



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dkfm Werner Gossar, 1190 Wien, Weimarer Straße 93, vom 18. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 17. November 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 1999-2002 und 2004-2006 sowie vom 4. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird die Jahre 1999 und 2000 betreffend Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1999 und 2000 werden aufgehoben.

Die angefochtenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 werden gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw), die ein Cafe und in der Rechtsform einer KG eine Pizzeria betreibt, wurden basierend auf Kontrollmaterial der Warengroßhandelskette M über die Jahre 1999 bis 2006 zunächst im Jahr 2007 Hausdurchsuchungen und anschließend in den Jahren 2008-2009 eine **Betriebsprüfung** durchgeführt. Dabei sei das Cafe betreffend – für die Pizzeria-KG ist ein gesondertes Verfahren in der Zuständigkeit eines anderen Senates anhängig – hervorgekommen, dass neben den offiziell unter der Kundennummer der Bf getätigten Einkäufen auch Bareinkäufe stattgefunden hätten, die das gleiche Warensortiment

umfasst hätten, wie die offiziell getätigten Einkäufe, und die Quantität eventueller Privateinkäufe bei weitem überstiegen. Der Wareneinkauf sei jeweils vor dem Warenerfassungsvorgang aufgeteilt und dann zum Teil mit Kundenkarte und zum Teil als Barverkauf abgewickelt worden. Das Verhältnis von offiziellen (weiß) zu Bareinkäufen (schwarz) sei wie folgt:

Jahr	weiss	schwarz	%
1998	2.270,39	5.983,49	263,54
1999	3.045,21	7.934,02	260,54
2000	4.235,97	6.174,80	145,77
2001	3.848,12	6.172,96	160,42
2002	4.475,22	5.513,23	123,19
2003	4.511,30	5.045,02	111,83
2004	5.183,44	8.937,58	172,43
2005	605,94	885,02	146,06
Summe	28.175,59	46.646,12	
Mittelwert			172,97

Diese Schwarzeinkäufe hätten keinen Eingang in das Rechenwerk der Bw gefunden. Weiters seien bei der Bw Lösungsaufzeichnungen der Serviererinnen des Cafes gefunden worden. Der Vergleich mit den erklärten Einnahmen habe eine Einnahmenverkürzung von 40% ergeben. Aufgrund der vorgefundenen Mängel sei die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege erfolgt. Dabei sei wie folgt vorgegangen worden:

Die Verkürzung des Wareneinsatzes sei mit durchschnittlich 40% angenommen worden. Anschließend sei der buchmäßige Rohaufschlagskoeffizient pro Warengruppe und Jahr ermittelt und aus diesen Größen die Umsatzerhöhung berechnet worden. Von den ermittelten Umsatzerhöhungen seien die korrespondierenden Waren(schwarz)einkäufe brutto abgezogen worden und damit die letztliche Gewinnzuschätzung ermittelt worden. Mangels formgültiger Rechnungen sei ein Vorsteuerabzug auf die Schwarzeinkäufe nicht zu gewähren.

Basierend auf den Feststellungen der Betriebsprüfung nahm das Finanzamt die Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

In der dagegen erhobenen **Berufung** bringt die Bw vor: Sie habe den Großteil ihrer Wareneinkäufe für ihr Unternehmen bei der Firma M getätigt. Es gebe jedoch keinen einzigen effektiven Beweis dafür, dass sogenannte Schwarzeinkäufe der Bw konkret zugerechnet werden könnten. Da es um die wirtschaftliche Existenz der Bw gehe, erscheine die Vorgangsweise, lediglich auf einer Reihe von Vermutungen aufzubauen, fragwürdig. Zu den Lösungsaufzeichnungen werde eine separate Stellungnahme vorbehalten, weil in diese zum Berufszeitpunkt noch nicht vollständig eingesehen habe werden können.

