



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Verax Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, Steuerberatungskanzlei, 1140 Wien, Hauptstraße 108, vom 15. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 30. August 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2004 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 und Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2004 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt einen Handel mit Reifen und Kraftfahrzeugen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) wurden folgende Mängel festgestellt und ein (Gefährdungs-)Zuschlag von € 5.000,00, € 20.000,00 und € 25.000,00 für die Jahre 2002 bis 2004 (Nachschauzeitraum 1-11/2004) zu Umsatz und Gewinn festgesetzt:

1) Ausgangsrechnungen

Bei den Ausgangsrechnungen hätte es sich überwiegend um händisch geschriebene „Zweckform Rechnungen“ gehandelt. Die Originalrechnungsblöcke mit Durchschriften in gebundener Form würden jedoch nicht mehr existieren und wären Rechnungen doppelt bzw. mehrfach mit Buchstaben, z.B. a, b durchnummeriert und überwiegend keine Empfänger genannt worden. Weiters wären einige Ausgangsrechnungen mit Computer geschrieben worden, ohne eigene fortlaufende Nummerierung für diesen Verrechnungskreis. Diese Nummern wären entweder doppelt vergeben oder nicht zuordenbar.

2) Kassabuch

Ein Kassabericht wäre ab März 2003 geführt worden und hätte im Mai 2003 einen Minusstand von € 5.800,00 aufgewiesen.

3) Seltene Reifendimensionen

Der Bw. hätte diese teilweise aufgeklärt (Gutschriften, etc.), wobei 4 Stück, welche angeblich gestohlen bzw./und durch Schadensgutachten widerlegt worden wären, da ausschließlich in Verwahrung genommene Kundenware abhanden gekommen sei.

4) Wareneinsatz/Umsatz

Der ursprüngliche Rohaufschlag im Jahre 2003 von nur 15 % sei mit einem vorhandenen Lagerbestand der Fa.A begründet worden. Einige neue Mopeds wären von der Fa.A gekauft und gleich wieder verkauft worden. Die BP hätte jedoch insofern widerlegen können, da von 7 Mopeds 4 Stück bereits verkauft worden wären.

Weiters wäre die Rohaufschlagsdifferenz mit der Zusammenarbeit mit der Fa.B erklärt worden, jedoch hätten diese Ausgangsrechnungen keinen Empfänger und die vorgelegte Exceltabelle nur Name und Adresse der Fa.B aufgewiesen. Daher hätte der korrigierte Rohaufschlag von 32 % nur „glaubhaft“ gemacht werden können. Ein tatsächlicher Nachweis, dass Waren (v. a. Reifen) mit geringem Rohaufschlag an die Fa.B verkauft worden wären, sei somit nicht erbracht worden.

5) Umbau Geschäft

Das Verkaufsgeschäft in Adr.Bw. wäre lt. Angaben des Bw. in den Abendstunden und Wochenenden unter Mithilfe seines Schwagers in Eigenregie umgebaut worden.

6) Lebenshaltungskosten

Die Kosten der Lebensführung seien durch eine Versicherungsabläse iHv. € 61.045,11 belegt und würde bei Bedarf vom Firmensafe entnommen.

7) Wareneingangsbuch

Gemäß § 127 BAO seien gewerbliche Unternehmer nach § 126 BAO verpflichtet ein Wareneingangsbuch (WEB) zu führen. Das händisch geführte WEB würde jedoch nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

In der fristgerechten Berufung wurden die festgestellten Mängel bestritten und wie folgt eingewendet:

ad Ausgangsrechnungen

Die Ausgangsrechnungen wären händisch geschrieben und nummeriert worden und lediglich im Jahre 2003 irrtümlich Rechnungen ab der Nummer 30563 (vom 20.8.2003) bis zur Nummer 30582 doppelt vergeben worden. Zur Unterscheidung wären zudem diesen Rechnungen daher Buchstaben hinzugefügt worden. Im Jahre 2004 wären die Nummern 40063 und 40064 irrtümlich mit dem Datum 12.11.2004 statt 12.3.2004 ausgestellt worden. Weiters wäre die Rechnung Nr. 40562 mit a und b versehen worden (Rechnung vom 12.8.2004), ebenso die Rechnung Nr. 40271 (Rechnung vom 7.5.2004). Eine Ausgangsrechnung Nr. 625 wäre an eine Versicherung ausgestellt und vergessen worden im Rechnungsbuch „auszulassen“. Die Großkunden wie Fa.Gr.KundeA, Gr.KundeB, etc. hätten einen eigenen Rechnungskreis gehabt.

