



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SKEG, vom 23. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 1. März 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für 2000 bis 2004 entschieden:

(1) Die Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2000 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

(2) Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	482.222,69 S	Umsatzsteuer (20%)	688,02 S
			Umsatzsteuer (10%)	22.551,07 S
			Umsatzsteuer (14%)	35.458,07 S
			Umsatzsteuer gesamt	58.697,16 S
			abziehbare Vorsteuer	-54.412,95 S
ger.				4.284,00 S

festgesetzte Umsatzsteuer				311,33 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe	
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	501.677,06 S	Umsatzsteuer (20%)	1.099,08 S	
			Umsatzsteuer (10%)	49.618,17 S	
			Umsatzsteuer gesamt	50.717,25 S	
			abziehbare Vorsteuer	-45.408,88 S	
ger.				5.308,00 S	
festgesetzte Umsatzsteuer				385,75 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe	
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	36.997,15 €	Umsatzsteuer (20%)	666,83 €	
			Umsatzsteuer (10%)	3.366,30 €	
			Umsatzsteuer gesamt	4.033,13 €	
			abziehbare Vorsteuer	-3.185,98 €	
festgesetzte Umsatzsteuer				847,15 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe	
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	41.137,23 €	Umsatzsteuer (20%)	153,74 €	
			Umsatzsteuer (10%)	4.036,86 €	
			Umsatzsteuer gesamt	4.190,60 €	
			abziehbare Vorsteuer	-3.026,01 €	
festgesetzte Umsatzsteuer				1.164,59 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe	
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	13.830,28 €	Umsatzsteuer (20%)	225,37 €	
			Umsatzsteuer (10%)	1.270,35 €	
			Umsatzsteuer gesamt	1.495,72 €	
			abziehbare Vorsteuer	-1.043,80 €	

festgesetzte Umsatzsteuer	451,92 €
---------------------------	----------

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

1. Die Bw. betrieb bis April 2004 eine Hendlbraterei. Anlässlich einer Betriebsprüfung gemäß § 99 FinStrG für 2000 bis 2004 wurde Folgendes festgestellt.

(1) Aufzeichnungsmängel:

- a. Für das Jahr 2001 habe der Bw. keinerlei Aufzeichnungen vorlegen können.
- b. Die Tageslosung sei mittels Stricherlliste und täglicher Zählung ermittelt worden. Grundaufzeichnungen darüber habe der Bw. nicht vorlegen können.

Die täglichen Abrechnungen, aus denen sich die Einnahmen und die Anzahl der verkauften Speisen entnehmen lasse, stellten Unterlagen dar, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Gemäß § 131 Abs 1 Z 5 BAO seien die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufzubewahren, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich sei. Weiters seien alle bei der Erfassung der Einnahmen verwendeten Aufschreibungen aufbewahrungspflichtig. Ein Nichtaufbewahren dieser Aufschreibungen berechtige die Behörde zur Schätzung.

c. Wareneingangsbuch: Im gesamten Prüfungszeitraum werde kein Wareneingangsbuch geführt. Gemäß § 127 BAO seien gewerbliche Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen. Darin seien alle Waren einzutragen, die der Unternehmer zur Weiterveräußerung erwerbe. Die Eintragungen seien in richtiger Reihenfolge vorzunehmen. Die Beträge seien monatlich und jährlich zusammenzurechnen und die sich dabei ergebenden Summen seien in den entsprechenden Spalten festzuhalten.

(2) Nicht erklärter Wareneinkauf (WEK) Metro. Dem Prüfer seien durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) Unterlagen vorgelegt worden, aus denen man ersehen könne, dass in den Jahren 2000 bis 2004 Einkäufe bei der Firma Metro getätigt worden seien, die keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten. Die Nichterfassung von Wareneinkäufen stelle einen schwerwiegenden materiellen und formellen Buchführungsmangel dar.

In der Folge wird vom Prüfer die Abwicklung von Einkäufen bei der Firma Metro im Detail geschildert.

Aufgrund der Einkaufsgepflogenheiten habe die BP – unter Berücksichtigung eines Eigenverbrauches – festgestellt, dass der Bw. WEK bei der Firma Metro getätigt habe, die nicht in der Buchhaltung des Unternehmens enthalten seien.

