

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der ein Lebensmittelgeschäft betreibt, in dem hauptsächlich Geflügel verkauft wird, führte das Finanzamt eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch.

Zuvor hatte der Bw. eine Umsatzsteuererklärung eingereicht, die eine Zahllast von € 1.874,48 ausweist und eine Einkommensteuererklärung, die einen Gewinn von € 13.356,67 ausweist.

Den Erklärungen war ausschließlich nachstehend wiedergegebene Aufstellung beigelegt:

Umsatzsteuer 2002

Bier	341,90				
Wein	480,84				
Limonaden	1.829,30		Brutto	Netto	
Einkaufspreis	2.652,04	Verkaufspreis	4.773,67	3.978,06	20%
		Eigenverbrauch	1.000,00	909,09	10%
		Losung	77.533,00		

		71.759,33	65.235,75	10%
3.978,06 x 20%	795,61			
909,09 x 10%	90,91			
65.235,75 x 10%	6.523,58			
Umsatzsteuer	7.410,10			
Vorsteuer	5.535,62			
Umsatzsteuer ans FA	1.874,48			

Einnahmen – Ausgaben Rechnung 2002

Losung + Eigenverbrauch	78.533,00
Ausgaben	65.176,33
Gewinn	13.356,67

In der über das Ergebnis der Prüfung aufgenommenen Niederschrift wurden vom Prüfer folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Allgemeines

Die UVA's für die Kalendermonate 1/2002 – 2/2003 wurden erst nach mehreren Urgenzen – nicht rechtzeitig – am 2.5.2003 persönlich übergeben, und zwar quartalsmäßig: 1. - 4. Quartal 2002 und 1. Quartal 2003. Weiters wurden folgende Mängel festgestellt: Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Grundaufzeichnungen bezüglich Ermittlung der Tageslosungen beigebracht. Die der BP vorgelegte Jahresaufstellung 'Losung 2002' weist pro Tag einen Losungsbetrag auf, dessen Berechnung jedoch nicht ersichtlich ist. Für 2003 wurde keine Losungsaufstellung vorgelegt.

Gemäß dem Durchführungserlass zu den §§ 126 ff der Bundesabgabenordnung ist bei der Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung folgende Vorgangsweise zu wählen:

Werden die Betriebseinnahmen eines Tages also nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt, dann sind End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge sowie nicht erfolgswirksame Bareingänge täglich zu erfassen (vgl. hiezu FLD Tirol, 9.4.1996, 70.253-7/96).

Weiters wurden in der Jahresaufstellung 'Losung 2002' mehrmals (mind. 15 x)

Tageslösungsbeträge korrigiert, überschrieben und durch andere Beträge ersetzt.

Bei rechnerischer Überprüfung der Monatssummen ergaben sich Differenzen in den Monaten 1., 2. und 12/2002.

Die Verminderung des Rohaufschlages bei den Getränken im Jahr 2002 gegenüber den Vorjahren konnte nicht plausibel erklärt werden.

Auf die Einhaltung folgender Verpflichtungen wird daher hingewiesen:

- Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 UStG
- Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Voranmeldungen gemäß § 21 Abs. 1 UStG

Tz. 2:

Aufgrund o.a. Mängel wird von der BP den erklärten Erlösen ein Sicherheitszuschlag in folgender Höhe hinzugerechnet:

2002	Losung 1 - 12 lt. Erklärung	brutto	77.533,00 €
	Hinzurechnung – lt. BP		7.753,30 €
	Losungen – lt. BP	brutto	85.286,30 €

[Die anschließenden Aufstellungen beinhalten die Aufteilung auf die 10%igen und 20%igen Umsätze.]"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ dementsprechende, von den Erklärungen des Bw. abweichende Bescheide.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Jänner bis März 2003 lautet wie folgt:

Der Bw. habe in seiner Buchhaltung keine größeren Mängel. Wenn er etwas überschreibe, sei das kein buchhalterischer Rechenfehler.

In seinem Geschäft könne er keine Linien-Liste machen. Er schreibe täglich die Tageslösung auf einen Kalender im Geschäft und übertrage sie zu Hause auf einen Zettel.