Die Ausgangsrechnungen wären täglich mit Tippstreifen addiert und laut beigelegtem Konto eingebucht worden. Zusätzlich wären auch die Barbelege nummeriert worden.

Im Jahr 2003 hätte der Bw. insgesamt 898, im Jahre 2004 zahlenmäßig bis 1047 Rechnungen gelegt. Somit wären diese Mängel lt. Ansicht des Bw. als geringfügig zu betrachten und geringfügige formale Fehler eine ordnungsgemäße Durchführung und Ordnungsmäßigkeitsvermutung grundsätzlich nicht stören. Auch würden Unternehmen, deren Kundenkreise hauptsächlich Endverbraucher wären, diese üblicherweise namentlich nicht anführen.

ad Kassabuch

Es hätte sich um keine durchgehende Kassaführung gehandelt, da weder ein Anfangs- noch ein Endsaldo zu erkennen wäre. Im Jahre 2002 wären sämtliche Abschlussbuchungen betreffend Abschreibung über das Konto „200 Einnahmen/Ausgaben“ geführt worden. Der Übertrag auf das Jahr 2003 würde nichts über den tatsächlichen Kassensaldo zum 1.1.2003 aussagen. Es hätte sich um Hilfsaufzeichnungen betreffend Barein- und –ausgaben gehandelt.

ad Seltene Reifendimensionen

Die BP hätte eine Tabelle über die Ein- und Verkäufe von seltenen Reifendimensionen erstellt, wobei 4 Reifen mit der Reifendimension 205/60 R 15 angeblich nicht verkauft worden wären. Grundsätzlich wäre es bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner auch möglich, dass diese noch auf Lager sich befänden, eine Inventuraufnahme bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner sei nicht erforderlich. Auch hätten dabei jene aus dem bereits übernommenen Lager der Fa.Bw.altOEG aufgenommen werden müssen. Dies sei aus den Aufzeichnungen der BP jedoch nicht ersichtlich.

Weiters wäre im Jänner 2003 kein Einkauf sondern nur eine Gutschrift erfolgt und auch die Stellungnahme falsch verstanden worden, dass bereits gestohlene Reifen dem Kunden wieder ersetzt worden wären, sondern würde der Einkauf dieser Reifendimension den Schadenersatz für den Kunden darstellen (wie aus der Schadensmeldung zu sehen).

ad Wareneinsatz/Umsatz

Der Rohaufschlag vom Jahr 2002 wäre falsch berechnet worden, da die Übernahme des Lagerbestandes der Fa.Bw.altOEG nicht berücksichtigt, d. h. ein Wareneinsatz von € 15.345,50 nicht in den Rohaufschlag im Jahre 2002 aufgenommen worden wäre. Die BP wäre von einem 50 %igen Aufschlag ausgegangen, jedoch laut beiliegender Aufstellung entkräftet worden. Im Jahr 2003 wären erstmals Motorräder auf Grund eines günstigen Angebotes der Fa.A ins Warensortiment aufgenommen worden. Zum 31.12.2003 wären diese noch in der Höhe von € 8.121,20 vorhanden gewesen. Dies hätte die Rohaufschlagsberechnung verzerrt und wäre auch eine Einkaufsgemeinschaft mit der Fa.B gegründet worden, um die Einkaufskonditionen auf Grund der höheren Mengenabnahme zu verbessern. Dies würde auch der gängigen wirtschaftlichen Praxis entsprechen. Zu diesem Zweck wäre das Einkaufskonto (Aufwand Wareneinkauf) der Fa.B in Form einer Exceltabelle ausgedruckt und die Wareneinkäufe des Bw. herausgefiltert worden. Die Fa.B würde den Bw. jedoch nicht über ein Lieferantenkonto führen, sondern hätte dieser Ausdruck nur im Rahmen der BP eine Erleichterung dargestellt. Auch wären die Einkaufs- und Verkaufsbelege offen gelegt worden sowie eine Tabelle mit der Umsatzdarstellung der Fa.B. Bei einer BP der Fa.B wären dahingehend auch keine Beanstandungen festgestellt worden.

