

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerde des Bf, Adr, vertreten durch Mag. Andreas Wimmer Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, Wurmstraße 18, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 28.07.2013 gegen den

1. Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 27.6.2013,
2. Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 27.6.2013 und
3. Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 27.6.2013

der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 nach der am 23.5.2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von Mag. Christian Tometich für das Finanzamt Wien 2/20/21/22 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 (belangte Behörde) führte im Jahr 2013 beim Beschwerdeführer, der eine Trafik betreibt, eine Außenprüfung durch. Gegenstand der Außenprüfung waren die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und die Zusammenfassenden Meldungen der Jahre 2009-2011. Mit Bericht vom 27.6.2013 fasste die Außenprüferin das Ergebnis der Prüfung zusammen. Dabei traf sie folgende steuerliche Feststellungen:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 AKTIVPOST LEASING

Für das Leasingfahrzeug "Opel Astra" wird ein Aktivposten in die Bilanz eingestellt.

	31.12.2010	31.12.2011
Aktivpost/Bilanzänderung	880,00	3.519,00
Änderung Vorjahr	0,00	-880,00
Erfolgsänderung	880,00	2.639,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro
<u>Einkommensteuer:</u>		
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	880,00	2.639,00

Tz. 2 PRIVATANTEIL KFZ

Im Betriebsvermögen des Abgabepflichtigen befinden sich 1 LKW und ein geleaster PKW. Da der Abgabepflichtige außerdem noch private Fahrzeuge besitzt, konnte die überwiegend betrieblich Nutzung zweier KFZ glaubhaft gemacht werden.

Der Privatanteil des PKW wird auf 40% erhöht.

	2009	2010	2011
Gesamtkosten lt. Erkl.	6.354,98	5.809,50	4.329,00
40% PA lt. BP	2.541,99	2.323,80	1.731,60
PA lt. Erkl.	635,60	668,95	696,84
Erfolgsänderung	1.906,00	1.655,00	1.035,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
<u>Einkommensteuer:</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.906,00	1.655,00	1.035,00

Tz. 3 TELEFONKOSTEN

Für die Privatnutzung diverser als Aufwand geltend gemachte Telefonkosten wird ein Anteil in Höhe von 30% ausgeschieden.

	2009	2010	2011
Aufwand gesamt	1.911,00	2.200,00	2.224,00
30% Erfolgsänderung	573,00	660,00	667,00
Kürzung Vorst.	-115,00	-132,00	-133,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-115,00	-132,00	-133,00
<u>Einkommensteuer:</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	573,00	660,00	667,00

Tz. 4 KALKULATION

Aufgrund einer kalkulatorischen Verprobung ergaben sich Differenzen bei den Tabakwaren, welche vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt werden konnten. Die Differenzen werden daher dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet.

Nach Durchführung der Schlussbesprechung wurde bekannt, dass die Monopoverwaltungsabgabe ebenfalls am Konto Tabakwareneinkauf verbucht wurde. Der Wareneinsatz für die Nachkalkulation wurde daher um die entsprechenden Beträge vermindert, wodurch sich eine Reduktion der Zuschätzung gegenüber der Niederschrift vom 26.6.2013 ergibt.

	2009	2010	2011
Umsatz- u. Erfolgsänderung	9.000,00	7.000,00	12.000,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz	9.000,00	7.000,00	12.000,00
[022] 20% Normalsteuersatz	9.000,00	7.000,00	12.000,00
<u>Einkommensteuer:</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9.000,00	7.000,00	12.000,00

Dadurch ergeben sich folgende neue Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer

[022] 20% Normalsteuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	424.831,67	403.564,29	475.344,00
Tz. 4 KALKULATION	9.000,00	7.000,00	12.000,00
Nach Bp.	433.831,67	410.564,29	487.344,00

[060] Vorsteuern (ohne EUST)

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	77.588,66	74.864,36	85.747,36
Tz. 3 TELEFONKOSTEN	-115,00	-132,00	-133,00
Nach Bp.	77.473,66	74.732,36	85.614,36

Einkommensteuer**[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	22.615,13	10.836,38	26.136,60
Tz. 1 AKTIVPOST LEASING		880,00	2.639,00
Tz. 2 PRIVATANTEIL KFZ	1.906,00	1.655,00	1.035,00
Tz. 3 TELEFONKOSTEN	573,00	660,00	667,00
Tz. 4 KALKULATION	9.000,00	7.000,00	12.000,00
Nach Bp.	34.094,13	21.031,38	42.477,60

Ebenfalls am 27.6.2013 erließ die belangte Behörde Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide für die Jahre 2009-2011 hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer und übernahm dabei grundsätzlich die von der Außenprüferin getroffenen Feststellungen - abgesehen von der Kürzung der erklärten Vorsteuerbeträge im Jahr 2009, die zwar im Bericht über die Außenprüfung angeführt ist, jedoch im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 nicht umgesetzt wurde. Dafür wurden im ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2010 die erklärten Vorsteuern in Höhe von € 74.864,36 um € 390,70 auf € 74.473,66 gekürzt, obwohl im Bericht über die Außenprüfung lediglich eine Kürzung um € 132 angeführt ist.

