



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Bernd Sykora, Steuerberater, 3011 Untertullnerbach, Tullnerbachstraße 92A, vom 23. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. August 2002 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt einen Textilhandel in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. In erster Linie werden Jeans, Shirts, etc. der Marke Marke verkauft.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1997 bis 2000 wurden folgende Mängel der Aufzeichnungen (Tz 14) festgestellt und eine griffweise Hinzuschätzung von jährlich S 120.000,00 brutto (Tz 15) durchgeführt:

- a) Lt. Angaben des Abgabepflichtigen wäre für jede verkauft Ware eine Paragondurchschrift (Paragon) ausgestellt und eine Strichliste geführt worden. Am Abend wären diese Paragons

mit der Stricherlliste und mit dem Geld verglichen und die Tageslosung aufgeschrieben worden.

Im Zuge der BP hätten nur die zusammengehefteten Paragons vorgelegt werden können, die Strichlisten wären weggeworfen worden. Die Tageslosung sei auf dem letzten Paragon des Tages aufgeschrieben und kein Rechenstreifen beigelegt worden.

Diese Vorgangsweise hätte auch für die Filiale in W. als auch S. gegolten, wo in den Öffnungszeiten eine Verkäuferin tätig und der Bw. nicht jeden Tag abgerechnet hätte.

- b) Weiters wären zwei Paragons in Höhe von S 58.258,00 brutto und S 19.144,-- brutto jeweils vom 17. Mai 1997 mit der Nr. 00090-10 und 00090-12 festgestellt worden. Lt. Angaben des Bw. seien in fremden als auch leerstehenden Räumen in W., A. Abverkäufe durchgeführt worden. Die über diese Verkäufe geführte Strichliste wäre jedoch weggeworfen und ein Sammelparagon für alle Verkäufe ausgestellt worden. Das Original dieser Paragons wäre ebenso weggeworfen worden. Es sei somit nicht ersichtlich, wann und wo ein Abverkauf stattgefunden und ob überhaupt ein Abverkauf durchgeführt worden wäre.
- c) Darüber hinaus wären von der BP Mehrfachlosungen festgestellt worden, welche vom Bw. mit der Struktur der Preise erklärt worden wäre. Nach Ansicht der BP sei die Anzahl der Doppel- und Dreifachlosungen jedoch zu hoch, um bei höheren Beträgen diesen Erklärungen folgen zu können.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass in den (beiden) Filialen nur Verkaufspersonal beschäftigt worden wäre. Für jede verkauft Ware wäre ein Paragon ausgestellt, vor Geschäftsschluss diese zusammengeheftet, addiert, und am obersten Paragon die Tageseinnahmen aufgeschrieben worden. Additionsstreifen wären nicht angefertigt worden, da die Addition mit Taschenrechner erfolgt wäre.

Zusätzlich hätte das Verkaufspersonal (nicht jedoch der Bw.) Aufzeichnungen jedoch keine Strichliste über die Art der verkauften Ware geführt, mit Artikelnummer, Größe, etc., um eine Nachsortierung bzw. Nachbestellung (durch den Bw.) zu ermöglichen. Diese Aufzeichnungen hätten lediglich als statistische Maßnahme zur Aufrechterhaltung des Warenlagers gedient, ohne Zusammenhang mit der Losungsermittlung, wären jedoch mangels Erstellung durch den Bw. nie vollständig vorhanden gewesen.

Die Ermittlung der Tageslosung sei ausschließlich durch Addition des Paragons und ebenso überwiegend vom Personal erfolgt. Als Beweise wurden angeführt:

- Handschriftlich ausgeführte, durchnummierte Paragons vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000

- Verkaufspersonal in der Filiale S.
Frau I.S., B.
beschäftigt vom 1. Februar 1994 bis 30. Oktober 2002
- Filiale W.
Frau D., K.
beschäftigt vom 22. Februar 1995 bis 15. Jänner 1998
Frau L., N.
beschäftigt vom 1. August 1998 bis 31. Jänner 2001
- Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw.

Auf Grund des schlechten Geschäftsganges der Filiale W. , A. wäre eine Schließung Mitte des Jahres 1998 in Erwägung gezogen und bereits im Jahre 1997 ein großer (massiver) Lagerabverkauf durchgeführt worden. Dieser Abverkauf wäre mehrere Tage lang auf Grund der besseren Frequenz im Erdgeschoss in einem leer stehenden Geschäftslokal durchgeführt worden.

