

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 24. November 2004 betreffend Abweisung eines Antrags auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt ein Unternehmen mit dem Gegenstand Maschinen- und Fertigungstechnik, Industriereinigung. Laut dem anlässlich der Betriebseröffnung eingereichten Fragebogen besteht die Tätigkeit des Bw im Verkauf und in der Reparatur von Reinigungssystemen. Den Gewinn aus dieser Tätigkeit ermittelt der Bw gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen- Ausgabenrechnung.

Anlässlich einer Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter Tz 12 des Prüfungsberichts zur Führung der Aufzeichnungen fest, dass Grundaufzeichnungen (Auftrags- und Arbeitsaufzeichnungen, Lieferscheine, Durchschreibe-Rechnungsbücher) nicht aufbewahrt worden seien und gravierende Mängel bei der Erstellung der Ausgangsrechnungen (zahlreiche fehlende Rechnungen bzw. Rechnungsnummern, zahlreiche Rechnungsstornierungen ohne ausreichende Dokumentation, doppelte Vergabe von Rechnungsnummern, fälschlich

vorgenommene Rechnungsstornierungen) sowie auffällige Abweichungen bei den Rohaufschlägen vorliegen würden.

Aus dem Arbeitsbogen wird dazu festgestellt, dass der Prüfer anhand der Zahlen aus den Einnahmen- Ausgabenrechnungen Rohaufschläge in Höhe von 73 % für das Jahr 1999, von 34 % für das Jahr 2000 und von 21 % für das Jahr 2001 bzw. unter Berücksichtigung einer periodengerechten Abgrenzung von Einnahmen und Wareneinsatz Rohaufschläge in Höhe von 72 % für das Jahr 1999, von 50 % für das Jahr 2000 und von 31 % für das Jahr 2001 errechnet hat.

Auf Grund der festgestellten Mängel nahm der Prüfer unter Tz 17 des Berichts folgende griffweise Hinzurechnung zu den erklärten Einnahmen vor:

Einnahmen lt. Erklärung: 3.529.822,96 5.700.206,68 5.179.612,29
Zuschätzung lt. Tz. 17 30.000,00 100.000,00 600.000,00
Ferner stellte der Prüfer unter Tz. 18 des Berichts fest, dass im Zuge der Abschlussbuchungen Rechnungen storniert worden wären, bei denen die Zahlung jedoch erfolgte und die Storno-Buchungen daher fehlerhaft vorgenommen worden seien. Die betreffenden Beträge in Höhe von netto 59.462,00 S seien daher wieder hinzuzurechnnen.

Das Finanzamt erließ am 9. Juli 2004 im wiederaufgenommenen Verfahren den Prüfungsfeststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

Eine gegen diese Bescheide am 5. August 2004 erhobene Berufung wurde mangels fristgerechter Mängelbehebung – der Berufung fehlte die Begründung – mit Bescheid vom 18. Oktober 2004 für zurückgenommen erklärt.

Mit Schreiben vom 18. November 2004 stellte der Bw den Antrag, die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 gemäß § 299 BAO aufzuheben, da sich der Spruch dieser Bescheide als nicht richtig erweise.

Zur Begründung bringt der Bw in seinem Aufhebungsantrag unter Pkt. 1 „Umsatzhinzurechnungen“ vor, dass die Betriebsprüfung aus den dem Finanzamt vorliegenden Einnahmen- Ausgabenrechnungen 1999 bis 2001 Rohaufschlagskennzahlen errechnet und diese mit Branchenwerten verglichen habe. Anzumerken sei, das das Unternehmen des Bw erst 1999 begonnen habe und im Jahr 1999 Konkurswaren in Höhe von 21.801,85 € unterpreisig erworben worden seien, welche in der Folge mit höheren Rohaufschlägen als die nachfolgend eingekauften Waren hätten veräußert werden können. Weiters sei vorauszuschicken, dass das Unternehmen kein reiner Handelsbetrieb sei, sondern auch Service und Reparaturen an Geräten durchföhre. Daher sei dieser Betrieb als Mischbetrieb einzustufen.

Dem Schreiben sei eine Rohaufschlagsrechnung der Jahre 1999 bis 2003 beigelegt. Die Werte für die Jahre 1999 bis 2001 würden großteils, bis auf die Umsatzzuschätzungen und die Inventur des Jahres 2001, die laut tatsächlicher Aufzeichnungen auf 795.846,00 S korrigiert worden sei, dem Betriebsprüfungsbericht entsprechen.

