



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0562-L/08,
GZ. RV/0506-L/08,
GZ. RV/0504-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CG, vom 29. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 25. Jänner 2008 betreffend Zurücknahme einer Berufung (§§ 85, 275 BAO) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für 2004 und 2005 sowie die Berufung vom 8. November 2007 gegen die Bescheide vom 3. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer für 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. A.) Die Bw. führt einen Pizzabetrieb der im Jahr 2007 einer Betriebsprüfung (für die Jahre 2003 bis 2005) unterzogen wurde. Der Prüfer hielt dabei folgendes fest:

a. Allgemeines:

(1) Die CG OEG (Bw.) sei am 27. November 1996 ins Firmenbuch eingetragen worden. Im Prüfungszeitraum 2003 bis 2004 seien die Gesellschafter CA (95%) und LG (5%) beteiligt, im Zeitraum 2005 die Gesellschafter CA (50%) und CN (50%).

(2) Für 2004 seien keine Erklärungen eingereicht worden, sodass man die Bemessungsgrundlagen für Umsatz und Gewinn bisher gemäß § 184 BAO geschätzt habe.

Die Firma habe bisher nachstehende Umsätze bzw Gewinne erzielt

	2003	2004	2005

Umsätze	66.194,00 €	215.000,00 €	360.758,00 €
Gewinn	6.134,00 €	21.500,00 €	59.147,00 €

Der Betrieb in der H-Str. 5 sei per 24. Februar 2004 um 10.000,00 € + 20% USt verkauft worden. Am 1. März 2004 habe man einen Pizzastand in P. um 100.000,00 € netto erworben, im Juni 2005 sei ein weiterer Pizzastand in der PC gekauft worden.

b. Zuschätzung Gewinnermittlung 2004 und 2005:

(1) Die bisherige Losungsermittlung sei mittels Registrierkasse erfolgt, wobei die einzelnen Geschäftsfälle im Speicher mitprotokolliert würden. Diese täglichen Bewegungen habe man weder körperlich noch in Datenform vorlegen können, weshalb eine passive Überprüfungs- und Verprobungsmöglichkeit nicht gegeben sei (Nachvollziehbarkeit der Summenbildung). Durch die Nichtaufbewahrung dieser Grundaufzeichnungen im Prüfungszeitraum liege ein formeller Mangel vor, der jedenfalls ab der Geltung von § 131 Abs 3 BAO und § 163 Abs 1 BAO idF BGBl Nr. 2006/99 I ab 1. Januar 2007 für sich alleine geeignet sei, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Kaffee und Spirituosen 2004 und 2005: Folgender Einkauf sei bisher getätigt worden

	2004	2005
Einkauf Kaffee	1.745,65 €	1.564,52 €
Einkauf Spirituosen	1.207,99 €	968,70 €

Dem Einkauf stünden bisher nachstehende Erlöse laut Registrierkasse gegenüber:

	2004	2005
Erlöse Kaffee	14,60 €	1.588,75 €
Erlöse Spirituosen	316,00 €	68,00 €

Kalkulatorisch ergäben sich schon bei diesen beiden Umsatzgruppen Differenzen von 20.000,00 € bis 25.000,00 € pro Jahr. Zudem sei der Kaffeeinkauf im Jahr 2005 rückläufig, obwohl bereits ab Juni 2005 ein weiterer Pizzastand hinzugekommen sei. Das bedeute, dass in 10 Monaten Betrieb im Jahr 2004 mehr eingekauft worden sei, als in den rechnerischen achtzehn Monaten Betrieb im Jahr 2005.

(3) Die Monate Januar und Februar 2004 seien nicht gebucht worden, obwohl der Betrieb in der H-Str. 5 in diesen zwei Monaten noch geöffnet gewesen sei. Auch der Erlös aus dem

Verkauf des Betriebes iHv. 10.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer scheine nicht in den Erklärungen auf.

(4) Fehlende Wareneinkäufe 2004 und 2005:

In den Monaten Juni und Juli 2004 seien laut Buchhaltung keine Teiglinge eingekauft worden. Weiters stünden teilweise die einzelnen Einkäufe zueinander im krassen Missverhältnis, sodass hier auch von fehlenden Eingangsrechnungen auszugehen sei.

