



GZ. RV/0636-W/10,  
miterledigt RV/0251-W/10,  
RV/0252-W/10, RV/0259-W/10,  
RV/0260-W/10 und RV/0635-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A\*\*\* L\*\*\*, Adr\_Bw, früher vertreten durch Mag. M\*\*\* F\*\*\*, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 nach der am 30. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war in den Streitjahren Pächterin (Betreiberin) mehrerer Tankstellen.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer in seinem Bericht folgende Feststellungen:

#### „Tz. 3 Umsatzzuschätzung

Die Ermittlung der Tageslosungen und die Entgeltstrennung in den Betrieben G\*\*\* und D\*\*\* ist in den Prüfungs- und Nachschaujahrenzeiträumen mittels elektronischer Registrierkassen erfolgt. Der Betriebsprüfung wurden Erfassungsjournale in elektronischer Form zur Verfügung gestellt.

Seitens der BP wurde eine kalkulatorische Überprüfung der erklärten Umsätze durchgeführt. Dies erfolgte durch Gegenüberstellung des Wareneinkaufes einzelner Artikel für einen bestimmten Zeitraum mit den bonierten Verkäufen. Die bonierten Verkäufe wurden den Registrierkassajournalen bzw. den Artikel-Analysen aus dem Warenwirtschaftsprogramm entnommen. Bei dieser Überprüfung wurden im Betrieb D\*\*\* nicht unerhebliche Differenzen festgestellt.

Bei der Analyse der Registrierkassadaten wurde weiters festgestellt, dass im Betrieb D\*\*\* unverhältnismäßig viele Kassaladenöffnungen ohne Verkauf protokolliert worden sind. Durch Betätigen einer bestimmten Tastenkombination kann die Geldlade geöffnet werden, ohne dass zuvor ein Verkauf boniert wird. Auffallend ist zum einen, dass die Unzahl an Kassaladenöffnungen vor allem bei der Kassa 2 - bei dieser werden hauptsächlich die Bistroumsätze boniert - auftraten und zum anderen, dass die Anzahl dieser Öffnungen, die an Wochentagen meist über 100 lag, im Frühjahr 2007 auf unter 10, meist sogar nur auf 1 -3 sank. Nach diesem Zeitpunkt konnten auch keine Differenzen zwischen dem Wareneinkauf und den bonierten Verkäufen mehr festgestellt werden.

Diese Feststellungen lassen darauf schließen, dass zahlreiche Verkäufe nicht boniert und somit auch nicht in den Büchern und Abgabenerklärungen enthalten sind.

Seitens der AbgPfl wurden diese Ermittlungsergebnisse als schlüssig und nachvollziehbar zur Kenntnis genommen, sie wies jedoch darauf hin, dass das Inkasso bei dieser Kassa nur Arbeitnehmerinnen durchgeführt haben und es sich dabei um Diebstahl durch das Personal handeln müsse. Eine Zuschätzung der kalkulierten Differenzen zu den Umsätzen sei vorzunehmen, jedoch sei der Gelddiebstahl als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs 4 EStG kommen auch finanzielle Einbußen in Betracht, die dem Betrieb dadurch erwachsen sind, dass sich Arbeitnehmer durch Veruntreuung wiederrechtlich bereichert haben. Gem. § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beur-

teilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (vgl. u.a. VwGH Erk. v. 5.7.1994, 91/14/0174).

Der Einwand der AbgPfl, es sei durch Arbeitnehmerinnen zu Veruntreuungen gekommen, kam erst, als im Zuge der BP bereits Kalkulationsdifferenzen feststanden. Ein Gelddiebstahl in Höhe von mindestens EUR 126.000,- in einen Zeitraum von knapp drei Jahren hätte auffallen und zu Konsequenzen führen müssen. Es wurde jedoch weder Anzeige erstattet noch wurden irgendwelche innerbetrieblichen Maßnahmen gesetzt.

Zur Beurteilung des Sachverhaltes sind auch zwei Anzeigen gegen die AbgPfl heranzuziehen, die am 26.9.2005 beim FA Linz bzw. am 18.8.2007 bei der Steuerfahndung Linz eingingen.

