



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch BIB Consulting Ulrike Parkan KEG, 2000 Stockerau, Tulpenweg 19, vom 9. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 27. August 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2000 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 und 2000 sowie Einkommensteuer 2000 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 14.5.2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb eine Trafik in Wien.

Am 25.8.2003 erstellte die Betriebsprüferin gem. § 150 BAO einen Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung hinsichtlich der Abgabenarten Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998-2000.

"Tz 15) Umsätze 1998 und 2000:

Auf Grund von Kalkulationsdifferenzen wurden folgende Beträge hinzugeschätzt:

	<u>1998</u>	<u>2000</u>
steuerpflichtige Umsätze 20%	130.000,00	220.000,00
davon 20% Umsatzsteuer	26.000,00	44.000,00

Tz 20) Die Bruttozuschätzungen laut Tz 15) stellen eine Entnahme dar:

	<u>1998</u>	<u>2000</u>
Zuschätzung netto laut BP	130.000,00	220.000,00
davon Umsatzsteuer 20%	<u>26.000,00</u>	<u>44.000,00</u>
Zuschätzung brutto laut BP	156.000,00	264.000,00

Tz 24) Absetzbeträge 1998-2000:

Da die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wird der Unterhaltsabsetzbetrag für 1998, 1999 und 2000 gewährt.

Für das Jahr 2000 wird der Alleinverdienerabsetzbetrag versagt, da die Gattin mehr als 60.000,00 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezog."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 und 2000 sowie Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 mit Datum 27.8.2003 entsprechende Wiederaufnahme- und Sachbescheide.

Die bezeichneten Bescheide wurden an die Adresse 1210 Wien, L Strasse zugestellt; ein Zustellnachweis ist nicht ersichtlich.

Gegen die „Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 vom 27.8.2003“, nach Angaben des Bw. erhalten am 10.11.2003, erhob der Bw. mit Schreiben vom 9.12.2003, beim Finanzamt am 10.12.2003 eingelangt, Berufung und führte aus:

„Ich habe in den Jahren 1998 bis 2000 sowie 2001 Nachlässe für Großabnehmer im Ausmaß von 2-3 % der Abnahmesumme gegeben, das sind pro Jahr Umsatz von rund S 900.000,00 bis 950.000,00 und der Nachlass war rund S 27.000,00 jährlich.

Außerdem betrug mein Eigenverbrauch ca. S 10.000,00 bis 12.000,00 jährlich.

Ich ersuche die Bescheide entsprechend festzusetzen und gleichzeitig um Aussetzung der offenen Summe in Höhe von € 15.217,04."

Am 24.5.2004 sprach der Bw. am Finanzamt vor, worüber nachstehender Aktenvermerk angelegt wurde:

- „der Bw. hat eine Trafik betrieben; Betriebseinstellung mit 30. April 2001;
- jetzt ist er in Pension; die meiste Zeit verbringt er im Ausland;
- Anschrift des Geschäfts war bis 30. April 2001: L- Straße, danach R-Strasse.
- Die Bescheide ergingen an die Betriebsanschrift: L-Strasse.

Auf meine Frage der Referentin, wann er die Bescheide erhalten hat, hat der Bw. keine klare Antwort gegeben.

Sie dürften zeitverzögert an seine Privatanschrift gegangen sein; von dort aufgrund eines Nachsendeauftrages an seine Schwester, welche die Bescheide an den Steuerberater weitergab, und schließlich über den Steuerberater zu ihm gelangt sein; Bescheide befinden sich beim Steuerberater. Die Berufung hat der Steuerberater geschrieben; der Bw. hat diese nur unterschrieben.

Aufgrund des Zustellmangels ist die Berufung als rechtzeitig zu werten.

Zu den Ausführungen in der Berufung vom 9. Dezember 2003 erklärte der Bw:

a) Die Nachlässe wurden an Großabnehmer gewährt, das heißt an Gastwirte, Kantinen, Cafés; nicht 2-3 % laut Berufung, sondern 4,5-5 %;

Nachlass wurde nicht in Geld ausbezahlt, sondern mittels Warenzugabe abgewickelt:

"20 Stangen + 1 Stange gratis;

2 Stangen + 1 Packerl gratis".

Da aber damals noch das Monopol galt, hätte er keine Gratisabgaben geben dürfen.

Ich habe darauf hingewiesen, dass davon auszugehen ist, dass der gesamte Wareneinsatz bereits als Aufwand berücksichtigt ist; das Berufungsvorbringen folglich nicht überzeugend ist und im Übrigen jede Schätzung gewisse Unsicherheiten in sich birgt.

