



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZen RV/3953-W/08,
RV/3954-W/08, RV/4147-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Michael Lesigang als Masseverwalter über das Vermögen der Bw., W, vertreten durch Peter Weinmar, 1080 Wien, Lerchengasse 18, vom 17. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 4. Juni 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 sowie über den Antrag vom 1.12.2008 auf Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz

▪ **entschieden:**

- a) Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 werden abgeändert.

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

- b) Die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 werden abgeändert:

Die in den Kalenderjahren 2003 und 2004 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

	2003	2004
Einkünfte aus Gewerbetrieb	€ 72.307,13	€ 68.413,15
Davon entfallen auf:		
A 1100, Wien	€ 34.545,02	€ 34.206,57
B 1030 Wien	€ 37.762,10	€ 34.206,57

c) Die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 und die Berufungsvorentscheidungen über die Berufung gegen die genannten Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

- **beschlossen:**

Der Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe:

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) betreibt eine Pizzeria:

Im Rahmen einer die Jahre 2003 bis 2005 umfassenden Außenprüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO sowie einer Umsatzsteuernachschaubücher über den Nachschauzeitraum 2006 und Jänner bis Juni 2007 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Bis August 2004 seien die Tageslosungen händisch ermittelt worden, d.h. die verkauften Getränke u. Speisen seien schriftlich festgehalten worden und daraus sei dann die Losung für jeden einzelnen Tag ermittelt worden. Diese Losungsgrundaufzeichnungen seien nicht aufbewahrt worden.

Seit September 2004 würden die Losungen durch eine elektronische Computerkassa ermittelt. Sämtliche Bestellungen würden von den Kellnern nach Tischnummern boniert. Bestellungen, die zu stornieren seien, da der Gast seinen Bestellwunsch geändert habe, würden auf "Tisch

64" gebucht. Diese Buchungen würden dann täglich am Abend von Herrn A richtiggestellt. Auf den Tageslosungsstreifen sei ersichtlich, ob es sich um eine Abholung, eine Zustellung oder eine Konsumation im Lokal handle. Weiters werde ausgedruckt, wie viel an diversen Getränken (Bier, Wein etc.) und an Speisen verkauft worden sei.

Zu diesen elektronischen Computerlösungsaufzeichnungen gebe es folgende Anmerkungen und Feststellungen:

An zwei Tagen gebe es keine Bonierungen (7.7.2005, 20.12.2006),
an zwei Tagen gebe es nur eine Bonierung (20.7.2005, 15.1.2006),
weiters gebe es öfters an 2 aufeinanderfolgenden Tagen die gleiche Anzahl an Bonierungen (z.B. 21 Bonierungen am 22.12. u. 23.12.2006).

Betreffend Pizzazustellungen laut Tageslosungsstreifen (Auswertung Monat Juli 2005) werde Folgendes angemerkt:

- a) die höchste Anzahl an Pizzazustellungen an einem Tag seien 9 Stück
- b) an einigen Tagen werde die gleich Anzahl an Pizzen zugestellt;
- c) an 8 Tagen im Monat würden jeweils 5 Pizzen zugestellt.

In einer dem Finanzamt übermittelten Strafanzeige durch einen anonymen Anzeiger sei angegeben worden, dass die Computerlösungen manipuliert würden.

Als Beweis seien dem Finanzamt einige Tagesumsatzlisten vorgelegt worden. Wenn man diese Tagesumsätze mit denen in der Buchhaltung vergleiche, ergäben sich beträchtliche Differenzen.

Weiters habe der Anzeiger zu Protokoll gegeben, dass er für 10 Stunden Arbeitszeit angemeldet gewesen sei, in Wirklichkeit habe die Arbeitszeit in den Wintermonaten 39 Wochenstunden und in den Sommermonaten 65 Wochenstunden betragen. (Über diese Aussagen in der Anzeige laufe zum Zeitpunkt der Niederschrift ein Gerichtsverfahren).

Herr A (persönlich haftender Gesellschafter der Bw.) habe in einer Niederschrift folgendes zu Protokoll geben:

Aufgrund der Feststellungen eines Computerexperten könne das vom Unternehmen verwendete Computerprogramm manipuliert werden. Daher sei es möglich, dass die Tageslosungen von den Angestellten manipuliert werden könnten. Da Herr A jeden Abend persönlich die Tagesabrechnungen durchführe, hätten ihm, laut eigenen Aussagen, Manipulationen auffallen müssen.

Da dies jedoch nicht der Fall gewesen sei, sei die Richtigkeit der vom Anzeiger vorgelegten Tageslosungen nicht anzuzweifeln.

Trotzdem könne sich Herr A diese Differenzen in den Losungsstreifen laut Buchhaltung und in

den Lösungsstreifen, die dem Finanzamt vorgelegt wurden seien, nicht erklären, bzw. seien sie in der ausgewiesenen Größenordnung seiner Ansicht nach unrealistisch.

Herr A habe zugegeben, dass er fallweise kleinere Einkäufe nicht in der Buchhaltung aufscheinen lasse.

Zudem sei aufgrund einer Amtshandlung der KIAB im Lokal am 21.7.2007 festgestellt worden, dass zwei Bedienstete (X, Z) angetroffen worden seien, die genau mit Datum 21.7.2007 angemeldet worden seien.

Aufgrund all dieser angeführten Feststellungen (wobei alleine die Tatsache, dass die Computerkassa manipuliert werden könne, schon einen Schätzungsgrund darstelle) sei eine Umsatz- u. Gewinnzuschätzung für die geprüften Jahre und den USt-Nachschaubereich (2006) in Höhe von 20% des bisher erklärten Umsatzes erfolgt.

Bezügliche des gewählten Prozentsatzes der Zuschätzung wurde Folgendes angemerkt:

Die vom Anzeiger zur Verfügung gestellten Tageslösungen stammten großteils aus dem Monat Juli. Da die Sommermonate die umsatzstärksten seien, seien daher die Erlösdifferenzen zu den erklärten Umsätzen am größten. Daher werde beim Prozentsatz für die Zuschätzung auf diese Tatsache Rücksicht genommen.

