



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vorn.Bw. Bw., Adr.Bw., vertreten durch Dr. Bernd Woytech, 1140 Wien, Gusterergasse 55, vom 8. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 4. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2007 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend mehrere Marktstände in W..

Auf Grund einer Erhebung der Abgabenbehörde erster Instanz wurde eine abgabenbehördliche Prüfung (BP) über die Jahre 2003 bis 2007 durchgeführt und folgende Feststellungen getroffen:

<Tz. 1 Gefährdungszuschlag

Für die erklärten Umsätze liegen als einzige Ermittlung Kassabücher vor, die wie neu aussehen und keinerlei Spuren regelmäßiger Benützung aufweisen. Die Schrift ist immer die gleiche. Hier werden vom AbgPfl. selbst die Einnahmen jedes Tages eingetragen. Und zwar je Tag in einer Summe je Tag, von zu Hause aus, soweit er nicht selbst den jeweiligen Stand betreut, nach telefonischer Auskunft seiner Mitarbeiter.

Im Zuge der BP wurden unterschiedliche Angaben über die Ermittlung dieser Beträge gemacht. Zunächst sollen Zettel über die Höhe des zu Tagesbeginn vorhandenen Wechselgeldes erzeugt worden sein, um als Differenz zum Kassastand am Abend die Lösung zu ermitteln, diese Zettel seien nicht aufbewahrt worden. Zuletzt wurde angegeben, dass es solche Zettel nie gegeben habe. In beiden Fällen fehlt somit jede originäre Aufzeichnung über die Ermittlung der in den Kassabüchern eingetragenen Lösungen unter Berücksichtigung der täglichen Anfangs- und Endbestände sowie allfälliger untertägiger Geldzu- und -abgänge aus diesem Bargeldbestand ohne Lösungsauswirkung.

Da ausschließlich der AbgPfl. und seine nahen Angehörigen die Stände betrieben, war nach seinen Angaben keinerlei Kontrolle nötig und wurde eine solche daher auch nie durchgeführt.

1.2. Wareneinkäufe

In den Jahren 2003 und 2004 sind insgesamt mindestens 4 Eingangsrechnungen der Firma F. nicht verbucht, bezüglich einer davon liegt eine schriftliche Stellungnahme des Herrn F. vor (eingegangen nach Ende der Prüfung), dass sie (später) storniert worden sei. Auch ein solcher Vorgang fand keinen Eingang in die Aufzeichnungen des geprüften Unternehmens.

1.3. Kalkulatorische Verprobung

Die von der BP durchgeführte Verprobung ergab für den Prüfungszeitraum Differenzen zwischen € 1.000,- und € 3.100,-, die vom AbgPfl. vorgelegten Gegenkalkulationen Differenzen zwischen € 1.000,- und € 2.500,-. Die als Anhaltspunkt verwendeten Preislisten waren allerdings zum Teil unvollständig hinsichtlich der Produktpalette.

1.4. Schätzung

Aufgrund obiger dargestellter formeller und materieller Mängel sowie der Kalkulationsdifferenzen bis 25% ist die Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht gegeben und ein echter Wert nicht ermittelbar. Somit bleibt der BP nur der Schätzungsweg in Form der Zuschätzung eines Gefährdungszuschlages.

Dieser wird in Anbetracht des geringen Umfanges des Betriebes mit jährlich € 3.000,- angesetzt. Daraus ergeben sich somit Gewinne, die den Aufwand, der hier jahrelang betrieben wurde, um diesen Betrieb aufrecht zu erhalten, glaubhaft verständlich machen.

Ad Tz. 1 Gefährdungszuschlag

In Euro	2003	2004	2005	2006	2007
Gewinn lt. Erklärung	586,55	442,70	594,55	633,01	520,72
Gefährdungszuschlag lt. BP	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Gewinn lt. BP	3.586,55	3.442,70	3.594,55	3.633,01	3.520,72

Tz. 3 Schlussbesprechung

Bereits am Freitag, den 17.4.2009 wurde im Finanzamt eine Besprechung mit dem Abgabepflichtigen abgehalten und ihm die beabsichtigte Schätzung mitgeteilt.

Da Herr Bw. die beabsichtigten Feststellungen durch die BP mit einer steuerlichen Vertretung besprechen wollte, wurde die Schlussbesprechung auf 24.4.2009 verschoben.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde eine Gegenkalkulation vorgebracht, die auch zu einem höheren Gewinn führt, als bisher erklärt wurde (jährliche Differenzen zwischen € 1.000,- bis € 2.500,-). Die Niederschrift wurde vom Abgabepflichtigen nicht unterfertigt.

Es wird angemerkt, dass bereits bei Prüfungsbeginn die Unterfertigung des Prüfungsauftrages verweigert wurde. Herr Bw. wurde darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Schlussbesprechung am 24.4.2009 stattgefunden hat und damit die BP beendet wird.>

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass der Bw. in den Jahren 2003 bis 2007 nebenberuflich einen Weihnachtsstand im K., am X und am XY betrieb. Ein einziges Mal im Jahr 2004 hatte er auch einen Osterstand im K. . Im Zuge einer BP wurde für die Jahre 2003 bis 2007 eine Umsatzzuschätzung von € 3.000,- p.a. vorgenommen.

Weiters wurde folgendes ausgeführt:

„I.) Rechtsgrundlagen:

Gem. § 184 BAO ist von der Abgabenbehörde u.a. dann eine **Schätzung** der Besteuerungsgrundlagen durchzuführen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen **sachlich unrichtig** sind **oder** solche **formelle Mängel** aufweisen, die die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben. Vgl. dazu Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, Rz 3 zu § 184.

Gem. § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, welche den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, 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.

II.) Formelle Mängel

1.) "Schrift, Flecken und Gebrauchsspuren"

Im BP-Bericht (siehe Beilage) wurden als formelle Mängel angeführt, dass die Kassabücher keine Flecken und Gebrauchsspuren aufweisen und die Schrift immer die gleiche ist.