2) ...

b) Zum Eigenverbrauch gab der Bw. an:

"3 bis 4 Packerl pro Tag; 1 Packerl mit ca. S 40,00 (abzüglich 18,5 %) ergibt einen Nettopreis von S 32,60; später verbesserte er den Betrag von S 40,00 auf S 32,00; der Eigenverbrauch war nicht in der Tageslosung erfasst.

Ich habe ihn darauf hingewiesen, dass laut Umsatzsteuererklärungen bzw. den Beilagen zu den Steuererklärungen der Eigenverbrauch mit S 20.000,00 netto angegeben ist und somit höher als in der Berufung angegeben.

Laut dem Bw. ist der Eigenverbrauch mit S 20.000,00 richtiger.

c) Der Bw. ist bis voraussichtlich 12. Juni 2004 in Österreich; dann wieder in Thailand.

d) Auf seine Hinweise betreffend eine Finanzstrafe bin ich nicht eingegangen.

Am 13.5.: Die Prüferin informiert; bei der Hinzuschätzung wurden Schwund bzw. Naturalrabatte i.H.v. rd. 58.000,00 S bereits berücksichtigt (s. AB Bl. 181 f)."

Mit Bescheid vom 13.5.2004 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 als unzulässig zurückgewiesen, da am 27.8.2003 kein Umsatzsteuerbescheid für dieses Jahr ergangen sei und der Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 11.8.2000 erklärungsgemäß erlassen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14.5.2004 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 und 2000 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 als unbegründet ab. Die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 wurden zu Ungunsten des Bw. abgeändert und der Freibetrag für die 50%ige Behinderung mit 3.324,00 S gewährt.

Im Einzelnen führte das Finanzamt aus:

„A) Berufungspunkt – Nachlässe für Großabnehmer:

Am 10. Mai d.J. haben Sie bei der Vorsprache zu diesem Berufungspunkt erklärt, dass die Nachlässe an die Großabnehmer nicht in Geld ausbezahlt worden sind, sondern in Form von Warengaben erfolgten.

Die Betriebsprüferin ging bei den Zuschätzungen für 1998 und 2000 von den Beträgen laut Gegenkalkulation der steuerlichen Vertretung aus und hat von diesen Beträgen für Schwund und Naturalrabatt jeweils rd. S 58.000,00 in Abzug gebracht. D.h. dass Nachlässe aus diesem Grund bereits berücksichtigt worden sind.

B) Berufungspunkt – Eigenverbrauch:

In den Steuererklärungen wurde der Eigenverbrauch jährlich mit S 20.000,00 angegeben. Weiters gaben Sie am 10. Mai d.J. den Eigenverbrauch mit zwei bis drei Zigarettenspackern pro Tag an.

Daher erweisen sich die Berufungsausführungen zu beiden Berufungspunkten als nicht glaubwürdig. Die Feststellungen und Zuschätzung der Betriebsprüferin sind im Berufungsverfahren somit nicht widerlegt worden.

C) Außergewöhnliche Belastungen:

Für 1998 und 1999 wird der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 mit S 3.324,00 berücksichtigt, weil im Bescheid des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. August 1982 die Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 50 % festgestellt worden ist. Die Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 80 % laut Behindertenpass des Bundessozialamtes vom 4. Mai 2000 gilt nicht für die Vorjahre.

D) Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 für 1999:

Die Freibetrag steht Personen zu, die in der Zeit der Besetzung Österreichs durch das Deutsche Reich von 1938 bis 1945 entweder politisch verfolgt worden sind oder für ein freies,

demokratisches Österreich gekämpft haben und diesbezüglich eine Amtsbescheinigung oder einen Opferausweis gemäß § 4 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947, besitzen. Eine solche Amtsbescheinigung bzw. ein Opferausweis sind nicht aktenkundig.

Folglich steht Ihnen dieser Freibetrag nicht zu."

Mit Schreiben vom 11.6.2004 beantragte der Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„Ich ersuche, betreffend meiner Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 und 2000 sowie den Einkommensteuerbescheid 1998, 1999 und 2000 um Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz mit folgender Begründung:

Ich habe bereits bei meiner Vorsprache am 10. Mai 2004 erklärt, dass Nachlässe und Rabatte gewährt wurden, wobei es meiner Meinung nach nicht maßgeblich ist, ob diese in Geld oder Naturalien geleistet wurden. Die Höhe der Nachlässe betreffen rund 55 % meines Tabakumsatzes, wobei Nachlässe von 4-10 % durchschnittlich jedoch 7 % gewährt wurden.