Das Finanzamt folgte in den Umsatzsteuerbescheiden und Feststellungsbescheiden für die Jahre 2003 bis 2006 sowie dem Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Jänner bis Juni 2007 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der gegen die Umsatzsteuer und Feststellungsbescheide für 2003 bis 2006 eingebrachten Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Umsatzzuschätzung sei aufgrund einer der Abgabenbehörde zugegangenen Anzeige erfolgt, anlässlich der "Tageskassenabrechnungen" vorgelegt worden seien, welche mit der elektronischen Registrierkasse erstellt worden seien. Diese Kassenabrechnungskontrollen enthielten eindeutig erkennbar die Aufschrift "ungültig". Die Bw. gehe aufgrund eines beim Arbeits- und Sozialgericht Wien anhängigen Gerichtsverfahrens davon aus, dass diese Abrechnungsprotokolle als "Racheakt" von der ehemaligen Dienstnehmerin, Frau C, vorgelegt worden seien. Der Bw. seien diese Kassenabrechnungsprotokolle nicht bekannt. Die Bw. habe derartige Tageslösungen - wie sie im Rahmen des BP-Verfahrens vorgelegt worden seien - niemals erstellt bzw. gesehen. Die - vermutete - Anzeigerin, Frau C habe sich in mehreren Verfahren bereits in Widersprüche verwickelt, so werde auf das Protokoll über die Verhandlung vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien am 13.2.2008 verwiesen, in der sie sich in Widersprüche bezüglich der täglichen Arbeitszeit verwickelt und letztlich bestätigt habe,

dass sie Lohnzettel, die eine wöchentliche Arbeitszeit von 10 Stunden aufwiesen, sehr wohl bestätigt und diesen nicht widersprochen habe. Zum Beweis werde die Beischaffung des genannten Gerichtsaktes beantragt.

Die Bw. habe die Firma Human E während des Betriebsprüfungsverfahrens beauftragt, ein Gutachten zu erstellen, in wieweit eine Manipulation der Registrierkasse durch Fremde möglich sei. Aus dieser Stellungnahme (Anlage 1) sei erkennbar, dass eine Person mit einer durchschnittlichen Intelligenz sehr wohl diese Registrierkasse manipulieren könne. Weiters sei festzuhalten, dass die vermutete Anzeigerin anlässlich einer Niederschrift am 20. Dezember 2006 bei der Wiener Gebietskrankenkassa angegeben habe, dass sie vom 1. Juli 2004 bis 30. August 2006 als Kellnerin mit Inkasso beschäftigt gewesen sei (Anlage 2), während sie im Rahmen der arbeitsgerichtlichen Auseinandersetzung zugebe, Lohn- und Gehaltsabrechnungen, welche eine wöchentliche Arbeitszeit von 10 Stunden auswiesen, sehr wohl bestätigt (und somit als richtig) anerkannt zu haben.

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Wahrheitsfindung seien im Verlaufe der Betriebsprüfung durch Anforderung von Kontrollmitteilungen bei Großlieferanten der Bw. die Einkaufsrechnungen von diesen Lieferanten abverlangt worden. Es habe keine Manipulation bzw. Fehlverbuchung des Wareneinkaufes festgestellt werden können. Eine im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens durchgeführte Nachkalkulation des Wareneinsatzes mit den von der Bw. erklärten Lösungen habe ebenfalls keinen Grund für eine Zuschätzung ergeben.

Ebenso seien im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens durch die KIAB (am 21.7.2007) Überprüfungen im Restaurantbetrieb der Bw. durchgeführt worden, die ebenfalls keinen Grund zur Beanstandung ergeben hätten. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens alle Beweisaufnahmen zur Erforschung des tatsächlichen Sachverhaltes und der Besteuerungsgrundlagen ausgeschöpft worden seien. Die Abgabenbehörde sei somit ihrem Gesetzauftrag gemäß § 75 BAO, welcher hiermit ausdrücklich nicht gerügt werde - nachgekommen und habe sämtliche Verpflichtungen zur amtsweigigen Wahrheitsermittlung mit dem Ziel, das Verfahren auf die Erforschung der vollständigen und richtigen Entscheidungsgrundlagen auszurichten und inhaltlich der Besteuerung die Wahrheit zu Grunde zu legen, erfüllt.

Im Rahmen dieser Sachverhaltsermittlung hätten - wie vorhin erwähnt – der Bw. keine Mängel vorgeworfen werden können. Im Rahmen des Verfahrens seien keine Einsichten gewonnen worden, dass von mehreren Möglichkeiten von Tatsachen ganz bestimmte einen hohen Grad des "Zutreffens ihrer Ereignung" haben, sodass eine Würdigung dieser Anzeige als Beweis nicht im Einklang mit der diversen Judikatur der Höchstgerichte (z.B. VwGH 7.6.1983 82/14/321, 83/14/27-29) stehe. Die Abgabenbehörde messe im Rahmen der

Zuschätzung vielmehr einer vermutlich - sich immer wieder in Widersprüche verwickelnden - Anzeigerin mehr Wahrheitsgehalt zu als den Befundaufnahmen durch die KIAB, den inneren Betriebsvergleich und den erhaltenen Kontrollmitteilungen. Die im Rahmen des Verfahrens vorgenommenen Zuschätzungen fänden im Wareneinkauf der Bw. keinen Niederschlag und widersprüchen somit den Erfahrungen des Lebens. Sie seien dadurch als unzulässig im Sinne der Judikatur zu betrachten (z.B. BFH 25.5.1988 HFR 1989,11, VwGH 22.9.1987, 85/14/33, 16.6.1987, 85/14/2 und 28.10.1987, 85/13/179). Grundsätzlich seien im Rahmen des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens jene Tatsachen als gegeben zu berücksichtigen, die den höheren Überzeugungsgrad von ihrem Ereignis für sich gewinnen lassen.

