

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat\_X in der Beschwerdesache Bf\_KG über die Beschwerden vom 29.11.2011 bzw. 17.10.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 29.9.2011 betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 2006-2009 bzw. vom 2.10.2012 betreffend Umsatzsteuer 2010 in der Sitzung am 12.8.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerde betreffend die Jahre 2006-2008 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert, die angefochtenen Feststellungsbescheide werden abgeändert.

I.2. Der Beschwerde betreffend die Jahre 2009-2010 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide werden abgeändert.

I.3. Die Abänderungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil bildet.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** über die Jahre 2006-2009 und Nachschau für u.a. 2010 bei der Bf wurde von der belangten Behörde festgestellt, die Bücher und Aufzeichnungen seien mangelhaft:

1. Warenentnahmen seien in großem Umfang als „Lagerkorrektur“ bzw. „Verbrauchserfassungen“ gebucht worden. Diesen Lagerentnahmen seien oftmals keine Erlöse zuordenbar gewesen.
2. Zu „leeren“ Lieferscheinen bzw. Ausgangsrechnungen habe von der Bf keine ausreichende Erklärung gegeben werden können.
3. Eine Ausgangsrechnung sei nicht über das elektronische System, sondern ohne Nummer erstellt worden, womit die Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen nicht überprüfbar sei.
4. Zu einem Warentausch sei keine ausreichende Erklärung und keine ausreichenden Unterlagen gegeben worden.

5. Händische Aufzeichnungen hinsichtlich Verbrauchserfassung und Kassastandsermittlung seien nicht mehr vorgelegen.
6. Naturalrabatte seien wertmäßig nicht erfasst worden, weshalb die kalkulatorische Überprüfung der Erlöse nicht möglich gewesen sei. Daher sei ein Sicherheitszuschlag verhängt worden.

In der Berufung (nunmehr **Beschwerde**, § 323 Abs 38 BAO) bringt die Bf dagegen vor:

1. Die höchsten Lagerkorrekturen und Verbrauchserfassungen seien geklärt und Erlösen zugeordnet worden (soweit die Korrektur nicht wegen Schwund oder Fehlabgaben erfolgte). Die Prüferin habe diese Aufstellung hingegen nicht gewürdigt und nicht anerkannt.
2. Leere Bons (Lieferscheine) stammten aus Produktabfragen für Lagermengen oder Preise, die irrtümlich mit „Abschluss“ statt mit „Korrektur“ abgeschlossen worden seien. In einem solchen Fall werde mangels Lagerabgang ein Null-Bon erstellt.
3. Eine einzige Ausgangsrechnung an die ebenfalls an der Bf beteiligte Schwester sei irrtümlich händisch statt elektronisch erstellt worden, jedoch in der Finanzbuchhaltung erfasst und damit richtig abgebildet worden.
4. Im Zuge des Warentausches mit einem Kollegen seien Warenab- und –zugang im Lagerprogramm erfasst worden. Vorgelegte Unterlagen seien nicht gewürdigt worden, lediglich die Tatsache, dass der Kollege den Warentausch nicht dokumentieren konnte als Grund für die Zurechnung bei der Bf herangezogen.
5. Händische Aufzeichnungen zur Verbrauchserfassung seien lückenlos geführt aber nicht zur Gänze aufgehoben worden. Die Vollständigkeit der Erlöserfassung ergebe sich aus dem stichprobenweisen Nachweis der Verrechnung mit den Krankenkassen. Weiters seien lediglich Hilfsaufzeichnungen zur Ermittlung des Kassastandes nicht aufbewahrt worden, der Kassastand sei jedoch täglich im Kassabuch erfasst und monatlich gebucht worden.
6. Im Prüfungszeitraum seien keine Naturalrabatte gewährt worden, sondern nachweislich nur Geldrabatte als Gutschriften. Eine kalkulatorische Erlösüberprüfung sei vom steuerlichen Vertreter erstellt und vorgelegt worden.
7. Aus einem Vergleich der effektiven Apothekenspanne laut Apothekenverband mit jener der Bf gehe hervor, dass die Spanne der Bf 1,34-2,17% besser als der Durchschnitt liege – dies trotz erheblicher Beeinträchtigung durch eine U-Bahnbaustelle im Prüfungszeitraum.

