



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS, vertreten durch WS, vom 29. Oktober 2007 und 6. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 19. September 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2005 und Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 sowie den Bescheid vom 8. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

(1) Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

(2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzten Abgaben betragen:

Einkommensteuer

| Bemessungsgrundlage                          |           |             | Abgabe  |                       |
|--|-----------|-------------|---|-----------------------|
| Jahr   | Art       | Höhe        | Art   | Höhe                  |
| 2006   | Einkommen | 42.911,61 € | Einkommensteuer<br>anrechenbare<br>Lohnsteuer | 13.213,77 €<br>0,00 € |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer |           |             |   | 13.213,77 €           |

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(3) Die Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 wird gemäß 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

1. A. Beim Berufungswerber – der bis 2006 ein Restaurant führte – wurde im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. In der Niederschrift zur Schlußbesprechung vom 12. September 2007 wurde folgendes festgehalten:

a. Grundaufzeichnungen:

Im Zuge der BP habe man festgestellt, dass die Reservierungsbücher bzw. andere Aufzeichnungen für Tischreservierungen (Kalender etc) nicht aufbewahrt worden seien. Gemäß § 132 BAO seien Bücher, Aufzeichnungen und die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörenden Belege aufzubewahren. Dazu zählten auch Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthielten und als Grundlage für die Eintragung (Belegprinzip) dienen würden.

Zu diesen Belegen müsse man unter anderem Zimmerreservierungspläne (UFS 3.1.2007, RV/1657-W/05) sowie Reservierungsbücher über Tischbestellungen (Feiern, Begräbnisse, Hochzeiten) rechnen. Diese Unterlagen hätten einen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen und seien daher erforderlich, um die Kontrolle der Bücher und Aufzeichnungen zu ermöglichen. Weiterer Zweck der Aufbewahrung dieser Belege und Unterlagen sei die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung. Die Nichtaufbewahrung dieser Belege ziehe die Verhängung eines Sicherheitszuschlages nach sich.

b. Feststellung zu den Inventuren: Im Zuge der BP seien auch die Bestände und der Zukauf bei der Warengruppe „Spirituosen“ überprüft worden. Dabei habe sich folgende Feststellung ergeben:

(1) Gordon Gin 2004:

AB 1,629 (aus 0,7 l)

Zugang 0,7 l

EB 2,943 (aus 0,7 l).

(2) Allgemeines zum Spirituosen einkauf:

Im Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 sei kein Einkauf von Rum (Schankrum) und Campari festgestellt worden.

Beim Schnaps und Whisky sei folgendes festgestellt worden:

|                           | 2003   | 2004  | 2005   |
|---------------------------|--------|-------|--------|
| Marillenschnaps<br>Zukauf | 10,7 l | 0,0 l | 1,75 l |
| Whisky                    |        |       |        |
| Zukauf                    | 0,0 l  | 0,0 l | 4,00 l |

Die BP verhängte aufgrund dieser Feststellungen einen Sicherheitszuschlag:

|                              | 2003     | 2004     | 2005     |
|------------------------------|----------|----------|----------|
| Sicherheitszuschlag<br>netto | 4.000,00 | 5.000,00 | 4.000,00 |
| zu 10%                       | 1.880,00 | 2.350,00 | 2.000,00 |
| zu 20%                       | 2.120,00 | 2.650,00 | 2.000,00 |

B. Am 14. September 2007 übermittelte der Bw. folgende Darstellung an die BP:

- Zum Rumeinkauf: Einige Jahre nach der Betriebseröffnung habe der Bw. eine große Menge Rum von einem Lieferanten kostenlos erhalten. Dieser sei auch laufend inventiert worden und es seien am 31. Dezember 2002 noch rd 20 Flaschen vorhanden gewesen. Der Vorrat habe sich dann jährlich bis 31. Dezember 2005 auf rd 9 Flaschen reduziert. Dem Prüfer seien alle Inventuren vom 31. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2005 vorgelegen. Aufgrund dieses Vorrats sei kein weiterer Rumeinkauf in den Prüfungsjahren notwendig gewesen.
- Campari sei nie verkauft worden und sei auch nie auf der Getränkekarte aufgeschienen.
- In der damaligen Besprechung sei festgehalten worden, dass es aus diversen Gründen (günstiger Einkauf bei Abnahme größerer Mengen, Aktionen, Gratislieferung Gläser mit Abnahme von Getränken), mengenmäßig zu größeren Einkäufen gekommen sei. Das erkläre auch den Marillenschnapseinkauf im Jahr 2003 (Einkauf eines hochwertigen Schnapses um 15,00 € die Flasche). Solange der Vorrat ausreichend gewesen sei, wäre es zu keinen weiteren Einkäufen gekommen und da könne es natürlich vorkommen, dass es dann über mehrere Jahre keine Zukäufe einer Schnapssorte gegeben habe. Der Bw. habe auch den gesamten Spirituoseninkauf mengenmäßig inklusive der Vorratsbestände über den gesamten Prüfungszeitraum überprüft und die einzige Abweichung sei beim Gordon Gin mit 10x 2cl gegeben gewesen.

