



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 20. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine GmbH (Bw) betreibt ein Restaurant und einen Schiverleih. Von Juli 2004 bis November 2005 zog sich eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 2000 – 2002 nicht immer friktionsfrei dahin, bei der es laut Betriebsprüfungsbericht zu folgenden nunmehr strittigen Feststellungen kam:

a) Gastronomie – Abrechnungssystem - Grundaufzeichnungen:

Im Prüfungszeitraum wurde im Gastronomiebereich ein Abrechnungs- und Boniersystem der Marke Carat 3000 in Verbindung mit einem PDC Dosierer für die Schankanlage betrieben. Für den gesamten Zeitraum wurden keine Ausdrücke betreffend das Datenerfassungsprotokoll, die Gesamtjournale der Kellner-, Tages- und Monatsabrechnungen ausgedruckt und aufbewahrt bzw. können, wie dies ab 2001 i.S. der §§ 131 und 132 BAO 3. Absatz jeweils letzter Satz verpflichtend vorgesehen ist, keine Daten als Druck- oder Textdateien zur Verfügung gestellt werden.

Dies steht aber im Widerspruch zur Erstaussage vom 2.7.2004 (händische Mitschrift) zu Prüfungsbeginn, bei der die GF GF ausgesagt hat, dass Sicherungsbänder für die Registrierkasse vorhanden sind (eine Kopie der händischen Mitschrift wurde dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Schlußbesprechung am 22.11.2005 übergeben).

Eine Überprüfung der vollständigen und richtigen Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle, die zusammengeführt die Tageslosung ergeben, ist daher nicht möglich.

Hausschlüssel: Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Ausdrucke für den Hausschlüssel angefertigt. Laut Auskunft der Geschäftsführerin zu Prüfungsbeginn, am 2.7.2004 erfolgen EV, PV, Werbung und Service der Schankanlage über diesen Schlüssel, der nicht auf der Tagesabrechnung enthalten ist.

Wie dem Handbuch des PDC-Dosierer, Seite 13, zu entnehmen ist, wird der "Hausschlüssel" nicht in den Monatsspeicher übernommen, wobei weiters auf Seite 18, zu den Abrechnungsarten "normal" oder "Haus" ausgeführt wird, dass die Umsätze von Hausschlüsseln beim Löschen nicht in den Monatsspeicher übernommen, sondern auf "Null" gesetzt werden.

Das heißt, es kann mit dem "Hausschlüssel" durchaus auch ein Umsatz "normal" durchgeführt werden, nur findet dieser dann aber im Monatsspeicher bzw. der Monatsabrechnung keinen Niederschlag, weil er gelöscht und auf "Null" gesetzt wird.

Auf Seite 19 werden u.a. die Berechtigungen bzw. Aufgabenbereiche beschrieben, die einzelnen Schlüsseln zugeordnet werden können., Dem Hausschlüssel können die folgenden Aufgaben zugeordnet werden: "Listen (2221), drucken (2223) oder löschen (2224)".

Es besteht somit für den Unternehmer technisch die Möglichkeit alle Bewegungen bzw. Aktionen, die mit dem Hausschlüssel ausgeführt wurden, in einer Liste ausdrucken zu lassen

Chefschlüssel: In der Übernahme der Tageslosung in die Buchhaltung ist der Chefschlüssel nicht enthalten.

Anlässlich einer Befragung der Geschäftsführerin am 7.9.2004 nach dem Grund der Nichtberücksichtigung des Chefschlüssels in der Tageslosung wurde dazu bekannt gegeben, dass dieser deshalb nicht in der Tageslosung berücksichtigt wurde, weil EV, PV und Werbung über diesen Schlüssel laufen.

Nachgefragt, wofür dann der Hausschlüssel benutzt wird, wurde die Auskunft erteilt, dass dies der Serviceschlüssel ist und nur zum Reinigen der Schankanlage verwendet wird.

Diese Aussage steht in Widerspruch zur Erstaussage vom 2.7.2004 zu Prüfungsbeginn, wo ausgesagt wurde, dass der Hausschlüssel für EV, PV, Werbung und Service dient und dieser nicht auf der Tagesabrechnung steht.

