



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 14. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 7. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Tabak-Trafik in einem Einkaufszentrum.

Eine Betriebsprüfung der Jahre 2001 und 2002 führte zu Umsatz- und Gewinnzuschätzungen aufgrund von festgestellten Kalkulationsdifferenzen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. August 2004 wurde unter der Tz. 2 (Kalkulationsdifferenzen) Folgendes festgehalten:

Für den Prüfungszeitraum 2001 und 2002 hätten sich erhebliche Kalkulationsdifferenzen ergeben. Der Schwerpunkt der Abweichungen zwischen den erklärten und kalkulierten Umsätzen sei bei den Tabakwaren im Jahr 2001 ermittelt worden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung hätte der Sohn des Bw. angegeben, dass die Differenzen einerseits auf Warendiebstähle andererseits auf nicht bezahltes Lottospielen zurückzuführen seien; auch ein Diebstahl von Waren oder Geld durch das Personal würde in Betracht kommen. Eine diesbezügliche Anzeige sei nicht erstattet worden. Im Jahr 2002 sei im Zuge der Euromodernisierung ein Kassasystem installiert worden. In diesem Jahr seien die Kalkulationsdifferenzen in einem wesentlich geringeren Umfang gegeben gewesen.

Zusammenstellung der Zuschätzungen:

	2001 in ATS	2002 in EUR
Umsätze 0%	- 55.000,00	- 2.000,00
Umsätze 10%	- 98.228,05	5.235,50
Umsätze 20%	851.177,84	10.607,45
Umsatz- und Gewinnerhöhung	697.949,79	13.842,95

Mit Steuerbescheiden vom 7. September 2004 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und die Steuern entsprechend festgesetzt.

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2004 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 eingebbracht.

Darin wird beantragt, die von der Betriebsprüfung ermittelten Kalkulationsdifferenzen nicht dem Gewinn hinzuzurechnen.

Die Berufung richte sich nicht gegen die Ermittlung bzw. Höhe der von der Betriebsprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen, sondern gegen die Zurechnung dieser Kalkulationsdifferenzen zum Gewinn. Unbestritten bleibt die Tatsache, dass wie in den vergangenen Jahren eine Kalkulationsdifferenz bestehe. Eine festgestellte Kalkulationsdifferenz sei aber nicht ex lege dem Gewinn zuzurechnen. Wird diese Kalkulationsdifferenz dem Gewinn zugerechnet, so würde dies bedeuten, dass der Pflichtige in den Vermögensvorteil dieser Differenz gekommen sei. Nachdem der Bw. infolge einer schweren Herzerkrankung seit bereits mehreren Jahren kaum mehr im Betrieb anwesend sein könne, würde er auch die einem Steuerpflichtigen obliegende Kontrolltätigkeit nicht ausüben können. Die Losungsdifferenzen seien ihm in den vergangenen Jahren laufend mitgeteilt worden und ihm somit auch bekannt gewesen. Es sei intensiv nach geeigneten Maßnahmen gesucht worden, um das Zufließen dieser Fehlgelder an den Steuerpflichtigen zu sichern.

Durch Änderung der Geschäftseinrichtung sei zwar eine Verringerung der Fehlbeträge erreicht und offensichtlich Warendiebstähle durch Kunden erschwert worden, die Ursachen für derart hohe Differenzen würden bis heute nicht nachvollzogen werden können. Vollkommen auszuschließen sei die Möglichkeit der Losungsverkürzung durch den Pflichtigen selbst. Dies allein aus dem Grund, da er wegen seiner Abwesenheit im Betrieb nie selbst die Tageslosungen ermitteln hätte können.

Diese seien täglich vom Personal sowohl mittags als auch abends gezählt und aufgeschrieben worden, jeden 2. Tag sei die Einzahlung an die Bank erfolgt. Die Uraufzeichnungen der

Tageslosungen seien in der Belegablage zu finden und es sei auch an der Handschrift ersichtlich, dass diese Aufzeichnungen nicht vom Pflichtigen selbst geführt worden seien. Nachdem ausnahmslos die Tageslosungen vom Personal ermittelt und zur Bank gebracht wurden, hätte der Pflichtige allein aus diesem Grund keine Möglichkeit gehabt, die Tageslosungen zu kürzen. Dies werde aber bei der Zurechnung der Kalkulationsdifferenz zum Gewinn unterstellt.

