



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G als Erbin nach I, vertreten durch Martin Unger, Geschäftsführer-Gesellschafter der UNGER WTH GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, vom 10. Mai 2003 gegen die Bescheide vom 26. März 2003 des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektorin Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000, nach der am 23. August 2007 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Rechtsvorgänger der Alleinerbin und nunmehrigen Berufungswerberin (Bw) führte bis zu seinem Tod eine Trafik, die von der Bw fortgeführt wurde. Im Zuge einer die Abgaben vom Umsatz und Einkommen der Jahre 1998, 1999 und 2000 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung stellte das Außenprüfungsorgan an Hand seiner kalkulatorischen Verprobung der mit dem Satz von 20% steuerpflichtigen und der (unecht) steuerbefreiten Umsätze betragsmäßig erhebliche, wenngleich 10% des erklärten Umsatzes nicht erreichende, Kalkulationsdifferenzen in allen geprüften Zeiträumen fest (vgl. Tz 18 bis Tz 21 des BP-Berichtes vom 11. März 2003, AB-Nr. Bp 106039/02). Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 von Amts

wegen wieder auf und erließ neue Abgabenbescheide. Es folgte darin der Empfehlung des Prüfers (Tzz 17, 22 und 26 bis 28) und rechnete die von ihm festgestellten Kalkulationsdifferenzen dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzu.

Der mittlerweile verstorbene Abgabepflichtige erhab gegen die neuen Abgabenbescheide (nicht aber gegen die Wiederaufnahmebescheide) Berufung und führte – nachdem er die kalkulatorische Verprobung des Prüfers als fehlerfrei außer Streit gestellt hatte – im Wesentlichen aus, dass keine Schätzungsberichtigung bestehe: Einmal weil die Bücher und Aufzeichnungen wie vom Prüfer festgestellt keine formellen Mängel aufwiesen und so die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich hätten; zum anderen weil die festgestellten Kalkulationsdifferenzen weit unter der für eine Schätzungsberichtigung maßgeblichen 10%-Grenze lägen.

Zur sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen führte der damalige Berufungswerber aus:

Die Losungsermittlung werde mit zwei Registrierkassen durchgeführt. Diese Kassen besäßen ein Display, das es den Kunden ermögliche, die eingegebenen Waren und Beträge zu kontrollieren und auch den Gesamtbetrag abzulesen. Sie erzeugten einen durchgehenden Journalstreifen, auf dem Datum, Uhrzeit und verkauft Artikel mit Bezeichnung und Betrag festgehalten würden. Die Journalstreifen würden über den gesamten gesetzlich vorgeschriebenen Zeitraum aufbewahrt.

Das Verkaufspersonal habe bei Ablösung bzw. am Ende des Tages ein Zwischenergebnis auszudrucken und den Soll- Bargeldbestand mit dem Ist- Bestand zu vergleichen; das übernehmende Personal kontrolliere diese Berechnungen. Entweder am Abend oder am nächsten Tag in der Frühe würden diese Abrechnungen vom Unternehmer oder seiner Gattin (= *der Bw*) nochmals kontrolliert. Die entsprechenden Berechnungen würden aufbewahrt.

Am Abend werde zusätzlich die Tagesabrechnung des Lotto- Computers mit den Eingaben in den Kassen verglichen, um Differenzen sofort aufzudecken.

Die so ermittelten Tageslösungen seien Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch.

Ebenso würden alle Eingangsrechnungen in ein Wareneingangsbuch eingetragen, obwohl der Unternehmer wegen der Buchführungspflicht nach § 125 BAO von der Pflicht zur Führung eines Wareneingangsbuches gemäß § 127 Abs 2 lit a BAO an sich befreit sei.

Die weitere Verarbeitung der Unterlagen erfolge mittels EDV in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung. Auch diesbezüglich habe es seitens des Prüfers keine Beanstandungen gegeben.

Nach dem oben Gesagten könne davon ausgegangen werden, dass der Abgabepflichtige alles in seiner Macht Stehende unternehme, um die sachliche Richtigkeit der Bücher "in diesem (*gemeint wohlt*: in *seinem*) Bereich" zu gewährleisten.