Weiters betrug mein Eigenverbrauch 2-3 Packungen täglich, so dass mit einem jährlichen Betrag von rund S 30.000,00 zu rechnen ist.

Eine entsprechende Nachkalkulation liegt bei, so dass im Jahre 1998 eine Kalkulationsdifferenz von S 47.172,26 und im Jahr 2000 von S 121.093,51 entsteht.

Ich ersuche, die Bescheide entsprechend festzusetzen und gleichzeitig um Aussetzung der offenen Summe in Höhe von € 16.816,57."

Beigeschlossen war folgende Übersicht:

		1998		1999
Warenbestand 1.1.		153.153,00		264.251,00
Zukäufe		2.173.784,16		1.969.420,31
Warenbestand 31.12.		-264.251,00		-182.522,00
WES		2.062.686,16		2.051.149,13
Eigenverbrauch		-30.000,00		-30.000,00
WES		2.032.686,16		2.021.149,13
RA		1.21		1.21
Verkäufe lt. Kalk.		2.459.550,25		2.445.590,45
Verkäufe lt. BH incl Sonstiges (Vignetten etc.)	2.516.528,68		2.690.493,86	
Sonstiges (Vignetten etc.)	-198.843,37	-2.317.685,31	-268.223,91	2.422.269,95
Diff.		141.864,94		23.320,50
Rabatte 7% v. 55% v. Umsatz		-94.692,68		-94.155,23
Kalkulationsdiff.		+47.172,26		-70.834,73
		2000		2001
Warenbestand 1.1.		182.522,00		340.019,00
Zukäufe		2.758.379,29		618.439,95
Warenbestand 31.12.		-340.019		110.000,00
				18.093,33

WES		2.600.882,29		830.365,62
Eigenverbrauch		-30.000,00		-12.500,00
WES		2.570.882,29		817.865,62
RA		1.21		x 1.21
Verkäufe lt. Kalk.		3.110.767,57		986.617,40
Verkäufe lt. BH incl Sonstiges (Vignetten etc.)	3.245.223,90		990.718,04	
Sonstiges (Vignetten etc.)	-375.314,01	2.869.909,89	-41.958,54	948.759,50
Diff.		240.857,68		37.857,90
Rabatte 7% v. 55% v. Umsatz		-119.764,17		37.984,77
Kalkulationsdiff.		+121.093,51		0,00

Hierzu gab die Betriebsprüferin am 28.2.2005 folgende Stellungnahme ab:

„Der Berufungswerber wendet gegen die Feststellungen der Bp im Wesentlichen ein:

Die Tabakumsätze wären nicht richtig kalkuliert, da er nunmehr von Nachlässen in Form von Naturalrabatten in der Höhe von durchschnittlich 7% ausgeht. Diese, an seine Kunden gewährten, Naturalrabatte beträfen rund 55% seines Tabakumsatzes.

Weiters wird eingewendet, dass sein Eigenverbrauch 2-3 Packungen täglich und somit rund S 30.000,00 jährlich betragen würde.

Eine entsprechende Nachkalkulation liegt bei.

Dem Vorlageantrag wird entgegengehalten:

1.) Die Beinspruchung des Einkommensteuerbescheides 1999, hinsichtlich einer Zuschätzung von Kalkulationsdifferenzen, ist abzuweisen, da seitens des Finanzamtes die, lt. Erklärung, gemeldeten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht verändert wurden. Im Zuge der Berufungserledigung 1999 wurde nur der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 gestrichen bzw. die außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung von 80 % auf 50 % korrigiert.

2.) Betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1998 und 2000:

a) Bisher beantragter Eigenverbrauch lt. Erklärungen:

1998: S 20.000,00 die 20%igen Umsätze betreffend

2000: S 20.000,00 die 20%igen Umsätze betreffend

Im Zuge der Berufung vom 9.12.2003 wurde ein Eigenverbrauch von ca. S 10.000,00 bis S 12.000,00 jährlich beantragt. Als der Bw. beim Rechtsmittelbearbeiter am 10.5.2004 persönlich vorsprach, gab er an, dass er 3-4 Packungen pro Tag rauchen würde.

Der Steuerpflichtige wurde darauf hingewiesen, dass er in der Steuererklärung bereits S 20.000,00 pro Jahr beantragt hätte. Daraufhin war dann der Eigenverbrauch mit S 20.000,00 der Richtigere.

Lt. Vorlageantrag war der Tabakkonsum nur mehr 2-3 Packungen pro Tag und S 30.000,00 pro Jahr.