Am 28.7.2013 langte bei der belangten Behörde per Fax folgendes Rechtsmittel ein:

"Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010, 2011

Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010, 2011

Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009, 2010, 2011

Bescheide vom 27. Juni 2013

Im Auftrag meines oben angeführten Mandanten wird innerhalb offener Frist Berufung eingebracht.

Die Berufung richtet sich gegen die Sprüche der Umsatzsteuerbescheide, in dem die Umsatzsteuer für 2009 mit EUR 12.715,89, für 2010 mit EUR 11.749,21, für 2011 mit EUR 16.140,84 festgesetzt wird.

Die Berufung richtet sich gegen die Sprüche der Einkommensteuerbescheide, in dem die Einkommensteuer für 2009 mit EUR 7.100,33, für 2010 mit EUR 3.550,86, für 2011 mit EUR 11.332,- festgesetzt wird.

Die Berufung richtet sich gegen die Sprüche der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009 mit EUR 283,25 für 2010 mit EUR 148,12, für 2011 mit EUR 118,11.

Es wird beantragt, dass die Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 mit folgenden Werten festgesetzt wird.

Umsatzsteuernachzahlung 2009: EUR 115,--

Umsatzsteuernachzahlung 2010: EUR 132,--

Umsatzsteuernachzahlung 2011: EUR 133,--

Es wird beantragt, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2009, 2010, 2011 mit folgenden Werten festgesetzt wird.

Einkommensteuernachzahlung 2009: EUR 538,26

Einkommensteuernachzahlung 2010: EUR 844,26

Einkommensteuernachzahlung 2011: EUR 1.489,96

Es wird beantragt für die Jahre 2009, 2010, 2011 geänderte Anspruchszinsen zu berechnen.

Gegen die Zuschätzung der Kalkulationsdifferenzen wird Berufung eingelegt und es wird beantragt, keine Zuschätzungen vorzunehmen.

Grund dafür ist die Fehlbonorierung 2009. Es wurden Zigaretten nicht richtig auf dem Konto Zigarettenenerlöse ausgewiesen, sondern auf dem Konto Zubehör. Weiters ist laut VwGH 2007/15/0146 ein Schwund zu berücksichtigen.

In den Jahren 2010 und 2011 wurde ein erhöhter Schwund wegen des Einsatzes von familienfremden Personals berechnet.

Sollte die Berufung nicht durch Berufungsvorentscheidung erledigt werden, wird im Falle einer Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat beantragt:

Es wird beantragt, dass die Entscheidung durch den gesamten Senat erfolgt (§ 282 BAO).

Es wird beantragt, dass eine mündliche Verhandlung erfolgt.

Es wird beantragt, dass aus berücksichtigungswürdigen Gründen die Wahrung des Steuergeheimnisses die Öffentlichkeit gemäß § 285 (3) BAO von der Verhandlung ausgeschlossen wird.

Es wird beantragt, einen Erörterungstermin gemäß § 279 (3) abzuhalten.

Es wird beantragt, den strittigen Betrag gemäß § 212 a BAO bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Im Falle des Obsiegens wird beantragt, Berufungszinsen gemäß den Bestimmungen des § 205a BAO festzusetzen. Für weitere Auskünfte stehe ich jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

PS: die elektronische Einbringung der Berufung war nicht möglich, daher wird der Papierweg gewählt. "

Der Berufung beigelegt war eine unleserliche Berechnung.

In einer Stellungnahme zu dieser Berufung äußerte sich die Außenprüferin wie folgt:

"Pkt. 1 Fehlbonierung 2009

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde zur Aufklärung der Kalkulationsdifferenz das Argument der Fehlbonierung nicht vorgebracht. Nach Abschluss der Betriebsprüfung u. bereits ausgefertigter Abgabenbescheide teilte Fr. Gattin_Bf (Ehegattin des Abgabepflichtigen) telefonisch mit, dass die Differenz offensichtlich aufgrund von Fehlbonierungen entstanden sei. Da das Betriebsprüfungsverfahren bereits abgeschlossen war und die Bescheide bereits erlassen waren, wurde vereinbart den Nachweis dieser Fehlbonierungen im Zuge der Berufung zu erbringen.