Standverrechnung Bar und Schirmbar

Für die im Eingangsbereich des Lokals befindliche Bar sowie die Schirmbar vor dem Lokal gibt es keine Aufzeichnung der Tageslosung, sondern erfolgt die Verrechnung mit dem Personal mittels Standverrechnung.

Mitwirkungspflicht:

Im Zuge der BP wurde die Geschäftsführerin, GF, mehrmals, zuletzt am 7.9.2004, ersucht eine Aufstellung über EV, PV und Werbung für die Sparten Küche, Kaffee/Tee, Bier, Wein, AF, Spirituosen und Zigaretten anzufertigen. Ebenso wurde mehrmals, zuletzt am 7.9.2004, ersucht, eine Aufstellung der betrieblichen Fahrten vorzulegen. Erst aufgrund einer Urgenz beim steuerlichen Vertreter wurde von diesem am 13.12.2004 eine Aufstellung der betrieblichen Fahrten per Fax übermittelt.

Inventurbestände Zigaretten

Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Inventurbestände für Zigaretten aufgezeichnet.

b) Skiverleih – Verkauf von Accessoires - Grundaufzeichnungen

Der Skiverleih – Bestandsverwaltung und Verleih – ,Skiservice sowie der Verkauf von Accessoires erfolgt mittels der Software Y .

Hierzu wird angemerkt, dass für den gesamten Prüfungszeitraum, wie auch für die Schankanlage keine Datenerfassungsprotokolle, Buchungsjournale ausgedruckt wurden und auch ab dem Jahr 2001 keine Daten als Druck- oder Textdateien i.S. der §§ 131 und 132 BAO zur Verfügung gestellt werden konnten.

Dem Handbuch der vorher angesprochenen Software ist auf Seite 119 unter Punkt 19.8 1., zweiter Absatz "Weitere Optionen" und "Daten reparieren" zu entnehmen:

"In den Stammdaten: Optionen haben Sie die Möglichkeit, das Aufräumen" Ihres Datenbestandes manuell vorzunehmen. Zeitweise ist dies sinnvoll, um die leeren Zeilen, die durch das Löschen von Buchungen und Datensätzen entstehen, wieder ordentlich hintereinander zu schreiben." Auf Seite 142 Punkt 26.21. wird der Ausdruck "Buchung" näher erläutert:

"Unter Buchung werden die für den Kunden notierten (gespeicherten) Vermietungen, Reservierungen und Zurücknahmen verstanden."

EDVY ist kein Kassenprogramm! Aus diesem Grund wird nur festgehalten, wer, wann ,was, wie lange gemietet, reserviert und zurückgegeben hat." Belege zu den einzelnen Verkäufen, Vermietungen und Servicearbeiten sind nicht vorhanden. Die Tageslosung wurde aufgrund einer ausgedruckten Endtagesabrechnung in der Buchhaltung erfasst.

Daraus schloss das Finanzamt, dass eine ordnungsgemäße Buchführung iSd BAO nicht vorliege.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung kam es in weiterer Folge zur Beiziehung eines sog. „(EDV)Systemprüfers“, der unter anderem folgende Feststellungen machte:

"Auswertung: Die technische Auswertung der zur Verfügung gestellten Files für das Gasthaus ergab, dass praktisch alle Informationen die gespeichert waren, heute nicht mehr vorgelegt werden können. Eine Überprüfung des vorgelegten Files ist als sinnlos zu erachten, da die gesamten Einzelumsätze nicht mehr vorliegen, und die gesammelten Tagesumsätze nur einen sehr groben Überblick über die Geschäftstätigkeit zulassen und keine Aussage über die getätigten Umsätze erlauben. Es sind die gesamten Schlüsselaufzeichnungen, Einzelbonierungen, Bons, Rechnungen, Küchendruck nicht mehr nachvollziehbar da sie nicht vorgelegt werden. Die gesamten für den Prüfer notwendigen Ur- und Grundaufzeichnungen bezüglich der gesamten Umsätze liegen nur mehr in Bruchstücken vor. In diesem Zusammenhang muss von der kompletten Vernichtung der Grundaufzeichnungen gesprochen werden, da die gesamten Informationen bewusst gelöscht wurden oder nicht vorgelegt werden. Von technischer Seite gibt es absolut keinen Grund dafür, dass diese Daten gelöscht wurden."

