



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Tabaktrafik, R., vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, Steuerberater, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 41, vom 9. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 15. April 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO für das Jahr 2006, sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, sowie Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Grundaufzeichnungen zu den Inventuren seien während der Prüfung nicht vorgelegt worden. Der Berufungswerber (Bw.) habe sowohl zu Prüfungsbeginn als auch zu einem späteren Zeitpunkt gesagt, dass er diese nicht aufbewahrt habe. Anlässlich der Schlussbesprechung sei jedoch ein Heft vorgelegt worden, in dem für die Jahre 2005 und 2006 die Tabakinventur erfasst war. Am 19. Februar 2008, über zwei Monate nach Prüfungsbeginn und nach dem Schlussbesprechungstermin, seien für das Jahr 2006 weitere Grundaufzeichnungen vorgelegt worden, da diese zufällig gefunden worden wären.

Die Summenbildung bei den Inventuren 2003 und 2004 sei falsch. Da die in Excel erstellte Basisdatei zu den Inventuren 2003 und 2005 nicht datengesichert worden sei, habe diese daher nicht als Druckfile zur Verfügung gestellt werden können. Es sei daher auf Grund der Anzahl der Inventurposten nicht möglich gewesen die gesamte Inventursummenbildung nachzuprüfen.

Es habe jedoch festgestellt werden können, dass der Inventurwert der Tabakwaren per 31. Dezember 2003 nicht € 70.329,99, sondern richtigerweise € 48.387,76 zu betragen habe. Ebenso betrage der Inventurwert der Tabakwaren per 31. Dezember 2004 nicht € 54.903,65, sondern richtigerweise € 38.391,94.

Aus den §§ 126ff BAO sei bei Vorhandensein mehrerer Kassen als gesonderte Abrechnungseinheiten abzuleiten, dass entweder für jede einzelne Kasse oder für alle Kassen gemeinsam eine Aufzeichnung geführt werden könne. Werde eine gemeinsame Aufzeichnung geführt, so seien die Geschäftsvorfälle eines jeden Tages nach Kassen getrennt zu erfassen.

Die Einnahmen aus den vier Zigarettenautomaten seien nicht extra aufgezeichnet, sondern in der Gesamtheit als Tabakerlös in die Kassa eingebucht worden. Es gebe weder einen Nachweis aus welchem Tabakautomaten der Erlös stamme, noch Aufzeichnungen über Anfangsbestand und Endbestand des Bargeldes dieser einzelnen Automaten, die ja jeweils als eigene Nebenkasse angesehen werden müssten. In diesem Zusammenhang werde nochmals darauf verwiesen, dass bei zwei Inventuren gerade der Bestand an Tabakwaren falsch ermittelt worden sei (vgl. Tz. 1 des Berichtes vom 14. April 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Da die unter Tz. 1 angeführten Mängel als Verstoß gegen die Aufzeichnungsvorschriften gemäß § 131 BAO zu qualifizieren seien und somit die Vermutung ordnungsmäßiger Aufzeichnungen im Sinne des § 163 BAO zweifelhaft erscheinen ließen, erscheine gemäß

§ 184 BAO in allen Prüfungsjahren die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von jeweils 1,5 % der steuerpflichtigen Umsätze zu den erklärten Umsätzen und Gewinnen geboten (vgl. Tz. 3 des Berichtes vom 14. April 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide betr. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006, sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Behauptung in Tz. 5 des Berichtes, wonach anlässlich einer Kurzbesprechung zwischen dem bevollmächtigten Vertreter des Bw. und dem Teamleiter am 25. März 2008 ausdrücklich auf eine Schlussbesprechung verzichtet worden sei, sei schlichtweg unwahr, was durch die Mail vom 27. März 2008 dokumentiert werde. Im Verlaufe der vorhin genannten Besprechung sei seitens der Finanzverwaltung auf Grund der nach Ansicht der Behörde vorliegenden Mängel im Zusammenhang mit der Erfassung der Automatenerlöse der Vorschlag der Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 1 % der jeweiligen Jahresumsätze gemacht worden. Nach Rücksprache mit dem Bw. sei dem Finanzamt am 27. März 2008 mitgeteilt worden, dass dieser Vorschlag nicht akzeptabel sei, da bei der Erfassung der Automatenerlöse keinerlei Mängel vorlägen. Dieser Umstand sei auch an Hand der elektronischen Unterlagen (CD mit Kassenabrechnungsdatei), die seit Prüfangsbeginn der Behörde zur Verfügung gestanden seien (siehe Bestätigung vom 30. April 2008) nachweisbar. Der Umstand, dass auf diese Nachricht von Seiten der Behörde keinerlei Reaktion erfolgt sei, sondern einfach Bescheide unter Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von 1,5 % erlassen worden sind, zeige deutlich, dass das gegenständliche Verfahren nicht mit den Regeln der Bundesabgabenordnung konform gehe.