ad Lebenshaltungskosten

Diese wären durch eine Versicherungsablöse iHv € 61.045,11 und auch durch die Dienstverhältnisse der Gattin (beiliegende Lohnzettel) belegt worden.

ad Wareneingangsbuch

Gemäß § 128 BAO hätte ein Wareneingangsbuch folgende Angaben zu enthalten:

- fortlaufende Nummer der Eintragung;
- Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung;
- Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten;
- Bezeichnung, wobei eine branchenübliche Sammelbezeichnung genügt;
- Preis;
- Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

Die Eintragungen seien in richtiger zeitlicher Reihenfolge vorzunehmen und die Beträge monatlich und jährlich zusammenzurechnen. Die Eintragungen seien weiters zeitgerecht i.S.d. § 131 Abs. 1 Z. 2 zweiter Satz BAO vorzunehmen. Gleichzeitig wäre die fortlaufende Nummer zu vermerken.

Eine chronologische und vollständige Erfassung wäre im WEB des Bw. gegeben und würde die fehlende Aufsummierung nur einen formellen Mangel darstellen und lt. Ansicht des Bw. daher nicht die Umsatzzuschätzung von € 5.000,00 rechtfertigen. Die Mängel des Wareneingangsbuches wären im Rahmen der BP auch nie erwähnt worden.

Ziel einer Schätzung sei es, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, sodass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätte, um den tatsächlichen abgabenrechtlich bedeutsamen Verhältnissen und Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Bezüglich des Nachschauzeitraumes (1-11/2004) wäre zudem die höchste Zuschätzung vorgenommen worden, obwohl keine Aufschlagsberechnung durchgeführt und der Nachweis für den Lebensunterhalt nicht abverlangt worden wäre. Auch hätte es im Zeitraum 2002 bis 2004 Umsatzsteigerungen gegeben.

Weiters wurde angemerkt, dass die Akteneinsicht am 13.9.2005 bei FrauReferentin nicht möglich gewesen bzw. nur ein Hilfsakt vorhanden gewesen wäre. Ein Rückruf wäre nie erfolgt. Als zweiter Versuch der Akteneinsicht am 14.10.2005 wäre nur der BP-Bericht vorhanden gewesen. Der BP wären zahlreiche Unterlagen ausgehändigt worden und wären

die Grundaufzeichnungen der BP der Berufung beigelegt worden. Die Argumente des Steuerberaters seien insgesamt in keinsten Weise berücksichtigt worden.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Ausgangsrechnungen

Wie bereits im BP-Bericht ausgeführt hätten die Originalrechnungsblöcke mit Durchschriften in gebundener Form nicht vorgelegt werden können. Somit wäre eine Vollständigkeitskontrolle nicht möglich gewesen. Zusätzlich wären bei Stichproben doppelte und mehrfache Nummerierungen festgestellt worden. In der Berufung wurde dies damit erklärt, dass die Rechnung 40063 und 40064 irrtümlich mit 12.11.2004 statt mit 12.3.2004 ausgestellt worden wären. Jedoch sei der Zahlungseingang im Zusammenhang mit der Rechnung 40064 am Konto der Bank bereits am 10.3.2004 erfolgt. Mit dem Zeitpunkt der Ausstellung der Ausgangsrechnungen wäre es somit zumindest teilweise nicht sehr genau genommen bzw. auch Ausgangsrechnungen nach erfolgten Zahlungseingang, wie auch immer, erstellt worden.

ad Kassabuch

Die „Kassabuchaufzeichnungen“ vom März bis Mai 2003 würden auch einen Anfangsbestand (Saldovortrag) und Endbestand aufweisen. Auch müsste auch ein freiwillig geführtes „Kassabuch“ den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen und dürften keine Minusstände aufweisen.

ad Seltene Reifendimensionen

Wie aus einer Aufstellung ersichtlich gemacht worden sei, wären Reifen mit der seltenen Dimension 205/60R15 zeitnah gekauft und wieder verkauft worden (siehe Jänner 2002, April 2002 u. 2003, Juli 2004). Somit sei davon auszugehen, dass diese Reifen üblicherweise nicht auf Lager gelegt, sondern nur bei Bedarf eingekauft wurden.