Auf Basis der niedrigeren Abverkaufspreise und auch fallweise hohen Frequenzlage sei eine Strichliste nach Preisgruppen geführt worden, welche im Anschluss zur Gänze auf die Paragons Nr. 00090-10 bis 00090-13 übertragen und zusammen mit der Tageslösung vom 17. Mai 1997 als Bareinnahmen verbucht worden wären (siehe Beleg 818, S 88.376,--).

80 Stk	Kappen, Shirts, BA etc.	a	49,00	3.920,00
22 Stk	Shirts etc.	a	98,00	2.156,00
66 Stk	Jeans, Shirts, Hemden	a	198,00	13.068,00
4 Stk	Shirts	a	249,00	996,00
19 Stk	Shirts, Hemden, Jeans	a	298,00	5.662,00
20 Stk	Shirts, Hemden, Jeans	a	398,00	7.960,00
101 Stk	Jeans, Hemden, Jacken	a	498,00	50.298,00
2 Stk	Overall	a	598,00	1.196,00
1 Stk	Jacke			798,00
315 Stk				86.054,00
	zuzüglich Tageslösung (Filiale)			2.322,00
				88.376,00

Die durchschnittliche Tageseinnahme im Mai 1997 hätte ca. S 2.900,00 betragen. Die Durchführung des Abverkaufes und dessen Preisgestaltung könnten jederzeit vom Betreiber des Einkaufcenters in W. , A. Herrn Sch. sowie den Inhaber des Nachbargeschäftes St. mit welchen das Abverkaufslokal geteilt worden wäre, bestätigt werden. Als Beweise wurden weiters angeführt:

- Inventurlisten 1996, 1997, 1998, 1999, 2000
- Kündigungsschreiben

Betreffend die Auflistung der Doppellosungen bei höheren Beträgen wurde eingewendet, dass von den 12 Tageslösungen 7 von den Angestellten und 5 vom Bw. erstellt worden wären. Auch wären mehrmals Rabattabschläge gewährt und in einem Fall eine Abzahlung von S 200 abgezogen worden (Nr. 416, vom 14. September 1998, S 12.172,00, im Original beigelegt).

Die Auflistung dieser Tageslösungen würde die Preisstruktur klar zu erkennen geben, und wie nachfolgend dargestellt Mehrfachlösungen begünstigen (erstellt von Fr. I.S. , vom Bw. selbst bzw. Fr. D.)

1997 Filiale S. :					
Beleg 875 am 23.6.1997		Beleg 1112 am 11.11.1997			
1 Stk	Shirt	428,00	1 Stk	615	898,00
1 Stk	555	998,00	1 Stk	501	998,00
1 Stk	501	998,00	1 Stk	882	898,00
1 Stk	Sweater	598,00	1 Stk	665 1298,	898,00
1 Stk	Shirt	198,00	1 Stk	882	898,00
1 Stk	501	998,00	1 Stk	501	998,00
1 Stk	501	998,00	1 Stk	501	998,00
1 Stk	501	998,00	1 Stk	Pulli	998,00
1 Stk	Shirt	378,00	1 Stk	Gürtel	448,00
1 Stk	Shirt	348,00	1 Stk	Sweater	598,00
1 Stk	ER (Schuhe)	1.690,00			
		8.630,00			8.630,00
1997 Filiale A.					
Beleg 657 am 6.2.1997		Beleg 1103 am 5.11.1997			
1 Stk	501	998,00	1 Stk	Hemd	498,00
1 Stk	Kappe	398,00	1 Stk	501 998,	598,00
1 Stk	501	998,00	2 Stk	501 a 998,00	1.996,00
1 Stk	Shirt 898,	198,00	1 Stk	Geldtasche	198,00
1 Stk	Jacke 998,	698,00			
		3.290,00			3.290,00

Bei den dreistelligen Artikelnummern (501, 551, 615, 882, etc.) würde es sich um jene Preisgruppen handeln, die den überwiegenden Teil der verkauften Ware darstellen, wie z.B. 123 Stück verkaufte Teile 89 Stk. Jeans und 53 Stk. Modell1 betreffen. Als Beweis würde auf die handgeschriebenen Paragon, Wareneingangsrechnungen (Anteil Hosen, Oberteile, etc.) und Verkaufspersonal verwiesen.