	Umsätze 10%		Umsätze 20%
2000	1.357,61 €	2000	144,33 €
2001	887,30 €	2001	139,36 €
2002	546,72 €	2002	134,16 €
2003	852,13 €	2003	398,54 €
2004	189,15 €	2004	89,52 €

Bei den angeführten Beträgen handle es sich um Nettobeträge.

Die Nichterfassung von Wareneinkäufen bei der Metro lasse nach gängiger Rechtsmeinung den Schluss zu, dass auch bei anderen Lieferanten Wareneinkäufe getätigt worden seien, welche man nicht in der Buchhaltung erfasst habe.

### (3) Gewinn- und Umsatzzuschätzung:

Die Abgabenbehörde sei nach § 184 BAO zur Schätzung berechtigt, wenn sie die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne. Diese Möglichkeit fehle, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen führe oder Unterlagen sachlich unrichtig seien. Aufgrund der aufgezeigten Mängel und der Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien, nehme man eine Zuschätzung (in Euro) wie folgt vor:

Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
Umsatz	2.500,00	2.000,00	1.500,00	2.500,00	500,00
Gewinn netto					

Die Aufteilung nach Steuersätzen erfolge im Verhältnis Küche (mit 90%) zu Getränken (mit 10%).

2. Gegen die aus der BP resultierenden Bescheide vom 1. März 2007 - betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 2000 bis 2004 – wurde mit Schreiben vom 23. März 2007 Berufung eingelegt.

a. Die Bescheide fechte man in folgenden Punkten an:

- Keine Schätzung von Betriebsausgaben (WEK).

- Keine Anerkennung zusätzlicher Vorsteuern.

b. Die BP habe bei den Zuschätzungen keine Wareneinkäufe und keine Vorsteuern berücksichtigt.

Nach der Rspr des VwGH habe sich der Schätzungsprozess aber nicht nur auf die Einnahmen, sondern auch auf die Ausgaben zu erstrecken. Die BP habe auch im Besprechungsprogramm vom 14. Februar 2007 die WEK mit auf den Cent genauen Beträgen angeführt, sodass auch Rechnungen vorgelegen sein müssten und die Vorsteuer daher zu schätzen sei.

c. Beantragt würden daher folgende Ausgaben und Vorsteuern (in Euro):

	2000	2001	2002	2003	2004
WEK 10%	1.357,61	887,30	546,72	852,13	189,15
Vorsteuer	135,76	88,73	54,67	85,21	18,91
WEK 20%	144,33	139,36	134,16	398,54	89,52
Vorsteuer	28,87	27,87	26,83	79,71	17,90

3. Zur Berufung der Bw. vom 23. März 2007 gab die BP am 10. April 2007 die nachstehende Stellungnahme ab:

a. Zu Wareneinkäufen und Vorsteuern: Der in der Niederschrift angeführte Zuschätzungsbetrag sei ein Saldo aus hochgerechneten Verkaufserlösen abzüglich der WEK, erhöht um einen Zuschätzungsbetrag für andere Mängel (keine Unterlagen 2001, Mängel der Grundaufzeichnungen, kein Wareneingangsbuch). Der Zuschätzungsbetrag sei pauschal zum Ansatz gebracht worden.

b. Die Einkäufe bei der Metro seien um jene Einkäufe gekürzt worden, die nicht typischerweise für den Verkauf im Betrieb geeignet erschienen (Kosmetika, bestimmte Lebensmittel wie Knacker, Frankfurter, Scampi, Sauerkraut usw.). Der Rest der Einkäufe (Henderl, Kartoffelsalat, Pommes Frites, Getränke) sei entsprechend den ermittelten Rohaufschlägen (Küche 150%, Getränke 200%) hochgerechnet und abzüglich der Einkäufe als Zuschätzungsbetrag (pauschal) angesetzt worden.

c. Aufgrund der Mängel sei eine Schätzung nach § 184 BAO erfolgt. Vom ursprünglich ermittelten Zuschätzungsbetrag sei bei der Schlussbesprechung jährlich nochmals eine pauschale Kürzung des Zuschätzungsbetrages erfolgt, um auch dem Einwand des privaten Konsums Genüge zu tun.