Da das Unternehmen ein Mischbetrieb sei, seien die Mieterlöse und Dienstleistungen ausgeschieden worden, um eine reine Rohaufschlagsrechnung basierend auf Elektrowarenhandel zu erhalten. Im Jahr 2000 sei ein Auftrag mit einem atypischen Rohaufschlag ausgeschieden worden. Beim Lohnaufwand seien auch die Lohnnebenkosten und die AMS Erstattungen berücksichtigt worden.

Die erwähnte Rohaufschlagsberechnung enthält für den antragsgegenständlichen Zeitraum folgende Werte (in Euro):

	1999	2000	2001
Einnahmen	256.522,23	414.250,18	376.417,11
- atyp. Auftrag		-57.411,54	
+ Kundenford.	9.823,83	31.395,04	11.655,99
	266.346,06	388.233,68	388.073,10
- Miete, Dienstl.	-54.522,94	-36.268,96	-41.448,44
Erlöse Waren	211.823,12	351.964,72	346.624,66
HW Einsatz	142.005,46	199.078,63	213.051,37
Inventurdifferenzen	-14.534,57	-21.804,85	-21.500,00
- Henkel		-12.534,17	
+ Lohnaufwand	11.900,39	50.802,53	64.323,09
WES+Personal	139.371,28	210.745,73	246.281,65
RA in %	51,98%	67,01%	40,74%

Für die Jahre 2002 und 2003 zeigt die Berechnung Rohaufschläge in Höhe von 45,02 % und 46,63 %.

Im Aufhebungsantrag wird weiter ausgeführt, dass sich diese Rohaufschläge auch in den Branchenkennzahlen „Elektrowarenhandel 1999 bis 2002“, veröffentlicht von der Raiffeisenlandesbank Niederösterreich-Wien und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, mit durchschnittlichen Deckungsbeiträgen 1999/2000 in Höhe von 41,03 %, 2000/2001 in Höhe von 36,75 % und 2001/2002 in Höhe von 38,06 % widerspiegeln würden. In den Jahren 1999 und 2000 sei der Rohaufschlag wegen der günstig eingekauften, mit einem höheren Rohaufschlag verkauften Konkursware höher. Das schlechtere Ergebnis des Jahres 2001 hätte durch Umstrukturierungen im Personalbereich und neue Aufträge in den Jahren 2002 und 2003 wieder verbessert werden können.

Eine Umsatzzuschätzung auf Grund der Branchenkennzahlen erscheine daher nicht haltbar, zumal die Einnahmen-Ausgabenrechnung des Bw eine genaue Periodenabgrenzung und damit eine genau Kennzahlenermittlung nicht zulasse. Durch Einbeziehung der Inventur, der

Veränderung der Kundenforderungen und Ausgrenzung atypischer Geschäftsfälle sei versucht worden, diesem Mangel entgegenzuwirken.

Der Bw begründet seinen Aufhebungsantrag unter Pkt. 2 „Ungerechtfertigte Rechnungsstornos“ ferner damit, dass die Betriebsprüfung Rechnungsstornos und Gutschriften im Jahr 2000 in Höhe von brutto 71.354,40 S nicht anerkannt habe. Laut der dem Antrag beiliegenden Auflistung habe der Bw zu jeder Verbuchung Aufklärung geben können. Teilweise handle es sich um Rechnungen, welche storniert und zu einem späteren Zeitpunkt nochmals oder korrigiert erstellt worden seien. Andererseits gäbe es Stornos, da der Auftrag zwar erteilt, aber letztlich nicht zustandegekommen sei, weil der Kunde bei einem anderen Lieferanten gekauft habe.

Welche Beträge die Betriebsprüfung letztlich nicht anerkannt habe, sei nicht bekannt. Bekannt sei lediglich die Gutschrift der Fa. A in Höhe von 35.000,00 S. Hier sei vom damaligen Meister ein Gerät in Auftrag gegeben und vom Bw fakturiert worden. Die Firma habe das Gerät letztlich bei einem Konkurrenzunternehmen gekauft. Die diesbezügliche Rechnung hätte daher storniert werden müssen. Der Rest von 24.462,00 S netto könne jederzeit aufgeklärt werden, wenn dem Bw die entsprechenden Kunden und Gutschriftennummern genannt würden.

Dem Antrag beigelegt ist eine mit 17. November 2004 datierte Bestätigung der Fa. A, die besagt, dass die Fa. A im Jahr 2000 vom Unternehmen des Bw keine Eingangsrechnung eingebucht oder auch bezahlt habe.