Wenn im Rahmen des BP-Verfahren etwas zu rügen sei, so sei es die Tatsache, dass die Behörde bestimmte Ergebnisse des Verfahrens welche eher unklar erschienen seien, nicht durch weitere Erhebungen und Ermittlungen auf deren Nichtigkeit überprüft habe um ein möglichst hohes Maß an Klarheit zu gewinnen (VwGH 18.1.1983, 82/14/117, VwGH 8.5.1987, 85/17/31). Der Vorlage von kopierten Tagesabrechnungsbelegen (welche noch dazu mit der Aufschrift "ungültig" versehen seien) könne im Sinne der ständigen Judikatur nicht ein höherer Beweischarakter zugemessen werden, als die im Rahmen von Kontrollmitteilungen erhobenen tatsächlichen Sachverhalte bezüglich des Wareneinkaufes und der im Rahmen des inneren Betriebsvergleiches angestellten Nachkalkulationen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Umsätze sowie steuerpflichtigen Gewinne gemäß den ursprünglich eingebrachten Steuererklärungen festzusetzen.

In der als Beilage zur Berufung vorgelegten Stellungnahme der Firma E werden folgende Möglichkeiten genannt, wie das von der genannten Firma erstellte Computerprogramm ("Gastro-Programm") manipuliert werden könne:

"Möglichkeit 1 - Manipulation mittels Datum

Das Gastroprogramm speichert alle Daten in einer Access97 Datenbank. Diese Datenbank besteht aus einer Datei mit der Endung .mdb. Auf diese Datei müssen alle Anwender; die mit dem Gastro-Programm arbeiten, Zugriff haben, da sonst keine Daten gelesen bzw. gespeichert werden können.

1. Kopie der Datenbank erstellen.

Für die Manipulation ist es notwendig eine Kopie der Datenbank anzufertigen und zu sichern (z.B. auf einem USB Memory Stick).

Dieser Schritt kann mit normalen Benutzerrechten ausgeführt werden.

2. Systemdatum ändern

Im nächsten Schritt wird das Systemdatum des PCs, auf dem das Gastro-Programm läuft, auf einen beliebigen In der Vergangenheit liegenden Tag geändert: z.B.: 2005-07-18

Für diesen Schritt sind administrative Rechte notwendig.

Allerdings wurde das Gastro-Programm zum fragwürdigen Zeitpunkt mit dem Benutzer

"Administrator" bedient. Es gibt meines Wissens nach erst seit Mitte 2007 einen Benutzer mit eingeschränkten Rechten in der Pizzeria P, was die Umstellung des Datums verhindern würde.

3. Programm starten und Buchungen durchführen

Im nächsten Schritt wird das Gastro-Programm gestartet und es können beliebige Buchungen erstellt werden z.B.: 69 Buchungen. Diese Buchungen könnten eine Differenz von 557,95 € zum Original-Umsatz dieses Tages ergeben.

Um keine Belege zu erhalten, müssen die Drucker entweder ausgeschalten oder einfach vom PC getrennt werden (abstecken).

Dieser Schritt kann mit normalen Benutzerrechten ausgeführt werden.

4. Ausdruck Tagesabschluss und Programm beenden

Im nächsten Schritt wird der Tagesabschluss ausgedruckt. Der Beleg enthält allerdings den Hinweis, dass der Ausdruck ungültig ist, da noch Bons vorhanden sind, die nicht in Rechnungen umgewandelt wurden. Um die Bons in Rechnungen umzuwandeln ist nämlich das Admin-Passwort im Gastro-Programm notwendig. Dann wird das Programm beendet.

5. Systemdatum zurückstellen

Nun muss das Systemdatum wieder auf den richtigen Wert eingestellt werden.

6. Rücksichern der Original-Datenbank

Nach dem Ausdruck der manipulierten Tagesabschlüsse muss die Originaldatei wieder über die manipulierte Datei geschrieben werden. Dieser Schritt kann mit normalen Benutzerrechten ausgeführt werden.

Möglichkeit 2 - Manipulation mittels Datenbank

Prinzipiell wäre eine Manipulation auch mit Hilfe von Microsoft Access möglich. Hierzu ist wiederum eine Kopie der Datenbank notwendig, die dann mit Microsoft Access bearbeitet wird. Die manipulierte Datenbank kann jederzeit für einen Ausdruck verwendet werden."

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird den Ausführungen in der Berufung Folgendes entgegengehalten:

1) Feststellung in der Berufung, dass die der BP von der Anzeigerin zur Verfügung gestellten Tagesabrechnungsstreifen die Aufschrift "ungültig" enthalten:

Auf diesen Streifen stehe ungültig oben, da diese noch vor der Tagesabrechnung, die der Geschäftsführer Herr A an jedem Tag bei Geschäftsschluss persönlich durchföhre, erstellt worden seien.

D.h. die Anzeigerin habe mit diesen Streifen die tatsächlichen Losungen zu Papier bringen wollen. Dagegen behauptete Herr A, dass diese Losungen nicht der Wahrheit entsprächen. Die Anzeigerin wolle ihm Schaden zufügen, indem sie einfach Losungen dazu boniert habe, die es nicht gegeben habe und die sie danach (nach dem Ausdruck) wiederum storniert hätte.

Dieser Aussage steht wiederum gegenüber, dass Herr A im Zuge einer Besprechung am 27.2.2008 (anwesend Teamleiter u. Prüfer) bekannt gegeben habe, dass er Bonierungen, die vom Personal während des Tages wieder storniert worden seien, bei Erstellung des Tagesabschlusses sehen könne. Diese Stornos seien ihm aber nicht aufgefallen.

