

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den seit 13.11.2018 zuständigen Vorsitzenden Senat\_X in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch MSVIE connect GmbH Wirtschaftspr. Stb, Kärntner Ring 5-7/404-406, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21.1.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 18.12.2007, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2001-2004, in der Sitzung am 3.4.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf), der einen Blumengroßhandel betreibt, durchgeführten **Außenprüfung** über die Jahre 2001-2004 wurde seitens der belangten Behörde festgestellt, dass es Mängel in den Grundaufzeichnungen gebe: So deckten sich die Summen aus vorgelegten Paragons und Ausgangsrechnungen nicht; Wechselgeld, das in der Kassa verblieb bzw auf Fahrten mitgenommen wurde, sei nicht gesondert ausgewiesen; aus den Abrechnungen der Tageslosungen sei nicht nachvollziehbar, inwieweit Paragons und Ausgangsrechnungen darin enthalten seien; die Vorlage der im Registrierkassensystem vorgesehenen Protokollierung jedes Geschäftsfalls mittels Kassajournal bzw Kontrollstreifen sei trotz mehrfacher Aufforderung nicht erfolgt; die verdichteten Angaben von drei verschiedenen Abrechnungsmodalitäten (Rechnung, Paragon, Kassabon) in den Tagesabrechnungen ließen eine lückenlose Überprüfung auf vollständige Erfassung nicht zu. Weiters seien ausbezahlte Trinkgelder nicht beim tatsächlichen Abgang aus der Kassa, sondern gesammelt am Monatsende eingetragen worden. Das nicht erfasste Wechselgeld als "mobile Privatkasse" des Bf anzusehen, sei keine Rechtfertigung und stelle die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage.

Die erklärten Rohaufschläge haben 14-16,5 % jährlich betragen. Bei einem wochenweisen Vergleich seien teilweise Rohaufschläge von 21-26 % ermittelt worden, wohingegen in anderen Zeiträumen die Rohaufschläge gegen Null gingen. In den ersten Tagen des Jahres 2001 sei sogar ein Rohaufschlag von 38 % erzielt worden. Bei laufendem Warenumschlag sei es nicht erklärbar, dass ein erfahrener und umsichtiger Kaufmann

über Wochen ohne Gewinn wirtschaftete. Die Differenzen seien weder durch Lizitationen noch durch außerordentlichen Schwund oder Verderb erklärbar, zumal darüber keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Die starken Schwankungen seien Indiz für Manipulationen der Grundaufzeichnungen und ließen auf Umsatzverkürzungen schließen.

Die Mittelherkunft für Privateinlagen in Höhe von knapp 70.000 Euro im Jahr 2003 sei nicht ausreichend aufgeklärt worden. Der Verkaufserlös eines Pkw sei für die Anschaffung eines anderen Pkw verwendet worden, aufgelöste Sparbücher am selben Tag wieder veranlagt worden.

Aufgrund der durch die aufgezählten Unregelmäßigkeiten vorliegenden Schätzungsbefugnis werde der Umsatz und Gewinn jährlich um 35.000 Euro erhöht. Demgegenüber hat der erklärte Umsatz zwischen 540.000 und 590.000 Euro jährlich betragen, der erklärte Gewinn bzw Verlust zwischen -3.700 und +16.600 Euro (im Schnitt ca. +3.700 Euro).

In der Berufung (nunmehr **Beschwerde**, vgl § 323 Abs 38 BAO) bringt der Bf vor: Protokollstreifen zum Kassensystem seien nicht vorgelegt worden, weil das Papier aufgrund der hohen Luftfeuchtigkeit in der Halle so stark zu quellen begonnen habe, dass es zu Fehlfunktionen der Kassa gekommen sei, was im Anschaffungszeitpunkt des Systems nicht absehbar gewesen sei. Der steuerliche Vertreter habe dem Bf die Auskunft erteilt, die geführte Aufzeichnung von Tagesstreifen und Rechnungsbons sei ausreichend, worauf der Bf vertraut habe. Die Behauptung der Bp, Erlöse laut Ausgangsrechnungen und Paragons seien in den Tagesabrechnungen unvollständig erfasst und nicht nachvollziehbar, basierten auf einer einzigen gezogenen Stichprobe vom 8.5.2002 (Muttertag). Die Paragons und Ausgangsrechnungen dieses Tages betrugen 6.075,80 Euro, die Tagesabrechnung 6.636,95 Euro, womit eine Deckung gegeben sei. Für die geringfügigeren Barverkäufe bestehe keine Belegerteilungspflicht. Die von der Bp aufgegriffene Differenz von fakturierten 40 Lilien laut AR 127 und dem Abrechnungsstreifen der Tageslösung von 20 Lilien sei ebenso nur eine einzige Stichprobe ohne weitere Prüfungshandlung. Die vermeintlich fehlenden 20 Stück seien unter "Diverses" enthalten.