Darin erheben ein ehemaliger Tankwart bzw. eine ehem. Verkäuferin folgenden Vorwurf:

*Die Verkäuferinnen im Bistro/Shop in D\*\*\* wären angewiesen gewesen, einen Teil der Umsätze nicht zu bonieren. Diese Schwarzumsätze sollen vor allem Konsumationen von Kaffee, Leberkässemmeln, Wurstsemmeln, zubereiteten Speisen (Menü, Gulasch, usw.), Mehlspeisen, Gebäck und offenen Getränken wie Bier, Cola usw. betroffen haben. Die nicht mit der Registrierkassa erfassten Verkäufe sollen auf einer tägl. Stricherliste festgehalten worden sein. Das vereinnahmte Geld soll, wie die offizielle Kassaabrechnung auch, in einem gesonderten Sackerl mit Unterschrift der in der jeweiligen Schicht angemeldeten Kassierin im Tresor zwischengelagert und von den Chefleuten abgeholt worden sein. Bei diesen Zahlungsvorgängen sei die Kassa mittels Code ohne Bonierung zum Geldwechsel geöffnet worden. Diese Verkürzungen hätten nur bei der Kassa 2 im Bistro, der sogenannten ‚Frauenkassa‘ stattgefunden. Diese Vorgangsweise sei im Frühjahr 2007 durch die Verkäuferinnen beendet worden.*

Die in den Anzeigen und bei den weiteren Erhebungen von den anzeigenenden Personen geschilderten Umstände decken sich mit den Feststellungen der BP hinsichtlich der Malversationen bei bestimmten Artikeln und den Kassaladenöffnungen ohne bonierten Verkauf. Die Analyse der Kassaladenöffnungen zeigt auch, dass die überdurchschnittlichen Kassaladenöffnungen bei mehreren Verkäuferinnen aufscheinen. Es ist nicht zu erwarten, dass eine Verkäuferin, deren Arbeitsverhältnis bereits beendet ist, ein Interesse daran hätte, durch die Erstattung der Anzeige eigene Veruntreuungen und die von Kolleginnen aufzudecken. Der AbgPfl war die Vorgangsweise, wie Umsätze verkürzt werden könnten, bekannt, da im Zuge der BP der Gatte der AbgPfl erwähnte, dass dies vom Vorpächter der Tankstelle so gemacht worden sei, bei Übernahme der Tankstelle durch die AbgPfl sei diese Vorgehensweise jedoch sofort eingestellt worden.

Nach Abwägen der im Prüfungsverfahren getroffenen Feststellungen und Erhebungsergebnisse mit den Vorbringen bzw. Argumenten der AbgPfl ist der Schluss zu ziehen, dass der

behauptete Gelddiebstahl, d.h. die Veruntreuung, durch Arbeitnehmerinnen, nur eine Schutzbefreiung der AbgPfl darstellt.

Die festgestellten Kalkulationsdifferenzen sind in der unten angeführten Höhe der Umsatzsteuer zu unterziehen. Betriebsausgaben kommen mangels Nachweises nicht in Betracht.

	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>1-12/2006</u>	<u>1-6/2007</u>
Umsatzverkürzung brutto	28.000,00	39.000,00	44.000,00	15.000,00
davon Entgelte 10% brutto	5.500,00	11.500,00	10.500,00	1.800,00
d.s. netto	5.000,00	10.454,55	9.545,45	1.636,36
davon Entgelte 20% brutto	22.500,00	27.500,00	33.500,00	13.200,00
d.s. netto	18.750,00	22.916,67	27.916,67	11.000,00

#### Tz 4. USt-Voranmeldungen

Die Auswirkungen der Feststellungen laut Tz 2 und 3 auf die Umsatzsteuer der Jahre 2006 und 2007 werden aus verwaltungsökonomischen Gründen in den jeweiligen Voranmeldungen für Dezember erfasst.“

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, wobei die Bescheide für die Jahre 2004 und 2005 im Wege einer (allerdings nicht angefochten) Wiederaufnahme ergingen.

Im Jahr 2006 verweigerte das Finanzamt zusätzlich die Berücksichtigung von Rückstellungen für Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten sowie von Verbindlichkeiten (Steuerberaterkosten) iZm der Betriebsprüfung im Umfang von zusammen € 9.444.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wendet die Berufungswerberin durch ihren (früheren) steuerlichen Vertreter ein, es seien nur im Betrieb in D\*\*\*, nicht jedoch in G\*\*\* Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden; weiters habe der Prüfer ungeklärte Kassöffnungen festgestellt. Sie habe anlässlich der Konfrontation mit diesen Feststellungen darauf hingewiesen, dass Diebstähle durch das Personal vorgenommen worden seien. Weiters sei dargelegt worden, dass das Personal beim Vorpächter angeblich auf dessen Anweisung entsprechende Manipulationen vorgenommen habe. Sie habe aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Vorgangsweise nicht übernommen worden und dass das übernommene Personal ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, keine Manipulationen vorzunehmen. Sie sei erst anlässlich der Schlussbesprechung davon in Kenntnis gesetzt worden, dass Anzeigen gegen sie vorlägen. Sie habe jedoch auch bereits im Rahmen der Schlussbesprechung darauf hingewiesen, dass die in den Anzeigen angeführten Sachverhalte nicht von ihr angeordnet worden und ihr auch keine Vorteile aus den Manipulationen zugeflossen seien. Dafür spreche,

