

GZ. RV/3026-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf, hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1999, entschieden:

- Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.
- Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. führt einen Lebensmittel(einzel)handel.

Strittig sind Zuschätzungen aufgrund von Kalkulationsdifferenzen (mangelhafte Inventuren, Bestände mit Bruttoverkaufspreisen erfasst; Rohaufschlag laut Betriebsprüfung (Bp) und

weiters das Ausmaß von Verlustabzug (der Bw. übersieht teilweise Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr).

Aufgrund der Feststellungen der Bp erfolgte die Veranlagung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Berufungsjahre. Die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurden im Rahmen der Betriebsprüfung wieder aufgenommen.

Die Bp führte hinsichtlich Gewinnhinzurechnung 1997 und 1999 folgendes aus:

Auf Grund formeller und materieller Mängel (die Inventuren seien mit den Verkaufspreisen erstellt worden; die Ermittlung der Einzelrohaufschläge auf diverse Waren ergäbe, dass diese höher gewesen seien als der Gesamtrohaufschlag lt. Erklärung. Es wurden von der Bp dem Umsatz und Gewinn nach einer Verprobung seitens der BP mit einem Durchschnittsrohaufschlag von 40 Prozent auf den Handelswareneinsatz, bereinigt um die Inventurstände (mit Verkaufspreisen) im Jahr 1997 öS 200.000,00 netto 10 % USt, und im Jahr 1999 mit 25 Prozent Rohaufschlag unter Berücksichtigung von Abverkäufen wegen Geschäftsübersiedlung, bedingt durch den Neubau des Hauses (schlechtere Lage des Ausweichlokales) öS 300.000,00 netto, 10 % USt hinzugerechnet.

	1997	1999
Handelswareneinsatz	1.627.255,01	1.288.990,04
Rohaufschlag 40 %	650.902,04	
Rohaufschlag 20 %		322.247,51
Handelswarenerlös	2.278.157,05	1.611.237,55
plus Inventurstand zum 1.1.1997	287.116,63	
minus Inventurstand zum 31.12.1997	-269.665,00	
plus Inventurstand zum 1.1.1999		391.988,00
minus Inventurstand zum 31.12.1999		-215.825,45
Kalk. Handelswarenerlös lt. Erklärung	2.094.988,35	1.468.594,83
Differenz	200.620,33	318.805,27
Hinzurechnung netto gerundet lt. BP	200.000,00	300.000,00

Ad **Verluste bis 1998** führte die Bp Folgendes aus:

Bei Überprüfung der Verluste laut Erklärung bis 1998 wurde nachfolgende Feststellungen getroffen:

	lt. Erklärung	lt. BP
1992	-51.752,37	+54.985,00
1993	-72.891,70	+10.720,00
1994	-52.417,00	-52.417,00
1996	-122.854,00	-122.854,00
1997	-115.050,00	+84.950,00
1998	-94.777,00	-94.777,00
Summe Verluste	-509.742,07	-270.048,00

Zur Verprobung wurde von der Bp folgende Kalkulation durchgeführt, die dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs nachweislich übermittelt wurde:

	1997	1998	1999
Handelswareneinsatz lt. Berechnung	1.620.536,03	1.498.007,90	1.197.924,45
gewogener durchschn. Rohaufschlag lt. BP	55,00%	55,00%	52,00%
Kalkulatorischer Erlös lt. BP	2.511.830,84	2.321.912,25	1.820.845,16
Schwund, Skonti, etc. 5 %	2.386.239,30	2.205.816,63	1.729.802,90
Handelswarenerlöse lt. Erklärung	2.094.988,35	2.017.916,84	1.468.594,83
Differenz	291.250,95	187.899,79	261.208,07

Gegen die Bescheide auf Grund der Bp erhab der Bw. **Berufung** und begründete sie wie folgt:

Wie in den weiteren Beilagen ersichtlich beruhe die Gewinnermittlung auf einem falschen Zahlenmaterial. Woher diese Zahlen kämen könne vom Bw. nicht nachvollzogen werden. Die Inventurveränderungen seien logischerweise bereits in der G & V berücksichtigt und könnten zweimal berechnet werden.