C. Die Ergebnisse der Betriebsprüfung wurden im BP-Bericht vom 19. September 2007 unter den Tz 1-5 verarbeitet. Bezuglich der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 wurde auf die Tz 1-3 des Berichtes verwiesen, bezüglich der Wiederaufnahme für die Einkommensteuer 2003 bis 2005 auf die Tz 4 und 5 des Berichtes. In Tz 1 bis 3 des Berichtes werden die steuerlichen Auswirkungen des Sicherheitszuschlages verarbeitet, dabei wird in Tz 1 des Berichtes auf Pkt 1 der Niederschrift vom 12. September 2007 verwiesen. In Tz 4 des Berichtes sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten und in Tz 5 der Verlustabzug. Ein Verweis auf Pkt 1 der Niederschrift findet sich in diesen Tz nicht.

2. Gegen die Bescheide der Betriebsprüfung betreffend Wiederaufnahme Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 und Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 vom 19. September 2007 wurde – nach verlängerter Rechtsmittelfrist – am 29. Oktober 2007 Berufung eingelegt.

a. In den Wiederaufnahmebescheiden werde in der Begründung auf die Niederschrift bzw den Prüfbericht verwiesen. Im Bericht werde unter Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Umsatzsteuer auf die Tz 1-3 und bei der Einkommensteuer auf die Tz 4-5 verwiesen. Diese Textziffern enthielten keinerlei Feststellungen betreffend neu hervorgekommener Tatsachen. Der Ansatz des Sicherheitszuschlages stelle keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die Wiederaufnahme sei daher nicht begründet.

b. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages aufgrund der nichtaufbewahrten Reservierungsbücher sei nicht gerechtfertigt, da es sich bei den Reservierungsbüchern nicht um die Dokumentation von Geschäftsfällen handle. Man verweise diesbezüglich auf SWK 2007, S 778 (betr. Terminkalender). Auch bei Reservierungsbüchern, Tischkalendern und Voranmeldelisten könne nicht darauf geschlossen werden, dass die solchermaßen geplanten Geschäftsfälle auch tatsächlich so abgewickelt worden seien. Ein vereinbarter Termin bedeute noch nicht die Entstehung eines Geschäftsfalles, sondern sei ein Angebot. Es sei daher offen, ob der Termin zustandegekommen sei oder welche Art von Geschäftsfall sich daraus entwickelt habe. Auch der VwGH habe in der Entscheidung vom 19.12.1990, 86/13/0094 ausgesprochen, dass das Nichtaufbewahren von Preislisten und Kalendern mit Kundenvoranmeldungen für sich allein keine Handhabe biete, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Hinsichtlich des Spirituosenverbrauches verweise man auf die Beilage zur Niederschrift.

3. Am 11. Februar 2008 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

a. Wiederaufnahme:

Verwiesen werde auf Seite vier des BP-Berichtes, wo unter „steuerliche Feststellungen“ (Sicherheitszuschlag) auf Punkt 1 der Niederschrift (Grundaufzeichnungen und Feststellung zu den Inventuren) hingewiesen werde.

b. Losungsermittlung:

Die Ermittlung der Tageslösung erfolge nach der „Stock- oder Standverrechnung“. Im Zuge der BP sei beanstandet worden, dass an nicht wenigen Tagen Lösungen erzielt worden seien, welche entweder nur die Umsätze zu 10% oder zu 20% erfassten. Dies sei damit erklärt worden, dass erst am nächsten oder übernächsten Tag eine Stockverrechnung erfolgt sei. Bei dieser sei Anknüpfungspunkt der innerbetriebliche Warenverkehr und nicht die vom Unternehmer im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr erzielten Einnahmen. Der Kellner als Mitarbeiter (Erfüllungsgehilfe) des Unternehmers kassiere für diesen in dessen Namen und für dessen Rechnung die Einnahmen und könne daher nicht selbständig kontrahieren. Eine Stockverrechnung könne etwa für die Kontrolle der Mitarbeiter oder im Rahmen einer Warenbuchführung verwendet werden, ersetze aber nicht eine ordnungsgemäßige Lösungsermittlung durch Einzelaufzeichnungen oder vereinfachte Lösungsermittlungen (Kassasturz). Da keine separate Lösungsermittlung neben der Stockverrechnung durchgeführt und Reservierungsbücher und Terminkalender nicht aufbewahrt worden seien, wobei der unregelmäßige Zukauf von Spirituosen hinzukomme, erscheine die Verhängung eines Sicherheitszuschlages laut Niederschrift als gerechtfertigt.

4. Am 6. Juni 2008 wurde vom Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8. Mai 2008 erhoben: Für die Jahre 2003 bis 2005 habe es eine BP gegeben und aufgrund der Feststellungen eine Wiederaufnahme der Jahre 2003 bis 2005. Gegen diese Bescheide habe man berufen und gehe davon aus, dass der Berufung stattgegeben werde. Durch die Stattgabe ergebe sich für 2006 ein zusätzlicher Verlustvortrag in Höhe von 8.000,00 €, das bedeute einen Gesamtverlustvortrag von 26.113,84 €.

Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zudem stelle man den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

5. Am 12. August 2008 erließ das zuständige Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 (Auszug):

Aufgrund der im BP-Bericht dargestellten – erst im Zuge der BP hervorgekommenen Aufzeichnungsmängel – sowie der Unstimmigkeiten im Wareneinkauf und der sich daraus ergebenden (im Spruch anderslautenden) Bescheide, seien die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme von Amts wegen gegeben gewesen.

Im übrigen habe das Finanzamt in seinen Wiederaufnahmbescheiden mit dem Verweis auf die im Prüfbericht getroffenen Feststellungen die im Prüfbericht dargestellten Wiederaufnahmegründe herangezogen.

Im Prüfbericht sei auf die Tz 1 bis 5 verwiesen worden, in welchen die Änderungen der Bemessungsgrundlagen dargestellt worden seien und andererseits werde in der Tz 1 auf Punkt 1 der Niederschrift verwiesen, in der die neu hervorgekommenen Tatsachen – Aufzeichnungsmängel, Unstimmigkeiten Wareneinkauf – dargestellt würden. Es seien somit Sachverhaltselemente gegeben, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Da die steuerlichen Auswirkungen der hervorgekommenen Tatsachen keineswegs geringfügig seien, habe die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO zu erfolgen.

6. Am 12. August 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 ab und verwies auf die gesonderte Begründung. In der Bescheidbegründung vom 13. August 2008 ist dazu folgendes angeführt (Auszug):

a. Schon formelle Buchführungsmängel, die Zweifel betreffend die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich ziehen würden, könnten die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen. Der VwGH sehe Mängel im Bereich der Erfassung von Bargeschäften als in besonderer Weise relevant an. Dabei sei der Zeitpunkt der Erfassung bzw des Festhaltens nur ein Kriterium. Daneben komme auch den übrigen Erfordernissen des § 131 BAO entsprechende Bedeutung zu. So habe der VwGH die bloß wöchentliche anstatt der täglich erfolgenden Ermittlung oder Aufzeichnung der Losung als maßgeblichen Formmangel qualifiziert. Fehlerhafte und vernichtete Grundaufzeichnungen seien nach Ansicht des Gerichtshofes immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Verwiesen werde auf die Mängel laut Niederschrift: Grundlosungsaufzeichnungen seien nicht aufbewahrt worden. Inventurmängel lägen vor. Damit sei der Zustand der zu prüfenden Buchhaltungsunterlagen für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit nur mehr sekundär relevant.