Der Bw. verwies weiters ausdrücklich darauf, dass die Paragons nicht nachgeschrieben, noch über Strichlisten ergänzt worden wären. Auch wäre jeder Verkauf über Paragons festgehalten worden. Die BP hätte die Äußerungen des Bw. falsch interpretiert und die Hinzuschätzung sei daher wieder aufzuheben.

Darüber hinaus sei die im Jahre 1999 auf Grund eines Additionsfehlers im Anlagespiegel falsch angesetzte Afa von S 33.024,00 auf S 61.083,00 zu berichtigen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

ad Aufzeichnungen

Anlässlich der Betriebsbesichtigung hätte der Bw. erklärt, wie die Lösungen ermittelt und welche Aufzeichnungen geführt worden wären. In der Berufung wurde bestätigt, dass die Aufzeichnungen über die Art der verkauften Ware geführt und der Behörde im BP-Verfahren nicht vorgelegt worden wären. Diese Aufzeichnungen hätten lediglich dem Überblick über das Warenlager und zur Kontrolle der Angestellten gedient. Nach Ansicht der BP würde es sich jedoch um Grundaufzeichnungen handeln, die aufbewahrt hätten werden müssen.

ad Lagerabverkauf

Weiters wäre die Vorgangsweise bei Lagerabverkäufen dargestellt worden. Auch hier wären wichtige Grundaufzeichnungen (Strichlisten) nicht aufbewahrt worden. Ungeklärt sei jedenfalls der Verbleib der Originale der Paragons die anlässlich der Abverkäufe ausgestellt worden wären (nur Zweitschrift vorhanden). In der Buchhaltung wäre nirgendwo vermerkt worden, dass es Abverkäufe (und wie oft) außerhalb der eigenen Geschäftsräume gegeben hätte.

ad Mehrfachlosungen

Darüber hinaus seien Mehrfachlosungen festgestellt worden. Die Preisstruktur des geprüften Unternehmens würde Doppellosungen zweifellos begünstigen, aber im Zusammenhang mit fehlenden Grundaufzeichnungen eine genauere Überprüfung verhindern und die überdurchschnittliche Häufigkeit diese Lösungen in Frage stellen.

ad Additionsfehler Afa-Betrag

Die Überprüfung im Zuge der Stellungnahme ergibt einen Additionsfehler im Anlagenpiegel. Der richtige Afa-Betrag im Jahre 1999 beträgt somit S 61.075,--.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP führte der Bw. ergänzend aus, dass die Erklärungen des Bw. im Rahmen der Betriebsbesichtigung falsch interpretiert worden wären. Die Aufzeichnungen der Angestellten hätten ergänzende Angaben über Farbe und Konfektionsgröße der verkauften Ware beinhaltet, um die Nachsortierung der Filiale zu ermöglichen. Diese Aufzeichnungen wären nicht durchgehend erstellt worden und somit nie vollständig vorhanden gewesen. Es hätte sich jedoch nicht um Strichlisten gehandelt und wären diese auch in keinem Zusammenhang mit der Ermittlung der Tageslösung gestanden.

Die Tageslösung wäre ausschließlich durch Addition der Paragons erfolgt und in beiden Filialen überwiegend vom Personal erstellt worden. Auf den Paragons sei die Art der Ware, deren Stückzahl und der Verkaufspreis festgehalten worden. Sämtliche Paragons wären in

durchnummerierter Form und auch die Kreditkarten und Überweisungsbelege betreffend die Filiale A. lückenlos vorhanden gewesen.

Betreffend den Lagerabverkauf wurde ausgeführt, dass dieser nur einmal im Auhof-Center einen Stock tiefer im Erdgeschoss in einem kurzfristig leer stehenden Geschäftslokal durchgeführt worden wäre. Es sei weder Miete, Gebühren etc. bezahlt worden, wäre jedoch als kurzfristige Filialerweiterung zu betrachten und zur Gänze als Tageslösung verbucht worden (Beleg 818, S 88.376,00). Die Originale der Paragons wären lediglich bei Stornierung bzw. Umtausch in der Buchhaltung abgelegt worden und sei dies bei reduzierter Ware nicht möglich. Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass im Geschäftsjahr 1997 der Abverkauf alter Lagerware verstärkt durchgeführt worden wäre (beabsichtigte Filialschließung), wie auch die Inventurlisten bestätigen würde.