Sowohl vor Inkrafttreten des Betrugsbekämpfungsgesetzes bis 31.12.2006 als auch danach sollen Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden und sind Eintragungen geordnet vollständig, richtig und zeitgerecht vorzunehmen. Nirgends steht, dass die Aufzeichnungen Flecken und Gebrauchsspuren und wechselnde Handschriften haben müssen. Die Bücher für die täglichen Losungen, als "Kassabücher" bezeichnet, wurden selbst geschrieben, sodass zwangsläufig immer die gleiche Schrift aufscheinen muss. Um die entsprechende Sorgfalt gegenüber der Abgabenbehörde walten zu lassen, wurden die Aufzeichnungen sorgsam behandelt, weshalb sich keine Flecken und Gebrauchsspuren auf diesen befinden. Das sind keine formellen Mängel und können nicht zum Vorwurf gemacht werden.

2.) Wechselgeld und vereinfachte Losungsermittlung

Außerdem hat die Prüferin mündlich belehrt, dass für die Losungsermittlung Strichlisten hätte geführt werden müssen. Weiters wurde beanstandet, dass das Wechselgeld unterschiedlich sei, die Grundaufzeichnungen für das Wechselgeld fehlen und in einigen Fällen der Kassenstand eines Tages als Wechselgeld des nächsten Tages erfasst wurde.

In der Fassung des § 131 Abs.1 Z 2 BAO bis inkl. 2006 mussten alle Betriebe Bareingänge und Barausgänge, Einnahmen/Ausgaben/Rechner nur Bareinnahmen und Barausgaben **täglich in geeigneter Weise festhalten**. Das bedeutet, dass bis 2006 **für alle Betriebe** die

indirekte Losungsermittlung zulässig war. Aufgrund der BarbewegungsVO BGBL II 2006/441 ist diese Methode ab 2007 nur für Betriebe mit einem Jahresumsatz bis max. €150.000,- p.a. erlaubt. Zu dieser Gruppe gehörend war es im Prüfungszeitraum gestattet, die Losung durch tägliche Rückrechnung (Kassasturz) zu ermitteln.

Das habe ich gemacht, in dem ich vom täglichen Kassenstand das Wechselgeld abgezogen habe. Der mündliche Vorwurf der Prüferin, dass ich keine Strichlisten geführt habe, ist aus diesem Grund unberechtigt. In den Jahren 2003-2006 war das tägliche Wechselgeld ausnahmslos € 100,-. Ich habe in diesem Zeitraum das vorhandene Bargeld täglich selbst gezählt. An keinem einzigen Tag findet sich der Kassenstand eines Tages als Wechselgeld des nächsten Tages. Daher sind die Behauptungen der Prüferin für den Zeitraum 2003-2006 falsch.

Lediglich 2007 gab es unterschiedliche Beträge an Wechselgeld, die auch etwas höher als in den Vorjahren waren. Der Grund liegt darin, dass ich 2007 meinen Stand ausschließlich am X. Platz betrieben habe, dort überwiegend Touristen bei mir gekauft haben, die vorzugsweise mit großen Geldscheinen bezahlen wollten und ich daher mehr Wechselgeld in der Kassa haben musste. Meine Grundaufzeichnungen für das Wechselgeld bestanden darin, dass ich den Betrag täglich in das Lösungsbuch eingetragen habe. Andere Grundaufzeichnungen waren für mich auch nicht notwendig, weil ich bei den relativ geringen Beträgen und dem kurzen Zeitraum einen sehr guten Überblick über die Bareinnahmen hatte. An drei Tagen (27.11., 3.12. und 10.12.2007) führte die Zählung des Bargeldbestandes nicht ich, sondern mein Bruder durch. Er gab mir die Beträge telefonisch bekannt. Da er, bzw. meine Lebensgefährtin mir das Bargeld erst am Ende des nächsten Tages übergab, war der Kassenbestand dieses Tages als Wechselgeld des nächsten Tages erfasst. Auch in dieser Vorgangsweise vermag ich keinen Mangel zu erkennen. Nirgends steht, dass der tägliche Kassasturz vom Unternehmer selbst durchzuführen ist.

Es ist allgemein zulässig, dass der Kassasturz auch von Bevollmächtigten durchgeführt wird. In meinem Fall war dies mein Bruder. Zum Vorwurf, dass meine Lebensgefährtin am 4.12.2007 gegenüber der Abgabenbehörde angegeben hat, dass ihr die Höhe des Wechselgeldes nicht bekannt war, möchte ich ausführen: Das kann sein, weil sie nur ausnahmsweise kurze Zeit am Weihnachtsstand ausgeholfen hat. Es war auch nicht notwendig, weil ich ohnehin am Abend des 4.12. den Kassasturz selbst vornahm und die Höhe des Wechselgeldes wusste.

III) Sachliche Mängel

1.) Rechnungen der Fa. A.

Im BP-Bericht wird beanstandet, dass Rechnungen der Fa. A. nicht im Rechenwerk enthalten sind. Es wird nicht ausgeführt, welche Rechnungen dies hätten sein sollen. Sämtliche meiner Einkäufe bei der Fa. A. wurden an mich fakturiert und in meine Buchhaltung aufgenommen. In der Anlage lege ich ein Schreiben der Fa. A. vor, aus dem hervorgeht, dass die Rechnung xxx vom 22.06.2003 storniert wurde, weil die Ware nie an mich ausgefolgt und es sich um eine Fehlbuchung der Fa. A. handelt.

