



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Lebensmittelhandel, G., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Hans Lehofer und Mag. Bernhard Lehofer, Verteidiger in Strafsachen, 8010 Graz, Kalchberggasse 6/1. Stock, vom 9. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben ergeben sich gegenüber den Berufungsvorentscheidungen vom 23. Juni 2008 keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG in allen Streitjahren festgestellten Buchführungsmängel – mehrmalige Eintragungen im Kassabuch nicht am Tag der Bezahlung; Nachschreibung der

Einnahmenaufzeichnungen des Monates Oktober 2003; fehlende Registrierkassenstreifen; ungeklärte Herkunft der Geldmittel für Bareinlagen; fehlende Inventuren; mehrmalige Nichterfassung von Wareneinkäufen; Schätzung des täglichen Kebab-Umsatzes mit € 300,00 brutto (vgl. Bericht vom 5. Dezember 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1) – seien die Umsätze und Gewinne gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Da keine Inventuren vorgelegt worden seien, entspreche der Wareneinsatz dem Wareneinkauf. Der bei der Vorgängerfirma Bw. KEG erklärte Aufschlag für den Gemischtwarenhandel betrage 32 % und werde auch beim Einzelunternehmen für die Schätzung herangezogen. Der tägliche Umsatz aus dem Verkauf von Kebab (ein großer Spieß) betrage nach eigenen Angaben € 270,00, was bei einer wöchentlichen Offenhaltung von sechs bzw. sieben Tagen (2005) einen Jahresumsatz in Höhe von € 81.000,00 (300 Tage x € 270,00) bzw. € 94.500,00 (350 Tage x € 270,00) [2005] ergebe. Ein Spieß wiege zwischen 30 und 35 kg, wobei die Ausbeute pro kg sechs bis sieben Portionen betrage. Bei einem Verkaufspreis von € 2,00 pro Portion ergebe sich ein Tagesumsatz zwischen € 360,00 und € 490,00, was einen Mittelwert von € 425,00 (€ 385,00 netto gerundet) pro Tag ergebe. Demnach betragen die Jahresumsatzdifferenzen im Vergleich mit den eigenen Jahresumsatzangaben (€ 270,00 pro Tag): € 23.000,00 (2002); € 34.500,00 (2003 und 2004) und € 40.250,00 (2005). Überdies seien auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel, der ungeklärten Einlagen und nicht erfassten Wareneinkäufe (2002: 5,40 %; 2003: 8,80 %; 2004: 30,90 % und 2005: 11,32 %) den erklärten Umsätzen und Gewinnen monatliche Sicherheitszuschläge in Höhe von € 1.000,00 bzw. € 3.000,00 (2004), die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterworfen werden, hinzuzurechnen. Die dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterliegenden Umsätze seien in Höhe von € 50,00/Tag zu schätzen (vgl. Bericht vom 5. Dezember 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2). Im Rahmen der Schätzung der Gewinne wurde der auf die Umsatzzuschätzung entfallende Wareneinkauf unter Zugrundelegung eines Aufschlagsmittelwertes von 290 % beim Verkauf von Kebab als Betriebsausgabe entsprechend berücksichtigt (vgl. Bericht vom 5. Dezember 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 4).

Gegen die auf dieser Basis im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, sowie gegen die Wiederaufnahmebescheide hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

- a) Im Einkommensteuerbescheid 2002 würde ihm ein Gewinn in Höhe von € 92.974,01 zugewiesen, der fälschlicherweise auch den im zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid 2002 der Bw. Obst- und Gemüse OEG ausgewiesenen Gewinnanteil des Mitgeschafters Jürgen X. mitumfasste.