Pkt. 2 Schwund

Es werden 0,5% der kalkulierten Erlöse als Schwund anerkannt (siehe Beilage)

Pkt. 3 Erhöhter Schwund wegen Einsatz von familienfremden Personal

Es gibt keinerlei Veranlassung für die Annahme von erhöhtem Schwund durch den Einsatz von betriebsfremdem Personal. Dieses Argument wurde auch im Rahmen der Betriebsprüfung nie vorgebracht.

[...]

ÄNDERUNG ZUSCHÄTZUNG UNTER BERÜCKSICHTIGUNG SCHWUND

JAHR	ERLÖS LT BP	ERLÖS u.B. 0,5% Schwund	MINDERUNG ZUSCHÄTZUNG
2009	389.027,46	387.082,33	1.945,14
2010	387.547,44	385.609,71	1.937,74
2011	456.022,86	453.742,75	2.280,11

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht, der nur die angefochtenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide nennt, angeführt, dass keine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde und das Finanzamt die teilweise Stattgabe beantragt, wobei die von der Außenprüferin errechnete Minderung der Zuschätzung begehrt wird.

Hingewiesen wurde im Vorlagebericht darauf, dass dem Abgabepflichtigen die Stellungnahme der Betriebsprüferin per Fax mit der Bitte um Gegenäußerung übermittelt wurde und besonders darauf hingewiesen wurde, dass die behauptete Fehlbuchung nachzuweisen sei. Bis zum Zeitpunkt des Erstellens des Vorlageberichtes wären aber keine Unterlagen dazu beim Finanzamt eingelangt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 4.9.2018

Mit Beschluss vom 4.9.2018 wurde dem Beschwerdeführer aufgetragen, die Berechnung der Nachkalkulation, die seiner Beschwerde beigelegt war, nochmals vorzulegen, weil durch die Fax-Übermittlung eine Lesbarkeit nicht mehr gegeben war.

Weiters wurde der Beschwerdeführer ersucht, sich zur Stellungnahme der Außenprüferin zu äußern und die entsprechenden Unterlagen, aus denen die behaupteten Fehlbuchungen ersichtlich seien, vorzulegen.

Bezüglich des geltend gemachten erhöhten Schwundes wurde dem Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass im Zeitraum 2009-2011 nur drei Lohnzettel übermittelt wurden, aus denen hervorgeht, dass es sich bei den Arbeitnehmern des Beschwerdeführers um seine Gattin, seinen Sohn und eine - scheinbar - familienfremde Arbeitnehmerin, die jedoch nur drei Monate beschäftigt war, handelt. Der Beschwerdeführer wurde dazu um Stellungnahme ersucht.

Zum Antrag in der Beschwerde, die Steuernachzahlungen mit bestimmten Nachzahlungsbeträgen festzusetzen, wurde der Beschwerdeführer um Bekanntgabe ersucht, wie diese Beträge ermittelt wurden (Besteuerungsgrundlagen).

Darauf hat der Beschwerdeführer, vertreten durch seinen steuerlichen Vertreter, mit Schreiben vom 31.10.2018 wie folgt geantwortet:

"[...]

1a) Nachkalkulation:

Wie gewünscht haben wir Ihnen die Nachkalkulation in leserlicher Form beigelegt. Die Unterlagen sind mit der Ziffer 1a gekennzeichnet. Zum Rohaufschlag ist festzuhalten, dass die Betriebsprüferin in der Berechnung fälschlicherweise die Monopolabgabe mitberücksichtigt hat. Dies hat zwar nur minimale Auswirkung auf den Zuschlagsatz, jedoch auf das gesamte Unternehmen bezogen ist das wesentlich.

Zudem muss weiters erwähnt werden, dass der Rohaufschlag Lieferantenabhängig ist. Bei der Firma Lieferant_1 werden andere Rohaufschläge erzielt als zum Beispiel bei der Firma Lieferant_2. Dazu haben wir Ihnen auch diverse Rechnungen der beiden Lieferanten im Anhang beigelegt. Aus diesen Rechnungen beziehungsweise aus dieser Aufstellung ist auch ersichtlich, dass die Preise von der Monopolverwaltung gesenkt wurden. Dem zufolge kann auch der Aufschlag nicht stimmen.

1b) Stellungnahme:

Die Berücksichtigung des Schwundes wurde mit 0,5% der kalkulierten Erlöse durchgeführt. Wir haben uns dabei an die Entscheidungen, die in der ÖStZrRME 1991/195 und 1993/69 publiziert als Leitfaden gehalten. Ein geringer Schwund ist bei Trafiken ebenso üblich, da keine Branche davor gefeit ist, einen Schwund zu produzieren.

Den Nachweis über die Fehlbuchung finden Sie ebenso in der Anlage. Es wurde der Zigarettenverkauf erfasst, jedoch nicht auf dem korrekten Erlöskonto 4000 Erlöse Tabak sondern auf dem Erlöskonto 4200 Erlöse Zubehör als Einwegfeuerzeuge gebucht.