Das Finanzamt wies den Aufhebungsantrag mit Bescheid vom 24. November 2004 ab. In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, dass eine Aufhebung nach § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze und eine solche Maßnahme außerdem im Ermessen der Abgabenbehörde stehe.

Soweit der Bw die Rechtswidrigkeit der griffweisen Hinzurechnungen einwende, sei festzuhalten, dass die Rohaufschlagsberechnung des Bw Mieterlöse und Dienstleistungen enthielte, deren Höhe nicht dokumentiert sei. Es sei auch nicht dokumentiert, warum der ausgeschiedene Auftrag einen atypisch hohen Rohaufschlag aufweisen würde. Auch die Grundlagen der zum Vergleich angebotenen Branchenkennzahlen und deren allgemeine Gültigkeit seien nicht dokumentiert. Schließlich übersehe der Bw, dass sich die Umsatzzuschätzungen keineswegs nur auf eine Kalkulation, sondern auch auf zahlreiche gravierende Grundaufzeichnungs- und Rechnungsmängel stützen würden, welche im Zuge der Betriebsprüfung eingehend dokumentiert und besprochen worden seien.

Betreffend Rechnungsstornos weist das Finanzamt in der Bescheidbegründung darauf hin, dass dem Bw im Zuge der Prüfung die fraglichen Belege vorgehalten worden wären und dazu keine Aufklärung erfolgt sei. Es handle sich dabei um folgende Geschäftsfälle:

Beleg	Datum	Nettobetrag	Kunde
AR 20001839	28.11.2000	15.456,00	K
AR 20001773	9.11.2000	35.000,00	A
AR991599	6.9.2000	4.206,00	Z
AR 991689	11.10.2000	4.800,00	G
		59.462,00	

Die Rechtmäßigkeit der Stornos sei weder im Zuge der Prüfung noch im Aufhebungsantrag erwiesen worden. Vermerke wie „Ware retour“ oder „Zahlungseingang fehlt“ würden noch keine Rechtswidrigkeit der Bescheide gewiss machen. Auch durch die per Telefax übermittelte Bestätigung des Kunden, eine Eingangsrechnung sei weder gebucht noch bezahlt worden, sei nicht gewiss, dass eine Leistung nicht stattgefunden hat.

Im Übrigen sei im Rahmen der durch § 299 BAO gebotenen Ermessensübung zu berücksichtigen, dass die offenen Fragen bereits im Zuge der Betriebsprüfung im April 2004 mehrfach eingehend erörtert worden seien. Der Bw habe jedoch schon damals keine entsprechenden Aufklärungen gegeben. Es käme einer Konterkarierung des Prinzips der Rechtssicherheit gleich, wenn Maßnahmen gemäß § 299 BAO ausschließlich aus der Begründung heraus getroffen würden, dass eine hinreichend bemessene Frist gemäß § 275 BAO nicht genutzt wurde, nachdem zuvor schon Fragen monatelang ungeklärt blieben. Unter Zugrundelegung der Prinzipien des § 20 BAO wäre daher dem Interesse des Abgabengläubigers an der Rechtskraft der Vorrang einzuräumen.

In der gegen den abweisenden Bescheid erhobenen Berufung wendet der Bw ein, dass die Höhe der Mieterlöse und Dienstleistungen sehr wohl dokumentiert und jederzeit nachzuweisen sei. Das Ausscheiden eines Auftrages sei mit dessen außergewöhnlichen Höhe begründbar. Betreffend Branchenkennzahlen verweist der Bw erneut darauf, dass sein Betrieb kein reiner Handelsbetrieb sei, da auch Reparaturen und andere Dienstleistungen durchgeführt würden. Daher wären die Kennzahlen eines Handelsbetriebes nicht anwendbar und seien die im Bescheid angebotenen Kennzahlen zum Vergleich angeführt worden.

Die gravierenden Grundaufzeichnungs- und Rechnungsmängel werden in der Berufung damit begründet, dass ein fehlerhaftes Fakturierungsprogramm verwendet worden sei. Die Fehler seien leider nicht mehr behebbar gewesen.

Zur Frage der Rechnungsstornos führt der Bw aus, dass die Stornierungen und Umbuchungen von seiner Gattin genauestens aufgelistet und begründet sowie mit dem Prüfer durchgearbeitet und besprochen worden seien. Der Vorwurf, es seien keinerlei Aufklärungen gegeben worden, sei daher nicht berechtigt.

