



GZ. RV/2501-W/08,
miterledigt RV/2499-W/08,
RV/2500-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dkfm BRUNO LEHERBAUER & CO KG, 1130 Wien, Spohrstraße 39,

I. vom 3. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. November 2007 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 sowie

II. vom 30. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. Mai 2008 betreffend Zurücknahme der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide bezüglich Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung zu **II.** wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Berufung zu **I.** wird hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide und der Feststellungsbescheide Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung zu **I.** wird hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

In einer bei der Berufungswerberin (Bw) abgehaltenen Betriebsprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass die Buchhaltung folgende Mängel aufweise: Im Kassabuch befänden sich oftmals ausgelackte und neu überschriebene Einträge. Die Monatssalden würden bis Jahresende anwachsen, obwohl die Kassa täglich gelehrt und mit exakt 125,90 EUR Wechselgeld bestückt werde. In den Kassaerlösen würden auch die Bankeingänge erfasst und vom steuerlichen Vertreter als Ausgabe wieder in Abzug gebracht. Rechnungsblöcke des Prüfungszeitraumes (Grundaufzeichnungen) seien nicht vorgelegt worden. Die Lösungsbücher seien nur in chinesischen Schriftzeichen vorgelegt worden. Trotz vielfältiger Produkt- und Preisstruktur und vieler Kleinbetragslosungen seien Mehrfachlosungen (bis zu 25 jährlich) festgestellt worden, was auf Lösungsmanipulation schließen ließe. Aufgrund dieser Mängel werde seitens des Finanzamtes ein Sicherheitszuschlag in Form einer griffweisen Schätzung festgesetzt. Dieser betrage 2003 5.000 EUR (Umsatz 810,43, Gewinn 10.180,04), 2004 10.000 EUR (Umsatz 53.717,40, Gewinn 10,04) und 2005 15.000 EUR (Umsatz 42.749,61, Gewinn -12.947,56).

Dagegen und gegen die Wiederaufnahmebescheide richtete sich die Berufung vom 3.12.2007. Die im Kassabuch vorgenommenen Berichtigungen sprächen eher für die tatsächliche Festhaltung der Ein- und Ausgänge. Dass tägliche Entnahmen nicht verbucht würden, habe keine Auswirkung auf die Richtigkeit der täglichen Eintragungen und insbesondere des täglichen Losungsumsatzes. Die unbaren Erträge aus Bankeingängen und Kreditkartenzahlungen seien deshalb über das Kassabuch erfasst, um die volle Tageslosung zu erfassen. Es sei unrichtig, dass Rechnungsblöcke des Prüfungszeitraum nicht vorgelegt worden seien. Die vorgelegten Lösungsbücher seien nachvollziehbar, was durch beigefügte Kopien (mit deutscher Übersetzung) belegt sei. Zur Behauptung der Mehrfachlosungen seien vom Finanzamt weder Beträge noch Datumsangaben gemacht worden, außerdem sei die Schlussfolgerung der Lösungsmanipulation abzulehnen. Seitens der Betriebsprüfung sei keine Kontrolle des Rohaufschlages erfolgt, dieser liege jedoch bei 519,8 % (2003), 305,9 % (2004) und 183,3 % (2005). Der Umsatzrückgang bei gleichbleibenden Einstandspreisen liege an den ab 2003 in der Umgebung angesiedelten Konkurrenzgeschäften, die zu einem Preisdruck im Verkauf geführt hätten. Bei ihrem unangemeldeten Besuch habe sich die Prüferin außerdem von der mangelnden Kundenfrequenz persönlich überzeugen können. Die Sicherheitszuschläge erschienen vollkommen unrealistisch und in keinsten Weise den wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens entsprechend.

Mit Bescheid vom 29.4.2008 wurde der Bw ein Mängelbehebungsauftrag erteilt, da die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide nicht begründet sei. Mit Schreiben vom

6.5.2008 entgegnet der steuerliche Vertreter der Bw, dass unter Hinweis auf die Berufungsschrift nochmals ausgeführt werde, dass im Hinblick auf die täglichen Kassalösungsaufzeichnungen sowie die wirtschaftliche Darstellung der Rohaufschläge in den einzelnen Jahren die Vornahme eines Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt gewesen sei, weshalb eine Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 30.5.2008 erklärte das Finanzamt die Berufung betreffend die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 275 BAO](#) für zurückgenommen, da ein bloßes Wiederholen der Berufungsausführungen gegen die Sachbescheide nicht erkennen lasse, worin die Unrichtigkeit der Wiederaufnahmebescheide gelegen haben solle. Dagegen erhebt die Bw mit 30.6.2008 Berufung und führt aus, mit dem Schreiben vom 6.5.2008 seien die Mängel behoben worden.

