



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 4. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 7. Juni 2006 betreffend Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach der am 12. Dezember 2006 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Die Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) scheiden aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen diese Bescheide wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist protokollierter Einzelkaufmann (Firma zu FN) und ermittelt seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Der Steuerpflichtige betreibt das Hotel. Die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurden vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß bescheidmäßig veranlagt (vgl. Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 mit Ausfertigungsdatum 4. Juni 2004).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung zur ABp.Nr. tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellungen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 21. Juni 2005 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 4. Mai 2005, beide zu ABp.Nr.):

*Tz. 1 Formelle Mängel:*

*A) Kassabuch*

*1) Das Kassabuch wurde für die Prüfungsjahre 2000 – 2001 – 2002 vom Berufungswerber "mittels EDV geführt. Als Grundlage für die Kassenbucheinträge dienten die monatlichen Lösungsblätter, in denen die Betriebseinnahmen erfasst worden sind. Die Erlöse lt. Registrierkasse wurden in diese Lösungsblätter in der Hauptsaison im Abstand von 4 – 6 Tagen, in der Nebensaison in noch größeren Abständen, eingetragen.*

*Die laufenden Bareinnahmen – Getränke – Küchenerlöse etc. – sind im Kassabuch täglich zu erfassen und nicht in Abständen von mehreren Tagen.*

*Auf Grund vorangeführter Vorgangsweise kann nicht mehr von einer ordnungsgemäßen Kassenführung gesprochen werden. Der tatsächliche Ist-Kassenstand kann dadurch nicht mehr mit dem Sollkassenstand übereinstimmen.*

*2) Die Getränkeeinnahmen wurden in den Prüfungsjahren 2000 – 2001 – 2002 zum Teil mittels einer Schankanlage und z.T. direkt in der Registrierkasse erfasst (Flaschen). Die Übertragung der mittels der Schankanlage erfassten Getränkeeinnahmen in die Registrierkasse und somit im Kassabuch erfolgte immer erst nach einigen Tagen. Durch diese Vorgangsweise wurde das durch den Barverkauf der Getränke bereits vorhandene Bargeld erst nach einigen Tagen im Kassabuch erfasst.*

*Die Konsequenz daraus ist, dass der Kassensaldo wiederum nicht ordnungsgemäß sein kann, das heißt der Ist-Kassenstand stimmt mit dem Soll-Kassenstand nicht überein.*

*3) Überdies wurden Erlöse als Bareinnahmen im Kassabuch erfasst, obwohl diese mittels Kreditkarten bezahlt worden sind.*

*4) Die von den Pensionsgästen konsumierten Getränke wurden nicht immer sofort bar bezahlt. Erfolgte die Bezahlung nicht unmittelbar nach dem Konsum, wurden die Getränke mit der Pensionsrechnung dem Gast in Rechnung gestellt. Die Pensionsrechnung wurde entweder bar, über die Bank oder mittels Kreditkarte bezahlt.*

*Diese Getränkeumsätze wurden aber sofort im Kassabuch als Bareinnahmen erfasst, obwohl diese Getränkeverkäufe erst später bar bezahlt worden sind bzw. die Bezahlung mittels Kreditkarte oder über die Bank erfolgte.*

*Auf Grund vorangeführter Ausführungen ist die vorliegende Kassenführung nicht mehr ordnungsgemäß.*

*B) Erlöserfassung Getränke*

*1) Die Getränkeeinnahmen wurden in den Prüfungsjahren 2000 – 2001 – 2002 zum Teil mittels einer Schankanlage und zum Teil mittels einer Registrierkasse (Flaschen) erfasst. Hinsichtlich der mittels der Schankanlage erfassten Getränkeeinnahmen wurden nach einigen Tagen die Beträge abgeschrieben und in die Registrierkasse übertragen. Diese schriftlichen Unterlagen wurden nach Eintippen in die Registrierkasse weggeworfen. Diese schriftlichen Unterlagen stellen Grundaufzeichnungen dar und sind aufbewahrungspflichtig.*

*2) Die von den Pensionsgästen konsumierten Getränke wurden nicht immer sofort bar bezahlt. Erfolgte die Bezahlung nicht unmittelbar nach dem Konsum, wurden die Getränke mit der Pensionsrechnung dem Gast in Rechnung gestellt. Die Pensionsrechnung wurde entweder bar, über die Bank oder mittels Kreditkarte bezahlt.*

*Die nicht sofort bar bezahlten Getränke wurden exakt aufgeschrieben und anschließend in Rechnung gestellt. Im Anschluss an die Rechnungsstellung wurden die schriftlichen Unterlagen weggeworfen. Es kann somit nicht mehr überprüft werden, wann und wie die verkauften Getränke erlösmäßig erfasst worden sind. Diese Aufzeichnungen stellen ebenfalls Grundaufzeichnungen dar und sind aufbewahrungspflichtig.*

*Die oben zitierte mangelhafte Erlöserfassung wurde bereits bei der letzten Betriebsprüfung (Prüfungsjahre 1997 – 1998 – 1999) beanstandet und führte in der Folge zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen.*

*Tz. 2 Sicherheitszuschläge*

*a) Auf Grund der vorangeführten formellen Mängel – nicht ordnungsgemäße Kassenführung, nicht aufbewahrte, schriftliche Unterlagen – und der vom Unternehmer" Berufungswerber "in den Prüfungsjahren 2000 und 2001 äußerst niedrig getätigten Barentnahmen, wird für die Prüfungsjahre 2000 – 2001 ein Sicherheitszuschlag von 2 % für das Jahr 2000 bzw. 1,5 % für das Jahr 2001 vorgenommen. ...*

<i>Sicherheitszuschlag 2000 netto</i>	<i>gesamt</i>	<i>9.400,00 €</i>	<i>129.347,00 ATS</i>
<i>Sicherheitszuschlag 2001 netto</i>	<i>gesamt</i>	<i>7.600,00 €</i>	<i>104.578,00 ATS</i>

*B) Barentnahmen:*

<i>Barentnahmen Euro</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<i>November</i>	<i>726,72</i>		
<i>Dezember</i>	<i>726,73</i>	<i>726,73</i>	
<i>Jänner</i>			
<i>Feber</i>			
<i>März</i>	<i>363,36</i>		
<i>April</i>	<i>363,36</i>		<i>2.000,00</i>
<i>Mai</i>			<i>2.000,00</i>
<i>Juni</i>		<i>290,69</i>	<i>1.500,00</i>
<i>Juli</i>		<i>508,71</i>	
<i>August</i>			<i>1.500,00</i>
<i>September</i>		<i>726,73</i>	
<i>Oktober</i>	<i>363,36</i>		<i>3.200,00</i>
<i>Barentnahmen</i>	<i>2.543,53</i>	<i>2.252,86</i>	<i>10.200,00</i>