Der Bw habe bereits seinerzeit angeboten, mit der Fa. A Kontakt aufzunehmen, da dieser Fall tatsächlich ein berechtigtes Storno darstelle. Dies habe die Fa. A auch belegt. Es könne daher

nicht willkürlich behauptet werden, dass dieses Geschäft sehr wohl abgewickelt wurde, obwohl das Gegenteil bewiesen sei.

Der restliche Betrag von 24.462,00 S sei, wie bereits seinerzeit dem Prüfer mitgeteilt, berechtigt, da der damalige Steuerberater Falschbuchungen durchgeführt habe, die bis heute nicht nachvollziehbar seien.

Der Bw habe schon im Zuge der Prüfung mehrmals mitgeteilt, über längere Zeit jede Tätigkeit im Betrieb selbst durchgeführt zu haben. Auf Grund dieser großen Belastung seien Fehler nur menschlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

§ 299 BAO in der seit 1. Jänner 2003 geltenden Fassung gestattet Aufhebungen nur mehr wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhalts (Ritz, BAO-Handbuch, S. 246). Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig bzw. rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 299 Tz 9 und 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit genügt nicht (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127).

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 52).

2.1. Der Bw sieht eine Rechtswidrigkeit der vom Aufhebungsantrag betroffenen Bescheide zunächst darin gelegen, dass eine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes nicht bestanden, sohin das Finanzamt das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 184 BAO zu Unrecht angenommen hätte.

Begründet wird diese Ansicht damit, dass die Betriebsprüfung die aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen des Bw errechneten Rohaufschlagskennzahlen mit Branchenwerten verglichen habe, eine Umsatzzuschätzung auf Grund der Branchenkennzahlen jedoch aus den im Aufhebungsantrag näher dargelegten Umständen nicht haltbar erscheine.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw schon deshalb keine Rechtswidrigkeit der auf den Feststellungen der Betriebsprüfung beruhenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide

1999 bis 2001 auf, weil die Betriebsprüfung weder einen Vergleich mit Branchenkennzahlen noch eine Schätzung auf Grund von Branchenkennzahlen vorgenommen hat.

Die Betriebsprüfung leitete die Schätzungsbefugnis vielmehr, wie den unter Tz 12 des Prüfungsberichts getroffenen Feststellungen zu entnehmen ist, aus einer Reihe von Aufzeichnungsmängeln sowie auffallenden Abweichungen bei den Rohaufschlägen her. Diese Feststellungen führten nicht zu einer kalkulatorischen Schätzung, sondern zu einer grifffreien Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen.

Die Ausführungen im Aufhebungsantrag sind im Übrigen auch nicht geeignet, die Feststellung von in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraumes stark schwankenden Rohaufschlägen zu widerlegen. Die vom Bw angestellte Berechnung mit Rohaufschlägen von 51,98 %, 67,01 % und 40,74 % lässt vielmehr ebenfalls erhebliche Schwankungen erkennen, ohne eine nachvollziehbare Erklärung für diese Schwankungen zu bieten. So behauptet der Bw zwar, günstig eingekauft Konkursware hätte in den Jahren 1999 und 2000 höhere Rohaufschläge bewirkt. Er unterlässt es aber konkret darzutun, mit welchen Rohaufschlägen diese Waren jeweils verkauft wurden und wie sich diese Rohaufschläge auf den vom Bw errechneten durchschnittlichen Rohaufschlag auswirkten bzw. welche Rohaufschläge sich bei Herausfiltern der für die Konkursware erzielten atypischen Rohaufschläge ergeben würden. Davon abgesehen ist es auch nicht augenscheinlich, dass bei einem Wareneinsatz von insgesamt rd. 340.000,00 € in den Jahren 1999 und 2000 die vom Bw ins Treffen geführte Konkursware im Wert von rd. 22.000,00 € nennenswerte Auswirkungen auf den durchschnittlichen Rohaufschlag gehabt hätte.

Der Bw bleibt auch eine Erklärung für das von ihm so bezeichnete „schlechtere Ergebnis“ des Jahres 2001 und damit das auffallende Absinken des Rohaufschlags in diesem Jahr schuldig. Dass das schlechtere Ergebnis durch Umstrukturierungen im Personalbereich und neue Aufträge verbessert worden sei, erklärt noch nicht das Absinken des Rohaufschlags im Jahr 2001. Auch ist nicht nachvollziehbar, dass die Ursachen für das „schlechtere Ergebnis“ in überhöhten Personalausgaben gelegen wären, zumal die vom Bw behaupteten Umstrukturierungen im Personalbereich angesichts eines in den Jahren 2002 und 2003 mit rd. 69.000,00 € und 94.000,00 € gegenüber den Vorjahren (z.B. 2001: rd. 64.000,00 €) erheblich gestiegenen Lohnaufwands nicht erkennbar sind. Inwiefern neue Aufträge in den Jahren 2002 und 2003 das Ergebnis verbessert hätten, wurde gleichfalls nicht nachvollziehbar gemacht.