Aufgrund all dieser Aussagen sei die BP daher zur Feststellung gekommen, dass nur Herr A selbst diese Stornos habe durchführen können, um so die tatsächliche Lösung zu kürzen. Diese scheine dann in der Buchhaltung auf.

2) Feststellung in der Berufung, dass It. Gutachten eine Person mit einer durchschnittlichen Intelligenz die Registrierkasse manipulieren könne:

Gerade diese Aussage spreche gegen den Abgabepflichtigen, da eine manipulierbare Registrierkasse schon alleine rechtfertige, seitens der Abgabenbehörde von einer Nichtordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen auszugehen und damit eine Zuschätzung durchzuführen.

3) Feststellung in der Berufung, dass von Lieferanten Kontoauszüge abverlangt wurden und keine Fehlverbuchungen des Wareneinkaufes festgestellt werden konnten:

Von Seiten der BP wurden z.B. Kontoauszüge von der Fa. F Lebensmittelgroßhandel abverlangt.

Diese Kontoauszüge seien mit dem Wareneinkaufskonto verglichen worden. Im Jahr 2003 seien 3 Eingangsrechnungen, im Jahr 2005 zwei Eingangsrechnungen und im Jahr 2006 eine Eingangsrechnung gefunden worden, die auf dem WEK-Konto nicht mit dem Rechnungsbetrag als gebucht gefunden worden seien. Gleichzeitig müsse angemerkt werden, dass auf dem WEK-Konto oft auch Rechnungen zusammengefasst verbucht worden seien. Ein Abgleich mit den einzelnen Rechnungen in der Belegsammlung wäre notwendig gewesen, der der steuerlichen Vertretung auch aufgetragen worden sei. Ein Ergebnis sei bis zum Prüfungsabschluss nicht geliefert bzw. von Seiten der BP dann nicht mehr weiterverfolgt worden. Sollte es noch zu einem weiteren Vorhalteverfahren kommen, könnte man diesen Punkt noch endgültig abklären.

4) Feststellung in der Berufung, dass eine durchgeführte Nachkalkulation keinen Schätzungsgrund ergab:

Eine Kalkulation berge immer eine gewisse Unsicherheit (Ermittlung der einzelnen Aufschläge, wie viel Schwund setzte man an, eine Gewichtung bei den Einkäufen wäre durchzuführen. Sei aber nur mit erheblichem Zeitaufwand möglich).

Die grobe Nachkalkulation für alle 3 Prüfungsjahre (2003 bis 2005) gesamt gesehen habe keine großen Differenzen ergeben, die für sich alleine eine Zuschätzung gerechtfertigt hätten. Daher sei dies auch in der Begründung zur Zuschätzung nicht erwähnt worden. Wobei man sehr wohl anmerken müsse, dass die Kalkulation der einzelnen Erlösgruppen (Bier, Wein, AI-freie Getränke) untereinander sehr wohl Differenzen in unterschiedlichster Höhe ergeben

hätten. Sowohl in positiver als auch in negativer Richtung (Kalkulationsunterlagen im Arbeitsbogen).

5) Feststellung in der Berufung, dass die KIAB-Überprüfungen, die im Lokal durchgeführt wurden keine Beanstandungen ergaben:

Die KIAB-Überprüfung habe am 21.7.2007 stattgefunden. Das Lokal sei eines möglichen hinsichtlich Verstoßes gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz überprüft worden. Es seien 4 Personen angetroffen worden.

Es stimme, dass kein Verstoß gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz vorgelegen sei. Aber aufgrund einer Sozialversicherungsabfrage sei festgestellt worden, dass 2 Bedienstete davon genau mit 21.7.2007 bei der Sozialversicherung angemeldet worden seien. Es könne ein Zufall sein, dass 2 Bedienstete genau am Überprüfungstag angemeldet worden seien. Es könnte jedoch ein Indiz dafür sein, dass es doch immer wieder Beschäftigte gebe, die nicht angemeldet worden seien (so wie es auch die Anzeigerin in ihren Aussagen angeführt habe).

6) Weitere Ausführungen zu den Tageslosungen seien den Prüfungsfeststellungen zu entnehmen, vor allem die Ausführungen betreffend Anzahl der Bonierungen und Anzahl der Pizzazustellungen.

7) Weiters sei noch auf die Tatsache zu verwiesen, dass Herr A auch niederschriftlich bekanntgegeben habe, dass fallweise kleinere Einkäufe in der Buchhaltung (z.B. Bareinkäufe) nicht aufschienen.

8) Zur Aussage in der Berufung, dass die Behörde bestimmte Ergebnisse des Verfahrens welche eher unklar erschienen sind, nicht durch weitere Erhebungen und Ermittlungen auf die Nichtigkeit überprüft hat:

Dazu könne keine Stellungnahme bezogen werden, da von der Bw. in der Berufung nicht angeführt werde, welche weitere Erhebungen und Ermittlungen noch durchgeführt hätten werden sollen.

9) Zur Aussage in der Berufung, dass kopierten Tagesabrechnungsbelegen nicht ein höherer Beweischarakter zugemessen werden kann, als den erhobenen Sachverhalten betreffend des WEK, Kalkulation, Bestandaufnahmen durch die KIAB u. Kontoauszügen:

Zu den Sachverhalten betreffend des WEK, Kalkulation, KIAB-Feststellungen und Kontoauszüge werde auf die dazu bereits in den vorangegangenen Punkten getroffenen Aussagen verwiesen. Wie aus den Prüfungsfeststellungen ersichtlich, sei die Zuschätzung aufgrund einiger Tatsachen bzw. Mängel durchgeführt worden und nicht nur alleine auf Basis der kopierten Tagesabrechnungen durch die Anzeigerin.

Daher könne auch nicht gesagt werden, dass diesen Tagesabrechnungen ein erhöhter Beweischarakter zugemessen worden sei, wie wohl natürlich gesagt werden müsse, dass alleine die im Gutachten getroffene Feststellung, dass die Registrierkasse manipulierbar sei und daher die Tageslösungen verändert werden könnten, alleine schon genüge, um eine Schätzung durchzuführen.