Um Unregelmäßigkeiten seitens des Personals zu verhindern, seien im Lokal Überwachungskameras installiert, Videoaufzeichnungen würden angefertigt. Eine lückenlose Aufzeichnung sei allerdings nicht möglich. Die Anlage werde so programmiert, dass über den Tag verteilt immer wieder Aufzeichnungen angefertigt würden. Da die Aufzeichnungszeiten dem Personal unbekannt seien, könne davon ausgegangene werden, dass die Überwachungsfunktion der Anlage Wirkung zeige.

Die im Schätzungswege zugerechneten Kalkulationsdifferenzen würden 2,17%, 2,10% bzw. 1,73% des erklärten Umsatzes 1998, 1999 bzw. 2000 betragen. Es sei dem Abgabepflichtigen bewusst, dass die Umsätze bei einer Trafik auf Grund der fixen Rohaufschläge und der komplett nachvollziehbaren Einkäufe relativ leicht nachzurechnen seien. Allerdings seien die Kalkulationsdifferenzen für sich allein, besonders da es sich prozentuell um nicht sehr bedeutende Unterschiede handle, in Ansehung der Art der Losungsermittlung und der sonstigen Qualität der Aufzeichnungen nicht geeignet, den Büchern die sachliche Richtigkeit abzusprechen. Außerdem könnten die Differenzen ohne weiteres auch bei der Ausgabe der Artikel passieren (*passiert sein?*). Schließlich würden im Verlauf eines Monats durchschnittlich 30.000 bis 33.000 Kunden bedient, die insgesamt zwischen 104.000 und 111.000 Einzelpositionen kauften (genaue Wertangaben für Dezember 1999).

Auch die finanzielle Situation des Unternehmers und seiner Familie (*gemeint*: die Frage nach der Deckung von deren Lebenshaltungskosten im erklärten Gewinn) sei in diesem Zusammenhang zu beurteilen: Die privaten Geldentnahmen bewegten sich in den Streitjahren zwischen ATS 242.895,- und ATS 254.982,-, wozu noch die entnommenen Beträge für Sonderausgaben und private Steuern kämen sowie der Wareneigenverbrauch und die Privatanteile an den Betriebskosten. Die im Betrieb angestellte Ehegattin (= *nunmehrige Bw*) habe in diesen Jahren Nettogehälter von ATS 368.590,-, 388.013,- bzw. 409.372,- bezogen. Unterhaltsberechtigte Kinder seien nicht vorhanden gewesen. Von der Verfügbarkeit ausreichender finanzieller Mittel (*ergänze*: zur Besteitung der Lebenshaltungskosten aus den erklärten Gewinnen) könne ausgegangen werden.

Aus den dargelegten Umständen folge, dass (*ergänze*: trotz der unstrittig festgestellten Kalkulationsdifferenzen) eine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO nicht gegeben sei.

Abschließend beantragte der seinerzeitige Berufungswerber die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Eine diesbezüglich eingeholte Stellungnahme des Prüfungsorgans empfahl die Abweisung der Berufung, wurde der abgabepflichtigen Partei zur allfälligen Gegenäußerung vorgehalten und blieb im erstinstanzlichen Verfahren unbeantwortet.

In der auf Antrag der Partei am 23. August 2007 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde weiter ausgeführt:

(nach Kurzdarstellung von Verfahrensgang und Streithema durch den Referenten)
steuerlicher Vertreter:

„Wir haben betreffend die Kalkulation eine Berechnung angestellt, die hinsichtlich der Rohaufschläge und hinsichtlich des Gesamtergebnisses mit der vom Prüfer erstellten Kalkulation im Wesentlichen übereinstimmt.

Andererseits besteht dennoch keine Schätzungsbefugnis, zumal die formelle Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen von der BP bestätigt wurde und somit außer Streit steht.

§ 163 BAO normiert in diesem Fall die Vermutung der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen; die Vermutung ist allerdings widerlegbar.