(5) Verprobung der 10%igen Umsätze - Allgemeines:

Im Zuge der aktiven Verprobung seien die Umsätze aus den Pizzaverkäufen in den Jahren 2004 und 2005 einer näheren Betrachtung unterzogen worden. Dabei seien folgende Erlöse geschätzt bzw. erklärt worden:

	2004	2005
Erlöse Umsätze 10%	123.000,00 €	237.309,64 €
Erlöse Umsätze 20%	92.000,00 €	123.448,40 €

Bei der Verprobung sei man wie folgt vorgegangen:

Zunächst seien die einzelnen Komponenten, die für die Pizzabäckerei essentiell seien, anhand der vorgelegten Einkaufsrechnungen herausgeschrieben worden. Danach habe man die einzelnen Sparten anhand ihrer Einsatzverhältnisse hochgerechnet. Die Pizzas (korrekte Mehrzahlform ist sowohl Pizzas als auch Pizzen) seien – nicht zuletzt durch den Verkauf von Viertelstücken – relativ groß, also nicht mit üblicherweise in der Gastronomie erhältlichen Pizzas zu vergleichen. Bei einem Testkauf hätten die einzelnen Pizzas bis zu 82 dag gewogen.

Bei der Hochrechnung sei grundsätzlich von folgenden Prämissen auszugehen:

Teigling 40 dag; Hauptzutaten Käse, Thunfisch, Schinken usw. 30-40 dag und Nebenzutaten Tomatenpulp, Zwiebel, Pfefferoni, Gewürze, Öl usw. 10 dag.

Für 2004 und 2005 legte die BP eine Reihe von Tabellen zur Kalkulation vor.

(6) Jahr 2004:

Bereits im Jahr 2004 zeige sich, dass sich aus den zugekauften Teiglingen bereits um einiges mehr an kalkulatorischen Umsätzen ergeben würde, wobei unklar sei, wie hoch die Einkäufe in den Monaten Juni und Juli gewesen seien.

Betrachte man die Umsätze, die bei einem Belag von rund 20 dag Pizzakäse pro Pizza erzielt würden, sei die Differenz bereits mit 50.000,00 € anzusetzen. Bei Hochrechnung dieser einzelnen Pizzaelöse nach Sparten reduziere sich diese Differenz um etwa 15.000,00 € auf

ca. 35.000,00 €. Weiters sei auffällig, dass im November 2004 nur insgesamt 51,63 kg an Toastschinken eingekauft wurden, obwohl gerade die Monate November und Dezember eines Jahres die umsatzstärksten Monate seien. Es sei daher davon auszugehen, dass man nicht alle Eingangsrechnungen erfasst habe. Schließlich würden auch die getätigten Bankeinlagen die erklärten Umsätze (brutto) um 40.000,00 € übersteigen.

(7) Jahr 2005:

Der Einkauf an Zutaten beim Standort M. 2004 und 2005 sei wie folgt aufzulisten:

Zutaten	10 Monate 2004	12 Monate 2005
Pizzakäse	5.376,00 kg	4.794,00 kg
Thunfisch	544,24 kg	328,72 kg
Toastschinken	1.716,70 kg	1.029,97 kg
Salami	795,08 kg	821,53 kg
Bauchspeck	56,17 kg	70,81 kg
Spinat	270,00 kg	257,50 kg
Broccoli	175,00 kg	190,00 kg
Spargel 430g	18,06 kg	27,52 kg
Teiglinge	15.850 St	20.520,00 St

Vergleiche man den Einkauf des Jahres 2005 (Standort M.) mit dem des Jahres 2004 – insbesondere Toastschinken – so zeige sich insgesamt, dass sich der Einkauf ca. um die Hälfte reduziert habe.

2004 gesamt 1.716,00 kg in 10 Monaten, ergebe rund 2000 kg in 12 Monaten.

2005 gesamt 1.029 kg in 12 Monaten.