Weiters sei im gegenständlichen Prüfungsverfahren der Eindruck entstanden, dass das mit der Durchführung der Prüfung beauftragte Behördenorgan über keinerlei spezifische Branchenkenntnisse verfügt habe, die aber unbedingt notwendig gewesen wären, um das überaus komplizierte System im Rechnungswesen (Lotto, Toto, Kommissionsware usw.) einer Tabaktrafik zu durchschauen und auch entsprechend abgabenrechtlich zu würdigen.

Zum Verfahren sei im Detail Folgendes auszuführen:

Bezüglich Einkommensteuer für das Jahr 2006 sei ein nicht näher begründeter Bescheid gemäß § 299 BAO erlassen worden, mit dem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006

vom 20. November 2007 aufgehoben worden sei. Das bloße Abschreiben des Gesetzestextes stelle keine Begründung dar.

Auch sämtlichen Wiederaufnahmebescheiden würde die im Gesetz geforderte Begründung fehlen. Es sei Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Ebenso habe die Abgabenbehörde zu begründen, dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. VwGH 30.9.1987, 87/13/0006 und VwGH 2.8.1995, 93/13/0065). Bezüglich dieser Erfordernisse seien in den angefochtenen Bescheiden keinerlei Anhaltspunkte zu finden.

Zur Schätzungsberechtigung führte der Bw. Folgendes aus:

Die verspätete, aber noch im Prüfungsstadium erfolgte Vorlage von Inventurgrundaufzeichnungen könne keinen Mangel darstellen, da diese Aufzeichnungen ja dem Gesetz entsprechend aufbewahrt und vorgelegt worden seien. Die Rechenfehler in der Inventur (falscher Bezug in einer elektronischen Tabelle) seien nicht von der Prüferin festgestellt worden, sondern der Bw. selbst habe sie darauf aufmerksam gemacht. Als Konsequenz derartiger Rechenfehler wäre einzig und allein eine entsprechende Korrektur der jeweiligen Bilanzansätze denkbar, niemals jedoch eine allgemeine Schätzung.

Zu den vermeintlichen Kassenmängeln (Erlösermittlung) werde nochmals darauf hingewiesen, dass die exakte Erlösermittlung in Dateiform vorgelegen sei. Aus diesen Daten sei erkennbar, wann und in welcher Höhe Einnahmen aus den Zigarettenautomaten erfasst worden seien. Es lägen daher keine Umstände (Mängel) vor, die eine Schätzungsberechtigung oder gar Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde nach sich ziehen würden. Überdies sei darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde dem § 184 Abs. 1 BAO zufolge die Besteuerungsgrundlagen nur dann zu schätzen habe, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne. Die Schätzung sei daher nur eine subsidiär anzuwendende Art der zur Erfassung und gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen (vgl. § 114 BAO) und der von Amts wegen vorzunehmenden Erforschung der abgabepflichtigen Fälle und der für die Abgabepflicht bzw. die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 Abs. 1 BAO) erforderlichen Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Sinn der Schätzung in einem Abgabenverfahren sei es, der Wahrheit möglichst nahe zu kommen, somit ein Ergebnis zu erreichen, von dem anzunehmen sei, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich habe – eine Schätzung dürfe niemals den Charakter einer Strafbesteuierung (wie im vorliegenden Fall) haben. Werde nun von der Behörde eine Schätzung durchgeführt, so sei die Höhe der geschätzten

Besteuerungsgrundlagen durch ausführliche Darlegung des Denkprozesses im Bescheid nachvollziehbar zu begründen (siehe dazu VwGH 29.11.1988, 88/14/0191 und VwGH 10.12.1997, 95/13/0082).