Auch wurde, wie der im Arbeitsbogen einliegenden Kennzahlenermittlung zu entnehmen ist, das Absinken der Rohaufschläge im Laufe des Prüfungsverfahrens, dem Vorbringen im Aufhebungsantrag widersprechend, mit einem erhöhten Verkauf von Maschinen, für welche geringere Rohaufschläge bestehen würden, begründet. Von der Uneinheitlichkeit der

Argumentation des Bw abgesehen fehlt auch für diese Erklärung des Absinkens der Rohaufschläge eine nachvollziehbare Darstellung.

Inwiefern den Branchenkennzahlen für den Elektrowarenhandel bzw. den daraus herausgegriffenen Deckungsbeitragssätzen Aussagekraft in Bezug auf die Branchenüblichkeit der vom Bw für seinen im Verkauf und in der Reparatur von Reinigungssystemen bestehenden Betrieb errechneten Rohaufschläge zukommen soll, wird ebenfalls nicht näher erläutert. Da der Bw keinen Elektrowarenhandel betreibt, ist nicht einsichtig, wie er durch ein Ausscheiden der in seinem Betrieb erzielten Dienstleistungserlöse zu einer Rohaufschlagsrechnung „basierend auf Elektrowarenhandel“ gelangen könnte.

Die Rohaufschlagsberechnung des Bw ist ferner insofern unschlüssig, als zwar – der offensichtlichen Absicht, Rohaufschläge nur für die vom Bw gehandelten Waren darzustellen, entsprechend – die Dienstleistungserlöse ausgeschieden werden, der mit dem Erzielen dieser Erlöse verbundene Lohnaufwand aber in der Berechnung enthalten ist. Bezieht man die Dienstleistungserlöse in die Berechnung des Bw ein, so ergibt sich im Übrigen das auch aus der Kennzahlenermittlung der Betriebsprüfung gewonnene Bild seit dem Jahr 1999 fallender Rohaufschläge:

	1999	2000	2001
Erlöse gesamt	266.346,06	388.233,68	388.073,10
WES+Personal	139.371,28	210.745,73	246.281,65
RA in %	91,11%	84,22%	57,57%

2.2. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung ferner u.a. zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Das Vorliegen der von der Betriebsprüfung aufgezeigten Aufzeichnungsmängel, insbesondere die Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen, wird vom Bw nicht in Abrede gestellt. Der Hinweis auf ein fehlerhaftes Fakturierungsprogramm und auf große Arbeitsbelastung ändert am Bestehen dieser Mängel nichts.

Vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (VwGH 10.3.1994, 93/15/0168).

So gehören etwa Lieferscheine zu den von der Aufbewahrungspflicht im Sinne des § 132 Abs. 1 BAO umfassten Unterlagen und berechtigt ein Unterbleiben der Aufbewahrung zur Schätzung (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Die in Tz 12 des Prüfungsberichts weiters erwähnten Auftrags- und Arbeitsaufzeichnungen sowie Durchschreibe-Rechnungsbücher erlauben eine Kontrolle der Einnahmen bzw. eine Überprüfung, ob sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig erfasst wurden und gehören daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats ebenfalls zu den gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtigen Belegen. Die Nichtaufbewahrung dieser Aufzeichnungen berechtigt ebenfalls zur Schätzung.

Der Bw hat ferner in zahlreichen Fällen verbuchte bzw. aufgezeichnete Einnahmen wieder storniert, ohne diese Stornierungen durch aussagekräftige Unterlagen begründen zu können. Die handschriftlichen Anmerkungen auf den dem Aufhebungsantrag beigelegten Ablichtungen des Kontos „Einnahmen 20 %“ sowie die auf der Auflistung der Gutschriften/Stornierungen enthaltenen Erläuterungen vermögen eine Dokumentation, also eine auf entsprechende Belege bezogene Darlegung der Gründe für die Stornierung nicht zu ersetzen. Die Vielzahl der unbelegt vorgenommenen Stornierungen gibt gleichfalls Grund zu der Annahme, dass Einnahmen unerfasst geblieben sind.