Da der Bw durch den Lokalbau und den damit verbundenen Streitigkeiten nicht in der besten gesundheitlichen und seelischen Verfassung gewesen sei, konnte er dies nicht bei der Betriebsprüfung feststellen, und es seien ihm die Ungereimtheit erst nach längeren Studium aufgefallen. Der Rohaufschlag laut BP für das Jahr 1997 entbehre einer Grundlage, und er erhebe daher auch gegen das Ergebnis der BP Berufung.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist beinhaltet die Gewinnermittlung 1999 sonstige Erlöse von ATS 885.000,00 für die Mietrechtsablöse die zur Tilgung der damaligen Schulden dienten.

Zusätzliche führte der Bw. zur Berufung aus:

In der Beilage übermittelte er seine Nachrechnung zu den Bp-Bericht. Wie ersichtlich sei, ergebe die Nachrechnung andere als im Bericht ausgewiesene Zahlen. Die Schätzung für 1999 werde er unter Berücksichtigung der korrigierten Zahlen anerkenne müssen.

Was die Gewinnermittlung für 1997 betreffe sei der von ihm ausgewiesene Rohaufschlag richtig.

Nach Studium des Schriftverkehrs mit der Baufirma sei der Bw. darauf aufmerksam geworden, dass er schon im Januar 1997 mit einem Warenabverkauf begonnen habe, der erst nach einem Schreiben vom 6.02.1997 (lt. vorgelegter Unterlage St), wieder eingestellt worden sei. Weiters vermute der Bw., dass bei der Nachkalkulation durch den Betriebsprüfer (BPrüfer) die USt nicht herausgerechnet worden sei.

Daraufhin übersendete der Bw. eine "weitere Nachrechnung" zum den Prüfungsbericht.

Der Hauptlieferant des Bw. sei die **Firma H - L. Der diesbezügliche Warenanteil** betrage ca. 60 %.

Zum Beispiel: 1000g „**Das B'**“ Einstandspreis ATS 251,50 Empfohlener Verkaufspreis ATS 390,00 dies ergebe einen Rohaufschlag von 55,07 % abzüglich USt ergibt sich ein Aufschlag vom 38,15 %. Siehe Beilage eins. Da diese Konfekte zu 95 % im Kilo - Geschenkkarton verkauft werden ist der Kilopreis ATS 363,00 in Ansatz zu bringen. Die Nettospanne betrage daher 31,21 %.

Des weiteren würden auch diverse Bonbonnieren an Firmen und anderen Kunden mit 10 % Rabatt verkauft. Siehe Beilage drei. Wie aus der Rechnung der Firma **S ersichtlich sei ergebe sich** abzüglich 10 % Rabatt und Skonto eine Nettospanne von 21 %.

Des weiteren gebe es jedes Jahr **die H** Herbstaktion mit einen Wareneinsatz von ca. ATS 60.000,00 (nachweislicher Einkauf Herbstaktion in Jahr 2000 ATS 110.000,00) bei welcher alle Rohkost- und Oranette Produkte mit einem Aktionsaufschlag von 20 % verkauft werden würden.

Bei Kaffee und Schokolade betrage der Aufschlag 20 %.

Da außerdem die Firma **B** sein Nachbar sei, könne nicht jeder beliebige Preis verlangt werden. Die Firma **B** habe im Foodbereich einen Rohaufschlag von unter 28 %. Des weitern gebe es die Firma **R**, die noch unter seinen Preisen liege und als vergleichbaren Betrieb herangezogen werden könne. Der von ihm ausgewiesene durchschnittliche Rohaufschlag von 32 % liege sowieso über dem seiner Konkurrenz.

Die Bp gab folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

In der Berufung werde angegeben, dass die Gewinnermittlung durch die BP auf einem falschen Zahlenmaterial beruhe, und dass vom Abgabepflichtigen nicht nachvollzogen werden könne, woher diese Zahlen stammten. Die Inventurveränderungen seien logischerweise bereits in der G & V-Rechnung berücksichtigt worden und könnten nicht zweimal berechnet werden. Weiters werde der Rohaufschlag an Hand eines Beispiels dokumentiert werden.