Der Eigenverbrauch wurde in den Erklärungen 1998 und 2000 bereits mit S 20.000,00 vom Bw. festgelegt.

Aufgrund der unterschiedlichen Angaben ist lt. Bp. davon auszugehen, dass der Eigenverbrauch in der Höhe von S 30.000,00 nur für eine günstigere Kalkulation benötigt wurde und nicht den Tatsachen entspricht. Daher wird lt. Bp. eine Änderung des Eigenverbrauches abgelehnt.

b) Kalkulationsdifferenzen 1998 und 2000

Die Kalkulationen im Rahmen des Prüfungsabschlusses, im Rahmen der Vorlage und die Nachkalkulation aus Sicht der Betriebsprüfung wurden der Stellungnahme beigelegt.

In der Berufung wurde ein Naturalrabatt von 2-3% beantragt. Als der Bw. beim Rechtsmittelbearbeiter am 10.5.2004 persönlich vorsprach, behauptete der Bw., die Höhe des Naturalrabattes läge zwischen 4,5 % und 5 %. Im Rahmen des Vorlageantrages ist der Naturalrabatt auf 7 % von 55 % des Tabakumsatzes angewachsen.

Aufgrund der unterschiedlichen Angaben ist davon auszugehen, dass diese nur für eine günstigere Kalkulation benötigt wurden und nicht den Tatsachen entsprechen.

Zu den Naturalrabatten an die Kunden des Steuerpflichtigen gilt grundsätzlich, dass bei Trafiken Tabakprodukte nicht unter dem vom Lieferanten vorgeschriebenen Wert weiterverkauft werden dürfen. Eine Zuwiderhandlung hätte einen Abbruch der Geschäftsbeziehung seitens des Lieferanten zur Folge.

Lt. Betriebsprüfung kann daher ein Naturalrabatt in der Höhe von 7% von 55% des Tabakumsatzes grundsätzlich nicht anerkannt werden. Außerdem erscheint auch die Bemessung von 55% der Tabakumsätze an Wiederverkäufer an sich zu hoch, da in der Regel der Hauptanteil der Kunden Endverbraucher sind.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass in der 1. Gegenkalkulation des Steuerberaters, die Kalkulationsdifferenzen nur in einem geringeren Ausmaß auf die Tabakwaren entfielen. Die Differenzen bei den Vignetten waren z.B. 1998 S 109.261,00 bzw. 2000 S 130.672 (Details siehe Beilage).

In der 2. Gegenkalkulation des Steuerberaters werden die Verkäufe für sonst. Artikel, Vignetten und Wertkarten abgezogen, die in der Buchhaltung nicht in dieser Höhe vorhanden waren. Durch diese Kalkulation wird eine Verschiebung hinsichtlich fehlender Tabakumsätze erreicht.

Die Nachkalkulation aus Sicht der Betriebsprüfung berücksichtigt, trotz fehlender Aufzeichnungen, div. Schwund oder auch Naturalrabatte in Form eines Pauschalbetrages.

Zusammenfassend wird angeregt, das Berufungsbegehren abzuweisen, da die Nachkalkulation zu keinen betragsmäßigen Änderungen der Zuschätzung führte.

1.) Gegenkalkulation des Steuerberaters (um vorhandene Fehler bereits bereinigt und im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt)

<i>Inventur</i>	<i>Tabakwaren inkl. VK sonst.)</i>	<i>Telefon- Wertkarten</i>	<i>Vignetten</i>	<i>Sonstiges</i>	<i>Gesamt</i>
<i>01.01.1998</i>	<i>153.153,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>15.372,00</i>	<i>168.525,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>	<i>2.173.784,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>7.511,00</i>	<i>2.342.505,00</i>
<i>31.12.1998</i>	<i>-264.251,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-5.294,00</i>	<i>-269.545,00</i>
<i>WES</i>	<i>2.062.686,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>17.589,00</i>	<i>2.241.485,00</i>
<i>RAK</i>	<i>1,21</i>	<i>1,20</i>	<i>1,05</i>	<i>2,00</i>	
<i>Verkäufe lt. Bp.</i>	<i>2.495.850,00</i>	<i>31.040,00</i>	<i>142.110,00</i>	<i>35.177,00</i>	<i>2.704.178,00</i>
<i>Verkäufe lt. Bh.</i>	<i>2.458.270,00</i>	<i>25.410,00</i>	<i>32.849,00</i>	<i>0,00</i>	<i>2.516.529,00</i>
<i>Differenz abzüglich diverser Schwund, Eigenverbrauch, Naturalrabatte lt. Schlussbesprechung</i>	<i>37.580,00</i>	<i>5.631,00</i>	<i>109.261,00</i>	<i>35.177,00</i>	<i>187.649,00 -57.649,00</i>
<i>Zuschätzung lt. Bp.</i>					<i>130.000,00</i>