Es seien sämtliche Einwendungen berücksichtigt und die Zuschätzung an der untersten möglichen Grenze angesetzt worden.

Zuschätzung	in Euro				
Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
NettoWEK	1.743,06	1.648,87	1.002,60	1.945,61	370,26
	23.985,03	22.688,90			
Abzügl. Privateinkäufe	241,12	622,21	321,72	694,94	92,08
	3.317,82	8.561,74			
Verbleibender Einkauf	1.501,94	1.026,66	680,88	1.250,67	278,67
	20.667,21	14.127,16			
10% WEK	1.357,62	887,30	546,72	852,13	189,15
20% WEK	144,33	139,36	134,16	398,54	89,52
<b>RAK Getränke und Henderl</b>					
RAK Getränke	3,2	RA	220%		
RAK Henderl	2,5	RA	150%		
<b>Wes x RAK</b>					
Umsätze 10% netto	3.394,05	2.218,25	1.366,80	2.130,33	472,88
Umsätze 20% netto	461,86	445,95	429,31	1.275,33	286,46
Umsätze gesamt	3.855,91	2.664,20	1.796,11	3.405,65	759,34
Abzügl. WES	-1.501,94	-1.026,66	-680,88	-1.250,67	-278,67

netto					
Verbleibende Zuschätzung	2.353,96	1.637,54	1.115,23	2.154,98	480,67
Zuschätzung netto	3.000,00	2.500,00	2.000,00	2.800,00	600,00
Zuschätzung nach der SB	2.500,00	2.000,00	1.500,00	2.500,00	500,00

4. Mit Schreiben vom 4. Mai 2007 übermittelte die Bw. folgende Gegenäußerung:

Sie sei der Meinung, dass die Einkäufe, die als Privateinkäufe getätigt worden seien, nicht für andere Zwecke verwendet werden konnten. Das bedeute, dass man alles, was auf Privatrechnung gekauft worden sei, auch dort verwendet habe. Man habe mehrmals gesagt, dass Freunde und Verwandte in der Metro mit eingekauft hätten und diese Einkäufe seien auch für den Privatbedarf getätigt worden. Diese Personen könnten dies auch bezeugen. Weiters habe die Bw. nicht gewusst, dass auch Privatrechnungen vorzulegen seien und aufbewahrt werden müssten.

Alle anderen Rechnungen und Belege habe man immer rechtzeitig dem damaligen Rechtsberater gegeben. Der habe das weitergeleitet und die Bw. habe immer Steuerbescheide vom Finanzamt bekommen.

Der Bw. sei auch nicht klar, wieso ein Verspätungszuschlag für das Jahr 2000 verrechnet werde. Dazu brauche man Unterlagen, die das beweisen würden. Die Steuerpflichten seien immer rechtzeitig erfüllt worden. So wie man der Bw. erklärt habe, wie die Einkäufe abgelaufen seien, wären auch die Rechnungen der anderen Metrokunden bei der Bw. gelandet. Die Bw. könne die Entscheidung – wie sie getroffen worden sei – nicht akzeptieren und bitte um Beweise.

5. Zur Frage der im Schreiben vom 23. März 2007 angesprochenen Berufung gegen Wiederaufnahmebescheide, zu denen aber inhaltlich keine Ausführungen erfolgten, hat die Bw. über ihren steuerlichen Berater am 24. Mai 2007 mitgeteilt, dass sich die Berufung nicht gegen die Wiederaufnahmebescheide, sondern ausschließlich gegen die Sachbescheide gerichtet habe.

6. Am 10. Mai 2007 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Mit Schreiben vom 16. Mai 2008 wurde die Bw. zu einem Erörterungsgespräch geladen.

b. Die Erörterung wurde am 26. Mai 2008 beim UFS abgehalten, wobei der ehemalige Geschäftsführer und eine Vertreterin des Finanzamtes anwesend waren. Dabei wurden folgende abschließende Feststellungen getroffen:

S. behauptet, man habe „mit der Karte“ nur für die Firma auf Rechnung eingekauft, bei Barzahlung seien dies „private“ Einkäufe gewesen.