2.) Weihnachtsbäckerei, türkischer Honig, Kokoskuppeln

Im BP-Bericht wird ausgeführt, dass die Weihnachtsbäckerei 2003 auf der Preisliste fehlt. Das ist richtig, weil 2003 keine Weihnachtsbäckerei verkauft wurde. Aus dem vorgelegten Schreiben der Fa. A. geht hervor, dass es zwar eine Rechnung über Weihnachtsbäckerei gibt, die Bäckerei aber nicht ausgeliefert wurde, weil sie unverkäuflich war. Statt der Bäckerei wurden Aschanti und Mandeln bezogen, die auch auf der Preisliste aufscheinen. Weiters wurde beanstandet, dass der türkische Honig auf der Preisliste 2003 fehlt. Das ist falsch, er ist auf der Preisliste enthalten. Außerdem wurde im BP-Bericht als Mangel angeführt, dass Einkäufe von Weihnachtsbäckerei und Kokoskuppeln 2005 fehlen. Das ist dadurch erklärbar, dass 2005 weder Weihnachtsbäckerei noch Kokoskuppeln verkauft wurden. Es gab keine

Abnehmer dafür, der Weihnachtsstand stand im Allgemeinen Krankenhaus, wo es in unmittelbarer Nähe einen B. Markt gibt, der diese Artikel zu wesentlich niedrigeren Preisen führt.

3.) Krampusse und Nikolo; Schokohasen und Küken

Im BP-Bericht wurde beanstandet, dass auf den Preislisten 2004 die Preise für die o.a. Artikel fehlen. Das ist richtig und daraus erklärbar, dass es sich um einen einmaligen Verkaufsversuch handelte. Die Nachfrage war nicht gegeben, es wurde nur wenig verkauft, der Grossteil musste vernichtet werden.

IV) Höhe der Schätzung

Die Zuschätzung erfolgte ohne seriöse Kalkulation, sozusagen "ins Blaue". Als Begründung für die Höhe wurde u.a. angeführt, dass ich als Dienstnehmer beschäftigt sei und ein relativ hohes Gehalt beziehe und es für die Prüferin nicht einsichtig sei, dass ich für einen niedrigen Gewinn von ca. € 500,- bis € 600,- p.a. einen Stand betreibe. Dazu möchte ich nur anmerken, dass für mich ein Nebenverdienst in dieser Höhe für 5 Wochen Einsatz eine beträchtliche Summe ist und ich in unsicheren wirtschaftlichen Zeiten wie diesen froh bin, ein zweites Standbein zu haben, für das ich auch Opfer bringe. Dass die Zuschätzung nicht seriös erfolgte, ergibt sich auch aus der Tatsache, dass die Prüferin mir vorschlug, sie würde die Umsatzzuschätzung 2005 und 2006 auf € 1.000,- p.a. und die Zuschätzung 2007 auf € 2.000,- p.a. reduzieren, wenn ich einen Rechtsmittelverzicht leistete. Dadurch wurde ich in meinem bisherigen Vertrauen in die rechtsstaatliche Vorgangsweise der Abgabenbehörde etwas verunsichert.

Auch ich habe eine Kalkulation zu Verkaufspreisen erstellt, die sich die Prüferin abgeleitet hat. Die Abweichungen des Soll-Umsatzes zum Ist-Umsatz bewegen sich zwischen ca. 3 und 9%. Die Abweichungen sind daraus erklärbar, dass der Hauptteil meines Umsatzes aus dem Verkauf leicht verderblicher Waren (kandierte Früchte) erzielt wurde und ich die nicht verkauften, verdorbenen Produkte vernichten musste."

V) Subsumtion und Anträge

Nach Ansicht des Bw. seien keine wesentlichen formellen und materiellen Mängel meiner Aufzeichnungen gegeben, zumal die tatsächlichen Umsätze weniger als 10% von den kalkulierten abweichen würden. Unter Verweis auf die Judikatur sei kein begründeter Anlass gegeben, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Vgl. dazu Ritz, Komm. zur BAO, 3. Aufl., Rz 2 zu § 163. Der Bw. beantrage daher, die Umsatzzuschätzungen zu stornieren.

Weiters beantragte der Bw., den aufgrund der Aktivierungspflicht des Zuckerwattengerätes im Jahr 2007 verbleibenden Gewinn von € 1.600,72 und 10% Freibetrag für investierte Gewinne zu kürzen, sodass ein steuerpflichtiger Gewinn von € 1.400,65 verbleibe.

Die vom Finanzamt in der Folge erlassene Berufungsvorentscheidung gab der Berufung betreffend das Jahr 2003 teilweise Folge und wies die Berufung betreffend die Jahre 2004 bis 2007 mit folgender Begründung ab:

<Tz. 1 - Aufzeichnungsmängel

Die Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum sind formell nicht ordnungsgemäß (im Prüfungszeitraum 2003 bis 2007 wurde **kein Wareneingangsbuch geführt**, außerdem **fehlten mehrere Rechnungen** im Rechenwerk, die Preislisten sind unvollständig, da Waren ohne Verkaufspreise angeführt sind, wie z.B. Krampus, Nikolo, Schokohasen, Küken bzw. Warengruppen einfach auf der Preisliste fehlen). **Das Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke zu führen. Es dient primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses z.B. der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung.**

Ihm kommt für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu. Es gibt keine **Grundlagensicherung zu den Einnahmen**. Die Losung wird durch Rückrechnung zwischen Endstand minus Anfangsstand minus Wechselgeld berechnet. Als einzige Ermittlung wurden Kassabücher vorgelegt, die einen Anfangsstand aufzeigen, einen Betrag für Wechselgeld, einen Endstand und die errechnete Tageslosung.

Im Zuge der BP wurden unterschiedliche Angaben über die Ermittlung dieser Beträge gemacht. Zu Beginn der BP wurde mitgeteilt, dass das Wechselgeld immer auf einem Zettel notiert wurde, um als Differenz zum Kassastand am Abend die Losung zu ermitteln, diese Zettel wurden jedoch nicht aufbewahrt. Am Ende der BP wurde angegeben, dass es solche Zettel nie gegeben habe.