... Es kann keine Dokumentation vorgelegt werden bzw. es gibt auch keine aussagekräftigen Daten. Die Daten wurden täglich verdichtet, somit ist eine Analyse der Dateien sinnlos bzw. führen zu keinen brauchbaren Ergebnissen.

Als Konsequenz der getroffenen Feststellungen rechnete das Finanzamt die auf den „Chefschlüssel“ gebuchten Beträge den Tageslosungen hinzu und verteilte diese auf 10 und 20%ige Umsätze nach dem Verhältnis der erklärten Umsätze. Aufgrund der sich aus den Buchführungsmängeln ergebenden Unsicherheiten rechnete das Finanzamt weiters im Bereich der Gastronomie einen sog. „Sicherheitszuschlag“ iHv 3% der erklärten Umsätze den Umsätzen und Gewinnen hinzu. Wegen der für das Finanzamt unerklärlichen Lücken in der Belegerfas-

sung beim Schiverleih wurden dafür 7% der erklärten Umsätze schätzungshalber dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet.

Begründet wurden diese Schätzungen (auch) mit einer – für den Bw nicht nachvollziehbaren – Endziffernanalyse und einem „Chi-Test“.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte die Bw neben einer umfangreichen Stellungnahme zum Klima der Betriebsprüfung im wesentlichen folgendes ein:

Ein Jahr nach Beginn der Prüfung seien alle Versuche des Prüfers, die materielle Unrichtigkeit der Buchführung nachzuweisen (durch Abweichung von der logarithmischen Normalverteilung nach der Gauss'schen Glocke oder durch Gebindeverprobungen) fehlgeschlagen. Die Endziffernanalyse sei mangels Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Danach wurde ein (EDV)Systemprüfer bei gezogen, der im Wesentlichen nur bemängelt habe, dass einerseits keine Dokumentation des verwendeten EDV-Programmes vorgelegt werden konnte und dass andererseits die Daten täglich verdichtet wurden und somit eine Analyse der vorgelegten Dateien sinnlos sei. Aus den behaupteten Mängeln im Systemprüfungsbericht, der Nichterfassung der mit dem „Chefschlüssel“ der Schankanlage entnommenen Waren, der durchgeführten Stockverrechnung sei fälschlicherweise eine Schätzungsbefugnis inkl. Sicherheitszuschlag abgeleitet worden. Die Aussagen der Geschäftsführerin zum Serviceschlüssel bzw. „Chefschlüssel“ seien auch nicht widersprüchlich, da es logisch erscheint, dass der Serviceschlüssel zum Service (=reinigen) und der Hausschlüssel (in der Hand des Chefs) für unentgeltlich abgegebene Getränke verwendet wird.

Die „Standverrechnung“ für Bar und Schirmbar sei von zahlreichen vorangegangenen Betriebsprüfungen nicht beanstandet worden und damit verstoße die Bewertung dieser Verrechnungsart als Buchführungsmangel gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Zigarettenumsatz erfolge ausschließlich über einen Automaten und betrage 0,25% des Gesamtumsatzes. Aus einer fehlenden Inventur für einen derartig geringfügigen Bereich könne keine Schätzungsbefugnis abgeleitet werden.

Kontrollmitteilungen über Schwarzeinkäufe lägen ebenfalls keine vor. Die Bw sei ebenso wenig mit einer Nachkalkulation wie mit ungeklärten Vermögenszuwächsen konfrontiert worden. Sowohl innerer als auch äußerer Betriebsvergleich sprächen für die Richtigkeit der Aufzeichnungen.

Die im Bereich des Schiverleihs beanstandete mangelhafte Dokumentation bzw. die Lücken im Datenmaterial werden damit erklärt, dass auch für die Kunden, mit denen kein Geschäft zustande kommt (wegen fehlenden Bargeldes, nicht funktionierender Bankomatkarte, Gesin-

nungswandel etc) ein Laufzettel erstellt werde. Da es aber in diesen Fällen zu keinem Geschäft kommt, sei dieser Vorgang nicht als Geschäftsfall zu verbuchen.

Dem Vorwurf der mangelnden Kooperation wird ausdrücklich widersprochen.

Hinsichtlich des EDV-Systemprüfungsbericht verweist die Bw auf die „Toleranzfrist 1.1.2001“ weshalb die Übermittlungspflicht auf Datenträger nur für 16 Monate (von 26 Monaten Prüfungszeitraum) gegeben sei.

