

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch CONSULTATIO Revisions- und TreuhandgesmbH & Co KG, 1210 Wien, Holzmeisterg. 9, vom 29. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 25. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 im Beisein der Schriftührerin Monika Holub , nach der am 14. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Erfassung von nicht erklärten Warenzukaufen sowie die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages aufgrund festgestellter mengenmäßiger Wareneinsatzdifferenzen bei den Dauerwellenpräparaten und Fixierungsmitteln.

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb einen Frisiersalon in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und ermittelte in den Streitjahren den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1997 bis 1999 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei für die Streitjahre 1998 und 1999 u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie in den Schriftsätze vom 6. Dezember 2001 und 5. Februar 2002 ausführlich dargestellt wurden:

- Die Geschäftsgeburung der Bw. werde ausschließlich über das Kassabuch geführt, da ein betriebliches Bankkonto nicht vorhanden sei.
- Für das Prüfungsjahr 1997 seien zwei Fehleintragungen (Doppelerfassung einer Zahlung, Bareinnahme ohne Belegnummer) festgestellt worden.
- Aufgrund von Kontoauszügen div. Lieferanten sei weiters festgestellt worden, dass Wareneinkäufe im Jahre 1998 von der Firma C i.H.v. 1.560,60 S (inkl. USt) nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien.
- Der Wareneinsatz für Dauerwellenpräparate und Fixierungen sei in Abstimmung mit dem steuerlichen Vertreter wie folgt abgestimmt worden, wobei für das Jahr 1998 durch nachträgliche Rechnungsvorlage der WES-Fixierung von 6 auf 18 Liter korrigiert worden sei:

	1997	1998	1999
WES DW-Präparat	22,02 Liter	34 Liter	14,85 Liter
WES Fixierung	26 Liter	18 Liter	7 Liter

- Das Verhältnis DW-Präparat zur Fixierung betrage erfahrungsgemäß 1:1. Das Missverhältnis in den Jahren 1998 und 1999 lasse sich nur mit nicht erfassten Wareneinkäufen erklären.
- Der Einwand der Bw., wonach neuere Fixierungen verdünnt werden könnten, sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, da lt. Rückfrage beim Fachhandel die Fixierungen großteils überhaupt nicht mehr verdünnt werden dürfen und wenn, dann maximal im Verhältnis 1:1. Der Vertreiber der von der Bw. namhaft gemachten Produkte, die Firma B, sei bereits in Konkurs. Von einer Verdünnungsmöglichkeit sei daher nach Ansicht der Betriebsprüfung jedenfalls nicht auszugehen.
- In der Inventur des Jahres 1999 werde ein Bestand an Wellotion der Firma A von 5 Packungen und Fixierung der Firma A von einem Liter angeführt. Diese Artikel seien jedoch weder während des Jahres eingekauft worden noch seien diese Bestände in der Inventur 1997 angeführt worden.
- Der Gesamtumsatz habe in den Streitjahren folgende Differenzen aufgewiesen (alle Beträge in Schilling):

	1998	1999
Leistungserlös lt. Bp	968.283	1.078.494
+ Handelswarenerlös lt. Bp	121.683	78.712
Gesamtumsatz lt. Bp	1.089.966	1.157.206
Gesamtumsatz lt. Erkl.	1.116.083	1.025.283

= Differenz in %	- 2 %	+ 13 %
------------------	-------	--------

- In Anbetracht der o.a. Mängel und der Betriebsergebnisse des Unternehmens erscheine ein Sicherheitszuschlag i.H.v. 3 % des Umsatzes als angemessen (alle Beträge in Schilling):

	1998	1999
Umsatz lt. Erkl.	1.116.083,00	1.025.112,00
+ 3 % SiZ	33.482,00	30.753,00
+ 20 % USt	6.696,40	6.150,60
= Privatentnahme	40.178,40	36.903,60