b. Die Feststellung der Stockverrechnung führe zur Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung. Die Erfassung mittels Standardlisten diene in erster Linie der Kontrolle der Kellner. Über den Verbrauch der Waren werde die abgelieferte Losung überprüft. Standlisten stellten aber keine Grundlosungsaufzeichnungen dar. Dagegen hätten Reservierungsbücher und andere Aufzeichnungen für Tischreservierungen (Kalender) aufbewahrt werden müssen.

c. Die Schätzungsberichtigung sei dem Grunde nach gegeben. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde frei. Ein gewisses Maß an Unsicherheit sei in

Kauf zu nehmen. Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den anerkannten Elementen der Schätzung. Diese könnten sich an den Gesamteinnahmen, Einnahmenverkürzungen oder Umsätzen orientieren.

d. Von einer ordnungsgemäßen Kassaführung könne schon deshalb nicht die Rede sein, weil die Eintragungen entgegen der bestehenden Rechtslage nicht tagesbezogen vorgenommen worden seien. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stelle einen Buchführungsmangel dar. Die Ermittlung von Umsätzen und Erlösen sei nicht anhand der Verkäufe, sondern nach der Stockverrechnung vorgenommen worden. Die Aufzeichnungen beruhten daher auf kalkulatorisch ermittelten Werten. Anknüpfungspunkt seien nicht tatsächlich erzielte Einnahmen, sondern innerbetriebliche Warenlieferungen. Das Rechenwerk entziehe sich damit jeder nachprüfenden Kontrolle. Soll-Ist-Vergleiche des Kassenbestandes seien nicht möglich. Damit werde die Schätzungsberichtigung nach § 184 BAO ausgelöst.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 1,5% bis 2% sei damit gerechtfertigt. Die Berufung sei abzuweisen.

7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2008 wurde die Berufung vom 6. Juni 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen: Da der Berufung vom 29. Oktober 2007 nicht stattgegeben worden sei, ergebe sich keine Änderung des Verlustvortrages. Man verweise auf die Berufungsvorentscheidungen vom 12. August 2008.

8. Mit Schreiben vom 27. August 2008 beantragte der Steuerpflichtige die Vorlage der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005, der Umsatzsteuer 2003 bis 2005 und der Einkommensteuer 2003 bis 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

9. Am 17. September 2008 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

a. Am 17. Dezember 2008 führte der UFS mit der Steuerberatung und der Finanzbehörde eine Erörterung der Sach- und Rechtslage durch. Zusammengefasst erbrachte die Erörterung folgende Ergebnisse:

Zunächst wurde festgehalten, dass das Nichtaufheben von Unterlagen, aus denen die Lösungen der einzelnen Tage zumindest mittelbar überprüft werden können, nicht – wie vom Bw. angenommen – ohne Relevanz ist. Es war jedoch der steuerlichen Vertretung insoweit zuzustimmen, als ein derartiger Mangel für sich allein noch nicht zu einer Zuschätzung führen kann. Zur Begründung eines Mangels der zu einem Sicherheitszuschlag führt, müsste nach der

Rspr ein weiterer Buchhaltungs- oder Aufzeichnungsmangel hinzutreten, der die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung infrage stellt.

Die Betriebsprüfung hat in der Niederschrift vom 12. September 2007 darauf verwiesen, dass bei einzelnen Spirituosen in einzelnen Jahren kein Einkauf festgestellt werden konnte. In der Stellungnahme der BP vom 11. Februar 2008 wird zusätzlich angeführt, dass aufgrund einer Stockverrechnung eine nicht ordnungsgemäße Losungsermittlung vorliegt. Eine solche habe der Bw. auch nicht neben der Stockverrechnung geführt.

(1) Zum ersten Punkt konnte klargestellt werden, dass der Rumeinkauf offensichtlich in der Inventur 1.1.2002 erfasst war. Die Aussage, wonach Campari nicht verkauft wurde, findet keine Widerlegung. Auch der Marilleneinkauf war aus der Inventur offenkundig zu ersehen. Die Frage des Whiskyverbleibs konnte nicht exakt erklärt werden.