10) Zur Aussage in der Berufung, dass die im Rahmen des Verfahrens vorgenommenen Zuschätzungen im Wareneinkauf keinen Niederschlag finden:

Wenn man als Basis für Zuschätzungen die kopierten Tagesabrechnungen heranziehen würde, hätten die Zurechnungen lt. BP in wesentlich größerem Ausmaß vorgenommen werden können (bis zu 100% vom bisher erklärten Umsatz). Da die Zuschätzung ohnehin nicht in diesem Ausmaß durchgeführt worden sei (Zuschätzung 20% v. Umsatz lt. Erkl.), finde eine Erhöhung des WEK in dieser Zurechnung bereits seinen Niederschlag.

Die Berufung wurde – nachdem die Berufungsvorentscheidung vom 22.8.2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde – mit Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2011 abgewiesen, wobei auch über eine gar nicht eingebrachte Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 abgesprochen wurde.

In der Begründung wurde diesbezüglich ausgeführt, dass die von der Bw. getroffenen Einwände den der Betriebsprüfung vorgelegten Kassenstreifen widersprechen würden, da eventuelle Stornierungen, die während des Tages vom Personal vorgenommen worden wären, dem Geschäftsführer der Bw. laut seiner eigenen Aussage nicht aufgefallen seien und von diesem auch nicht festgestellt worden seien. Das vorgelegte "Gutachten" über Kassenmanipulationen widerspreche nicht den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen. Es stelle sich die Frage, durch welche Unterlagen die vom Personal bonierten Beträge, die zur Warenausgabe geführt hätten, einer Überprüfung durch den Betriebsinhaber unterzogen worden seien, da aus diesen ersichtlich wäre, ob Waren mutwillig oder vorsätzlich dazu boniert oder unregistriert verkauft worden seien. Da anzunehmen sei, dass die vom Personal kassierten Gelder aus Warenverkäufen auf Grund der Tageslösungssumme des (Servier-)Personals durch den Betriebsinhaber in welchem Zeitrahmen auch immer abgerechnet und an ihn abgeführt hätten werden müssen, erscheine die Aussage, dass "Waren dazu boniert, um dann im Nachhinein wieder storniert zu werden" unglaublich.

Im Prüfungsverfahren sei auch festgestellt worden, dass Wareneinkäufe steuerlich nicht erfasst worden seien. Entsprechend den Prüfungsfeststellungen sei die Schätzung gemäß

§ 184 BAO im erfolgten Ausmaß der Ermittlung (Kalkulation) und der Höhe nach als angemessen anzusehen.

Von der Bw. wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide 2003 bis 2006 sowie den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Jänner bis Juni 2007 gestellt, wobei auf das noch immer anhängige Verfahren beim Arbeits- und Sozialgericht der ehemaligen Dienstnehmerin, Frau C, verwiesen wurde.

Der Akt des Arbeits- und Sozialgerichtes wurde vom Unabhängigen Finanzsenat angefordert. Dem rechtskräftigen Urteil in dem von Frau C angestrengten Arbeitsprozess ist zu entnehmen, dass ihre Arbeitszeit tatsächlich durchschnittlich 40 Stunden in der Woche betrug und der Arbeitslohn – soweit er die offiziell vereinbarten 10 Wochenstunden überschritt – "schwarz" bezahlt wurde. Darüber hinaus ist den Zeugenaussagen zu entnehmen, dass die Pizzeria im Streitzeitraum sehr gut besucht war.

Mit Schreiben vom 19.12.2011 wurde die Bw. über die im Rahmen des Berufungsverfahrens getätigten Ermittlungen informiert, wobei ihr mitgeteilt wurde, dass aufgrund der Einsichtnahme in die Akten betreffend das Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht davon auszugehen sei, dass die von der involvierten Kellnerin vorgelegten Abrechnungen die tatsächlichen Tageslosungen wiedergeben würden. Da es diesen Abrechnungen zufolge im Unternehmen der Berufungswerberin zu einer Umsatzverkürzung von zumindest 100% gekommen sei, sei nicht einzusehen, warum im Rahmen der Betriebsprüfung lediglich eine Umsatzhinzuschätzung von 20% der erklärten Erlöse vorgenommen worden sei. Es werde daher beabsichtigt, eine 100%ige Zuschätzung der erklärten Umsätze vorzunehmen und diese entsprechend den Erklärungen auf 10 und 20%ige Umsätze aufzuteilen.

Da dieser Umsatzzuschätzung ein erhöhter Wareneinkauf gegenüberstehen müsse, werde im Rahmen der Gewinnermittlung auch eine 100%ige Wareneinkaufshinzuschätzung vorzunehmen sein. Eine Erhöhung der jährlich geltend gemachten Vorsteuerbeträge sei nur bei Vorlage von weiteren Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, möglich. Desgleichen würden auch die Personalkosten um 100% zu erhöhen sein, da sich im Rahmen des Verfahrens vor dem Arbeitsgericht auch herausgestellt habe, dass die Löhne nicht in ihrer tatsächlichen Höhe im Rahmen der Gewinnermittlung festgehalten wurden, sondern regelmäßig sogenannte "Schwarzzahlungen" vorgenommen wurden.

Der Bw. wurde Gelegenheit gegeben, sich zu diesen Ausführungen, die auch zahlenmäßig dargelegt wurden, zu äußern, wovon aber kein Gebrauch gemacht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Betreffend Schätzungsberichtigung:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren eine Pizzeria, die täglich von 11:30 bis 23:30 geöffnet hatte. Die Pizzeria verfügt über 44 Plätze innen und 110 Plätze im Gastgarten (vgl. Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes).