Zu den Untersuchungen über Rohaufschläge in ausgewählten besonderen Zeiträumen habe die Bp keine Unterlagen über die durchgeföhrten Berechnungen vorgelegt, womit sie der Überprüfung entzogen seien. Die Untersuchung des Jahresanfangs 2001 lasse außer Acht, dass der Warenbestand vom 31.12.2000 mitverkauft worden sei und in dieser Zeit durch den Urlaub vieler Konkurrenten hohe Aufschläge erzielbar gewesen seien. Die ersten vier Wochen des Jahres 2002 mit nahezu 0 % Aufschlag seien auf die ersten Wochen der Euromstellung zurückzuföhren, die durch wesentliche Rückgänge im Bargeschäft geprägt gewesen seien, was Preisreduktionen bedinge, weil verderbliche Ware nicht auf Lager gelegt werden könne. Die Bp habe willkürliche Zeiträume gewählt und Inventurschwankungen in der Größenordnung vom Warenbestand eines Kühlhauses außer Acht gelassen. Ein Rohaufschlag von 30 % sei nur zu Öffnungsbeginn bis ca 6 Uhr morgens erzielbar, später sinke der Preis bis zum Einstandspreis ab.

Die Mittelherkunft für die Einlage sei hinreichend geklärt: die Einlage vom 6.11.2003 über 25.924 Euro zu je 13.676,46 Euro vom Sparbuch 113.202.230 und Sparbuch 113.202.269; die Einlage vom 10.6.2003 über 42.480 Euro zu 15.843,72 Euro von einem Wertpapierdepot, 6.053,71 Euro von der Auflösung des Bausparkontos 1869-88902, 6.058,66 Euro von der Auflösung des Bausparkontos 1482-12113 und der Rest [14.843,91 Euro] aus Privatmitteln der Frau des Bf, über die ausreichend Erhebungen durchgeführt worden seien.

Die belangte Behörde entgegnet dazu in ihrer **Stellungnahme**: In den ersten drei Monaten nach Inbetriebnahme der Registrierkassa (ab März 2001) habe sie funktioniert, dennoch seien keine Aufzeichnungen vorgelegt worden. Für die Aufspaltung eines einzigen Geschäftsfalls auf zwei Positionen (20 Lilien und 20 Diverses) gebe es keinen Grund. Weiters überstiegen die Umsätze aus dem Fahrverkauf, die mittels Paragon abgerechnet worden seien (2.225,60 Euro) den unter "Diverses" ausgewiesenen Betrag von 1.856,16 Euro. Der Vorgabe des § 131 Abs 2 BAO sei nicht entsprochen, weil der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen und Belegen nicht klar nachgewiesen und der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsfälle nicht leicht und sicher geführt werden könne.

In der **Gegenäußerung** zu dieser Stellungnahme führt der Bf ergänzend aus, die gegenüber 2001-2004 gestiegenen durchschnittlichen Rohaufschläge der Jahre 2005-2007 rührten nicht, wie von der Bp behauptet, aus einer sorgfältigeren Erfassung, sondern aus einer verbesserten Marktlage und seien in den Streitjahren nicht erzielbar gewesen.

In der **mündlichen Verhandlung** schildert der steuerliche Vertreter des Bf den Geschäftsablauf: Das Geschäft messe bloß 27 m<sup>2</sup> und sei unklimatisiert, daher auch die hohe Luftfeuchtigkeit. Er sei zuvor woanders angestellt und gewöhnt gewesen, Wechselgeld immer privat zur Verfügung zu stellen und am Ende abzurechnen. Das habe er so fortgeführt. Das vorgelegte Fachgutachten über die Geschäfte des Bf sei von der Bp nicht gewürdigt worden. Demzufolge sei der von der Bp angenommene Schwund von 5-10% nicht üblich. Tatsächlich könne der Schwund darüber liegen. Aufgrund der begrenzten Haltbarkeit von Schnittblumen schwankt auch der Rohaufschlag sehr stark, denn je später am Tag, desto niedriger der erzielbare Preis.

