

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung erzielte der Berufungswerber (Bw.) auch gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Transportunternehmer.

Im Zuge einer u. a. die Jahre 2000 und 2001 betreffenden Betriebsprüfung wurde in den Tz. 12 und 13 des Bp-Berichtes die Feststellung getroffen, dass infolge der formellen und materiellen Mängel die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO seien und die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 184 BAO zu schätzen seien. In den Tz. 14 bzw. 18 wurde vom Betriebsprüfer in diesem Zusammenhang Folgendes festgehalten:

*Vom Pfl. wurden im Transportunternehmen auf dem Buchhaltungskonto „S270000 Kassabestände Inlandswährung“ die Bareinnahmen und Barausgaben, Privateinlagen und Privatentnahmen, Bankabhebungen und Bankeinlagen (Bewegungen zwischen Kassa und Bank) verbucht. Dabei ergaben sich Kassenfehlbeträge, die von der Bp dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet wurden.*

		2000 Bruttoverr.	2001 Bruttoverr.
--	--	---------------------	---------------------

Betrieb	<i>Transporterlöse 0%</i>		211.952,03
Betrieb	<i>Transporterlöse 20%</i>		3.278.307,65
Betrieb	<i>vereinnahmte Mehrwertsteuer</i>		655.661,53
Betrieb	<i>Gesamteinnahmen brutto</i>		4.145.921,21
Betrieb	<i>Transporterlöse 20%</i>		3.278.307,65
Betrieb	<i>Vereinnahmte Mehrwertsteuer</i>		<u>655.661,53</u>
Betrieb	<i>Einnahmen mit 20% USt brutto</i>		<u>3.933.969,18</u>
Betrieb	<i>Einnahmen mit 20% USt brutto in % von Gesamteinnahmen</i>		95
Betrieb	<b><i>Buha-Konto Kassafehlbetrag brutto</i></b>	<b>9.436,31</b>	<b>443.838,18</b>
Betrieb	<i>Transporterlöse 20%</i>	95%	95%
Betrieb	<i>Transporterlöse 20% brutto</i>	<u>8.964,49</u>	<u>421.646,27</u>
		1,20	1,20
Betrieb	<i>Transporterlöse 20% netto</i>	<b>7.470,41</b>	<b>351.371,89</b>
Betrieb	<i>USt Transporterlöse 20%</i>	20%	20%
Betrieb	<i>USt Transporterlöse 20%</i>	1.494	70.274

Das Finanzamt folgte im wieder aufgenommenen Verfahren den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ diesen entsprechende Steuerbescheide.

In der gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 erhobenen Berufung brachte der Bw. wie folgt vor:

*„Im Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 23.5.2003 wird in Tz 18 eine Umsatzzuschätzung wegen angeblicher Kassenfehlbeträge in Höhe von ATS 358.842,30 netto durchgeführt.*

*Da ich meine steuerpflichtigen Ergebnisse im Wege der Einnahmen-Ausgabenrechnungen gem. § 4 Abs. 3 ermitte, bin ich nicht dazu verpflichtet Bestandskonten zu führen, bzw. zur Gewinnermittlung heranzuziehen.*

*Allein die Tatsache, dass meine Aufzeichnungen von einer Buchhalterin in einer EDV-Anlage erfasst werden, und das Buchungsprogramm ein Gegenkonto erfordert, um den Geschäftsfall verbuchen zu können, rechtfertigt meiner Meinung nach keine Umsatzhinzuschätzung. Auch der Umstand, wenn ich einen Spesenverteiler händisch erstellt hätte, oder das Gegenkonto nicht die Bezeichnung „Kassabestände“ sondern „Verrechnungskonto“ hätte, würde lt. Auskunft des Prüfungsorganes bei der Schlussbesprechung keine Umsatzhinzuschätzung auslösen. Auch der Umstand, dass ich laufend Gelder aus meinen Einkünften aus*

*nichtselbständiger Tätigkeit für meine Betriebsausgaben verwende, fanden in der Betrachtung des Betriebsprüfers keinen Niederschlag.*

*Aufgrund dieser Ausführungen ersuche ich die Veranlagung lt. Bp zu stornieren und beantrage die Neuveranlagung Umsatzsteuer 2000 + 2001 sowie Einkommensteuer 2000 + 2001 ohne Umsatzzuschätzung Tz. 18 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO....“.*