Die Monatssummen ergäben die Differenz vom Jänner 2002 und Dezember 2002 von zusammen € 40,00.

Die Summe des Monats Februar sei korrekt.

Da er die Preise der Getränke Anfang 2002 erhöht habe, ergebe sich automatisch, dass sich der Rohaufschlag für das Jahr 2003 gegenüber dem Vorjahr erhöht hat.

Da er mit dem Prüfer bei der Umsatzsteuerprüfung buchhalterisch keinen Fehler festgestellt habe, halte er den Sicherheitszuschlag von 10% für ungerecht und hoch. Die Vorgangsweise habe den Reingewinn um 100% erhöht.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 lautet folgendermaßen:

Mit seinem Lebensmittelgeschäft habe der Bw. im Jahr 2002 einen Gewinn von € 13.356,67, nicht mehr und nicht weniger.

Beim Einkommensteuerbescheid sei ein Betrag von € 20.344,86 erfunden worden.

Falls seine Einkommensteuererklärung für 2002 nicht glaubwürdig ist, bitte er um eine Betriebsprüfung.

Das Finanzamt begründete die erlassene, abweisende Berufungsverfahrensentscheidung wie folgt:

"Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebungen zu schätzen, wenn diese Grundlagen nicht ermittelt (berechnet) werden können, insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder die Bücher und Aufzeichnungen, die er zu führen hat nicht vorlegt, diese unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, an der sachlichen Richtigkeit der

Aufzeichnungen zu zweifeln.

Laut BP, Niederschrift vom 08.05.2003, wurden Mängel der Aufzeichnungen festgestellt:

keine Grundaufzeichnungen bezüglich der Ermittlung bzw. der Berechnung der Tageslosungen sowie rechnerische Differenzen.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde ein Sicherheitszuschlag zugeschätzt, da bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Da auch in der Berufung die Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht ausgeräumt werden konnten, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Differenz der Einkünfte ergibt sich aus der Erhöhung der Umsätze (Einnahmen) aufgrund der 10%igen Zuschätzung laut der Umsatzsteuersonderprüfung."

In der am 9. Mai 2005 mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift wurde Folgendes festgehalten:

Zu den Einnahmen- Ausgabenrechnungen:

Die Einnahmen- Ausgabenrechnungen für die Jahre 2002 und 2003 lege ich vor.

Die von mir selbst handgeschriebene Einnahmen- Ausgabenrechnung "Auflösung" für das Jahr 2002 hatte ich damals, als der Prüfer geprüft hat, ganz sicher. Nur anhand dieser Auflösung konnte ich die aufliegende und dem Prüfer zur Verfügung gestandene Zusammenfassung erstellen. Ich habe keine Erinnerung mehr, ob er mich nach dieser Detailaufstellung gefragt hat.

Den Kalender, in welchem erste Tageslösungseintragungen (eine Summe pro Tag) zu ersehen sind, kann ich für das Jahr 2003 vorweisen. Jenen für das Jahr 2002 habe ich nicht mehr. Ich habe diese Kalender nach Übertragung in die Listen immer weggeworfen. Mir war nicht bewusst, dass das Aufbewahren von Bedeutung ist. Diesen Kalender für das Jahr 2003 habe ich nur deshalb, weil mir das der Prüfer gesagt hat. Das war im April 2003.

Zu den Preislisten:

Ich kann nur die aktuelle Preisliste vorlegen. Die alten Preislisten habe ich nicht mehr, ich habe sie nach Ablauf weggeworfen. Die aktuelle Preisliste stammt aus dem Jahr 2005. Mir war nicht bewusst, dass das Aufbewahren von Bedeutung ist.

Zur Umsatzsteuer:

Die rechnerische Überprüfung – unter Außerachtlassung der Überschreibungen! – der Monatssumme Jänner 2002 ergibt eine Differenz von € 10,00, der Monatssumme Februar keine Differenz und der Monatssumme Dezember eine Differenz von € 50,00. Diese Differenzen sind absolut und auch relativ gesehen als geringfügig zu bezeichnen.