Betreffend die Mehrfachlösungen wurde weiters ausgeführt, dass in der Berufung Art, Stückzahl und Verkaufspreis anhand den vorgelegten Paragons ausführlich dargelegt worden wäre. Warum nur mit zusätzlichen Angaben über Konfektionsgröße und Farbe der verkauften Ware eine Überprüfung möglich bzw. trotz vorgelegter Paragons nicht möglich sei, wäre für den Bw. nicht nachvollziehbar. Einerseits würde die BP bestätigen, dass die Preisstruktur der Waren Doppellosungen begünstigen würde, andererseits jedoch deren Häufigkeit in Frage stellen. Die von der BP erstellte Anzahl der Mehrfachlösungen in den Jahren 1997 bis 1999 (Filiale A. 58 Mehrfachlösungen, Filiale S. 11 Mehrfachlösungen) würde den Schluss zu lassen, dass bei niedrigen Umsätzen in der Filiale A. von ca. 5 bis 6 Warenverkäufen pro Tag Mehrfachlösungen häufiger auftreten.

Betreffend die Ermittlung des Warenaufschlages durch die BP wurde ausgeführt, dass der Abverkauf bezüglich der Vorsaisonware zum Einkaufspreis und darunter das ganze Jahr 1997 forciert worden wäre. Dieser Umstand hätte sich auf den Rohaufschlag ausgewirkt. Die BP hätte nicht den Wareneinsatz, sondern mit Zahlungen von Warenbezügen in den genannten Wirtschaftsjahren kalkuliert.

Ab dem Zeitraum April 1998 hätte sich der kalkulierte Aufschlag für den Hauptumsatzbringer Modell1 (über 50% des Gesamtumsatzes auf Grund massiver Preissenkungen der Mitbewerber (Ö., Co., etc.) von ca. 1,50 auf 1,47 im Jahre 1999 und im Jahre 2000 auf 1,55 verringert. Als Beweismittel seien Postwurfsendungen, Inventurlisten, Wareneingangsrechnungen, Paragons und Kreditkartenbelege heranzuziehen. Die Fa. Ö. würde jede Levis Jean um € 56,00 mit kalkuliertem Aufschlag von nur ca. 1,37 verkaufen.

In Hinblick auf die von der BP festgestellte Divergenzen zwischen den Tageseinnahmen laut Kassaaufzeichnungen und Bankeingänge im Zeitraum 1998 (wie nachfolgend dargestellt)

wurde im Rahmen eines Vorhalteverfahrens durch den Unabhängigen Finanzsenat um Aufklärung der Herkunft der Mittel für die getätigten Bankeingänge ersucht.

	Bankeingänge	Tageseinnahmen Kassa	Differenzen rd.
	Beträge in S	Beträge in S	Beträge in S
21. April 1998	39.000,-	32.019,-	7.000
13. Mai 1998	65.000,-	20.835,-	44.000
25. Mai 1998	25.000,-	23.919,-	1.000
2. Juni 1998	40.000,-	33.200,-	7.000
8. Juni 1998	48.000,-	45.172,-	3.000
25. Juni 1998	29.000,-	20.146,-	9.000
13. Juli 1998	20.000,-	10.168,-	10.000
17. Juli 1998	50.000,-	41.677,-	8.000
28. Juli 1998	14.000,-	9.822,-	4.000
Summe			112.000

Der Bw. gab dazu wie folgt bekannt, dass

- 1.) die Darstellung der Tageseinnahmen falsch sei, da die Bankeingänge jeweils vormittags durchgeführt (Eingangsstempel der Bank) und die Tageseinnahmen am Einzahlungstag erst zu Geschäftsschluss angefallen wären.
- 2.) Die Tageseinnahmen wären in den Filialen S. und W. bis zur Abholung durch den Bw. verblieben. Diese wären in der Regel, wenn der Bw. in der Filiale tätig war, am darauf folgenden Banktag zur Einzahlung gebracht worden.