Dieser werde mit 32 % beziffert.

Dazu führte die Bp wie folgt aus:

Zum Vorwurf, dass die Gewinnermittlung für 1997 auf falschem Zahlenmaterial beruhe: Der Abgabepflichtige habe seine Bilanz mit 1.9.1998 unterfertigt und am 3.9.1998 eingereicht. Die der Bilanz beigelegt G & V-Rechnung enthielt Einstandswerte für Handelswaren in Höhe von S 1.615.21,51 und für Handelswaren EU in Höhe von S 12.042,50. Diese Werte addiert ergäben den im BP-Bericht ausgewiesenen Wert in Höhe von S 1.627.255,01. In der Berufung legte der Abgabepflichtige eine G & V-Rechnung bei, welche nicht der ursprünglich abgegebenen entspricht.

Zur Gewinnhinzurechnung 1997 & 1999 (Tz. 18 im BP-Bericht)

Zu Beginn der Prüfung seien unter anderem die Inventurbücher für die Prüfungsjahre 1997 bis 1999 vorgelegt worden.

Bei Überprüfung dieser Inventuren sei festgestellt worden, dass diese mit den Bruttoverkaufswerten erstellt worden seien, und dann ein prozentueller Abschlag und die Umsatzsteuer abgezogen werden würden. Dieser berechnete Wert ist der Endstand an Handelswaren zum 31.12.

Der Handelswareneinsatz werde mit diesen errechneten Werten (errechneter Wert zu Beginn des Jahres plus Handelswarenzukauf minus errechneter Wert am Ende des Jahres) ermittelt.

Weiters seien die Rohaufschläge in den Prüfungsjahren 1997 bis 1999 im inneren Betriebsvergleich überprüft worden. Hier sei eine bereite Schwankung festgestellt worden (1997 29 %, 1998 39 % und 1999 14 %). Von der BP seien Rohaufschläge für diverse Artikel ausgewertet worden.

Zur Ermittlung der Rohaufschläge seien die Verkaufspreise aus den Inventurbüchern herangezogen worden, und die Einkaufspreise aus den Rechnungen ermittelt worden. Dabei seien die gewährten Skonti berücksichtigt und die Umsatzsteuer herausgerechnet worden. Die Aufschläge gerade bei den Waren der Firma H, die laut Abgabepflichtigen einen Anteil von ca. 60 % ausmache, betragen in allen Jahren 45 %.

Weitere Preiserhebungen hätten lt. Bp ergeben, dass der Aufschlag bei Süßwaren über diesen 45 % liege, ja sogar bis zu 100 % gehe. Bei diversen offenen Teesorten betrage der Aufschlag zwischen 31 % und 133 %. Einzig die Kaffeesorten lägen unter 45 %.

Diese Feststellungen seien dem Abgabepflichtigen während der Prüfung mitgeteilt worden, und im Zuge der Schlussbesprechung einigte man sich darauf, dass für das Jahr 1997 ein Rohaufschlag von 40 % in Anlehnung an das Jahr 1998 anzusetzen sei. Für das Jahr 1999 sei eingewendet worden, dass der Betriebsort wegen Abbruch und Neubau des Hauses verlegt werden habe müssen, Abverkäufe vor der Räumung des Geschäftes durchgeführt worden seien, und sich das Ausweichlokal in einer weniger frequentierten Lage befunden habe. Daher habe man sich auf einen Rohaufschlag von 25 % für 1999 und insgesamt auf die pauschalen Zuschätzungen von S 200.000 für 1997 und S 300.000 für 1999 geeinigt.

Die Angaben des Abgabepflichtigen in der Berufung zur doppelten Erfassung der Inventurwerte seien falsch. Die im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Kalkulationsdifferenzen seien auf Grund verschiedener Kalkulationsansätze, die ausführlich mit dem Abgabepflichtigen besprochen worden seien, ermittelt worden. Die ausgewiesenen Hinzurechnungen seien das Ergebnis dieser Besprechungen, und basiere auf den festgestellten formellen und materiellen Mängeln. Um den Ausführungen in der Berufung Rechnung zu tragen, werde in der Beilage die detaillierten Berechnungen der Betriebsprüfung dargestellt.