Seitens der belangten Behörde wird darauf hingewiesen, dass in den ersten drei Monaten des Jahres 2001 ein Belegstreifen eingespannt war, dennoch sei kein Kassenjournal vorgelegt worden. Wechselgeld sei weder im Geschäft noch auf Tour erfasst worden. Trinkgelder seien nicht zeitgerecht nacherfasst worden. Die verwendeten Paragonblöcke seien unstimmig. All das sei im Verfahren mehrfach vorgehalten worden. Die Schätzung beruhe auf nicht entsprechenden Rohaufschlägen. Es gebe UFS-Entscheidungen zum Blumenhandel, diese gingen von 30% Rohaufschlag aus (UFS 2.4.2004, RV/1620-W/02; 5.4.2007, RV/1489-W/04). Diese seien auch in den Jahren nach dem Prüfungszeitraum vom Bf erzielt worden, eine derartig starke Änderung der

Marktsituation sei unglaublich. Es seien mehrere zusammenhängende Zeiträume überprüft worden, von einer punktuellen Schätzung aus einem einzigen Ereignis könne nicht die Rede sein. Auch fehlten Aufzeichnungen über den behaupteten hohen Schwund.

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

Der Bf betreibt einen Blumengroßhandel. In den frühen Morgenstunden erfolgt der Verkauf in seinem 27 m<sup>2</sup> kleinen Geschäftslokal. Die meiste Zeit wurde kein Kassajournal geführt, soweit eines geführt wurde (in den ersten Monaten des Jahres 2001), wurden die Unterlagen nicht vorgelegt. Tagsüber wurden Blumen mit dem Lkw ausgeführt und bar verkauft.

Die Buchhaltung des Bf wies zahlreiche schwere formale Mängel auf:

- Die Summe der vorgelegten Paragons und der Ausgangsrechnungen deckt sich nicht mit der auf den Abrechnungsstreifen ausgewiesenen Tageslosung.
- Aufgrund der mit Kassabon abgerechneten Bargeschäfte wird zwar eine die Summe der Paragons übersteigende Tageslosung ausgewiesen, es ist aber an Hand der Grundaufzeichnungen nicht nachvollziehbar, in welcher Höhe die Umsätze aus Freiverkäufen in den Tageslosungen enthalten sind.
- Der tatsächliche Kassastand wird nicht ermittelt, da weder das in der Registrierkassa verbliebene Kleingeld noch das auf der Verkaufsfahrt mitgeführte Wechselgeld aufgezeichnet werden.
- Auszahlte Trinkgelder sind nicht beim tatsächlichen Abgang aus der Kassa sondern gesammelt am Monatsende eingetragen worden.

Die erklärten durchschnittlichen Rohaufschläge liegen bei 14 bis 16,5 %. Der erklärte Schwund liegt bei ca 25%. Dem gegenüber ist ein Rohaufschlag von gut 30% und ein Schwund von maximal 10% branchenüblich (vgl UFS 2.4.2004, RV/1620-W/02; 5.4.2007, RV/1489-W/04, zum Teil mit Verweis auf Branchendaten der Wirtschaftskammer). In den Folgejahren (2005 ff) hat der Bf Rohaufschläge von 20 % (2005), 26 % (2006) bzw 28 % (2007) erklärt. Tatsächlich hat der Bf in den Streitjahren nicht alle Geschäftsfälle vollständig erfasst und in Folge dessen zu niedrige Umsätze und Gewinne erklärt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt. Weder konnten im Zuge der umfangreichen abgabenbehördlichen Prüfung die mehrfach vorgehaltenen Mängel entkräftet bzw ihr Nichtauswirken auf die Bemessungsgrundlage dargetan werden, noch sind die vom Bf erstatteten Vorbringen zu den deutlichen Abweichungen der Jahre 2001-2004 von Branchenkennzahlen und seiner eigenen Geschäftsentwicklung der Folgejahre plausibel. Dass die Umsätze in den ersten Wochen 2001 aufgrund des Urlaubs der meisten Konkurrenten übermäßig gut waren, ist gerade angesichts des schlechten Ergebnisses Anfang 2002 widersprüchlich, zumal die Begründung für letzteres (niedriges Bargeschäft durch die Euroumstellung) sachlich nicht nachvollziehbar ist.

Der Annahme der belangten Behörde, aufgrund gleitender Zeitreihen konnten Rohaufschläge um die 30 % erreicht werden, und im Zusammenhang mit den formalen Mängeln und starken Schwankungen der Rohaufschläge sei zu folgern, dass keine

vollständige Erlöserfassung erfolgt sei, wurde nicht mit stichhaltigen Kalkulationen entgegengetreten. Lediglich ein allgemein gehaltenes Privatgutachten wurde vorgelegt, das allgemeine Kalkulationen und Annahmen enthält.