Dazu gibt die Steuerfahndung folgende **Stellungnahme** ab: Auf die Verantwortung der Bw in der Niederschrift vom 13.6.2008 sei nicht eingegangen worden. Demnach seien die Einkäufe durch ihren Exgatten, für die Pizzeria durch ihren ehemaligen Geschäftspartner (DB) und für das Cafe durch Herrn RS getätigt worden. Sie selbst sei selten einkaufen gegangen, weil sie in der Pizzeria im Service tätig gewesen sei. Ein Teil der Barrechnungen sei vom Exgatten als Geschenke für seine Familie in Serbien verwendet worden, wahrscheinlich sei ein Teil der bei der Firma M auf Barrechnung eingekauften Ware in einem der beiden Unternehmen der Bf verkauft worden, ohne im Rechnungswerk aufzuscheinen. Sie habe den Überblick verloren.

Bei den Feststellungen der Bp handle es sich nicht um bloße Vermutungen, schließlich gehe aus den Lösungsaufzeichnungen hervor, dass eine Einnahmenverkürzung von 40% erfolgt sei.

Von der Bw wird ihr **Einspruch zur Anklageschrift** der Staatsanwaltschaft vorgelegt. Darin führt sie aus, die Auswertungen des M -Kontrollmaterials sei ihr nie vorgelegt worden. Die Niederschrift vom 13.6.2008 sei trotz ihres Hinweises auf ihre offensichtlichen Sprachprobleme aufgenommen worden, der Inhalt sei ihr nicht in vollem Umfang verständlich gewesen.

Im Bp-Bericht beträfen die Feststellungen des Finanzamtes ein „Cafe Z“, unter der Steuernummer der Bw werde jedoch nur ein Cafe L geführt. Ein Cafe Z sei der Bw nicht bekannt.

Weder aus der Bescheidbegründung, noch aus dem Bp-Bericht sei nachvollziehbar, wie der Verkürzungssatz von 40% errechnet worden sei, auch eine mündliche Erläuterung sei nicht erfolgt.

Die festgestellten Hinzurechnungen seien im übrigen Eigenverbrauch für den familiären Gebrauch (zB Handschuhe, Rasierklingen), bzw. für den Exmann der Bw, der seine achtköpfige Band mit Getränken für die langen Fahrten zu Auftritten im ehemaligen Jugoslawien versorgt habe.

Im gerichtlichen Strafverfahren erfolgte ein Freispruch mangels Schuldbeweises, weil aufgrund der Lösungsaufzeichnungen des Jahres 2005 auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet worden sei und betreffend das Material der Firma M eine eindeutige Zuordnung nicht möglich sei, weil von der Erfassung zur Bezahlung eine Überholung möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vom Finanzamt vorgelegten Akten sind in mehrfacher Hinsicht nicht geeignet, einer Entscheidung des UFS als Grundlage zu dienen. Zunächst fehlen die Aufzeichnungen der Firma M, aus denen die Weiß- und Schwarzeinkäufe der Bw abgeleitet werden könnten. Weiters fehlen Feststellungen des Finanzamtes darüber, ob die Gewichtung der Warengruppen in den festgestellten Schwarzeinkäufen jener der Weißeinkäufe entspricht, oder von dieser abweicht.

Die Berechnungen im Bp-Bericht sind nicht nachvollziehbar, insbesondere fehlt eine Aufstellung der Warengruppen samt Rohaufschlagskoeffizienten (Beilage 3 zum Bericht, Punkt 3.1.1) bzw. ist die vorhandene Beilage 1, die bloß in Küche und Getränke unterscheidet, nicht in Einklang zu bringen mit der am Beginn des Arbeitsbogens befindlichen Erstkalkulation.

Die Bw gesteht ein, dass ein Teil der Schwarzeinkäufe dem Cafebetrieb zurechenbar sein dürfte, ein anderer Teil der Pizzeria. Im Akt finden sich jedoch keine Feststellungen darüber, inwieweit geprüft worden ist, ob die Schwarzeinkäufe, die mit der M-Kundenkarte des Cafes verschränkt sind, auch die Pizzeria betreffen, bei der deutlich andere Verhältnisse von Weiß- zu Schwarzeinkäufen festgestellt worden sind.