dass diese Manipulationen nur im Betrieb in D\*\*\* aufgetreten seien. Aufgrund der Umsatzgröße des Betriebes sei es nahezu unmöglich, diese Manipulationen während der Tatzeit aufzudecken, es sei denn, es werde eine lückenlose Überwachung installiert. Die Manipulation im Jahr 2004 habe insgesamt 28.000 € betragen, das entspreche einem täglichen Betrag von ca 70 € (2005: 39.000 € / 100 € täglich; 2006: 44.000 € / 120 € täglich). Aufgrund der in der „Vorbesprechung“ aufgezeigten Unregelmäßigkeiten habe sie entsprechend reagiert, sodass im Frühjahr 2007 die Manipulationen durch das Personal eingestellt worden seien. Sie habe auch während der Besprechungen dargelegt, dass eine Anzeigerinnen einen persönlichen „Rachefeldzug“ gegen sie und ihre Familie führe, sodass sich schon daraus eine Begründung für die Anzeigeerstattung ergebe. Aus der Anzeige des Tankwartes habe sich – laut Vortrag aus dieser – ergeben, dass dieser die Vorgangsweise des Personals bestätigt habe, aber nicht, dass die Berufungswerberin das Personal angewiesen habe, Malversationen vorzunehmen. Die Malversationen durch das Personal seien offensichtlich so vorgenommen worden, dass das Geld nicht in der Kasse verbucht worden sei. Es seien sogenannte Leeröffnungen vorgenommen worden, um gegenüber der Kundschaft so zu tun, als ob der Umsatz in der Kasse erfasst wurde. Daraus ergebe sich, dass die dadurch erzielten Umsätze nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen seien, sondern dem Personal direkt. Somit ergäben sich daraus weder umsatz- noch einkommensteuerliche Konsequenzen. Ob und inwieweit gegen das Personal straf- bzw zivilrechtlich vorgegangen werde, könne seitens des steuerlichen Vertreters derzeit noch nicht gesagt werden, da die diesbezügliche Prüfung seines Wissens noch nicht abgeschlossen sei.

Zum Jahr 2006 brachte die Berufungswerberin zusätzlich vor, bei den als sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesenen Aufwendungen handle es sich um Eingangsrechnungen, die zum Bilanzerstellungszeitpunkt bereits dem Unternehmen zugegangen gewesen seien. Diese Eingangsrechnungen umfassten Aufwendungen, die den Prüfungszeitraum umfassten und seien in jenem Bilanzierungszeitraum und Veranlagungszeitraum zu erfassen, der das nächste noch nicht veranlagte Jahr sei. Somit seien diese dem Grunde und der Höhe nach als Betriebsausgaben anzuerkennen. Für die Rückstellungen gelte das Gleiche, wobei bei Rückstellungen noch nicht die exakte Höhe bekannt sei (Hinweis *Bertl/Hirschler, RWZ 2006, 324*).

In einer Stellungnahme zu den Berufungen führte der Prüfer zusammengefasst aus, die Berechnung der Zuschätzungs beträge sei von der Berufungswerberin während der Prüfung dem Grunde und der Höhe nach zur Kenntnis genommen worden. Die Schätzung sei an der untersten Grenze der Schätzungsbandbreite angesetzt worden. Der Berechnung des Zuschätzungs betrages seien nur die Differenzen bei den Artikeln „Leberkäse“ und „Kaffee“ zu Grunde gelegt worden, sehr wahrscheinliche Verkürzungen bei Speisen (Imbisse, Menüs) und bei offenen Getränken (Fassbier, alkoholfreie Getränke) seien nicht berücksichtigt worden, da für

diese Artikel keine Mengenrechnung erfolgt sei. Der Vergleich der Rohaufschläge zwischen den Betrieben G\*\*\* und D\*\*\* zeige, dass die Rohaufschläge in D\*\*\* trotz höherer Verkaufspreise auch nach Zuschätzung noch rund 20 Prozentpunkte unter denen von G\*\*\* lägen. Unter Beachtung dieses Aspektes und ohne Berücksichtigung der vom Prüfer großzügig angesetzten Beträge für Schwund, Verderb usw wäre von mindestens doppelt so hohen Verkürzungsbeträgen auszugehen.

Umsatzverkürzungen von mindestens rund 120 € bis 330 € täglich (Betriebseröffnung 30.8.2004, Unregelmäßigkeiten nur an Wochentagen laut Registrierkassaauswertungen und Anzeigen) hätten auffallen müssen. Zur umsatz- und einkommensteuerlichen Behandlung von Umsatzverkürzungen und behaupteten Veruntreuungen verweise er auf das VwGH-Erkenntnis vom 5.7.1994, 91/14/0174.