Somit wären die im November 2003 gekauften Reifen „auf Lager“ geblieben, und sei daher nicht nachvollziehbar, dass im März 2004 zusätzlich noch 4 Stück und im Mai 2004 noch einmal 8 Stück zugekauft wurden und kein zeitnaher Verkauf ersichtlich sei.

ad Wareneinsatz

Wie bereits im Bericht festgehalten wäre der korrigierte Rohaufschlag von 32 % lediglich glaubhaft gemacht worden. Es wären weder Vereinbarungen noch Verträge vorgelegt worden, die eine „Einkaufsgemeinschaft“ nachgewiesen hätten.

ad Umbau Geschäft

Der Umbau des Verkaufsgeschäftes hätte im Zeitraum von Jänner bis Mai 2003 stattgefunden, laut Bw. unter Mithilfe seines Schwagers in den Abendstunden und am Wochenende.

Zu dieser Zeit wäre jedoch kein Angestellter gemeldet gewesen, obwohl ab Ende Februar im Reifenhandel die „Saison“ beginnt und wäre somit trotz der Belastung (Verkauf, Rep., Reifenwechsel, Rechnungen, ...) am Abend im Verkaufsgeschäft in Wien weitergearbeitet worden!

ad Wareneingangsbuch (WEB)

Bei den Mängeln des WEB würde es sich nicht nur um die fehlende Aufsummierung sondern sei auch weder die Bezeichnungen (branchenübliche Sammelbezeichnung) noch ein Hinweis auf den zugehörigen Beleg im WEB angeführt worden.

Weiters sei anzumerken, dass für Nachrichten, welche nicht erhalten worden wären, noch für einen Hilfsakt in dem nur der BP-Bericht vorhanden sei, der Prüfer verantwortlich. Bei rechtzeitiger Terminvereinbarung oder/und schriftlichem Antrag wäre beim aktenführenden Team jederzeit eine ordnungsgemäße Akteneinsicht möglich gewesen. Der Arbeitsbogen mit sämtlichen bei der Prüfung erhaltenen und erhobenen Unterlagen sei kein Bestandteil des Aktes und daher nicht beim aktenführenden Team aufbewahrt, sondern die Einsicht gesondert zu beantragen.

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. zur Gegenäußerung übermittelt und wendete der Bw. wie folgt ergänzend ein:

ad Ausgangsrechnungen

Eine Vollständigkeitskontrolle sei möglich, wenn die Ausgangsrechnungen Durchschriften der Originalbelege wären. Nach § 131 Abs. 1 Z. 2 (vgl. Skriptum Dr. Ellinger) könne „dieses der Grundlagensicherung dienende Festhalten der Barbewegungen in jeder geeignet erscheinenden Weise erfolgen, z.B. durch Paragondurchschriften, Registrierkassenkontrollstreifen, ...“. Somit wäre der Vollständigkeit genüge getan. Es gäbe keine Rechnungsbücher, jedoch wären Hilfsaufzeichnungen vorhanden, da die „Kassabücher“ ebenfalls die Bareinnahmen und –ausgaben wenn auch keine Saldoführung aufweisen würden.