Rechtsprechung und Lehre (*Ritz, Stoll*) sehen nur bei gravierenden Abweichungen von mehr als 10 % eine Nachkalkulation als Indiz für sachliche Unrichtigkeit. Es dürfen bei einer Nachkalkulation allerdings nicht branchenübliche Rohaufschläge angewendet werden, sondern ist die individuelle Situation des Betriebes gesteigert zu berücksichtigen, zumal wenn die Abweichungen – wie hier – 2,17, 2,10 und 1,73 % betragen.

Wohl ist in der Branche der übliche Rohaufschlag leicht festzustellen, doch muss die Abgabenbehörde nachweisen, dass die Aufzeichnungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Die Beweispflicht trifft die Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen unmöglich wahr sein können. *Stoll* spricht zu § 163 BAO unter Hinweis auf Judikatur (RFH v. 30.9.1936, VwGH vom 4.12.1964, 480/63) von der offensichtlichen Unmöglichkeit sachlicher Richtigkeit, also wenn die Richtigkeit ausgeschlossen ist.“

Berufungswerberin:

„In der Trafik waren insgesamt 6 Personen beschäftigt.“

(nach Verweis der Amtsvertreterin auf „das VwGH-Erkenntnis aus 2004“, *siehe dazu im Erwägungsteil*)

steuerlicher Vertreter:

„In jenem Erkenntnis waren innerbetriebliche Schwankungen als Indiz für sachliche Unrichtigkeit festgestellt worden und andererseits war relevant, ob bei einzelnen

Warengruppen Differenzen von mehr als 10 % vorlagen. Beides ist im Betrieb meiner Mandantin nicht der Fall.

Auf die individuelle Situation des Betriebes ist besonders Bedacht zu nehmen. Es können auftreten Schwund, Warendiebstahl.“

Amtsvertreterin:

„Im bisherigen Verfahren wurde diesbezüglich nichts eingewendet.“

steuerlicher Vertreter:

„Es herrscht der Grundsatz amtswegiger Wahrheitsfindungspflicht, wenn – wie hier im BP-Verfahren vorgebracht – besondere Umstände zu berücksichtigen sind und kalkulatorische Abweichungen von 1 bis 2 % festgestellt werden: Es handelt sich hier um eine U-Bahn-Trafik, die ganzjährig durchgehend 15 Stunden am Tag geöffnet halten muss und eine hohe Kundenfrequenz verzeichnet (31 Tage, 15 Stunden tägliche Öffnungszeit, hinuntergerechnet auf die Minute 1,1 Kunden im Verkaufslokal, die im Schnitt 3,76 Artikel kaufen, was einen durchschnittlichen Umsatz von ATS 165,- pro Kunde ergibt).

Wenn das Verkaufspersonal in einem solch hohen Rhythmus Waren ausgeben, Geld in Empfang nehmen und Wechselgeld ausfolgen muss, entsteht dabei ein hoher Stressfaktor. Faktum ist, dass bei einer U-Bahn-Trafik der Anteil der Fahrscheine außergewöhnlich hoch ist. In dieser U-Bahn-Trafik kommt dazu, dass insbesondere Montags, wenn alle zur Arbeit fahren und Fahrscheine oder Wochenkarten kaufen, die ersten 3 Stunden ein Horror sind (Stresssituation), Fehler in der Warenausgabe, Fehler bei der Eingabe in die Kassa, Fehler beim Inkasso respektive beim Zurückgeben des Wechselgeldes vorkommen. Das sind alles Situationen, die das Besondere dieser Trafik ausmachen. Ich kann das nicht mit einer Trafik an einem anderen Ort vergleichen. Diese Stresssituation kann zu Differenzen führen. Das sind pro Jahr 2 % = ATS 1.000.000,--.“

Amtsvertreterin:

„Es handelt sich dabei um eine bedeutende Differenz.“

steuerlicher Vertreter:

„Alle Urteile, alle Kommentare reden von Prozentgrößen als bedeutende Abweichungen.“

Berufungswerberin:

„In der Trafik arbeiten von 6 – 13 Uhr 2 Personen und von 13 bis 21 Uhr ebenfalls 2 Personen; am Donnerstagnachmittag arbeitet nur 1 Person in der Trafik.

