

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.09.2017

Geschäftszahl

Ra 2015/13/0019

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der S KG in W, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Jänner 2015, Zl. RV/7102192/2010, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der Revisionswerberin, einer Kommanditgesellschaft, die eine Pizzeria betreibt, fand in den Jahren 2008 und 2009 eine die Jahre 1999 bis 2006 betreffende Außenprüfung statt.

2 Im Abschlussbericht vom 30. September 2009 führte der Prüfer aus, Ermittlungen der Finanzverwaltung bei einem Großhandelsunternehmen hätten ergeben, dass dessen Kunden die Möglichkeit eingeräumt worden sei, Waren zum Teil "offiziell" (mit Rechnung auf den jeweiligen Kundennamen lautend) und zum Teil "inoffiziell" (ohne Rechnung auf den jeweiligen Kundennamen lautend) einzukaufen. Die Ermittlungen hätten ergeben, dass Kunden mit den "inoffiziell" erworbenen - beim Großhändler als "Barverkauf" erfassten - Waren Schwarzumsätze getätigt und folglich Abgaben hinterzogen hätten. Die Auswertung des beim Großhandelsunternehmens im Zuge einer Hausdurchsuchung beschlagnahmten Datenmaterials habe ergeben, dass sich den offiziellen Einkäufen der Revisionswerberin auch Bareinkäufe zuordnen ließen, die nicht an die Revisionswerberin fakturiert worden seien. Eine Überprüfung der in den Barverkaufsrechnungen erfassten Waren habe gezeigt, dass die Barverkaufsrechnungen jene Waren umfassten, die von der Revisionswerberin auch "offiziell" eingekauft worden seien. Dabei handle es sich um Waren, die typischerweise zum Betrieb einer Pizzeria benötigt würden. Zudem übersteige die Quantität der von der Revisionswerberin "inoffiziell" erworbenen Waren einen etwaigen privaten Bedarf bei weitem. Die zahlenmäßige Darstellung des beschlagnahmten Datenmaterials habe ergeben, dass jährlich rund 40% des Einkaufs der Revisionswerberin beim Großhändler nicht an diese adressiert, sondern als "Barverkauf" - ohne Rechnung auf einen Kundennamen lautend - behandelt worden seien. Da im gesamten Kontrollzeitraum die gleichen Waren am selben Tag sowohl "offiziell" als auch "inoffiziell" eingekauft worden seien, stehe fest, dass die Revisionswerberin die Waren vor dem jeweiligen Warenerfassungsvorgang aufgeteilt habe. Folglich sei ein Teil der Waren mit der Kundenkarte der Revisionswerberin erfasst und die dazugehörige Rechnung auf ihren Namen ausgestellt worden. Der übrige Teil der Waren sei als "Barverkauf" ohne Nennung eines Waren- bzw. Rechnungsempfängers erfasst worden.

3 Ein Abgleich mit den Jahreserklärungen und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Revisionswerberin habe ergeben, dass die der Revisionswerberin zugeordneten Bareinkäufe keinen Eingang in das Rechenwerk der Revisionswerberin gefunden hätten und Wareneinsätze somit verkürzt worden seien. Weiters seien im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der Komplementärin der Revisionswerberin Barverkaufsrechnungen des Großhandelsunternehmens gefunden worden. Zudem würden Grundaufzeichnungen der Revisionswerberin zur Ermittlung der Tageslosung fehlen, da diese vernichtet worden seien. Aufgrund dieser Mängel sei eine Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen für den gesamten Prüfungszeitraum nicht gegeben, weshalb die

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu erfolgen habe. Dabei sei davon auszugehen, dass durchschnittlich 40% des Wareneinsatzes verkürzt worden seien. Die Umsatzerhöhung sei mit einem buchmäßigen Rohaufschlagskoeffizienten der jeweiligen Warengruppe pro Jahr zu ermitteln. Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den von der Revisionswerberin getätigten Bareinkäufen komme nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen dafür gemäß § 11 UStG 1994 nicht vorlägen.

4 Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - neue Umsatzsteuerbescheide und Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2006.

5 In der dagegen erhobenen Berufung vom 6. November 2009 brachte die Revisionswerberin vor, das beim Großhändler beschlagnahmte Datenmaterial ermögliche keine nachvollziehbare Zuordnung von Bareinkäufen zu einzelnen Kunden. Der Revisionswerberin sei es unmöglich, die "endlos lange Liste" an Daten, die ihre "Schwarzeinkäufe" darstellen sollen, nachzuvollziehen. Die Zuordnung der Bareinkäufe zur Revisionswerberin sei angeblich aufgrund der zeitlichen Nähe und der Gleichartigkeit der Waren zu den registrierten Einkäufen der Revisionswerberin erfolgt. Da zahlreiche Gastronomen bei diesem Großhandelsunternehmen einkauften, sei die Wahrscheinlichkeit gegeben, dass der Revisionswerberin Wareneinkäufe anderer Gastwirte zugeordnet worden seien. Die Privateinkäufe der Komplementärin der Revisionswerberin und deren Adoptivtochter seien kein Beweis für "Schwarzeinkäufe" der Revisionswerberin. So habe die Adoptivtochter der Komplementärin der Revisionswerberin zu den im Rahmen der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Barverkaufsrechnungen angegeben, dass sie ca. einmal pro Monat nach Istrien fahre, um ihre leibliche Mutter mit Nahrungsmitteln und Getränken zu versorgen und ein Großteil der Privateinkäufe dafür bestimmt gewesen sei.