- b) In der unter Tz 2 des Außenprüfungsberichtes dargestellten Ermittlung der dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterliegenden Umsätze sei versehentlich der 32 %ige Aufschlag, mit dem die Erlöse aus dem Gemischtwarenhandel ermittelt worden seien, nochmals zugerechnet worden, weshalb die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterworfenen Umsätze und in der Folge auch die Gewinne um € 12.183,05 (2002); € 14.857,12 (2003); € 9.903,41 (2004) und € 10.784,17 (2005) zu hoch seien.
- c) Bei der unter Tz 3 des Berichtes enthaltenen Darstellung der dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterliegenden Umsätze seien versehentlich nicht nur die im Rahmen der Prüfung geschätzten Gesamterlöse von € 50,00 pro Tag, sondern zusätzlich auch die von ihm erklärten Umsätze enthalten. Überdies seien die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen nicht nachvollziehbar, denn die Summe aus der unter Tz 2 ermittelten Erlöse und der festgestellten Eigenverbrauchswerte würden wesentlich niedrigere Beträge [€ 136.685,36 (2002); € 190.940,14 (2003); € 194.506,11 (2004) und € 193.389,25 (2005)] ergeben.
- d) Bei den unter Tz 1 des Berichtes als gravierend angeführten Buchführungsmängeln handle es sich teilweise um Bagatellen (Groschenbeträge) und teilweise würden Argumente angeführt, die keine Buchführungsmängel darstellten (fehlende Inventuren, unzureichender Herkunftsnnachweis der eingelegten Geldmittel). Auch die Annahme von Mindesttageslösungen sei bereits eine vorgenommene Schätzung und kein Buchführungsmangel. Die Tatsache, dass die Tagesdaten eines einzigen Monats in der Monatsziffer fortlaufend konsequent falsch bezeichnet worden seien, komme auch bei Abgabepflichtigen mit deutscher Muttersprache immer wieder vor und sei gerade bei Abgabepflichtigen ausländischer Herkunft wohl kein Beweis für nicht ausreichend zeitnah geführte Grundaufzeichnungen. Schon vor diesem Hintergrund sei die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde dem Grunde nach äußerst zweifelhaft.

Aus der vom Finanzamt angewandten Schätzungsmethode ergebe sich, dass der Bw., der sein Geschäft lediglich 13 Stunden pro Tag geöffnet habe, 16,3 Portionen Kebab pro Stunde verkauft haben müsse. Dies bedeute, dass alle 3,7 Minuten eine Portion und das durchgehend von 8:00 Uhr bis 21:00 Uhr und zwar in allen geprüften Jahren verkauft worden sei.

Diese Art der Schätzung entbehere bei einem Geschäft in dieser Lage und mit dieser Organisation und dem festgestellten Geschäftsumfang jeglicher Plausibilität. In Wahrheit werde zwar in der Tat ein Spieß pro Tag verbraucht, was jedoch keineswegs auch automatisch verkauft bedeute. Unberücksichtigt geblieben sei, dass auf Grund des hohen Fettanteiles der Spieße in etwa zehn Kilogramm eines Spießes von vorne herein nicht verkauflich seien, wodurch sich ein Spieß auf durchschnittlich 22,5 verkaufbare Kilogramm

reduziere. Auch der gerade in diesem Gewerbe logische Verderb, der rund 3 kg pro Spieß betrage, sei überhaupt nicht berücksichtigt worden. Weiters sei der Eigenverbrauch lediglich bei der Umsatzsteuerberechnung, nicht jedoch bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden.

Zudem seien über diese ohnehin schon völlig unplausible Schätzung hinaus noch Unsicherheitszuschläge in Höhe von € 1.000,00 bis € 3.000,00, das seien immerhin weitere 500 bis 1.500 Portionen pro Monat, hinzugerechnet worden. Damit seien vollkommen unrealistische Verkaufshypothesen der Besteuerung zu Grunde gelegt und damit das Gebot der amtswegigen Objektivität und Vorsicht bei der Schätzung grundlegend missachtet worden.

Inwieweit der angenommene Aufschlag von 32 % auf den wahren Einkauf des Gemischtwarenhandels objektiv und nachvollziehbar ermittelt worden sei, ergebe sich aus den getroffenen Prüfungsfeststellungen nicht. Dies gelte auch für die unter Tz 2 vorgenommene Zuschätzung der 20 %igen Entgelte in der pauschalen Höhe von € 50,00 pro Tag, die nicht weiter begründet werde und damit den Eindruck der Willkürlichkeit erwecke.