(2) Zur Losungsermittlung ist folgendes festzustellen:

Der Bw. und die Steuerberatung behaupten, dass die Losung täglich – allerdings erst am nächstfolgenden Morgen und somit jeden Tag – ermittelt worden ist. Diese Behauptung wurde von der BP bestritten, aber nicht eindeutig widerlegt. Die BP hat sich mit den „Stationslisten“ beschäftigt. Diesen sind die Getränkebestände zu entnehmen. Stationslisten sind im Arbeitsbogen für den 13. und 15. Dezember 2005 enthalten. Weiters ist den für einige Monate – nämlich 2, 9 und 4-6/2004, sowie 1, 4 und 6/2003 – im Arbeitsbogen enthaltenen Erlösübersichten zu entnehmen, dass an manchen Tagen nur 10%ige und an anderen Tagen nur 20%ige Losungen aufgezeichnet wurden. Diesen Umständen hat die BP offenbar entnommen, dass eine tägliche Losungsaufzeichnung nicht erfolgt ist, während nach den Abgaben des Bw. lediglich die Verteilung auf 10% und 20% später erfolgte und die Losungserfassung täglich. Nach der Darstellung der BP war der Betrieb schon beendet und daher waren Ermittlungen nur schwer zu führen. Eine niederschriftliche Befragung des Bw. durch die BP erfolgte nicht.

b. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2008 zog der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

10. Nach der Aktenlage wurde der gegenständliche Betrieb am 31. Januar 2006 verkauft.

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

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer:

a. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen

im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

b. (1) Die Gründe der Wiederaufnahme sind im Betriebsprüfungsbericht darzustellen. Die Berufungsbehörde kann Wiederaufnahmegründe nicht nachschieben, also die Wiederaufnahme aus anderen Gründen für zulässig erklären (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141). Die erstinstanzliche Behörde muss säuberlich getrennt für alle Abgabenarten und Jahre die Wiederaufnahmegründe im Prüfungsbericht anführen bzw auf die entsprechenden Feststellungen in der Niederschrift verweisen.

(2) Auf Seite 3 des Berichtes unter „Änderung der Besteuerungsgrundlagen“ findet sich kein Hinweis auf Punkte der Niederschrift. Auf entsprechende Einwendungen des Bw. führt die BP in ihrer Stellungnahme an, auf Seite vier des BP-Berichtes werde unter „Steuerliche Feststellungen“ (Sicherheitszuschlag) auf Punkt 1 der Niederschrift (Grundaufzeichnung und Feststellung zu den Inventuren) hingewiesen.

(3) Tatsächlich stellt sich der Sachverhalt im BP-Bericht wie folgt dar:

Auf Seite drei „Änderung der Besteuerungsgrundlagen“ sind die einzelnen Steuern und der Verweis auf die – auf Seite vier folgenden – Tz des Berichtes dargestellt:

Umsatzsteuer

Tz 1 Sicherheitszuschlag

Tz 3 Sicherheitszuschlag zu 20%

Tz 2 Sicherheitszuschlag zu 10%

Einkommensteuer

Tz 4 Gewinn

Tz 5 Verlustabzug

Auf Seite vier stellen sich die Tz des Berichtes und der Verweis auf Punkt 1 der Niederschrift sodann wie folgt dar:

Tz 1 Sicherheitszuschlag

Hinweis auf Punkt 1 der Niederschrift

Umsatzsteuer

Tz 2 Sicherheitszuschlag zu 10%

Umsatzsteuer

Tz 3 Sicherheitszuschlag zu 20%

Umsatzsteuer

Tz 4 Gewinn

Einkommensteuer

Tz 5 Verlustabzug

Einkommensteuer

c. Damit ist klargestellt, dass bezüglich der Tz 1 (Umsatzsteuer) auf Punkt 1 der Niederschrift verwiesen wurde. Entsprechende Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel, die zu einer Schätzung führen, wären grds auch ein tauglicher Wiederaufnahmegrund, weil diese Mängel der Finanzverwaltung vor der Prüfung nicht bekannt gewesen sind. Wie allerdings den weiteren Ausführungen zu entnehmen ist, steht noch nicht fest, dass ein Mangel der in den Prüfungsjahren zur Schätzung führen kann, tatsächlich auch vorliegt:

- Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen und hat dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs 3 BAO ist auch dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, bzw. 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.

Sicherheitszuschläge gehören nach der ständigen Rspr des VwGH zu den Elementen der Schätzung.