Die Tageslosungen wurden bis August 2004 in der Weise ermittelt, dass die verkauften Getränke u. Speisen von den Kellnern schriftlich festgehalten wurden und daraus dann vom geschäftsführenden Gesellschafter, Herrn A, die Losung für jeden einzelnen Tag ermittelt wurde. Diese Losungsgrundaufzeichnungen wurden nicht aufbewahrt.

Seit September 2004 werden die Losungen durch eine elektronische Computerkassa ermittelt. Sämtliche Bestellungen werden von den Kellnern nach Tischnummern boniert. Bestellungen, die zu stornieren sind, da der Guest seinen Bestellwunsch geändert hat, werden auf "Tisch 64" gebucht. Diese Buchungen werden dann täglich am Abend von Komplementär der Bw. richtiggestellt. Auf den Tageslosungsstreifen ist ersichtlich, ob es sich um eine Abholung, eine Zustellung oder eine Konsumation im Lokal handelt. Den Ausdrucken kann auch entnommen werden, wie viele Getränke (differenziert nach Bier, Wein und alkoholischen Getränken) und Speisen verkauft wurden. Eine Manipulation der eingegebenen Daten ist sehr leicht durchführbar (vgl. Stellungnahme).

Bei Durchsicht dieser Computerlosungsaufzeichnungen wurde vom Betriebsprüfer Folgendes festgestellt:

- an zwei Tagen ist keine Bonierung (7.7.2005, 20.12.2006) vermerkt,
- an zwei Tagen gibt es nur eine Bonierung (20.7.2005, 15.1.2006),
- des Öfteren scheinen an 2 aufeinanderfolgenden Tagen die gleiche Anzahl an Bonierungen auf (z.B. 21 Bonierungen am 22.12. u. 23.12.2006).

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass nicht sämtliche Wareneinkaufsrechnungen verbucht wurden, was der geschäftsführende Gesellschafter auch bestätigte.

Die von der Betriebsprüfung durchgeföhrte Nachkalkulation ergab, dass zwar bei einer Gesamtkalkulation keine wesentlichen Differenzen festgestellt werden können, die Kalkulation einzelner Erlösgruppen jedoch zu erheblichen Differenzen führt (vgl. Arbeitsbogen der Bp.).

In einer dem Finanzamt übermittelten Strafanzeige wurde angegeben, dass die Computerlosungen manipuliert werden. Als Beweis wurden dem Finanzamt einige Tagesumsatzlisten vorgelegt. Ein Vergleich dieser Tagesumsätze mit den in der Buchhaltung aufgenommenen Tageslosungen, ergibt folgende Differenzen:

Aufstellung der Tageslosungen u. Bonierungen:

Datum	Losungen lt. Computerkassa	Losungen lt. Anzeige	Bonierungen lt. Kassa	Bonierungen lt. Anzeige
18.07.2005	700,20	1.256,15	33	69
22.07.2005	583,20	801,80	26	40
24.07.2005	651,60	1.433,35	34	84
25.07.2005	541,50	971,65		
26.07.2005	565,90	1.335,00	28	70
29.07.2005	612,80	1.429,00		
31.07.2005	485,00	1.029,55	33	75
01.08.2005	424,00	997,70	31	73
08.08.2005	426,50	927,55	27	59
11.12.2005	477,30	966,60	32	68
21.12.2005	395,90	721,15		
07.05.2006	593,00	1.180,10		
05.07.2006	464,50	1.761,20	25	82
insgesamt	6.921,40	14.810,80	269	620

Die Anzeigerin gab zu Protokoll, dass sie für 10 Stunden Arbeitszeit angemeldet gewesen sei, in Wirklichkeit habe sie in den Wintermonaten 39 Wochenstunden und in den Sommermonaten 65 Wochenstunden gearbeitet. Hinsichtlich der von ihr erwirtschafteten Erlöse erklärte sie, dass sie in den Monaten Oktober bis Mai pro Schicht ca. € 700,-- bis € 1.000,00 und in den Monaten Juni bis September € 1.500,-- bis € 2.000,-- eingenommen habe.

In dem Urteil des von der Bw. genannten Verfahrens vor dem Arbeits- und Sozialgericht wird festgehalten, dass die Angaben der Anzeigerin insoweit glaubwürdig sind, als ihre Arbeitszeit tatsächlich rund 40 Stunden pro Woche betragen hat und sie den über die offiziell vereinbarte Arbeitszeit von 10 Stunden hinaus zustehenden Arbeitslohn in Form von "Schwarzzahlungen" erhalten hat.

Im Hinblick auf die im Betriebsprüfungsverfahren getroffenen Feststellungen sowie die von der Anzeigerin vorgelegten Unterlagen und dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes wird davon ausgegangen, dass nicht sämtliche Geschäftsvorfälle in die Buchhaltung der Bw. aufgenommen wurden, was zu erheblichen Umsatz- und Gewinnverkürzungen führt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aufgrund der oben genannten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Dass die Grundaufzeichnungen, aufgrund derer die Tageslosungen bis August 2004 ermittelt wurden, vernichtet wurden, ist unbestritten. Hinsichtlich der Manipulierbarkeit der Computerkassa hat die Bw. selbst mit einer Stellungnahme jener Firma, die die Software für die Computerkassa erstellt hat, belegt, dass eine Manipulation der eingegebenen Daten relativ einfach möglich ist. Aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen sowie der im Rahmen einer Anzeige vorgelegten Unterlagen ist daher davon auszugehen, dass vom geschäftsführenden Gesellschafter der Bw. derartige Manipulationen auch durchgeführt wurden. Dass es der von ihm beschuldigten Kellnerin möglich gewesen sein sollte, "Scheinbonierungen" in einem derart großen Ausmaß vorzunehmen, und diese dann wieder zu löschen, ohne dass dies aufgefallen wäre, erscheint – wie auch vom Finanzamt wiederholt ausgeführt - unwahrscheinlich.