Beispiel: Einzahlung vom 13. Mai 1998

Urlaub des Bw. vom 05. Mai bis 10. Mai 1998

Bankeingang 11. Mai 98:	Bar 18000,00 + Scheck 1696,00	= 19696,00
Herkunft der Mittel:	Tageseinnahmen Filiale W. vom 05. Mai bis 09. Mai 1998	= 22908,00
Bankeingang 13. Mai 98:	Bar 65000,00	= 65000,00
Herkunft der Mittel:	Tageseinnahmen Filiale S. vom 04. Mai bis 12. Mai 1998	= 67372,00

Die BP hat die Tageseinnahmen beider Filialen vom 12. und 13. Mai 1998 = 20835,00 den Bankeingang von 65000,00 gegenübergestellt ohne die davor getätigten Tageseinnahmen zu berücksichtigen.

Beispiel: Herkunft der Mittel für getätigte Bankeingänge

21. April 1998

Bankeingang:	Bar 39000,00 + Scheck 2036,00	= 41036,00	
Herkunft der Mittel:	Tageseinnahmen Filiale S. vom 16. April bis 18. April 1998	= 36805,00	
	Tageseinnahmen Filiale W. vom 17. April und 18. April 1998	= 7830,00	= 44635,00

Beispiel: Durchgehende Aufstellung der Bankeingänge vom 01. April bis 30. Juli 1998 und monatliche Gegenüberstellung mit den Tageseinnahmen:

Bankeingänge April 1998

	Bar	Scheck	Kreditkarten	
01-04-98			2062,00	
02-04-98	27522,00	1996,00		
03-04-98			2312,00	
06-04-98	60000,00	1096,00		
08-04-98	40000,00	1496,00		
10-04-98	40000,00	4262,00	2364,00	
14-04-98	50000,00	898,00		
17-04-98	44000,00	898,00		
21-04-98	39000	2036,00	2490,00	
			3788,00	
23-04-98			1273,00	
27-04-98	55000,00		558,00	
28-04-98	15000,00	1346,00		
29-04-98	12000,00	1694,00	2294,00	
	382522,00	15722,00	19391,00	= 417635,00
				= 464336,00
				Tageseinnahmen April 98

Als Zusatzbemerkung wurde ausgeführt:

Es wären immer Zehnerblocks zu je 50 Stk. Paragons verwendet worden, wodurch sich 500 Stk. durchgängig nummerierte Paragons ergeben hätten, welche überwiegend von den Angestellten handgeschrieben ausgeführt worden wären.

In beiden Filialen wären Schecks und in der Filiale W. auch Kreditkarten akzeptiert worden, welche per Datum und Bank-Eingangsbeleg den jeweiligen Paragon zugeordnet werden können.

Bei Umtausch wären die Originalparagone angeheftet worden und könnte somit ebenfalls die Nummerierung kontrolliert werden.

Kalkulation

	Rohaufschlag	tatsächlich erzielter Aufschlag	Aufschlag lt. BP	Aufschlag lt. BP inkl. Hinzuschätzung
1997	1,69	1,46	1,43	1,45
1998	1,63	1,54	1,43	1,46
1999	1,60	1,50	1,34	1,37
2000	1,63	1,41	1,48	1,52
Durchschnitt	1,64	1,48	1,42	1,45

Weiters wurde ausgeführt:

Rohaufschlag: Der Rohaufschlag wäre anhand der Einkaufspreise und Verkaufspreise ermittelt worden.

Tatsächlich erzielter Aufschlag: Der tatsächlich erzielte Aufschlag wäre unter Einbeziehung des tatsächlich getätigten Wareneinkaufs im Geschäftsjahr, des Warenlagers und des Warenverkaufs ermittelt worden.

Aufschlag lt. BP: Die BP hätte den Aufschlag anhand der im Geschäftsjahr getätigten Waren-Zahlungen und Einnahmen ermittelt, wäre nicht periodenrein (Einnahmen/Ausgabenrechnung) und daher falsch.

Zusätzlich wurde bemerkt, dass im Verkauf kostenlose Tragtasche, irrtümlich unter Wareneinkauf verbucht worden wäre (Lieferant Marke ca. ÖS 10.000,-- pro Geschäftsjahr).