Am 10.3.2004 wäre der Zahlungseingang erfolgt aber die Rechnung erst am 12.3.2004 (Rechnung 40064) ausgestellt worden. Dies wäre innerhalb von 2 Tagen erfolgt und bereits im BP-Verfahren erläutert worden. Wie bereits ausgeführt, wären 898 Rechnungen im Jahr 2003 und 1047 Rechnungen im Jahr 2004 ausgestellt worden, die Mängel seien somit geringfügig. Eine Anzahlung für die Aushändigung der Ware sei bei einigen Kunden leider

erforderlich und daher die Rechnungen später ausgestellt worden. Von der BP würde somit auf Grund eines Vorfalles die Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung in Frage gestellt.

ad Kassabuch

In der Beilage zur Berufung wären 3 Kassabuchseiten ersichtlich, wobei jene aus dem Jahr 2002 keine Anfangssalden enthalten würde und kein richtiger Übertrag auf das Jahr 2003 erfolgt wäre. Das Konto 200 würde Abschlussbuchungen enthalten, gekennzeichnet mit BL als Belegsymbol. Eine Saldoführung gäbe es somit nicht.

Die Kassaführung 3-5/2003 könnte nicht losgelöst vom Vorjahr 2002 betrachtet werden, da ein Vortrag vom Vorjahr und ein Anfangssaldo zu Beginn des Unternehmens erforderlich sei. Zu Beginn des Geschäftsjahres hätte es ein Kassaminus von € 1.100,00 gegeben, dies sei aus dem Bericht März 2002 (manuell geschrieben) zu ersehen.

ad Seltene Reifendimension

Der Berufung wäre die Schadensmeldung über 4 Stück der Reifendimension 205/60 beigelegt worden und hätte dem Kunden ersetzt werden müssen. Somit würde diesem Einkauf kein Verkauf gegenüberstehen. Auch wäre eine Gutschrift vom 12/2003 dem Berufungsschreiben beigelegt worden, welche die Retournierung vom Einkauf 10/2003 bestätigen würde. Die Aufstellung der Berufung sei somit nicht vollständig.

ad Wareneinsatz

Die Einkaufsgemeinschaft würde von der beiliegenden Vereinbarung bestätigt und wäre von der BP nicht angefordert worden

ad Umbau Geschäft

Laut Kontoblätter seien die Leistungserlöse ersichtlich, welche die umsatzstärksten Monate 4-7/2003 zeigen. Der Umbau hätte 1-4/2003 stattgefunden, somit in einer „ruhigen Zeit“ (Konto 809).

ad Wareneingangsbuch (WEB)

Das WEB 2002 wäre händisch geführt worden und die handelsübliche Bezeichnung fehlen, jedoch nicht die Nummerierung. Die Bezeichnung „Büromöbel, Waschmittel, ...“, im vorliegenden Fall „Reifen“ sei lt. Kommentar Stoll jedoch ausreichend und die Zusammenfassung gleichartiger Warenposten zulässig. Diese Bezeichnung würde fehlen, jedoch sei es, da die Lieferanten offen gelegt worden wären bzw. sich monatlich wiederholen würden, für jeden Fremden möglich, sich Einblick über die Aufzeichnungen zu verschaffen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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 nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0162).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Eine Zuschätzung wegen fehlender Grundaufzeichnungen ist jedoch unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtswidrig, wenn im Rahmen der Kassabuchführung alle Bargeldbewegungen aufgezeichnet wurden.

Im gegenständlichen Fall wurde festgestellt, dass die überwiegend händisch geschriebenen Ausgangsrechnungen auf Originalrechnungsblöcke mit Durchschriften nicht mehr existieren und weiters doppelte und mehrfache Nummerierungen sowie Ausgangsrechnungen auf Computer ohne fortlaufende Nummern geschrieben festgestellt wurden. Ein ab März 2003 freiwillig geführtes Kassabuch wies im Mai 2003 einen Minusstand von € 5.800,- aus und entsprach das händisch geführte Wareneingangsbuch weiters nicht den gesetzlichen Vorschriften, da weder die branchenüblichen Bezeichnungen noch ein Hinweis auf die zugehörigen Belege angeführt wurde. Weiters wurde von der BP der Rohaufschlag der Ausgangsrechnungen ohne die Fa.B iHv. nur 32% glaubhaft gemacht.

Auf Basis der festgestellten Mängel wurde von der BP eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn iHv. € 5.000,-, € 20.000,- und € 25.000,- für die Jahre 2002 bis 2004 vorgenommen.