Aus § 131 Abs. 1 Z 5 BAO, wonach die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist, ist die Verpflichtung, Geschäftsfälle auch in ihrer zeitlichen Komponente festzuhalten, abzuleiten. Die Belegnummerierung ist darüber hinaus auch deshalb geboten, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren (vgl. VwGH 28.5.2002, 98/14/0097).

Die fehlende Nummerierung von Rechnungen und die doppelte Vergabe von Rechnungsnummern stellen daher ebenfalls Aufzeichnungsmängel dar, die im Zusammenhang mit den sonstigen von der Betriebsprüfung aufgezeigten Mängeln gleichfalls eine unvollständige Erfassung der Einnahmen besorgen lassen.

Die Befugnis bzw. Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln, ergab sich für das Finanzamt bereits aus den festgestellten Aufzeichnungsmängeln. Auch das nicht nachvollziehbare auffallende Absinken der Rohaufschläge berechtigte das Finanzamt insbesondere in Verbindung mit den Aufzeichnungsmängeln zu der Annahme, dass das ausgewiesene Ergebnis nicht richtig und daher im Wege einer Schätzung zu korrigieren ist.

Gegen die Höhe der grifffreien Schätzung der Sicherheitszuschläge hat der Bw nichts vorgetragen. Angesichts der festgestellten Mängel vermag der unabhängige Finanzsenat in den zugerechneten Beträgen – diese liegen im Jahr 1999 bei rd. 0,9 %, im Jahr 2000 bei rd. 1,8 % und im Jahr 2001 bei rd. 11,6 %, jeweils der erklärten Einnahmen – eine „Überschätzung“ nicht zu erkennen. Auch kann keine Unschlüssigkeit darin erblickt werden,

dass die Sicherheitszuschläge in den einzelnen Jahren dem (ungeklärten) Abfallen der Rohaufschläge Rechnung tragend angestiegen sind.

Da das Finanzamt seine Schätzungsbefugnis zu Recht in Anspruch genommen und auch die Durchführung der Schätzung zu keinem rechtswidrigen Ergebnis geführt hat, haftet den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2001 die vom Bw unter Pkt. 1 seines Aufhebungsantrags behauptete, zu einer Aufhebung nach § 299 BAO berechtigende Rechtswidrigkeit nicht an.

3.1. Unter Pkt. 2 seines Aufhebungsantrags sieht der Bw eine inhaltliche Rechtswidrigkeit darin, dass in den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2000 bestimmte Rechnungs- bzw. Einnahmenstornierungen basierend auf den zu Tz 18 des Prüfungsberichts getroffenen Feststellungen zu Unrecht nicht anerkannt und die betreffenden Beträge in Höhe von netto 59.462,00 S daher zu Unrecht umsatz- und gewinnerhöhend hinzugerechnet worden wären.

Die fraglichen Beträge bzw. Stornobuchungen betreffen vier vom Bw ausgestellte Rechnungen über netto 15.456,00 S (K), 35.000,00 S (A), 4.206,00 S (Z) und 4.800,00 S (G).

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist zu den in Rede stehenden Stornierungen vermerkt, dass betreffend Rechnung K der stornierte Rechnungsbetrag laut Abgabepflichtigem vereinnahmt worden sei, dass es betreffend Rechnung A für die Stornierung keinerlei Dokumentation gäbe bzw. laut Abgabepflichtigem das fakturierte Gerät nie ausgeliefert, die Rechnung aber sofort bei Auftragserteilung ausgefertigt worden sei, dass die Rechnung Z zweimal storniert worden sei, und dass betreffend Rechnung G der Rechnungsbetrag laut Abgabepflichtigem inkassiert worden sei.

Der Bw stützt sein Aufhebungsbegehren zum einen auf eine mit dem Aufhebungsantrag vorgelegte Bestätigung der Fa A, welche besagt, dass diese im Jahr 2000 eine Eingangsrechnung des Bw weder bezahlt noch eingebucht habe. Zum anderen behauptet er, dass der Rest von netto 24.462,00 S jederzeit aufgeklärt werden könne.

In der Berufung erklärt der Bw, dass die Hinzurechnung von 24.462,00 S berechtigt sei, da der damalige Steuerberater bis heute nicht nachvollziehbare Stornobuchungen durchgeführt habe. Die Behauptung inhaltlicher Rechtswidrigkeit bezieht sich demzufolge nur mehr auf die an die Fa. A gelegte Rechnung über netto 35.000,00 S.