Die Trafik hat bis 21 Uhr geöffnet. Am Samstag und Sonntag Vormittag arbeitet auch nur 1 Person.“

Amtsvertreterin:

„10 % sind keine fixe starre Größe, wenn man eine genaue Nachkalkulation durchführen kann.“

steuerlicher Vertreter:

„Ich kann auf den Euro genau nachrechnen, wie das Soll-Ergebnis ausschaut. Ich kann aber daraus nicht ableiten, dass ein Ist-Ergebnis so ausschauen muss.“

Betriebsprüfer:

„In den V+G- Rechnungen waren im Vorfeld die Einsatzgruppen bereits aufgeteilt.

Kontrollmaterial wird mit dem Wareneinsatz und dem Ergebnis der Tabakregie abgestimmt. Dabei gab es bereits auffällige Differenzen.

Die Kalkulationsdifferenz steht außer Streit.

Die Differenzen in den einzelnen Warenguppen liegen bei den 20%igen Erlösen hauptsächlich bei den Zigaretten.

Es war in keinem Fall eine 10%-Überschreitung feststellbar.“

Berufungswerberin:

„Wir haben vor der Prüfung eine Überwachungskamera und zwei Computerkassen gekauft.

Wir haben nicht festgestellt, dass Angestellte illegal gehandelt haben.

Die Vormittagsbelegschaft musste den Mitarbeitern des Nachmittags genaue Abrechnungen übergeben und ebenso geschah dies im Wechsel von einem auf den anderen Tag.

Abschließend möchte ich betonen, dass wir immer korrekt gearbeitet haben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die durch die BP festgestellten Netto-Kalkulationsdifferenzen von insgesamt (in ATS)

BP-Erlöse (=WES x RAK) minus erkl. Umsätze	1998	1999	2000
steuerpflichtige (20%), Differenz	829.846,67	1.062.232,56	831.775,03
unecht steuerbefreite, Differenz	215.679,80	6.717,70	79.911,35

– ermittelt je Warenguppe unter Anwendung der branchenüblichen Rohaufschlagskoeffizienten, wobei dem Prüfer im Zuge der BP zunächst die Abweichungen von den erklärten Werten im Bereich der Tabakumsätze an Hand der genauen Lieferantenabrechnungen *Tobaccoland* aufgefallen waren, was ihn zu einer umfassenden Nachkalkulation veranlasst hatte (die Berechnungen im Arbeitsbogen wurden dem steuerlichen Vertreter bekannt gegeben) –

für sich allein, d. h. ohne zusätzliche Feststellung von formellen Buchführungsmängeln, die Abgabenbehörde zur (Teil-) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen.

Der UFS sieht die vom Prüfer festgestellten, von der Bw dem Grunde und der Höhe nach bestätigten Kalkulationsdifferenzen als erwiesen an und hält sie, pro Jahr in Summe betrachtet für so bedeutend, dass von bloßen Bagatellebeträgen nicht mehr gesprochen werden kann. Damit erscheint die sachliche Richtigkeit der formell ordnungsmäßig geführten Bücher und Aufzeichnungen bereits erschüttert, sodass die (Teil-)Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben ist, zumal die Bw keine nachvollziehbare Erklärung für die Kalkulationsdifferenzen liefern konnte. Der UFS hegt gegen die konkret gewählte Schätzungsweise auch keine sachlichen Bedenken. Für diese Annahmen des UFS sprechen folgende Gründe:

In seinem von den Parteien des Verfahrens zitierten Erkenntnis vom 25.05.2004, 2000/15/0185, hat der VwGH unter Hinweis auf einschlägige frühere Erkenntnisse ausgesprochen, dass Kalkulationsdifferenzen der gegenständlichen Größenordnung gerade bei einer Trafik keinen Bagatellefall darstellten und geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der geführten Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ein Rechtssatz, wonach nur geschätzt werden dürfe, wenn die erklärten Umsätze um mehr als 10% vom Ergebnis der kalkulatorischen Verprobung abwichen, sei der – *ergänze: aktuell maßgeblichen* – Rechtsprechung des VwGH nicht zu entnehmen. Von der Bw zitierte wesentlich ältere Rechtsprechung des RFH und des VwGH, die eine Fallkonstellation wie die gegenständliche nicht im Blick gehabt haben dürfte, erscheint überholt. Das zur Stütze des Berufungsvorbringens genannte Fachschrifttum (*Ritz*, Rz 15 zu § 184 BAO, und *Stoll*, BAO-Kommentar, Seiten 1934f.) geht auf die Besonderheiten von kalkulatorischen Schätzungen bei Trafiken nicht ein und nennt auch keine einschlägige aktuelle Rechtsprechung, wonach bei Trafiken jährlich gravierende Differenzbeträge, *deren Ursache vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt wird (hier abstrakt behauptet: stressbedingte Fehler bei der Erfassung von verkaufter Ware oder bei der Einnahme und Rückgabe von Geld; Schwund scheidet hier wegen der lückenlosen Wareneinsatzermittlung und mangels Veruntreuung, Einbruch oder Diebstahl von vornherein aus; siehe dazu noch weiter unten)*, für sich allein bei Unterschreiten einer „Bagatellegrenze“ von 10% noch keine Schätzungsbefugnis begründen würden.

Wie in dem dem Erkenntnis ZI 2000/15/0185 zu Grunde liegenden Fall ist auch hier von Bedeutung, welche Maßnahmen der Abgabepflichtige gesetzt hat, um die zweifellos auch für ihn zutage tretenden **betragsmäßig ganz erheblichen** Kalkulationsdifferenzen aufzuklären, diesem Umstand nachzugehen und Abhilfe zu schaffen bzw. die ungeklärten Wertdifferenzen bilanziell zu erfassen. Im vorliegenden Fall wurden externe Ursachen wie Irrtümer oder

Malversationen von Angestellten, Diebstähle von Kunden oder interne Ursachen wie Programmfehler in den Registrierkassen oder Abrechnungirrtümer des Geschäftsinhabers weder konkret festgestellt und bestimmt behauptet noch nachgewiesen. Ein in der Branche durchaus möglicher Warenschwund scheidet angesichts der lückenlosen Wareneingangserfassung und Wareneinsatzrechnung gedanklich aus. Dass die betragsmäßig ganz erheblichen Kalkulationsdifferenzen dem Abgabepflichtigen in all den Jahren entgangen sein sollen, ist für den UFS nicht glaubhaft, dass der Unternehmer darauf überhaupt nicht reagierte, ist unbestritten.

Wenn in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt wurde, dass bei dieser Trafik mit standortbedingt hoher Kundenfrequenz besondere Umstände vorlägen, welche in einer Nach-Kalkulation abweichend von den bei „normalen“ Trafiken üblichen kalkulatorischen Verprobungen speziell zu berücksichtigen seien: genannt wurden durch Arbeitsstress des Personals hervorgerufene Fehlerquellen, und zwar:

- Irrtümer bei der Erfassung der ausgegebenen Waren;
- Irrtümer bei der Erfassung der vereinnahmten Warenerlöse und des den Kunden ausgefolgten Wechselgeldes und
- mögliche Kundendiebstähle,

wohingegen der steuerliche Vertreter der Bw die Anwendung von niedrigeren als den branchenüblichen Rohaufschlägen angesichts der unbestreitbar fixen Ein- und Verkaufspreise nicht begehrte,

so ist darauf Folgendes zu erwidern: Es mag sein, dass im täglichen Betrieb einer Trafik von gegenständlicher Umsatzgröße und Kundenfrequenz Aufmerksamkeitsschwächen oder Zuordnungsfehler des Personals bei der Vereinnahmung/Rückgabe von Geld bzw. bei der Ausgabe von Waren häufiger vorkommen können als in Trafiken von kleinerer Dimension. Der – ohnedies nur abstrakt, ohne jeden Bezug zu konkreten Ereignissen vorgebrachte – Einwand überzeugt im gegenständlichen Zusammenhang aber nicht:

Zum einen sind gravierende oder gehäuft auftretende Fehler bei der Warenausgabe angesichts der vom Betriebsinhaber in allen geprüften Jahren lückenlos und fehlerfrei durchgeführten, mit einzelnen Lieferanten weitestgehend abgestimmten Wareneinsatzrechnung (Anfangsbestand plus Zugang minus Endbestand, gesondert je Warengruppe) auszuschließen.