Gegenkalkulation des Steuerberaters (um vorhandene Fehler bereits bereinigt und im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt)

<i>Inventur</i>	<i>Tabakwaren inkl. VK sonst.)</i>	<i>Telefon- Wertkarten</i>	<i>Vignetten</i>	<i>Sonstiges</i>	<i>Gesamt</i>
<i>01.01.2000</i>	<i>182.522,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0</i>	<i>4.872,00</i>	<i>187.394,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>	<i>2.758.379,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>24.496,00</i>	<i>2.944.086,00</i>
<i>31.12.2000</i>	<i>-340.019,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-5.378,00</i>	<i>-345.397,00</i>
<i>WES</i>	<i>2.600.882,00</i>	<i>163.885,00</i>	<i>124.449,00</i>	<i>23.990,00</i>	<i>2.786.083,00</i>
<i>RAK</i>	<i>1,21</i>	<i>1,20</i>	<i>1,05</i>	<i>2,00</i>	
<i>Verkäufe lt. Bp.</i>	<i>3.147.068,00</i>	<i>196.662,00</i>	<i>130.672,00</i>	<i>47.980,00</i>	<i>3.522.382,00</i>
<i>Verkäufe lt. Bh.</i>	<i>3.058.009,00</i>	<i>187.215,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>3.245.224,00</i>

<i>Differenz</i>	<i>89.059,00</i>	<i>9.447,00</i>	<i>130.672,00</i>	<i>47.980,00</i>	<i>277.158,00</i>
<i>abzüglich diverser Schwund, Eigenverbrauch, Naturalrabatte lt. Schlussbesprechung</i>					<i>-57.158,00</i>
<i>Zuschätzung lt. Bp.</i>					<i>220.000,00</i>

2.) Gegenkalkulation des Steuerberaters (im Rahmen der Vorlage)

<i>Inventur</i>		<i>Tabakwaren</i>
<i>01.01.1998</i>		<i>153.153,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>		<i>2.173.784,00</i>
<i>31.12.1998</i>		<i>-264.251,00</i>
<i>WES</i>		<i>2.062.686,00</i>
<i>Eigenverbrauch</i>		<i>-30.000,00</i>
<i>WES ohne EV</i>		<i>2.032.686,00</i>
<i>RAK</i>		<i>1,21</i>
<i>Verkäufe lt. Bp Tabakwaren</i>		<i>2.459.550,00</i>
<i>Verkäufe lt. Bh. (Tabak und sonstige Artikel)</i>	<i>2.516.528,58</i>	
<i>abzüglich Verkäufe (sonstige Artikel, Vign. u. Wertk.)</i>	<i>-198.843,37</i>	
<i>verbleiben Verkäufe für Tabak lt. Bh.</i>		<i>2.317.685,00</i>
<i>Differenz</i>		<i>141.865,00</i>
<i>abzüglich Rabatte 7% v. 55% der Verkäufe lt. Kalkulation</i>		<i>-94.693,00</i>
<i>Kalkulationsdifferenz lt. Steuerberater</i>		<i>47.172,00</i>

Gegenkalkulation des Steuerberaters (im Rahmen der Vorlage)

<i>Inventur</i>		<i>Tabakwaren</i>
<i>01.01.2000</i>		<i>182.522,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>		<i>2.758.379,00</i>
<i>31.12.2000</i>		<i>-340.019,00</i>
<i>WES</i>		<i>2.600.882,00</i>
<i>Eigenverbrauch</i>		<i>-30.000,00</i>
<i>WES ohne EV</i>		<i>2.570.882,00</i>
<i>RAK</i>		<i>1,21</i>
<i>Verkäufe lt. Bp Tabakwaren</i>		<i>3.110.768,00</i>

<i>Verkäufe lt. Bh. (Tabak und sonstige Artikel)</i>	<i>3.245.223,90</i>	
<i>abzüglich Verkäufe (sonstige Artikel, Vign. u. Wertk.)</i>	<i>-375.314,01</i>	
<i>verbleiben Verkäufe für Tabak lt. Bh.</i>		<i>2.869.910,00</i>
<i>Differenz</i>		<i>240.858,00</i>
<i>abzüglich Rabatte 7% v. 55% der Verkäufe lt. Kalkulation</i>		<i>-119.764,00</i>
<i>Kalkulationsdifferenz lt. Steuerberater</i>		<i>121.094,00</i>