Zur Beschwerde nimmt die belangte Behörde wie folgt **Stellung**: Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Es sei im Prüfungsverfahren wiederholt darauf hingewiesen worden, dass nach Ansicht der belangten Behörde weitere Einnahmen vorlägen und nicht alle Geschäftsfälle aufgezeichnet worden seien. Seitens des Programmierers des EDV-Systems der Bf selbst

sei ein Maßnahmenkatalog erstellt worden, der Änderungen zur BAO-Konformität der Aufzeichnungen der Bf enthalte.

1.

Lagerkorrekturen seien nicht hinreichend aufgeklärt worden. In den Jahren 2006-2008 seien über 10.000 Korrekturbuchungen vorgenommen worden, Abbuchungen von rund 78.000 Euro stünden Zubuchungen von rund 62.000 Euro gegenüber, sodass Lagerabgänge im Betrag von rund 16.000 Euro übrig blieben. Diese verteilten sich auf alle Warengruppen, im besonderen auf Drogerieartikel und Spezialitäten. Gezogene Proben von Geschäftsfällen ließen sich nicht mehr nachvollziehen. Nach der Entnahme über „Lagerkorrektur“ sei die letztliche Verwendung nicht mehr nachprüfbar gewesen. Rücklieferungen von Medikamenten seien ebensowenig belegt wie Schwund und Fehlabgaben.

Unter Verbrauchserfassung liege ein Warenabgang über gut 59.000 Euro vor. Die Erklärung, es handle sich um nacherfasste Rezepte und Änderungen der Pharmazentralnummer insbesondere bei X-artikeln. Diese Erklärung sei nicht im Zuge der Besprechung und Besichtigung, sondern erst später beim steuerlichen Vertreter abgegeben worden. Angeblich vorhandene handschriftliche Aufzeichnungen über vorab an Stammkunden abgegebene Waren vor Rezeptvorlage seien nicht vorhanden gewesen (vgl. Streitpunkt 5).

Zu Lagerkorrekturen werde auch auf Streitpunkt 3., zu Verbrauchserfassung auf Streitpunkt 4. hingewiesen.

2. Es gehe nicht um leere Bons, wie in der Beschwerde ausgeführt, sondern um leere Lieferscheine und leere Ausgangsrechnungen, die zwar Nummer und Kundennahmen, jedoch keine Artikel enthielten. Dafür gebe es bisher keine Erklärung.
3. Die Bf habe erklärt, sie könne jederzeit auch zu Hause eine Rechnung erstellen. Durch nummernlose Rechnungen außerhalb des Systems sei jedoch die Überprüfbarkeit nicht mehr gewährleistet. Auch ist fragwürdig, weshalb der Verkauf an die Schwester über Lagerkorrektur und nicht über normalen Warenabgang gebucht worden sei.
4. Über den angeblichen Warentausch mit dem Kollegen fehlte es an jeglichen Unterlagen. Am 5.6.2006 (Pfingstmontag, kein Apothekenbetrieb) seien Waren im Wert von 860,59 Euro über „Verbrauchserfassung“ aus dem Lager entnommen worden. Ursprünglich habe die Bf angegeben, Angestellte müssten die Ware entnommen haben. Später seien Zubuchungen vom 30.3. (87,94 Euro) und 23.5.2006 (315,15 Euro) als Warentausch ins Treffen geführt worden.
5. Händische Aufzeichnungen seien nicht mehr vorhanden gewesen. Die Beweisführung der Verbrauchserfassung über die Krankenkassa sei in den einzelnen Geschäftsfällen weder chronologisch noch warenbezogen gelungen. Hilfsaufzeichnungen zur Kassaverprobung seien aufzubewahren.
6. Naturalrabatte gebe es sehr wohl. Im Warenbezugsjournal seien 2006-2008 insgesamt 2232 Buchungen mit Wertansatz 0 festgestellt worden mit einem Gesamtergebnis von 7480 Positionen.

