



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RH, vertreten durch WA, vom 1. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 2. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb in den Streitjahren in Wien zwei Gaststätten (Sgasse 38 und Mstraße 77).

Mit Bescheiden vom 2.2.2007 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2004 nach einer Betriebsprüfung wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Für das Jahr 2005 wurden, den Feststellungen der Bp. folgend, jeweils Erstbescheide erlassen. In der Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. auf den Prüfbericht verwiesen.

Als strittige Feststellung verblieb die Frage, ob Buchführungsmängel von derart großem Gewicht vorliegen, die einerseits im Jahr 2005 zu einer Erlösverschiebung von den erklärten 10%-igen Umsätzen zu den 20%-igen führten und darüber hinaus im gesamten Streitzeitraum auch noch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 8% auf den Umsatz, der sich auch gewinnerhöhend auswirkte, rechtfertigten.

Dem Prüfbericht bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist als Begründung zu entnehmen:

Die Ermittlung der Tageslosungen erfolgte in beiden Lokalen durch Kassasturz. Die täglichen End- und Anfangskassastände, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge wurden nicht aufgezeichnet. Die Tageslosungen wurden handschriftlich auf einem Zettel aufgeschrieben (Datum, Tageslosung).

Anhand dieser Aufzeichnungen wurden von einem Buchhaltungsbüro Losungslisten über Excel erstellt, auf denen das Datum, die Spartenlosungen (Fassbier, Flaschenbier, Wein, Spirituosen, Alkoholfrei, Kaffee/Tee, Küche) und die Gesamttageslosung ersichtlich ist. Für den Küchenbetrieb wurden Bons verwendet, die jedoch nicht aufbewahrt wurden. Eine Rückrechnung der auf die Tageseinnahmen ist daher anhand der vorgelegten Unterlagen nicht möglich. In den Jahren 2003 und 2004 wurden die Tageslosungen auf volle Eurobeträge gerundet.

Die Trennung der Entgelte erfolgte in der Weise, dass der Gesamtumsatz prozentuell auf die Sparterlöse aufgeteilt wurde. Die gewählte Vorgangsweise ist weder zulässig noch sind die gewählten Prozentsätze nachvollziehbar. Während im Jahr 2003 der Umsatzanteil der 10 %igen Erlöse rd. 27 % betrug, fiel er 2004 auf rd. 20 % und stieg 2005 auf rd. 54 % an. Unter Zugrundelegung dieser Erlöstrennung ergeben sich atypische und unglaubliche Rohaufschläge.

Mehrfachlosungen

Innerhalb eines bestimmten Zeitraumes mehrfach vorkommende gleiche Losungsbeträge werden als Mehrfachlosungen bezeichnet.

Die Ursache für das mehrfache Vorkommen von Losungsbeträgen kann betriebsintern strukturell bedingt sein, oder aber dadurch, dass die Losung nicht täglich gezählt und festgehalten, sondern einfach frei erfunden wird. Hierbei kommt es zu einer Häufung bestimmter Ziffernkombinationen und zum Auslassen von anderen. Grundproblem ist die Frage, ab welcher Auftretensmenge Mehrfachbeträge ein ernstes Indiz für die Erfindung von Losungen sind.

Betrachtet man die zu diesem Thema erschienene Literatur (Huber - SWK 29/97 bzw. Jungs - SWK 35+36/97), so können Doppellosungen im Bereich von 5 Stück / Jahr als normal angesehen werden, Dreifachlosungen traten nur in 5% aller untersuchten Fälle auf und dann auch nur 1mal.

Im geprüften Gastronomiebetrieb wurden nachstehend angeführte Mehrfachlosungen festgestellt, wobei gleiche Losungsbeträge bis zu 12 mal im Jahr vorkamen.

	2003	2004	2005
Sg.			
Summe TL	365	365	361
davon ML	77	76	40
	bis 5 mal	bis 6 mal	bis 7 mal
Mstr.			
Summe TL	365	365	323

davon ML	91	73	33
	bis 12 mal	bis 9 mal	bis 4 mal

Die Häufigkeit der mehrfach vorkommenden Lösungsbeträge lässt darauf schließen, dass die Tageslosungen nicht zufällig, als Produkt vieler Faktoren, entstanden sind, sondern frei erfunden wurden.