Demgegenüber würden die anderen Zutaten nicht in diesem erheblichen Ausmaß vom Jahr 2004 abweichen. So seien zB mehr Salami und mehr Bauchspeck eingekauft worden, als im Jahr zuvor. Ein derartiger Rückgang an Schinkenpizzas, während die anderen Pizzas eher gleich geblieben seien, könne nicht als glaubwürdig angesehen werden, vor allem nicht bei einem Standort, bei welchem vorwiegend Geschäfte mit Laufkundschaft getätigt würden.

Nach Ansicht der BP sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass nicht alle Eingangsrechnungen im Jahr 2005 Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten, verbunden mit der Folge, dass auch nicht alle Umsätze erklärt worden seien.

Der Mehleinkauf 2005 zeige folgendes Bild:

07.01.2005	10 kg
03.03.2005	25 kg
10.8.2005	30 kg
22.8.2005	80 kg
06.10.2005	20 kg
20.10.2005	40 kg
10.11.2005	20 kg
	225 kg

Im Zuge der Durchsicht der einzelnen Eingangsrechnungen sei auffällig gewesen, dass im Jahr 2005 auch Mehl in größeren Mengen eingekauft worden sei. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, dass man Pizzateiglinge selbst hergestellt habe. Bei einem Einsatz von rund 300 g Mehl pro Pizzateigling würden sich etwa 750 Pizzas aus den oben angeführten Mengen erzeugen lassen, was einem Umsatz von 4.500,00 € netto entsprechen würde. Allerdings ergebe sich aus der Tabelle, dass nicht in allen Monaten Mehl eingekauft worden sei, sondern der Großteil in den Monaten August und Oktober.

(8) Aufgrund der formellen und materiellen Mängel nehme die BP für die Jahre 2004 und 2005 Zuschätzungen nach § 184 BAO vor. Die Differenzen im Bereich Kaffee und Spirituosen rechne man den 20%igen Umsätzen zu. Für das Jahr 2004 werde eine Kalkulationsdifferenz von 35.000,00 € zugerechnet, sowie die fehlenden Erlöse der Monate Januar und Februar.

Für das Jahr 2005 werde angenommen, dass in diesem Zeitraum zumindest soviel Umsatz erzielt worden sei, wie im Jahr 2004. Der erzielte Umsatz 2004 werde daher auf das Jahr 2005 umgelegt.

	Umsätze 20%	Umsätze 10%
	2004	2005
Fehlende Erlöse Januar	3.000,00 €	2.000,00 €

Fehlende Erlöse Februar	3.000,00 €	2.000,00 €
Verkauf Filiale	10.000,00 €	0,00 €
Umsatzzuschätzung	20.000,00 €	35.000,00 €
Summe	36.000,00 €	39.000,00 €
WEK	-10.000,00 €	-2.000,00 €
Gewinnerhöhung	26.000,00 €	41.000,00 €
Gewinnerhöhung gesamt		67.000,00 €

Hochrechnung

	2004	2005
Erlöse Umsätze 10% in zehn Monaten	161.000,00 €	235.291,44 €
Erlöse Umsätze 20% in zehn Monaten	112.000,00 €	123.448,40 €
Erlöse Umsätze 10% in 19 Monaten	305.900,00 €	235.291,44 €
Erlöse Umsätze 20% in 19 Monaten	212.800,00 €	123.448,40 €
Wareneinkauf 10% bisher	45.265,65 €	63.892,84 €
Wareneinkauf 20% bisher	24.172,72 €	32.522,43 €
RAK	3,56	3,68
RAK	4,63	3,80
Zuschätzung Umsätze 10%		70.000,00 €
Zuschätzung Umsätze 20%		89.000,00 €
Erhöhung Wareneinkauf 10%		21.923,73 €
Wareneinkauf 20%		13.329,85 €

Gewinnerhöhung		123.746,42 €
----------------	--	--------------

B. Im Rahmen der Schlussbesprechung wurden nach Berücksichtigung von Einwendungen Abänderungen der ursprünglich geplanten Zuschätzungen wie folgt vorgenommen:

Bezeichnung	Steuer	2004	2005
Zuschätzung	Umsatz 10%	35.000,00 €	40.000,00 €
Zuschätzung	Umsatz 20%	10.000,00 €	40.000,00 €