In keinem der angefochtenen Bescheide fänden sich Anhaltspunkte, die auch nur annähernd den oben beschriebenen Rechtsgrundsätzen und Erfordernissen entsprechen würden. Es sei daher festzuhalten, dass alle angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ergangen seien, weshalb sie ersatzlos aufzuheben wären.

Im Verlauf des am 24. September 2009 gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeföhrten Erörterungstermins hat die Ehegattin des Bw. angegeben, dass die Zigarettenautomaten jeweils in wöchentlichen Zeitabständen entleert worden seien.

Überdies hat der bevollmächtige Vertreter des Bw. nach ausführlicher Diskussion der von der Betriebsprüferin durchgeföhrten Nachkalkulation (Schreiben vom 15. September 2009) das Berufungsbegehren auf die Verhängung von Sicherheitszuschlägen zu Umsatz und Gewinn in Höhe von € 8.000,00 (2004), € 9.000,00 (2005) und € 9.000,00 (2006) eingeschränkt.

Der Vertreter der Amtspartei hingegen hat erklärt, dass er dieser Einschränkung nur bis zur Höhe von € 9.000,00 (2004); € 10.000,00 (2005) und € 10.000,00 (2006) folgen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Berufung konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Vorwurf, sämtlichen Wiederaufnahmebescheiden fehle die im Gesetz geforderte Begründung, da es Aufgabe der Abgabenbehörde sei, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als völlig unbegründet:

Im Bericht vom 14. April 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung wird auf Seite 8

Folgendes ausgeführt:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2004-2006	Tz. 3
Einkommensteuer	2004-2006	Tz. 2,3,4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327) lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. auch Setina, Amtswege Wiederaufnahme des Verfahrens im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung des Finanzamtes in SWK 2/2004, S 54 und die dort zitierte Judikatur).

In der bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer angeführten Tz. 3 wird unter "**Erlöszuschätzung**" Folgendes ausgeführt:

"Die unter Tz. 1 angeführten Mängel sind als Verstoß gegen die Aufzeichnungsvorschriften gemäß § 131 BAO zu qualifizieren und lassen somit die Vermutung ordnungsmäßiger Aufzeichnungen iSd § 163 in Zweifel erscheinen. Die Zuschätzung nachstehender Erlöse gem. § 184 BAO erscheint geboten."

Damit hat das Finanzamt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die unter Tz. 1 angeführten Buchführungsmängel (Inventurmängel und Mängel der Kassenführung) jene neuen Tatsachen darstellen, die im Zuge der Außenprüfung festgestellt und als Wiederaufnahmsgründe qualifiziert worden sind.

Auch aus dem Hinweis des Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1987, 87/13/0006, wonach eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens

gemäß § 303 Abs. 4 BAO nur zulässig wäre, wenn aktenmäßig erkennbar sei, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden seien, von denen es nicht schon vorher Kenntnis gehabt habe, lässt sich nichts für ihn gewinnen. Denn es liegt wohl in der Natur der Sache, dass die gegenständlichen formellen Mängel der Kassenführung (Aufzeichnungsmängel bezüglich der Nebenkassen) und die Inventurmängel (Rechenfehler bei Ermittlung der Bestände der Tabakwaren zum 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004) aus den beim Finanzamt elektronisch eingereichten Steuererklärungen nicht ersichtlich sind und damit zutreffend vom Finanzamt als neu hervorgekommene Tatsachen qualifiziert worden sind.