Ein Hinweis darauf, dass es sowohl zu Wareneinsatz- als auch Umsatzverkürzungen gekommen ist, ergibt sich auch aus dem Umstand, dass sich im Rahmen einer Gesamtkalkulation keine Differenzen, jedoch bei der Nachkalkulation der einzelnen Erlössparten sehr große Differenzen in beiden Richtungen ergeben. Dies deutet darauf hin, dass der Wareneinsatz an den verkürzten Umsatz angepasst wurde, wobei es diesbezüglich aber bei den einzelnen Erlössparten zu unregelmäßigen Verkürzungen kam.

Dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes ist zu entnehmen, dass die Arbeitnehmerin wesentlich mehr im Lokal der Bw. gearbeitet hat als offiziell vereinbart worden war und ihren Lohn zu einem großen Teil "schwarz" bekommen hat. Diese Zahlungen wurden ebenfalls nicht in der Buchhaltung erfasst. Die in dem genannten Urteil getroffenen Sachverhaltsfeststellungen können deshalb übernommen werden, weil im Rahmen einer umfangreichen Beweiswürdigungen der Aussagen eine Vielzahl von Zeugen schlüssig dargelegt wurde, warum davon auszugehen ist, dass die Arbeitnehmerin tatsächlich durchschnittlich 40 Stunden in der Woche gearbeitet hat und für die über die offiziell vereinbarte Arbeitszeit von 10 Wochenstunden hinausgehende Arbeitszeit "schwarz" entloht wurde.

Aus all den oben angeführten Umständen ist zu ersehen, dass die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. sachlich unrichtig sind.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist § 184 Abs. 2 BAO zufolge 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

Da - wie oben dargelegt – Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden, nachweislich der Wareneinkauf, die Tageslosungen sowie die Lohnzahlungen in ihrer tatsächlichen Höhe nicht korrekt festgehalten wurden, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. formell und sachlich unrichtig. Aufgrund der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorgelegten Unterlagen zu ermitteln oder zu berechnen, ergibt sich die Berechtigung bzw. Verpflichtung, diese zu schätzen.

2.) Betreffend Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 184 Tz 12 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Im gegenständlichen Fall ist im Hinblick auf die vorgelegten Unterlagen, aus denen sich – wie unter Pkt. 1.) aufgezeigt - eine über 100%ige Umsatzverkürzung ergibt, davon auszugehen, dass die Bw. den Umsatz zumindest um 100% verkürzt hat. Die Argumentation der Bp., dass die absoluten Verkürzungsbeträge in den Sommermonaten höher als in den Wintermonaten sind, ist zwar grundsätzlich richtig, daraus kann aber nicht auf einen niedrigeren Verkürzungsfaktor geschlossen werden, Aus den Tagesaufstellungen vom 11.12.2005 und

vom 21.12.2005 kann hingegen ersehen werden, dass auch an diesen beiden Tagen eine Umsatzverkürzung von rund 100% vorgenommen wurde.

Da im Rahmen einer Gesamtkalkulation der Rohaufschlag als zutreffend erkannt wurde, ist davon auszugehen, dass auch der Wareneinsatz im gleichen Verhältnis wie der Umsatz verkürzt wurde. Dementsprechend ist von einer 100%igen Wareneinsatzverkürzung auszugehen, da mit dem bisher erklärten Wareneinsatz die Erzielung des zu schätzenden Umsatzes nicht möglich wäre.

Darüber hinaus ist auch eine Zuschätzung bei den Personalkosten erforderlich, da im Arbeitsgerichtsprozess festgestellt wurde, dass Löhne an zumindest eine Kellnerin "schwarz" gezahlt wurden. Im Hinblick darauf, dass nicht abgeschätzt werden kann, in welchem Ausmaß Angestellte "schwarz" bezahlt wurden, und die Bw. diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkte liefert, wird davon ausgegangen, dass nicht nur die genannte Kellnerin "Schwarzzahlungen" erhielt, sondern auch weitere Aushilfskräfte auf diese Weise bezahlt wurden. Mangels anderer Anhaltspunkte wird davon ausgegangen, dass auch die Personalkosten um 100% zu erhöhen sind. Da keine weiteren Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, vorgelegt wurden, bleibt die Höhe der Vorsteuern unverändert.

Diesbezüglich ergeben sich daher folgende Berechnungen:

a) betreffend Umsatzsteuer:

Jahr	2003	2004	2005	2006
Umsätze lt. Erkl.	165.924,11	145.364,57	144.842,39	156.091,02
Umsätze lt. BE	331.848,22	290.729,14	289.684,78	312.182,04
davon 20%ige	118.745,08	101.695,54	89.932,76	90.496,18
Davon 10%ige	213.103,14	189.033,60	199.752,01	221.685,86

b) betreffend Gewinnermittlung:

Jahr	2003	2004
Gewinn lt. Erkl.	- 884,00	3.200,38
Umsatzzuschätzung	165.924,11	145.364,57
Wareneinkaufszuschätzung	-56.644,05	-51.388,73
Personalaufwand (Löhne)	-32.871,85	-28.763,07

Gewinn lt. BE	75.524,21	68.413,15
---------------	-----------	-----------

Die Gewinnaufteilung erfolgt entsprechend den Angaben der Bw. zu jeweils 50% auf den Komplementär und den Kommanditisten, wobei im Jahr 2003 Sonderbetriebsausgaben des Komplementärs in Höhe von € 3.217,08 in Abzug zu bringen sind.

3.) Betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006:

Aus den Veranlagungskaten des Finanzamtes sowie dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist Folgendes ersichtlich:

Der Kommanditist, Herr B, verkaufte laut Kaufvertrag vom 17.6.2005 seinen Kommanditanteil um € 110.000,00 an Frau D. Von dem Kaufpreis sollten zunächst bei Vertragsunterfertigung mit einem Betrag von € 80.000,-- Verbindlichkeiten des Verkäufers getilgt und der verbleibende Rest auf sein Konto eingezahlt werden, für die restlichen € 30.000,-- wurde Ratenzahlung jeweils zum 31.12 der Jahre 2005, 2006 und 2007 vereinbart. Gemäß Punkt VI. dieses Vertrages gehen mit dem Tag der Vertragsunterzeichnung (17.6.2005) sämtliche mit den Gesellschaftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten über. Über die von der Verkäuferin gezahlten Kaufpreisraten wurden im Rahmen der Betriebsprüfung Belege vorgelegt.