Zum anderen wurde, wie die Bw wiederholt vorgebracht hat, die Kassenabrechnung vom übergebenden Personal täglich zweimal durchgeführt und vom übernehmenden Personal nachgeprüft, so dass auch im Erlösbereich keine gravierenden oder gehäuften Irrtümer

aufgetreten sein können. Dazu kommt, dass abgesehen von den Nebenartikeln (lt BP „Kurzwaren“) durchwegs Gegenstände zu von vornherein feststehenden, amtlich (z.B. Fahrscheine, Vignetten, Tabak, Brief- und Stempelmarken) oder vom Lieferanten festgesetzten, zumeist auf der Ware selbst (z.B. Telefonwertkarten, Zeitungen) aufscheinenden Verkaufspreisen gehandelt wurden, über deren Höhe das langjährig eingesetzte Personal (darunter die Bw und, wie angenommen wird, ihr Vorgänger) volle Klarheit haben musste. Allfällige – im Verfahren aber nicht konkret aufgezeigte – Preisirrtümer sind daher überhaupt nur im Bereich Nebenartikel vorstellbar, welche bezogen auf die gesamte verkaufté Ware weder mengen- noch wertmäßig ins Gewicht fallen. Laut übereinstimmender Kalkulation von Prüfer und Steuerberater ergaben sich dort mit einem einheitlichen RAK von 1,5000 kalkulierte Erlöse von ATS 285.455,91 in 1998; 336.319,43 in 1999; und 219.654,75 in 2000. Dies repräsentiert einen Anteil von rund 5,8‰, 6,5‰ bzw. 4,1‰ am jeweils kalkulierten Gesamterlös. Der Anteil am jeweiligen wertmäßig feststehenden (und erklärten) Gesamtwareneinsatz betrug rund 4,3‰; 4,8‰ bzw. 3,1‰. Schlichte Geldgebarungsfehler wiederum können weder bei dem gut überschaubaren Kurzwarenangebot noch gar bei den anderen Warengruppen über Jahre hinweg derart hohe betragsmäßige Kalkulationsdifferenzen wie im gegenständlichen Fall verursacht haben, ohne einem um halbtäglich kontrollierte, richtige Kassaführung besorgten Unternehmer wie dem verstorbenen Gatten der Bw aufzufallen, dies mindestens anlässlich der monatlichen Übergabe der Umsatzsteuervoranmeldungsdaten an den Steuerberater. Würde man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung zu den angeblich stressbedingten Fehlerquellen etwa im Betriebsmonat Dezember 1999 folgen, so hieße das eine kalkulatorisch zutage tretende monatliche Umsatzdifferenz von durchschnittlich rund ATS 83.300,- als Bagatelle in Kauf zu nehmen. Bei einem routinierten Personal wie hier erscheint eine mehrjährig andauernde Fehlleistung in Höhe der Kalkulationsdifferenzen sowohl bezogen auf einzelne Warengruppen als auch insgesamt angesichts der durchwegs fixen Verkaufspreise unwahrscheinlich; sie wäre äußerst ungewöhnlich gewesen und hätte – etwa im Bereich der Warengruppe Tabak, deren Nachkalkulation schon der Lieferant besorgt hatte – auffallen müssen, sie wäre jedenfalls vom Geschädigten thematisiert worden und hätte kontrollierende Gegenmaßnahmen sowie eine bilanzielle Erfassung des Schadens zwingend nach sich gezogen. Derartige Maßnahmen sind unterblieben, zumal Überwachungskamera bzw. moderne Registrierkassen bereits vor dem Auftreten der Kalkulationsdifferenzen und ohne Zusammenhang damit installiert bzw. eingesetzt worden waren, demnach keine diesem Problem abhelfende Gegenmaßnahmen darstellten und dazu offensichtlich auch ungeeignet waren. Es verwundert denn doch, dass ein Unternehmer zunächst Sicherungsmaßnahmen von einem Anschaffungswert ergreift, dann aber ungeklärte Erlösausfälle in Höhe von rund 1

Million Schilling pro Jahr (dieser Betrag ist in etwa gleich hoch wie die Summe aus Privatentnahmen und Nettolohn der Bw) anstandslos in Kauf nimmt. Die Wertung der Kalkulationsdifferenzen als Bagatellebeträge ist umso weniger nachvollziehbar, als der Rechtsvorgänger der Bw in den Jahren 1997/1998/1999/2000 „laufende Schadensfälle“ von ATS 3.845,-/3.647,-/9.379,-/8.484,- bilanziert hat.