3. Nachkalkulation zum Vorlageantrag aus Sicht der Betriebsprüfung

<i>Inventur</i>	<i>Tabakwaren inkl. VK sonst.)</i>	<i>Telefon- Wertkarten</i>	<i>Vignetten</i>	<i>Sonstiges</i>	
<i>01.01.1998</i>	<i>153.153,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>15.372,00</i>	<i>168.525,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>	<i>2.173.784,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>7.511,00</i>	<i>2.342.505,00</i>
<i>31.12.1998</i>	<i>-264.251,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-5.294,00</i>	<i>-269.545,00</i>
<i>WES</i>	<i>2.062.686,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>17.589,00</i>	<i>2.241.485,00</i>
<i>Eigenverbrauch</i>	<i>-20.000,00</i>				
<i>WES ohne Eigenverbrauch</i>	<i>2.042.686,00</i>				
<i>RAK</i>	<i>1,21</i>	<i>1,20</i>	<i>1,05</i>	<i>2,00</i>	
<i>Verkäufe lt. BP.</i>	<i>2.471.650,00</i>	<i>31.040,00</i>	<i>142.110,00</i>	<i>35.177,00</i>	<i>2.679.978,00</i>
<i>Verkäufe lt. Bh.</i>	<i>2.458.270,00</i>	<i>25.410,00</i>	<i>32.849,00</i>	<i>0,00</i>	<i>2.516.529,00</i>
<i>Differenz</i>	<i>13.380,00</i>	<i>5.631,00</i>	<i>109.261,00</i>	<i>35.177,00</i>	<i>163.449,00</i>
<i>abzüglich diverser Schwund, Naturalrabatte</i>					<i>-33.449,00</i>
<i>Zuschätzung lt. Bp.</i>					<i>130.000,00</i>

Nachkalkulation zum Vorlageantrag aus Sicht der Betriebsprüfung

<i>Inventur</i>	<i>Tabakwaren inkl. VK sonst.)</i>	<i>Telefon- Wertkarten</i>	<i>Vignetten</i>	<i>Sonstiges</i>	
<i>01.01.2000</i>	<i>182.522,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>4.872,00</i>	<i>187.394,00</i>
<i>Zukäufe lt. Bh.</i>	<i>2.758.379,00</i>	<i>25.867,00</i>	<i>135.343,00</i>	<i>24.496,00</i>	<i>2.944.086,00</i>
<i>31.12.2000</i>	<i>-340.019,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-5.378,00</i>	<i>-345.397,00</i>
<i>WES</i>	<i>2.600.882,00</i>	<i>163.885,00</i>	<i>124.449,00</i>	<i>23.900,00</i>	<i>2.786.083,00</i>
<i>Eigenverbrauch</i>	<i>-20.000,00</i>				

<i>WES ohne Eigenverbrauch</i>	<i>2.580.882,00</i>				
<i>RAK</i>	<i>1,21</i>	<i>1,20</i>	<i>1,05</i>	<i>2,00</i>	
<i>Verkäufe lt. Bp.</i>	<i>3.122.868,00</i>	<i>196.662,00</i>	<i>130.672,00</i>	<i>47.980,00</i>	<i>3.498.182,00</i>
<i>Verkäufe lt. Bh.</i>	<i>3.058.009,00</i>	<i>187.215,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>3.245.224,00</i>
<i>Differenz</i>	<i>64.859,00</i>	<i>9.447,00</i>	<i>130.672,00</i>	<i>47.980,00</i>	<i>252.958,00</i>
<i>abzüglich diverser Schwund, Naturalrabatte</i>					<i>-32.958,00</i>
<i>Zuschätzung lt. Bp.</i>					<i>220.000,00</i>

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der steuerlichen Vertretung des Bw. am 28.2.2005 zur Gegenäußerung übermittelt.

Trotz Fristverlängerung erfolgte keinerlei Reaktion.

Die offene Berufung wurde am 14.7.2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16.5.2007 hielt die Referentin dem Finanzamt vor:

„Im gegenständlichen Berufungsverfahren geht der Streit darum, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Zuschätzung gemäß § 184 BAO zu den erklärten Erlösen und Einnahmen vorzunehmen ist.

§ 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist 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.“

§ 163 BAO in der Fassung vor der Novelle BGBl. I 99/2006 lautete:

„§ 163. Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.“

Der Berufungswerber (Bw.) ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Formelle Mängel der Buchführung wurden von der Betriebsprüfung dem hierüber erstatteten Bericht zufolge nicht festgestellt.