In der Berufung werde behauptet, aufgrund einer entsprechenden Reaktion der Berufungswerberin nach der Vorbesprechung seien die Manipulationen eingestellt worden. Tatsächlich habe die Vorbesprechung am 15.1.2008 stattgefunden, die festgestellten Unregelmäßigkeiten (vor allem die Kassaladenöffnungen) seien jedoch bereits im Frühjahr 2007 nicht mehr aufgetreten. Der Aussage der Anzeigerin sei zu entnehmen, dass die Umsatzverkürzungen auf Initiative der Verkäuferinnen ab Frühjahr 2007 eingestellt worden seien, weil die Verkäuferinnen vom Chef (Ehemann der Berufungswerberin) zu immer höheren Verkürzungen angehalten worden wären und Angst vor Repressalien seinerseits bei Bekanntwerden der Manipulationen gehabt hätten („Wenn es auffliegt, lasse ich die Weiber fallen, dann haben sie mich bestohlen.“).

Aus dem Umstand, dass der Kundschaft vorgemacht worden sei, der Umsatz sei in der Kassa erfasst, könne nicht geschlossen werden, dass der Umsatz dem Personal direkt zuzurechnen sei. Im Gegenteil, die vereinnahmten Gelder seien in der betrieblichen Kassa verwahrt worden, nach außen hin sei die Berufungswerberin als Unternehmerin in Erscheinung getreten, die Verkürzung sei durch das Nichterfassen der Beträge in den Losungsaufzeichnungen erfolgt. Die festgestellten Umsatzverkürzungen stellten daher – auch unter Annahme der behaupteten Gelddiebstähle – Entgelte für dem Unternehmen der Berufungswerberin zuzurechnende Umsätze dar.

Die Berufungswerberin sei dieser Ansicht nicht nur während der Betriebsprüfung gefolgt, sondern auch in den Jahreserklärungen für 2006 (und 2007, *Anm*), in denen die geschätzten Umsatzzurechnungen in den versteuerten Entgelten ebenso enthalten seien wie in der GuV (Konten 4411 und 4412). Die Umsatzsteuer 2006 (und 2007, *Anm*) sei daher erklärmäßig veranlagt worden.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der Zuschätzbeträge als Betriebsausgaben wegen Veruntreuung sei der Prüfer nach Abwägung der im Zuge der Prüfung nun auch in der Berufung

vorgebrachten Argumente weiterhin der Ansicht, dass der Vorwurf eines „Rachefeldzuges“ und die Behauptung des Gelddiebstahls nur eine Zweckbehauptung darstelle, zumal der Berufungswerberin der Name der Anzeigerin nicht bekannt sei.

Zu den Kosten der Betriebsprüfung (2006) sei zu sagen, dass die gegenständliche Prüfung für die Jahre 2003 bis 2005 samt Nachschau für den Zeitraum bis Prüfungsbeginn am 8.8.2007 angemeldet worden sei und am 23.8.2007 begonnen habe. Die Schlussbesprechung habe am 9.4.2008 stattgefunden. Die Mehraufwendungen seien demnach im Jahr 2007 und nicht im Jahr 2006 entstanden. Auch aus der in der Berufung angeführten Literatur sei zu entnehmen, dass die Rückstellung (erst) in dem Geschäftsjahr gebildet werden könne, in die die Prüfung begonnen habe.

In einer Gegenäußerung brachte die Berufungswerberin durch ihren früheren steuerlichen Vertreter vor, der Prüfer erwecke den Anschein, es sei während der Prüfung zu einer Einigung gekommen. Es sei jedoch tatsächlich niemals von einem Rechtsmittelverzicht gesprochen worden. Der Anschein des Entgegenkommens durch den Prüfer sei ebenfalls falsch. Der Berufungswerberin seien die Anzeigen bisher nicht vorgelegt worden. Mit diesen sei sie überdies erst im Zuge der Schlussbesprechung konfrontiert worden, ohne dass ihr diese ausgehändigt worden wären. Dies widerspreche einem fairen Verfahren. Sie stelle daher den Antrag auf Akteneinsicht gemäß § 90 BAO. Sie bezweifle die Existenz der genannten Anzeigen. Die Abgabentbehörde habe nicht alle Ermittlungsmaßnahmen gesetzt, um die Wahrheit zu erforschen. Als der Berufungswerberin die Kalkulationsdifferenzen vorgehalten wurden, habe sie angegeben, dass beim Leberkäse viel mehr als 10 dag pro Semmel verarbeitet würden. Ein Teil des Leberkäses werde als Fleckerspeis verarbeitet, die fix auf der Speisekarte stehe, ein Teil werde paniert und als Menü (mit Spiegelei, als falsches Cordon bleu) angeboten, ein Teil komme auch in Hascheeknödel und ein Teil werde weggeworfen, wenn er zu lange im Warmhaltebehälter gewesen und verdörrt sei. Darüber seien auch Unterlagen vorgelegt worden. Es könne also festgestellt werden, dass nicht aus reiner Gutmüdigkeit die Zuschätzung in der getroffenen Höhe festgesetzt worden sei, sondern dass dies Gründe gehabt habe. Der Prüfer habe ein Ermessen zu begründen und nicht Argumentationen der Abgabepflichtigen als Zweckbehauptungen zu bezeichnen.