Das ins Treffen geführte Privatgutachten wurde im Prüfungsverfahren gewürdigt: Nach Band IV Seite 675 ff des Arbeitsbogens wurde in einem Textentwurf vom 20.6.2007 (Zusendung per Mail an Kanzlei LBG) auch auf die Vorlage des Privatgutachtens eingegangen und dazu ausgeführt, dass sich bei einem Schwund von 10 % aus den dort angestellten Berechnungen ebenfalls ein Rohaufschlag von 30 % ergebe. Ein Schwund und Verderb in der Größenordnung von mehr als einem Viertel der angeschafften Waren sei der Betriebsprüfung nicht vorstellbar, da der Bf immer wieder darauf hingewiesen habe, dass es sich um qualitativ hochwertige Ware gehandelt habe und damit ein wirtschaftliches Handeln mit Verlusten in dieser Größenordnung auf längere Zeitspanne gesehen nicht vorliegen kann. Den Buchhaltungsunterlagen sei zu entnehmen, dass überdies beschädigte Ware an den Lieferanten retourniert und in der Folge gutgeschrieben worden sei.

Gerade zu dem Punkt der Rohaufschläge wurden 2 ½ Jahre Ermittlungen gepflogen und nach dem vorliegenden vierbändigen Arbeitsbogen immer wieder umfangreiche Vorhalte und Gespräche mit der Steuerberatungskanzlei geführt. Nach dessen Band I Seite 268 wurde in einer Besprechung mit RA Dr. Böck am 19. Jänner 2006 erstmals ein Rohaufschlag von 30 % für eine Zuschätzungs berechnung in Aussicht gestellt. Auf Seite 693 des Arbeitsbogens wurde zu einem Textentwurf betreffend Zuschätzung an Hand eines Rohaufschlages von 30 % entsprechend eines Zeit-Reihen- Vergleiches von 7 Wochen handschriftlich eine neue Schätzungsvariante mit € 35.000,00/ Jahr hinzugefügt, dies entspricht einem Rohaufschlag von 20,5, 20,5, 23,5 und 23,5 für die vier Jahre 2001 bis 2004. Auf Seite 747 des Arbeitsbogens wird sodann abschließend von einem 11 Wochen umfassenden Zeit- Reihen- Vergleich ausgegangen. Die Schätzungen bauen somit nicht auf punktuellen Feststellungen zu umsatzstarken Tagen (Muttertag) oder kurzen Zeiträumen mit außerordentlichen Handelsbedingungen auf (Geschäfte in der Weihnachtsferienzeit).

In rechtlicher Hinsicht folgt daraus:

Gemäß § 184 Abs 3 BAO trifft die Behörde eine Pflicht zur Schätzung, wenn 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 Sicherheitszuschlag hat den Zweck, weitere unentdeckte, im vorliegenden Fall jedoch zu vermutende Falschangaben über Erlöse zu berichtigen (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050). Entscheidungswesentlich für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages sind die mangelhaften Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die es fragwürdig

erscheinen lassen, ob er alle seine Einnahmen steuerlich erfaßt hat (VwGH 30.1.1991, 90/13/0165).

Dass die erklärten Umsätze und damit die Aufzeichnungen des Bf die Erlöse nicht vollständig erfasst haben, ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes und der Würdigung der angestellten Vergleichsrechnungen offensichtlich. Mit der von der belangten Behörde getroffenen pauschalen Hinzuschätzung von 35.000 Euro zum Umsatz und Gewinn verwirklicht die Behörde das Ziel der Schätzung, der Realität möglichst nahe zu kommen und mit dem Schätzergebnis keine Bestrafung des Abgabepflichtigen zu bewirken. Gemessen am Branchenschnitt und auch an den vom Bf in den Folgejahren erzielten Ergebnissen bewegt sie sich mit einem Rohaufschlag von 20,5 bis 23,5 % am unteren Ende einer möglichen Schätzungsbandbreite. Damit berücksichtigt sie Schwankungen, die sich aus der geringen Größe des Unternehmens des Bf und aus geschäftlichen Unwägbarkeiten ergeben können, hinreichend.

Die aus der Zuschätzung resultierende Umsatzsteigerung von rund 6-6,5 % kann, gemessen an den festgestellten Mängeln, nicht als überschießend bezeichnet werden. Den Gewinn im selben Ausmaß zu erhöhen, stößt auch auf keine Bedenken, weil davon ausgegangen werden kann, dass die Umsatzerhöhung zu Lasten des unverhältnismäßig und branchenuntypisch hoch angesetzten Schwundes geht und somit keine zusätzlichen aufwandswirksamen Wareneinkäufe erfordert.

Aus all diesen Gründen war die von der belangten Behörde festgesetzte Hinzuschätzung zutreffend, und es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **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. Im vorliegenden Fall liegen die zu lösenden Fragen der Ebene des Sachverhalts und der Beweiswürdigung, nicht in den rechtlichen Folgen.

Wien, am 11. April 2019