Eine Berücksichtigung der bisher nicht angesetzten Monate Januar und Februar 2004 erfolgte wie nachstehend angeführt:

Bezeichnung	Steuer	2004
Erlöse aus Anlagenverkauf	Umsatz 20%	10.000,00 €
Losungen	Umsatz 10%	9.091,93 €
Losungen	Umsatz 20%	1.396,16 €
Eigenverbrauch	Umsatz 10%	198,18 €
Eigenverbrauch	Umsatz 20%	181,66 €
Buchwert Anlagenabgang		- 7.085,61 €
Sonstige Ausgaben		- 10.867,37 €
Wareneinsatz		
Abziehbare Vorsteuer		- 808,67 €

Die Gewinnaufteilung wurde anhand der eingetragenen und bestehenden Beteiligungsverhältnisse vorgenommen.

C. Im BP-Bericht ergaben sich noch Änderungen gegenüber der Niederschrift: Für 2004 wurde ein zusätzlicher Lohnaufwand iHv. 13.740,50 anerkannt, die Ausgaben für Januar und Februar wurden mit 10.058,70 € angesetzt. Damit ergaben sich folgende Zurechnungen:

Umsatz

	2004	2005
Umsätze bisher	215.000,00 €	360.758,04 €

Zuschätzung Umsatz 20%	10.000,00 €	40.000,00 €
Zuschätzung Umsatz 10%	35.000,00 €	40.000,00 €
Erlöse aus Anlagenverkauf	10.000,00 €	
	270.000,00 €	440.758,04 €

Gewinnermittlung:

	2004	2005
Einkünfte bisher	21.500,00 €	59.147,91 €
Zuschätzung Umsatz 10%	35.000,00 €	40.000,00 €
Zuschätzung Umsatz 20%	10.000,00 €	40.000,00 €
Wareneinkauf zusätzlich	0,00 €	-20.000,00 €
Erlöse Anlagenverkauf	10.000,00 €	0,00 €
Anlagenabgang	-7.085,61 €	0,00 €
Erlöse Januar, Februar	10.867,37 €	0,00 €
Ausgaben Januar, Februar	-10.058,70 €	0,00 €
Gewinnerhöhung	39.998,62 €	30.573,25 €
Zusätzliche Ausgaben	-13.740,50 €	0,00 €
Gebühren	0,00 €	1.856,00 €
Einkünfte	96.481,18 €	151.577,16 €

2. Gegen die vom Finanzamt vorgenommenen Zuschätzungen in den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften vom 3. Oktober 2007 betreffend die Jahre 2004 und 2005, erhob die Bw. mit Schreiben vom 8. November 2007 Berufung. Ebenso wurde mit weiterem Schreiben vom 8. November 2007 gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 3. Oktober 2007 für 2004 und 2005 Berufung eingelegt, dabei führte die Bw. aus, die Begründung reiche sie binnen 14 Tagen nach.

3. Am 19. November 2007 erließ das zuständige Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag zu den Berufungen betreffend die Umsatz- und Feststellungsbescheide für 2004 und 2005. Eine Berufung müsse enthalten: Die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten

werde, die Erklärung welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung. Die angeführten Mängel seien beim zuständigen Finanzamt bis zum 5. Dezember 2007 zu beheben.

4. Im Schreiben vom 5. Dezember 2007 (Mängelbehebung) wurde von der Bw. ausgeführt, die Höhe der Umsatzsteuer und die Feststellungsbescheide würden angefochten. Man beantrage die Aufhebung der Umsatzsteuernachzahlung und die Korrektur der Feststellungsbescheide.

Man habe die Tatsache ignoriert, dass die Bw. 2004 neu in diese Branche eingetreten sei und die Mitarbeiter zuwenig Ahnung von den Zutaten für die Pizza gehabt hätten. Daraus sei von Seiten der Finanzverwaltung eine Zuschätzung entstanden. Die Bw. müsse sich als Ausländer von den Mitbewerbern in der Qualität und Quantität unterscheiden. Das könne nur dadurch geschehen, dass die Pizzas etwas größer und mehr belegt seien, als bei den anderen.