Das Finanzamt hat die teilweise stattgebenden Berufungsentscheidungen im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Ad a) Dem Antrag auf Berücksichtigung des Gewinnanteiles von Jürgen X. in Höhe von € 209,69 im Jahr 2002 werde stattgegeben.

Ad b) Dem Antrag, dass der 32 %ige Aufschlag bei den 10 %igen Erlösen doppelt berücksichtigt worden sei, könne nicht stattgegeben werden, weil die Berechnung nicht vom erklärten Erlös, sondern vom Einkauf ausgehe und daher der Aufschlag dem Wareneinkauf hinzuzurechnen sei.

Ad c) Da die im Zuge der Außenprüfung mit € 50,00/Tag geschätzten 20 %igen Umsätze tatsächlich auch die erklärten Umsätze beinhalten würden, sei dem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen; der erklärte Eigenverbrauch in Höhe von € 266,67 (2002) und € 300,00 (2003 bis 2005) sei jedoch hinzuzurechnen.

Dem Antrag auf Berichtigung des Rechenfehlers bei der Ermittlung der 10 %igen Entgelte werde stattgegeben.

Ad d) Zu den festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängeln sei im Einzelnen Folgendes auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei dann, wenn ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, die

Annahme gerechtfertigt, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme, was die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 2 BAO auslöse.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei die körperliche Bestandsaufnahme der Waren (Inventur) ein wesentlicher Bestandteil der Gewinnermittlung. Fehlten die Inventuren, sei nicht nur die formelle, sondern auch die materielle Richtigkeit der Buchführung anzuzweifeln und dieser Mangel sei als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Die Eintragungen im Kassabuch seien zum Teil nicht im Zeitpunkt der tatsächlichen Verausgabung erfolgt. Die falsche Bezeichnung von Tagesdaten auch nur eines Monates, im gegenständlichen Fall November statt Oktober, seien ein Beweis für nicht zeitnah geführte Grundaufzeichnungen, weil Tageslosungen auch für Tage im Kassabuch eingetragen worden seien, an denen das Geschäft geschlossen gewesen sei (Sonntage). Die vorangeführten Feststellungen würden darauf schließen lassen, dass der Kassastand nicht ermittelt worden ist, was einen formellen Mangel gemäß § 131 BAO darstelle.

Die mittels Erhebungen festgestellten, in der Buchhaltung nicht erfassten Wareneinkäufe stellten eine Verkürzung des Wareneinsatzes und damit eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar.

Ein weiterer Hinweis für die sachliche Unrichtigkeit der Bücher sei die Tatsache, dass der Bw. die Tageslösung aus dem Verkauf von Kebab auf € 300,00 geschätzt habe (vgl. Niederschrift vom 2. Dezember 2005). Da die Tageslosungen lediglich an den im Bericht über die Außenprüfung angeführten Tagen den Betrag von € 350,00 überstiegen hätten, würden die Erlöse aus dem Gemischtwarenhandel und dem Getränkeverkauf nicht einmal den erklärten Wareneinkauf erreichen.

Bei dem Aufschlag von 32 % für die übrigen Waren handle es sich um den aus der Bilanz erreichbaren, erklärten Aufschlag des Jahres 2001, in dem noch kein Verkauf von Kebab stattgefunden habe.

Der Sicherheitszuschlag beziehe sich nicht auf den Verkauf von Kebab, sondern auf die verbleibende Unsicherheit bezüglich des erklärten Betriebsergebnisses bei den übrigen Waren.

Schätzung der 20 %igen Entgelte

Die 20 %igen Entgelte seien nicht gesondert aufgezeichnet, sondern aus dem Verhältnis des Wareneinkaufes der 10 %igen zu den 20 %igen errechnet worden, wobei der höhere Aufschlag bei den 20 %igen Waren bei der Ermittlung der Entgelte keinen Niederschlag gefunden hätte. Die im Rahmen der Außenprüfung vorgenommene Schätzung der 20 %igen Entgelte in Höhe von € 50,00 pro Tag ergebe sich aus der Überlegung, dass bei einem vom

Bw. selbst angegebenen Verkauf von 150 Portionen Kebab auch Getränke dazu verkauft worden seien. Bei einem angenommenen Preis von € 1,50 brutto pro Getränk (Aufzeichnungen über Preise seien nicht vorhanden) seien das 33 Getränke einschließlich den 20 %igen Erlösen aus dem Gemischtwarenhandel.