Aufschlag lt. BP inkl. Hinzuschätzung: Aufschlag lt. BP inkl. der Hinzuschätzung von ÖS 100.000,-- pro Geschäftsjahr (lt. Bescheid vom 19. August 2002).

Die Differenz zwischen Rohaufschlag und tatsächlich erzieltem Aufschlag von ca. 10% liege unter dem Branchendurchschnitt (12 bis 16% lt. Auskunft Kammer) und ergäbe sich aus Preisnachlässen, Abverkauf, Schwund und unverkäuflicher Ware.

In der Folge wurden der Betreiber der Filiale A. (Herr Sch.) und der Inhaber des ehemaligen Nachbargeschäftes (Herr St.) als Zeugen einvernommen und übereinstimmend festgehalten, dass zumindest ein Abverkauf für den Zeitraum von ein bis zwei Wochen in einem aufgelassenen Lokal im Erdgeschoss des Centers durchgeführt worden wäre. Werbeprospekte in diesem Zusammenhang hätte es nicht gegeben. Die Räumlichkeiten wären auf Grund des schlechten Geschäftsganges des Centers kostenlos zur Verfügung gestellt und mit dem Bw. geteilt worden. Die Verrechnung wäre getrennt mit eigenen Kassen vorgenommen und auch Paragons und Strichlisten geführt worden.

Lt. Angaben einer ehemalige Angestellte im Sommer 2003, Frau S.F., wäre darüber hinaus ein Buch über die verkauften Waren geführt worden und hätte der Nachbestellung gedient.

Der Bw. führte zu den Zeugeneinvernahmen wie folgt aus:

Der Bw. ersuche um Überprüfung der Tageslosungen der Jahre 1997 bis 2000 auf ihre Glaubwürdigkeit in Bezug auf die Mehrfachlosungen (Bedford-Test), da die Häufigkeit der Mehrfachlosungen auf Grund der statistischen Gegebenheiten wie Verkaufspreise und Anzahl der Warenverkäufe etc. im Betrieb des Bw. zwingend wären. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die BP die Zuschätzung u. a. auf Grund der Häufigkeit von Mehrfachlosungen vorgenommen hätte, die Zahlen jedoch nicht nachträglich manipuliert worden wären.

Die zur Gegenäußerung übermittelten Zeugeneinvernahmen würden die Angaben in Bezug auf die Durchführung eines Abverkaufes zu stark reduzierten Preisen bestätigen und seien auch im Zusammenhang mit diesem Abverkauf Strichlisten geführt worden. Eine Rechnung über S 4.950,- hätte diesbezüglich eine Werbeeinschaltung betroffen, eine Mietzahlung oder Kostenbeitrag anlässlich des Sonderabverkaufes wäre nicht erfolgt.

Bezüglich der Zeugeneinvernahme von Frau S.F. wurde ausgeführt, dass diese lediglich als Aushilfskraft einen Tag pro Woche tätig gewesen wäre. Die Aussage wäre erst nach mehreren telefonischen Anrufen im November 2006 gemacht worden. Dabei wäre nicht von einer Registrierkassa gesprochen, sondern lediglich die Frage der BP, ob der Bw. nach Geschäftsschluss in der Filiale A. anwesend war als möglich bejaht worden. Der Bw. wäre jedoch nie von der Filiale S. nach W. gekommen um eine Registrierkasse und Bankomatkasse abzurechnen. Eine Registrierkasse wäre nie in Verwendung gewesen. Die Abrechnung der Bankomatkasse wäre zweimal wöchentlich erfolgt, wobei ein Protokoll mit jeweiliger Folgenummer, Datum und genauer Urzeit ausgedruckt worden wäre. Die Aussage wäre zudem ungelesen unterschrieben worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere 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 (u. a. VwGH vom 30. 11. 1999, 94/14/0173).

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.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Im gegenständlichen Fall wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum in der Regel die für die Verkäufe ausgestellten Paragons vorgelegt werden konnten, jedoch die Strichlisten weggeworfen worden wären. Weiters wurden im Streitjahr 1997 bzgl. eines Abverkaufes lediglich Sammelparagons in Höhe von S 58.258,-- und S 19.144,-- brutto festgestellt. Das Original dieser Paragons wäre weggeworfen und somit sämtliche (Grund)Aufzeichnungen (Paragons und Strichlisten) des Abverkaufes vernichtet worden. Darüber hinaus wurden Mehrfachlosungen festgestellt.