Weitere Feststellungen betrafen ua. betreffend dem Jahr 2002 den Eigenverbrauch Getränke (Erhöhung um netto 709,91 €), den Privatanteil Raumkosten (Erhöhung um netto 2.198,31 €), eine Umsatzverschiebung Erlöse Reitstall (Umsätze 20% netto + 3.179,71 €; Umsätze 10 % netto – 3.468,78 €) sowie eine Festsetzung einer AfA im Betrag von 1.190,00 € (in Folge einer Aktivierung einer Eingangsüberdachung).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ ua. – nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 – (neue) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005). In den gegenständlichen Bescheiden wurde vom Finanzamt kein Sicherheitszuschlag wegen formeller Mängel verhängt. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

In Folge hob das Finanzamt wiederum zum einen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide des Jahres 2002 gemäß § 299 BAO auf und erließ zum anderen (neue) Um-

satz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002, in welchen auf Grund der anlässlich obiger Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel nunmehr auch im Jahr 2002 ein Sicherheitszuschlag verhängt wurde (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006). Begründend führte die Abgabenbehörde in den Bescheiden über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 BAO für das Jahr 2002 aus wie folgt:

*„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.  
Auf die Begründung im Sachbescheid wird verwiesen.“*

Die Begründungen der (neuen) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide des Jahres 2002 lauteten ua. wie folgt:

*„Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides vom Amts wegen zu verfügen.  
Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Umsatz- bzw. Einkommensteuerbescheid 2002 vom 07.06.2006 war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.  
Infolge der festgestellten Mängel (siehe auch 2000 und 2001) sowie der eindeutigen Rechtsprechung und Literatur wird im Rahmen der Ermessensübung nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden (Legalitätsprinzip) der Bescheid vom 22. Juni 2005 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.  
Aufgrund der bei der Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel wird entsprechend der gängigen Rechtsprechung ein Sicherheitszuschlag in Höhe von € 24.339,79 (5% der erklärten Erlöse laut Gewinn- und Verlustrechnung 2002) angesetzt und im Verhältnis der bisher erklärten Erlöse auf die Steuersätze 10% bzw. 20% verteilt. Der Gewinn bzw. Verlust wird entsprechend berichtigt.“*

In der gegen obige Aufhebungs- und Steuerbescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 4. Juli 2006 stellte der Berufungswerber ua. den Antrag auf Ergänzung der Begründungen, da die Bescheidbegründungen derart mangelhaft seien, dass sie die Erhebung eines Rechtsmittels behindern könnten. Formulierungen wie „Infolge der festgestellten Mängel (siehe auch 2000 und 2001) sowie der eindeutigen Rechtsprechung und Literatur...“ oder „...entsprechend der gängigen Rechtsprechung...“ in der Bescheidbegründung zu obigen Bescheiden seien in keinsten Weise geeignet, den Bescheidadressaten nachvollziehbar darzulegen, warum die Steuerbescheide 2002 aufgehoben und Sicherheitszuschläge verhängt worden wären. Ganz zentral und bisher völlig unbeantwortet sei die Frage, warum die bisherigen Bescheide nicht richtig gewesen wären.

Der Berufungswerber erhob zugleich im selben Schriftsatz auch Berufung gegen obige Bescheide und begründete diese ua. damit, es lasse sich nur mutmaßen, dass die Abgabenbehörde in den Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 BAO die Nichtverhängung eines Sicherheitszuschlages für 2002 im Nachhinein für nicht richtig erachte und deshalb annehme, die entsprechenden Bescheide des Jahres 2002 seien nicht richtig. Die in Folge einer Außenprüfung ergangene Wiederaufnahme der Steuerbescheide 2000 bis 2002 habe lediglich für die Jahre 2000 und 2001 die Verhängung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von 2 % bzw. 1,5 %

der Gesamterlöse wegen unglaublich niedrige Barentnahmen ergeben; für das Jahr 2002 sei hingegen wegen der ausreichenden Barentnahmen bewusst kein Sicherheitszuschlag festgesetzt worden. Seit dem Ergehen der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 vom 22. Juni 2005 als Folge der Außenprüfung und dem Ergehen der Aufhebungsbescheide vom 7. Juni 2006 habe es weder erkennbare Amtshandlungen noch Ereignisse, welche zu neuen Erkenntnissen über abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen in der vorliegenden Sache geführt hätten, gegeben. Damit könne die angenommene Rechtswidrigkeit keine Folge mangelnder Kenntnis abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen sein. Unwahrscheinlich sei auch, dass aktenkundige Umstände bei der Bescheidausfertigung übersehen oder Abgabenvorschriften unrichtig ausgelegt worden seien. Eine in den Bescheidbegründungen angenommene entsprechende Darlegung der Umstände, welche die Bescheide im Nachhinein als richtig erscheinen lassen, hätte auch die Unklarheit von vornherein vermeiden helfen können. Es stelle sich die auf Grund der mangelhaften Bescheidbegründungen nicht beantwortbare Frage, ob überhaupt Gewissheit über die Rechtswidrigkeit gegeben sei. Dies sei nämlich unabdingbare Voraussetzung für die Berechtigung einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO. Ohne die geringsten neuen Tatsachen und Erkenntnisse nun die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 als nicht richtig aufzuheben und einen Sicherheitszuschlag von 5 %, also weit über den Sätzen der beiden Vorjahre zu verhängen, sei deshalb unzulässig, da die ursprünglichen Bescheide vom 22. Juni 2005 richtig seien. Eine Aufhebung sei daher unzulässig. Die Höhe des Sicherheitszuschlages von 5 % von den Gesamterlösen erscheine weiters unverhältnismäßig. Die Abgabenbehörde selbst habe ja bereits mit der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 vom 22. Juni 2005 ohne Festsetzung eines Sicherheitszuschlages richtigerweise angenommen, dass die Voraussetzungen für eine solche Festsetzung im vorliegenden Fall eben nicht vorliegen würden. Die Sicherheitszuschläge der Jahre 2000 und 2001 mit 2 % und 1,5 % seien mit zu geringen Barentnahmen begründet worden, ein Umstand, der für das Jahr 2002 nicht mehr zutreffe. Der Abgabenbehörde werde daher die Berechtigung auf Verhängung eines Sicherheitszuschlages in einer die Vorjahre vielfach übersteigenden Höhe im Nachhinein abgesprochen. Wenn man weiters bedenke, dass bei der Außenprüfung formelle Mängel im Bereich der Erlöserfassung der Getränke behauptet werde, erscheine die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages auch von Erlösbereichen, die hinsichtlich der Vollständigkeit der Erlöserfassung nie zur Diskussion gestanden wären (Pensionserlöse) sehr bedenklich. Beantragt werde weiters die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Mitteilung vom 12. Juli 2006 erbrachte das Finanzamt dem Berufungswerber gemäß § 245 Abs. 2 BAO nachfolgende „Mitteilung (Klarstellung)“:

*„Die formellen Mängel beziehen sich laut Bericht vom 21.06.2005 auf die Jahre 2000 – 2002 (siehe A / Kassabuch, B / Erlöserfassung Getränke). Außerdem wurden die formellen Mängel ausführlich in der mündlichen Verhandlung am 11. Mai 2006 erläutert, weiters die ständige Rechtsprechung und Literatur hinsichtlich der Sicherheitszuschläge (5 %) hervorgehoben, sodass in der Folge die Berufungen 2000 und 2001 zurückgenommen wurden (siehe auch UFS, GZ RV/0013-6/02). Da Ihnen bzw. Ihrem steuerlichen Vertreter der Sachverhalt und die rechtlichen Argumente bekannt waren, konnte in der Begründung zum Umsatz- und Einkommensteuerbescheid vom 07.06.2006 darauf verwiesen werden (Rechtsrichtigkeit / Legalitätsprinzip, wobei das Jahr 2002 unabhängig von 2000/2001 zu beurteilen ist).“*

Die Berufung vom 4. Juli 2006 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. In der mündlichen Berufungsverhandlung am 12. Dezember 2006 führte der Berufungswerber ergänzend ua. aus, den streitgegenständlichen Bescheiden käme auf Grund fehlender ausreichender Begründung kein Bescheidcharakter zu.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

a) Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob den streitgegenständlichen Bescheiden Bescheidcharakter zukommt oder nicht. Der Berufungswerber vertritt hierzu in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Dezember 2006 die Auffassung, diese würden auf Grund fehlender ausreichender bzw. mangelhafter Begründung lediglich „Nichtbescheide“ und somit lediglich Schreiben des Finanzamtes ohne Bescheideigenschaft darstellen.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Eine entgegen § 93 Abs. 3 lit a BAO fehlende oder mangelhafte Bescheidbegründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren führen zu keinem Verlust von Bescheideigenschaften („Nichtbescheid“), sondern können solche bei Sachbescheiden im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher saniert auch die Begründung einer Berufungsentscheidung einen etwaigen erstinstanzlichen Begründungsmangel (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 27 zu § 93, 298).

Dem Vorbringen des Berufungswerbers kann somit kein Erfolg beschieden sein, da den gegenständlichen Bescheiden unabhängig davon, ob diese mangelhaft begründet sein sollten oder nicht, auf jeden Fall Bescheidcharakter zukommt.

Darüber hinaus kann sich der Referent auch nicht der Ansicht des Berufungswerbers anschließen, dass diese Bescheide mit einem Begründungsmangel behaftet wären. Zutreffend ist, dass nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO für einen Bescheid eine Begründung notwendig ist. Nach Beiser, Steuern<sup>3</sup>, 357, macht erst die Begründung den Bescheid für den Ab-

gabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. „Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung: Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“.

Ein zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt (VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0026; VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116). Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (VwGH 27.11.2003, 2000/15/0076; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 22.12.2004, 2000/15/0122). Die Bescheidbegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (VwGH 27.5.1998, 97/13/0013; VwGH 22.5.2003, 2003/16/0025, 0026; VwGH 3.7.2003, 98/15/0128).

Einleitend wird vom Referenten ausdrücklich festgehalten, dass die Begründungsteile der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) durch die in der Begründung der streitgegenständlichen Aufhebungsbescheide vorgenommenen Verweise zum Bestandteil der Begründung der Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) werden. Durch den in den strittigen Aufhebungsbescheiden angeführten „Verweis auf die Sachbescheide“ sind die in den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2002 ausgeführten Bescheidbegründungen den Aufhebungsbescheiden zuzurechnen und stellen damit auch eine Begründung für die strittigen Aufhebungen dar. Ergänzend wird hierzu festgehalten, dass ein Verweis in der Begründung auf einen anderen, der Partei bekannten Bescheid keine mangelhafte Bescheidbegründung darstellt bzw. nicht zur Rechtswidrigkeit des Bescheides führt (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 0174; VwGH 25.6.1998, 97/15/0061; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026; VwGH 18.9.2003, 2002/15/0132; VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116).

Der Referent vertritt auf Grund der vorliegenden Begründungsausführungen die Auffassung, dass die streitgegenständlichen Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) – entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers - mit keinem Begründungsmangel behaftet sind. Das Finanzamt verweist in ihren Begründungsausführungen ausdrücklich auf die vom Finanzamt im abgabenbehördlichen Betriebsprüfungsverfahren zur ABp.Nr. festgestellten formellen Mängeln. Da Verweise auf einen Betriebsprüfungsbericht und

auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren (in der Bescheidbegründung) zulässig sind, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283), wird somit der gegenständliche Betriebsprüfungsbericht (samt den hierin getroffenen streitgegenständlichen Feststellungen Tz. 1 Formelle Mängel A) Kassabuch und B) Erlöserfassung Getränke) zum Bestandteil der Bescheidbegründungen der gegenständlichen Aufhebungs- und Sachbescheide. Aus den vorliegenden Bescheidbegründungen (in Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Feststellungen der Betriebsprüfung) ergab sich jedoch nach Auffassung des Referenten für den Berufungswerber nicht nur offensichtlich, welche Sachverhaltsfeststellungen die Abgabenbehörde zur Feststellung von formellen Mängel veranlassten, sondern auch auf Grund welcher Beweiswürdigung und Rechtsgrundlage das Finanzamt die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide erachtet und sich zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages veranlasst sah. Die im Bericht gemäß § 150 BAO vom 21. Juni 2005 zu Tz. 1 A) Kassabuch und B) Erlöserfassung Getränke festgestellten formellen Mängel umfassen nämlich ausdrücklich auch das streitgegenständliche Jahr 2002, sodass die hierin von der Abgabenbehörde aufgezeigte Rechtswidrigkeit unmissverständlich auch diesen Zeitraum betrifft.