Ic) Erhöhter Schwund 2010 und 2011:

Der erhöhte Schwund ist vor allem auf das unbefugte Entwenden von den fehlenden Produkten zurückzuführen. Dies kann folgendermaßen erklärt werden: Ein Mitarbeiter boniert alle verkauften Produkte an der Kassa. Anschließend wird eine Stornorechnung eingegeben (siehe auf den beigegeführten Beleg gelb markiert „Karte abgelehnt“), damit die verkaufte Ware betragsmäßig am Kassabon nicht aufscheint. Der Mitarbeiter entnahm die Ware jedoch aus dem Unternehmen und nahm auch vom Kunden das Geld ein. Damit allerdings der Schwund anfangs nicht auffallen sollte, wurde das eingenommene Geld rechtswidrig aus der Kassa entwendet und ebenso die offiziell stornierte Ware. Wird der Lagerbestand nicht kontinuierlich mit den Verkaufsbelegen abgeglichen, fällt so ein „Diebstahl“ nicht auf. Eine Anzeige seitens unseren Klienten wurde nicht erstattet. Zum besseren Verständnis, können wir diesen Sachverhalt / Vorgang gerne zusätzlich noch telefonisch abklären.

Id) Ermittlung der Steuernachzahlung:

Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gibt es im Zuge des Verfahrens noch folgende Korrekturen vorzunehmen:

In den Jahren 2009 bis 2011 wurden am Verrechnungskonto „Bankomat Verrechnung“ auf Grund von Informationsmangel die Erlöse vom Verrechnungskonto nicht umgebucht. Der Ablauf des Verkaufes am Zigarettenautomaten ist wie folglich von staten gegangen: Der Kunde bezahlt die gekaufte Ware mittels Bankomatkarte 2800/2771 Erfassung des Verrechnungskontos (verkaufte Waren) als Erlös 2771/4000

In den Jahren 2009 bis 2011 wurden folgende Saldostände am Konto 2771 nicht auf das Erlöskonto umgebucht und folglich nicht als Erlös ausgewiesen:

2009: 670,50 EUR

2010: 3.076,40 EUR

2011: 4.736,75 EUR

Diese Bruttoumsätze gehören im Zuge der Berufung noch als zusätzliche Umsätze erfasst.

Es wird beantragt, dass eine mündliche Verhandlung erfolgt.

Es wird beantragt, dass aus berücksichtigungswürdigen Gründen die Wahrung des Steuergeheimnisses die Öffentlichkeit gemäß § 285 (3) BAO von der Verhandlung ausgeschlossen wird.

Es wird beantragt, einen Erörterungstermin gemäß § 279 (3) abzuhalten.

Es wird beantragt, den strittigen Betrag gemäß § 212 a BAO bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Im Falle des Obsiegens wird beantragt, Berufungszinsen gemäß den Bestimmungen des § 205a BAO festzusetzen.

[...]

"

Beigelegt waren Buchhaltungsunterlagen, Rechnungen und Schreiben von Großhändlern, aus denen hervorgeht, dass die Preise für Tabakprodukte im Jahr 2011 geändert (gesenkt) wurden.

Beschluss vom 8.11.2018

Zur Wahrung des Parteienghört und zur Stellungnahme insbesondere hinsichtlich der Kalkulation wurden die vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde übermittelt, die dazu jedoch keine Stellungnahme abgegeben hat.

Mündliche Verhandlung

Der Beschwerdeführer erläuterte, dass Einwegfeuerzeuge zum Einkaufspreis von rund € 2.500 erworben und zum Verkaufspreis von rund € 13.000 in Summe verkauft worden seien. Es habe damals einen eigenen Wartungsvertrag für die Kasse gegeben und er habe sich darauf verlassen, dass die Registrierkasse alles richtig verbuche. Monatlich wurden die Unterlagen dem Steuerberater geschickt, der daraus die Erklärungen erstellt habe.

Im Jahr 2009 habe der Wareneinsatz "Sonstiges" 1.430,09 betragen, Getränke 1.196,95, verkauft wurde um € 10.836,14. Dies kann man in der Gewinn- und Verlustrechnung ansehen. Irrtümlicherweise wurden Zigaretten als Einwegfeuerzeug verbucht worden. Daher hat die Kalkulation nicht gestimmt. Die frühere Registrierkasse hat keine Details zu den verkauften Produkten auf den Belegen enthalten. Damals sind Rechnungen nur über besonderes Verlangen ausgedruckt worden.