Schätzung der 10 %igen Entgelte

Da Inventuren nicht vorgelegt worden seien und die in den Bilanzen angeführten Werte nicht den Tatsachen entsprechen könnten (der Inventurwert sei höher als die gesamten Einkäufe der letzten drei Monate vor dem Bilanzstichtag) sei bei der Schätzung für die übrigen Waren der Wareneinkauf herangezogen worden.

Zu den in der Berufung angeführten Öffnungszeiten werde festgestellt, dass lt.

Beobachtungen der Prüfungsabteilung Strafsachen so lange geöffnet bleibe, bis der gesamte Spieß verkauft sei. Es komme auch vor, dass ein zweiter kleinerer Spieß zum Verkauf gelange (vgl. Niederschrift vom 2. Dezember 2005).

Der in der Berufung angeführte Verlust durch den hohen Fettanteil und den Verderb könne aus folgenden Gründen nicht berücksichtigt werden:

Wenn täglich ein Spieß verkauft werde, könne es keinen Verderb geben. Auf Grund der Angaben in der Berufung kämen bei einem Spieß mit einem Gewicht von 32,5 kg lediglich 19,5 kg zum Verkauf. Das bedeute bei einer Ausbeute von 6,5 Portionen/kg 126,7 Portionen Kebab pro Spieß, was bei einem Verkaufspreis von € 2,00 je Portion einen täglichen Verkaufserlös von € 253,00 ergeben würde. Da vom Bw. jedoch der tägliche Erlös mit € 300,00 angegeben werde, könne daher der in der Berufung angeführte hohe Fettanteil nicht anerkannt werden.

Bezüglich der begehrten Berücksichtigung des Garverlustes wurde dem Antrag im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen insoferne entsprochen, als dieser erfahrungsgemäß 20 % des Rohgewichtes betrage. Wenn man von einem durchschnittlichen Spießrohgewicht von 35 kg pro Tag (vgl. Niederschrift vom 2. Dezember 2005) ausgehe, würde der Garverlust 7 kg ausmachen, sodass 28 kg zum Verkauf gelängen. In der Kalkulation würden die vom Bw. angegebenen "kleinen Spieße" nicht angesetzt, weil dadurch ein weiterer Ausgleich für einen eventuell höheren Garverlust berücksichtigt werde. Bei einer Ausbeute von sechs bis sieben Portionen pro Kilogramm und einem Verkaufspreis von € 2,00 pro Portion ergebe das einen Tagesumsatz in Höhe von € 364,00 (€ 330,00 netto gerundet). Somit betrage der Jahresumsatz 2002: € 66.000,00; 2003 und 2004: € 99.000,00 und 2005: € 115.500,00.

Der Eigenverbrauch werde lt. Erklärung berücksichtigt.

Dagegen hat der Bw. ohne sich mit der detaillierten Begründung und ziffernmäßigen Darstellung der im Rahmen der Berufungsverentscheidungen geänderten Bemessungsgrundlagen näher auseinanderzusetzen, den Antrag gestellt, "dass über seine Berufung gemäß § 276 Abs. 2 BAO vom 09.01.07 die Abgabenbehörde zweiter Instanz entscheiden möge."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zufolge Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist ferner zu schätzen, 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 Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 184, Tz 18 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren, soweit es sich, ohne die unter Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung im Einzelnen angeführten Buchführungsmängel zu bestreiten, gegen die Schätzungsbefugnis wendet, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z 2 und 5 BAO verlangen insbesondere, dass Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Kasseneinnahmen und –ausgaben sollen mindestens täglich aufgezeichnet werden. Die zu Aufzeichnungen gehörenden Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, sind im Rahmen der Buchführung täglich alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht, zu erfassen (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Dadurch, dass in den festgestellten Fällen Kassenausgaben nicht am Tag der Bezahlung erfasst worden sind, liegt keine ordnungsmäßige Kassaführung vor. Den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen, dass daraus der Schluss zu ziehen sei, dass der tägliche Kassastand nicht ermittelt worden sei, was einen formellen Mangel gemäß § 131 BAO darstelle, tritt der Bw. in den Vorlageanträgen nicht entgegen.