Der Referent kann sohin auf Grund obiger Ausführungen das Vorbringen des Berufungswerbers nicht nachvollziehen, warum aus den Bescheidausführungen weder eine Begründung für eine Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide noch für eine Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages erblickt werden kann, verweisen diese doch ausdrücklich auf die bei der „Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel“ und sohin auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 21. Juni 2005, ABp.Nr., ausführlich dargestellten Feststellungen. Da die Ausführungen der Betriebsprüfung im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht ausreichend die Gründe für die Rechtswidrigkeit wiedergegeben, waren die Bescheide somit für den Berufungswerber ausreichend nachvollziehbar und kontrollierbar.

#### **b) Berufung gegen die Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002:**

Der Berufungswerber bringt in seinen Berufungsausführungen weiters vor, die Aufhebungsbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 seien nicht rechtmäßig ergangen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (Abg-ÄG 2003), BGBl I 2003/124, auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO idGF). Durch die Aufhebung



des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO idgF).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128). Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist. Die Aufhebung setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes (VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123), nicht jedoch ein Verschulden der Abgabenbehörde oder ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz 9ff zu § 299, 918).

Für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist unwesentlich, aus welchem Grund der aufgehobene Bescheid rechtswidrig erlassen wurde (siehe obige rechtliche Ausführungen). Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers kommt es sohin lediglich auf den Umstand an, dass die in Folge der gegenständlichen Betriebsprüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) rechtswidrig ohne Verhängung eines Sicherheitszuschlages ergingen und dieser erst in den streitgegenständlichen Bescheiden nachgeholt wurde. Der Berufungswerber übersieht weiters, dass es für eine Aufhebung nach § 299 BAO auch keiner zusätzlichen zwischenzeitlich gesetzten Amtshandlungen oder neuen Erkenntnissen über abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen bedarf, da lediglich auf den Umstand der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides abzustellen ist. Für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist es nämlich unwesentlich, auf Grund welcher Umstände die Abgabenbehörde einen rechtswidrigen Bescheid erlassen bzw. die Rechtswidrigkeit bei dessen Erlassung nicht erkannt hat. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO steht damit auch nicht entgegen, dass die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides allenfalls auf eine Unkenntnis und/oder unrichtigen Auslegung einer Abgabenvorschrift durch die Abgabenbehörde und/ oder auf allfällig mangelnde oder nicht berücksichtigte Kenntnisse abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen zurückzuführen ist. Einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO wäre nämlich auch dann zulässig, wenn die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides auf einem Fehl-

verhalten der Abgabenbehörde beruhen würde. Des Weiteren ergibt sich auch die zum Zeitpunkt der Erlassung der Aufhebungsbescheide am 7. Juni 2006 für die Abgabenbehörde vorliegende Gewissheit einer Rechtswidrigkeit aus dem Umstand, dass vom Referenten in der gegenständlichen Berufungsentscheidung (siehe nachfolgende Ausführungen) eine grundsätzliche Berechtigung der Abgabenbehörde zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages und damit auch die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide dem Grunde nach bereits aufgrund der von der Abgabenbehörde vorgelegten Aktenlage bestätigt wird. Das obige Vorbringen des Berufungswerbers könnte daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Aus der Textierung des § 299 Abs. 1 BAO ist weiters zu entnehmen, dass der Gesetzgeber dem Finanzamt betreffend die Vornahme von Aufhebungen der von ihm erlassenen Bescheide ein Ermessen einräumt. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Die Billigkeit entspricht der Angemessenheit hinsichtlich berechtigter Interessen der Partei. Die Zweckmäßigkeit entspricht der Angemessenheit hinsichtlich des öffentlichen Interesses.

Wie der VwGH seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, 747, 749/79, VwSlg 5567 F/1981, in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (Ritz, BAO-Handbuch, § 299, 250; Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

Zusammenfassend ist sohin auszuführen, dass ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF ein Sachverhalt ist, der bewirkt, dass zum einen der Spruch eines Bescheides unrichtig bzw. rechtswidrig ergangen und zum anderen die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist. Dieser Sachverhalt ist im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen.

1.) Prüfung der Unrichtigkeit bzw. Rechtswidrigkeit des Spruches:

Im vorliegenden Fall ist somit vorerst zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen (aufgehobenen) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (beide mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet sind oder nicht. Die Abgabenbehörde begründete (durch die vorgenommenen Verweise auf die Begründungsteile der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) die streitgegenständlichen Aufhebungen mit einer „inhaltlichen Rechtswidrigkeit“ der (aufgehobenen) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005), welche sich aus den anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellten und im Betriebsprüfungsbericht vom 21. Juni 2005 dargelegten formellen Mängel im Bereich Kassabuch und Erlöserfassung Getränke ergeben würde (vgl. Bescheidbegründungen in den Bescheiden über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO in Verbindung mit den Begründungen der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide sowie mit dem Schreiben vom 12. Juli 2006).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. § 163 BAO verweist auf § 131 BAO und somit ua. auf § 131 Abs. 1 Z 2 BAO über die zeitgerechte Eintragung von Aufzeichnungen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 2 zu § 163, 467).

Entscheidend für eine ordnungsmäßige Führung ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätzen erfolgt und die Bücher und Aufzeichnungen des weiteren derart gestaltet sind, dass ein buchführungsmäßig vorgebildeter sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit in diesen zurecht finden kann und sichere Kenntnis über die einzelnen Eintragungen und die ihnen zugrunde liegenden Geschäftsfälle der Vergangenheit sowie eine vollständige und klare Übersicht über die Aktiven und Passiven (über die Lage des Unternehmens), sohin über den Stand des Vermögens, aber auch über die Vermögensänderungen und den Geschäftserfolg gewinnen kann. Es bedarf einer laufenden Dokumentation der betrieblichen vermögens- und erfolgswirksamen Vorfälle. Dabei müssen die Bücher so geführt und beschaffen sein, dass (auch) aus ihnen der Stand des Vermögens und die Auswirkungen auf den Erfolg ermittelt werden kann (Stoll, BAO Kommentar, 1456).