Endziffernanalyse - Chi-Quadrat Test

Der Chi-Quadrat-Test prüft, ob die vorgefundenen Buchführungszahlen sinnvoll verteilt sind oder nicht, indem er - abstrakt gesprochen - die Abweichungen der gemessenen Verteilung von der angenommenen Gleichverteilung ermittelt. Auf dieser Grundlage werden die Einnahmen dahingehend untersucht, in welcher Häufigkeit die Ziffern 0 bis 9 an bestimmten oder mehreren Stellen (Einer, Zehner, Hunderter) vor oder hinter dem Komma vorkommen. Nach der statistischen Wahrscheinlichkeit müssen die zehn Ziffern 0 bis 9 an der gleichen Stelle bei einer großen Datenmenge in etwa gleichmäßig vorkommen, sofern nicht Besonderheiten in der Preisgestaltung vorliegen.

Die gebildeten Messwert-Klassen (Ziffern 0 bis 9) werden mit den in den Lösungsaufzeichnungen vorgefundenen Werten verglichen, die Summe der Differenz quadriert und durch die Zahl der erwarteten Häufigkeit dividiert.

Durch Vergleich der beobachteten mit den erwarteten Ergebnissen lässt sich die Hypothese validieren und eine Aussage darüber treffen mit welcher Wahrscheinlichkeit die untersuchten Lösungsbeträge zufällig entstanden sind oder durch besondere Ereignisse beeinflusst wurden.

Die Endziffernauswertungen der Betriebsprüfung im Prüfungsfall zeigen, dass die erklärten Tageslosungen mit nahezu 100%iger Wahrscheinlichkeit nicht zufällig entstanden sind. Für die Betriebsprüfung liegt somit der Schluss nahe, dass die Tageslosungen erfunden wurden.

Kassabuchführung

Im Zeitraum 1/2003 bis 6/2005 wurden die Kassabücher handschriftlich geführt. Neben Überschreibungen, nachträglichen Einfügungen und Auslackungen wurden Eintragungen zum Teil nicht chronologisch vorgenommen, Außerdem wurden atypisch hohe Kassastände (zum Teil über € 43.000,-) festgestellt.

Im Zeitraum 7-12/2005 wurden die Kassabücher über Excel geführt. Nach § 131 Abs 1 Z 2 BAO sollen Eintragungen in Bücher und Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Weiters dürfen Eintragungen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. Umgelegt auf die Anforderungen an EDV-Buchführungen bedeutet dies, dass entweder das Softwareprodukt selbst keine nachträglichen Eintragungen, Veränderungen oder Ausbesserungen zulässt oder ein Begleitprodukt die laufenden Eintragungen protokolliert und somit mittelbar vor allem die Einhaltung der Kriterien der Zeitgerechtigkeit und der Zeitfolgegemäßheit dokumentiert wird. Die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ändern sich nämlich nicht dadurch, dass die Buchhaltung mit Hilfe eines Computersystems erstellt wird.

Gemäß § 131 BAO sind Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Form festzuhalten. Lediglich eine tägliche Eintragung in die Bücher ist nicht mehr erforderlich. Dies besagt, dass die Grundlagensicherung zumindest einmal pro Tag vorzunehmen ist.

Die Kassaführung ist täglich mit dem Kassenstand abzustimmen.

Da im Excel Eintragungen leicht entfernt werden können, und der tägliche Kassastand vom Unternehmer nicht ermittelt und festgehalten wurde, erfüllt das vorgelegte Kassabuch nicht die Voraussetzungen des § 131 BAO.

In der nach einem Mängelbehebungsauftrag ergänzten Berufung wurde ausgeführt:

Der Einkommensteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid 2003 wird um die Umsatzerhöhung in Höhe von € 26.600,00, der Einkommensteuerbescheid 2004 und Umsatzsteuerbescheid 2004 wird um die Umsatzerhöhung in Höhe von € 23.600,00 und der Einkommensteuerbescheid 2005 und Umsatzsteuerbescheid 2005 wird um die Umsatzerhöhung in Höhe von € 13.475,00 und um die Verschiebung der 10 % Umsätze auf die 20 % Umsätze angefochten.

Wir ersuchen die oben genannten Erhöhungen und Umsatzverschiebungen zurück zusetzen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde im Bericht bekannt gegeben, dass der Rohaufschlag der Küche für das Jahr 2005 bei rund 300% liegt. Ich habe allerdings immer nur mit einem Rohaufschlag von rund 200% gerechnet. Die Verschiebung der 20% Umsätze auf die 10% Umsätze ergab sich, da der Getränkekonsum zurückgegangen ist.