Mit Bescheiden vom 3.6.2008, besonders begründet mit Schreiben vom 2.6.2008, erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte: Das Auslacken und Überschreiben widerspreche den steuerlichen Aufzeichnungsvorschriften, mit 4.1.2005 sei sogar eine Einlage eingeflickt worden. Der Behörde sei als „Grundlösungsaufzeichnung“ lediglich ein Heft in chinesischen Schriftzeichen mit einigen Zahlen und am Ende der jeweiligen Aufzeichnung ein Strich und darunter ein Eurobetrag vorgelegt worden. Dieser habe dem steuerlichen Vertreter als Tageslösungsunterlage gedient. Das tatsächliche Kassabuch sei erst viel später vom steuerlichen Vertreter geführt worden. Es stehe fest, dass der Tageslosungsbetrag laut Kassabuch nicht den tatsächlichen Lösungen entspreche, das Kassabuch im Nachhinein geführt werde und die Salden ebenfalls nicht den tatsächlichen Kassaständen entsprächen. Entgegen den Angaben des steuerlichen Vertreters seien keine Rechnungsblöcke über den Prüfungszeitraum vorgelegt worden, obwohl bei Betriebsbesichtigung für das laufende Jahr ein solcher aufgelegt sei. Es seien zwar nunmehr deutsche Übersetzungen zu den Lösungsbüchern vorgelegt worden, doch ergäbe sich mangels Mengenangaben auch daraus keine Nachvollziehbarkeit. Die Lösungsanalyse sei in der Schlussbesprechung angesprochen und die entsprechenden Unterlagen von der steuerlichen Vertretung auch kopiert worden. Bei den festgestellten 16-25 jährlichen Mehrfachlösungen sei bei der vorliegenden Preisstruktur, Warensortiment und Vielzahl der Geschäftsvorfälle davon auszugehen, dass die Manipulation der Zahlen mathematisch als bewiesen gelte. Auch der Abfall des Rohaufschlages von 2003 bis 2005 werde vom steuerlichen Vertreter nicht erklärt. Letztlich sei noch anzumerken, dass nach gescheiterten mehrmaligen Anmeldeversuchen die Betriebsbesichtigung während der Öffnungszeiten am 6.2.2007 unangemeldet erfolgen habe müssen. Aufgrund all dieser formellen und materiellen Mängel seien Gewinn und Umsatz gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen. Die Höhe der Festsetzung des Sicherheitszuschlages begründe sich im Hinblick auf die

Einbringlichkeit sowie auf den Fortbestand des Unternehmens. Tatsächlich seien im Zuge der Prüfung nicht nur Buchführungsmängel festgestellt worden, sondern auch Einlagen, deren Herkunft nicht aufgeklärt habe werden können. Diese seien von der Außenprüfung bisher nicht berücksichtigt worden und würden nun bei Ermittlung des Umsatzes und Gewinnes erhöhend angesetzt (2003 7.400 EUR, 2004 12.210 EUR, 2005 19.042,61 EUR).

Im Vorlageantrag vom 30.6.2008 führt die Bw aus, in den Feststellungsbescheiden laut BVE laute der Spruch in allen Fällen auf Stattgabe, tatsächlich seien aber der ursprünglichen Bescheide verbösert worden. Auf Vorbringen wie etwa die Einlage aus Gehaltsmitten der Kommanditistin sei überhaupt nicht eingegangen worden.

Mit der Vorlage merkt das Finanzamt an, der Irrtum in der Bezeichnung der ART der Berufungserledigung irrelevant sei, weil sämtliche vorgeschriebenen Spruchbestandteile vorlägen und die Bw durch die unrichtige Bezeichnung nicht in ihren Rechten eingeschränkt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung 2003-2005

Die Bw führt einen Einzelhandel mit Textilwaren und Bekleidung. Die erklärten Umsätze und Einkünfte brachen aufgrund der Eröffnung einer Diskontkette in der näheren Umgebung ein. Die Buchführung der Bw wies Mängel wie Unvollständigkeit, fehlende Zeitnähe, fehlende Nachvollziehbarkeit von Korrekturen auf.

Gemäß [§ 184 Abs 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs 2 BAO](#) 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 ([§ 184 Abs 3 BAO](#)).

Aufgrund des erhobenen Sachverhaltes lag dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis zweifelsfrei vor. Das Finanzamt begründete die Höhe seiner Schätzung zunächst gar nicht, in

der Berufungsvorentscheidung dann „im Hinblick auf die Einbringlichkeit sowie auf den Fortbestand des Unternehmens“.