§ 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO enthält Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für freiwillig geführte Bücher gelten. Es sind Sollvorschriften, sie sind allerdings nicht sanktionslos (vgl. vor allem § 184 BAO in Verbindung mit § 163 BAO; Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 4 zu § 131, 390). Die

Nichtbeachtung der Bestimmungen des § 131 BAO führt zum Wegfall der Rechtsvermutung des § 163 BAO und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 13.6.1989, 86/14/0037; VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; VwGH 23.3.1999, 98/14/0127).

Eintragungen sollen nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Soweit nach §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Eine Ordnung der Geschäftsvorfälle nach Belegarten (Belegkreise zB. Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Kassa, Bank) ist gestattet. Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind grundsätzlich einzeln zu erfassen. Es bestehen nach Verwaltungspraxis jedoch keine Bedenken dagegen, dass Verkaufs- und Leistungserlöse eines Tages (Tageslosung) oder mehrere gleichartige Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) eines Tages zusammengezählt und in einer Summe aufgezeichnet werden. Diese Möglichkeit der gruppenweisen Zusammenfassung sei sowohl bei baren als auch bei unbaren Geschäftsvorfällen gegeben (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 7 zu § 131, 391). Bei der gruppenweisen Zusammenfassung von gleichartigen Einnahmen und Ausgaben ebenso wie von Leistungserlösen (Tageslosung) sind Unterlagen über die Summenbildung aufzubewahren (Stoll, BAO Kommentar, 1462).

Anknüpfend an die Regelung, dass Eintragungen zeitgerecht sind, wenn sie spätestens einen Monat und fünfzehn Tage nach Ablauf des Kalendermonates erfolgen, in dem sich der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall ereignet hat, genügt, so gesehen, ein Buchungstag für alle Eintragungen in einem Monat. Diese Regelung nimmt jedoch keinen Einfluss darauf, dass Eintragungen tagesbezogen zu erfolgen haben, wie dies etwa nach § 18 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ausdrücklich verlangt wird (Stoll, BAO Kommentar, 1462). Bei Buchführungspflichtigen und freiwillig Bücher Führenden betrifft dies die täglich festzuhaltenen Bareingänge und Barausgänge (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 11 zu § 131, 392).

Ein besonderes Kassenbuch kann als Grundaufzeichnung geführt werden. Es kann jedoch darauf verzichtet werden, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) der Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst, dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden (Grundlagensicherung; Stoll, BAO Kommentar, 1463). Für die Grundlagensicherung können hierzu ua. Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Paragondurchschriften (Einnahmen) und Paragons (Ausgaben), Registrierkassenkontrollstreifen, elektronische Datenverarbeitung, Lösungsblätter („Stricherlliste“) oder Kassabuch (Kassabericht) mit

Bestandsrechnungen verwendet werden (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 12 zu § 131, 392). Erfolgt das Festhalten der Bargeldbewegungen nicht unmittelbar und abschließend durch Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen, sondern auf anderen Unterlagen, wie sie beispielhaft angeführt sind, so unterliegen diese der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO. Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (also nicht nur Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, sondern auch Entnahmen und Einlagen), bar entrichtete (aktivierungspflichtige) Anschaffungskosten sowie die Bewegungen zwischen den Bankkonten und Kassen des Betriebes und ähnliche Vorgänge des Geldbereiches (Stoll, BAO Kommentar, 1463f).

Soweit nach §§ 124 f eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne eine solche Verpflichtung Bücher geführt werden und daher die Bareingänge und Barausgänge festzuhalten sind, müssen diese Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass der (Kassen-) Sollbestand mit dem Istbestand des Geldes (des Kassenvermögens) verglichen werden kann. Es muss also die Kassensturzfähigkeit gegeben sein. Kassenfehlbeträge (höhere Ausgänge als Eingänge, Differenzen findet keine Deckung im Bargeldbestand) sind ebenso Buchführungsmängel (VwGH 11.10.1963, 871/63) wie Kassenmehrbeträge (Kassenstand ist höher, als er nach den Aufzeichnungen sein sollte; VwGH 23.10.1953, 166/51; Stoll, BAO Kommentar, 1464f).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 3 zu § 184, 507).

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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. Dies ist dann der Fall, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr

glaubhaft erscheint. Es bedarf keines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, also mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen (Doralt, EStG-Kommentar<sup>7</sup>, Tz. 16 zu § 4, 30; VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Bei formellen Mängel, die geeignet sind, „die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen“, wird die Rechtsvermutung des § 163 BAO nicht wirksam (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042) und die Schätzungsberechtigung ist prinzipiell gegeben (VwGH 1.10.1979, 870, 2409 - 2413/79). Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173; Stoll, BAO Kommentar, 1920).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht Mängel im Bereich der Erfassung von Bargeschäften als in besonderer Weise relevant an. Dabei ist der Zeitpunkt der Erfassung bzw. des Festhaltens nur ein Kriterium. Daneben kommt auch den übrigen Erfordernissen des § 131 BAO entsprechende Bedeutung zu. So hat der Verwaltungsgerichtshof ua. etwa die bloß wöchentliche anstatt täglich erfolgte Ermittlung und Aufzeichnung der Losung als maßgeblichen Formalmangel qualifiziert. Fehlerhafte oder vernichtete Grundaufzeichnungen sind nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 7.8.2001, 96/14/0118; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 10.3.1994, 93/15/0168; VwGH 14.11.1990, 89/13/0045, 0046; VwGH 11.1.1984, 83/13/0009, 0011, 0012).

Für die Frage der Schätzungsbefugnis kann ein einzelner formeller Mangel für sich nicht allein gesamtentscheidend sein, sondern es sind stets die Art, Schwere, Tragweite und Zahl der Mängel, diese in ihrer Summe und ihre Bedeutung im Gesamtbild, ferner formelle Mängel allenfalls in Verbindung mit festgestellten materiellen Mängeln, die die Schätzung dem Grunde und der Art nach bedingen, zu berücksichtigen. Bedeutsame, wesentliche, schwere formelle Mängel begründen prinzipiell die Befugnis zur Schätzung (Stoll, BAO Kommentar, 1922).

Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 12 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Allerdings muss das Schätzungsverfahren einwandfrei und unter Auseinandersetzung mit allen vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, schätzungsrelevanten Behauptungen abgeführt worden sein. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen folgerichtig sein und zu einem Ergebnis führen, das mit den Lebenserfahrungen im Einklang steht und das die

größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Nicht erforderlich ist es jedoch, dass die Behörde jene Aufzeichnungen, die der Pflichtige zu führen bzw. vorzulegen verabsäumt hat, nachkonstruiert. Ein gewisses Maß an Unsicherheit, wie es einer Schätzung bereits begrifflich immanent ist, ist deshalb in Kauf zu nehmen (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; VwGH 29.4.1992, 90/13/0201; VwGH 5.11.1991, 91/14/0049).

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die festgestellten Mängel, sondern auch noch weitere Mängel gleicher Art vorgefallen sind (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; Stoll, BAO Kommentar, 1931, 1940ff; Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 18 zu § 184 und die hierin zitierten Judikate).

Obige Annahme trifft besonders zu, wenn die Bücher bzw. Aufzeichnungen formale Mängel aufweisen. Liegt keine formal ordnungsmäßige Buchführung vor, bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als zehn Prozent, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 24.11.1993, 92/15/0091). Dabei ist die Schätzungsberechtigung nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen sind.

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 Parteien stellten im vorliegenden Fall anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Dezember 2006) außer Streit, dass der Berufungswerber im streitgegenständlichen Jahr 2002 zum einen die über die Schankanlage erfassten Getränkeverkäufe bzw. -einnahmen erst nach einigen Tagen in Summe (nach Erlösgruppen zusammengefasst) in die Registrierkasse und sodann die Erlöse laut Registrierkasse in einem Abstand von vier bis sechs Tagen (Hauptsaison) bzw. in noch größeren Abständen (Nebensaison) in Summe wiederum von der Registrierkasse in die Losungsblätter und somit in das Kassabuch übernommen hat und zum anderen die so genannten Keller-Getränke (Spirituosen, Weine sowie zum Teil die flaschenweise verkauften alkoholfreien Getränke) bereits bei Übernahme vom Keller in den Barbereich flaschenweise in die Registrierkasse boniert hat (Stockverrechnung).

Werden - wie im gegenständlichen Fall – zum einen die mittels einer Schankanlage erfassten Getränkeverkäufe erst nach Tagen in Summe in die Registrierkasse übertragen und zum

anderen die Getränkeerlöse nur im Abstand von vier bis sechs Tagen (Hauptsaison) bzw. in noch größeren Abständen (Nebensaison) in Summe von der Registrierkasse in den monatlichen Lösungsblättern erfasst und sodann hiervon ins Kassabuch übernommen, ohne dass hierzu weitere Aufzeichnungen über die gruppenweise Summenbildungen der Tageserlöse geführt und aufbewahrt wurden, so kann von einer ordnungsgemäßen Kassaführung schon deshalb keine Rede sein, weil die Eintragungen entgegen der bestehenden Rechtslage nicht tagesbezogen vorgenommen wurden. Bei der vorliegenden Form der Eintragung in das Kassabuch ist der Abgabenbehörde eine nachvollziehbare Kontrolle der täglichen Bargeldbewegungen unmöglich. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt im gegebenen Zusammenhang jedenfalls einen Buchführungsmangel dar, zumal die vorliegende Form der Aufzeichnungen keine Kassensturzfähigkeit und damit auch keine Überprüfung und Vergleich des täglichen (Kassen-)Sollbestandes mit dem jeweiligen Istbestand des Kassenvermögens ermöglicht.

Darüber hinaus ermittelte der Berufungswerber laut eigenem Eingeständnis die Umsätze und Erlöse aus Spirituosen, Weine sowie (zum Teil) den flaschenweise verkauften alkoholfreien Getränken nicht anhand der von ihm tatsächlich getätigten Verkäufe bzw. der Konsumationen seiner Gäste, sondern erfasste er diese bereits bei Übernahme der Getränke vom Keller in den Barbereich, sohin zu einem erheblich früheren Zeitpunkt (so genannte Stockverrechnung). Der Berufungswerber verbuchte damit einen zu diesem Zeitpunkt noch nicht getätigten Umsatz bzw. Erlös durch Bonierung in der Registrierkasse als Kassa-Eingang. Die Aufzeichnungen des Berufungswerbers bzw. die diesen zugrunde liegenden Bonierungen laut Registrierkasse beruhen somit nicht auf den tatsächlich erzielten Umsätzen und Erlösen aus dem (Flaschen-)Verkauf, sondern auf ausschließlich kalkulatorisch ermittelten bzw. auf (durch Übernahme aus dem Kellerlager in den Barbereich) innerbetrieblich errechneten Werten. Anknüpfungspunkt für die vorliegende Umsatz- und Erlösermittlung stellten damit innerbetriebliche Warenlieferungen und nicht die tatsächlich erzielten Einnahmen dar, sodass sich das gegenständliche Rechenwerk des Berufungswerbers jeder nachprüfenden Kontrolle (keine Kassasturzfähigkeit gegeben) entzog. Der Berufungswerber entsprach sohin durch diese Vorgangsweise wiederum nicht den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten, da diese neuerlich keinen Vergleich des (Kassen-)Sollbestandes mit dem Istbestand des Geldes ermöglichen.

Weiters werden vom Berufungswerber auch die Getränkekonsumationen der Pensionsgäste, die von diesen nicht unmittelbar zum Zeitpunkt des Konsums, sondern erst bei Abreise (entweder bar, über Bank oder mittels Kreditkarte) bezahlt wurden, einer Kontrolle durch die Abgabenbehörde entzogen, da diese vom Berufungswerber bereits zum Zeitpunkt des Konsums als Bareinnahme (durch Eintippen in die Registrierkasse und Übernahme in das Kassabuch) erfasst wurden (vgl. hierzu die unwidersprochene Feststellung „A Kassabuch Punkt 4“ im



Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Juni 2005, ABp.Nr.). Durch diese Vorgangsweise des Berufungswerbers wurde einmal mehr die Kontrolle der täglichen Bargeldbewegungen unmöglich, da die Aufzeichnungen keinen Kassensturz und damit auch keine Überprüfung und keinen Vergleich des täglichen (Kassen-)Sollbestandes mit dem jeweiligen Istbestand des Kassenvermögens zulassen.