Auch die nicht bestrittene Prüfungsfeststellung, dass keine Registrierkassenstreifen vorgelegt werden konnten, stellt im Lichte der nicht ordnungsmäßigen Kassaführung einen Verstoß gegen die Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO und damit einen Buchführungsmangel dar (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025).

Die Berufungsausführungen, wonach fehlende Inventuren keinen zur Schätzung berechtigenden Buchführungsmangel darstellen, stehen im Widerspruch mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Demnach ist nämlich die unvollständige Erfassung der Bestände bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003 und VwGH 23.1.2002, 96/13/0068).

Der Rechtsauffassung des Bw., dass die ungeklärte Herkunft der Geldmittel für die festgestellten Bareinlagen (2002: € 26.700,00; 2003: € 65.700,00; 2004: € 13.200,00 und 2005: € 17.500,00) keinen zur Schätzung berechtigenden Buchführungsmangel darstelle, steht die Bestimmung des § 184 Abs. 2 BAO, wonach insbesondere dann zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind, entgegen. Denn diesfalls ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass die Geldmittel aus nicht einbekannten Einkünften stammen.

Den in den Vorlageanträgen unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen, wonach die mittels Erhebungen festgestellten, in der Buchhaltung nicht erfassten Wareneinkäufe eine Verkürzung des Wareneinsatzes und damit eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO darstellten, ist beizupflichten.

1) Gewinnanteil Jürgen X. im Jahr 2002

Da diesem Antrag im Rahmen der Berufungsvorentscheidung entsprochen worden ist bedarf es keiner weiteren Ausführungen.

2) Ermittlung der 10 %igen Umsätze lt. Tz 2 des Außenprüfungsberichtes

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren, wonach eine doppelte Zurechnung des 32 %igen Aufschlages erfolgt sei, kann, wie vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen zutreffend und vom Bw. in den Vorlageanträgen unwidersprochen geblieben, festgestellt worden ist, nicht entsprochen werden, weil die Erlösermittlung nicht von den erklärten Erlösen, sondern vom Wareneinkauf ausgeht und diesem der Aufschlag hinzugerechnet worden ist.

3) Schätzung der 20 %igen Umsätze

Dem Berufungsbegehren, die erklärten 20 %igen Umsätze (2002: € 5.951,35; 2003: € 9.138,09; 2004: € 3.949,55 und 2005: € 4.309,19) außer Ansatz zu lassen, da sie von der griffweisen Schätzung von € 50,00/Tag mitumfasst seien, wurde vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen bereits entsprochen. Gegen die Hinzurechnung des erklärten Eigenverbrauches wurde vom Bw. in den Vorlageanträgen kein Einwand erhoben.

4) Rechenfehler bei Ermittlung der 10 %igen Umsätze lt. Prüfung unter Tz 2

Diesem Berufungsantrag wurde im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen Rechnung getragen.

5) Schätzung der Umsätze aus dem Verkauf von Kebab

Dem Berufungsbegehren, den Verderb im Rahmen der Schätzung mit rund drei Kilogramm pro verkauftem Spieß zu berücksichtigen, wurde vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen zutreffend nicht entsprochen, da nach eigenen Angaben des Bw. täglich ein Spieß verkauft werde und es daher keinen Verderb geben könne. Abgesehen davon, dass der Bw. der schlüssigen Argumentation des Finanzamtes in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen in den Vorlageanträgen nicht widersprochen hat, ist zu bemerken, dass der Bw. den in der Berufung mit drei Kilogramm angegebenen Wert nicht einmal ansatzweise näher begründet hat.