Die von der BP festgestellten formellen Mängel wurden vom Bw. sowohl in der Berufung als auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers nicht in Abrede gestellt, jedoch hätten die Strichlisten als rein statistische Maßnahme lediglich der Aufrechterhaltung des Warenlagers gedient und würden daher nicht im Zusammenhang mit der Losungsermittlung

stehen. Auch wären sie nie vollständig vorhanden gewesen bzw. nur vom Personal und nicht vom Bw. selbst geführt worden.

Betreffend das Vorfinden von Mehrfachlosungen wurde eingewendet, dass die Häufigkeit auf Grund der statistischen Gegebenheiten Preisstruktur und Anzahl der Warenverkäufe etc. zwingend entstanden wäre. Diesbezüglich würde daher die Durchführung eines Bedford-Testes beantragt.

Ad Zulässigkeit der Schätzung eines Sicherheitszuschlages)

Zur Schätzungsberichtigung ist auszuführen, dass mit der Vernichtung der Grundbelege über die erzielten Einnahmen (Paragons und Strichlisten) unstrittig ein formeller Mangel vorliegt, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Erfolgen nämlich die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs. 1 und 2 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO), bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen nur bei einer (täglich) ordnungsmäßigen Kassabuchführung nicht zusätzliche Grundaufzeichnungen, wie Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, Strichlisten usw. geführt werden (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127; 7.10.2003, 2001/15/0025; 11.12.2003; 2000/14/0113).

Im vorliegenden Fall konnte somit der behauptete Abverkauf über den Zeitraum von zumindest eine Woche im Streitjahr 1997 lt. Angaben der Zeugen Sch. St. dem Grunde nach bestätigt werden, jedoch wurden lediglich Sammelbelege vom 17. Mai 1997 erstellt. Die in diesem Zusammenhang einvernommenen Zeugen gaben bekannt, dass das Center in dieser Zeit wirtschaftlich nicht gut ging und die Preise daher stark reduziert hätten werden müssen. Der Abverkauf wäre in einem Zeitraum von ca. ein bis zwei Wochen durchgeführt worden und auch Rechnungen pro Verkauf ausgestellt und Strichlisten geführt worden. Warum jedoch keine Einzelparagons aufbewahrt wurden und in der Buchhaltung diesbezüglich keine Unterlagen zu finden sind, konnte vom Bw. nicht aufgeklärt werden.

Betreffend die Mehrfachlosungen ist auszuführen, dass lt. Feststellungen der BP vorwiegend im A. eine höhere Anzahl von Mehrfachlosungen festgestellt wurde und deutet das Auftreten von Mehrfachlosungen in der Regel auf Manipulationen bzw. Erfinden von Tageslösungen. Darüber hinaus wurden nicht nur Jeans sondern auch andere Waren wie Jacken, Hemden, Kappen, Polo-Hemden, Overalls, Shirts, Jacketts verkauft. Der Verkauf erfolgte lt. vorliegenden Rechnungen auch nicht zu einheitlichen Preisen, sondern liegt die Bandbreite der Verkaufspreise zwischen S 49,-- bis S 798,--. Die vorgefundene Anzahl der Mehrfachlosungen in den Jahren 1997 bis 1999 betreffend die Filiale A. beträgt insgesamt 58 Mehrfachlosungen im Gegensatz zur Filiale S. mit insgesamt 11 Mehrfachlosungen. Nach

Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt im Rahmen der freien Beweiswürdigung das Auftreten von Mehrfachlosungen überwiegend in einer Filiale auch Rückschlüsse auf erfundene Beträge zu bzw. spricht für das Vorliegen von Ungereimtheiten. Die vom Bw. eingewandte Schlussfolgerung, dass bei niedrigen Umsätzen in der Filiale A. von ca. 5 bis 6 Warenverkäufen pro Tag Mehrfachlosungen häufiger auftreten würden, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Ursache für Mehrfachlosungen nicht herangezogen werden, zumal niedrige Umsätze einerseits für das Erstellung von Losungen sprechen kann und andererseits lt. Feststellungen der BP derartige niedrige Umsätze vor allem im Jahre 1998 jedoch weniger in den Jahren 1997 und 1999 festgestellt wurden.