Obige – vom Berufungswerber außer Streit gestellten bzw. unwidersprochenen - Mängel waren nach Ansicht des Referenten zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen des Berufungswerbers in Zweifel zu ziehen, da die geführten Bücher und Grundaufzeichnungen in keinsten Weise den im § 131 Abs. 1 Z 2 BAO normierten Anforderungen genügen. Wenn das Finanzamt sohin auf Grund obiger Feststellungen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der von dem Berufungswerber geführten Bücher hegt, so kann dem nicht entgegengetreten werden, zumal der Berufungswerber es auch unterlassen hat, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen. Der Referent erachtet das Ergebnis der vorliegenden Aufzeichnungen auf Grund obiger maßgeblicher Formmängel als nicht mehr glaubhaft, sodass diesen nach herrschender Rechtsprechung und Lehre die Rechtsvermutung des § 163 BAO abzuerkennen ist und hierdurch eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründet wird (VwGH 28.1.1997, 92/14/0089; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0095). Die streitgegenständlichen Bescheide sind somit nach Ansicht des Referenten mit dem Mangel von unrichtigen bzw. rechtswidrigen Bescheidsprüchen behaftet, da die mangelhaften Aufzeichnungen des Berufungswerbers nicht durch Vornahme einer abgabenbehördlichen Schätzung berichtigt wurden.

Die hiergegen erhobenen Ausführungen des Berufungswerbers beschränken sich im Wesentlichen auf das Vorbringen, die erklärten Umsätze und Erlöse seien zutreffend („ursprüngliche Bescheide vom 22.6.2005 sind richtig“ in der Berufung vom 4. Juli 2006) und der Betriebsprüfer hätte keine Kalkulationsdifferenzen festgestellt. Die vom Finanzamt außer Streit gestellten Rohaufschläge betreffend Bier, Wein / Sekt, Spirituosen und alkoholfreie Getränke würden in keinem Falle auf eine Erlösverkürzung schließen lassen (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Dezember 2006). Der Berufungswerber übersieht mit diesem Vorbringen, dass es angesichts obig festgestellter formaler Buchführungsmängel keines konkreten Nachweises durch die Abgabenbehörde bedarf, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind. Wenn die Fehlerhaftigkeit der Buchführung nach dem Maßstab des § 131 BAO erwiesen ist, ist eine Schätzungsberechtigung im Allgemeinen schon deswegen gegeben. Es bedarf daher die Schätzung nicht der Rechtfertigung durch eine besondere Kalkulation mit dem Ergebnis des Überschreitens der zehn Prozent-Marke, da die Mangelhaftigkeit somit aus anderen Gründen als aus denen der Ergebnisse der besonderen Kalkulation als gegeben anzunehmen ist (VwGH 10.3.1967, 261/66; Stoll, BAO Kommentar,

1926). Eine formal nicht ordnungsgemäße Buchführung löst damit bereits auch ohne Feststellung einer Kalkulationsdifferenz die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung aus (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 24.11.1993, 92/15/0091). Abgesehen davon, wäre der Betriebsprüfer auf Grund der vorliegenden Unterlagen auch gar nicht in der Lage gewesen, fehlende oder falsche Losungen oder Kassenfehlbeträge festzustellen, wenn vom Berufungswerber seine Getränkeerlöse nicht tagesbezogen erfasst und aufgezeichnet sowie Unterlagen über die gruppenweise vorgenommene Zusammenfassung von Tageslosungen nicht geführt bzw. nicht vorgelegt wurden.

## 2.) Prüfung der Ermessensentscheidung:

Entsprechend der oben dargestellten Rechtslage ist ein weiteres maßgebliches Kriterium für die Entscheidungsfindung das Ermessen. Im gegenständlichen Fall bedarf es sohin der Klärung der Frage, ob das (zu treffende) jeweilige Ausmaß der Abweichungen der Bescheidsprüfungen der gemäß § 299 BAO mit den Aufhebungsbescheiden zu verbindenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände als wesentliche oder als lediglich geringfügige Änderung im Vergleich zu den aufgehobenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden (mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) zu beurteilen ist.

Wie bereits oben ausführlich dargelegt erachtet der Referent im Hinblick auf die dargestellten Mängel eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde dem Grunde nach für gegeben, da die Mängel ein Ausmaß angenommen haben, welche nur im Wege einer Schätzung durch einen Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahe kommendes Ergebnis ermöglichen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; VwGH 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 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. Handelt es sich bei den eine Schätzungsberechtigung begründenden Fehlern jedoch nicht um Fehler, die ihrer Art, Zahl und Tragweite nach auf die Unzuverlässigkeit der Buchführung überhaupt, sondern lediglich

auf punktuelle Unrichtigkeiten mit begrenzter Tragweite schließen lassen, geht es also um Fehler, die nicht die Aussagekraft der Bücher und deren Ergebnis insgesamt in Frage stellen, also bei Mängeln, die in ihren Auswirkungen klar abgrenzbar sind, ist diesem im Ausmaß seiner mutmaßlichen Wirkung auf das Ergebnis zu begegnen und wird mit Teil- oder Ergänzungsschätzungen das Auslangen zu finden sein (VwGH 26.5.1961, 1216/58; VwGH 18.10.1963, 2033/61; Stoll, BAO Kommentar, 1921, 1928f).

Im vorliegenden Fall betrafen die von der Abgabenbehörde festgestellten formellen Mängel ausschließlich die Kassabuchführung und Erlöserfassung betreffend den Getränkeausschank; diesbezügliche bzw. vergleichbare Feststellungen betreffend die restlichen Dienstleistungserlöse des Berufungswerbers (ua. Erlöse Pensionen und Erlöse Pferde) wurden von der Abgabenbehörde nicht getroffen oder behauptet. Da sich sohin laut Aktenlage die einen Sicherheitszuschlag begründenden formellen Mängel auf einen begrenzten Bereich der Aufzeichnungen beschränken, liegt damit auch keine generelle Unzuverlässigkeit der Buchführung vor, sondern bezieht sich diese lediglich auf die Kassabuchführung Getränke und die Erlöserfassung Getränke und damit auf punktuelle Unrichtigkeiten der Buchführung mit geringer begrenzter Tragweite. Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde, welche eine Berechnung des Sicherheitszuschlages auf Basis der Gesamtdienstleistungserlöse des Berufungswerbers im Betrag von 486.715,72 € für zutreffend erachtet, vertritt der Referent daher die Auffassung, dass bei Verhängung eines Sicherheitszuschlages mit einer Teilschätzung unter Zugrundelegung der Erlöse Getränke (48.265,84 € laut Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. November 2001 bis 31. Oktober 2002) das Auslangen zu finden wäre.