Voraussetzung für eine Gewinnzurechnung sei, dass der Pflichtige in den Vermögensvorteil des Fehlbetrages gekommen sei. Die Abgabenbehörde hätte aber keinen Grund zu dieser Annahme. Die Zurechnung der Kalkulationsdifferenz zum Einkommen des Pflichtigen würde zur Folge haben, dass Steuerbeträge eingefordert würden, denen kein adäquates Einkommen zugrunde liegt. Dies würde einen unbilligen Eingriff in das Vermögen des Pflichtigen bedeuten und daher nicht der Gesetzeslage entsprechen. Anders würde der Sachverhalt zu beurteilen sein, wenn der Pflichtige keinerlei Maßnahmen getroffen hätte, um diese Fehlbeträge zu vermeiden. Wie bereits erwähnt, sei der Steuerpflichtige durch eine schwere Herzerkrankung nicht mehr arbeitsfähig und könne daher aus gesundheitlichen Gründen eine notwendige Kontrolle gerade in einem Betrieb, in dem ausschließlich die Einnahme bar erfolgen, nicht ausüben. Dazu sei weiter zu bemerken, dass die Kalkulationsdifferenzen seit Jahren dem Bw. auf Grund monatlicher Nachkalkulationen mitgeteilt worden seien. Es sei aber durch die bisher gesetzten Maßnahmen nicht möglich gewesen, die vollständige Abfuhr der Tageslosungen zu sichern. So sei unter anderem mit Überwachungskameras der Betrieb beobachtet worden, um Waren oder Gelddiebstähle aufzuklären. Durch keine dieser Maßnahmen hätte die Verkürzung der Bareinnahmen oder Warendiebstähle nachgewiesen werden können. Erst mit der Installierung eines aufwendigen computergestützten Kontrollsystems hätte nunmehr erreicht werden können, dass Losungsfehlbeträge nicht mehr festzustellen seien. Dieses Computersystem sei im Jahr 2000 angeschafft worden. Die innerbetriebliche Umstellung auf dieses System sei im Jahr 2002 abgeschlossen worden. Dies würde sich auch an der von der Betriebsprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenz, die im Jahr 2002 lediglich 13.842,85 € betragen hätte, dokumentieren. Dies zeige, dass ab April 2002 dieses System klaglos funktioniert hätte und auch für das Jahr 2003 keine Kalkulationsdifferenzen erstmalig festzustellen gewesen seien, sodass ab nun die Vereinnahmung des Gesamtumsatzes gesichert sei und der Bw. auch in der Lage sei, die darauf entfallenden Abgaben zu entrichten.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei zu bemerken, dass es nicht möglich sei, in welchem Ausmaß die festgestellten Kalkulationsdifferenzen auf Gelddiebstahl zurückzuführen seien. Daher werde gegen die umsatzsteuerliche Zurechnung der Kalkulationsdifferenzen nicht Berufung eingebracht. Es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass neben Gelddiebstahl auch

Warendiebstahl sowie Manipulationen bei Übermittlung der Lottoscheine Grund für Lösungsdifferenzen gewesen sein könnten und daher diese Beträge nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden. Da für diese Annahme aber kein Beweis erbracht werden könne, werde gegen die Zurechnung der Kalkulationsdifferenzen zum steuerpflichtigen Umsatz und somit gegen die Umsatzsteuerbescheide nicht berufen.

In einer Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung führte der Betriebsprüfer aus, dass die ermittelte Kalkulationsdifferenz – insbesondere bei den Tabakwaren – dem Gewinn zugerechnet worden sei. Der Bw. sei krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage gewesen, den Geschäftsbetrieb zu überwachen. Über die tatsächlichen Ursachen der ermittelten Fehlbeträge seien jedoch keine konkreten Angaben gemacht worden.