In der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme wies der Prüfer darauf hin, dass für § 4 Abs. 3 Gewinnermittler zwar keine Verpflichtung zur Führung eines Kassabuches - sei es händisch oder mittels EDV - bestehe, jedoch wenn ein solches freiwillig geführt werde, so hätten diese Aufzeichnungen auch ordnungsgemäß zu sein. Würden Aufzeichnungen geführt, die den Charakter eines Kassabuches erfüllen, also die Bareinnahmen und Barausgaben, Privateinlagen und Privatentnahmen, Bankabhebungen und Bankeinlagen (Bewegungen zwischen Kassa und Bank) enthalten, so sei von Kassaaufzeichnungen auszugehen. Dabei sei es unerheblich, wie diese Aufzeichnungen bezeichnet würden, ob als Kassabuch, Kassabestand, etc. Ob tatsächlich noch weitere Gelder aus den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit für Betriebsausgaben verwendet worden seien, habe von der Bp nicht festgestellt werden können, da keine Einzahlungen in die Kassa des Transportunternehmens erfolgt seien. Deshalb habe die Bp angenommen, dass Zahlungen in Höhe der Kassafehlbeträge aus nicht erklärten Einnahmen stammten.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers führte der Bw. wie folgt aus:

*„Wenn ich gewusst hätte, dass bei einer Betriebsprüfung eines § 4 Abs. 3 Gewinnermittlers die gleichen Grundlagen wie eines § 5 Bilanzierers gelten, hätte ich sämtlichen Ausgaben die ich mit meinen Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit bestritten habe, über ein in der Buchhaltung angelegtes Privatkonto gebucht, sodass bei dem hier zur Diskussion stehenden Kassakonto kein Negativsaldo entstanden wäre. Ich war jedoch der Meinung, dass ein sogenannter Spesenverteiler zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ausreichend wäre. Es wurde weder von mir noch von meiner Buchhalterin jemals ein Kassabuch geführt und wie schon in meiner Berufung ausgeführt dieses Buchhaltungskonto lediglich als Gegenkonto zur EDV-mäßigen Erstellung eines Spesenverteilers verwendet.“*

*Ich kann Ihnen versichern, dass 85-90% meiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zur Bestreitung von Betriebsausgaben verwendet wurden.....“*

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

Im gegenständlichen Fall ermittelt der Bw. den Gewinn seines Transportunternehmens gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. ein Konto mit der Bezeichnung „S270000 Kassabestände Inlandswährung“ geführt hat und auf

diesem Bareinnahmen und Barausgaben, Privateinlagen und Privatentnahmen, Bankabhebungen und Bankeinlagen (Bewegungen zwischen Kassa und Bank) verbucht hat. Die sich in den Jahren 2000 und 2001 auf diesem Konto ergebenden Kassenfehlbeträge (7.470,41 S netto / 9.436,31 S brutto bzw. 351.371,89 S netto / 443.838,18 S brutto) hat der Prüfer den Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnet.

Aus den im Arbeitsbogen der Bp befindlichen Ausdrucken des Kontos „S270000 Kassabestände Inlandswährung“ geht hervor, dass sich auf dem Kontoblatt betreffend den Zeitraum 27.6. bis 9.8. 2000 ein Negativsaldo iHv. 9.436,31 S ergibt. Die Kontoblätter des Jahres 2001 weisen folgende Negativsalden (in Schillingbeträgen) aus:

Kontoblatt	Zeitraum	Saldo
Seite 7	23.7.-6.8.2001	- 24.420,18
Seite 8	6.8.-30.8.2001	- 12.623,01
Seite 9	30.8.-17.9.2001	- 6.928,91
Seite 10	17.9.-11.10.2001	- 63.501,39
Seite 11	11.10.-6.11.2001	- 59.188,06
Seite 12	6.11.-30.11.2001	- 85.835,63
Seite 13	3.12.-19.12.2001	- 104.265,51
Seite 14	19.12.-31.12.2001	- 443.858,18

Dass Negativsaldoen in vorangeführter Höhe in den Jahren 2000 und 2001 auf dem vorerwähnten Konto aufgetreten sind, wird vom Bw. nicht in Abrede gestellt, diese sind weder dem Grunde noch der Höhe nach strittig.

Das Wesen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 besteht darin, den Gewinn bzw. Verlust eines Kalenderjahres durch Gegenüberstellung der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln.

§ 126 Abs. 1 BAO enthält eine allgemeine Verpflichtung, Aufzeichnungen zu führen. Im Abs. 2 wird insbesondere die Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für Zwecke der Einkommensteuer angeordnet. Die Vorschriften über die Ordnungsmäßigkeit der Führung von Aufzeichnungen sind in § 131 BAO festgelegt. Abgesehen von der Ordnungsvorschrift des § 126 Abs. 2 BAO (Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben) im Zusammenhang mit § 131 Abs. 1 Z 2 BAO (Verpflichtung zum täglichen Festhalten der Bareinnahmen und Barausgaben) dient das Kassabuch zur Erfassung von Teilen der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer.

