



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, in A, vertreten durch Gerhard Stich, Steuerberater, 1020 Wien, Aspernbrückengasse 2/6, vom 26. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vom 25. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1. April 2006 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid sowie die Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2007 werden gem. § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Entscheidungsgründe

NN (Berufungswerberin, Bw.) betreibt seit 2003 als Einzelunternehmerin einen Gastgewerbebetrieb (Pizzeria) in B.

Ab 18.5.2007 wurde sie einer Umsatzsteuernachscha (Bp.) für den Zeitraum April 2006 bis Dezember 2006 unterzogen. Vor Prüfungsbeginn erstattete die Bw. Selbstanzeige, jedoch ohne Angabe bzw. Bezahlung des verkürzten Abgabenbetrages.

Die Bp. setzt für den Prüfungszeitraum folgende Umsatzsteuerbeträge fest:

Gesamtumsatz	€ 83.722,93
Umsatzerlöse 20%	€ 23.614,16
Umsatzerlöse 10%	€ 60.108,77
Umsatzsteuer 4-12/2006	€ 10.733,71
Vorsteuer	€ 4.100,00
Zahllast 4-12/2006	€ 6.633,71

Begründend führt die Bp unter Tz 2 des Bp.Berichts aus, dass monatliche Tageslosungs-Listen mit den einzelnen täglichen Gesamtbruttoumsatzziffern vorgelegt worden seien. Eine Überprüfung dieser Zahlen mit dem „Blauen Buch“ (=Kalender von METRO), in welchem zweimal täglich die Bruttoumsatzsummen festgehalten würden, hätte gezeigt, dass die Angaben auf den monatlichen Listen und jene im „Blauen Buch“ nicht übereinstimmten.

In den monatlichen Tageslosungs-Listen seien verkürzte Erlösbeträge (durchschnittlich € 900.-/Monat im Prüfungszeitraum) gegenüber dem „Blauen Buch“ erkennbar. Weshalb dieser Betrag den monatlichen Umsätzen hinzugerechnet worden sei. Weitere Bücher oder Unterlagen seien von der Bw. nicht vorgelegt worden.

Zusätzlich zur Hinzurechnung des Durchschnittsbetrags sei auch ein Sicherheitszuschlag iHv 5% des Umsatzes hinzugeschätzt worden, da der Eindruck entstanden sei, die Aufzeichnungen im „Blauen Buch“ wären in bestimmten Abständen nachgeschrieben worden. Außer den zweimal täglich festgehaltenen Bruttoumsatzsummen im „Blauen Buch“ seien keine Grundaufzeichnungen vorgelegt worden.

Weiters seien die Bruttoumsatzsummen in den Aufzeichnungen nicht in Normalsteuersatz und ermäßigten Steuersatz getrennt worden, weshalb auf Anregung des steuerlichen Vertreters diese in 30% Umsatz/Normalsteuersatz und 70% Umsatz/ermäßigter Steuersatz aufgeteilt worden seien.

Zur schätzungsweise ermittelten Vorsteuer wird unter Tz 3 ausgeführt, dass der Durchschnitt der sich aus den vorgelegten Belegen der ersten 3 Monate ableitbaren Vorsteuer € 500.- betrage, weshalb unter Einbeziehung von Urlauben und Einkaufsschwankungen ein Betrag von € 4.100.- berücksichtigt worden sei.

Aufgrund der wiederholten Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen sei ein Verspätungszuschlag iHv 5% festgesetzt worden.

Die rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet sich gegen die monatliche Hinzurechnung iHv 900€ pro Monat und begründet dies damit, dass entgegen der Ansicht der Bp. keine Lösungsdifferenzen bestünden. Die Bw. zeichne die Tageslosung täglich (nicht nachgeschrieben) auf, wobei die Prüferin nicht beachtet habe, dass in der Tageslosung (Kassenladenentleerung) der Anfangsbestand jeweils enthalten sei und daher bei der effektiven Tageslosung abzuziehen sei.

Überdies mögen die Umsatzsteuerbeträge der U 9/06 von 125,30€, der U 10/06 von 530,40€ und U 11/06 von 420,10€ bei der Vorschreibung der USt zu berücksichtigt werden.