Insgesamt seien die behaupteten Buchführungsmängel widerlegt bzw. entkräftet, weshalb eine Schätzungsbefugnis nicht gegeben ist. Für den Sicherheitszuschlag fehle überdies jegliche Begründung für die Höhe.

In einer ergänzenden Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer weitere (nach Abschluss der Prüfung durch Kontrollmitteilungen entdeckte) Ungereimtheiten auf. So ergab sich etwa, dass ein Schlüssel einer Kellnerin „Silvia“ zugeordnet war, wobei in den Lohnzetteldaten keine Silvia aufschien. Weiters sei lt. Rechnung der Schlüssel Nr. 9 einer Kellnerin namens „Martha“ zugeordnet, aus den verdichteten Kellnermonatsabrechnungen ergäbe sich jedoch, dass „Martha“ der Schlüssel Nr. 4 zugeordnet war.

Da die Überprüfung der einzelnen Geschäftsfälle (Tischabrechnung) mangels Vorlage der Daten nicht möglich gewesen sei, wurde die Überprüfung anhand der logarithmischen Normalverteilung durchgeführt. Die doch beträchtlichen Abweichungen und die Küchenverprobung wären mit ein Grund für die Zuschätzung.

Dass bei der Gebindeverprobung ein nicht beabsichtigter EDV-Fehler aufgetreten sei, wäre nicht beabsichtigt gewesen und der Prüfer habe sich dafür auch entschuldigt.

Da die Grundaufzeichnungen elektronisch geführt wurden, wurde ersucht, die gesicherten Daten zur Verfügung zu stellen. Diese wurden leider auch dem (EDV)Systemprüfer (zB durch Übergabe der Sicherungsbänder) nicht bekannt gegeben; statt dessen wurden die zu Tageslösungen verdichteten Daten aus dem Abrechnungssystem zur Verfügung gestellt.

Der Erklärung der Bw, die fehlenden Laufzettelnummern aus dem Skiverleih wären durch nicht zustande gekommene Vertragsabschlüsse bedingt, wird entgegen gehalten, dass dies den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche: Der Kunde suche sich erst dann einen Ski aus und lasse diesen einstellen, wenn er sich über den Preis informiert hat und willens ist, das Geschäft abzuschließen.

Diese ergänzende Stellungnahme wurde der Bw bekannt gegeben, eine Äußerung dazu ist jedoch nicht eingegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit sich der Bw in seiner Berufung gegen das bei der BP herrschende Klima wendet ist dies für die Entscheidung des UFS nicht von Bedeutung. Auch wenn die BP nicht friktionsfrei verlief können die Differenzen zwischen dem Bw und der Finanzverwaltung für das laufende Verfahren dahingestellt bleiben. Für die Entscheidung des UFS kommt es nämlich vielmehr auf folgende objektive Umstände an:

Die Befugnis bzw. Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO beruht auf der objektiven Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (vgl Stoll, BAO, 1912).

Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt grundsätzlich durch die gem. § 124 bzw. § 125 BAO zu führenden Bücher oder die gem. §§ 126 – 128 BAO zu führenden Auszeichnungen. Dafür können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (§ 131 Abs 3 BAO).

Genau das ist im Prüfungsfall jedoch nicht möglich. Wie im Systemprüfungsbericht angegeben sind die gesamten Schlüsselaufzeichnungen, Einzelbonierungen, Bons, Rechnungen, oder der Küchendruck nicht mehr nachvollziehbar, weil sie weder in körperlicher Form noch als EDV-File vorgelegt wurden. Auch weisen die so genannten „Laufzettel“ im Schiverleih erhebliche Lücken auf, die durch die Einwendungen der Bw (nämlich dass sie auf fehlendes Bargeld, nicht funktionierende Bankomatkarten oder Gesinnungswandel zurückzuführen seien) nicht erklärt werden können.

Daran ändert auch die in der Berufung zitierte „Toleranzregelung“ betr. EDV-mäßige Datenweitergabe nichts, weil diese ja nur die Form der übergebenen Aufzeichnungen regelt (als Datenträger statt in Papierform). Im Berufungsfall wandte sich die Finanzverwaltung auch nicht gegen eine unrichtige Datenweitergabe sondern dagegen, dass überhaupt keine Aufzeichnungen betr. der einzelnen Geschäftsvorfälle – weder in Papierform noch als EDV-Datei - vorgelegt wurden.