Entgegen der Ansicht der Bw kann die Behörde aus dem Vorliegen von Lösungsaufzeichnungen für ein Jahr und damit in Einklang stehenden Einkaufsaufzeichnungen für den gesamten Prüfungszeitraum sehr wohl eine Schätzung durchführen, der diese Daten zugrunde liegen. Wenn die Qualität der Daten zwar nicht hinreichend für eine gerichtliche Verurteilung ist, so sind diese Daten doch geeignet, die Schätzung der Behörde zu stützen, wenn die von der Behörde angestellten Erwägungen nachvollziehbar begründet werden. Aus den Lösungsaufzeichnungen des Jahres 2005 alleine können jedoch nicht die Vorjahre ebenso geschätzt werden, weil nach den Feststellungen des Finanzamtes das Verhältnis der Schwarz- zu den Weißeinkäufen in den Vorjahren zum Teil deutlich von denen des Jahres 2005 abweicht.

Für gewöhnlich bestehen bei der Firma M mehrere Förderbänder zur Warenerfassung, denen eine geringere Anzahl an Zahlkassen nachgelagert ist. Die Warenerfassung erfolgt entsprechend der Vorlage durch den Kunden, entweder legt dieser zunächst den Bareinkauf und danach den Kauf auf Kundenkarte vor, oder umgekehrt. Bei der Bezahlung ist die Reihenfolge zufällig, es kann also zu einer gestürzten Abrechnung gegenüber der Erfassung kommen, je nachdem, welchen Einkauf der Kassier zuerst abrechnet. Aufgrund der Tatsache, dass es weniger Zahlkassen als Erfassungsbänder gibt, kann es auch zu Überholungen kommen, wenn ein Kunde, dessen Einkauf später erfasst wurde, schneller bei der Zahlkassa

ist. Neben der Feststellung der Warengruppendeckung zwischen Schwarz- und Weißverkauf wird das Finanzamt auch Feststellungen über den Ablauf der Warenerfassung und Bezahlung treffen müssen (Anzahl der Erfassungsbänder und Zahlkassen im konkreten M-Markt, Lösung der Zuordnungsproblematik bei Verschränkungen, etwa durch Herstellen eines Zusammenhanges nur bei geringer Zeitdifferenz zwischen den Bezahlvorgängen) und diese in die Bescheidebegründung einfließen lassen.

Die Einwendungen der Bw betreffend Privateinkäufe, Geschenke und Musikbandverpflegung für den Exmann werden in gehöriger Weise zu würdigen sein. Auch hat die Begründung in einer für die Partei verständlichen Weise zu erfolgen. Dass etwa „Cafe Z“ kein Name, sondern die Abkürzung für „Zurechnung“ sein dürfte, kann nur erraten werden. Zudem ist der Verweis auf das Protokoll über die Schlussbesprechung in Beilage 3 zum Bericht, Punkt 5 die Einkommensteuer betreffend nichtssagend, weil die Niederschrift keine tiefergreifenden Ausführungen enthält.

Nach Durchführung dieser Erhebungen ist es denkbar, dass ein anders lautender Bescheid zu erlassen wäre, weshalb die Aufhebung und Zurückverweisung erfolgen konnte ([§ 289 Abs 1 BAO](#)). Im Sinne der Verwaltungsökonomie und des Rechtsschutzbedürfnisses der Partei ist es zweckmäßig, die umfangreichen Ermittlungsschritte von der Abgabenbehörde erster Instanz durchführen zu lassen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Unter Bedachtnahme auf den rechtskräftigen Freispruch im Finanzstrafverfahren sind die Jahre 1999 und 2000 bereits verjährt: Deren Verjährung ist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2004 bzw. 2005 eingetreten ([§ 207 Abs 2 BAO](#)). Durch die Erstbescheide 2001 hat sich die Verjährungsfrist um je ein Jahr verlängert ([§ 209 Abs 1 BAO](#)). Im Verlängerungsjahr (2005 bzw. 2006) erfolgte durch die Behörde keine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, dies war erst mit der Hausdurchsuchung 2007 der Fall.

Damit fällt die Hausdurchsuchung 2007 in das Verlängerungsjahr für das Jahr 2001 (Erstbescheide 2002) bzw. in den Verjährungszeitraum der Jahre ab 2002. Da auch 2008 Verfolgungshandlungen gesetzt worden sind, waren die Jahre ab 2001 bei Erlassung der neuen Sachbescheide nach Wiederaufnahme im Jahr 2009 noch nicht verjährt.

Wien, am 25. November 2013