Mit Datum vom 10.11.2008 erstattete die Berufungswerberin eine Strafanzeige gegen unbekannt iZm den vom Prüfer festgestellten Malversationen.

Im Zuge der Ermittlungen wurden dabei die Berufungswerberin und ihr Ehemann von der Polizei vernommen.

Das Verfahren wurde in weiterer Folge gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt.

Im Zuge einer Akteneinsicht am 15.1.2010 übergab das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter eine anonymisierte Kopie der Anzeigen und der Niederschrift.

Am 30. September 2013 fand über Antrag der Berufungswerberin eine mündliche Berufungsverhandlung statt. In dieser Verhandlung brachte die Berufungswerberin zusammengefasst vor, sie habe von den „Schwarzverkäufen“ nichts gewusst. Sie habe vor Übernahme der Tankstelle in D\*\*\* bereits drei Tankstellen mit Shop geführt. Sie sei mit diesen Tankstellen bereits ausgelastet gewesen, die weitere Tankstelle sei daher für sie eigentlich zu viel gewesen. Sie habe bei der Tankstelle D\*\*\* nicht selbst die Buchhaltung gemacht, diese (Buchhaltung, Einkauf, Verderb) sie von zwei Angestellten (Frau B\*\*\* unterstützt durch Frau K\*\*\*) erledigt worden. Das Verhältnis mit Frau B\*\*\* habe sich aus näher ausgeführten Gründen jedoch zunehmend verschlechtert, sodass man sich von dieser getrennt habe. Es sei für die Berufungswerberin offensichtlich, dass die Anzeige von Frau B\*\*\* stammen müsse. Sie gehe davon aus, dass Frau B\*\*\* hinter diesen Schwarzumsätzen stecke. Dies ua deshalb, weil diese später selbst eine Tankstelle übernommen habe, was sehr teuer sei. Es müssten allerdings mehrere der Beschäftigten beteiligt gewesen sein, weil ja auch mehrere an den Kassen tätig gewesen seien. Bei den Beschäftigten in D\*\*\* habe es sich um ein eingeschworenes Team gehandelt. Sie habe zwar am Anfang einige gekündigt, offensichtlich aber nicht die richtigen erwischt. Es sei aber zugleich schwierig gewesen, Personal zu bekommen, die Löhne in einem Tankstellenshop seien nicht sehr hoch. Es sei in den Betrieben ein spezielles Buchhaltungsprogramm für Tankstellen („Eurodata“) verwendet worden, dieses sei sehr anspruchsvoll und für Laien schwer durchschaubar. Die Daten für dieses Programm seien vom Steuerberater aufbereitet worden. Es gebe in diesem Programm genaue Vorgaben, in welches Feld was gebucht werden solle, der Gebietsverkaufsleiter habe jedoch andere Vorgaben gemacht, dies habe wiederum nicht mit dem übereingestimmt, was der Steuerberater für richtig gehalten habe. Daraus habe sich eine immer schwierigere Durchschaubarkeit ergeben.

Über Vorhalt, bei Übernahme der Tankstelle seien Bedienstete an die Berufungswerberin herangetreten und hätten mitgeteilt, sie hätten beim Vorpächter Schwarzumsätze getätigt und würden dies gerne weiter tun, daher müsste ihr Blick in Richtung möglicher Schwarzumsätze bereits geschärft gewesen sein, erklärte die Berufungswerberin: Sie habe mit Frau B\*\*\* und Frau K\*\*\* sowie Frau R\*\*\* drei Vertraute in der Tankstelle sitzen gehabt, welche auch privat ihre Nachbarn (gewesen) seien. Diese seien alle beim Vorpächter noch nicht beschäftigt gewesen. Es sei nicht möglich, eine Tankstelle von dieser Größe, die 24 Stunden geöffnet sei, so genau zu überwachen. Schwarzumsätze könne man im Wesentlichen nur mit Leberkässemmeln, Weckerl, Wurstsemmeln und dergleichen machen, somit mit allem was offen und daher nicht überprüfbar sei. Sie habe mit der Dreistigkeit der Angestellten einfach nicht gerechnet. Als sie die Tankstelle in G\*\*\* übernommen habe, habe sie den Umsatz um

ein Drittel gesteigert, ebenso sei es im Wesentlichen bei der Tankstelle in D\*\*\* gewesen. Dies führe sie darauf zurück, dass sie im Unterschied zum Vorpächter keine Schwarzumsätze gemacht habe.