Eine Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt die Gewissheit einer solchen voraus.

Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass im Fall eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Wiederaufnahmswerber behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes ist (vgl. die bei Ritz, a.a.O.,

§ 303 Tz 32 zitierte Judikatur). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats lässt sich diese Rechtsprechung auch auf den vorliegenden Fall eines seit 1. Jänner 2003 möglichen Antrags auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO übertragen. Es liegt daher am Antragsteller, das Vorliegen der zu einer Aufhebung berechtigenden Gewissheit der Rechtswidrigkeit darzutun.

Eine Gewissheit darüber, dass der Betrag von 35.000,00 S zu Unrecht hinzugerechnet wurde und die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 daher insoweit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet wären, zeigt der Bw mit seinem Vorbringen jedoch nicht auf.

Die Frage, ob der Bw im Jahr 2000 die strittige Einnahme erzielt hat, war vom Finanzamt im Wege der Beweiswürdigung zu beantworten. Der Beweiswürdigung des Finanzamts lag bei Erlassung der antragsgegenständlichen Bescheide folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw hat die an die Fa. A gelegte Rechnung am 9. November 2000 als Betriebseinnahme erfasst und diese Einnahme am 31. Dezember 2000 wieder storniert, ohne einen Beleg für diese Stornierung vorlegen zu können. Auch findet sich auf dem Kontoblatt „Einnahmen 20 %“ kein Hinweis auf den Anlass für die Stornierung der bereits aufgezeichneten Einnahme. Der Bw erklärte im Zuge der Betriebsprüfung, das an die Fa. A fakturierte Gerät sei sofort bei Auftragerteilung fakturiert, letztlich aber nicht ausgeliefert worden.

Bei dieser Sachlage mussten aber Zweifel an der Richtigkeit der Stornierung auftreten, zumal der Bw zum 31. Dezember 2000 weitere Einnahmen zu Unrecht bzw. ohne hinreichende Dokumentation storniert hat. Die Erklärung, das an die Fa. A fakturierte Gerät sei sofort bei Auftragerteilung fakturiert, letztlich aber nicht ausgeliefert worden, ist nicht geeignet, diese Zweifel zu zerstreuen. Es ist zum einen ungewöhnlich, eine Rechnung sofort bei Auftragerteilung auszustellen und den betreffenden Rechnungsbetrag bereits vor Erfüllung des Auftrags in den Aufzeichnungen als Betriebseinnahme zu erfassen, und zum anderen ist es auffällig, dass es zwar die besagte Rechnung, für das Unterbleiben der Ausführung des Auftrags über immerhin 35.000,00 S bzw. die Stornierung der bereits erfassten Einnahme in dieser Höhe keinerlei Unterlagen (wie etwa Schriftverkehr, Telefax-Verkehr, Gesprächsnachricht) gibt. Es wäre Sache des Bw gewesen, die Einnahmenstornierung durch aussagekräftige Unterlagen bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Stornierung zu belegen. Solche Unterlagen hat der Bw aber auch nach Aufgreifen dieses Mangels durch die Betriebsprüfung nicht bereitgestellt. Er hat sich vielmehr auf die unbelegt gebliebene Behauptung, das bereits fakturierte Gerät sei letztlich nicht ausgeliefert worden, zurückgezogen. Der behauptete Stornierungsgrund wurde daher nicht nachgewiesen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats berechtigte dieser Sachverhalt das Finanzamt bei Erlassung der antragsgegenständlichen Bescheide im Rahmen der Beweiswürdigung zu der Annahme, dass die Stornierung der Einnahme zu Unrecht erfolgte und der stornierte Betrag daher steuerlich hinzuzurechnen ist.

Die mit dem Aufhebungsantrag vorgelegte Bestätigung der Fa. A reicht nicht aus, die Unrichtigkeit dieses Ergebnisses der Beweiswürdigung als gewiss erscheinen zu lassen.

Dass die Fa. A im Jahr 2000 eine Rechnung des Bw weder eingebucht noch bezahlt habe, schließt nämlich nicht aus, dass ein Ankauf bzw. eine Bezahlung des Gerätes außerhalb des Rechnungswesens der Fa. A stattgefunden hat.

Überdies bleibt immer noch unklar, warum der Bw bereits bei Auftragserteilung eine Rechnung ausgestellt und den Vorgang bereits im Zeitpunkt der Auftragserteilung, als die Ausführung des Auftrags und damit das tatsächliche Realisieren eines Erfolges aus diesem Auftrag noch ungewiss waren, einnahmenwirksam erfasst haben soll.

