskorrekturlisten nicht nur erstellt, sondern auch aufbewahrt und vorgelegt worden. Diese würden auch heute noch täglich erstellt. Daneben würden

Lagerstandskontrollisten erstellt, diese seien erst ab 26. Mai 2008 vorhanden, da man die Auffassung vertreten habe, die Korrekturlisten allein würden genügen. Durch die abgabenbehördliche Prüfung seien keinerlei materielle Mängel aufgezeigt worden. Es gehe weniger um die Höhe der verhängten Unsicherheitszuschläge, sondern vielmehr um die Schätzungsberichtigung der Behörde, weil eben materielle Mängel fehlen würden und lediglich geringe Formfehler festgestellt worden seien. Daher fehle der Schätzungsbescheid der Behörde die Rechtsgrundlage.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Mit der Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird die Schätzungsberichtigung des Finanzamtes dem Grunde nach in Streit gezogen, da nach Ansicht der Bf. keine materiellen Mängel vorlägen bzw. die aufgezeigten „*Formalfehler*“ nur von untergeordneter Bedeutung seien.

**1. Zur Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer für 2006 – 2008 bzw. Feststellung von Einkünften für 2006:**

Der Wiederaufnahmebescheid und der (neue) Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich (gesondert) einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. die bei *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 307 Tz 7, angeführte Rechtsprechung).

In ihrer Berufungseingabe vom 4. Juni 2010 wendet sich die Bf. (ua.) ausdrücklich gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie Feststellung von Einkünften für 2006 verfügt wurde.

Ein Abspruch über die gegen diese Wiederaufnahmebescheide gerichtete Berufung ist jedoch bislang seitens des Finanzamtes nicht erfolgt. Die Berufungsvorentscheidungen vom 9. Juni 2011 sprechen ausschließlich die Umsatzsteuer sowie die Einkünftefeststellung (sohin die *Sachbescheide*) für die Jahre 2006 bis 2008 an. Die bezüglichen Rechtsmittel wurden somit unmittelbar (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) dem BFG (vormals UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Die Bf. begründet ihr Rechtsmittel vor allem damit, dass die vom Prüfer festgestellten Mängel angesichts der doch noch aufgefundenen Inventuraufzeichnungen bloß von untergeordneter Bedeutung seien. Das Hervorkommen neuer Tatsachen, nämlich die im Zuge der Prüfung festgestellten Mängel der Aufzeichnungsführung, stellt die Bf. nicht in Streit.

Dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Mängel nicht bloß von geringfügiger Bedeutung sind und diese die Abgabenbehörde im Ergebnis sehr wohl zur Vornahme einer Schätzung berechtigten (und damit zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führten), wird nachfolgend unter Punkt 2. näher erläutert.

Auch hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen sind die aufgedeckten Mängel nicht bloß geringfügig. Der VwGH hat zB im Erkenntnis 2006/15/0257 vom 22.4.2009 eine Steuererhöhung von rund € 1.000,-- und eine Gewinnerhöhung um mehr als 2%

nicht als geringfügig befunden. Im hier vom BFG zu beurteilenden Fall betragen die Umsatzsteuererhöhungen € 1.200 bis € 1.400,--. Die Einkünfte der Bf. für das Jahr 2006 wurden von ca. € 258.000,-- auf ca. 265.000,-- sohin um rund 2,7% - erhöht. Die Auswirkungen sind somit von ihrer absoluten Höhe her nicht bloß geringfügig. Die Ermessensübung des Finanzamtes bei Verfügung der Wiederaufnahme ist auch diesem Grunde nicht zu beanstanden.

Die vom Finanzamt bislang unerledigte Berufung gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide war daher abzuweisen.

## 2. Feststellung von *Einkünften für 2007 und 2008*:

Die Bf. vertritt die Ansicht, der Schätzungsbefugnis des Finanzamtes fehle die Rechtsgrundlage, da materielle Mängel in der Aufzeichnungsführung nicht vorliegen würden.

§ 184 BAO normiert die Voraussetzungen für eine Schätzung wie folgt:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.
- (3) Zu schätzen ist 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.

Fehlende Aufzeichnungen begründen einen materiellen Mangel (*Doralt*, EStG 11. Auflage, § 4 Tz 150, unter Verweis auf VwGH vom 17. Jänner 1989, 88/14/0037, wonach etwa schon die fehlende Aufzeichnung einer Flasche Whisky und von 4 Flaschen Sekt als Wareneingang einen materiellen Mangel darstellt). Werden Uraufzeichnungen (zu denen nach der Rechtsprechung auch Schmierzettel und Strichlisten gehören) nicht aufbewahrt, begründet dies die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde (zB VwGH vom 27. Juni 2012, 2012/13/0015; bezüglich der Inventur s. die bei *Doralt*, aaO, § 6 Tz 62/7 zitierte Judikatur). Fehlen Aufzeichnungen oder sind diese mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (zB VwGH vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0361).