Warendiebstähle durch Kunden seien lt. Ausführungen des Bw. aufgrund entsprechender Adaptierungsmaßnahmen der Geschäftseinrichtung erschwert worden. Diesem Tatbestand sei bei den besonders „diebstahlgefährdeten“ Waren wie Zeitschriften, Zeitungen etc. die außerhalb des Verkaufsstandes positioniert seien und bedingt durch die unübersichtliche Lage vor allem bei hohem Kundenandrang im Kaufhaus am Wochenende nicht überwachbar seien, seitens der Betriebsprüfung durch einen um 1,5% höheren Schwund als branchenübliche Rechnung getragen worden. Auch bei den nur geldwerten Umsätzen auf Provisionsbasis (Lotto, Toto, etc.) sei seitens der Betriebsprüfung ein Schwund von 2% zum Ansatz gebracht worden.

Zur Unterbindung bzw. Vermeidung solcher Fehlbestände seien lt. Berufungsbegehren ein computerunterstütztes Kassasystem in Betrieb genommen, sowie Überwachungskameras installiert worden.

Das neue Kassasystem sei im Jahr 2002 in Betrieb genommen worden, Inventuren des Zigarettenbestandes, bei dem wie oben angeführt die Kalkulationsdifferenzen am größten gewesen seien, seien lt. Auskunft des Sohnes des Bw., erst ab März 2002 durchgeführt worden, also nach Abschluss der Vorbetriebsprüfung betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000, in denen ähnlich hohe Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden seien.

Maßnahmen zur Unterbindung/Ausschaltung der kalkulatorisch determinierten Fehlbeträge etwa in Form einer polizeilichen Anzeige seien bis zum Abschluss der Betriebsprüfung keine gesetzt worden.

Konkrete personenbezogene Verdachtsmomente seien seitens des Bw. bzw. des täglich im Betrieb anwesenden Sohnes nicht vorgebracht worden. Der Sohn sei im Prüfungszeitraum auch für die laufende Buchhaltung zuständig gewesen. Dieser Tatbestand lasse sehr wohl darauf schließen, dass eine Überwachung der laufenden Geschäftstätigkeit gegeben gewesen sei.

Dieser Sachverhalt würde die Betriebsprüfung in jedem Fall zur Zurechnung der festgestellten

Kalkulationsdifferenzen zum Gewinn rechtfertigen. Schwammige Andeutungen über bestehende nicht zielgerichtete Diebstahlsverdachtsmomente seitens des Bw. würden keinen beweiswürdigungsfähigen Tatbestand darstellen.

Auch nach Ansicht des Teamleiters sei der Ansicht des Prüfers nicht zu widersprechen:

- 1.) Die Kalkulation sei nach dem gleichen Schema wie bei der Vorprüfung (1998-2000) durchgeführt worden.
- 2.) Die Argumente des Diebstahls seien mit einem Schwund von 2% berücksichtigt worden (lt. Vorprüfung und BRIS 1,5% branchenüblich).
- 3.) Neben dem Schwund von 2% seien auch noch 0,5% Fehlbetrag von den Lottoumsätzen berücksichtigt worden (z.B. sei 2001 ein Fehlbetrag von 55.000,00 ATS berücksichtigt worden).
- 4.) Es seien keine Beweise vorgelegt worden, dass Diebstähle von Kunden oder Arbeitnehmern vorgekommen wären (keine Anzeigen).
- 5.) Die Vor-BP (1998-2000) hätte am 13. März 2002 geendet, in der Zuschätzungen auf Grund von Kalkulationsdifferenzen vorgenommen worden seien. Für das Jahr 2001 seien also die gleichen Betriebsverhältnisse vorgelegen. In diesem Jahr sei auch die hohe Kalkulationsdifferenz vorhanden. Auf Grund dieser Argumente sei lt. Niederschrift entschieden und die Kalkulationsdifferenz dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet worden. Alle in der Berufung vorgebrachten Argumente seien auch anlässlich der SB vorgebracht worden. Sie seien lt. den o.a. Entscheidungsgründen (Punkt 1-5) berücksichtigt worden.