Da sich auf Grund der Ausführungen unter Punkt 3) die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Buchführungsmängel für eine rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren tauglich – bei Kenntnis dieser Umstände hätte das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide zu den nunmehr in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen können – erweisen und im Übrigen Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen weder vom Bw. behauptet werden noch aus der Aktenlage erkennbar sind, konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren kein Erfolg beschieden sein.

2) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006

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.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der angefochtene Bescheid lautet folgendermaßen:

"Bescheid über die Aufhebung des EINKOMMENSTEUERBESCHEIDES 2006
Aufhebung gem. § 299 BAO

Der Bescheid vom 20.11.2007 wird gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Begründung:

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."

Auch wenn der Bw. zu Recht rügt, dass die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen hat, kann der Berufung dennoch kein Erfolg beschieden sein, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid anhaften, durch eine einwandfreie Begründung der Berufungsentscheidung saniert werden. Denn im Falle des Vorliegens von Formfehlern kommt es für die Qualifikation einer Erledigung als Bescheid darauf an, dass der rechtliche Charakter der Erledigung ihrem Inhalt nach als Bescheid eindeutig feststeht (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Der Wille des Finanzamtes, mit dem angefochtenen Bescheid den Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2007 gemäß § 299 BAO aufzuheben, ergibt sich unmissverständlich und ohne Zweifel aus der Textierung des angefochtenen Bescheides. Bezüglich der fehlenden Begründung ist auf die Seite 8 des Berichtes vom 14. April 2008, wo bezüglich der Einkommensteuer unter dem Titel des Verfahrensinstrumentes der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. auf die Textziffern 2 und 3 verwiesen wird, hinzuweisen. Sowohl die unter der Tz. 3 getroffene Feststellung – um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf den nachfolgenden Punkt 3) verwiesen – als auch die unbestrittene Feststellung unter Tz. 2 stellen geeignete Bescheidaufhebungsgründe dar. Bei der Wiederaufnahme handelt es sich um ein von der Aufhebung gemäß § 299 völlig verschiedenes Rechtsinstitut. Zwischen beiden Rechtsinstituten besteht auch keine Wechselbeziehung in dem Sinn, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des einen die Anwendbarkeit des anderen ausschlässt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 55 zu § 303 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 19.9.1989, 89/14/0183).

Da im Rahmen der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zukommt, die Rechtswidrigkeit in ihren Bescheidauswirkungen nicht bloß geringfügig ist und im Übrigen Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen weder vom Bw. behauptet werden noch aus der Aktenlage erkennbar sind, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

3) Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006

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.

Zufolge Abs. 3 leg. cit. ist ferner 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 solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben gemäß § 163 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger 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.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 dritter Unterabsatz BAO sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Dieses Festhalten der Bargeldbewegungen (Grundlagensicherung) soll zumindest einmal pro Tag, spätestens jedoch zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages (arbeitstagbezogen) vorgenommen werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 11 zu § 131 und Siart/Temm, Kassabuch bei nicht täglicher Eintragung der Bargeldbewegungen in die Bücher erforderlich?, SWK 3/2001, W 1).

Als Grundlagensicherung kommen alle Maßnahmen in Betracht, die geeignet sind, die Bargeldbewegungen eines Tages festzuhalten. Bestehen in einem Betrieb mehrere Kassen als gesonderte Abrechnungseinheiten (Nebenkassen), so kann entweder für jede einzelne Kasse oder für alle Kassen gemeinsam eine Aufzeichnung geführt werden. Wird eine gemeinsame Aufzeichnung geführt, so ist im Hinblick auf die Kontrollfunktion des Kassabuches im Zusammenhang mit Barbewegungen für jede physisch vorhandene Kasse das gesonderte Tagesergebnis festzuhalten (vgl. Posch, Das Kassabuch bei EDV-Buchführung, SWK 16/1993, A 313).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage ist zur grundsätzlichen Schätzungsberechtigung, die seit der Einschränkung der Berufung auf die Höhe der Sicherheitszuschläge im Rahmen des Erörterungstermines ohnedies nicht mehr strittig ist, Nachstehendes festzustellen:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juni 2009 hat der Bw. ausgeführt, dass er die Zigarettenautomatenkassen nicht täglich, sondern an "unterschiedlichen Tagen entleert und die Einnahmen je Automat in Hauptkasse 1 oder 2 boniert hat."