Auch die so genannte „Stockverrechnung“ der Schirmbar genügt nach Ansicht des VwGH in keiner Weise den im § 131 Abs 1 Z 2 BAO und § 18 Abs 2 Z 1 UStG 1972 iVm § 124 BAO normierten Anforderungen, weil Anknüpfungspunkt für die Stockverrechnung innerbetriebliche Warenlieferungen und nicht die erzielten Einnahmen sind (VwGH 28.1.1997, 92/14/0089 unter Hinweis auf VwGH E 22.9.1987, 85/14/0038, 0039).

Allein aus dem Umstand, dass diese Abrechnungsmethode bei vergangenen Betriebsprüfungen nicht beanstandet wurde, lässt sich aus dem Titel von Treu und Glaube nichts gewinnen: Nach der Judikatur des VwGH (vgl zB VwGH 18.12.1996, 94/15/0151 oder VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glaube nicht das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit (vgl Ritz, BAO³, § 114 Tz 9). Nachdem die Stockverrechnung – wie oben dargelegt - keine geeignete Gewinnermittlungsmethode darstellt, ist das Finanzamt durch Treu und Glaube nicht gehindert, diesen Buchführungsmangel in einem späteren Zeitpunkt auf zu greifen (vgl dazu VwGH 19.11.1998, 98/15/0150; VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 28.5.2002, 99/14/0021 oder VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180).

Insgesamt erlaubt es die Buchführung damit nicht, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wie im Gesetz vorgesehen nachzuvollziehen. Zusammen mit dem – von der Bw nicht bestrittenen - Umstand, dass das EDV-Programm eine totale Datenlöschung zulässt, wurde das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen (vgl VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Eines Nachweises, dass die mangelhaften Aufzeichnungen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen (wie von der Bw gefordert), bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht (VwGH 11. 12. 1990, 89/14/0109).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss dabei einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160 unter Hinweis auf VwGH 13.12.1985, 84/17/0034; VwGH 21.10.1986, 84/14/0102; VwGH 17.2.1988, 87/13/0116 und VwGH 10.11.1989, 87/17/0128). All diese Voraussetzungen sind im Berufungsverfahren gegeben.

Zuschätzung „Chefschlüssel“

Die Abgabenbehörde hat schlüssig angenommen, dass die auf den sog. „Chefschlüssel“ gebuchten Waren nicht in den erklärten Umsätzen enthalten sind. Es war daher folgerichtig, diese nicht nachvollziehbaren Warenabflüsse den Umsätzen hinzuzurechnen. Dieses Ergebnis

lässt sich auch mit den Aussagen der Geschäftsführerin in Einklang bringen, die die Schlüssel einmal als Hausschlüssel (Aussage 2.7.2004: Der Hausschlüssel dient für Eigenverbrauch (EV), Personalverbrauch (PV), Werbung und Service), dann als Chefschlüssel (Aussage 7.9.2004: Über den Chefschlüssel laufen EV, PV und Werbung) bezeichnet hat und dabei widersprüchliche Angaben zur tatsächlichen Verwendung gemacht hat. Denn selbst wenn die unterschiedliche Bezeichnung des Schlüssels in den verschiedenen Aussagen - wie von der Bw behauptet - logisch erklärbar wäre (Hausschlüssel in der Hand des Chefs = Chefschlüssel), bliebe immer noch offen, was mit den jeweiligen Schlüsseln tatsächlich gemacht wurde. Aufzeichnungen über EV, PV und Werbung existieren nämlich offenbar nicht bzw. wurden laut BP-Bericht nicht vorgelegt. Dadurch ist ein Nachvollziehen der mit diesen Schlüsseln durchgeführten Aktivitäten nicht möglich. Eine Zuschätzung der auf den „Chefschlüssel“ gebuchten Waren kommt der Wahrheit dabei am nächsten, weil im Unternehmen ja noch ein weiterer Schlüssel nämlich der „Serviceschlüssel“ vorhanden war mit dem die Anlage bedient werden konnte, ohne dass Aufzeichnungen gemacht wurden.