- Der Sicherheitszuschlag wurde zunächst in der Niederschrift darauf gestützt, dass wichtige Unterlagen nicht aufbewahrt worden und bei einigen Spirituosen unregelmäßige Zukäufe zu registrieren gewesen seien. Aus den bezeichneten Gründen wurden 4.000,00 € (2003), 5.000,00 € (2004) und 4.000,00 € (2005) zugeschätzt, wobei der Niederschrift nicht zu

entnehmen ist, von welcher Bemessungsgrundlage die Beträge berechnet wurden. Erst im Februar 2008 fügt die BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung einen weiteren Grund an, warum der Sicherheitszuschlag gerechtfertigt sei: Eine ordnungsgemäße Losungsermittlung neben der Stockverrechnung sei nicht durchgeführt worden.

In dem – auch vom Bw. zitierten – VwGH-Erkenntnis zur Frage der Bedeutsamkeit von Unterlagen, die nicht direkt mit der Losungsermittlung zu tun haben (VwGH 19.12.1990, 86/13/0094), führt der Gerichtshof folgendes aus: Das Nichtaufbewahren von Preislisten und Kalendern, auf denen Kundenvoranmeldungen eingetragen wurden, bietet für sich allein keine Handhabe, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Der UFS geht daher – ebenso wie der VwGH – davon aus, dass das Fehlen von Reservierungsbüchern und ähnlichen Unterlagen ohne weitere Mängel für eine Zuschätzung nicht ausreicht. Der Argumentation von der völligen Bedeutungslosigkeit derartiger Unterlagen ist allerdings ebenfalls nicht zu folgen. Auch wenn nicht jede eingetragene Reservierung in einer Konsumation enden wird, so liefern derartige Aufzeichnungen trotzdem in Verbindung mit anderen Unterlagen Hinweise über Kundenfrequenzen und Losungsermittlung. Derart eng mit dem Betrieb verbundene Unterlagen sind jedenfalls Teil der Aufzeichnungen die aufzubewahren sind. Kommen weitere Mängel dazu, kann eine Schätzungsberichtigung gegeben sein. Dies kann auch der VwGH-Formulierung „für sich allein“ grundsätzlich entnommen werden.

- Da das Nichtaufheben der besagten Unterlagen nicht bestritten wurde, ist zu prüfen, ob die angeführten weiteren „Mängel“ eine Zuschätzung zu tragen vermögen.
- Was die Spirituosen anbelangt, so konnten die Behauptungen des Bw., wonach Rum in größerer Menge vorhanden, der Vorrat beim Marillenschnaps ausreichend gewesen und Campari nicht verkauft worden sei, nicht widerlegt werden. Gegen diese Darstellung sprechende Argumente wurden weder in der Stellungnahme der BP vom 11. Februar 2008, noch in der Erörterung vorgebracht. Damit verbleiben für diesen Punkt geringfügige Unklarheiten bei Gin und Whisky, welche ebenfalls eine Zuschätzung nicht tragen können, zumal die im Arbeitsbogen der BP vorhandenen Rohaufschlagskalkulationen keine größeren Abweichungen erkennen lassen.
- Damit verbleibt noch die Frage der Losungsermittlung: Wie sich im Rahmen der Erörterung herausgestellt hat, konnte auch in diesem Punkt von der BP keine eindeutige Klarstellung geschaffen werden. Zunächst ist festzuhalten, dass eine derart entscheidende Fragestellung eigentlich schon in der Niederschrift zur Schlussbesprechung enthalten sein müsste, sofern sie dem Prüfer – davon muss wohl ausgegangen werden – schon während der Prüfung aufgefallen ist und nicht erst in einer Stellungnahme zur Berufung. Andernfalls wird

unweigerlich der Eindruck eines nur aus vorhandenen Unterlagen geschlossenen Sachverhaltes erweckt, der dem Ziel des Festhaltens an der getroffenen Feststellung dienen soll. Die BP hat nämlich für ihre Ansicht – dass Lösungen nicht täglich aufgezeichnet wurden – keine Beweise vorgelegt, sondern dies aus (im übrigen unvollständigen und nur für einzelne Zeiträume im Arbeitsbogen aufliegenden) verschiedenen Unterlagen geschlossen. Es findet sich auch im Arbeitsbogen kein einziges Blatt, in welchem auf eine nicht tägliche Lösungsermittlung hingewiesen wird, wovon bei einer anlässlich der BP ordnungsgemäß erörterten Sachlage wohl auszugehen wäre. Der Bw. wurde dazu von der BP auch niederschriftlich nicht befragt. Dagegen behauptet der Bw. die Lösungen täglich – und zwar am Morgen des folgenden Tages – ermittelt zu haben. Diese Darstellung des Bw. ist zumindest nach der Aktenlage nicht unschlüssig, die tagesweise nur 10%igen oder 20%igen Lösungen können auch auf eine nachträgliche Aufteilung anhand des Bestandes zurückzuführen sein und sind nicht zwingend mit einer verspäteten Lösungsermittlung verknüpft.