Beim Zigarettenautomaten konnte auch mit der Quick-Karte bezahlt werden. Wenn bspw. Zigaretten um € 4,90 verkauft wurden, wurde von Quick nur ein geringerer Betrag ausbezahlt, da eine entsprechende Provision in Abzug gebracht wurde. Hieraus erklärt sich die Differenz zur Handelsspanne. Am Beispiel der Abrechnungen mit der Firma Lieferant_2 ist darauf zu verweisen, dass neben der Zahlung an die Firma Lieferant_2 noch die Monopolabgabe zu berücksichtigen ist, die den Einkaufspreis erhöht und dadurch die Handelsspanne geringer wird. Es hätte daher der Aufschlag neu berechnet werden müssen, da die Prüferin auf die Monopolverwaltungsabgabe nicht Bezug genommen habe.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass nach seinen Unterlagen die Prüferin auch die Abgabe an die Monopolverwaltung beim Wareneinsatz und der Handelsspanne berücksichtigt habe.

Dem erwiderte der Beschwerdeführer, dass der Steuerberater nur den Betrag laut Rechnung verbucht hat. Der steuerliche Vertreter dürfte die Monopolverwaltungsabgabe unter dem Einkauf verbucht haben. Es gab kein eigenes Konto für die Monopolverwaltungsabgabe.

Zum Schwund befragt gab der Beschwerdeführer an, dass ein Asylbewerberheim in der Nähe der Trafik untergebracht worden sei und sich dadurch die Zahl an Diebstählen erhöht habe. Beispielsweise sei auch ein Handy, das bei den Feuerzeugen gelegen ist, gestohlen worden und darüber gäbe es auch eine Videoaufzeichnung und einen entsprechenden Vorgang bei der Polizei. Etwa seit dem Überfall im Jahr 2007 habe es eine Überwachung in der Trafik gegeben.

Auf den Schwund ist man erst im Zuge der Prüfung gekommen. Daher konnten seinerzeit auch keine entsprechenden Ermittlungen durchgeführt werden. Das Videoaufzeichnungssystem löscht sich alle zwei Monate selber.

Der Berichterstatter hielt fest, dass durch die Prüferin pro Jahr ungefähr € 2.000 an Schwund berücksichtigt worden ist. Trotz dieses Schwundes sei noch eine entsprechende Differenz mit Zuschätzung ermittelt worden.

Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass die eine fremde Angestellte im Jahr 2011 einen entsprechenden Schaden verursacht hat, in dem sie das von den Kunden vereinnahmte Geld nicht zur Gänze abgeführt hat. Dazu wurden Details geschildert, wie dieser Vorgang gewesen ist. Auf diesen Schaden sind der Beschwerdeführer und seine Gattin allerdings erst nach der Prüfung gekommen.

Eine Anzeige oder eine Inanspruchnahme sei deshalb nicht erfolgt, da auf die Schäden erst im Zuge der Prüfung aufmerksam gemacht wurde. Dies war aber schon einige Jahre nach den Vorfällen. Die genaue Schadenshöhe wurde nicht ausgerechnet. Diese Mitarbeiterin war nur von April bis Juli 2011 beschäftigt.

Die Gattin des Beschwerdeführers hat herausgefunden, dass das Verrechnungskonto Bankomat vom Steuerberater nicht berücksichtigt worden ist.

In den Jahren des Beschwerdezeitraumes wurde noch eine alte Kasse, dort wurden die Getränkeverkäufe unter "Sonstiges 20%" erfasst, verwendet. Im Jahr 2011 kam dann eine neue Kasse, dort wurden die Getränke getrennt als Getränkeerlöse ausgewiesen. Es wurden beispielsweise im Jahr 2010 die Getränke unter "Umsatzerlöse Zubehör" gebucht.

Im Jahr 2011 sind eine Reihe von Zigarettenpreisen gesunken, daher passt die Kalkulation der Prüferin nicht. Es wurde damals teurer eingekauft und musste dann billiger verkauft werden. Es waren regelmäßig Zigaretten im Wert von € 20.000 auf Lager.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betreibt eine Trafik in Wien.

Telefonkosten wurden für mehrere Mobiltelefone geltend gemacht, wobei es sich dabei (teilweise) um Telefone der Gattin bzw. des Sohnes des Beschwerdeführers handelt. Das betriebliche Ausmaß konnte nicht nachgewiesen werden und war daher - wie von der Außenprüfung - ein Privatanteil von 30 % anzusetzen und die geltend gemachte Vorsteuer in diesem Ausmaß zu kürzen.

Diese Sachverhaltsfeststellung ist unstrittig. Strittig ist hingegen die vierte Feststellung der Außenprüfung, in der die Prüferin Kalkulationsdifferenzen festgestellt hatte.