Sicherheitszuschlag Gastronomie

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. (vgl. etwa VwGH 20. 9. 2007, 2003/14/0084 oder 24. 2. 2005, 2003/15/0019). Dabei ist davon auszugehen, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH 22. 2. 2007, 2005/14/0111, VwGH 13. 9. 2006, 2006/13/0100 und 0101, VwGH 25. 1. 2006, 2001/13/0274, VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0147 und VwGH 19. 3. 2002, 98/14/0026).

Gerade im Berufungsfall ist hinsichtlich der gewählten Schätzmethode davon auszugehen, dass durch die ungenaue Abrechnung der Schirmbar bzw. die nicht mehr nachvollziehbaren Datenlöschungen weitere Umsätze nicht erfasst wurden. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages entspricht damit jedenfalls den Vorgaben des Gesetzes bzw. der Rechtsprechung.

Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages wiederum hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt (vgl. beispielsweise VwGH 11. 2. 1983, 82/14/0255). Die Zuschätzung in Höhe von 3% der Umsätze erscheint im Berufungsfall besonders in Hinblick auf die Möglichkeit der vollständigen Datenlöschung jedenfalls gerechtfertigt. Eine Zuschätzung in Höhe von 3% des Umsatzes bewegt sich auch im unteren Rahmen dessen, was von der Rechtsprechung als angemessen beurteilt wurde (vgl. zB zuletzt VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164 und VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034: 10% oder VwGH 24.1.2007, 2003/13/0138 sowie jüngst UFS 27.1.2010, RV/2517-W/06: 5%).

Zuschätzung Schiverleih

Die fehlende Verbuchung unzähliger Laufzettel im Schiverleih begründet – wie oben dargestellt – ebenfalls die Berechtigung zu einer Schätzung. Das Vorbringen der Bw, die fehlenden Laufzettel wären auf fehlendes Bargeld, nicht funktionierende Bankomatkarten bzw. Gesinnungswandel zurückzuführen, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung: Hat der potentielle Kunde nicht genügend Bargeld bei sich, so wird ihm üblicherweise in Aussicht gestellt, den Schi später zu bezahlen. Funktioniert eine Bankomatkarte so häufig nicht, dass es zu erheblichen Einnahmenverlusten kommt, so wendet sich der Unternehmer üblicherweise erbost an die Betreiberfirma (dafür gibt es in der Berufung keinen Anhaltspunkt). Auch ist ein „Gesinnungswandel“ nach Ausfüllen eines Laufzettels (mit Name, Gewicht, Fahrkönnen etc) unwahrscheinlich, weil gerade ein solcher Zettel für den Kunden die Ernsthaftigkeit seines Entschlusses dokumentiert. Damit ist die Buchführung auch diesbezüglich mangelhaft.

Die Zuschätzung selbst erfolgte beim Schiverleih durch eine als „Sicherheitszuschlag“ bezeichnete Hinzurechnung von 7% der erklärten Umsätze. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164 unter Hinweis auf VwGH 18. 2. 1999, 96/15/0050). Dass einer solchen Zuschätzung eine gewisse Ungenauigkeit innewohnt versteht sich von selbst. Diese Ungenauigkeit hat allerdings derjenige zu vertreten, der Anlass zur Schätzung gibt (vgl Ritz, BAO³ § 184 Tz 3 und die dort zit. Judikatur).

Im gegenständlichen Fall ist die Zuschätzung jedenfalls nicht überhöht. Der VwGH (20.10.2009, 2006/13/0164 oder VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034) hat beispielsweise 10%, der UFS in letzter Zeit (17.3.2009, RV/0472-G/07) in ähnlichen Fällen auch 20% als angemessen beurteilt. Nachdem die Bw keine für die Höhe der Zuschätzung relevanten Vorbringen gemacht hat bzw. die gemachten Vorbringen der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, kann es im Rahmen der Berufungsentscheidung zu keinem anderen Ergebnis kommen.

Kommt es zur Zuschätzung von bisher nicht erfassten Einnahmen so stellen diese Einnahmen Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG dar. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer dafür entspricht dem Gesetz. Nachdem die Bw betreffend der Umsatzsteuer ohnedies keine eigenen Einwendungen gemacht hat (zB hinsichtlich Steuersatz, Steuerbefreiungen o.ä.) erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

Die Berufung war daher – wie im Spruch ersichtlich – als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 20. April 2010