Nach der mit der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Darstellung der Erfassung der Bareinnahmen aus den im Betrieb in den Streitjahren durchgehend vorhandenen drei Zigarettenautomaten, die durch die Entgegennahme von Bargeld jedenfalls als Nebenkasse zu qualifizieren sind, sind diese in allen Streitjahren nicht täglich festgehalten, sondern in unterschiedlichen Zeitintervallen von einigen Tagen bis mehrere Wochen je Automat (zB

Automat 1: 10.2.2004, 16.2.2004, 23.2.2004, 1.3.2004, 8.3.2004, 10.3.2004, 14.2.2005, 18.2.2005, 21.2.2005, 28.2.2005, 4.3.2005, 6.2.2006, 10.2.2006, 13.2.2006, 17.2.2006; Automat 2: 26.1.2004, 1.3.2004, 26.3.2004, 2.4.2004, 13.4.2004, 14.2.2005, 21.2.2005, 28.2.2005, 4.3.2005, 21.3.2005, 8.2.2006, 13.2.2006, 20.2.2006, 3.3.2006 und Automat 3: 12.1.2004, 16.2.2004, 1.3.2004, 26.3.2004, 14.2.2005, 21.2.2005, 4.3.2005, 31.1.2006, 8.2.2006, 13.2.2006, 20.2.2006, 6.3.2006) in die Hauptkasse 1 oder Hauptkasse 2 eingebucht worden. Im Verlauf des Erörterungstermines am 24. September 2009 hat die Ehegattin des Bw. auf die Frage des Referenten ausgesagt, dass die einzelnen Zigarettenautomaten jeweils in wöchentlichen Zeitabständen entleert worden seien. Damit ist jedenfalls als erwiesen anzunehmen, dass der Bw. der aus § 131 Abs. 1 Z 2 dritter Unterabsatz BAO resultierenden Verpflichtung, für jede physisch vorhandene Kasse (Nebenkasse) das Tagesergebnis gesondert festzuhalten, nicht nachgekommen ist, was jedenfalls als schwerer formeller Buchführungsmangel zu qualifizieren ist. Dieser Mangel ist geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (vgl. auch UFS 17.12.2004, RV/2091-W/02 und Huber, Keine USt für Freispiele in der EU, was nun ? In der Praxis stellt sich vor allem die Frage der richtigen Kasseninhaltsaufzeichnung, SWK 20/21/1995, A 444).

Hinzu kommt, dass der Bw. den Bestand an Tabakwaren per 31. Dezember 2003 mit € 70.329,99 anstelle richtigerweise mit € 48.387,76 und jenen per 31. Dezember 2004 mit € 54.903,65 anstelle richtigerweise mit € 38.391,94 ermittelt hat.

Dem Einwand in der Berufung, diese "Rechenfehler" seien nicht von der Prüferin selbst festgestellt, sondern im Zuge der Prüfung vom Bw. offen gelegt worden, ist entgegenzuhalten, dass es für die Schätzungsberichtigung nicht entscheidend ist, dass der Buchführungsmangel im Zuge der Überprüfung des Rechenwerkes vom Prüfer selbst entdeckt worden ist. Da bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten ist (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109), berechtigen auch diese Mängel zur Schätzung nach § 184 Abs. 3 BAO. Im Übrigen ist auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 1966, 190/65 in ÖStZB 1966, 154, wonach der durch einen Rechenfehler entstandene zu hohe Ansatz des Warenlagers in der Bilanz einen wesentlichen Inventurmangel darstellt, der zur Schätzung berechtigt, zu verweisen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetesten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 12 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, ZI. 93/14/0173) 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. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Angesichts der im gegenständlichen Fall in allen Streitjahren bestehenden Kassen- und in zwei Streitjahren bestehenden Inventurmängel (der bezüglich der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2004 festgestellte zu hohe Bestand an Tabakwaren betrifft nicht nur das Abschlussjahr 2004, sondern über die Eröffnungsbilanz auch das Folgejahr 2005 – vgl. VwGH 22.2.1963, 700/61 in ÖStZB 1963, 121) erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen jedenfalls – ohne auf die im Schreiben vom 15. September 2009 dargestellte Nachkalkulation näher einzugehen - geboten.