Außertourliche Kassaladenöffnungen seien aus den verschiedensten Gründen sehr häufig erforderlich, eine große Zahl solcher Öffnungen habe daher für sie keinen besonderen Aussagewert gehabt. Manche Bedienstete hätten auch gleich die Kassalade offen gelassen, wenn man etwas gesagt habe. Beim Vorpächter sei überhaupt der Schlüssel in der Kassa gesteckt, daher habe diese jederzeit geöffnet werden können, ohne dass dies protokolliert worden wäre.

Sie selbst sei durchschnittlich bloß einmal wöchentlich für wenige Stunden, ihr Ehemann ungefähr drei bis vier Mal pro Woche für ca eine halbe Stunde bis Stunde auf der Tankstelle in D\*\*\* gewesen, wobei ihr Ehemann dabei das Geld geholt habe. Man sei froh gewesen, dass Frau B\*\*\* und Frau K\*\*\* sich um diese Dinge gekümmert hätten.

Mit der Kündigung der rechten Hand des Vorpächters (Frau N\*\*\*), nachdem diese das Anliegen geäußert habe, weiterhin Schwarzumsätze durchzuführen, sowie einiger weiterer Beschäftigter sei für die Berufungswerberin die Sache erledigt gewesen. Hätte sie wirklich Schwarzumsätze gemacht, dann nicht nur in D\*\*\* sondern bei allen Tankstellen. Die Tankstelle in G\*\*\* hätte sich viel mehr angeboten, da diese höhere Umsätze gehabt habe, sie sei dort auch selbst viel öfter gewesen. Es seien jedoch nur in D\*\*\* Schwarzumsätze festgestellt worden.

Sie sei naiv gewesen. Mit den Schwarzumsätzen habe sie jedoch nichts zu tun gehabt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die Berufungswerberin führte in den Streitjahren mehrere Tankstellen mit Tankstellenshop, ua in G\*\*\* und D\*\*\*.

In den Streitjahren wurden im Betrieb der Autobahntankstelle D\*\*\* Umsatzverkürzungen mit Leberkäse und Kaffee vorgenommen.

Dabei kam es zu folgenden Umsatzverkürzungen:

	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Umsatzverkürzung brutto	28.000,00	39.000,00	44.000,00	15.000,00
davon Entgelte 10% brutto	5.500,00	11.500,00	10.500,00	1.800,00
d.s. netto	5.000,00	10.454,55	9.545,45	1.636,36
davon Entgelte 20% brutto	22.500,00	27.500,00	33.500,00	13.200,00
d.s. netto	18.750,00	22.916,67	27.916,67	11.000,00

Die Umsatzverkürzungen erfolgten derart, dass die Verkäuferinnen die Waren zwar gegenüber den Kunden herkömmlich verkauften und die Entgelte vereinnahmten, allerdings ohne diese in der Kassa zu registrieren. Vielmehr wurde die Kassalade jeweils mit einer bestimmten Tastenkombination ohne Registrierung geöffnet und wurden die Entgelte vereinnahmt. Am Tagesende wurden die Entgelte nicht in die Losungsaufzeichnungen aufgenommen.

Die Verkäuferinnen handelten bei diesen Umsatzverkürzungen nicht hinter dem Rücken sondern im Auftrag der Berufungswerberin und folgten dieser die betroffenen Entgelte aus; die Berufungswerberin wendete sich die entsprechenden Beträge zu.

Zur Veruntreuung der von den Umsatzverkürzungen betroffenen Entgelten durch die Verkäuferinnen kam es nicht.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Umsatzverkürzungen sind weder dem Grunde noch der Höhe nach strittig.

In ihrer Gegenäußerung bringt die Berufungswerberin insoweit lediglich vor, dass die Verkürzungen nicht höher gewesen seien als vom Prüfer geschätzt.

Die Berufungswerberin bestreitet allerdings, von den erfolgten Umsatzverkürzungen gewusst zu haben. Diese hätten vielmehr hinter ihrem Rücken stattgefunden, die Verkäuferinnen hätten die Waren gestohlen und auf eigene Rechnung verkauft bzw diese hätten die Erlöse unterschlagen.

Dieses Vorbringen vermag letztlich nicht zu überzeugen.

Der Berufungswerberin war im Zeitpunkt der Übernahme der Tankstelle in D\*\*\* bekannt, dass beim Vorpächter durch die Angestellten Umsatzverkürzungen vorgenommen worden waren. Die Berufungswerberin gibt in diesem Zusammenhang allerdings an, sie habe den Angestellten verboten, diese Vorgangsweise beizubehalten sowie sie habe mehrere dieser Angestellten gekündigt und andere Personen als Vertraute eingestellt.