In der Berufung wird angegeben, dass der durchschnittliche Rohaufschlag 32 % beträgt. Von der BP seien die Rohaufschläge aus den Einkaufs- und Verkaufspreisen der einzelnen Artikel ermittelt worden (Umsatzsteuer, Rabatte, Skonti und Gewichtung der Artikel seien dabei berücksichtigt worden – siehe Beilage). Dabei würden sich Aufschläge von rund 55 % ergeben, welche der Kalkulation der Betriebsprüfung zu Grunde gelegt worden seien. Die dabei ermittelten Differenzen, welche mit dem Abgabepflichtigen bereits während der Betriebsprüfung besprochen worden seien, lägen zum Teil wesentlich über den hinzugerechneten Erlösen, welche im Betriebsprüfungsbericht angeführt worden seien. Diese Differenzen ergäben sich aus dem Umstand, dass jene Argumente des Abgabepflichtigen, die ziffernmäßig nicht konkret erfasst werden könnten (schlechterer Geschäftsgang, Verderb, Abverkäufe, Rabatte an Großabnehmer), von der Betriebsprüfung berücksichtigt worden seien.

Gründe für eine Änderung der bisherigen Zuschätzung könnten der Berufung keine entnommen werden, vielmehr wäre zu überlegen, da der Abgabepflichtige auch in seiner

Berufung seine Argumente nicht konkretisiert, die Differenzen laut Beilage der Schätzung zu Grunde zu legen und auch für das Jahr 1998 eine Zuschätzung vorzunehmen.

Der Bw. brachte zur Stellungnahme der Bp zur Berufung Folgendes vor:

Abschlagsprozente seien laut Bw. nicht gleich Aufschlagprozente.

Der Bw. führte diverse (mit der angeführten Eingabe wurden 7 Stück vorgelegt) unterschiedliche "Kalkulationen" durch, beispielsweise Nachfolgende, die er am 21.11.2001 im Zuge einer Eingabe als Beilage F vorlegte.

		1997	1998	1999
Abgeleiteter Wareneinkauf	%			
Ermittlung Warenbestand 1.1				
Warenbestand mit Verkaufspreisen		315.828,30	296.631,20	431.188,60
Korrektur USt	10	28.711,66	26.966,47	39.198,96
Korrektur Aufschlag	55	157.914,15	148.315,60	
Korrektur Aufschlag	52			203.834,61
Warenbestand zum 1.1. lt BP		129.202,49	121.349,13	188.155,03
Ermittlung Warenbestand 31.12				
Warenbestand mit Verkaufspreisen		296.631,20	431.188,60	240.453,65
Korrektur USt	10	26.966,47	39.198,96	21.859,42
Korrektur Aufschlag	55	148.315,60	215.594,30	
Korrektur Aufschlag	52			113.669,00
Warenbestand zum 31.12 lt BP		121.349,13	176.395,34	104.925,23
Warenbestand 1.1 lt. BP		129.202,49	121.349,13	188.155,03
Warenbestand 31.12 lt. BP		121.349,13	176.395,34	104.925,23
Zukauf		1.612.682,67	1.553.054,11	1.114.694,65
Wareneinsatz lt. BP		1.620.536,03	1.498.007,90	1.197.924,45
Handelswareneinsatz		1.620.536,03	1.498.007,90	1.197.924,45
Rohaufschlag lt. BP in Prozent		33,00	38,00	31,00
Kalkulatorischer Erlös lt. BP		2.155.312,92	2.067.250,90	1.569.281,02

Schwund Skonti etc. 5 %		2.047.547,27	1.963.888,36	1.490.816,97
Handelswarenerlös laut Erklärung		2.094.988,35	2.017.916,84	1.468.594,83
Differenz		47.441,08	54.028,48	22.222,14
Rohaufschlag lt. Wareneinsatz BP		29,28	34,71	22,59