In der Stellungnahme der Bp. wird nochmals auf die nicht vorgelegten Unterlagen verwiesen. Nicht vorgelegt worden seien demnach das Rechenwerk der Buchhaltung, das Kassabuch mit

den Detailaufzeichnungen der einzelnen Einnahmen und Ausgaben, sowie Einlagen und Entnahmen. Vorgelegt worden seien lediglich einzelne Eingangsbelege und –rechnungen. Für die Ermittlung des Umsatzes seien die monatlichen Lösungslisten mit dem Gesamtbetrag der täglichen Lösungen (ohne Trennung der Erlöse nach Steuersätzen), sowie ein Kalenderbuch mit Aufzeichnungen von zweimal je 3 Beträgen der Bp. zur Einsicht übergeben worden.

Als Beispiel für die Eintragungen im Kalenderbuch werden in der Stellungnahme zwei Tage exemplarisch dargestellt:

Donnerstag, 8. Juli 2006				Freitag, 9. Juli 2006			
Vormittag		Nachmittag		Vormittag		Nachmittag	
S:	44,15	S:	285,15	S:	29,26	S:	279,51
U:	329,30	U:	<u>144,11</u>	U:	308,77	U:	<u>189,85</u>
S:	<u>- 44,15</u>		429,26	S	<u>- 29,76</u>		469,36
	285,15	S:	29,26		279,51	S:	69,36

Es hätten lediglich die Aufzeichnungen aus dem Kalenderbuch der Fa. METRO (= „Blaues Buch“) zur Umsatzfestsetzung herangezogen werden können, da es hinsichtlich der Einzelumsätze keine Detailaufzeichnungen gegeben habe.

Einige Inkonsistenzen hinsichtlich der Buchführung im METRO- Kalenderbuch (“Blauen Buch“) werden von der Bp. in der Stellungnahme kurz erwähnt:

Der Umsatz iHv 329,30€ am 8.7.06 vormittags sei ein Endbestand. Der Bruttoumsatz sei demnach 285,15€. Am Nachmittag hingegen sei der Betrag iHv 144,11€ ein Bruttoumsatz.

Weiters seien keine Einlagen/Entnahmen aufgezeichnet worden, somit sei eine daraus resultierende Umsatzverkürzung noch hinzuzuschätzen. Außerdem sei eine Wareneinkaufsverkürzung sehr wahrscheinlich. Dies lasse sich aus den vorgelegten Einzelbelegen/Eingangsrechnungen erkennen.

Die Bp. merkt noch an, dass der Sicherheitszuschlag iHv 5% eventuell viel zu niedrig angesetzt worden sei.

In der Gegenäußerung der Bw. vom 1.10.2007 zur Stellungnahme der Bp. wird hinsichtlich der Umsatzermittlung nochmals festgehalten, dass die Bp. den Sachverhalt nicht richtig erkannt habe. Im Kalenderbuch sei in der angeführten Tageslösung der Anfangsbestand enthalten. Bei der Lösungsermittlung sei der Anfangsbestand wieder abzuziehen. Es sei daher zu keiner Umsatzverkürzung gekommen. Weiters sei eine Hinzuschätzung (iHv 5%) hinfällig geworden, da die Buchhaltung in der Zwischenzeit erstellt und die Steuererklärung für 2006

abgegeben worden sei. Auch die Wareneinkaufsverkürzungen seien nicht vorgefallen und nicht nachweisbar.

Am 8.11.2007 wurde eine Berufungsvorentscheidung erlassen, die den Sicherheitszuschlag iHv 5% auf 15% der festgestellten Umsätze im Rahmen des Betriebsvergleiches erhöhte. In der Bescheidbegründung vom 8.11.2007 wurde erläutert, dass die Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 2006 wegen Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen gemäß § 184 BAO geschätzt werden musste.

Zitiert wird das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, welches besagt, dass bei unvollständigen Aufzeichnungen die Abgabenbehörde bei Ausübung ihrer Schätzungsbefugnis auch annehmen darf, dass der Abgabenschuldner neben den nachgewiesenen nicht verbuchten Vorgängen auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet hat.
(96/14/0118)

Die eklatanten Verletzungen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung würden die Hinzurechnung von Umsätzen iHv 15% der festgestellten Umsätze nach sich ziehen.

Die diesbezügliche Berechnung lautet:

Umsätze lt. Bp. inkl. 5% Sicherheitszuschlag	83.722,93
100%	79.736,12
Umsätze inkl. 20% Sicherheitszuschlag	95.683,35

Im Vorlageantrag vom 17.12.2007 führt die Bw. nochmals aus, dass die laufenden Unterlagen [im Zeitpunkt der Bp.] zwar vorhanden gewesen seien, lediglich die Erfassung der Belege noch nicht stattgefunden hätte. Diesem Umstand sei in der Zwischenzeit nachgekommen worden.