Damit ist weiterhin nicht ausgeschlossen, dass der Auftrag im Zeitpunkt der Erfassung der Betriebseinnahme nicht bloß erteilt, sondern bereits ausgeführt war.

Für die Würdigung des Vorbringens des Bw ist ferner von Bedeutung, dass er im Aufhebungsantrag noch behauptet, auch die Stornierung der Einnahmen in Höhe von 24.462,00 S jederzeit aufklären zu können bzw. unter Hinweis auf die dem Aufhebungsantrag beigelegte Auflistung, die auch die Stornierung dieser Einnahmen enthält, erklärt, jede Verbuchung aufgeklärt zu haben, um die Unrichtigkeit dieser Stornierungen dann in der Berufung einzubekennen. Dieses Verhalten lässt ein Bemühen des Bw, den Sachverhalt im Zusammenhang mit den nicht dokumentierten Einnahmenstornierungen restlos aufzuklären, nicht erkennen, ein Umstand, der der Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Bw insgesamt abträglich ist.

Da der Bw damit eine Gewissheit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 nicht dargetan hat, ist eine Aufhebung dieser Bescheide gemäß § 299 BAO nicht zulässig.

3.2. Das Finanzamt hat in seinem den Aufhebungsantrag abweisenden Bescheid zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Aufhebung nach § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liegt und dass selbst dann, wenn die Bestätigung der Fa. A eine Fehlerhaftigkeit der antragsgegenständliche Bescheide aufzeigen würde, die bei Ermessensentscheidungen zu treffende Interessensabwägung zur Unterlassung einer Bescheidaufhebung zwingen würde.

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem

Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 14.3.1990, 89/13/0115).

Das Abwägen der Interessen hat alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Von Bedeutung ist dabei auch, dass ein Bescheid nur insgesamt aufgehoben werden kann, eine Aufhebung daher auch zur Beseitigung der fehlerfreien Bescheidteile führt.

Die gegenständliche Einnahmenstornierung wurde, wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid festhält, bereits im Zuge der Betriebsprüfung im April 2004 mehrfach eingehend erörtert. Der Bw hatte daher bereits während des Prüfungsverfahrens Kenntnis davon, dass der Stornierung mangels Nachweises der näheren Umstände die steuerliche Anerkennung versagt werden wird. Er hat es dennoch unterlassen, aussagekräftige Beweismittel beizusammenschaffen, und sich auf die unbelegte Behauptung, die fakturierte Ware wäre nicht ausgeliefert worden, beschränkt.

Wenn der Bw einwendet, er habe seinerzeit angeboten, mit der Fa. A Kontakt aufzunehmen, so ist dem entgegenzuhalten, dass er nicht gehindert war, eine solche Kontaktaufnahme sofort nach den – ohnehin mehrfachen - Vorhaltungen durch die Betriebsprüfung herbeizuführen. Abgesehen davon, dass der Bw bereits im Zeitpunkt der Einnahmenstornierung durch die Beschaffung und Aufbewahrung aussagekräftiger Belege für eine entsprechende Dokumentation zu sorgen gehabt hätte, wäre es jedenfalls nach Aufzeigen dieses Mangels durch die Betriebsprüfung seine Sache gewesen, alles zur Aufklärung und zum Nachweis der für die Einnahmenstornierung maßgeblichen Umstände Erforderliche zu tun. Dadurch, dass der Bw entsprechende Schritte zur Aufklärung des Sachverhalts nicht gesetzt hat, hat er dazu beigetragen, dass die Nichtanerkennung der Einnahmenstornierung Eingang in die antragsgegenständlichen Bescheide gefunden hat. Der Bw hat daher eine allfällige Fehlerhaftigkeit der Bescheide verursacht, er hat die seiner Behauptung zufolge rechtswidrige Situation herbeigeführt. Damit hat er ein Verhalten gesetzt, welches ein berücksichtigungswürdiges Interesse des Bw an der Durchbrechung der Rechtskraft der antragsgegenständlichen Bescheide und damit der Beseitigung auch der fehlerfreien Bescheidteile nicht zu begründen vermag.

Selbst wenn daher durch die Bestätigung der Fa. A eine Rechtswidrigkeit der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 mit Gewissheit dargetan würde, wäre im Rahmen der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtmäßigkeit einzuräumen.

Da das Finanzamt aus den dargelegten Gründen eine Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 zu Recht abgelehnt hat, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.