Nach der derzeit erhobenen Sachlage ist eher davon auszugehen, dass die Lösungen täglich ermittelt und nachfolgend auf 10%ige und 20%ige Waren aufgeteilt wurden. Gegenteiliges wäre – zumal nur ein einziger Punkt strittig war – im BP-Verfahren zu erhärten gewesen. Die Tatsache dass – wie von der BP angeführt – die Umstände nur erschwert erhebbar waren, weil der Betrieb im Zeitpunkt der Prüfung schon geschlossen war, kann jedenfalls nicht dazu führen, dass durch Beweise nicht genügend erhärtete Vermutungen zur Grundlage einer Zuschätzung werden. Wenn die BP die relevanten Umstände nicht ermitteln konnte, so kann dies nachfolgend auch von den Berufungsbehörden nicht erwartet werden.

Da zur Nichtaufbewahrung der Reservierungsbücher – wie vorangehend geschildert – ein weiterer Mangel hinzutreten muss und ein solcher bisher nicht ausreichend nachgewiesen wurde, kann die Berufungsbehörde die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme nach dem jetzigen Stand der Sachlage nicht erkennen. Die Wiederaufnahmegründe müssen geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, es müssen entscheidungswesentliche Sachverhalte vorliegen. Geringfügig zu wertende Umstände können keine Wiederaufnahme bewirken. Da die vom Prüfer festgestellten Umstände insgesamt noch nicht ausreichen, um eine Zuschätzung herbeizuführen, liegt nicht nur hinsichtlich der USt-Bescheide eine unbegründete Zuschätzung, sondern gleichzeitig auch ein nicht ausreichender Wiederaufnahmegrund vor.

d. Bezuglich der für die Einkommensteuer relevanten Tz 4 und 5 ergibt sich dasselbe Ergebnis, aber mit einem anderen Hintergrund: Bei der Einkommensteuer fehlt jeglicher Verweis auf den Prüfbericht. Der fehlende Hinweis in den Tz 4 und 5 ist auch mit keiner „analogen“ Argumentation (dh Geltung des Verweises bei der Umsatzsteuer für alle Steuern)

zu überbrücken, zumal auf Seite 6 unter „Prüfungsabschluss“ die einzelnen Tz des Berichtes für die Wiederaufnahme den einzelnen Steuerarten dezidiert wie folgt zugewiesen wurden:

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen

| Abgabenart      | Zeitraum  | Feststellung |
|-----------------|-----------|--------------|
| Umsatzsteuer    | 2003-2005 | Tz 1,2,3     |
| Einkommensteuer | 2003-2005 | Tz 4,5       |

Hinsichtlich der Wiederaufnahme bei der Einkommensteuer wird somit ausdrücklich auf die Tz 4 und 5 des Berichtes verwiesen, in denen eine Weiterverweisung auf Punkte der Niederschrift fehlt. Für eine Zuweisung zu allen Steuern hätte im Bericht eine Verknüpfung der des Inhaltes der Niederschrift mit allen „Steuerlichen Feststellungen“ (Seite 4 des Berichtes) und den Tz 1-5 des Berichtes erfolgen müssen. Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 ist daher ebenfalls – mangels Verweis auf den Prüfbericht – zu Unrecht erfolgt.

- e. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer war somit – wenn auch aus unterschiedlichen Gründen – Folge zu geben, die Bescheide waren aufzuheben.
- 2. Aus dem Vorangehenden ergibt sich eine Zurückweisung der Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 als unzulässig.
- 3. Einkommensteuer 2006: Da die Voraussetzung für die Wiederaufnahme bei den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2005 nicht gegeben ist, fallen auch die Gründe für eine Verweigerung des Verlustabzuges im Jahr 2006 weg.

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 12. Jänner 2009