Zur Feststellung des Prüfers, wonach in der Jahresaufstellung 'Losung 2002' mehrmals Tageslosungsbeträge korrigiert, überschrieben und durch andere Beträge ersetzt wurden, ist Folgendes auszuführen:

Überschreibungen wurden insgesamt im Ausmaß von € 1.380,00 vorgenommen.

Laut Prüfer habe die Verminderung des Rohaufschlages bei den Getränken im Jahr 2002 gegenüber den Vorjahren nicht plausibel erklärt werden können.

Ich habe dem Prüfer meiner Erinnerung nach ganz sicher gesagt, dass die Rohaufschläge bei den einzelnen Getränke-Warengruppen stark variieren. Wenn viele Kunden beispielsweise sagen, dass ein bestimmtes Getränk zu teuer sei, so habe ich auf diese Kundenangaben bei nächster Gelegenheit reagiert und die Preise entsprechend angepasst. Zum Nachweis meines Vorbringens möchte ich auch darauf hinweisen, dass sich in den einzelnen Jahren die Getränke unterschiedlich gut verkaufen haben lassen. Etwa hat sich Wein im Jahr 2000 und auch noch 2001 recht gut verkaufen lassen, nicht mehr jedoch im Jahr 2002 (vorletzte Spalte der Aufstellung). Das Gleiche gilt auch hinsichtlich der übrigen Waren. Insbesonders kommt in dem Zusammenhang entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, wo ich eingekauft habe (höherer Aufschlag bei Einkäufen bei Metro oder Geko; niedrigerer bei Direktzustellung ins Geschäft etwa durch die Fa. Coca-Cola). Außerdem ergaben sich ferner nicht unerhebliche Rohaufschlagsschwankungen durch das Ausnutzen von Aktionen.

Zur Einkommensteuer:

Die hinzugeschätzten Erlöse waren auf Basis der offengelegten Wareneinsätze nicht erzielbar. Bei Aufrechterhalten der Umsatzhinzuschätzungen ist daher ein entsprechender Wareneinsatz anzusetzen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Feststellung des Prüfers, wonach in der Jahresaufstellung 'Losung 2002' mehrmals Tageslosungsbeträge korrigiert, überschrieben und durch andere Beträge ersetzt wurden, und zur diesbezüglichen Meinung des Bw., es sei kein buchhalterischer Rechenfehler, wenn er etwas überschreibe, ist Folgendes auszuführen:

Betreffend nachstehende Tage nahm der Bw. Überschreibungen wie folgt vor (€-Beträge):

	vorher	nachher		vorher	nachher
1. Februar	388,-	188,-		10. Mai	361,-
8. Februar	408,-	208,-		18. Oktober	460,-
13. Februar	303,-	203,-		25. Oktober	406,-
18. Februar	292,-	202,-		14. November	485,-
21. Februar	304,-	204,-		5. Dezember	421,-
20. März	366,-	266,-		10. Dezember	295,-
Verminderung	790,-		Verminderung	590,-	
Verminderung insgesamt				1.380,-	

In allen Fällen wurde somit der zuvor eingetragene Tageslosungsbetrag vermindert, und zwar - bis auf zwei Ausnahmen - um € 100 oder € 200. Kein einziges Mal hat der Bw. den zuvor eingetragenen Betrag erhöht.

Dieser Umstand belegt, dass die Eintragungen aus Steuerersparniszwecken nach unten hin korrigiert wurden.

Der Feststellung des Prüfers betreffend die sich bei rechnerischer Überprüfung der Monatssummen ergebenden Differenzen in den Monaten 1., 2. und 12/2002 hielt der Bw. entgegen, dass die Monatssummen die Differenz vom Jänner 2002 und Dezember 2002 von zusammen € 40,00 ergäben und dass die Summe des Monats Februar korrekt sei.

Die Überprüfung ergibt Folgendes:

Die rechnerische Überprüfung – unter Außerachtlassung der obigen manipulativen Korrekturen! – der Monatssumme Jänner 2002 ergibt eine Differenz von € 10,00, der Monatssumme Februar keine Differenz und der Monatssumme Dezember eine Differenz von € 50,00. Diese Differenzen sind absolut und auch relativ gesehen als geringfügig zu bezeichnen. In dem Zusammenhang ist hinsichtlich des Vorbringens, die Summe des Monats Februar sei korrekt, nochmals festzuhalten, dass es gerade jener Monat ist, in welchem die höchste Korrektur nach unten (€ 690,00) durchgeführt wurde.