Bezüglich der Buchführungsmängel ist zu sagen, dass das Kassabuch nach telefonischer Nachfrage beim zuständigen Betriebsfinanzamt über Excel geführt wurde, weil wir damals die Auskunft erhalten haben, dass, wenn die Belege mit dem vorgelegten Kassabuch übereinstimmen, dies in Ordnung gehen würde.

Die Nachtragungen im Kassabuch wurden deshalb vorgenommen, da die Buchhaltung die Unterlagen schon ordnungsgemäß verarbeitet hatte und wir noch Belege nachgereicht haben, die die Buchhaltung anschließend noch ins Kassabuch nachgetragen hat. Die Bareinnahmen wurden, wie im § 131 BAO, täglich auf einem Zettel mit Datum festgehalten. Sowohl Bareingänge wie auch Barausgänge sind im Kassabuch ersichtlich. Die durch die Betriebsprüfung festgestellten Mehrfachlosungen ergaben sich, da wir immer die selben Speisen und Getränke anbieten und diese immer zu den selben Preisen. Bei Nachfrage auf der Wirtschaftskammer bezüglich dieser Mehrfachlosungen wurde uns mitgeteilt, dass es zu diesem Verfahren ein Gutachten von Professor Dr. Peter H. (Gutachten Dezember 2004) gibt, aus dem hervorgeht, dass man aufgrund der resultierenden Daten nicht darauf schließen kann, dass die Losungen nicht zufällig entstanden sind. Aus dem Gegengutachten geht ebenso hervor, dass dies noch kein Indiz dafür ist, dass Mehrfachlosungen nicht zufällig entstanden sind.

Auf diese Berufung erwiderte der Betriebsprüfer über seine bisher getroffenen Feststellungen hinaus:

In der Berufung wird ausgeführt, dass im Jahr 2005 mit einem Küchenaufschlag von 200 % gerechnet wurde, und der Aufschlag nicht wie im Bp-Bericht ausgeführt bei rd. 300 % liege. Ausgehend von den vorgelegten Jahresabschlüssen des geprüften Unternehmens ergibt sich im Jahr 2005 ein Rohaufschlag von 298,75 %.

Küche	2005
WEK	34.357,58
EB 31.12.	1.868,71
AB 1.1.	1.759,51
WES	34.248,38
Erlöse	136.565,91
RAK	3,988
Rohaufschlag	298,75%

Erlösaufteilung

Wie bereits unter Tz. 2 des Bp-Berichtes dargelegt, erfolgte die Trennung der Entgelte nach den Steuersätzen in der Weise, dass der Gesamtumsatz prozentuell auf die Spartenerlöse aufgeteilt wurde. Die gewählte Vorgangsweise ist weder zulässig, noch sind die gewählten Prozentsätze nachvollziehbar. Während im Jahr 2003 der Umsatzanteil der 10 %igen Erlöse rd. 27 % betrug, fiel er 2004 auf rd. 20 % und stieg 2005 auf rd. 54 % an. Im Jahr 2005 ergibt das folgende branchenunübliche und unglaubliche Rohaufschläge: Küche rd. 300 %, Fassbier rd. 60 %, Flaschenbier rd. 131 %, Wein rd. 70 %.

Im Jahr 2005 wurde daher das Verhältnis der Erlöse 10 % zu den Erlösen 20 % unter Berücksichtigung branchenüblicher Aufschläge in Anlehnung an die Vorjahre im Verhältnis 25:75 berichtigt.

Die in der Berufung aufgestellte Behauptung die Verschiebung der Umsätze 20 % auf die

Umsätze 10 % ergebe sich durch den Rückgang des Getränkekonsumes ist nicht nachvollziehbar und konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

Kassabuchführung

Die Kassabuchmängel wurde in der Tz. 1 bereits ausführlich dargestellt. Ob seitens des Betriebsfinanzamtes die Auskunft erteilt wurde, Kassabuchführung über Excel sei zulässig, kann seitens der Betriebsprüfung nicht verifiziert werden. Es wird jedoch entgegengehalten, dass das Legalitätsprinzip stärker ist als das Prinzip von Treu und Glauben. Abgesehen davon sind die übrigen Buchführungsmängel derart schwerwiegend, dass die Schätzungsberechtigung in jedem Fall gegeben ist.