Die von der BP festgestellten Mängel wurden vom Bw. in Abrede gestellt und eingewendet, dass lediglich formale Mängel festgestellt wurden, welche lt. Ansicht des Bw. nicht einmal die Umsatzzuschätzung für das Jahr 2001 iHv. € 5.000,- rechtfertigen würde. Die Argumente des Steuerberaters wären nicht berücksichtigt und die Zuschätzung 2004 zudem ohne Aufschlagsrechnung durchgeführt worden.

Ad Zulässigkeit der Schätzung eines Sicherheitszuschlages)

Zur Schätzungsberechtigung ist auszuführen, dass mangels Aufbewahrung des Rechnungsbuchs bzw. der –durchschriften, eines festgestellten Kassabuchfehlbetrages im Jahre 2003 und Mängel des Wareneingangsbuches bezüglich Zuordenbarkeit der zugehörigen Belege jedenfalls eine Prüfung der Vollständigkeit der erfassten Einnahmen nicht vorgenommen werden konnte. Es liegen somit unstrittig formelle Mängel vor, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes damit auch geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher grundsätzlich in Zweifel zu ziehen.

Auf Grund des Fehlens von Grundaufzeichnungen konnte nicht überprüft werden, ob sämtliche Erlöse erfasst wurden. Diese formellen und materiellen Mängel sind unter Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen geeignet, die sachliche Richtigkeit der geführten Bücher in Zweifel zu ziehen. Auch die festgestellten Mängel bezüglich Einkauf und Verkauf spezieller Reifendimensionen konnten teilweise bzw. nicht zur Gänze ausgeräumt werden.

Eine Überprüfung der Einnahmen auf Vollständigkeit ist somit nicht möglich. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist daraus jedenfalls die Schätzungsberechtigung ableitbar und zulässig. Die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Grundaufzeichnungen lässt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich auf höhere Erträge schließen. In Hinblick auf die dargestellten Mängel lag somit die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vor.

Die BP ermittelte darüber hinaus auf Basis der vorgelegten Unterlagen Rohaufschläge, welche starke Schwankungen von zuerst 50% bzw. 15% für die Jahre 2002 und 2003 ergaben. Auf Grund der Einwendungen des Bw. bezüglich einen zu berücksichtigten Wareneinsatz von € 15.345,50 im Jahre 2002 und unter Außerachtlassung der Ausgangsrechnungen betreffend die Fa.B im Jahre 2003 konnte der Bw. jedoch einen Rohaufschlag von 35,9% und 32% glaubhaft machen. Unter Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen konnten die diesbezüglichen Einwendungen teilweise als glaubhaft beurteilt werden.

Ad Schätzungsergebnis)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise sich an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Die Höhe eines Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren jedenfalls keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Der Bw. wendete in der Berufung ein, dass im Jahre 2003 Ausgangsrechnungen irrtümlich doppelt vergeben worden wären und die Zahlung betreffend die ReNr. 40064 als Anzahlung zu werten sei. Die Grundlagensicherung könnte unter Verweis auf die Bestimmung nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO lt. Komm. Ellinger in jeder geeigneter Weise erfolgen, z.B. durch Paragondurchschriften als auch Hilfsaufzeichnungen wie Kassabücher. Dazu ist festzustellen, dass nach Abschnitt 4.5. des Erlasses AÖF 1990/169 für die Grundlagensicherung z.B.

Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Paragondurchschriften (für Einnahmen) und dergl. sowie EDV, Kassabuch verwendet werden können oder unmittelbar durch Eintragen in die Bücher oder Aufzeichnungen erfolgen kann. Die Rechnungsdurchschriften bzw. der Originalrechnungsbuch in gebundener Form im vorliegenden Fall existieren jedoch nicht mehr, diese wären gemäß § 132 BAO aufzubewahren gewesen. Eine Überprüfbarkeit der Ausgangsrechnungen war somit jedenfalls nicht gegeben. So wurde z.B. die Ausgangsrechnung Nr. 625 irrtümlich im Rechnungsbuch ausgelassen und ist die irrtümliche Rechnungsausstellung vom 12.11.2004 statt 12.3.2004, wobei der Zahlungseingang bereits mit 10.3.2004 angeblich als Anzahlung erfolgte, zumindest als fehlerhaft zu beurteilen.