Da der Wareneinsatz etwas höher sei, verringere sich auch der Gewinn. Darum sei es nicht gerechtfertigt, noch einmal vom Finanzamt in Form einer Zuschätzung bestraft zu werden.

5. Mit Bescheiden vom 25. Januar 2008 wurde vom zuständigen Finanzamt ausgesprochen, dass die Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung für 2004 und 2005 als zurückgenommen gelte (Zurücknahmebescheide).

Dies wurde wie folgt begründet: Da nur der Spruch des Bescheides der Rechtskraft fähig sei, könne nur dieser Anfechtungsgegenstand sein. Die Angabe der Berufungspunkte grenze den Bereich ab, über den jedenfalls abzusprechen sei. Der Berufungsantrag solle es der Behörde ermöglichen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid anlaste. Die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden, müsse einen bestimmten oder zumindest bestimmbareren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus der Berufung ergeben müsse.

Das Schreiben vom 5. Dezember 2007 erfülle hinsichtlich der Feststellungsbescheide die Erfordernisse einer Mängelbehebung iSd § 275 BAO nicht. Bezeichnet habe man nur die angefochtenen Bescheide, nicht aber die angefochtenen Punkte. Ein Antrag auf Korrektur der Feststellungsbescheide habe weder einen bestimmten, noch einen bestimmbareren Inhalt, da er offen lasse, in welchem Umfang eine Änderung erfolgen solle. Da dem Auftrag, die Mängel der Berufung bis zum 5. Dezember 2007 zu beheben, hinsichtlich der Feststellungsbescheide nicht entsprochen worden sei, habe man gemäß § 275 BAO die Zurücknahme der Berufung aussprechen müssen.

6. Am 11. Februar 2008 nahm die BP zur Berufung betreffend Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 Stellung:

In der Berufung werde als einziges Argument vorgebracht, dass die Pizzas in den bezeichneten Jahren insgesamt größer und mit mehr Zutaten belegt gewesen seien, als die der Konkurrenz, weshalb die Zuschätzung zu Unrecht vorgenommen worden sei.

Andere Punkte (Umsätze 20% usw.) seien nicht angesprochen worden, daher könne dazu auch nicht Stellung genommen werden.

Bezüglich der Kalkulation werde auf das Besprechungsprogramm verwiesen. Im Jahr 2004 hätten sich auf Basis des Wareneinkaufes der Hauptzutaten Erlöse (berechnet nach dem Pizzakäse) von rund 204.800,00 € ergeben, was einer Differenz von 50.000,00 € netto gegenüber den erklärten Umsätzen entspreche.

Kalkuliere man den Umsatz nach den einzelnen Belägen (Salami, Thunfisch), so betrage die Differenz rund 35.000,00 € netto. Ausgehend von diesen Differenzen sei für das Jahr 2004 ein Betrag von 35.000,00 € den 10%igen Umsätzen zugeschätzt worden.

Im Jahr 2005 habe sich der Einkauf an Schinken um ca. 780 kg reduziert, obwohl gegenüber dem Jahr 2004 bereits 12 Monate geöffnet gewesen sei. Dieser Sachverhalt widerspreche dem Argument der Notwendigkeit höherer Zutaten gegenüber den Konkurrenten.

Für das Jahr 2005 sei davon ausgegangen worden, dass annähernd der gleiche Umsatz wie 2004 erzielt worden sei.

Die Zuschätzungen seien zu Recht erfolgt.

7. Gegen die Zurücknahmebescheide vom 25. Januar 2008 wurde mit Schreiben vom 29. Februar 2008 Berufung eingelegt. Beantragt werde, die Höhe der Zuschätzung – welche ungerechtfertigt sei – zu ändern.

8. Mit Schriftsatz vom 10. April 2008 (als Mängelbehebung bezeichnet) teilt die Bw. zu den Zurücknahmebescheiden für 2004 und 2005 mit, dass man bei der Prüfung die Tatsache ignoriert habe, dass die Bw. 2004 neu in die Branche eingetreten sei und die Mitarbeiter zuwenig Ahnung gehabt hätten, wie viel von den Zutaten auf eine Pizza komme. Daraus erfolge seitens der Finanzbehörde eine Zuschätzung. Da die Bw. mit dem Vorurteil eines Ausländers behaftet sei, müsse sie sich – um den vorhandenen Kundenstock aufrechtzuerhalten – von den Mitbewerbern in der Qualität und Quantität hervorheben. Das könne sie nur dann, wenn sie ihre Pizzas etwas größer mache und mehr belege, als die Mitbewerber.