Die Bw hat Gründe, warum der Kalkulationsdifferenz keine Beweiskraft für die materielle Unrichtigkeit der formell unbeanstandet gebliebenen Bücher und Aufzeichnung zukommen soll, nicht nachvollziehbar dargelegt, sondern sich auf eine angeblich der Rechtsprechung des VwGH entstammende Prozenthürde von 10% für Schätzungsbefugnis und auf eine angeblich der Behörde obliegende Beweisführungslast („amtswegige Wahrheitsfindungspflicht“) berufen. Angesichts der aktuellen, Judikate des RFH und des VwGH aus zurückliegenden Jahrzehnten überholenden Rechtsprechung des VwGH kann der UFS nicht finden, dass die gegenständlichen Differenzbeträge vernachlässigbare Bagatellegrößen wären. Es trifft auch nicht zu, dass die Abgabenbehörden im Abgabenverfahren einen Tatbeweis zu erbringen, den Abgabepflichtigen der Verkürzung von Abgaben regelrecht zu überführen, ihm die materielle Unrichtigkeit seiner formell ordnungsmäßigen Buchführung nachzuweisen hätten.

Dass aber die Bücher und Aufzeichnungen des Vorgängers der Bw angesichts der gravierenden Kalkulationsdifferenzen (mehrjährig, alle Warengruppen, absolute Betragshöhe) und im Hinblick auf das inaktive Verhalten des Abgabepflichtigen: es wurden keinerlei Maßnahmen zur Abhilfe ergriffen (denkbar etwa: Risikoanalyse, Befragung des fremden Personals, Schadensmeldung, Diebstahlsanzeigen, bilanzielle Schadenerfassung), für den Streitzeitraum die Vermutung der materiellen Richtigkeit eingebüßt haben, ist eine von Denkfehlern bei der Beweiswürdigung freie, zum täglichen Erfahrungsgut in keinem Widerspruch stehende Sachverhaltannahme des UFS. Diese Annahme hat ungleich höhere Wahrscheinlichkeit für sich als das im übrigen durch kein konkretes Substrat untermauerte allgemein bleibende Vorbringen der Bw, man habe sich eben beim Geldzählen oder bei der Wechselgeldrückgabe oder bei der Zuordnung des jeweiligen Erlöses zur tatsächlich verkauften Ware stressbedingt häufig geirrt, bei Jahresumsätzen von ATS 50 Mio. sei dies unvermeidlich und daher in Kauf zu nehmen. Die Annahme, es lägen den Steuererklärungen materiell unrichtige Bücher und Aufzeichnungen zu Grunde, kommt der nicht im Sinne des Strafrechtes zu erforschenden, unter den gegebenen Verfahrensumständen auch nicht restlos erforschbaren Wahrheit am nächsten. Daraus ergibt sich bereits die Befugnis der Abgabenbehörde zur (Teil-)Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, und es durfte – da unentdeckt gebliebene Warenverluste auszuschließen, Umsatzerlösverkürzungen hingegen anzunehmen sind – die jeweilige unstrittig ermittelte Kalkulationsdifferenz dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzugeschätzt werden.

Demnach war die Abgabenbehörde zur (Teil-) Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen nach der vom Prüfer empfohlenen Methode berechtigt. Dies gilt auch für den Bereich der so genannten Nebenartikel, weil die Bw kein bestimmtes Vorbringen zu dort angesiedelten Geburungsfehlern erstattet hat. Die vorgenommene Zuschätzung, welcher weder eine unzulässige Schätzungsmethode zu Grunde liegt noch ein rechnerischer Fehler anhaftet, führte zu einem unbedenklichen Schätzungsergebnis.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. September 2007