Mit dieser Begründung stellt das Finanzamt implizit fest, jenen Betrag hinzuschätzen, den sich die Bw leisten kann, ohne in Konkurs zu gehen. Eine derart geschätzte Steuerbemessungsgrundlage ist ein bloßer Willkürakt, der die tatsächlichen Verhältnisse mit keinem Wort würdigt. Die Einbringlichkeit einer Abgabe ist eine der Sachverhaltsermittlung nachgelagerte Frage. Dem unabhängigen Finanzsenat erscheinen die Schilderungen der Bw plausibel, dass der Rohaufschlag den wirtschaftlichen Verhältnissen ihres Gewerbebetriebes entspricht. Auch eine Einlagenleistung aus anderem erwirtschafteten Einkommen der Gesellschafter hält der unabhängige Finanzsenat nicht für abwegig. Schließlich erzielte die Bw auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung (siehe hierzu die Entscheidung vom 21.11.2012, RV/2498-W/08).

Das Finanzamt hat sich weder in der Begründung des Bp-Berichtes noch in der Begründung der Berufungsvorentscheidung mit der wirtschaftlichen Lage der Bw und den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Gesellschafter auseinander gesetzt. Es genügt nicht, eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach festzustellen. Bei der Auseinandersetzung mit der Höhe der Zuschätzung sind die wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst genau zu erörtern und die darauf basierende Schätzung entsprechend zu begründen. Dies ist hier nicht einmal im Ansatz geschehen, und so liefert das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat auch keinen Hinweis, selbst die von der Bw erklärten Steuerbemessungsgrundlagen zu hinterfragen. Die aufkeimende Konkurrenz gibt eine plausible Begründung für das Einbrechen der Erlöse.

Freilich bestehen gravierende formelle Mängel, aber weder das Erfassen von Zahlungen auf den falschen Konten (mit anschließender Umbuchung) noch das Nichterfassen von Entnahmen hat Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn. Die unterstellte Lösungsmanipulation wird vom Finanzamt ebenfalls nicht hinreichend begründet, denn einige paarweise gehäufte gleiche Lösungsbeträge über das Jahr verteilt liefern keinen hinreichenden Beweis.

Aus diesen Erwägungen sieht der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die von der Bw erklärten Steuerbemessungsgrundlagen der Wirklichkeit entsprechen.

II. betreffend Zurücknahmebescheide hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide

Gemäß [§ 250 Abs 1 BAO](#) hat eine Berufung die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, die Erklärung, in welchen Punkten dieser angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen begehrt werden und eine Begründung zu enthalten. Entspricht eine Berufung nicht diesen

Erfordernissen, gilt sie nach Ablauf einer von der Abgabenbehörde zu setzenden Frist zur Mängelbehebung als zurückgenommen ([§ 275 BAO](#) in der 2008 geltenden Fassung).

Der von der Abgabenbehörde mit Mängelbehebungsauftrag gerügte Begründungsmangel wurde von der Bw mit Schreiben vom 6.5.2008 behoben. Eine unschlüssige oder unrichtige Begründung ist nicht mit dem Fehlen einer Begründung gleichzusetzen (vgl. etwa VwGH 31.5.2011, [2008/15/0331](#); 18.2.1999, [98/15/0017](#)). Inwieweit die im Zuge der Mängelbehebung nachgereichte Begründung die ursprüngliche Berufung erfolgversprechend erscheinen lässt, ist im Zuge der inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen zu klären (UFS 23.10.2012, RV/0200-I/12 und RV/0201-I/12).

Durch die Aufhebung des Zurücknahmebescheides hat sich daher die Rechtsmittelbehörde mit der (ursprünglichen) Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide auseinanderzusetzen und über diese abzusprechen.

III. betreffend die Wiederaufnahmebescheide

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) kann die Behörde ein Verfahren amtswegig wieder aufnehmen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Im Betriebsprüfungsbericht verweist die Behörde zur Begründung der Wiederaufnahme auf das Ergebnis der durchgeführten Prüfung, wofür auf die Tz 3-5 (USt) bzw. 3, 4, 6 (F) des Bp-Berichtes verwiesen wird. In Tz 3 werden Mängel der Buchführung angeführt, die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen sind.

Wie in den Erwägungen unter I. ausgeführt, führte die Wiederaufnahme jedoch nicht zu im Spruch anders lautenden Bescheiden. Da nicht sämtliche Tatbestandselemente für eine Wiederaufnahme erfüllt waren, sind die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig ergangen.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat ([§ 307 Abs 3 BAO](#)). Damit sind die Umsatzsteuerbescheide vom 3.12.2007 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, und die dagegen erhobene Berufung war zurückzuweisen.

Aus diesen Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2012