Mag. T. (Vertreterin des Finanzamtes) führt dazu an, dass ein Einkauf immer nur mit Karte möglich sei.

S. führt nochmals aus, dass er auch für Fremde einkaufe und wenn er für die Firma etwas kaufe, dann nur mit Rechnung, die auch in der Buchhaltung enthalten sei.

SB will daraufhin wissen, ob S das aufgeschrieben habe, wenn er für jemand anderen eingekauft habe. Zudem habe die Betriebsprüfung (BP) ohnehin nur die Lebensmittel der Bw. zugerechnet, die im Betrieb auch verkauft worden seien und nichts anderes. Die BP habe auch sehr moderat geschätzt, sodass die Zuschätzungsbeträge noch sehr viel höher hätten ausfallen können.

S. gibt an, er habe nicht alles aufschreiben können, außerdem sei es nicht nützlich, wenn er aufschreibe, dass er ein Radio gekauft habe.

SB führt nochmals an, dass die Metro ein Großhandel sei und prinzipiell dort nur für das Geschäft eingekauft werden dürfe. Natürlich würden die Geschäftsleute auch privat einkaufen, dies sei aber zu dokumentieren und die Unterlagen müssten in der Buchhaltung aufbewahrt werden. Radios (und andere Gegenstände) seien der Bw. ohnehin nicht zugerechnet worden, sondern nur Lebensmitteleinkäufe.

S. gibt an, er habe nicht gewusst, dass er das alles dokumentieren und aufbewahren müsse. Jeder Kunde – auch die vor und unter hinter ihm stehenden – hätten privat und für den Betrieb gekauft. Er habe aber nur für den Betrieb eine Rechnung.

Mag. T. erläutert, dass sehr wohl für jeden Kauf eine Rechnung ausgestellt werde, egal ob diese privat oder betrieblich veranlasst sei. Diese Rechnung – resultierend aus dem Barkauf – hätte daher genauso aufbewahrt werden müssen.

S. gibt zu, dass er diese Rechnungen weggeworfen hat.

SB stellt die Sachlage nochmals dar und verweist darauf, dass eine Verminderung der Schätzung nur infrage gekommen wäre, wenn die Bw. alles ordnungsgemäß dokumentiert hätte.



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

1. Strittig sind die Umsatz- und Gewinnzurechnungen der BP in den Jahren 2000 bis 2004 und die Abzugsfähigkeit der vom Bw. geltend gemachten Vorsteuern.

2. Schätzung von Vorsteuern:

a. Nach Ruppe (UStG 1994, § 12, Rz 47) können fehlende Tatbestandselemente nicht durch Schätzung ersetzt werden, daher ist eine Schätzung von Vorsteuern ausgeschlossen, sofern eine Rechnung nicht ausgestellt oder zugeleitet wurde.

War aber eine Rechnung ursprünglich vorhanden und ist sie in Verlust geraten, ist der materiellrechtliche Tatbestand erfüllt. Der Tatbestand Rechnung kann nicht nur durch die Originalrechnung nachgewiesen werden. Dabei trifft die objektive Beweislast den Unternehmer (VwGH 15.6.1988, 84/13/0279).

Sind die Voraussetzungen der Rechnungslegung erfüllt, kann ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

Nach der Judikatur des VwGH genügt es, dass dem Unternehmer Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027). Das gilt auch, wenn die Besteuerungsgrundlagen insgesamt geschätzt werden müssen. Dem Unternehmer müssen jedoch Rechnungen ausgestellt worden sein (Ruppe, § 12, Rz 49; zur Schätzung von WEK s auch VwGH 20.6.1995, 91/13/0063).

b. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bw. bei der Firma Metro eingekauft und entsprechende Rechnungen erhalten hat. Die Betriebsprüfung hat Zuschätzungen anhand der WEK vorgenommen. In diesem Fall sind auch die Vorsteuern zu schätzen. Ziel einer Schätzung ist das möglichst wirklichkeitsgetreue Erforschen der Bemessungsgrundlagen. Soweit WEK angenommen werden und deren Lieferung auch zur Rechnungsausstellung geführt hat, wäre der Schätzungsvorgang nicht schlüssig, ließe man die dazugehörigen Vorsteuern außer Ansatz (VwGH 20.6.1995, 91/13/0063).