Zum in der Berufung angeführten Gutachten von Professor Dr. H. wurde ausgeführt, dass es sich ausschließlich auf die Logarithmische Normalverteilung beziehe. Diese

Verprobungstechnik sei im gegenständlichen Fall nicht angewendet worden. Hinsichtlich der Zulässigkeit der neuen Verprobungstechniken werde auf die Entscheidung des UFS Wien, GZ RV/0715•W/02 vom 25.3.2004 verwiesen und in weitere Folge daraus zitiert:

Endziffern, Doppellosungen

Eine Analyse der vorliegenden Doppellosungen (Tage mit gleich hohen Losungen) ergab, für die Bw. 1994 10 Doppellosungen (249 Öffnungstage), 1995 11 Doppellosungen (231 Öffnungstage) und 1996 10 Doppellosungen (230 Öffnungstage) sowie eine Dreifachlosung. Diese Werte liegen mit 4,02%-4,76% der Öffnungstage des Betriebes im oberen Mittelwertbereich gemäß einer Simulation des Bp. Arbeitskreises Gastronomie (vgl. Erich Huber; Plausibilitätsverprobung von Lösungsbeträgen unter besonderer Berücksichtigung der Gastronomie, SWK 2001 23/24 S 593ff Pkt. 4.3f) und wären isoliert betrachtet noch kein Grund für die Annahme einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung etwa durch frei erfundene Tageslosungen.

Ein umso stärkeres Indiz für die Annahme von Manipulationen ergibt aber die Analyse der Endziffern der vorgelegten Tageslosungen. Dabei ergaben sich signifikante Abweichungen der Endziffern von den statistischen Erwartungswerten. Während der Erwartungswert der Endziffern 0, 1...bis...9 (=rechte Ziffer der Lösungsbeträge) gleich hoch ist und für jede Ziffer 10% beträgt, finden sich in den aber 700 ausgewiesenen Tageslosungsbeträgen (dreijähriger Prüfungszeitraum) der Bw. lediglich vier Lösungsbeträge die auf '0' enden. Der Erwartungswert läge bei rund 70 Lösungsbeträgen (=10%) wohingegen die 4 ausgewiesenen Lösungsbeträge mit Endziffer '0' nur rund 0,56% der Grundgesamtheit darstellen. Die theoretischen Überlegungen bestätigten sich bei Auswertung der oben angeführten Simulationsmodelle.

So ergaben Simulationen aber alle mögliche Kombinationen aus Preis-End-Ziffern bei Beobachtungen von über 1.000 Elementen pro Simulation stets nahezu Gleichverteilung zwischen den Bereichen. Alle übrigen Parameter, die in die Beurteilung der Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit für das Auftreten von Mehrfachlosungen mit einzubeziehen sind (Menge, Verleitung der Gäste, Konsumationsverhalten) haben keinen Einfluss auf die Endziffernverteilung (vgl. Erich Huber a. a. O. SWK 2001 Heft 23/24 S 599 Pkt. 6).

Der im Rahmen der Berufungsverhandlung von Seiten der Bw. vertretenen Meinung, statistische Unwahrscheinlichkeiten wie Doppellosungen könnten und würden durchaus auch in Vergleichsbetrieben gehäuft vorkommen ist hierbei entgegenzuhalten, dass die Endziffernkontrolle sich auf den gesamten Prüfungszeitraum, somit über 700 Tageslosungsbeträge erstreckt und eine statistische Schwankung der vorliegenden Art bei der hohen Lösungsanzahl äußerst unwahrscheinlich ist.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass mehrere Ungenauigkeiten / Unwägbarkeiten Eingang in die Buchhaltung der Bw. fanden und der V: daher die Ordnungsmäßigkeit abzusprechen ist.

Die in der Berufung angeführten Argumente gehen ins Leere und sind nicht geeignet die Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgreich zu bekämpfen.

Diese Ausführungen der Betriebsprüfung wurden dem Bw. nachweislich mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt. Eine Replik darauf ist jedoch nicht erfolgt.

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 gem. Abs. 2 dieser Bestimmung 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 wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg. cit. hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Ritz, BAO³, § 184, TZ 6).

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

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (Erkenntnis des VwGH vom 20. Juli 2002, Zl. 2002/14/0003).

Mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, Zl. 89/14/0109 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, prinzipiell zur Schätzungsberechtigung führen. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedürfe es unter diesen Voraussetzungen nicht. Allerdings müsse dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit offen stehen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden

Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom. 30. September 1998, Zl. 97/13/0033 und vom 30. November 1999, Zl. 94/14/0173).