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 15. Jänner 2002 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Lt. Judikatur bestehe eine Schätzungsbefugnis erst bei Abweichungen der Aufschreibungen von mehr als 10 % von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation.
- Bei den Beanstandungen betreffend Kassabuch des Jahres 1997 handle es sich um Fehlbuchungen, die aber insgesamt die Ordnungsmäßigkeit des Kassabuches für die Streitjahre 1998 und 1999 nicht in Frage stellen können.
Der negative Kassenstand vom 30. April 1997 könne nicht mehr eindeutig geklärt werden.
- In der Beilage zur Berufung werden 3 Belege übermittelt, die den Ankauf von weiteren Dauerwellenfixierungen im Jahre 1998 belegen würden.
- Die Präperate würden auch preislich große Unterschiede aufweisen.
Viele neuere Präperate könnten bei der Anwendung 1:1 mit Wasser verdünnt werden, wodurch mengenmäßig weniger Dauerwellenfixierung als Dauerwellenpräparat benötigt werde und sich die Differenzen in den Jahren 1998 und 1999 erklären ließen.
- Die Bw. beantrage daher die ersatzlose Streichung der Sicherheitszuschläge für die Jahre 1998 und 1999.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die Buchführung für die Jahre 1998 und 1999 sei als ordnungsgemäß zu betrachten, da die Fehlbuchungen in der Kassa des Jahres 1997 keinen Einfluss auf die Streitjahre gehabt hätten.

- Die Differenzen im Wareneinsatz sei durch die Verwendung verdünnbarer Präparate erklärbar.
Aus diesem Grunde seien für die Streitjahre keine Sicherheitszuschläge zulässig gewesen.
Die Vertreterin des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass das Produkt Dulcia-Fix nicht verdünnbar, das Produkt Perform-Schaum-Fix jedoch verdünnbar sei.
Über die Produkte der Firma B habe aufgrund des Konkurses dieser Firma keine Auskünfte mehr eingeholt werden können.
Für das Jahr 1998 seien 3 Liter jedenfalls nicht verdünnbar und 3 Liter verdünnbar gewesen, der Rest von 12 Litern der Firma B habe nicht zugeordnet werden können.

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Schätzungs berechtigung:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Im Jahre 1998 sind Wareneinkäufe bei der Firma C in der Buchhaltung nicht erfasst worden.
- b) In der Inventur zum 31. Dezember 1999 wird ein Bestand an Wellotion der Firma A von 5 Packungen und Fixierung der Firma A von einem Liter angeführt, obwohl diese Artikel weder während des Jahres eingekauft noch in der Inventur des Jahres 1998 angeführt wurden.
- c) Die Bw. erklärte im Jahre 1998 einen höheren Umsatz als eine kalkulatorische Verprobung der Betriebsprüfung ergab.
- d) Im Jahre 1999 wich der Gesamtumsatz lt. Erklärung um ca. 13 % von jenem lt. kalkulatorischer Verprobung der Betriebsprüfung ab.
- e) Eine wesentliche Änderung bei den Kunden und verwendeten Produkten ist in den Streitjahren nicht eingetreten.
- f) Im Gegensatz zum Prüfungsjahr 1997 weicht der mengenmäßige Wareneinsatz der Dauerwellen-Präparate zu den Fixierungsmitteln um rd. die Hälfte ab.
Da somit nicht der gesamte Wareneinkauf in die Buchhaltung aufgenommen wurde, ist von einer Wareneinsatzverkürzung in den Streitjahren auszugehen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Unterlagen:

- zu a,b,f) Dies ist dem Prüfungsbericht vom 29. Oktober 2001 unter Tz. 24b sowie den Inventurlisten der Bw. zu entnehmen.
- zu c) Dies ist dem Kalkulationsblatt Nr. 120 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung zu entnehmen.

- zu d) Dies ist dem Kalkulationsblatt Nr. 118 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung zu entnehmen.
- zu e) Dies ist dem Prüfungsbericht vom 29. Oktober 2001 unter Tz. 24b bzw. dem Schriftsatz vom 6. Dezember 2001 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 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 wesentlich sind.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO 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.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, § 184 Rz. 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033).

D.h., dass sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.

Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0118).