Damit liegt es jedoch auf der Hand, dass der Blick der Berufungswerberin für allfällige Umsatzverkürzungen durch Angestellten entsprechend geschärft war.

Wie die Berufungswerberin zudem weiters selbst einräumt, waren Umsatzverkürzungen im Wesentlichen nur mit den betroffenen Waren (Kaffee und Leberkäse sowie Weckerl und Wurstsemmeln) möglich.

Aus dem Umstand, dass die Kassaladenöffnungen durch verschiedene Verkäuferinnen erfolgten und aus der engen Zusammenarbeit der Angestellten im Tankstellenshop ergibt sich, dass die Umsatzverkürzungen von mehreren Verkäuferinnen vorgenommen worden sein müssen.

Die Berufungswerberin entwirft im Wesentlichen folgenden Ablauf:

Obwohl ihr bekannt war, dass beim Vorpächter Schwarzumsätze erfolgt waren, obwohl sie daher mehrere Vertraute in der Tankstelle als Angestellte „sitzen“ hatte und obwohl ihr bekannt war, dass Schwarzumsätze im Wesentlichen nur mit Leberkäsesemmeln, Weckerln, Wurstsemmeln und dergleichen möglich waren, hätten durch organisiertes Zusammenwirken gerade dieser Vertrauten hinter ihrem Rücken Veruntreuungen stattgefunden, welche ihr trotz Kenntnis der Risikogeneigtheit und trotz der Höhe der „Veruntreuungen“ (€ 126.000 in drei Jahren bzw rund € 120 bis € 330 pro Tag) völlig entgangen seien.

Dieser Ablauf erfordert das Zusammentreffen von derart zahlreichen Komponenten, dass die höhere Wahrscheinlichkeit für den vom Prüfer festgestellten, erheblich unkomplizierteren Sachverhalt spricht.

Die höhere Wahrscheinlichkeit spricht somit für Umsatzverkürzungen mit Wissen und im Auftrag der Berufungswerberin als für Veruntreuungen durch ein Zusammenwirken von mehreren Angestellten zu Lasten der Berufungswerberin, noch dazu, wo es sich bei mehreren dieser Angestellten um Nachbarinnen und Vertraute der Berufungswerberin handelte.

Es ist nämlich bei der vorliegenden Ausgangssituation kaum vorstellbar, dass die Berufungswerberin keinerlei Kontrollmaßnahmen gesetzt hätte um festzustellen, ob bei den betroffenen Waren Umsatzverkürzungen durch die Angestellten erfolgten.

Ebenso ist es kaum vorstellbar, dass der Berufungswerberin Umsatzverkürzungen von rund € 120 bis € 330 täglich bzw von € 126.000 in rund drei Jahren entgangen sein konnten.

Der Berufungswerberin mussten die vorgenommen Umsatzverkürzungen daher aufgefallen sein.

Es ist somit im Ergebnis nicht vorstellbar, dass die Verkürzungen über rund drei Jahre hinweg hinter dem Rücken der Berufungswerberin stattgefunden hätten.

Die Berufungswerberin zeigt auch nicht auf, wie sie gegenüber den Verkäuferinnen auf die „Entdeckung“ der „Diebstähle“ reagiert hat. Naheliegend wäre es in einem solchen Fall

gewesen, die Arbeitsverhältnisse durch Entlassung zu beenden. Im Hinblick auf den Schaden von € 126.000 wäre zudem zu erwarten, dass entsprechende Rückforderungen gegenüber den Verkäuferinnen gestellt worden wären.

Die Berufungswerberin hat in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, sie sei im Hinblick auf die mangels entsprechender Beweise geringen Erfolgsaussichten nicht gerichtlich gegen die Angestellten vorgegangen. Wenn dies auch in gewissem Umfang nachvollziehbar erscheint, so lässt die Berufung doch jegliche Erklärung vermissen, wie die Berufungswerberin gegenüber den Angestellten auf die angeblichen Diebstähle reagiert hat. Offensichtlich will die Berufungswerberin einen Schaden von € 126.000 auf sich beruhen haben lassen.

Die von der Berufungswerberin erstattete Anzeige gegen unbekannt erfolgte erst im November 2008, somit rund 10 Monate nach der Vorbesprechung am 15.1.2008, in welcher die Berufungswerberin über die vom Prüfer festgestellten Malversationen informiert worden war. Diese Anzeige ist daher offensichtlich durch das Berufungsverfahren motiviert und nicht Ausdruck einer tatsächlichen Unkenntnis der Berufungswerberin von den Umsatzverkürzungen. Schließlich wurde auch das Verfahren von der Staatsanwaltschaft eingestellt.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher die Ansicht des Prüfers, dass es sich bei der Behauptung eines Gelddiebstahls bzw einer Veruntreuung durch die Angestellten nur um eine Zweckbehauptung handelt.