Angesichts der dargestellten Rechtslage befindet sich die Bf. mit ihren Einwänden gegen die Schätzungsbefugnis nicht im Recht. Es ist unbestritten, dass Kassafehlbeträge (Abstimmung zwischen Kassa-Ist- und Kassa-Sollbestand), die rabattierten Personaleinkäufe sowie Naturalrabatte nicht bzw. nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet wurden (s. Berufungseingabe S. 2f.). Ebenso fehlen zumindest für die Monate Jänner und Februar 2006 jegliche Grundaufzeichnungen über die permanenten Inventuren;

Lagerstandskontrollisten wurden bis zum 25. Mai 2008 nicht aufbewahrt (s. Vorlageantrag S. 2). Sohin liegen nicht bloß formelle, sondern (auch) materielle Mängel vor, die das Finanzamt jedenfalls zur Schätzung dem Grunde nach berechtigten.

Die Bf. versucht, diese Fehler als bloß geringfügige Formverstöße abzutun. Dieser Auffassung ist jedoch nicht beizupflichten. Der VwGH erachtet etwa das Unterlassen der Aufzeichnung von Kassafehlbeträgen für sich allein schon als schwerwiegenden Mangel (zB VwGH vom 2.Oktober 1964, 1179/63). Im hier zu beurteilenden Fall treten sogar mehrere Mängel zusammen, welche insgesamt zweifelsohne dazu berechtigen, die inhaltliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen (vgl. nochmals zB das bereits genannte VwGH-Erkenntnis 1179/63).

Wenn vorgebracht wird, die Kassafehlbeträge seien bloß geringfügig gewesen und die ermäßigte Personaleinkäufe hielten sich „*in bescheidenen Grenzen*“, so ist gerade dieses Vorbringen in Ermangelung entsprechender Aufzeichnungen nicht überprüfbar.

Die Bf. vermeint überdies, auf Grund der nachträglich hervorgekommenen Lagerstandskorrekturlisten lägen nunmehr sämtliche die Inventur betreffenden Aufzeichnungen vor, sodass diesbezüglich einer der vom Prüfer festgestellten Mängel zur Gänze weggefallen sei. Unabhängig davon, dass die Schätzungsberechtigung der Behörde schon allein auf Grund der übrigen festgestellten Mängel (fehlende Aufzeichnung der Kassafehlbeträge, der Personaleinkäufe sowie der Naturalrabatte) gegeben war, kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Im Streitzeitraum gab es im Bereich der Lagerbuchhaltung keinen Systemwechsel bzw. keine Computerumstellung (s. Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2010). Seit Einführung des neuen Softwaresystems werden täglich Lagerstandskorrekturlisten erstellt; jene für den Zeitraum 1. März 2006 bis 18. Juni 2008 wurden dem Prüfer nachträglich – im Berufungsverfahren – vorgelegt. Daneben werden laufend Lagerstandskontrollisten erstellt, welche aber erst ab 26. Mai 2008 vorhanden sind, da die Aufbewahrung dieser Listen zuvor als nicht erforderlich erachtet wurde (s. Vorlageantrag S. 2). Aus diesem Vorbringen ergibt sich, dass

- für die Monate Jänner und Februar 2006 überhaupt keine Grundaufzeichnungen (mehr) vorhanden sind,
- die Lagerstandskorrekturlisten für den Zeitraum ab 19. Juni 2008 nicht aufbewahrt wurden und
- die Lagerstandskontrollisten für die Zeit vor dem 26. Mai 2008 fehlen.

Es liegen daher auch im Bereich der Inventur sehr wohl noch Aufzeichnungsmängel vor.

Wie bereits oben dargelegt berechtigen schon die vom Prüfer im Bereich der Dokumentation der Kassafehlbeträge, der Personaleinkäufe und der Naturalrabatte festgestellten Mängel zur Vornahme der Schätzung. Es kann daher für die vorliegende Entscheidung letztlich dahingestellt bleiben, aus welchen Gründen

- ausgerechnet eine nur in den Monaten November und Dezember 2008 bei der Bf. beschäftigte Mitarbeiterin für die Dokumentation der Inventur des Zeitraumes März 2006 bis Juni 2008 (!) zuständig gewesen sein soll,

- sämtliche anderen (ständigen) Mitarbeiterinnen, die im gesamten Zeitraum 2006 bis 2008 für die Inventur zuständig waren, sich nicht an die Lagerstandskorrekturlisten (bzw. an deren Aufbewahrungsort) erinnern konnten,
- EDV-mäßig ausgedruckte Listen „aus Platzgründen“ zerschnitten und in einen (alten) Kalender geklebt wurden, lässt diese – nach ha. Ansicht doch recht ungewöhnliche (und zudem einigermaßen umständlich anmutende) - Praxis (an welche sich wiederum nur die 2 Monate im Unternehmen tätige Praktikantin erinnern konnte) schließlich Zweifel an der Vollständigkeit der Ausdrucke entstehen (s. insbes. die Vorschriften des § 131 Abs. 1 Z 4 und 6 BAO).