Aufgrund der bestehenden Rspr sind daher die im Zusammenhang mit den Zuschätzungen vom Bw. angegebenen Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen. Folgende zusätzliche Vorsteuern sind anzusetzen (in Euro):

	2000	2001	2002	2003	2004
Vorsteuer	135,76	88,73	54,67	85,21	18,91
Vorsteuer	28,87	27,87	26,83	79,71	17,90
Gesamt	164,63	116,60	81,50	164,92	36,81

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben.

### 3. Zuschätzungen Umsatz und Gewinn:

a. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO kann die Abgabenbehörde Schätzungen vornehmen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er zu führen hat, nicht vorlegt bzw diese sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

b. Im gegenständlichen Fall wurden – unbestritten – Grundaufzeichnungen über die Tageslosungen nicht aufbewahrt, Wareneingangsbücher nicht geführt und Metroeinkäufe nicht in der Buchhaltung deklariert. Es liegen daher schwere Buchhaltungs- bzw. Aufzeichnungsmängel vor, die zur Schätzung berechtigen. Die Mängel haben ein Ausmaß erreicht, dass die Aufzeichnungen nicht mehr als glaubwürdig bezeichnet werden können. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass auch noch weitere Vorgänge nicht verbucht wurden.

c. Wie den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, hat die BP – entgegen der Darstellung der Bw. - sowohl Einnahmen als auch Ausgaben (WES) geschätzt. Die Höhe der Nettoeinkäufe wurde von der Bw. ebenso wenig bestritten, wie der von der BP verwendete Rohaufschlag. Die Höhe der Umsatzzuschätzung als solche (in der Tabelle als „verbleibende Zuschätzung“ bezeichnet), ist somit nicht strittig.

d. Die Höhe der Gesamtzuschätzung („Zuschätzung nach der SB“), welche sich aus der verbleibenden Zuschätzung inklusive eines Sicherheitszuschlages ergibt, ist nicht als überhöht, sondern im Gegenteil als äußerst moderat zu bezeichnen. Dieser Zuschlag bemisst sich – abgestellt auf die einzelnen Jahre – mit maximal 34% und bleibt damit weit unter den für derart mangelhaft geführte Aufzeichnungen möglichen Zuschlägen (s zB ÖStZ 1992/234 mit bis zu 300% Sicherheitszuschlag). Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich bezüglich dieser Zuschätzungen den von der BP gewählten Beträgen an.

e. Soweit der Geschäftsführer S dartun möchte, dass die (verschwiegenen) Einkäufe bei der Metro privat und nicht im Betrieb verwendet wurden, ist er darauf zu verweisen, dass es an ihm gelegen war, entsprechende Beweise beizubringen. Außer einer allgemeinen Ankündigung erfolgte keine Namhaftmachung von Zeugen, die seine Behauptungen hätten beweisen können. Die Rechnungen aus den Bareinkäufen wären aufzubewahren und in die Aufzeichnungen aufzunehmen gewesen. Sie hätten mit den Namen derjenigen Personen versehen werden müssen, für die (angeblich) in der Metro eingekauft worden ist. Nachträgliche unsubstantiierte Behauptungen können die geforderten Nachweise nicht ersetzen. Wenn S anführt, er habe Aufschreibungen über Einkäufe (zB Radio) nicht führen müssen, so ist ihm zu entgegnen, dass von der BP ohnehin nur die in seinem Betrieb verkauften Lebensmittel zur Schätzung herangezogen wurden und nicht Waren, die gar nicht

Gegenstand seines Gewerbes waren. S. selbst gibt an, dass er die Barrechnungen weggeworfen und Aufschreibungen nicht geführt hat. Damit geht aber der Unabhängige Finanzsenat von einer Verwertung dieser Lebensmittel im Betrieb aus.

Die Berufung war in diesem Punkt aus den genannten Gründen abzuweisen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 27. Mai 2008