Wie man aus den Zahlen sehe ergebe sich bei so kleinen Umsätzen eine starke Schwankung des Aufschlagprozentsatzes, so wie es eben im Handelsgeschäft üblich sei. Dies insbesondere, wenn man zweimal Abverkauf durchföhre und in ein Ausweichlokal übersiedelte. Mit der Nachrechnung der Bp sei er damals einverstanden gewesen, weil er nicht in der besten Verfassung gewesen sei und er sich die Arbeit des wochenlangen Nachrechnens der Berechnungen der Bp ersparen wollte. Selbst wenn man das Jahr 1998 außer Streit stelle (in diesem Jahr ergäbe sich jedes Mal ein Guthaben), bleibe kaum eine Differenz übrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist § 4 Abs. 1 EStG Gewinnermittler bzw. Bilanzierer und als solcher zur Führung von ordnungsgemäßen, vollständigen und nachvollziehbaren Büchern auf Grund des Gesetzes verpflichtet.

Dem Bw. entgegen zu halten, dass eine **Schätzung** der Handelswarenerlöse bzw. eine Hinzuschätzung nicht notwendig gewesen wäre, wäre er seiner Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Buchführung und Erfassung der Tageslosungen nachgekommen. Im Hinblick auf die überschaubare Zahl der Produkte, die in seinem Geschäft verkauft werden, ist es auch nicht nachvollziehbar und hat die Bw. dafür auch keine Erklärung geliefert, warum sie keine Tageslosungen ermittelt hat.

Die nunmehr im Zuge des Berufungsverfahren geäußerten Vorbringen gegen die Schätzung der Bp können eine fehlende Dokumentation dieser Geschäftsfälle insbesondere die fehlende Ermittlung von Tageslosungen, nicht ersetzen.

Aufgrund welcher Aufzeichnungen und Erinnerungen der Bw. zu den von ihm in den Beilagen zur Berufungsergänzung "angewendeten Rohaufschlägen" laut Berufung (Beilagen zur Berufungsergänzung 21.November 2001) gelangt ist, hat er nicht in einem für den UFS nachvollziehbaren Ausmaß bekanntgegeben.

Auch kann grundsätzlich die Methode, die Jahreslösung aufgrund des Handelswareneinkaufes zu kalkulieren, zu keinem befriedigendem Ergebnis führen, da es auf der Hand liegt, dass ein

Steuerpflichtiger, der den Umsatz verkürzt, auch den Wareneinsatz durch das Nichterfassen von Wareneinkäufen reduzieren wird, um auffallende Kalkulationsdifferenzen zu vermeiden.

Im Hinblick auf die dargestellten Mängel konnte die Betriebsprüfung unbedenklich das Vorliegen der **Schätzungsbefugnis** annehmen. Die Schätzungsbefugnis wurde vom Bw. auch nicht bestritten.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die **Schätzung** von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind deren Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 16. 5. 2002, 98/13/0195). Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung i. S. d. § 163 BAO sprechen zu können, muss ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet (VwGH 31.7.2002, 98/13/0194).

Die Wahl der **Schätzungsmethode** steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (Ritz, Kommentar zur BAO, Tz. 12 zu § 184 und dort zitierte Rechtsprechung). Ziel einer **Schätzung** ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder **Schätzung** eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Derjenige der zur **Schätzung** Anlass gibt, muss die mit der **Schätzung** verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Ad Rohaufschlag (40% für 1997 und 25% für 1999 lt. Bp):

Die Bw. führte ein umfangreiches detailliertes Verfahren zur Ermittlung des gewogenen durchschnittlichen RAK getrennt für 1997 und 1999 durch.

Es ergaben sich für 1997 ein gewogener durchschnittlicher RAK von 1,55 und für 1999 ein solcher von 1,52. Wie bereits oa wurden die Preise bzw. Verkaufspreise, die der Berechnung zugrunde lagen, richtig und korrekt von der Bp angesetzt.