Was die Höhe des Sicherheitszuschlages betrifft, so erachtet der Referent die obigen formellen Mängel der Aufzeichnungen in Verbindung mit der fehlenden Überprüfbarkeit der steuerlichen Aufzeichnungen als derartig schwerwiegend, als dass hierdurch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von fünf Prozent der vom Berufungswerber erklärten Erlöse Getränke gerechtfertigt ist. Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers sieht der Referent im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof bei mangelhafter Buchführung bestätigten Sicherheitszuschlägen (VwGH 1.7.2003, 2001/13/0132; VwGH 10.3.1994, 93/15/0168) den von der Abgabenbehörde getroffenen Sicherheitszuschlag in Höhe von fünf Prozent der Bemessungsgrundlage als angemessen und rechtmäßig an.

Dem Vorbringen, die verhängte prozentuelle Höhe der Sicherheitszuschläge im Ausmaß von fünf Prozent seien unverhältnismäßig, kann sohin nicht gefolgt werden, zumal im vorliegenden Fall weder auf den Umstand, dass die ursprünglich vom Finanzamt erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) keinen Sicherheitszuschlag beinhalteten, noch darauf, dass die vom Finanzamt verhängten Sicher-

heitszuschläge der Jahre 2000 und 2001 lediglich 2 % bzw. 1,5 % betrug, abzustellen wäre.

Die Sicherheitszuschläge würden sich demnach wie folgt berechnen, wobei auf das Aufteilungsverhältnis des Sicherheitszuschlages auf die Umsatzsteuersätze zehn und zwanzig Prozent laut den bekämpften Bescheiden, welche auf Grundlage der bisherigen Erklärungen vorgenommen und vom Berufungswerber nicht in Zweifel gezogen wurden, verwiesen wird:

Erlöse Getränke laut G+V 2002	48.265,84 €		
Sicherheitszuschlag 5 %	2.413,29 €		
Einkommensteuer 2002:			
Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Juni 2005	- 140.854,88 €		
Einkommensteuer	0,00 €	Auswirkung:	
Einkünfte unter Einbeziehung obigen Sicherheitszuschlages	- 138.441,59 €		0,98 %
Einkommensteuer unter Einbeziehung obigen Sicherheitszuschlages	0,00 €		
Umsatzsteuer 2002:			
Sicherheitszuschlag netto	2.413,29	Umsatzsteuer	
davon 20 % (11,32 % der Umsätze)	273,18	54,64 €	
davon 10 % (88,68 % der Umsätze)	2.140,11	214,01 €	
Summe Umsatzsteuerzurechnung		268,65 €	
Gesamtumsatz laut Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 22. Juni 2005			
Gesamtumsatz unter Einbeziehung obigen Sicherheitszuschlages	475.593,34 €		
Umsatzsteuer laut Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 22. Juni 2005	478.006,63 €		
Umsatzsteuer unter Einbeziehung obigen Sicherheitszuschlages	54.588,04 €	Auswirkung:	
	54.856,69 €		0,995 %

Wie bereits dargelegt verlangt die für die Entscheidung über eine Bescheidaufhebung erforderliche Interessensabwägung nach § 20 BAO die Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände. Da eine die konkreten Umstände außer Acht lassende oder eine schematisierende Betrachtungsweise dem Wesen des Ermessens nicht entsprechen würde, müssen bei der Beurteilung sowohl die absolute als auch die relative Komponente berücksichtigt werden. Die bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigende in sich schließende Zweckmäßigkeitskomponente spricht bei Geringfügigkeit der Auswirkungen für eine Abstandnahme von einer Aufhebung. Eine Aufhebung dürfte somit bei richtigem Ermessensverständnis (vor allem Zweckmäßigkeit, Einfachheit und Sparsamkeit) nicht verfügt werden, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und relativ gesehen bloß geringfügig sind. Die (normativ unbestimmte, praktisch allgemein abstrakt nicht festlegbare) „Geringfügigkeit“ einer möglichen Änderung wird von der Rechtsprechung als absolute Größe aber auch als relative Größe gesehen, letztere in ihrem Verhältnis zum gesamt-betraglichen Ergebnis des bisherigen Bescheides, um dessen Beseitigung es geht (Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*<sup>2</sup>, 286f, 2001). Der Verwaltungsgerichtshof erachtete im Erkenntnis vom 12.4.1994, 90/14/0044, Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig bzw. unbedeutend.

Aus obiger Aufstellung ergibt sich, dass die Vorschreibung von Sicherheitszuschlägen Gewinn- bzw. Umsatzsteueränderungen von jeweils unter 1 % zur Folge hätten und diese somit in

relativer Hinsicht als geringfügig anzusehen wären. Nach Auffassung des Referenten wären obige Änderungen jedoch auch in absoluter Hinsicht bei gebotener Betrachtung der realen Lebensverhältnisse (der gesellschaftlichen und ökonomischen Gegebenheiten in ihrer Gesamtheit) als unbedeutend und geringfügig zu beurteilen, da die vorzuschreibenden Steuerbeträge auch bei Beurteilung des Absolutheitskriteriums nur von geringem Ausmaß wären.

Zusammenfassend ist somit auszuführen, dass die Fehlerhaftigkeit der von der Abgabenbehörde aufgehobenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2002 (beide mit dem Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) sowohl in absoluter als auch relativer Betrachtungsweise derart gering anzusehen ist, als dass hierdurch im Rahmen der Ermessensentscheidung keine Aufhebung dieser gemäß § 299 BAO für zulässig erachtet werden könnte. Da die gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit den Aufhebungsbescheiden zu verbindenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2002 (unter Zugrundelegung des berichtigten Sicherheitszuschlages) lediglich geringfügig von den bisher im Rechtsbestand befindlichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2005) abweichen würden, kann sohin für den Referenten im vorliegenden Fall keine Berechtigung der Abgabenbehörde zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO erblickt werden.

Die vom Berufungswerber bekämpften Bescheide über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) ergingen sohin zu Unrecht, weshalb der Berufung Folge zu geben ist und diese ersatzlos aufzuheben sind.

### **c) Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002:**

Durch die Aufhebung der aufhebenden Bescheide tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) befunden hat. Die Aufhebung der aufhebenden Bescheide beseitigt die von den Aufhebungsbescheiden zwingend abgeleiteten Bescheide (somit bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 62 zu § 299).

Die bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006) gehören somit ex lege nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 12 zu § 273).

Die streitgegenständliche Berufung vom 4. Juli 2006 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002, beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juni 2006, war demzufolge zurückzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Jänner 2007