Die Schätzungsbefugnis besteht daher auf Grund der oben angeführten Mängel dem Grunde nach zu Recht. Die - seitens der Bw. unbestritten gebliebenen – formellen Mängel sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. in Zweifel zu ziehen. Im Hinblick auf die dargestellten Mängel lag somit - entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung - die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vor.

Ad Schätzungsergebnis)

Was die Höhe der vom Prüfer verhängten Sicherheitszuschläge betrifft wird ausgeführt:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 18. 2. 1999, 96/15/0050) 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 griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen 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.

Der Bw. wendet ein, dass sich ab dem Zeitraum 1998 der kalkulierte Aufschlag für den Hauptumsatzbringer Modell1 von einem Aufschlag von 1,50 auf 1,47 im Jahre 1999 und auf 1,55 im Jahre 2000 verringert und ca. die Hälfte des Umsatzes ausgemacht hätte. Die Firma Ö. hätte dagegen z.B. jede Jeans mit einem Aufschlag von lediglich ca. 1,37 verkauft.

Dazu ist auszuführen, dass die Ermittlung der Höhe des Sicherheitszuschlages auf Grund der vorgefundenen Sammelrechnungen in Höhe von rund S 58.000,-- und S 19.000,-- und in Hinblick auf die vorgefundenen formellen Mängeln betreffend Doppellosungen sowie Wegwerfen von Grundaufzeichnungen und Paragons im gesamten Streitzeitraum 1997 bis 2000 erfolgte. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es als nicht unangemessen

zu beurteilen, eine Zuschätzung durch griffweisen Sicherheitszuschlag für sämtliche Streitjahre auf Basis der Ungereimtheiten anzusetzen.

Was die Höhe des Sicherheitszuschlages betrifft, ist jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter Verweis auf die im Zuge des Berufungsverfahrens dargelegten und unstrittigen Tages- und Bankeingänge - abweichend von der BP - eine Zuschätzung in der Höhe von S 80.000,-- brutto jährlich als ausreichend zu beurteilen, die aufgrund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Zum Antrag auf Durchführung eines Bedford-Testes durch den Unabhängigen Finanzsenates ist auszuführen, dass in Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt unter Verweis auf die Branchenkenntnisse der Finanzbehörde und auch Berücksichtigung einer statistischen Möglichkeit des Vorliegens von Mehrfachlosungen das Vorfinden von Mehrfachlosungen hauptsächlich in einer Filiale nicht bzw. nicht grundsätzlich ausgeräumt werden kann. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt die Notwendigkeit der Heranziehung einer statistischen Verprobung betreffend die vorgefundenen Mehrfachlosungen nicht vor.

Angemerkt wird weiters, dass dem Antrag auf Afa-Korrektur auf Grund eines Additionsfehler entsprochen und das Ergebnis 1999 auf den richtigen Afa-Betrag von S 61.075,-- korrigiert wird.

Auf Basis der erklärten Umsatzerlöse ergeben sich die nachstehend angeführte Umsatzerlöse und Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1997	1998	1999	2000
Beträge in S	S	S	S	S
Umsätze bisher	4.808.953,84	4.361.378,19	4.142.236,01	4.136.132,18
Erhöhung lt. BE	66.666,67	66.666,67	66.666,67	66.666,67
Umsatz lt. BP	4.875.620,51	4.428.044,86	4.208.902,68	4.202.798,85
Umsatzsteuer Zahll.	294.517,--	234.128,--	231.742,--	341.155,--
Umsatzst.-Zahll. in €	21.403,39	17.014,75	16.841,35	24.792,70
	1997	1998	1999	2000
Beträge in S	S	S	S	S
Umsätze bisher	215.423,18	280.379,63	613,63	267.878,--
Erhöhung lt. BE	80.000,--	80.000,--	80.000,--	80.000,--
Afa			+ 33.024,--	
Afa korr.			- 61083,--	
Umsatz lt. BE	295.423,--	360.380,--	52.555,--	347.878,--
Einkommensteuer	62.219,--	95.894,--	0,--	84.288,--
Einkommensteuer €	4.521,63	6.968,89	0,--	6.215,45

Der Berufung wird daher teilweise stattgegeben.

Beilage: 16 Berechnungsblätter (€, S)

Wien, am 14. Februar 2007