Durch den Umstand, dass der Wareneinsatz der Bw. etwas höher sei, verringere sich auch der Gewinn. Darum halte es die Bw. für nicht gerechtfertigt, dafür noch einmal in Form einer Zuschätzung bestraft zu werden.

9. Berufungsvorentscheidung Zurücknahmebescheide für 2004 und 2005::

Die Berufung gegen die Zurücknahmebescheide wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2008 als unbegründet abgewiesen.

Dem Mängelbehebungsauftrag vom 19. November 2007 sei nicht entsprochen worden.

Ein Zurücknahmebescheid sei nach der Rspr nur gesetzwidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorliege oder die gesetzte Frist nicht angemessen sei (VwGH 12. Januar 1993, 92/14/0213). Keiner dieser beiden Gründe sei in der gegenständlichen Berufung behauptet worden. Auch aus der Aktenlage ergebe sich keine Gesetzwidrigkeit der Zurücknahmebescheide. Das Vorliegen von Mängeln der Berufung vom 8. November 2007 sei evident und in den Zurückweisungsbescheiden ausführlich dargelegt.

Die mit dem Mängelbehebungsbescheid vom 19. November 2007 gesetzte Frist sei auch nicht unangemessen gewesen, zumal sie der von der Bw. selbst in der Berufung vom 8. November 2007 vorgeschlagenen Frist zur Nachreichung der fehlenden Angaben (beantragte Änderungen und Begründung) entspreche.

In den gegenständlichen Berufungen werde lediglich versucht, die versäumte Mängelbehebung nunmehr nachzuholen.

Werde einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist, aber – gemessen am Mängelbehebungsauftrag – unzureichend entsprochen, gelte die Berufung kraft Gesetzes als zurückgenommen. Der Eintritt dieser Folge werde durch den auf diese Rechtstatsache bezugnehmenden, von der Behörde iSd § 275 BAO zu erlassenden (verfahrensrechtlichen) Bescheid nicht begründet, sondern festgestellt und könne somit durch nach Fristablauf vorgenommene (verspätete) Mängelbehebungen nicht mehr beseitigt werden (VwGH 28.2.1995, 90/14/0225).

10. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2008 wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 als unbegründet abgewiesen: Als einziges Argument der Berufung werde vorgebracht, dass die Finanzverwaltung die höhere Belegung der Pizzas ignoriert habe. Abgesehen davon, dass die Zuschätzung der Betriebsprüfung (BP) noch in weiteren Feststellungen ihre Ursache habe, komme dem Einwand selbst keine Berechtigung zu. Bereits im BP-Bericht seien Größe und Gewicht der Pizzas und deren Nichtvergleichbarkeit mit üblicherweise erhältlichen Pizzas explizit angeführt worden. Beide Faktoren habe man bei der Kalkulation sehr wohl berücksichtigt. Als Basis der Kalkulation habe der Wareneinkauf der Hauptzutaten gedient, wobei sich die Einsatzmengen aufgrund von Testkäufen bestätigt hätten bzw sogar noch darunter gelegen seien. Die Kalkulationen

hätten die im BP-Bericht angeführten Differenzen ergeben, die in Verbindung mit weiteren festgestellten Mängeln zu entsprechenden Zuschätzungen geführt hätten. Aufgrund der Vielzahl der Mängel seien die Zuschätzungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht erfolgt.

11. Mit Schreiben vom 21. April 2008 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Zurücknahmebescheide sowie Umsatzsteuer für 2004 bis 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

12. Die Berufung wurde am 20. Mai 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zurücknahmebescheide für 2004 und 2005:

Strittig ist die Rechtmäßigkeit der Zurücknahmebescheide.

a. Nach § 250 Abs 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- die Bezeichnung des Bescheides gegen den sie sich richtet;
- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und
- eine Begründung.