Zu den mit der Berufungsergänzung vom 21. November 2001 vorgelegten Preisschildern ist Folgendes auszuführen:

Das Finanzamt hat mit der Stellungnahme der Bp vom 8.8.2001 (mit Bezugnahme auf diese Stellungnahme erfolgte die bereits erwähnte Berufungsergänzung vom 21. November 2001) zur Berufung ausführliche Rohaufschlagsberechnungen übermittelt. Dies Stellungnahme zur Berufung inkl. aller Beilagen (daher auch der Rohaufschlags(RA)-Berechnungen) wurden dem Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens nachweislich vorgelegt.

Ad Rohaufschlagsberechnung bzw. Berechnung des RAK (durch die Bp):

Nach Überprüfung der vorgelegten Preisschilder durch den UFS wird nunmehr bestätigt, dass die Bp für ihre Berechnungen von den richtigen Verkaufspreisen ausgegangen ist:

Beispielsweise wurden überprüft:

alle Beträge in ATS	Verkaufspreis lt. Preisschild	Verk-preis btto lt Bp
Jubiläum	1 kg	390
Hausmarke	1 kg	335
	10dag 36,00 würde ergeben 360/kg	330
Lakritze		140
	10dag 14,00	140

Bemerkt wird, dass beispielsweise hinsichtlich H die Bp sogar von einem niedrigeren Preis (wie aus o.a. Tabelle ersichtlich) für die RA-Ermittlung ausgegangen ist als der Kilopreis lt. Preisschild beträgt.

Es wurde vom Bw. vorgebracht, dass die Ware zu weniger als fünf Prozent einzeln verkauft werde. Der meiste Umsatz entfalle auf Kilo, Viertelkilo und halbe Kilo sowie auf ganze Gebinde.

Dazu wird entgegnet, dass die Bp bei der RAK-Ermittlung beispielsweise der Produkte von H (60% des Umsatzes, was unstrittig ist), von korrekten Verkaufspreisen für von insgesamt 16 Produkten der Firma H richtig ausgegangen ist. Bei 8 Produkten (also bei davon 50%) ging die Bp von Kilopreisen aus, bei 3 Produkten von Halbkilopreisen, bei einem Produkt vom Preis für 350 g, bei 3 Produkten von Viertelkilopreisen sowie bei 1 Produkt vom Preis für 175 g.

Daher kann aus dem diesbezüglichen angeführten Vorbringen des Bw. nichts gewonnen werden, zumal bereis die Bp bei der Kalkulation des RAK berücksichtigte, dass auch Waren in großen Mengen (etwa Kilo) verkauft werden.

Der Bw. führte in der Eingabe vom 28. Oktober 2001 aus, dass 60% des Umsatzes von Produkten von H entstünden und errechnete einen gewogenen Durchschnitt von 35,195% des RAK.

Der UFS stellte auch die Richtigkeit der von der Bp zugrunde gelegten Einkaufspreise fest: Der Bw. legte beispielsweise eine Eingangsfaktura hinsichtlich ua Lakritztafel vor, die zu ATS 70,00 per kg eingekauft wurden. Dieser Preis ist von der Bp für die RAK-Ermittlung richtig zugrunde gelegt worden.

Den Ausführungen des Bw., dass zu berücksichtigen sei, dass Abverkäufe wegen Geschäftsübersiedlung im Jahr 1999 bzw. zweimal Ausverkäufe stattgefunden hätten, und ein Ausweichlokal bezogen werden musste, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Laut Bp Bericht (Tz 18) wurden diese Umstände mit einem Rohaufschlag von lediglich 25% berücksichtigt (dh der Rohaufschlag wurde um 15% gegenüber dem Rohaufschlag des Jahres 1997, in dem keine Umsiedlung stattgefunden hat, reduziert.)

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass damit auch die schlechtere Lage des Ausweichlokals in diesem niedrigen Rohaufschlag Niederschlag fand. Dies ist jedoch kein Berufungsvorbringen.