Weiters könne aus der fehlenden Buchhaltung im Prüfungszeitpunkt nicht von einer eklatanten Verletzung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gesprochen werden.

Die Hinzurechnung von nunmehr insgesamt 20% des Umsatzes würde jeder Grundlage entbehren, da einerseits kein Betriebsvergleich vorgelegt wurde und andererseits das Unternehmen in den vergangenen Jahren keine abweichenden Umsätze erzielt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. hatte für den Prüfungszeitraum zu Beginn der Betriebsprüfung weder Umsatzsteuer bezahlt noch gemeldet, sondern erstattete eine Selbstanzeige jedoch ohne Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen.

Die bislang vorgelegten Buchhaltungsunterlagen bestehen aus einem gebundenen Kalender (= "Blaues Buch") in dem täglich Beträge – getrennt nach Vormittag und Nachmittag – aufgezeichnet werden, die nach Angabe der Bw. die Gesamtumsätze des Unternehmens widerspiegeln.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass die Umsätze nicht getrennt nach Steuersätzen aufgezeichnet werden sondern in einer Gesamtsumme, angeblich ermittelt durch Kassasturz und Rückrechnung auf den Umsatz durch Abzug des Anfangsbestandes. Am Tagesende scheint (nach der Kopie eines Kalenderblattes 8.6./9.6.2006 - nicht wie in der Stellungnahme der Bp. offensichtlich irrtümlich 8.7./9.7.) die Bw. einen runden Betrag – an diesen beiden Tagen laut „Blauem Buch“ jeweils € 400 – aus der Kassa genommen und den Rest als Anfangsbestand für den nächsten Tag (als Wechselgeld?) in der Kasse belassen zu haben. Genauere Ermittlungen zu diesem Umstand lassen sich aus dem Arbeitsbogen nicht erkennen.

Weiters ist an den vorgelegten Aufzeichnungen zu bemängeln, dass weder ein Kassabuch noch ein Wareneingangsbuch geführt bzw. vorgelegt wurde und auch keine sonstigen Aufzeichnungen über die Ausgaben im Arbeitsbogen der Bp. ersichtlich sind.

Ebenso fehlen in den Unterlagen Aufzeichnungen aus denen sich der Eigenverbrauch/Sachentnahme der Bw. und ihrer Mitarbeiter errechnen lässt.

Die Bw. unterscheidet nicht zwischen der direkten und der indirekten Methode der Tageslosungsberechnung. Am Vormittag verwendet sie die indirekte Methode, wobei auch hier ein systematischer Fehler unterlaufen ist. Bei der indirekten Methode wird nicht nur der Kassa-Endbestand vom Kassa-Anfangsbestand subtrahiert, sondern es werden auch Ausgaben hinzugerechnet und Einnahmen, die nicht zu den Betriebseinnahmen zählen subtrahiert. Dies ist offensichtlich durch die Bw. nicht erfolgt und stellt einen Mangel der Buchführung dar.

Am Nachmittag verwendete die Bw. anscheinend die direkte Methode der Einnahmenermittlung. Mangelhaft dabei ist die Nichterfassung der einzelnen Einnahmen. Somit sind die Beträge nicht nachvollziehbar und jedenfalls nicht im Nachhinein auf die einzelnen Geschäftsfälle rückführbar.

Andere Grundaufzeichnungen wurden nicht vorgelegt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass nicht nur systematische Fehler in der Tageslösungsermittlung bestehen, sondern auch die Vollständigkeit der Aufzeichnungen nicht

gegeben ist bzw. die Vollständigkeit der Erfassung der Einnahmen und Ausgaben nicht sichergestellt ist.

Erkennbar ist aber ebenfalls, dass auch die Berechnungen der Bp. welche die Tageslosungen mit der offenbar vorgelegten Lösungsliste verglichen und zu Differenzen von durchschnittlich € 900/Monat führten, logisch nicht nachvollziehbar sind, da die Bp. dem errechneten Erlös den jeweiligen Anfangsbestand offenbar hinzuzählt.

Bei der Berechnung der Vorsteuer wurden Beträge hinzugeschätzt, für welche offenbar keine Rechnungen vorgelegt werden konnten.