6 In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung vom 18. Februar 2010 führte dieser u.a. aus, die Zuordnung der Barverkäufe an die Revisionswerberin sei sorgfältig erfolgt. Der Revisionswerberin zuordenbare (Bar-)Einkäufe seien dem Wareneinsatz nicht zugerechnet worden, sofern die erworbenen Waren Haushaltsmengen nicht überstiegen hätten.

7 Mit Erkenntnis vom 14. Jänner 2015 wies das Bundesfinanzgericht die als Beschwerde zu behandelnde Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 ab. Der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 gab das Bundesfinanzgericht teilweise Folge. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG erklärte es für nicht zulässig.

8 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, unbestritten sei, dass die Revisionswerberin die Grundaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosung nicht habe vorlegen können und in der Wohnung der Komplementärin der Revisionswerberin Barverkaufsrechnungen des Großhandelsunternehmens gefunden worden seien. An der Schätzungsberechtigung bestehe daher im gegenständlichen Fall kein Zweifel. Die Revisionswerberin sei den Feststellungen des Prüfers nicht konkret entgegengetreten, sodass "die Abgabenbehörde" nicht gehalten sei, weitergehende Feststellungen zu treffen. Zum Vorbringen der Revisionswerberin, wonach auch Privateinkäufe in bar beim Großhandelsunternehmen getätigt worden seien, führte das Bundesfinanzgericht aus, vom Steuerpflichtigen erworbene Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach im Betrieb verwendet werden könnten, seien auch im Falle einer privaten Verwendung aufzuzeichnen. Eine derartige Dokumentation sei nicht erfolgt.

9 In weiterer Folge setzte sich das Bundesfinanzgericht mit den vom Prüfer vorgenommenen Umsatzerhöhungen auseinander. Im Jahr 2002 hätten die der Revisionswerberin zugeordneten Bareinkäufe EUR 14.329,04 betragen. Für dieses Jahr seien Umsätze iHv EUR 48.464,07 zugeschätzt worden. Da die der Revisionswerberin zugeordneten Bareinkäufe im Jahr 2004 EUR 15.426,65 betragen hätten, sei für das Jahr 2004 nur eine Zuschätzung von EUR 53.000,00 (statt EUR 62.147,69) gerechtfertigt. Bezüglich der Jahre 2005 und 2006, für die kein Datenmaterial des Großhandelsunternehmens zur Verfügung stehe, sei davon auszugehen, dass die Bareinkäufe der Revisionswerberin zumindest jenen des Jahres 2000 entsprochen hätten, weshalb eine Zuschätzung in den Jahren 2005 und 2006 nur in der Höhe der Zuschätzung des Jahres 2000 gerechtfertigt sei. In einer tabellarischen Übersicht stellte das Bundesfinanzgericht die steuerlichen Auswirkungen (Umsatzerhöhung, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen sowie den daraus resultierenden Gewinn) der Zuschätzung rechnerisch dar.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

11 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen - worauf die Revisionswerberin im Rahmen der eingehenden Zulässigkeitsbegründung nach § 28 Abs. 3 VwGG zu Recht hinweist - 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 (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 23. April 2014, 2010/13/0016 und 0017, vom 24. September 2014, 2012/13/0107, und vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0097).

12 Auch ein relevanter Begründungsmangel der Entscheidung eines Verwaltungsgerichts bewirkt die Zulässigkeit der Revision iSd § 25a VwGG (vgl. etwa das Erkenntnis vom 27. Juli 2016, Ra 2015/13/0051, mwN). Ein solcher haftet dem angefochtenen Erkenntnis an.

13 So legt das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar dar, welche Barverkäufe des Großhandelsunternehmens anhand welcher Kriterien der Revisionswerberin zugerechnet worden sind. Auch im Betriebsprüfungsbericht vom 30. September 2009 wird dazu lediglich ausgeführt, die der Revisionswerberin zugerechneten Bareinkäufe würden "die gleichen Waren" umfassen, die von der Revisionswerberin "am gleichen Tag" auch offiziell eingekauft worden seien, wobei es sich um Waren handle, die typischerweise in einer Pizzeria benötigt würden. Das Bundesfinanzgericht sah - trotz des dahingehenden Berufungsvorbringens - keine Veranlassung, sich mit der Methode der Zurechnung der einzelnen Bareinkäufe näher auseinander zu setzen. Das Bundesfinanzgericht stellte dabei nicht einmal demonstrativ dar, wie die Zuordnung konkreter Bareinkäufe aus dem Datenmaterial des Großhandelsunternehmens an die Revisionswerberin erfolgt ist (vgl. in diesem Zusammenhang auch das Erkenntnis vom 28. November 2013, 2010/13/0155, und den Beschluss vom 26. Jänner 2017, Ra 2015/15/0053).

14 In Bezug auf das Berufungsvorbringen, wonach Privateinkäufe der Komplementärin der Revisionswerberin und deren Adoptivtochter bei der Schätzung berücksichtigt werden müssten, verwies der Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung lediglich darauf, dass Einkäufe, die Haushaltsmengen nicht überstiegen hätten, bei der Schätzung berücksichtigt worden seien. Das Bundesfinanzgericht erachtete es als nicht erforderlich, sich näher mit den Einwendungen der Revisionswerberin zu den Privateinkäufen auseinander zu setzen und darzulegen, welche Rechnungen aufgrund welcher Kriterien als Privateinkäufe im Rahmen der Schätzung Berücksichtigung gefunden haben. Von einer Nachvollziehbarkeit der Begründung im Sinne der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kann daher keine Rede sein.

15 Das angefochtene Erkenntnis war schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Verjährung der Abgabenansprüche konnte daher unterbleiben.

16 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 13. September 2017