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs 1 oder 2 erster Satz BAO umschriebenen Erfordernissen, hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung der Mängel aufzutragen. Dies erfolgt mit dem Hinweis, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 275 BAO).

b. Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist, sie kann verlängert werden. Dies setzt einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag voraus (Ritz, § 275 BAO, Rz 13).

c. Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (VwGH 28.2.1995, 90/14/0225). Der Zurücknahmebescheid ist feststellend (VwGH 15.11.1995, 95/13/0233). Ein Zurücknahmebescheid ist auch dann zu erlassen, wenn die Mängelbehebung verspätet – wenn auch vor Erlassung des Zurücknahmebescheides – erfolgt (VwGH 27.2.1990, 89/14/0255; Ritz § 275 BAO, RZ 16).

Ist die Frist versäumt, kann die einmal eingetretene Sanktion des § 275 BAO nicht nachträglich wieder beseitigt werden.

Ein Zurücknahmebescheid ist nur gesetzwidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorlag oder die gesetzte Frist nicht angemessen war.

d. In der Berufung vom 8. November 2007 wurde dargelegt, die Begründung werde binnen vierzehn Tagen nachgereicht.

Im gegenständlichen Fall wurden in der Mängelbehebung vom 19. November 2007 drei Mängel, nämlich

- die Erklärung der Anfechtungspunkte
- die Erklärung der beantragten Änderungen und
- die Begründung

angeführt. Auf die Konsequenzen einer Fristversäumung wurde im Bescheid ausdrücklich hingewiesen (..... die Berufung gilt als zurückgenommen).

Das Schreiben der Bw. vom 5. Dezember 2007 in Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages enthält lediglich einen Antrag auf „Korrektur der Feststellungsbescheide“. Im zweiten Absatz wird auf die großen Pizzas verwiesen, die größer als bei den Konkurrenten sein müssten. Im dritten Absatz wird auf den durch den Wareneinsatz verringerten Gewinn eingegangen, der eine zusätzliche Bestrafung durch Schätzung nicht zulasse.

Damit enthält aber die Mängelbehebung der Bw. keine konkret beantragten Änderungen. Die von der BP ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen sich aus Zuschätzungen (zehn und zwanzig Prozent USt), dem Ansatz eines zusätzlichen Wareneinkaufes, einem bisher nicht erfassten Erlös aus einem Anlagenverkauf (2004), aus Anlagenabgängen (2004), nicht erklärten Erlösen Januar und Februar (2004) und weiteren Gewinnerhöhungen zusammen. Von der Bw. wird weder dargelegt, welche der Zurechnungen entfallen sollen, noch welche Teile der Zuschätzung aufrecht bleiben bzw allenfalls in einen Sicherheitszuschlag umgemünzt werden müssen, da die von der BP aufgezeigten Aufzeichnungsmängel unbestritten geblieben sind. Damit hat die Bw. bis zum Fristende 5. Dezember 2007 zwar einen Schriftsatz, aber keine Erklärung zum Ausmaß der beantragten Änderungen abgegeben. Der bloße Antrag auf „Korrektur der Bescheide“ kann diese Angaben nicht ersetzen.

Die für die Mängelbehebung gesetzte Frist von zwei Wochen war nicht unangemessen und es lagen auch Mängel nach § 250 BAO vor, sodass bei den Zurücknahmebescheiden von einer Rechtswidrigkeit nicht auszugehen ist.

Die Berufung gegen die Zurücknahmebescheide war aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Im übrigen hätte der Unabhängige Finanzsenat – wären keine Zurücknahmebescheide ergangen – die Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2004 und 2005 aus den nachstehend in Pkt 2 angeführten Gründen abweisen müssen.