Die Umsatzerlöse aus dem Tabakverkauf sind im Rechenwerk des Beschwerdeführers grundsätzlich am Erlöskonto "4000 Umsatzerlöse Tabak" erfasst. Neben den Erlöskonten für Zeitungen, Briefmarken, Telefonwertkarten (nur im Jahr 2009), Handelswaren, Getränke (Erlöse wurden nur in den Jahren 2010 und 2011 ausgewiesen) gibt es noch ein Erlöskonto "Zubehör", auf dem neben anderen Warenverkäufen auch teilweise der Verkauf von Tabakwaren erfasst wurde. Eine Aufteilung von Tabakumsätzen und Umsätzen aus dem Verkauf von Zubehörartikel, die gemeinsam am Erlöskonto "Zubehör" verbucht wurden, wurde nicht bekannt gegeben.

Folgende Erlöse aus dem Verkauf von Tabakwaren am Zigarettensautomaten wurden bislang steuerlich nicht erfasst:

Jahr	brutto	netto
2009	670,50	558,75
2010	3.076,40	2.563,67
2011	4.736,25	3.946,88

Hinsichtlich der Warengruppe "Getränke" sind nachfolgende Aufwendungen und Erlöse verbucht worden:

Jahr	Wareneinsatz	Umsatzerlös
2009	1.196,95	-
2010	2.235,95	-
2011	3.762,32	880,92

Hinsichtlich der Warengruppe "Sonstiges" bzw "Zubehör" sind nachfolgende Aufwendungen und Erlöse verbucht worden:

Jahr	Wareneinsatz	Umsatzerlös
2009	1.430,09	10.836,14
2010	5.270,52	13.335,95
2011	4.159,21	15.889,30

Eine Kalkulationsdifferenz, die über die noch nicht erfassten Automatenerlöse hinausgeht, konnte nicht festgestellt werden.

Beweiswürdigung

Im Antwortschreiben vom 31.10.2018 gab der Beschwerdeführer bekannt, dass "auf Grund von Informationsmangel" die Erlöse von einem Verrechnungskonto im Zusammenhang mit Bankomatzahlungen am Zigarettensautomaten nicht umgebucht wurden und daher nicht ertragsmäßig erfasst wurden. In den Bilanzen der Jahre 2009 bis 2011 sind diese Beträge am Konto "2771 Bankomat Verrechnung" erfasst.

Die Feststellungen zur Verbuchung der Erlöse und Aufwendungen basiert auf den Jahresabschlüssen, in denen auch die Gewinn- und Verlustrechnungen enthalten sind. Aus diesen Gewinn- und Verlustrechnungen sind die Kontensalden ersichtlich. Aus diesen Kontensalden ist jedoch nicht ersichtlich, welche Tabakverkäufe auf einem falschen Erlöskonto, verbucht wurden. Sehr wohl ist aus den Kontensalden ersichtlich, dass Umsatzerlöse mit der Bezeichnung "Zubehör" im Ausmaß zwischen ca. € 10.800 und € 15.800 erfasst wurden.

Als Nachweis für die Fehlbuchungen wurden vom Beschwerdeführer Belegstreifen aus der Registrierkasse vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass etwa im April 2009 die Artikelposition "Diverses" verkauft wurde und am Erlöskonto 4200 ein Umsatz in Höhe von € 2.235,14, erfasst wurde. Aus diesem Belegstreifen ist auch ersichtlich, dass am Buchhaltungskonto "4200" neben der Position "Diverses" auch Wegwerff Feuerzeuge, Zigarettenspapier und Filter erfasst wurden.

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Rohaufschläge, die von der Außenprüferin ermittelt wurden, nicht stimmen können, weil es zu Preissenkungen von Tabakprodukten gekommen ist, an die sich der Beschwerdeführer halten musste, ist festzuhalten, dass aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Verständigungsschreiben der Lieferanten, klar hervorgeht, dass es im Laufe des Jahres 2011 zu solchen Preissenkungen gekommen ist. Dazu konnte der Beschwerdeführer glaubhaft vermitteln, dass er stets Zigaretten im Wert von ca. € 20.000 vorrätig hatte. Diese Angaben stimmen auch mit den im Arbeitsbogen der Prüferin enthaltenen Inventurwerten der Jahre 2009-2011 überein, die den Zigarettenwert an den Inventurstichtagen mit ca. € 13.300 bis 21.200 angeben, wobei gerade der Inventurwert zum 31.12.2010 - somit unmittelbar vor den Preissenkungen - € 21.257,19 betrug. Insofern sind auch die Behauptungen des Beschwerdeführers, dass der Rohaufschlag im Jahr 2011 niedriger sein müsste, als jener, der von der Prüferin ermittelt wurde, nicht unglaubwürdig.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht konnte zumindest glaubhaft gemacht werden, dass eine ehemalige Mitarbeiterin des Beschwerdeführers die Waren des Beschwerdeführers zwar verkauft, jedoch das eingenommene Geld nicht an den Beschwerdeführer weitergeleitet hat. Der Beschwerdeführer, der sich mit Hilfe seiner Gattin erkennbar mit den Buchhaltungsunterlagen und Grundaufzeichnungen auseinandergesetzt hatte, konnten glaubhaft und nachvollziehbar die Vorgänge schildern. Schließlich passt dazu auch, dass das Beschäftigungsverhältnis mit der familienfremden Mitarbeiterin nur einige wenige Monate dauerte.