Wurden Grundaufzeichnungen vernichtet, so hat der Grund der Vernichtung keinen Einfluß auf die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Festgehalten wird, dass § 184 BAO keine Ermessensbestimmung enthält (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26. April 2000, 2000/14/0047).

Gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, begründen die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Eines Nachweises der Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0173).

Fehlende bzw. unrichtige Grundaufzeichnungen stellen jedenfalls derart schwerwiegende Mängel (sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen, Unmöglichkeit der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen) dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen (für den gegenständlichen Fall siehe auch die detaillierten Darstellungen dazu unter Tz. 24 des Bp-Berichtes – Mangelhaftigkeit des Kassabuches [falsche und unrichtige Eintragungen] und des Wareneinsatzes) und es daher unumgänglich war die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Aufgrund der o.a. gravierenden Mängel kann von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht ausgegangen werden, da keine Gewährleistung dahingehend besteht, dass tatsächlich alle betrieblichen Geschäftsvorgänge erfasst wurden.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Bücher eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen.

Unstrittig wurden bezogene Warenlieferungen teilweise nicht als Wareneinkauf in der Buchhaltung erfasst.

Hat der Wareneinkauf jedoch nur teilweise Eingang in die Buchhaltung gefunden, so begründet dieser Umstand bereits die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 19.3.1998, 96/15/0005).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bw. in den Streitjahren "Schwarzinkäufe" getätigt, die in der Buchhaltung der Betriebsstätte keinen Eingang fanden (vgl. Tz. 24 des Bp-Berichtes – fehlender Wareneinkauf im Jahre 1998 und Inventurbestand 1999 ohne eines nachgewiesenen Zukaufes während des Jahres).

Eine Aufnahme in die Buchhaltung hätte somit in jedem Fall erfolgen müssen.

Die Schätzungsbefugnis (bzw. Verpflichtung zur Schätzung) ist daher unstrittig gegeben. Auch der Einwand, dass die im gegenständlichen Fall festgestellten Mängel nur geringfügig sind, geht ins Leere, da u.a. aus der Kalkulationszusammenstellung für das Jahr 1999 eine Umsatzdifferenz i.H.v. rd. 13 % zu ersehen ist, die nicht aufgeklärt werden konnte.

Schätzungsweise:

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsweise der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsweise dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0094).

Sicherheitszuschlag:

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungs methode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2004, 2000/13/0043).

Dem Umstand, dass im Hinblick auf die Vorgangsweise der Bw. davon ausgegangen werden muss, dass es nicht nur bei den Dauerwellenumsätzen, sondern auch bei den übrigen Umsätzen zu Umsatzverkürzungen gekommen ist, kann somit am besten mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages Rechnung getragen werden.

In diesem Zusammenhang wird auch festgehalten, dass es die Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren nicht nachprüfbar zu begründen vermochte, weshalb im Vergleich zum Jahre 1997 in den Streitjahren 1998 und 1999 es zu einer derart unverhältnismäßig hohen mengenmäßigen Wareneinsatzdifferenz gekommen ist, wo doch lt. Aussage der Bw. der Kundenstock sich im Wesentlichen aus alten Stammkunden mit gleichbleibender Leistungsnachfrage zusammensetzte.

Ob es in den Streitjahren schließlich zu einer gravierenden Änderung der Produktverwendung gekommen ist, d.h. inwieweit die Produkte nun verdünnt werden konnten oder mussten, hat die Bw. auch nicht durch Vorlage von Produktbeschreibungen der Herstellerfirmen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Der von der Betriebsprüfung gewählte Prozentsatz von 3 % erscheint im Hinblick darauf, dass sich bei den Umsatzverkürzungen insbesondere im Jahre 1999 wesentlich höhere Verkürzungsfaktoren i.H.v. 13 % ergeben, als keinesfalls zu hoch gewählt (vgl. obige Tabelle).

Gewinnermittlung:

Aufgrund der o.a. Umsatzzuschätzung war auch ertragsteuerlich der Gewinn im gleichen Ausmaß zu erhöhen (siehe Tz. 29 des Bp-Berichtes und o.a. Tabelle).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Jänner 2006