Dem Berufungsbegehren, den Fettanteil eines Spießes mit rund 10 kg bei der Kalkulation zu berücksichtigen, hat das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen unter Bedachtnahme auf Branchenerfahrungen mit 20 % des Rohgewichtes, was bei einem durchschnittlichen Spießrohgewicht von 35 kg (vgl. Niederschrift mit dem Bw. vom 2. Dezember 2005, Seite 6) einen Garverlust von 7 kg bedeute, entsprochen.

6) Sicherheitszuschläge

Diesbezüglich hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen, die vom Bw. in den Vorlageanträgen unwidersprochen blieb, ausgeführt, dass sich diese, entgegen der Annahme des Bw. nicht auf den Verkauf von Kebab, sondern auf die

verbleibende Unsicherheit bezüglich des erklärten Betriebsergebnisses bei den übrigen Waren beziehe.

Bei den im Zuge der Außenprüfung festgestellten und vom Bw. nicht bestrittenen, nicht erfassten Wareneinkäufen (2002: € 2.230,19; 2003: € 3.765,98; 2004: € 7.516,43 und 2005: € 3.427,47) handelt es sich in Relation zu den verbuchten Wareneinkäufen (2002: 5,40 %; 2003: 8,80 %; 2004: 30,90 % und 2005: 11,32 %) nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um erhebliche Verkürzungen, die die Verhängung der griffweise geschätzten Sicherheitszuschläge in Höhe von € 8.000,00 (2002); € 12.000,00 (2003 und 2005) sowie € 36.000,00 (2004) jedenfalls rechtfertigt. Zur grundsätzlichen Berechtigung der Verhängung von Sicherheitszuschlägen ist lediglich auszuführen, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

7) Eigenverbrauch

Welche Berücksichtigung des Eigenverbrauchs im Rahmen der Gewinnermittlung vom Bw. vermisst wird, ist angesichts der Tatsache, dass diese von den erklärten Betriebsergebnissen, die den Eigenverbrauch beinhalten, ausgeht, für den Unabhängigen Finanzsenat unerfindlich.

8) Aufschlag von 32 %

Bezüglich der vom Bw. in der Berufung als nicht nachvollziehbar gerügten Ermittlung des Aufschlages von 32 %, der auf den Wareneinkauf des Gemischtwarenhandels angewendet wurde, hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen ausgeführt, dass dieser aus der Bilanz des Jahres 2001, in dem noch kein Verkauf von Kebab stattgefunden habe, errechnet worden sei. Da demnach der erklärte Aufschlag herangezogen worden ist und der Bw. der ziffernmäßigen Ermittlung weder in der Berufung noch in den Vorlageanträgen konkret entgegengetreten ist, ergibt sich auch für den Unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung einer Änderung.

9) Schätzung der 20 %igen Entgelte

Bezüglich der vom Bw. in der Berufung gerügten mangelnden Begründung der Schätzung des täglichen Getränkeumsatzes in Höhe von € 50,00, was den Eindruck der Willkürlichkeit erwecke, hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen ergänzend ausgeführt, dass bei dem vom Bw. selbst angegebenen Verkauf von 150 Portionen Kebab wohl auch Getränke dazu verkauft worden sein mussten. Bei einem angenommenen Preis von € 1,50 pro Getränk (Aufzeichnungen über Preise seien nicht vorhanden) seien das lediglich 33 Getränke einschließlich den 20 %igen Erlösen aus dem Gemischtwarenhandel. Da dieser Begründung in den Vorlageanträgen nicht einmal ansatzweise widersprochen worden ist und

diese auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durchaus schlüssig erscheint, konnte dem Berufungsbegehren in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Im Übrigen wird auf die ziffernmäßige Darstellung der Bemessungsgrundlagen in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Da sich auf Grund der obigen Ausführungen die als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Buchführungsmängel (vgl. Tz 1 des Berichtes vom 5. Dezember 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung) für eine rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren tauglich – bei Kenntnis dieser Umstände hätte das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide zu den nunmehr in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen können – erweisen und im Übrigen Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen weder vom Bw. behauptet werden noch aus der Aktenlage erkennbar sind, konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Jänner 2009