In beiden Fällen fehlt somit jede originäre Aufzeichnung über die Ermittlung der in den Kassabüchern eingetragenen Losungen unter Berücksichtigung der täglichen Anfangs- und Endbestände sowie allfälliger untertägiger Geld Zu- und Abgänge aus diesem Bargeldbestand ohne Losungsauswirkung.

Folgende Marktstände wurden im Prüfungszeitraum betrieben

2003: 1 Marktstand (kl. K.)

2004: 3 Marktstände (K. u. X-Weihnachtsmärkte + Ostermarkt (K.)

2005: 1 Marktstand (K.)

2006: 2 Marktstände (K. u. XY)

2007: 1 Marktstand (XY)

Zum Teil wurden 2 Marktstände gleichzeitig betrieben.

Eine Kontrolle von Angestellten sei nach Meinung des Abgabepflichtigen nicht nötig, da es sich um Familienangehörige handelt.

Der Einwand des Abgabepflichtigen, dass die Weihnachtsbäckerei auf der Preisliste 2003 fehlt, weil diese nicht verkäuflich war, zeigt wiederum nur auf, dass die originäre Preisliste vernichtet wurde. Falls die Weihnachtsbäckerei 2003 tatsächlich gegen andere Waren getauscht wurde, dann wäre diese Ware zunächst auf der Preisliste aufgeführt worden, um den Kunden die Ware anzubieten, auch wenn diese Warengruppe lt. Aussage des Abgabepflichtigen nicht verkäuflich war.

Tz.2 - Folgende Rechnungen des Lieferanten A. fehlten in den vorgelegten Unterlagen:

- 1) Rechnung vom **17.11.2003** gesamt brutto 149,01 (Teebäckerei).
- 2) Rechnung vom **28.11.2003** gesamt brutto 51,98 (Teebäckerei). **Die Rechnung über Teebäckerei wurde lt. Stellungnahme des Lieferanten unbürokratisch auf Mandeln und Aschanti getauscht! Beim Pflichtigen wurde dieser Umtausch nicht erfasst.**
- 3) Rechnung vom 26.3.2004 brutto 237,78 (Aschanti, Mandeln, etc.).

Laut den vorliegenden Rechnungen vom 17.11.2003 (43 Packungen) und 28.11.2003 (15 Packungen) wurden insgesamt 58 Packungen Weihnachtsbäckerei zu je 200 g eingekauft.

Der Einwand des Abgabepflichtigen, dass es zu keiner Auslieferung der Ware gekommen ist, weil die Ware unverkäuflich war ist nicht nachvollziehbar, da bei unverkäuflicher Ware, **kein**

weiterer Zukauf von Weihnachtsbäckerei innerhalb von 11 Tagen stattgefunden hätte.

Die Weihnachtsbäckerei wurde laut Stellungnahme des Lieferanten A. unbürokratisch auf Aschanti und Mandeln getauscht.

Weder die Rechnungen über den Einkauf von Weihnachtsbäckerei noch der Umtausch gegen Aschanti und Mandeln sind in der Buchhaltung erfasst worden. Auch bei Tausch von Waren hätten diese ihren Niederschlag im Wareneingangsbuch finden müssen.

Die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen ist nicht gegeben. Eine exakte Kalkulation der Besteuerungsgrundlagen war daher nicht möglich. Seitens der BP wurde pro Jahr ein Sicherheitszuschlag festgesetzt. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Tz.3 Arbeitsaufzeichnungen Mitarbeiter bzw. Wechselgeld

Seitens des Abgabepflichtigen konnten keine Arbeitszeitaufzeichnungen über Mitarbeiter vorgelegt werden. Es wurde lediglich pro Jahr pro Person eine Zahlungsbestätigung vorgelegt, in dem z.B. die Mutter den Erhalt von 200,- bestätigt für den gesamten Zeitraum an dem der Weihnachtsstand betrieben wurde. An welchen Tagen oder wie viel Stunden die Mutter bzw. sonstige nahe Angehörige gegen Entgelt ausgeholfen haben, geht aus den vorgelegten Zahlungsbestätigungen nicht hervor. Im Prüfungszeitraum wurden zum Teil gleichzeitig 2 Weihnachtsmärkte betrieben.

Eine Kontrolle von Angestellten sei nach Meinung des Abgabepflichtigen nicht nötig gewesen, da es sich um Familienangehörige handelt.

Die vorgelegten Kassabücher wurden von einer Person geschrieben (gleiche Handschrift). Es gibt pro Weihnachtsmarkt ein eigenes Kassabuch, das keinerlei Gebrauchsspuren aufweist! Da der Abgabepflichtige sehr sorgsam mit seinen Kassabüchern umgegangen ist, lässt weiterhin die Frage offen, wie er gleichzeitig an 2 Marktständen seine Eintragungen machen konnte bzw. wie er es mit seiner Angestelltentätigkeit vereinbaren konnte, täglich selbst die Losungen für 2 Marktstände zu ermitteln. Der Abgabepflichtige konnte die Losungen gar nicht kontrollieren, da er nicht selbst am Marktstand verkauft hat, sondern seine Familienangehörigen. Weiters wird in der Berufung eingewendet, dass die unterschiedlichen Wechselgeldbeträge 2007 dann zustande kommen, wenn der Pflichtige nicht selbst am Stand steht (an manchen Tagen wurde die gesamte Vortageslosung als Wechselgeld angeführt), sondern z.B. sein Bruder die Losung ermittelt. An solchen Tagen wird ihm die Losung per Telefon mitgeteilt und das gesamte Geld wird als Wechselgeld für den nächsten Tag verwendet. Auch am Tag der Kontrolle durch die KIAB, am 4.12.2007 wurde ein hoher Betrag als Wechselgeld ausgeschieden (angeblich war die Vortageslosung noch in der Kassa). Die KIAB hat um 19 Uhr einen Kassastand von € 900.-ermittelt. Frau Z. (die Lebensgefährtin des Abgabepflichtigen) wurde einvernommen und konnte keine Aussage über die Höhe des Wechselgeldes machen. Sie wusste nicht wie hoch das Wechselgeld war. Der Kassa-End-Stand am 4.12.2007 betrug laut vorgelegtem Kassabuch € 1.061,10, wobei an diesem Tag ein Wechselgeld in Höhe von „€ 682,40“ abgezogen wurde! Das entspricht dem Kassa-End-Stand des Vortages. Die Losung betrug am 4.12.2007 lt. Kassabuch € 378,70.