Mit Datum 23. Juni 2005 wurde gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass auch für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebspprüfung durchgeführt wurde. Auch bei dieser Prüfung kam es zu Beanstandungen aufgrund von Kalkulationsdifferenzen. Als Begründung für diese Differenzen wurde damals angeführt, dass zumindest ein Teil durch nicht bezahltes Lottospielen verursacht worden sei. Von Seiten des Sohnes des Bw. wurde zugegeben, Unregelmäßigkeiten durchgeführt zu haben. Der Sohn hätte sich verpflichtet, den entstandenen Schaden wieder gut zu machen. Die Kalkulationsdifferenzen sind als Forderungen an den Sohn bilanziert worden (1998: 551.726,00 ATS; 1999: 1.002.351,00 ATS; 2000: 398.980,00 ATS).

Auch in den hier streitgegenständlichen Jahren wurden im Zuge einer Betriebsprüfung Kalkulationsdifferenzen festgestellt. Die durchgeföhrte Kalkulation wurde in der

Berufungsschrift als richtig dargestellt, selbst der Bw, hat Kalkulationsdifferenzen festgestellt.

Es erübrigt somit, auf die Darstellung der Kalkulationsart und deren Ergebnisse einzugehen.

Streitgegenständlich ist somit, ob die festgestellten Kalkulationsdifferenzen dem Gewinn des Bw. zuzurechnen sind oder nicht.

1. Schätzung gemäß § 184 BAO:

Die Lösungsermittlung im gegenständlichen Betrieb erfolgt durch Aufkalkulation. Der Gewinn wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Formelle Mängel der geführten Bücher wurden von der Betriebsprüfung nicht festgestellt. Diese haben daher die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich, sofern nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Ein solcher Anlass liegt vor, wenn die Ergebnisse des Bw. von jenen Werten, die sich nach den allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen ergeben, auffallend abweichen. Eine in einem einwandfreien Verfahren ermittelte Abweichung von der erklärten Bemessungsgrundlage, die die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in materieller Hinsicht entkräfftet, rechtfertigt eine Schätzung (vgl. VwGH 13. September 1977, 88/77, 1860/77, 1861/77). Die Abweichung muss auf die materielle Unrichtigkeit der erklärten Betriebsergebnisse hinweisen und darf sich nicht durch vom Regelfall abweichende Umstände erklären lassen

2. Von der Betriebsprüfung wurden Zuschätzungen im Ausmaß von 697.949,79 S (für 2001) und 13.842,95 € (für 2002) vorgenommen.

Die von der Betriebsprüfung ermittelten Differenzen - im Wesentlichen bezogen auf Tabakwaren – betragen:

	2001 in ATS	2002 in EUR
Umsätze 0%	0,00	0,00
Umsätze 10%	- 10.606,60	11.739,19
Umsätze 20%	943.677,89	17.315,68
SUMME Differenzen	933.071,29	29.054,87

Die Betriebsprüfung hat aufgrund von möglicherweise vorgekommenen Unregelmäßigkeiten (unübersichtliche Lage, hoher Kundenandrang, ...) einen Schwund (Schadensfall) berücksichtigt (0,5% bzw. 2%).

Die Wahrscheinlichkeit einer fehlerhaften Kalkulation ist bei einer Trafik schon deswegen sehr gering, weil hier ein sehr hoher Anteil des Umsatzes durch amtliche Verkaufspreise vorgegeben ist. Fehlbeträge können daher relativ genau ermittelt werden. Die Abweichungen

wurden vom Prüfer zudem nach einer mit den Denkgesetzen im Einklang stehenden Methode ermittelt.

Bestritten wurden weder die Kalkulationsgrundlagen, noch die ermittelten Differenzen. Da der Berufungswerber gegen Methode, Ablauf und Ergebnis der Verprobung keine glaubhaften Einwendungen vorgebracht hat, kann auf die sachliche Mangelhaftigkeit der Bücher geschlossen werden. Ein zusätzlicher Diebstahl durch Angestellte im gegenständlichen Fall kommt nicht in Betracht, weil im strittigen Zeitraum zumindest der Sohn des Bw. und fallweise auch der Bw. selbst in der Trafik anwesend waren. Es liegen somit auch keine vom Regelfall abweichenden Umstände vor, welche die Kalkulationsdifferenz erklären könnten. Die Schätzungsberechtigung ist daher grundsätzlich gegeben.