Angesichts der vorliegenden Mängel erscheinen dem Unabhängigen Finanzsenat die vom Vertreter der Amtspartei im Verlauf des Erörterungstermines am 24. September 2009 auf € 9.000,00 (2004); € 10.000,00 (2005) und € 10.000,00 (2006) reduzierten Sicherheitszuschläge der Lage des Falles angemessen, zumal sich diese im Rahmen von nur mehr rund 1,00 % [1,08 % (2004); 1,13 % (2005) und 1,12 % (2005)] der steuerpflichtigen Umsätze bewegen und andererseits der bevollmächtigte Vertreter im Zuge des Erörterungstermines dagegen kein substantiiertes Vorbringen erstattet hat. Vielmehr hat er ohne nähere Begründung die Berufung auf die Verhängung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von € 8.000,00 (2004), € 9.000,00 (2005) und € 9.000,00 (2006) eingeschränkt. Abgesehen davon, dass der bevollmächtigte Vertreter für die Richtigkeit seiner Schätzung keine Begründung zu geben vermag, differiert die griffweise Schätzung der Amtspartei für alle Streitjahre insgesamt lediglich um € 3.000,00. Eine derartige Differenz bewegt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls in einer Ungewissheitsbandbreite, die jeder Schätzung immanent ist und von jedem, der den Anlass zur Schätzung gibt, hingenommen werden muss.

Die Aufteilung der Sicherheitszuschläge auf die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % und dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterliegenden Umsätze erfolgte in Anlehnung (6 % unterliegen dem ermäßigten Steuersatz und 94 % unterliegen dem Normalsteuersatz) an die angefochtenen Bescheide.

Sicherheitszuschläge lt. Berufungsentscheidung

	2004	2005	2006
Sicherheitszuschläge lt. BE	9.000,00	10.000,00	10.000,00
ermäßiger Steuersatz	540,00	600,00	600,00
Normalsteuersatz	8.460,00	9.400,00	9.400,00

Somit ändern sich die Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen wie folgt:

Umsatzsteuer – ermäßiger Steuersatz

	2004	2005	2006
Umsätze – ermäßiger Steuersatz lt. angefochtene Bescheide	52.958,68	54.008,12	44.644,86
abzüglich SZ lt. angefochtene Bescheide	750,00	800,00	805,00
zuzüglich SZ lt. BE	540,00	600,00	600,00
Umsätze – ermäßiger Steuersatz lt. BE	52.748,68	53.808,12	44.439,86

Umsatzsteuer – Normalsteuersatz

	2004	2005	2006
Umsätze – Normalsteuersatz lt. angefochtene Bescheide	795.639,66	849.354,83	865.853,21
abzüglich SZ lt. angefochtene Bescheide	11.747,00	12.530,00	12.617,00
zuzüglich SZ lt. BE	8.460,00	9.400,00	9.400,00
Umsätze – Normalsteuersatz lt. BE	792.352,66	846.224,83	862.636,21

Einkommensteuer – Gewinn aus Gewerbebetrieb

	2004	2005	2006
Gewinn lt. angefochtene Bescheide	52.864,23	51.729,35	66.897,70
abzüglich SZ lt. ange-	12.497,00	13.330,00	13.422,00

fochtene Bescheide			
zuzüglich SZ It. BE	9.000,00	10.000,00	10.000,00
Gewinn It. BE	49.367,23	48.399,35	63.475,70

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 6. Oktober 2009