Der Bw. brachte in seinem Berufungsschreiben zwar abschließend vor, dass seine Bücher und Aufzeichnungen keine formellen Mängel aufwiesen und dass deren sachliche Richtigkeit daher nicht in Zweifel zu ziehen sei, gestand aber diesen Ausführungen widersprechend an anderer Stelle selbst ein, dass in seinem Rechenwerk Mängel vorliegen.

Im vorliegenden Fall bestritt selbst der Bw. nicht, dass nachträgliche Veränderungen im Kassabuch vorgenommen wurden. Auch die Feststellungen der Bp., wonach es auch Auslackungen und Überschreibungen gibt, blieben unwidersprochen. Außerdem ergibt sich auf Grund der Gegebenheiten des konkreten Falles, dass die Sicherheitszuschlags-Schätzung die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Anhaltspunkt für die gebotene Schätzung sind im vorliegenden Fall die vom Bw. erklärten Umsätze.

Im Zusammenhang mit der durch die Bp. für das Jahr 2005 vorgenommenen Erlösverschiebung von den 10% -Umsätzen zu den 20% -igen wird festgehalten, dass die Ausführungen des Bw. in der Berufung nicht geeignet sind, die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zu entkräften. Denn es widerspricht der Lebenserfahrung und stellt einen atypischen Geschehensablauf dar, wenn von 2004 auf 2005 die 20% -igen Umsätze sich nahezu halbiert haben (von rd. € 232.000,- auf € 120.000,-) und dafür die 10% -igen Umsätze sich mehr als verdoppelten (von € 70.000,- auf € 143.000,-). Dies alleine mit einem Rückgang des Getränkekonsums zu erklären erscheint nicht glaubwürdig, zumal einerseits immer die selben Speisen und Getränke zu den selben Preisen angeboten wurden (siehe Berufung) und andererseits entspricht es nicht den Denkgesetzen, dass bei einem eklatanten Anstieg des Speiseumsatzes im selben Ausmaß weniger Getränke konsumiert werden. Der UFS sieht sich aus diesen Überlegungen heraus nicht veranlasst, die von der Bp. vorgenommene Erlösverschiebung wieder rückgängig zu machen, zumal den schlüssig begründeten Ausführungen der Bp. in der Stellungnahme zur Berufung nichts Konkretes entgegengehalten wurde, sodass der UFS in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VwGH (z. B. vom 23.03.2010, 2009/13/0094 mit weiteren Hinweisen) von dem vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt ausgeht.

Zu den von der Bp. vorgefundenen Mehrfachlosungen vertritt der UFS die Auffassung, dass die gewählte Methode grundsätzlich ein geeignetes Mittel darstellt, die Richtigkeit einer Buchhaltung zu überprüfen. Die Anzahl der im vorliegenden Fall aufgetretenen Mehrfachlosungen lässt jedoch nicht zwingend den Schluss auf frei erfundene Tageslosungen zu. Im Ergebnis ändert sich dadurch jedoch nichts, denn auch wenn man die aufgefundenen Mehrfachlosungen nicht berücksichtigt, sind die oben dargestellten Buchführungsmängel als

derart schwer wiegend anzusehen, dass eine Schätzungsberechtigung, die eigentlich eine Schätzungsverpflichtung darstellt, gegeben ist.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht alle Geschäftsfälle verbucht wurden (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 13. September 1989, Zl. 88/13/0042). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme in einem konkreten Fall aufdrängt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 11. Februar 1983, Zl. 82/14/0255).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages soll der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles individuell und nach den festgestellten Fehlermängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (Winzer "Pauschale Sicherheitszuschläge bei Schätzung der Abgabengrundlagen" SWK 28/1997 S 605).

Die Höhe eines Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach höchstrichterlicher Judikatur 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).

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung kommt der UFS auf Grund des sich aus den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falles - es ist unstrittig, dass die Grundaufzeichnungen wiederholt und im Nachhinein verändert wurden, sodass eine genaue Lösungsermittlung nicht nachvollzogen werden kann - ergebenden Gesamteindruckes zum Schluss, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 4 % als

gerechtfertigt anzusehen ist. Daher sind die vom Bw. erklärten Umsätze sowie die von ihm erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in diesem Ausmaß zu erhöhen, um die vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 11. Februar 2011