#### Rechtlich folgt daraus:

#### Umsatzsteuer:

Die Berufungswerberin behauptet, es sei im Umfang der Umsatzverkürzungen zu „Diebstählen“ gekommen, die Angestellten hätten das Geld aus der Kasse genommen.

Bei derartigen ins Treffen geführten strafbaren Handlungen handelte es sich jedoch nicht um „Diebstähle“ iSd § 127 StGB sondern vielmehr um „Veruntreuungen“ gemäß § 133 StGB, also um die rechtswidrige Zueignung des vereinnahmten Entgelts.

Solche Fehlbeträge stellen - auch unter der Annahme der von der Berufungswerberin behaupteten rechtswidrigen Entnahmen aus der von Angestellten verwalteten Kasse - Entgelte für der Berufungswerberin zuzurechnende Umsätze dar, also für Lieferungen gemäß § 1 Abs 1 UStG (VwGH 5.8.1992, 90/13/0167 mwN).

Die Frage, ob derartige strafbare Handlungen der Angestellten als erwiesen anzusehen waren oder nicht, ist daher für die Bemessung der Umsatzsteuer nicht von Bedeutung; ob die Umsatzverkürzungen im Auftrag der Berufungswerberin erfolgten, spielt für die Umsatzsteuer keine Rolle.

Die Berufungen erweisen sich somit betreffend Umsatzsteuer als unbegründet.

Einkommensteuer:

Umsatzverkürzungen:

Als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG kommen auch finanzielle Einbußen in Betracht, die dem Betriebsinhaber dadurch erwachsen, dass sich seine Angestellten widerrechtlich bereichern, zB durch Diebstahl, Veruntreuung etc (nochmals VwGH 5.8.1992, 90/13/0167 mwN).

Nach dem festgestellten Sachverhalt ist es allerdings zu den von der Berufungswerberin behaupteten Veruntreuungen nicht gekommen, vielmehr haben die Angestellten der Berufungswerberin (die Verkäuferinnen) im Auftrag der Berufungswerberin gehandelt und dieser die von den Malversationen betroffenen Entgelte ausgehändigt.

Eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben scheidet daher aus.

Die Berufung erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Rückstellungen, Verbindlichkeiten für Steuerberaterkosten:

Das Finanzamt hat im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2006 von der Berufungswerberin für Beratungskosten iZm der Betriebsprüfung gebildete Rückstellungen nicht anerkannt. Ebenso wurden Verbindlichkeiten aus einem gleichartigen Titel nicht berücksichtigt.

Es handelt sich dabei um folgende Beträge:

Bilanz D\*\*\*

**Kto 3060 Andere, sonstige Rückstellungen**

Mag. F.*** Betriebsprüfung 2003 - 2006	€ 1.000,00
Rechtsanwaltskosten iS Betriebsprüfung 2003 - 2006	€ 4.000,00

**Kto 3700 Sonstige Verbindlichkeiten**

enth: Mag. F.*** Betriebsprüfung 2003 - 2006	€ 1.968,00
--	------------

Bilanz G\*\*\*

**Kto 3060 Andere, sonstige Rückstellungen**

Mag. F.*** Betriebsprüfung 2003 - 2006	€ 1.000,00
--	------------

**Kto 3700 Sonstige Verbindlichkeiten**

enth: Mag. F.*** Betriebsprüfung 2003 - 2006	€ 1.476,00
--	------------

Die Betriebsprüfung begann laut Prüfungsauftrag am 23.8.2007, die Schlussbesprechung fand am 9.4.2008 statt.

Die Kostenverursachung lag daher in den Jahren 2007 und 2008.

Kosten für eine noch ungewisse Betriebsprüfung in der Zukunft sind nicht rückstellungsfähig; im Jahr 2006 kann daher keine Rückstellung gebildet werden.

Ebenso kann im Jahr 2006 noch keine Verbindlichkeit iZm einer Betriebsprüfung in den Jahren 2007 und 2008 vorgelegen sein.

Diese Posten sind allerdings im Jahr 2007 zu berücksichtigen, da in diesem Zeitraum die Betriebsprüfung bereits anhängig war.

Es hat somit eine Verschiebung in das Jahr 2007 zu erfolgen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringern sich daher im Jahr 2007 um € 9.444,00.

Die Berufungen erweisen sich somit hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 als unbegründet, hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 als teilweise berechtigt.

Die Berufungen war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 als unbegründet abzuweisen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 war gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. November 2013