Die belangte Behörde geht für das Jahr 2009 letztlich von einer Kalkulationsdifferenz für Zigaretten in Höhe von € 7.054,86 aus, die sich aus der ursprünglichen Kalkulationsdifferenz in Höhe von € 9.000 abzüglich des Schwundes in Höhe von € 1.945,14 ergibt. Allerdings wurden am Konto "Umsatzerlöse Zubehör" Erlöse im Ausmaß von € 10.836,14 verbucht. Auf diesem Erlöskonto wurden grundsätzlich alle Erlöse, die mit 20 % Umsatzsteuer zu besteuern sind, verbucht und nicht bereits auf einem anderen Erlöskonto (zB "Tabak" oder "Zeitung 20%") erfasst wurden. Der verbuchte Wareneinsatz "sonstiges" beträgt im Jahr 2009 lediglich € 1.430,90; jener für Getränke € 1.196,95 - zusammen somit € 2.627,85, was einen rechnerischen Gewinnaufschlag von mehr als 300 % bedeuten würde. Selbst wenn davon auszugehen ist, dass mit den übrigen Produkten (Getränke, Feuerzeug) ein höherer Aufschlag erzielt wird, erscheinen 300 % doch unrealistisch. Die Erklärung des Beschwerdeführers, dass auf dem Erlöskonto "Umsatzerlöse Zubehör" auch Zigarettenenerlöse erfasst wurden, erscheint hingegen plausibel.

Die im Anschluss an den Beschluss vom 4.9.2018 vorgelegten Unterlagen samt der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 31.10.2018 wurden der belangten Behörde zur Kenntnisnahme und Stellungnahme nachweislich übermittelt. Die belangte Behörde hat trotz Aufforderung zur Stellungnahme keine neue, eigene Kalkulation vorgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025).

Rechtsgrundlagen

§ 163 BAO lautet:

§ 163. (1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 184 BAO lautet:

3. Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung.

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

(2) Zu schätzen ist 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.

(3) Zu schätzen ist 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.

§ 1 UStG 1994 idF BGBl I 34/2010 lautet:

Steuerbare Umsätze

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch

ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

(Anm.: lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 34/2010)

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

(2) Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

(3) Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfaßt das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). Das Fürstentum Monaco gilt als Gebiet der Französischen Republik; die Insel Man gilt als Gebiet des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland. Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Mitgliedstaat im Sinne dieses Gesetzes ist ein solcher der Europäischen Union.

§ 12 UStG 1994 idF BGBl. I 34/2010 lautet auszugsweise:

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf

Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung für Unternehmer,

- die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben und

- im Inland keine Umsätze,

- ausgenommen Beförderungsumsätze und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gem. § 6 Abs. 1 Z 3 und 5 befreit sind, sowie

- Umsätze, bei denen die Steuer gem. § 27 Abs. 4 vom Leistungsempfänger einzubehalten und abzuführen ist,

ausführen, den Vorsteuerabzug einschränken oder versagen, soweit dies zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen durch Verordnung bestimmen, daß in den Fällen, in denen ein anderer als der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, der andere den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

3. Läßt ein Absender einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter unfrei zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur unfrei besorgen, so gilt für den Vorsteuerabzug die Beförderung oder deren Besorgung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung oder deren Besorgung erteilt wird.

4. Erteilt bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Kraftträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges, so gelten für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers) sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. Die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug.

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

- 1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,*
- 2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;*
- 3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden;*
- 4. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.*

Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze

a) nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder

b) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder

c) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einführen sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

(6) Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ist ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 75 Euro, oder um mehr als 750 Euro höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt.

[...]

Rechtliche Erwägungen

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses im Sinne des § 163 BAO liegt auf der Abgabenbehörde (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0227).

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die

Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei ist auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen (VwGH 13.9.2017, Ra 2015/13/0019).

Dass eine Schätzung mit Ungewissheiten und Ungenauigkeiten behaftet ist, bewirkt keine Unzulässigkeit der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0149).