Das Kassabuch wurde vom Bw. weiters erst ab März 2003 geführt, welches jedoch im Mai 2003 einen Kassafehlbetrag iHv. € 5.800,- aufgewiesen hat. Betreffend die Einwendung „fehlender“ Anfangssaldo des Kassabuches zum 1.1.2003 ist auszuführen, dass unter Berücksichtigung eines negativen Kassastandes von € -1.100,- lt. Bw. zum 1.1.2003 der festgestellte Fehlstand von € 5.800,- sogar noch erhöht würde. Die Einwendungen des Bw. sind somit nicht geeignet, die diesbezüglichen Mängel zu entkräften.

Bei den Mängeln des WEB handelt es sich darüber hinaus nicht nur um die fehlende Aufsummierung sondern wurde neben der fehlenden Bezeichnung auch kein Hinweis auf den zugehörigen Beleg angeführt. Gleichzeitig mit der Eintragung wären auf dem Beleg die laufende Nummer, unter der die Ware im WEB eingetragen ist, und der Hinweis auf die zugehörigen Belege, zu vermerken gewesen.

Betreffend die Überprüfung der Einkäufe und Verkäufe von seltenen Reifendimensionen ist festzuhalten, dass Spezialwaren lt. vorgelegter Aufstellung in der Regel zeitnah gekauft und wieder verkauft wurden. In der Berufung wurde eingewendet, dass im Jänner 2003 kein Einkauf erfolgt wäre, sondern eine Gutschrift über 2 Stk. Reifen vorgelegen sei und 4 Stk. Reifen im Jahre 2004 als Ersatz der gestohlenen Reifen für den Kunden gekauft worden wären. Dazu ist festzustellen, dass der Bw. eine Gutschrift vom 23.12.2002 betreffend 2 Stk. Reifen als Nachweis vorlegte, welche erst im Jänner 2003 verrechnet worden wäre. Diesbezüglich sind die Einwendungen des Bw. somit als glaubhaft gemacht zu beurteilen. Weiters ist auszuführen, dass lt. vorgelegtem Schadensgutachten vom 3/2004 4 Stk. gestohlen wurden. Wenn der Bw. ausführt, dass diese in der Folge als Ersatz für den Kunden zugekauft wurden, ist dies als nicht unglaubhaft zu beurteilen. Im Monat 5/2004 gab es lt. Aufstellung der Ein- und Verkäufe insgesamt 8 Stk. Zukäufe, wovon 4 Stk. in der Folge wiederum als Gutschrift nachweislich zurückgenommen wurden. Die Feststellungen über nicht geklärte Käufe bzw. Verkäufe konnten somit für die Jahre 2003 und 2004 ausgeräumt werden. Die Überprüfung der Anzahl der Käufe und Verkäufe von Spezialreifen, welche

üblicherweise sofort wieder verkauft wurden, ergibt somit lediglich einen nicht geklärten Kauf (bzw. Bestand) von 2 Stk. im Monat 3/2002, denen kein Verkauf gegenübersteht. Die Einwendungen konnten somit insgesamt teilweise glaubhaft gemacht werden.

Der Einwand des Bw., dass sich diese noch auf Lager befinden könnten, ist dagegen nicht nachprüfbar, da bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner eine Verpflichtung einer jährlichen Inventuraufnahme nicht vorliegt. Dem Einwand ist weiters entgegen zu setzen, dass lt. vorgelegten Unterlagen der Kauf auf Lager jedenfalls nicht üblich ist.