Die Richtigkeit dieser Aussage lässt sich anhand der vorgelegten Aufzeichnungen nicht überprüfen. Es erscheint auch unwahrscheinlich, dass die Lebensgefährtin nicht wusste, wie viel Geld sie zu Beginn des Tages in der Kassa hatte. Vielmehr deutet das Abziehen des Vortages-Bestandes darauf hin, dass der Umsatz gekürzt wurde. Das Wechselgeld betrug im

Prüfungszeitraum bis auf 2007 € 100,-. Erst im Jahr 2007 gab es unterschiedliche Wechselgeldbeträge, die vom Kassa-Endbestand abgezogen wurden (€ 200,- bis € 400,- bzw. an drei Tagen der gesamte Vortages-Endbestand). Die hohen bzw. unterschiedlichen Wechselgeldbeträge im Jahr 2007 begründet der Abgabepflichtige damit, dass er 2007 seinen Marktstand am XY betrieben hat, wo vorwiegend Touristen eingekauft haben und mit großen Geldscheinen bezahlen wollten, so musste ein höheres Wechselgeld bereit gehalten werden.

Diese Argumentation lässt sich nicht nachvollziehen, da der Marktstand XY bereits 2006 betrieben wurde mit einem gleich bleibenden Wechselgeld von €°100,-.

Tz. 4 Teilweise Stattgabe des Berufungsbegehrens 2003 und 2007

Tz. 4a) Stornorechnung 2003

Die Rechnung vom 22.6.2003, die beim Lieferanten A. als Storno geführt wird, wird seitens der BP wertmäßig aus der bisherigen Kalkulation genommen. Der Einsatz zu dieser Stornorechnung betrug € 592,52 und ergab einen darauf entfallenden kalkulierten Umsatz von € 1.339,78.-.

Der Gewinn laut BP ist daher im Jahr 2003 von € 3.586,55 auf € 2.246,77 zu reduzieren.

Tz. 4b) Antrag auf Freibetrag für investierte Gewinne 2007

Dem Antrag auf Reduzierung des Gewinnes 2007 um einen Freibetrag von 10% für investierte Gewinne wird Folge gegeben.>

Der Gewinn 2007 lautet:

Gewinn lt. BP	€ 4.600,72
-10% Freibetrag	€ - 460,07
Gewinn	€ 4.140,05

Im Rahmen des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend eingewendet:

„•Ad Entscheidung über die Berufung: Die der ursprünglichen Berufung zu Grunde liegenden Bescheide resultieren aus einer BP, welche von einer Prüferin namens S. durchgeführt wurde. Dieser Name scheint auch für Rückfragen betreffend die Berufungsvorentscheidung bzw. deren Begründung auf, somit wurde über die Berufung durch die Prüferin entschieden. Dies ist rechtsstaatlich nicht gedeckt.

- In der Bescheidbegründung wird plötzlich das Nichtvorliegen eines Wareneingangsbuches bemängelt, wovon während der gesamten BP und auch im BP-Bericht nicht die Rede war. Dies lässt den Schluss zu, dass die ursprünglich im BP-Bericht angeführten Mängel sich durch meine Berufung als nicht haltbar herausgestellt haben.

- Zum Punkt Aufzeichnungsmängel:

Die Aussage, dass die Preislisten unvollständig sind bzw. Warengruppen fehlen, ist schlichtweg nicht richtig. Richtig ist, dass einzig im Jahr 2004 (das einzige Jahr, indem ich auch zu Ostern einen Stand hatte) auf den Preislisten für Weihnachten und für Ostern eine Position ohne Preisangabe auf der Preisliste aufscheint. Es handelt sich dabei um die Position "Diverse Nikolo und Krampus" bzw. "diverse Schokohasen". Das waren kleine Schokofiguren, die in einer Schachtel auf dem Stand gestanden sind, das Preisschild befand sich vorne auf der Schachtel. Dies war ein einmaliger Versuch im Jahr 2004, welcher aufgegeben wurde, da die umliegende Lebensmittelgeschäfte derartige kleinen Schokolade billiger anboten; Aus diesem Mangel in den Preislisten 2004 ist kaum eine solche Unrichtigkeit meiner

Aufzeichnungen abzuleiten, die zu einer Schätzungsnotwendigkeit führen müsste, um die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Abgesehen davon betrifft dies nur das Jahr 2004 und kann wohl kaum ein Mangel im Jahr 2004 zu einer Schätzungsberechtigung für die Folgejahre führen.

Zur Losungsermittlung (inklusive Punkt 3 Mitarbeiter und Wechselgeld):