Vom Prüfer wurde die Verminderung des Rohaufschlages bei den Getränken im Jahr 2002 gegenüber den Vorjahren angesprochen. Würde man die Vorjahresaufschläge auch betreffend das Jahr 2002 anwenden, wirkte sich das rechnerisch mit folgendem Betrag (brutto) aus:

Summe Getränkeeinkauf 2002 € 2.652,04 x RAK 2,1 = errechn. Erlöse	5.569,28 €
- Erlöse laut Erklärung	- 4.773,67 €
Erlöse-Differenz	795,61 €

Die Feststellungen, dass für den gesamten Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen bezüglich Ermittlung der Tageslosungen beigebracht wurden, die der BP vorgelegte Jahresaufstellung 'Losung 2002' pro Tag einen Losungsbetrag aufweist, dessen Berechnung jedoch nicht ersichtlich ist, blieben unbestritten. Hiermit wurde jedoch vom Prüfer ein zweiter Aufzeichnungsmangel aufgezeigt.

Der Einnahmen-Ausgabenrechner benötigt nur dann ein Kassabuch, wenn er die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt. Diesfalls hat er täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen (sogenanntes Kassabuch mit Bestandsfeststellung) (Ritz, BAO-Kommentar², Tz. 13 zu § 131).

Angesichts der Tatsache, dass Aufzeichnungen bezüglich Ermittlung der Tageslosungen beigebracht wurden nicht beigebracht wurden, die der BP vorgelegte Jahresaufstellung 'Losung 2002' pro Tag einen Losungsbetrag aufweist, dessen Berechnung jedoch nicht ersichtlich ist, weshalb die darüber angelegten Aufzeichnungen (z.B. "Kassaberichte") jedenfalls als Grundaufzeichnungen zu beurteilen und damit aufbewahrungspflichtig waren, ist schon aus diesem Grund die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung gegeben. Die Eintragung der durch Kassasturz ermittelten Tageslösung ohne Aufzeichnung des täglichen Kassaanfangs- und endbestandes berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063; 18.7.2001, 98/13/0061; 31.3.1998, 93/13/0035; 30.9.1998, 97/13/0033; 2.7.2002, 2002/14/0003; 21.5.1997, 96/14/0086).

Aufgrund der systematischen Gestaltung des Aufzeichnungssystems und des Endzustandes der Aufzeichnungen selbst war eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungsinhalte nicht möglich, weshalb die Richtigkeit der Aufzeichnungen bereits vor der Durchführung jeglicher Überprüfungs- und Verprobungshandlungen sachlich in Frage stand (Huber, Zur passiven Prüfungsfähigkeit von Einnahmen- bzw. Erlösaufzeichnungen, ÖStZ 9/2005, S 189ff).

§ 184 BAO bestimmt:

Abs. 1: Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2: Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, 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.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Bei der Beweiswürdigung handelt es sich um die Prüfung der Frage, ob die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die volle Überzeugung vom Vorliegen oder Nichtvorliegen einer behaupteten oder von Amts wegen zu erhebenden Tatsache vermitteln. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, die zur Feststellung des

Sachverhaltes geführt hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof in der Richtung überprüfbar, ob der Denkvorgang der Abgabenbehörde zu einem den Denkgesetzen entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Abgabenbehörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt.

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl zB für viele E 19.5 1992, 91/14/0089 bis 0091, ÖStZB 1992, 900).

Die Abgabenbehörde hat von jenem Sachverhalt ausgehen, der nach den Lebenserfahrungen die höchste Wahrscheinlichkeit aufweist.

Zu schätzen ist stets dann, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Zu schätzen ist schließlich, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vorneherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen, Fehler, die über bloße Formalverstöße, über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen, Fehler sohin, die trotz entsprechender Hilfsrechnungen, Ergänzungen und Teilkorrekturen eine einigermaßen zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Ergebnisse unmöglich machen, berechtigen zur Schätzung.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0255).