7. Diese Naturalrabatte seien bei der Kalkulation nicht zum Ansatz gebracht worden. Dabei sei erwähnt, dass gerade über den Großhandel einzelne Artikel über 50% rabattiert würden.

Die Sicherheitszuschläge stützten sich auf Warenentnahmen von insgesamt 75.601,08 Euro, denen keine Erlöse zugerechnet werden konnten. Nach Abschlägen für nachgereichte Rezepte, Fehlabgaben, Korrekturbuchungen, Sonderartikelverkauf und Änderungen der Pharmazentralnummer sei ein Durchschnittsaufschlag vorgenommen worden, der eine Gesamtdifferenz von 78.000 Euro für drei Jahre ergebe. Dieser Betrag sei auf die Prüfungsjahre gleichmäßig aufgeteilt und in den Nachschauzeitraum gezogen worden. Die Zuschätzung entspreche ca. 7,5 % der Privatumsätze.

Dazu verfasste die Bf eine **Gegenäußerung**: Die vorgelegten Standardauswertungen hätten bei bisherigen Prüfungen immer genügt, erst die gegenständliche Prüfung habe genauere Daten abverlangt, weshalb die Auswertung länger gebraucht habe. Die Forderung nach Datenerfassungsprotokollen etwa sei eineinhalb Jahre vor Veröffentlichung der Kassenrichtlinie erfolgt. Der vom Programmierer erstellte Maßnahmenkatalog (AS 181 des Bp-Arbeitsbogens) nehme auf die von der Betriebsprüfung geforderten Auswertungen bezug, doch indiziere diese Anpassung nicht, dass die Aufzeichnungen nicht auch vorher ordnungsgemäß gewesen seien.

1.

In den Lagerkorrekturen seien folgende Korrekturmaßnahmen erfasst: Abfassungen für eigenerstellte Produkte (Fälle seien dargelegt worden), Änderungen der Pharmazentralnummer (Listen seien übergeben worden), Rücklieferungen an den Großhandel wegen drohenden Ablaufdatums (wobei die Neulieferung als Warenzugang erfasst werde), Warendiebstahl, Inventurdifferenzen von 5 Jahren (letztere beiden liegen im Toleranzbereich eines normalen Schwundes und rechtfertigten keine Zuschätzung). Die Grundlagen seien durch Berechnungen erklärt worden, zusätzliche Aufstellungen des Großhandels würden folgen.

Vom Überhang der Abbuchungen aus Verbrauchserfassung entfielen auf nacherfasste Rezepte Waren zum AEP [Einstandspreis] von 28.719,34 Euro, die zuordenbar gewesen seien. Im Erlös seien Sonderartikel im Wert von 23.175,62 Euro (Verkaufspreis) enthalten, was die Differenz der Verbrauchserfassung ebenfalls schmälere. Listen dazu seien an die Betriebsprüfung übergeben worden. Neue Auswertungen hätten ergeben, dass im Prüfungszeitraum ein gleich hoher Verbrauch von Medikamenten vom Lager erlöslos abgebucht worden sei, wie mit den Rezepten nacherfasst worden sei.

2. Bei leeren Lieferscheinen ginge es um Warenreservierungen durch Kunden. Komme es zu keiner Abholung, würde der leere Lieferschein durch eine leere Ausgangsrechnung abgerechnet.