Ergänzend sei festgehalten, dass das Vorbringen der Bw., die vorige Bp. hätte die Art der Ermittlung der Tageslösung nicht beanstandet, nicht zutrifft. Schon die Bp. des Jahres 2005 stellte fest, dass die Grundaufzeichnungen der Tagesumsätze unvollständig sind. Aus diesem Grund wurde auch damals ein Sicherheitszuschlag iHv 5% hinzugerechnet.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung sofern sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. 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 wesentlich sind. 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.

Der VwGH judiziert (VwGH 26.3.2007, 2006/14/0037), dass bereits auf Grund von wesentlichen formellen Mängel in der Buchführung zur Losungsermittlung und Aufzeichnungsführung (beispielsweise keine Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen sowie keine den Erfordernissen des § 18 UStG 1994 und des § 131 BAO entsprechende Gestaltung der Aufzeichnungen) eine Schätzung in Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO jedenfalls geboten ist.

Gemäß § 126 BAO haben Abgabepflichtige und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen. Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom

Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen (*Ritz*, BAO³, § 126 Tz 5; *Ellinger*, ÖStZ 1990, 266).

Bezogen auf § 184 BAO ist das Fehlen von Aufzeichnungen nur dann „sanktionslos“, wenn die betreffenden Einnahmen aus vorhandenen Unterlagen ermittelbar sind. Jede Schätzung von Bemessungsgrundlagen setzt § 184 Abs. 1 BAO zufolge nämlich voraus, dass die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Hierzu sei angemerkt, dass aus den bislang bekannten Unterlagen und Belegen eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich erscheint

Gemäß § 18 UStG ist der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. (...). Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn die vereinbarten - im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte - für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, **wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen**. (...)

Die Entgelte sind daher derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sie sich auf die Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfallen. Eine getrennte Aufzeichnung ist nicht verlangt. (Ruppe³, UStG, § 18 Tz. 27)

Unternehmern, denen nach Art und Umfang ihres Unternehmens eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen nicht zumutbar ist, kann das **FA auf Antrag gestatten**, dass sie die Entgelte nachträglich **unter Berücksichtigung des Wareneingangs** nach Steuersätzen trennen. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 10.12.1997, 95/13/0230) ist hingegen bei Gastronomiebetrieben die Trennung der Entgelte nicht schon deswegen unzumutbar, weil keine entsprechenden (maschinellen) Einrichtungen vorhanden sind. Die Erleichterung [der Trennung von Entgelten] darf grundsätzlich nur **nach vorheriger Genehmigung** in Anspruch genommen werden. (Ruppe³, UStG, § 18 Tz. 29f).

Im vorliegenden Fall wurde der Aufzeichnungspflicht iSd §18 UStG nicht nachgekommen. Laut Sachverhalt ist auch keine Genehmigung des Finanzamts zur Erleichterung der Trennung der Entgelte erfolgt. Die vereinnahmten Entgelte wurden weder fortlaufend und getrennt nach Steuersätzen aufgezeichnet, noch in einer Art und Weise festgehalten, die die Aufteilung auf die unterschiedlichen Steuersätze ersichtlich machen würde. Stattdessen wurden die Einnahmen als Gesamtumsatz zweimal täglich in ein Buch eingetragen. Daraus folgt, dass die Bw. die verschiedenen Steuersätze hinsichtlich der vereinnahmten Umsätze hätte ausweisen

müssen. Dies stellt einen weiteren gravierenden formellen Mangel der Buchführung dar, der geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 131 Abs. 1 BAO gilt für alle aufgrund von Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen auszugsweise

§131 Z 2 BAO. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. (...) Z5 leg.cit. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Für die Grundlagensicherung können Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Paragondurchschriften (Einnahmen) und Paragons (Ausgaben), Registrierkassenkontrollstreifen, elektronische Datenverarbeitung, Losungsblätter („Stricherliste“) oder ein Kassabuch (Kassabericht) mit Bestandsrechnung verwendet werden.

Ein Kassabuch (mit Bestandsverrechnung) muss grundsätzlich weder der Buchführende noch der Einnahmen-Ausgaben-Rechner führen. Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner benötigt aber dann jedenfalls ein Kassabuch, wenn er die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt. Diesfalls hat er täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen (sog Kassabuch mit Bestandsfeststellung) (*Ritz, BAO³, §131 Tz 13*).