Wie schon in meiner Berufung dargelegt, bin ich berechtigt, meine Einnahmen mittels vereinfachter Losungsermittlung zu ermitteln. Die Prüferin warf mir vor, keine Strichlisten zu führen; die Dame gleichen Namens wirft mir in der Bescheidbegründung vor, keine Grundlagensicherung zu haben und dass originäre Aufzeichnungen fehlen. In der VO BGBl. II 2006/441 steht, dass die gesamten Bareingänge eines Tages durch Rückrechnung aus dem ausgezahlten End- und Anfangsstand ermittelt werden, die Rückrechnung nachvollziehbar sein muss und spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen hat. Genau dies habe ich gemacht. Die Spalte Wechselgeld bezeichnet den Anfangsbestand, die Spalte Kasse den Endstand eines Tages, da während des Tages keine Entnahmen aus der Kasse stattfanden, ergibt sich aus der Differenz die Tageslosung. Außerdem ist fraglich, warum das Wechselgeld abends immer auf einem Zettel notieren werden sollte, wo es doch zumindest in den Jahren 2003 bis 2006 ausnahmslos € 100,- betragen hat. Es gibt keine Vorschrift, die besagt, wie viel Wechselgeld ich in der Kasse halten darf und dass ich die Losung jeden Tag entnehmen muss. Es gibt auch keine Vorschrift, die besagt, dass der Kassasturz persönlich vorgenommen werden muss; da die Endbestände seitens des Bruders an den Tagen im Jahr 2007 - nicht persönlich - (siehe Berufung vom 4.6.2009), sondern telefonisch durchgegeben wurden, konnte ich auch das Kassabuch täglich führen. Ich sehe auch nicht, warum meine Lebensgefährtin den Stand des Wechselgeldes wissen hätte müssen. Sie hat ausgeholfen, verkauft und das eingenommene Geld in die Kasse gelegt, es bestand keinerlei Notwendigkeit für sie, den Kassenstand zu zählen. Die Höhe des Wechselgeldes wurde im Jahr 2007 erhöht, da es bereits im Jahr 2006 am Stand XY immer wieder zu Problemen gekommen war und ich öfters benachbarte Verkäufer um Geldwechsel bitten musste. Auch in dieser Tatsache, dass ich nicht sofort reagiert habe, sondern erst im nächsten Jahr, mag vielleicht einer zu großen Vorsicht zuzuschreiben zu sein, aber wohl kaum einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung.

- Zum Punkt Rechnungen der Firma A.:

Warum soll ich den Kunden Waren anbieten, von denen ich bereits aus dem Vorjahr weiß, dass sie nicht verkäuflich sind und wie soll die Tatsache, dass ich das nicht getan habe, aufzeigen, dass ich angeblich originäre Preislisten vernichtet habe. Der ganze Absatz betreffend Weihnachtsbäckerei sagt aus, dass unterstellt wird, diese Ware sehr wohl bezogen zu haben, obwohl sogar der Lieferant bestätigt, dass ich keine bekommen habe. Ich habe im Jahr 2003 gar keine Teebäckerei bestellt, da diese schon im Jahr 2002 nicht verkaufbar gewesen wäre, hatte sie daher natürlich auch nicht auf der Preisliste. Die beiden Rechnungen vom 17.11. sowie vom 28.11. über Teebäckerei habe ich nie bekommen. Wie ich schon erwähnt habe, habe ich in diesem Jahr Aschanti, Mandeln, Schaumrollen, Kokosbecher etc. verkauft, die entsprechenden Eingangsrechnungen liegen vor. Auf jeder Rechnung wurden mehrere Artikel gemeinsam bezogen, ich habe niemals nur einen Artikel bestellt und auch die zwei betreffenden Rechnungen nie bezahlt. Es kann daher auch keinen entsprechenden Zahlungseingang bei der Firma A. geben. Die Rechnung vom 26.3.2004 über brutto € 237,78 lautet weder auf meinen Namen noch auf meine Adresse, auch die habe ich nie bezahlt. Die Rechnung an mich über die gleichen Warengruppen in etwas anderer Mengenzusammensetzung stammt vom 16.4.2004 über € 208,75. Ich wehre mich auch ganz entschieden gegen den Vorwurf, dass wegen' offensichtlich nicht ordnungsmäßigen Rechnungsausstellungen meines Lieferanten die Ordnungsmäßigkeit meiner Aufzeichnungen in Frage gestellt wird, obwohl einfach nachzuweisen ist, dass keine Zahlungseingänge zu diesen Rechnungen bei der Firma A. eingegangen sein können.

Abschließend möchte ich nochmals festhalten, dass ich der Prüferin eine Kalkulation zur Verfügung gestellt habe, in der ich sämtliche eingekaufte Waren zu Verkaufspreisen bewertet habe. Darin wurde keinerlei Schwund und Abfall (verdorbenere Waren) berücksichtigt, sodass sie naturgemäß höher ausfallen musste als der tatsächliche Umsatz. Selbst damit liege ich weit unter den Zuschätzungen der BP. Etliche Punkte aus der ursprünglichen Begründung wurden fallengelassen, dafür werden neue hervorgezogen und werden von mir Aufzeichnungen wie Strichlisten, Grundaufzeichnungen zu den Einnahmen über das ordnungsmäßig geführte Kassabuch hinaus verlangt, sodass mein Vertrauen in eine objektive Vorgangsweise der Behörde erschüttert wurde."

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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Ein derartiger begründeter Anlass, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegt beispielsweise vor, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw. Aufzeichnungen mehr als 10% von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht (Ritz, BAO-Komm., 2. Aufl., § 163 Tz. 2).

Allerdings lässt sich ein derartiger genereller Rechtssatz, es dürfe (bei formell ordnungsgemäß geführten Büchern bzw. Aufzeichnungen) nur geschätzt werden, wenn diese 10%- Grenze überschritten ist - entgegen der von der Bw. vertretenen Rechtsansicht - der Judikatur (auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 15.1.1986, 84/13/0284) nicht entnehmen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

Noch weniger trifft diese Annahme zu, wenn die Bücher bzw. Aufzeichnungen formale Mängel aufweisen. Formale Mängel liegen vor, wenn die Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht den Erfordernissen des § 131 BAO entsprechen, aber ebenfalls, wenn die gesetzliche Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO nicht eingehalten wird. Liegt keine formal ordnungsmäßige Buchführung vor, bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10%, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033 unter Verweis auf VwGH 24.11.1993, 92/15/0091). Dabei ist die Schätzungsberechtigung - ebenfalls entgegen der Auffassung der Bw. - nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen sind.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko von Unvollständigkeiten von Büchern und Aufzeichnungen auszugleichen. Dies setzt eine „verbleibende Unsicherheit“ voraus.