3. Eine einzige händische Rechnung ohne Rechnungsnummer, die außerdem in der Buchhaltung erfasst sei, rechtfertige keine Schätzung.
4. Der Abgang und Zugang von Waren im Zuge des Warentausches sei der Prüferin dargestellt worden und seien in der Buchhaltung erfasst. Es fehlten lediglich Lieferscheine dazu.
5. Das Heft über Verbrauchserfassung von Medikamentenabgaben an Stammkunden sei auch deshalb nicht vorgelegt worden, weil Kundennamen mit Sozialversicherungsnummer dem Datenschutz und der Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Blätter aus dem Heft seien entsorgt worden, sobald Rezepte und damit Erlöse nacherfasst gewesen seien, weil damit die Brücke von der Warenabbuchung zum Umsatzerlös gegeben gewesen sei.
6. Die Ausführungen zu Naturalrabatten seien korrekt. Mit dem Kundenbetreuer der Firma Herba seien nur Barrabatte vereinbart worden. Lediglich im Telefonverkauf kämen Naturalrabatte vor, würden mit der Ausgangsrechnung dokumentiert und als normaler Wareneingang zugebucht; sie seien nur bei Drogerieartikeln und bei B, C und D gebräuchlich. Ein Korrekturvorschlag zur ihrer Ansicht nach richtigen Erfassung von Naturalrabatten müsse von der Behörde kommen.
7. Eine nach Ansicht der Betriebsprüfung mangelhafte Verprobung durch den steuerlichen Vertreter stelle keinen Schätzungsgrund dar. Barrabatte ergäben sich überdies aus der Differenz zwischen Wareneinkauf und Erlös abzüglich Deckungsbeitrag.

Differenzen aus der Verbrauchserfassung (rd. 59.000 Euro) und aus Lagerkorrekturen (rd. 16.000 Euro) rechtfertigten keine Zuschätzung von 78.000 Euro – zumal unter Berücksichtigung der vorgetragenen Einwendungen. Die Ausführungen zu den überdurchschnittlichen Gewinnspannen seien nicht einmal kommentiert worden. Es werde unterstellt, hochpreisige Medikamente (Wert 100-180 Euro) seien bar abgegeben worden, obwohl die Kunden nur die Rezeptgebühr zu entrichten gehabt hätten; zudem unterliegen diese nur über den Großhandel beziehbaren Medikamente einer verstärkten Kontrolle und seien über Lieferscheine nachvollziehbar. Es sei jedoch kein einziger nicht erfasster Lieferschein des Großhandels beanstandet worden.

Am Beginn der Beschwerde und Ende ihrer Ausführungen schildert die Bf den Ablauf der Schlussbesprechung: Zunächst habe die Betriebsprüfung die Bf mit einer griffigen Zuschätzung von 40.000 Euro netto wegen schwerwiegender Mängel konfrontiert. Nach durchgeföhrter Diskussion sei das Wort „schwerwiegend“ gestrichen und die Zurechnung auf 26.000 Euro jährlich herabgesetzt worden, ohne dass jemals eine Berechnung vorgelegt worden wäre. Alle übergebenen Unterlagen seien kaum oder nicht gewürdigt worden.

In der mündlichen Verhandlung wird ergänzend vorgebracht: seitens der Bf, dass die Beanstandungen bloße Bedienmängel beträfen, jedoch zu keinen Mängeln in der Buchhaltung geführt hätten; seitens der belangten Behörde, dass damit sehr wohl die Buchhaltung mangelhaft gewesen sei, etwa auch dadurch, dass Lagerkorrekturen immer

ohne Begründung gebucht worden seien, obwohl die EDV ein Begründungsfeld vorsehe, was eine Nachvollziehbarkeit ermöglichen würde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die Bf betreibt eine Apotheke. Bei der Bf gab es festgestellt durch die Außenprüfung der belangten Behörde in den Jahren 2006 bis 2008 formelle Mängel, insbesondere sind Grundaufzeichnungen über Korrekturbuchungen und Verbrauchserfassungen nicht aufbewahrt worden. Anhand der vorgelegten Unterlagen konnte zwar ein Großteil der aufgezeigten Differenzen nachvollzogen werden, jedoch nicht die Geschäftsfälle im einzelnen.

Aus Lagerkorrekturen ergibt sich über drei Jahre (2006-2008) ein Fehlbetrag von 16.000 Euro, der nicht aufgeklärt werden konnte. Der Abgang aufgrund von Verbrauchserfassungen im Ausmaß von rund 59.000 Euro erscheint im Ausmaß von 29.000 Euro (nacherfasste Rezepte) aufgeklärt; den verbleibenden 30.000 Euro Verbrauchserfassung (zum Einstandspreis) stehen Umsätze von 23.000 Euro aus Sonderartikeln gegenüber. Unter Berücksichtigung der Handelsspanne daraus bleiben aus Lagerkorrekturen und Verbrauchserfassungen Buchungen im Ausmaß von rund 30.000 Euro nicht nachvollziehbar, somit rund 10.000 Euro jährlich.