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (20.1.2000, 95/15/0015, 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzmethoden frei, wobei

allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB. das Erkenntnis vom 22.2.1995, 95/13/0016, mwN, ÖStZB 1995, 577).

In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zugrunde zu legen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Im Erkenntnis vom 15.7.1998, 95/13/0286, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden muss, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen muss.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. für viele etwa E 19.3.1998, 96/15/0005, ÖStZB 1999, 72, und 24.2.1998, 95/13/0083, ÖStZB 1999, 69, jeweils mwN).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzmethoden gehört die mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages. Eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient.

Die Schätzung muss zum Sicherheitszuschlag greifen, wenn der Behörde keine andere Methode anwendbar erscheint. Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH vom 18.2.1999, 96/15/0050).

Die oben angeführten Umstände haben ein Ausmaß, welches nur im Weg einer Schätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahekommandes Ergebnis ermöglichen. Die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen bezüglich der Ermittlung bzw. der Berechnung der Tageslosungen lässt in Verbindung mit den Überschreibungen die Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 5 Prozent der erklärten Umsätze gerechtfertigt erscheinen. Damit errechnet sich ein Hinzurechnungsbetrag für das

Jahr 2002 statt in Höhe von € 7.753,30 in Höhe von € 3.876,65. Bei Bedachtnahme auf die Schwere der zwei Aufzeichnungsmängel bzw. die betragsmäßigen Auswirkungen der getroffenen Feststellungen, kann mit einem Sicherheitszuschlag von 5% (die Überschreibungsbeträge beliefen sich in Summe auf € 1.380,00, die vom Prüfer angesprochene Rohaufschlagsverminderung würde sich auf € 795,61 belaufen) das Auslangen gefunden werden.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht ist unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen dem Vorbringen des Bw. zu folgen, wonach bei Aufrechterhalten der Umsatzhinzuschätzungen ein entsprechender Wareneinsatz anzusetzen ist. Feststellungen in die Richtung, dass die hinzugeschätzten Erlöse auf Basis der offengelegten Wareneinsätze zu erzielen waren, wurden nicht getroffen.

In dem Zusammenhang ist insbesondere darauf zu verweisen, dass der Bw. der Feststellung des Prüfers, die Verminderung des Rohaufschlages bei den Getränken im Jahr 2002 gegenüber den Vorjahren habe nicht plausibel erklärt werden können, im zweitinstanzlichen Verfahren konkretisierte Angaben entgegenzusetzen vermochte.

Bezüglich der Umsatzhinzuschätzungen ist daher ein entsprechender Wareneinsatz anzusetzen.

2002	Losung 1 - 12 lt. Erklärung	brutto	77.533,00 €
	Hinzurechnung – lt. BE		3.876,65 €
	Losungen – lt. BE	brutto	81.409,65 €

Aufteilung 2002 (€-Beträge):

brutto	netto	%	Umsatzsteuer
5.316,05	4.430,04	20	886,01
1.000,00	909,09	10	90,91
75.093,60	68.266,91	10	6.826,69
81.409,65	73.606,04		7.803,61

Umsätze Jänner bis März 2003:

2003	Losung lt. Erklärung	netto	19.914,00 €
	Hinzurechnung – lt. BE		995,70 €
	Losungen – lt. BE	netto	20.909,70 €

Aufteilung 2003:

	netto	%	Umsatzsteuer
	1.756,41 €	20	351,28
	19.153,29 €	10	1.915,33
	20.909,70 €		2.266,61

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 lt. Erklärung	13.356,67 €
+ Hinzurechnungsbetrag lt. BE abzüglich Wareneinsatz	+ 1.741,57 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 lt. BE	15.098,24 €
--	-------------

Umsatzsteuer für 2002:

Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	73.606,04 €
Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz: 4.430,04 €	886,01 €
10% ermäßiger Steuersatz: 69.176,00 €	6.917,60 €
Summe Umsatzsteuer	7.803,61 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	5.535,62 €
Zahllast	2.267,99 €

Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2003:

Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	20.909,70 €
Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz: 1.756,41 €	351,28 €
10% ermäßiger Steuersatz: 19.153,29 €	1.915,33 €
Summe Umsatzsteuer	2.266,61 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	1.402,89 €
Zahllast	863,72 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Mai 2005