Gibt jemand Anlass zur Schätzung, so muss er im Übrigen auch eine damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen (vgl. Doralt, ESt-Komm., § 4 Tz 16.1).

Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner benötigt nur dann ein Kassabuch, wenn die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt werden. Diesfalls sind täglich der End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen (Ritz, BAO-Komm., Tz 13 zu § 131).

Strittig ist die Zuschätzung eines Gefährdungszuschlages auf Basis von festgestellten Kalkulationsdifferenzen dem Grunde und der Höhe nach.

Im gegenständlichen Fall wurde eine kalkulatorische Verprobung der Umsätze vorgenommen, die eine erhebliche Abweichung der erklärten Umsätze zeigte. Die Berechnung ergab Kalkulationsdifferenzen von rund € 1.000 bis € 3.000. Aufzeichnungen über die Ermittlung der in den Kassabüchern eingetragenen Losungen wie tägliche Anfangs- und Endbestände gibt es nicht, auch wurde kein Wareneingangsbuch geführt.

Die BP nahm auf Basis der durchgeführten Kalkulation eine Zuschätzung der Umsätze in Höhe von € 3.000 jährlich vor, nahm jedoch im Rahmen der Berufungsvorentscheidung in Hinblick auf eine vom Bw. eingewendeten Stornorechnung in Höhe von € 592,52 eine Reduzierung der Zurechnung im Jahr 2003 in Höhe von € 1.339,78 vor.

Die von der BP festgestellten Berechnungen wurden vom Bw. sowohl in der Berufung als auch Vorlageantrag in Abrede gestellt und eingewendet, dass das Rechnungswesen keine formellen Mängel aufweisen bzw. die Bücher sorgfältig und ohne Flecken geschrieben wurden und somit tägliche Eintragungen im Lösungsbuch erfolgt wären. Der tägliche Kassastand wäre vom Wechselgeld abgezogen worden, auch sei der Vorwurf keine Strichlisten geführt zu haben, unberechtigt. Zudem hätte es nur im Jahr 2007 unterschiedliches Wechselgeld gegeben und müsse der Kassasturz nicht selbst durchgeführt werden.

Im Jahre 2003 wäre keine Weihnachtsbäckerei bezogen und verkauft, sondern diese Artikel getauscht worden. Weiters wären sämtliche Rechnungen fakturiert bzw. nur eine Rechnung vom 22.6.2003 storniert worden.

Ebenso wären 2005 keine Weihnachtskekse noch Kokoskuppeln gekauft oder bezogen worden und 2004 auf den Listen keine Nikolo, etc. gestanden, da es sich um einen einmaligen Verkaufsversuch handelte.

Laut Bw. würden die Umsatzabweichungen auf Basis der Gegenkalkulation des Bw. nur zwischen 3 bis 9% betragen und sei darüber hinaus kein Schwund und Abfall berücksichtigt worden.

Angemerkt wird, dass vom Bw. im Rahmen der BP eine Gegenkalkulation vorgelegt wurde, welche ebenso erhebliche Differenzen aufzeigte.

ad Schätzungsbefugnis)

Im vorliegenden Fall wurde auf Grund der Kalkulationsdifferenzen die Zurechnung eines Gefährdungszuschlages vorgenommen, auf Basis von festgestellten Erlösdifferenzen. Im Zuge der BP wurden zwar Kassabücher vorgelegt, jedoch unterschiedliche Angaben über die Ermittlung dieser Beträge gemacht. Darüber hinaus wurden keine Wareneingangsbücher geführt.

Eine Schätzungsbefugnis ist bereits insofern gegeben, da im vorliegenden Fall unstrittig auch vom Bw. im Rahmen der Gegenkalkulation Kalkulationsdifferenzen über 10% festgestellt wurden, sodass die vollständige Erfassung der Umsätze bzw. Erlöse nicht einwandfrei überprüfbar war.

Im Hinblick auf die festgestellten kalkulatorischen Abweichungen im Verhältnis zu den erklärten Umsätzen auch im Zuge der Gegenkalkulation des Bw. von mehr als 10% liegt die Schätzungsbefugnis jedenfalls vor.

ad Schätzungsmethode)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheits- oder Gefährdungszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Die Höhe eines Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der **Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren jedenfalls keine ungerechtfertigte Überschätzung** dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Im vorliegenden Berufungsfall ist die Abgabenbehörde den Einwendungen der Bw. gegen die Schätzung im Berufungsverfahren insofern entgegengekommen, dass im Rahmen der Berufungsvorentscheidung bei der Kalkulation betreffend das Jahr 2003 die Argumente der Bw. berücksichtigt wurden (Nichtberücksichtigung der Stornorechnung vom 22.6.2003). Den Einwendungen des Bw. betreffend Stornierung und Nichtverkauf von Teebäckerei wurde entsprechend den Angaben des Verkäufers, dass diese Artikel tatsächlich getauscht wurden, Rechnung getragen. Auch war in diesem Jahr das Angebot betreffend Teebäckerei laut Preisliste nicht enthalten. Den Einwendungen wurde damit als glaubhaft gemacht Rechnung getragen.

Den Einwendungen des Bw. betreffend die Jahre 2004 bis 2007 ist jedoch entgegenzuhalten, dass jeder Schätzung ein gewisser Grad an Unbestimmtheit zugrunde liegt und daher nicht

substantiiert vorgetragene Einwendungen unberücksichtigt zu bleiben haben. Die Zuschätzung des Gefährdungszuschlages erfolgte auf Basis der wie folgend dargestellten Kalkulationsdifferenzen, Buchführungsmängel und fehlenden Unterlagen.