In der Abgabenerklärung für das Jahr 2005 wird neben dem Komplementär lediglich Frau D ein Gewinnanteil zugewiesen, während der in Folge der Betriebsprüfung ergangene Feststellungsbescheid dem Kommanditisten B einen 50%igen Gewinnanteil zuweist. Warum davon ausgegangen wird, dass der Gewinnanteil im Jahr 2005 dem ursprünglichen Kommanditisten zuzurechnen ist, und warum die Gewinnanteile des Verkäufers und der Käuferin des Kommanditanteils nicht entsprechend aufzuteilen sind, kann weder den Veranlagungskaten noch dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung entnommen werden. Darüber hinaus ist auch nicht ersichtlich, warum aus der Veräußerung des Kommanditanteiles kein Veräußerungsgewinn entstanden sein sollte. Warum von der Berechnung eines Veräußerungsgewinnes Abstand genommen wurde, ist nicht nachvollziehbar. Es finden sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Übertragung der Anteile nicht tatsächlich stattgefunden hat, zumal der Gewinn des Jahres 2006 auch vom Finanzamt zwischen dem Komplementär und der Kommanditistin aufgeteilt wird.

Da zum Übergabestichtag keine Bilanz erstellt wurde, lassen sich weder die Gewinnanteile des Verkäufers und der Käuferin der Kommanditanteile ermitteln noch kann ein Veräußerungsgewinn sowie die Zusammensetzung und die Höhe des damit zusammenhängenden Sonderbetriebsvermögens der Käuferin ermittelt werden.

Dazu wird erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvereinstellungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Zur diesbezüglichen Ermessensübung wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315), dass die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würden, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und damit die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Es sei 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 (Ritz, BAO⁴ § 289, Tz 5).

Da zunächst davon auszugehen ist, dass tatsächlich ein Verkauf der Kommanditanteile im Jahr 2005 stattgefunden hat, ist zu ermitteln, in welcher Weise der auf die Kommanditisten entfallende Gewinnanteil aufzuteilen ist, wobei fraglich ist, ob es diesbezüglich weitere nicht im Kaufvertrag enthaltene Absprachen gegeben hat. Sollte tatsächlich eine Aufteilung des Gewinnanteiles per 17.6.2005 vereinbart worden sein, so wird anhand einer zu diesem Stichtag zu erstellenden Bilanz der jeweilige Gewinnanteil des Verkäufers und der Käuferin des Kommanditanteiles zu ermitteln sein. Darüber hinaus wird auch anhand dieser Bilanz der sich ergebende Veräußerungsgewinn und in der Folge die diesbezügliche Zusammensetzung des Sonderbetriebsvermögens der Käuferin sowie die davon abhängige im Sonderbetriebsvermögen vorzunehmende Abschreibung für Abnutzung zu ermitteln sein.

Mangels diesbezüglicher Ermittlungen ist weder die Festsetzung der Einkünfte für das Jahr 2005 noch im Hinblick auf die Abschreibung im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditistin für das Jahr 2006 möglich.

Da der Umfang der aufgezeigten vorzunehmenden Ermittlungen dem einer erstmaligen Erforschung des Sachverhaltes gleichkommt, und erst im Rahmen eines umfangreichen Beweisverfahrens ermittelt werden muss, wobei beiden Parteien jeweils die Ermittlungsergebnisse sowie die diesbezüglichen Stellungnahmen der jeweils anderen Partei zur Stellungnahme vorgehalten werden müssen, erscheint es im Rahmen einer effizienten Verwaltung sinnvoller, der Abgabenbehörde erster Instanz die Ermittlungen und in diesem Zusammenhang auch die wohl im Hinblick auf das Fehlen von einer Auseinandersetzungsbilanz unvermeidbaren Schätzungen nach vorheriger Einholung einer Stellungnahme der Bw. vornehmen und die dabei ermittelten Bemessungsgrundlage im Rahmen von erstinstanzlichen Bescheiden festzusetzen zu lassen.

Aufgrund des Umstandes, dass der Sachverhalt in dieser Form erstmalig erforscht werden muss, ist das Ermessen im Hinblick auf die Wahrung des Parteiengehörs und vom Gesichtspunkt der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für die Bw. in Richtung Aufhebung des Bescheides zu üben. Aus diesem Grund werden die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben:

4.) Betreffend Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Aufgrund der mit dem Finanzamtskat vorgelegten Berufung und des Vorlageantrages sowie des Umsatzsteuerbescheides für 2007 ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Berufung vom 16.7.2008, eingelangt beim Finanzamt am 21.7.2008, richtet sich ausschließlich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 sowie gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006. Im Vorlageantrag vom 1.12.2008 wird auch die Vorlage einer Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Juni 2007 beantragt. Am 4.11.2008 war aber bereits der Umsatzsteuerbescheid für 2007 ergangen.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist

Eine Berufung ist unter anderem dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid hat insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird (vgl. *Ritz*, aaO, § 273, Tz 14). Dementsprechend war der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid nach Erlassung des Jahresbescheides am 4.11.2008 nicht mehr im Rechtsbestand. Eine gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gerichtete Berufung war daher ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässig. Damit war auch die Einbringung eines Vorlageantrages ebenfalls nicht mehr zulässig, abgesehen davon, dass gar keine Berufung eingebracht worden war und die erstmalige Einbringung einer Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 4.6.2008 am 1.12.2008 verspätet gewesen wäre.

Der Vorlageantrag war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 12. April 2012