Die Abgabenbehörde hat im Bericht über die Außenprüfung, auf den zumindest in den (nicht beschwerdegegenständlichen) Bescheiden über die Wiederaufnahme in der Begründung zu den angefochtenen Bescheiden verwiesen wurde, festgehalten, dass eine Nachkalkulation der erklärten Zigarettenenerlöse ergeben hätte, dass die Erlöse eigentlich höher sein müssten. Letztlich ist die belangte Behörde damit auch im Recht, zumal der Vertreter des Beschwerdeführers in seiner Antwort vom 31.10.2018 selbst mitgeteilt hat, dass Umsätze, die mit Zigarettenautomaten erzielt wurden, nicht gewinn- bzw. umsatzsteuerwirksam verbucht wurden. Die Nettoumsätze aus den Zigarettenautomaten waren daher in Ansatz zu bringen.

Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ist, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt, wobei im Allgemeinen entscheidend ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151). Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder Stellvertreter erbringen lässt (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143).

Ein Diebstahl bewirkt beim Bestohlenen keine Leistung, da ihm der Leistungswille fehlt. Die gestohlenen Waren können von ihm nicht für besteuerte Ausgangsumsätze verwendet werden. Nach Art 185 Abs 2 UAbs 1 MwStSyst-RL unterbleibt eine Vorsteuerberichtigung, wenn der Diebstahl ordnungsgemäß nachgewiesen wurde (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 1 Rz 40).

Entnahmen sind dann steuerbar, wenn der Gegenstand durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder für jede andere unentgeltliche Zuwendung, entnommen wird, wobei eine Besteuerung nur dann erfolgt, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Der Gesetzestext verlangt eine Entnahme „*durch den Unternehmer*“. Nur dieser selbst kann also eine Entnahme vornehmen oder durch eine andere Person vornehmen lassen. Entnimmt etwa ein Familienangehöriger oder Arbeitnehmer ohne Kenntnis und Erlaubnis des Unternehmers einen Gegenstand, dann liegt keine Entnahme vor. Insbesondere ein Diebstahl von Waren führt nicht zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Erst eine

nachträgliche Genehmigung durch den Unternehmer führt zu einer Entnahme (*Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 3 Rz 402).

Die Unterschlagung von steuerpflichtigen Betriebserlösen führt zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage, da der Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Kunden und das von den Kunden entrichtete Entgelt dadurch unberührt bleibt (*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 16 Rz 62; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 16 Tz 46).

Bei der Benützung von Mobiltelefonen durch Arbeitnehmer wird die Leistung des Netzbetreibers direkt an den Arbeitnehmer erbracht und somit ist insoweit keine Leistung für das Unternehmen gegeben, womit im Ausmaß dieser Privatnutzung kein Vorsteuerabzug zusteht (vgl. zur Telefonbenützung *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 150). Dasselbe muss für die Benützung von betrieblichen Mobiltelefonen durch Familienangehörige gelten. Eine Schätzung von Vorsteuern ist jedenfalls dann zulässig, wenn der Schätzung eine ordnungsgemäße Rechnung zugrundeliegt (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0125 zur Schätzung des Privatanteils), wovon im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt auszugehen ist. Für jenen Anteil der Vorsteuerbeträge aus den Telefonkosten, die auf Privatgespräche des Beschwerdeführers bzw. seiner Mitarbeiter entfallen, war die Vorsteuer entsprechend zu kürzen.

Der Beschwerde war teilweise stattzugeben, wobei die bislang unterlassene Kürzung der Vorsteuerbeträge für das Jahr 2009 genauso zu berücksichtigen war wie die zu hohe Vorsteuerkürzung im Jahr 2010:

	2009	2010	2011
Umsätze alt	477.959,96	463.817,52	541.829,70
+ Kalkulationsdifferenz	0,00	0,00	0,00
+ Zigarettensautomat	558,75	2.563,67	3.946,88
Kennzahl 000	478.518,71	466.381,19	545.776,58
Kennzahl 020	17.745,65	19.152,85	25.698,25
Umsätze steuerpflichtig alt	424.831,67	403.564,29	475.344,00
+ Zigarettensautomat	558,75	2.563,67	3.946,88
Kennzahl 022	425.390,42	406.127,96	479.290,88
Kennzahl 029	35.382,64	41.100,38	40.787,45
Kennzahl 070	693,33	2.185,89	1.598,76

Kennzahl 072	693,33	2.185,89	1.598,76
Kennzahl 077	0,00	0,00	2,99
Vorsteuer alt	77.588,66	74.864,36	85.747,36
- Telefon	- 115,00	- 132,00	-133,00
Kennzahl 060	77.473,66	74.732,36	85.614,36
Kennzahl 065	138,71	437,21	319,71
Kennzahl 062	0	0	207,61
Kennzahl 027	403,05	436,26	601,04

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 3. Juni 2019