Die festgestellten Differenzen des BP versus der Kalkulationsdifferenzen des Bw. und erklärten Umsätze lt. Bw. stellen sich wie folgt dar:

<i>In Euro</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>
<i>Umsätze lt. Erkl.</i>	<i>9.333,30</i>	<i>16.498,00</i>	<i>9.094,50</i>	<i>22.919,20</i>	<i>18.667,30</i>
<i>Kalk. Umsätze lt. BP</i>	<i>11.681,20</i>	<i>19.576,68</i>	<i>8.974,50</i>	<i>23.226,50</i>	<i>20.258,00</i>
<i>Abzgl. Stornorechn.</i>	<i>1.339,78</i>				
<i>Kalk. Umsätze lt. BP bzw. BVE</i>	<i>10.351,22</i>	<i>19.576,68</i>	<i>8.974,50</i>	<i>23.226,50</i>	<i>20.258,00</i>
<i>Kalk. Umsätze lt. Bw.</i>	<i>9.862,50</i>	<i>16.007,00</i>	<i>9.886,50</i>	<i>23.686,00</i>	<i>19.918,00</i>
<i>Diff. lt. Bw.</i>	<i>-529,20</i>	<i>+491,00</i>	<i>-792,00</i>	<i>-766,80</i>	<i>-1.250,70</i>

Dabei fällt auf, dass die Umsätze lt. Gegenkalkulation des Bw. im Zuge der BP zu anderen Ergebnissen wie den erklärten Umsätzen führen. Es liegt somit ein gänzlich uneinheitliches Bild von Umsätzen vor, welches nur auf Basis von gravierenden Buchführungsmängeln in Hinblick auf fehlende Rechnungen begründet werden kann.

So wurden z.B. in den Jahren 2005 und 2006 vom Bw. in der Gegenkalkulation höhere Umsätze bekannt gegeben als von der BP auf Basis der vorgelegten Rechnungen in der Kalkulation ermittelt (€ 9.886,50 versus € 8.974,50, € 23.686,- versus € 23.226,50). Die vorgelegten Eingangsrechnungen entsprechen somit nicht den tatsächlich erklärten Einkäufen 2005 und 2006, ebenso gibt es große Differenzen in den Jahren 2004 und 2007. Das bedeutet, die von der BP durchgeführte Kalkulation basiert insgesamt auf unrichtigen bzw. unvollständigen Daten.

Die BP hat wie oben ausgeführt insgesamt nur die bekannt gegebenen Wareneinsätze der kalkulatorischen Schätzung zugrunde gelegt und ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Einwendungen der Höhe nach nicht Rechnung zu tragen.

Den Einwendungen betreffend Kassabuchführung ist entgegen zuhalten, dass die vorgelegten Unterlagen in freier Beweiswürdigung nicht als laufend geführt sondern nachträglich erstellt erscheinen und daher nicht glaubhaft sind. Auch ist die telefonische Übermittlung von Kassabuchwerten nicht als üblich zu beurteilen. Die Einwendungen betreffend

Kassabuchführung und Höhe des Wechselgeldes können zudem die erheblichen Differenzen nicht erklären. Eine Kontrolle der Losungen war lediglich im Rahmen einer Nachkalkulation möglich und wurde z.B. eine Eingangsrechnung aus dem Jahre 2004 (26.3.2004) festgestellt, welche diese nicht in die Buchhaltung enthalten ist.

Auch ist auf den Umstand, dass die Erklärung dieser Einkünfte erst anlässlich einer Kontrolle der KIAB im Jahre 2007 erfolgte und die durchgeführte Kalkulation erhebliche Differenzen ergeben haben, hinzuweisen.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist somit zusammenfassend festzuhalten, dass die Schätzung auf Basis von gravierenden Kalkulationsdifferenzen lt. BP und Bw. für die Jahre 2003 bzw. 2004 bis 2007 zu Recht erfolgte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es daher als nicht unangemessen zu beurteilen auf Basis sämtlicher Ungereimtheiten eine Zuschätzung durch Sicherheits- bzw. Gefährdungszuschlag anzusetzen.

Angemerkt wird, dass die Höhe des Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages davon abhängig ist, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheits- bzw. Gefährdungszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren jedenfalls keine ungerechtfertigte Überschätzung dar.

Der Sicherheitszuschlag besteht dabei nicht nur in der Zurechnung der Beträge, die den festgestellten nicht verbuchten Vorgängen entsprechen (dies ist eine direkte Korrektur und keine Schätzung), sondern in der Zurechnung eines zusätzlichen Betrages, der den zu vermutenden weiteren – nicht konkret feststellbaren – unterlassenen Buchungen Rechnung trägt (vgl. VwGH 17.1.1989, 88/14/10; 14.9.1988, 87/13/89).

In Hinblick auf die Nichtführung eines ordnungsmäßigen Kassabuches, Nichtführung eines Wareneingangsbuches und festgestellten fehlenden Eingangsrechnung und fehlende Belege ist die Höhe der Zuschätzung auf Basis der Kalkulationsdifferenzen und Gefährdungszuschlag von insgesamt rund € 3.000,- im Prüfungszeitraum 2004 bis 2007 jährlich als nicht unrichtig bzw. wahrscheinlich zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken. Gibt jemand Anlass zur Schätzung, so muss er im Übrigen auch ein damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen.

Eine vom Bw. geforderte Berücksichtigung von Schwund und Abfall sind in Hinblick auf die fehlenden Buchführungsunterlagen und vor allem gravierenden Differenzen nicht zu

berücksichtigen. Auch wurden Diebstähle oder besonders zu berücksichtigende Umstände nicht eingewendet.

Dem Antrag auf Reduzierung des Gewinnes 2007 um einen Freibetrag von 10% für investierte Gewinne wird entsprechend der Berufungsvorentscheidung vom 22.9.2009 Folge gegeben.

Die Berufung betreffend die Jahre 2004 bis 2007 war daher als unbegründet abzuweisen, die Berufung betreffend das Jahr 2003 wird entsprechend der Berufungsvorentscheidung vom 22.9.2009 teilweise Folge gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. März 2011