Betreffend die Feststellung des Rohaufschlages und Wareneinsatzes ist auszuführen, dass die Einwendungen des Bw. betreffend die Übernahme eines Wareneinsatzes von € 15.345,50 bezüglich der Fa.Bw.altOEG von der BP sehr wohl berücksichtigt und von der BP ein Rohaufschlag von 35,9% statt 50% ermittelt wurde. Der Rohaufschlag für das Jahr 2003 wurde in der Folge auf Basis der weiteren Einwendungen des Bw. unter Außerachtlassung des Bestandes betreffend die Verkäufe an die Fa.B iHv. € 29.032,- im Ausmaß von 32% statt 15% ermittelt. Der Bw. wendet weiters ein, dass der Bestand an günstigen Motorrädern von der Fa.A im Jahre 2003 erstmals aufgenommen worden wäre, und der Bestand zum 31.12.2003 iHv. € 8.121,- daher ebenso noch außer Acht zu lassen sei. Dazu ist festzustellen, dass lt. vorgelegten Unterlagen den 7 Zukäufen von der Fa.A 4 Verkäufe, davon 3 Verkäufe und eine Retourware im Jahre 2004 gegenüberstehen. Die Herausnahme eines Bestandes iHv. € 8.112,- zum 31.12.2003 lt. Einwendung des Bw. ergibt somit einen Rohaufschlag für das Jahr 2003 von rund 38,9%. Zum vorliegenden Sachverhalt, dass lt. vorgelegten Unterlagen die zugekauften Motorräder fallweise unter dem Einkaufspreis wieder verkauft wurden - der Bw. hat lt. vorgelegten Rechnungen zumindest zwei Motorräder ohne Gewinn verkauft bzw. retour gegeben - ist auszuführen, dass der fallweise Verkauf von Waren unter dem Einstandspreis im Geschäftsleben als durchaus möglich wenn auch außergewöhnlich zu beurteilen ist.

Weiters wurden vom Bw. behauptet, dass mit der Fa.B eine Einkaufsgemeinschaft gegründet wurde, und dies ebenso die Rohaufschlags-Berechnung verzerre. Als Nachweis wurde der Behörde eine Exceltabelle über die Verkäufe an die Fa.B vorgelegt und von der BP unter Außerachtlassung dieser Verkäufe iHv. € 29.032,- ein Rohaufschlag für das Jahr 2003 in Höhe von 32% ermittelt. Dazu ist festzustellen, dass eine schriftliche Einkaufsvereinbarung über die Gründung einer Einkaufsgemeinschaft mit der Fa.B erst im Zuge des Berufungsverfahrens datiert mit 15.5.2006 vorgelegt wurde, im Verlauf der BP selbst wurde nur eine Aufstellung in Form einer Exceltabelle über die Verkäufe an die Fa.B vorgelegt, auch wurden Aufzeichnungen über wechselseitige Abrechnungen der laufend erbrachten Leistungen nicht vorgelegt bzw. weisen die der BP vorgelegten Rechnungen betreffend die Verkäufe an die Fa.B keinen Rechnungsempfänger aus. Jedoch wurden die Aufwendungen als

Materialaufwand bei der Fa.B It. Kontoauszüge im Rahmen der BP der Fa.B nachweislich ausgewiesen. Die mündliche Vereinbarung ist somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in freier Beweiswürdigung als glaubhaft zu beurteilen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es somit insgesamt als nicht unangemessen zu beurteilen auf Basis der Ungereimtheiten eine Zuschätzung durch griffweisen Sicherheitszuschlag anzusetzen. In Hinblick auf die festgestellten Mängel bezüglich dem fehlenden Rechnungsbuch, dem Kassafehlbetrag 5/2003 iHv. € -5.800,- und einem formell nicht ordnungsgemäß geführten Wareneingangsbuch, weiters den wenn auch geringen Ungereimtheiten bezüglich der Zu- und Verkäufe spezifischer Waren im strittigen Zeitraum 2002 ist die Höhe der Zuschätzung von mit rund 3% der Umsätze im Prüfungszeitraum 2002 als auch 2003 und 2004 jährlich als wahrscheinlich zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken. Auf Grund der vorgefundenen Mängel wird somit entsprechend dem Jahr 2002 (Sicherheitszuschlag iHv. € 5.000,-) ein griffweiser Sicherheitszuschlag von rund 3% der Umsätze für die Jahre 2003 und 2004 iHv. € 7.500,- und € 8.000,- festgesetzt.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 17. September 2008