Die Eintragungen im „Blauen Buch“ sind nicht *richtig* erfolgt, da die Berechnung der Tageslosung nicht nachvollziehbar ist, eine *vollständige* Eintragung erfolgte mangels Aufzeichnung der genauen Geschäftsvorfälle ebenfalls nicht, ein Kassabuch wurde nicht vorgelegt. Von einer *geordneten* Eintragung kann in Anbetracht der Tatsache, dass eine Aufteilung in Umsätze nach Steuersätzen nicht erfolgte, ebenfalls nicht gesprochen werden.

Eine fundierte Nachprüfbarkeit der Richtigkeit der Tageslosungen ist aus diesem Grund nicht möglich. Auch eine Kalkulation der Einnahmen aufgrund von Ausgaben für Rohstoffe ist nur schwer möglich, da (lt. Bericht der Bp.) nur einzelne Eingangsbelege und –rechnungen vorgelegt wurden.

Der von der Bp. geäußerte den Verdacht der nicht *zeitgerechten* Eintragungen der Tageslosungen im „Blauen Buch“ wurde nicht näher erläutert und kann daher nicht nachvollzogen werden.

Zusätzlich äußerte die Bp. den Verdacht von Wareneingangsverkürzungen führt aber auch diesen nicht aus.

Grundsätzlich ist daher jedenfalls eine Schätzungsberechtigung gem. § 184 BO gegeben.

Die Sachverhaltsfeststellungen der Bp. zu Ermittlung und Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sind jedoch fehler- und lückenhaft.

Der Vergleich der Losungsaufzeichnungen mit der Summe der Beträge des „blauen Buches“ ist nicht logisch richtig errechnet (siehe oben), bei der Schätzung wurde kein Eigenverbrauch angesetzt überdies fehlt eine Kalkulation der Rohaufschläge aus den vorgelegten Wareneinkäufen.

Ermittlungshandlungen zu den von der Bp. getroffenen Feststellungen zur Wareneingangsverkürzung und der verspäteten Eintragung im „Blauen Buch“ sind aus dem Arbeitsbogen nicht erkennbar.

Gemäß § 289 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung die weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 BAO) zu erklären ist, 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. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Da jegliche Ermittlungshandlungen zur Höhe des Eigenverbrauchs fehlen und aufgrund der unrichtigen Berechnung von Differenzen keine weiteren Erhebungen zur Höhe der Zuschätzungen getätigt wurden, liegen wesentliche Ermittlungsunterlassungen vor, deren Durchführung einen im Spruch anders lautenden Bescheid nach sich ziehen könnten.

Darüber hinaus wären zu den Feststellungen der Wareneingangsverkürzung und der nicht zeitgerechten Eintragungen Ermittlungshandlungen zu führen, die diese Feststellungen untermauern.

Im Hinblick auf den Umfang der noch erforderlichen Prüfungs- und Ermittlungshandlungen erscheint es im Sinne der Verwaltungsökonomie nicht zielführend, diese durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzunehmen oder in deren Auftrag vom FA vornehmen zu lassen, da in letzterem Fall ebenfalls ein umfangreiches und schriftliches Stellungnahmeverfahren zur Wahrung des jeweiligen Parteiengehörs erforderlich wäre.

Zur diesbezüglichen Ermessensübung (zu § 66 Abs 2 AVG) weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315, ZfVB 2004/234) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers

(über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Die Aufhebung und Zurückverweisung scheint daher nicht nur zweckmäßig sondern auch billig, da bei neuerlicher Entscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz hinsichtlich allfälliger Bescheidänderungen keine Verkürzung des Instanzenzuges eintritt und überdies eine Beschleunigung des Verfahrens (siehe oben) auch im Interesse der Partei gelegen ist.

Aufgehoben wird einerseits der angefochtene Bescheid und auch die diesen betreffende Berufungsvorentscheidung. Solche (uno actu vorzunehmenden) Aufhebungen von Erstbescheid und Berufungsvorentscheidungen sind erforderlich, weil die Berufungsvorentscheidung den angefochtenen Bescheid (bis zur abschließenden Berufungserledigung) aus dem Rechtsbestand verdrängt. Die Aufhebung nur des verdrängten Bescheides ginge daher ins Leere (*Langheinrich/Ryda*, FJ 2004, 338; *Ritz BAO*³, §289 Tz7) .

Wien, am 3. September 2008