Die von der Bp so ermittelten Rohaufschläge wurden nach unten adaptiert und von der Bp und nunmehr auch vom UFS mit 40 % für 1997 und mit 25 % für 1999 bei der Ermittlung der Umsatzzuschätzung angesetzt.

Es wurden daher Abschläge von rd. 27 % (1997) und rd. 52 % (1999) berücksichtigt.

Aus einzelnen vom Bw. genannten Preisangaben und Rechnungsbeispielen kann allein schon deshalb nichts gewonnen werden, da die Bp bei der RA-Berechnung von einem sehr umfangreichen und richtigen Zahlenmaterial ausgegangen ist, und die Berechnungen schlüssig und nachvollziehbar darstellte.

Bei Überprüfung der Inventuren wurde von der Bp festgestellt, dass diese mit den Bruttoverkaufswerten erstellt worden sind, und dann ein prozentueller Abschlag und die Umsatzsteuer abgezogen wurden. Dieser berechnete Wert ist der Endstand an Handelswaren zum 31.12.

Der Eingabe des Bw., dass die Gewinnermittlung (wohl gemeint der Bp) auf falschem Zahlenmaterial beruhe, und der Bw. nicht nachvollziehen könne, woher diese Zahlen kämen, wird Folgendes entgegnet:

Anzumerken ist, dass vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens am 26. April 2001 eine G+V-Rechnung 1997 vorlegte, datiert mit 1.9.1998, die einen Einstandswert Handelsware mit ATS 1.575.696,27 und einen Einstandswert Hndlsw. EU mit ATS 12.042,50 beinhaltete.

Demgegenüber wurde bemerkenswerter Weise im September 1998 eine GuV-Rechnung für 1997, ebenfalls genau gleich datiert mit 1.9.1998 vorgelegt, die aber im Unterschied zur erstgenannten GuV-Rechnung, die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt wurde, einen höheren Einstandswert Handelsware (Einstandswert Handelsware laut dieser G+V-Rechnung 1997 betrug ATS 1.615.212,51) aufwies.

Somit wurde auffallenderweise im Zuge des Berufungsverfahrens eine GuV-Rechnung mit einem etwa um 40.000 ATS niedrigeren Einstandswert Handelsware vorgelegt.

Die beiden genannten GuV-Rechnungen – sogar vom Datum her beide 1. 1. 1998 – sehen optisch völlig ident aussehen.

Allein diese bereits angeführten Details geben Aufschluss über die Ungenauigkeit der Aufzeichnungen bzw. Bücher des Bw., die jedenfalls zu einer Schätzung führen müssen, was grundsätzlich nicht strittig ist.

Die am 26.April 2001 im Zuge des Berufungsverfahrens eingebrachte Korrektur des vom Bw. ermittelten Wareneinsatzes (nunmehr ATS 1.587.738,77), die sich aus einem gegenüber der Einkommensteuererklärung reduzierten Zukauf auf nunmehr ATS 1.537.166,43 ergibt) wird anerkannt.

Die Bestandsveränderungen (jeweils per 1.1. zum 31.12. des gleichen Jahres) der Inventur 1997 und 1999 sind bereits in den u.a. Beträgen Handelswareneinsatz (HWES) enthalten, weshalb sie nicht noch einmal hinzuzurechnen sind. Diesbezüglich wird das Bp-Ergebnis zu Gunsten des Bw. abgeändert.

Zu den bereits o.a. diversen unterschiedlichen sieben "Kalkulationen" des Bw. wird entgegnet: Nicht nachvollziehbar ist, dass der Bw. beispielsweise in der Kalkulation "F" (die oben in der Sachverhaltsdarstellung beispielhaft dargestellt wurde) für die Wareneinsatzberechnung von Rohaufschlägen in Höhe von 55% bzw. 52% ausgegangen ist, wohingegen er in der gleichen "Kalkulation", wie dies der Bw. bezeichnet, für die Hinzurechnungskalkulation weit niedrigere Prozentsätze zugrunde legte. Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass die Kalkulationen des

Bw. unschlüssig und widersprüchlich sind und keinesfalls als Grundlage für etwaige Hinzuschätzungen genommen werden können.