3. Strittig sind nicht die errechneten Kalkulationsdifferenzen, sondern die Zurechnung dieser Differenzen zum Gewinn.

(a) Diebstähle von im Laden aushelfenden Personen hätten zu konkreten Anzeigen führen müssen, derartige Maßnahmen wurden aber nicht dargetan. Diebstähle durch Kunden sind aber in der normalen Schwundberechnung mit inbegriffen und können nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

(b) Der für einen Schwund in Trafiken (anhand von Erfahrungswerten) erhobene Durchschnittswert bewegt sich zwischen 50.000,00 S jährlich (ÖStZ-RME 1991/195; FLD für Wien, NÖ. und Burgenland vom 11. April 1991) und **0,5%** der kalkulierten Erlöse (ÖStZ-RME 1993/69; FLD für Steiermark vom 28. April 1993). Der vom Prüfer vorgenommene Abschlag von 0,5% bzw. 2% bewegt sich somit sogar tw. weit über dem Rahmen der Erfahrungswerte (vgl. hierzu auch UFS Linz vom 30.4.2004, RV/0173-L/04).

Abschläge für Fehlmengen in Kaufhäusern können aufgrund der dort gegebenen speziellen Umstände nicht auf Trafiken übertragen werden.

Mit dem Ansatz der angeführten Prozentsätze hat sich die Betriebsprüfung jedenfalls zumindest tw. an den branchenüblichen Prozentsätzen orientiert. Durch den höheren Ansatz bei den 10 %igen Umsätzen erscheinen die Besonderheiten des Betriebes jedenfalls genügend berücksichtigt.

(c) Der Unabhängige Finanzsenat geht allerdings davon aus, dass der übliche Schwund keine starre Grenze darstellt, vielmehr auf die Gegebenheiten des Einzelfalles abgestellt werden muss. Im vorliegenden Fall ist dies hier der in den einzelnen Jahren (und damit auch tägliche) hohe Umsatz, in Verbindung mit der vom Bw. erwähnten Krankheit. Beides spricht für die Möglichkeit einer etwas höheren Fehleranfälligkeit als in vergleichbaren Betrieben. Dass der Bw. aufgrund seiner Krankheit nicht in der Lage war, ständig im Betrieb anwesend zu sein, entbindet ihn nicht, bei Verdachtsmomenten entsprechende Maßnahmen zu setzen.

Dass der Betrieb unbeaufsichtigt gewesen ist, kann ebenso nicht unterstellt werden. Der Sohn des Bw. kann sicherlich als Vertrauensperson des Bw. angesehen werden, auch wenn dieser schon einmal Unregelmäßigkeiten zugegeben hat. Es kann allerdings nicht angenommen bzw. unterstellt werden, dass dem Sohn nicht das Wohl des Betriebes nahe liegt.

Die gerade im Bereich der Zeitungen schwierige Kontrolle (Diebstahl) wurde durch einen wesentlich über dem Branchenschnitt liegenden Prozentsatz an Schwund, nämlich 2 %, berücksichtigt.

Stellt man den gesamten kalkulierten Umsatz in Relation zu den berücksichtigten Abschlägen so ergeben sich Prozentsätze jedenfalls über den branchenüblichen Prozentsätzen.

Kalkulierte Umsätze:

	2001 BP	2001 Bilanz	2002 BP	2002 Bilanz
Umsätze Provisionsbasis	11.000.000,00	11.000.000	799.401,18	799.401,18
Umsätze 10%	4.381.072,40	4.391.679,00	325.184,33	313.445,14
Umsätze 20%	18.500.009,88	17.556.331,99	1.341.646,54	1.324.330,86
Gesamtumsatz Summe	33.881.082,28	32.948.010,99	2.466.232,05	2.437.177,18
Diff. BP::Bilanz	933.071,29		29.054,87	
Zurechnung BP	697.949,79		13.842,95	
Abschläge BP	235.121,50		15.211,92	
Abschläge in % vom kalkulierten Umsatz	0,69%		0,62%	

Dem gemäß ist nach Ansicht des Referenten des unabhängigen Finanzsenates der höhere Prozentsatz der Betriebsprüfung gerechtfertigt und es ist keine Kürzung dieses Ansatzes auf den branchenüblichen Satz von 0,5 % vorzunehmen.

Der Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, am 27. April 2007