Die materiellen Mängel wurden – für die Berufungsjahre 1998 und 2000 - wie folgt dargestellt:

"Tz 15) Umsätze 1998 und 2000:

Auf Grund von Kalkulationsdifferenzen wurden folgende Beträge hinzugeschätzt:

	<u>1998</u>	<u>2000</u>
steuerpflichtige Umsätze 20%	130.000,00	220.000,00
davon 20% Umsatzsteuer	26.000,00	44.000,00"

Die erklärten Umsätze betrugen im Jahr 1998 inklusive Eigenverbrauch 2.867.390,62 S und im Jahr 2000 inklusive Eigenverbrauch 3.568.581,35 S.

Die von der Betriebsprüfung ermittelte Kalkulationsdifferenz beträgt somit im Jahr 1998 4,5 % und im Jahr 2000 6,2 % der erklärten Gesamtumsätze.

Nach Lehre und Rechtsprechung kann eine formell ordnungsgemäße Buchhaltung nur dann durch eine – sorgfältig begründete – Nachkalkulation verworfen werden und ist nur dann eine Schätzungsberechtigung gegeben, wenn die Abweichung der kalkulatorisch ermittelten Ergebnisse von den erklärten so bedeutend ist, dass sie auf die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen schließen lässt.

Hierbei wird in der Regel davon ausgegangen, dass Abweichungen von über 10% eine materielle Unrichtigkeit indizieren (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 163 E 24 ff sowie § 184 E 134 ff).

Nun kann eine Schätzungsberechtigung auch bei Abweichungen von unter 10% bestehen, wenn im absoluten Zahlen die Differenz bedeutend ist – so hat der VwGH etwa Kalkulationsdifferenzen von 788.000 S bzw. 911.000 S netto als so bedeutend angesehen, dass es eines Überschreitens der Grenze von 10% nicht bedurft hat (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

Im gegenständlichen Fall beträgt die Kalkulationsdifferenz laut Finanzamt zum einen prozentuell knapp die Hälfte des Richtwerts von 10% (in den anderen Jahren des Prüfungszeitraums ergaben sich keine Differenzen) und liegt diese zum anderen in absoluten Zahlen etwa bei weniger als einem Drittel der dem – auch eine Trafik betreffenden – Erkenntnis vom 25.5.2004, 2000/15/0185, zugrunde liegenden absoluten Zahlen.

Das Finanzamt wird gebeten, sich zum Vorliegen einer Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO bis zum 31.5.2007 zu äußern."

Hierauf gab das Finanzamt mit Schreiben vom 25.5.2007 folgende Stellungnahme ab:

„In der Tz. 12 des Betriebsprüfungsberichts vom 25. August 2003 wurde festgestellt, dass infolge der formellen und materiellen Mängel die Bücher nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO sind.

Soweit dem Finanzamt ersichtlich, hat der Berufungswerber im Berufungsverfahren (Berufung vorn 9. Dezember 2003, Vorsprache am 10. Mai 2004 sowie Vorlageantrag vom 11. Juni 2004) gegen diese Feststellung nicht den Einwand erhoben, dass seine Bücher ordnungsgemäß seien und dass keine Schätzungsberechtigung gegeben sei.

Die Differenzen bei der Nachkalkulation wurden insbesondere bei den fehlenden Vignetten-erlösen und zwar für 1998 um S 109.261,-- und für 2000 um S 130.672,-- festgestellt (siehe die Stellungnahme der Betriebsprüferin zum Vorlageantrag, Blätter 51 ff/2000 und die Blätter 181f im Arbeitsbogen — danach ergeben sich diese Differenzen aus der Gegenkalkulation des Steuerberaters).

In den Bilanzen zum 31. Dezember 1998 und 2000 wurden die Vorräte mit S 300.719,-- und S 375.910,- bewertet. In den Inventuren sind keine Bestände an Vignetten angeführt (siehe Blätter 177ff des AB). Im Hinblick auf die Gültigkeitsdauer von Vignetten bis zum 31. Jänner des Folgejahres ist um den Jahreswechsel mit einer größeren Nachfrage und einer entsprechenden Bevorratung zu rechnen.

Dass zu den Bilanzstichtagen keine Vignetten vorrätig gewesen sein sollen, widerspricht dieser Erfahrung. Weiters weisen die im AB aufliegenden Inventuren keine Angaben über die Bestände der einzelnen Vermögensgegenstände auf.