2. Umsatzsteuer 2004 und 2005:

a. Beantragt wird die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005. Die Berufung richtet sich gegen die Umsatzzuschätzungen der Betriebsprüfung.

b. Der Betriebsprüfungsbericht aus 2007 führt eine Reihe von Mängeln an: Im Jahr 2004 habe man keine Erklärungen abgegeben; die täglichen Losungsaufschreibungen habe man nicht vorlegen können (Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen); bei Kaffee und Spirituosen hätten sich kalkulatorische Differenzen ergeben; die Monate Januar und Februar 2004 seien nicht verbucht gewesen; der Verkaufserlös von 10.000,00 € scheine nicht in den Erklärungen auf; die Einkäufe stünden in einem Missverhältnis, sodass die BP von fehlenden Eingangsrechnungen 2004 und 2005 ausgehe.

c. Gemäß § 184 Abs 3 BAO kann die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung schätzen, wenn Aufzeichnungen (die zu führen sind) nicht vorgelegt werden, Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, dass die sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen werden muss.

Die Aufzeichnung der täglichen Losungen ist Grundvoraussetzung für eine Überprüfung der Erlöse, die Nichtaufbewahrung der diesbezüglichen Unterlagen stellt einen schweren Aufzeichnungsmangel dar. Hinzu kommt die Nichtverbuchung von Erlösen und Verkaufserlösen. Die BP hat auch mit den vorhandenen Eingangsrechnungen kalkuliert. Die von der BP ermittelten Kalkulationsdifferenzen weisen auf Erlös- und Einkaufsfehl- oder Nichtverbuchungen hin. Die Differenzen sind nicht nur geringfügig. Die Auflistung der (unbestrittenen) Mängel ergibt vielmehr unzweifelhaft die Schätzungsberechtigung der Behörde.

d. Die Berechnung der Betriebsprüfung als solche wird in den Schriftsätzen der Bw. (dem Grunde nach) nicht angezweifelt. Die Bw. führt zur Kalkulation lediglich an, sie habe quantitativ größere Pizzas auf den Markt bringen müssen, als die Mitbewerber, dies habe die BP zu wenig beachtet.

Tatsächlich hat aber die Betriebsprüfung diesen Umstand in ihre Berechnungen miteinbezogen. So führt sie im Besprechungsprogramm vom 21. Juni 2007 an, „die Pizzas seien relativ groß und mit üblicherweise in der Gastronomie erhältlichen Pizzas nicht zu vergleichen. Bei Testkäufen hätten die einzelnen Pizzas bis zu 82 dag gewogen.“ Demgemäß geht die Betriebsprüfung bei der Kalkulation von ca. 85 dag aus (40 dag Teigling, 30-40 dag

Hauptzutaten und 10 dag Nebenzutaten). Diese Kalkulation verdeutlicht sie auch in den beigelegten Tabellen. Die BP hat also mit den erhöhten Werten gerechnet, die sich aus den Angaben der Bw. und den Feststellungen ergeben haben. Die Argumentation der Bw. ist damit widerlegt. Die Differenzen haben sich ergeben, obwohl man die großen Pizzas mit einkalkuliert hat. Andere Einwendungen hat die Bw. nicht vorgetragen, sodass für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar ist, warum die Zuschätzungen vermindert werden oder unterbleiben sollten.

e. Die BP hat im übrigen auch maßvoll und nachvollziehbar geschätzt. Bei einer Kalkulationsdifferenz von 20.000,00 € bis 25.000,00 € bei Kaffee und Spirituosen im Jahr 2004 hat sie nur 10.000,00 € angesetzt. Im Jahr 2005 wurden zusätzliche Wareneinkäufe von je 10.000,00 € gewinnmindernd berücksichtigt, deren Hochrechnung mit den RAK (3,68 und 3,80) zu den Zuschätzungen von je 40.000,00 € führen würde. Auch die getätigten Bankeinlagen haben nach der Darstellung der BP die erklärten Umsätze ungefähr in der Höhe der Zuschätzungsbeträge (40.000,00 €) überstiegen. Die Zurechnung von 35.000,00 € für die 10%igen Umsätze 2004 ergibt sich nach einer differenzierten Hochrechnung nach Sparten.

Fasst man man die oben dargestellten Sachverhalte zusammen, ist der Bw. eine Widerlegung der Zuschätzungen nicht gelungen, sie konnte auch nicht darstellen, dass die Berechnungen der BP einen Fehler aufweisen.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 13. Juni 2008