Im Hinblick auf das Bestehen der Schätzungsbefugnis kann es auch nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass das Finanzamt mit Sicherheitszuschlägen von ca. 0,3 bis 0,4% (Umsatzsteuer) bzw. ca. 2,5% (Gewinnfeststellung) vorgegangen ist. Die Schätzungsweise der Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht alle Geschäftsfälle Eingang in die Aufzeichnungen gefunden haben. Mit seiner ohnedies minimalen Hinzuschätzung trägt das Finanzamt dem (offenbar als glaubhaft erachteten) Berufungsvorbringen, dass die nicht aufgezeichneten Geschäftsfälle von eher geringem Umfang gewesen seien, angemessen Rechnung. Die Schätzung der Höhe nach wird aber von der Bf. ohnehin nicht beanstandet.

### *3. Umsatzsteuer für 2006 – 2008 bzw. Feststellung von Einkünften für 2006:*

Wie bereits oben dargelegt wurde, sind der Wiederaufnahmebescheid und der (neue) Sachbescheid zwei Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (*Ritz*, aaO, § 307 Tz 7).

In ihrem Vorlageantrag vom 13. Juli 2011 verweist die Bf. einleitend auf ihre Berufung vom 4. Juni 2010 und führt in der Folge als jene Bescheide, die ihrer Intention nach vom Vorlageantrag umfasst sein sollen, die Umsatzsteuer- sowie die Feststellungsbescheide je 2006 bis 2008 an.

Sie übersieht jedoch – ebenso wie das Finanzamt –, dass sie die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 und den Feststellungsbescheid 2006 mit ihrem Rechtsmittel vom 4. Juni 2010 gar nicht angefochten hat. In der rechtzeitig eingebrachten Berufungseingabe vom 4. Juni 2010 zählt die Bf. die von ihr bekämpften Bescheide detailliert und explizit auf: Das Rechtsmittel richtete sich zum Einen gegen die oben (unter 1.) genannten Wiederaufnahmebescheide sowie zum Anderen gegen die im Zuge der Wiederaufnahme erlassenen (neuen) Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 und 2008. Alle weiteren im Gefolge der Außenprüfung erlassenen (neuen) Sachbescheide, nämlich jene betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und jener betreffend Feststellung von Einkünften 2006, waren von der Berufung nicht umfasst.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass das Finanzamt per 9. Juni 2011 „Berufungsvorentscheidungen“ erlassen hat, welche (auch) diese nicht bekämpften Sachbescheide betreffen. Diese „Berufungsvorentscheidungen“ konnten – soweit sie sich

auf die Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie die Feststellung von Einkünften 2006 bezogen - keine rechtliche Wirkung entfalten, da ihnen keine gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 bzw. den Feststellungsbescheid 2006 gerichtete Berufung zugrunde lag.

Mit ihrer Eingabe vom 13. Juli 2011 wendet sich die Bf. somit erstmals auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 und den Feststellungsbescheid 2006. Diese Eingabe ist daher ungeachtet ihrer Bezeichnung als Vorlageantrag – soweit sie die Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie die Feststellung von Einkünften 2006 betrifft – als Berufung (bzw. nunmehr Beschwerde) zu werten.

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Frist für die Einbringung eines Rechtsmittels einen Monat. Die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 sowie der Feststellungsbescheid 2006 wurden der Bf. (bzw. dem steuerlichen Vertreter) am 5. bzw. 6. Mai 2010 zugestellt. Die einmonatige Berufungsfrist war sohin im Zeitpunkt der Einbringung des „Vorlageantrages“ am 13. Juli 2011 bereits abgelaufen. Die bezüglichen Sachbescheide sind daher – ungeachtet des gegen die zugrunde liegenden Wiederaufnahmebescheide erhobenen Rechtsmittels – längst in Rechtskraft erwachsen. Daher war bezüglich der Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und der Feststellung 2006 gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO eine Zurückweisung auszusprechen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 bzw. den Feststellungsbescheid 2006 selbst im Falle der rechtzeitigen Einbringung kein Erfolg beschieden, sondern diese inhaltlich aus den oben unter Punkt 2. dargestellten Gründen (ebenfalls) abzuweisen gewesen wäre.

Zur Unzulässigkeit der Revision: Eine Revision an den VwGH ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nur bei Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zulässig. Im vorliegenden Fall war das Vorliegen der Schätzungsberichtigung des Finanzamtes strittig. Zu dieser Frage ist bereits umfangreiche Rechtsprechung vorhanden, sodass eine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht gegeben ist.