Daher sind nach Ansicht des Finanzamtes die Inventuren formell nicht ordnungsgemäß. Weiters verweise ich auf Blatt 44 des AB betreffend die Umsatzermittlung. Soweit sich- die Betriebsprüferin erinnert, gab es keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch: Außerdem weisen die runden Beträge von jährlich S 20.000,-- laut den Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. den Steuererklärungen auf eine Schätzung seitens des Berufungswerbers hin.

Zu der 10-Prozent-Grenze bei festgestellten Abweichungen wird darauf hingewiesen, dass diese nicht starr anzuwenden ist, sondern die Verhältnisse des betreffenden Abgabepflichtigen entscheidend sind (siehe Ritz, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 9, Seite 509), Auch wurden in allen geprüften Jahren (1998, 1999 und 2000) Differenzen ermittelt. Für 1999 erfolgte keine Hinzuschätzung, weil in Höhe der Differenz von S 59.620,50 im Zuge der Betriebsprüfung Schwund bzw. Naturalrabatte glaubhaft gemacht worden sind (siehe Blatt 181 des AB).

Bei Tabaktrafiken kann der Umsatz in einzelnen Bereichen genau kalkuliert werden, weil die Aufschläge vorgegeben sind. Im Berufungsfall ergeben sich daher fehlende Einnahmen in Höhe von S 109.261,-- und S 130.672,--.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann aufgrund oben angeführter Gründe nicht davon ausgegangen werden, dass die Buchhaltung ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO gewesen ist. Da Einnahmen nicht erfasst worden sind, sind die Bücher formell und materiell nicht ordnungsgemäß, womit eine Schätzungsberechtigung gegeben ist."

Der Bw. wurde eingeladen, sich hierzu zu äußern.

Mit Schreiben vom 21.6.2007 wurde beantragt, die Frist zur Abgabe einer Stellungnahme bis 31.7.2007 zu verlängern, da der Geschäftsbetrieb seit längerem aufgegeben sei und die entsprechenden Unterlagen beigebracht werden müssten.

Auch innerhalb der beantragten Frist erfolgte keine Äußerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist (§ 7 Abs. 1 ZustellG).

Wie sich aus dem Aktenvermerk vom 24.5.2004 ergibt, wurden die Bescheide zunächst an eine ehemalige Adresse des Bw. zugestellt und sind diesem erst über Umwege zugekommen.

Die erst geraume Zeit nach Abfertigung der Bescheide erhobene Berufung ist daher richtig als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen insbesondere, 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.

Wenngleich formelle Mängel der Buchführung wurden von der Betriebsprüfung nicht festgestellt wurden, ist dem Finanzamt in der Stellungnahme vom 25.5.2007 beizupflichten, dass die festgestellten materiellen Mängel in dem konkreten Fall derart schwerwiegend sind, dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen Platz zu greifen hat. Den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes wurde vom Bw. auch nichts entgegengehalten.

Was die Einwendungen gegen die Schätzung anlangt, ist auf die zutreffenden Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 28.2.2005 zu verweisen:

Was den Eigenverbrauch anlangt, war das Vorbringen des Bw. im Abgabenverfahren wechselhaft. Der Bw. selbst hat seinen Steuererklärungen einen Eigenverbrauch von 20.000 S im Jahr zugrunde gelegt. Die Folgerung der Prüferin, eine Erhöhung des Eigenverbrauchs werde nur aus Kalkulationsgründen angestrebt, ist schlüssig. Nachweise darüber, wie hoch der Eigenverbrauch tatsächlich gewesen sei – auch die Angaben über den Zigarettenverbrauch des Bw. sind schwankend – wurden keine beigebracht.

Auch die Ausführungen zu den vermeintlichen Naturalrabatten sind völlig unbestimmt. Wie der Bw. auf „Nachlässe von 4-10%, durchschnittlich jedoch 7%“ bei „rund 55% meines Tabakumsatzes“ kommt, liegt im Dunkeln. Auch hier ist auf die unterschiedlichen Angaben im Abgabenverfahren zu verweisen.

Ausführungen zu den sonstigen Kalkulationsdifferenzen, insbesondere im Bereich der Autobahnmautvignetten, wurden überhaupt keine erstattet.

Eine Äußerung zu der dem Bw. am 28.2.2005 übermittelten Stellungnahme der Prüferin erfolgte ebenso wenig wie zu dem dem Bw. am 5.6.2007 übersandten Schreiben des Finanzamtes vom 25.5.2007.

Da der Bw. die nachvollziehbare und schlüssige Schätzung des Finanzamtes nicht zu entkräften vermochte, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 (Minderung der Erwerbsfähigkeit, Opferfreibetrag) wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes verwiesen.

Wien, am 21. August 2007