Während die Abwicklung leerer Lieferscheine dem Senat hinreichend plausibel erscheint (Erklärung der Fa A, AS 108 des Bp-Arbeitsbogens), stellt eine nicht nummerierte Rechnung an die Schwester einer Gesellschafterin einen formalen Mangel dar, und ein angeblicher Warentausch, zu dem es verschiedene Sachverhaltsschilderungen, u.a. eine Entnahme durch Mitarbeiter gegeben hat, ist im System nicht nachvollziehbar.

Letztlich sind händische Aufzeichnungen zur Verbrauchserfassung, zu Medikamentenabgaben an Stammkunden und zur Kassastandsermittlung nicht aufbewahrt worden. Dabei handelt es sich um Grundaufzeichnungen, die der Aufbewahrungspflicht nach § 131 BAO unterliegen. Aufgrund fehlender Aufzeichnungen und mangelnder Dokumentation der Verbrauchserfassung (etwa durch Eingabe einer Begründung, was vom Programm zwar vorgeschlagen wurde, vom Anwender jedoch übergehbar war) war auch die Verbuchung von Natural- bzw. Barrabatten nicht hinreichend auf den Einzelfall bezogen nachvollziehbar.

Die Fehlbedienungen bei Verwendung des EDV-Systems der Bf haben somit zu formellen Mängeln geführt, die zur Schätzung nach § 184 Abs 3 BAO berechtigten. Auch ist der Ansatz eines Sicherheitszuschlages im vorliegenden Fall ein adäquates Mittel, weil nicht einzelne Mängel aufgegriffen wurden, sondern aufgrund der Summe der vorgefundenen Mängel eine Umsatzerhöhung in jenem Ausmaß erfolgte, das bei den vorgefundenen Mängeln möglich erscheint. Die Schätzung erscheint auch der Höhe nach plausibel, denn schon aus zwei der angeführten Mängel (nicht nachvollziehbare Differenzen bei Verbrauchserfassung und Lagerkorrekturen) ergeben sich unaufgeklärte Fehlbeträge von 10.000 Euro jährlich. Unter Bedachtnahme auf die weiteren Mängel (insbesondere

fehlende Grundaufzeichnungen) erscheint die pauschale Zuschätzung von 26.000 Euro jährlich gerechtfertigt, zumal dies nur rund 1,3 % des Umsatzes sind und somit am unteren Ende eines zulässigen Sicherheitszuschlages angesiedelt ist.

Die Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze um 26.000 Euro jährlich führt zu einer jährlichen zusätzlichen Umsatzsteuerschuld von 5.200 Euro. Diese ist ertragsteuerlich zusätzlich zu passivieren, weshalb die Feststellungsbescheide entsprechend abzuändern waren.

Feststellungen über vorliegende Mängel wurden seitens der belangten Behörde nur für die Jahre 2006-2008 getroffen. In die beiden Folgejahre wurden diese Feststellungen einfach "hinübergezogen", ohne auf diese Jahre bezogene Prüfungshandlungen durchgeführt zu haben, weil das Vorhandensein der selben Mängel auch in diesen Zeiträumen vermutet wurde. Eine bloße Vermutung reicht als Begründung für die Festsetzung einer Steuer jedoch nicht aus. Es bedarf fundierter Feststellungen den konkreten Veranlagungszeitraum betreffend. Die Übertragung von Sachverhaltsfeststellungen, die andere Veranlagungszeiträume betreffen, erfüllt diese Bedingung nicht. Daher war die Zuschätzung in den Jahren 2009 und 2010 rechtswidrig.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist unzulässig, weil die Entscheidung von der Lösung einer Sachverhalts- und nicht einer Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG abhängig war.

Wien, am 19. August 2015