Diese unterschiedlichen Berechnungen des Bw. sind für den UFS nicht nachvollziehbar. Es kann das vorhandene Zahlenmaterial nicht willkürlich vom Bw. adaptiert werden, um ein letztendlich für ihn optimales Ergebnis zu erreichen.

Wie bereits ausführlich angeführt, wurde von der Bp der Rohaufschlag richtig und nachvollziehbar unter Zugrundelegen der vorhandenen Unterlagen des Bw. errechnet, und für die Hinzurechnungsberechnung nach unten adaptiert.

Für die Berufungsjahre ergeben sich laut Berufungsentscheidung folgende neue Hinzurechnungen:

	1997	1999
HWES	1587738,77	1288990,04
Rohaufschl 40%	635095,508	
Rohaufschlag 25%		322247,51
HW-Erl. It BE	2222834,28	1611237,55
HW-Erl. It Erklg.	-2094988,35	-1468594,83
Differenz	127845,928	142642,72
Hinzurechnung It BE gegenüber der Erklärung	127000	142000

Gegenüberstellung mit BP:

Hinzurechnung ntto gerundet It BE	127000	142000
minus Hinzurechnung It Bp Tz 18	-200000	-300000
Verminderung der Hinzurechnung des Handelswaren-erlöses durch BE gegenüber Bp	-73000	-158000

BE=Berufungsentscheidung

HW= Handelswaren

Im Zuge der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird antragsgemäß (laut Eingabe des Bw. vom 29. Oktober 2001) die USt-Nachzahlung resultierend aus der Hinzuschätzung neutralisiert.

Die nunmehrigen Umsatzhinzurechnungen wurden, analog zum Antrag des Bw. in seiner Eingabe vom 26. April 2001, angesetzt.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass sich auf Grund der Verprobung durch die Bp weit höhere Hinzurechnungen für die Berufungsjahre ergeben würden

Es wurde der Wareneinsatz laut GuV 1997 (eingebracht beim Finanzamt am 26. April 2001) in Höhe von in Summe ATS 1587738,77 (Einstandswert Handelsware ATS 1.575.696,27 plus Einstandswert Handelsware ATS 12.042,50) zugrunde gelegt. Der Einstandswert Handelsware 1997 von ATS 1.587.738,77 ergibt sich auch laut Inventur 1997, vorgelegt am 26. April 2001.

Der Hinzurechnung 1999 wird der Wareneinsatz in Höhe von ATS 1.288.990,04 laut GuV-Rechnung 1999 (vorgelegt am 25. Oktober 2000) zugrunde gelegt. Dieser Wareneinsatz stimmt mit dem Blatt "Inventur 1999" beim Finanzamt mehrmals vorgelegt (zuletzt am 26. April 2001), überein.

Der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass laut Aktenlage diese Wareneinsätze richtigerweise Nettobeträge ohne USt sind.

Grundsätzlich wird ausgeführt, dass bei sich ständig ändernden Angaben durch den Bw. keine Rechtswidrigkeit der Beweiswürdigung vorliegt, wenn die Behörde den Angaben des Bw. bei der ersten Einvernahme bzw. bei den ersten Eingaben des Bw. mehr Glaubwürdigkeit beimisst als seinen späteren Darlegungen (VwGH 1.10.1991, 90/14/0189).

Ad Berufungspunkt Verluste Tz 19 Bp-Bericht:

Der Bw. führt zu diesem Berufungspunkt (abgesehen von globalen Vorbringen, dass er gegen das Ergebnis der Bp Berufung erhebt), nichts weiteres aus.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt grundsätzlich abzuweisen. Aufgrund der Berufungsentscheidung ergibt sich ein aus der Verlusterhöhung des Jahres 1997 resultierender höherer Verlustabzugsbetrag für das Jahr 1999.

Ad Umsatzsteuerbescheid 1999:

Die Anpassungen der Umsätze werden analog zur Bp unter den mit 10% USt zu versteuernden Umsätzen durchgeführt. Dieser Punkt ist nicht strittig.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Dezember 2005