Ein Kassabuch mit laufender Verrechnung des Bargeldbestandes – Erfassung aller Eingänge und Ausgänge – muss grundsätzlich nur der Buchführungspflichtige führen.

Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird ein Kassabuch mit Bestandverrechnung entweder freiwillig – etwa zu Kontrollzwecken - geführt oder wenn die Tageslosung durch Rückrechnung ermittelt wird. Wird allerdings von einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner ein derartiges Kassabuch geführt, so muss dieses - auch wenn an sich zu dessen Führung keine Verpflichtung besteht – ordnungsgemäß geführt werden.

In einem ordnungsgemäß geführten Kassabuch kann sich kein sog. „Minussaldo“ ergeben, d.h. die Summe der Ausgaben kann nie höher sein als die Summe der Einnahmen zuzüglich des Anfangsbestandes. Ergibt sich buchmäßig dennoch ein „Minussaldo“, so stellt dies – insbesondere wenn sich solche Minussalden wiederholt ergeben – einen schwerwiegenden Mangel der Kassenführung dar, welcher die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung in Frage stellt und zur Verwerfung der Aufzeichnungen sowie zur Schätzung führen kann.

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

Wie bereits vorstehend ausgeführt, wurde das Auftreten von Negativsalden auf dem Konto „S270000 Kassabestände Inlandswährung“ in den Jahren 2000 und 2001 vom Bw. weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten. Auch hat der Bw. im vorliegenden Verfahren keine anderen als die streitgegenständlichen Aufzeichnungen vorgelegt bzw. behauptet, solche geführt zu haben. Damit bestehen aber an der Mängelhaftigkeit der vom Bw. geführten Aufzeichnungen und somit an der Schätzungsberichtigung keine Zweifel.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann 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.

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

Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel auf, die von vornehmerein ein falsches Ergebnis vermuten lassen, so berechtigen diese zur Schätzung. Dies ist bei offensichtlichen Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen, bei Fehlern, die über bloße Formalverstöße, über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen, Fehlern sohin, die eine einigermaßen zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Ergebnisse unmöglich machen, der Fall.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (20.1.2000, 95/15/0015, 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzmethoden frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB. VwGH vom 22.2.1995, 95/13/0016).

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

Der Prüfer hat im gegenständlichen Fall die sich auf dem Konto „S270000 Kassabestände Inlandswährung“ ergebenden Negativsalden von netto 7.470,41 S/brutto 8.964,49 S (2000) und netto 351.371,89 S/brutto 421.646,27 S (2001) jeweils dem Umsatz/Gewinn hinzugerechnet.

Der unabhängige Finanzsenat bezweifelt nicht, dass diese Methode geeignet ist, den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, zumal es am Bw. gelegen wäre, das Zustandekommen der Negativsalden konkret aufzuklären bzw. begründete Überlegungen und zielführende Anhaltspunkte vorzubringen, die eine tauglichere Schätzungsmethode und damit ein richtigeres Ergebnis gewährleisten.

Die allgemein gehaltenen Ausführungen des Bw. im Rechtsmittelverfahren vermögen den unabhängigen Finanzsenat jedenfalls nicht von der Richtigkeit der von ihm geführten Aufzeichnungen zu überzeugen. So beschränkt sich das Vorbringen des Bw. im Wesentlichen darauf, er sei einerseits nicht verpflichtet, Bestandskonten zu führen und sei andererseits der Umstand, dass er laufend Gelder aus seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit für seine Betriebsausgaben verwendet habe, nicht berücksichtigt worden. Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen zeigt der Bw. weder die sachliche Richtigkeit der von ihm geführten Aufzeichnungen, noch werden dadurch die Negativsalden, die vor allem im Jahr 2001 in nicht unbeträchtlicher Höhe und über einen längeren Zeitraum hindurch auftraten, aufgeklärt.

Auch fällt in Anbetracht verfügbarer Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit im Umfang von rd. 310.000,00 S [steuerpflichtige Einkünfte (319.001,00 S) zuzüglich steuerfreie (6.360,00 S) und sonstige Bezüge (64.552,00 S) abzüglich SV-Beiträge für sonstige Bezüge (10.748,00 S) und anrechenbare Lohnsteuer (69.497,00 S)], die lt. Bw. zu 85 bis 90% - sohin mit etwa 248.000,00 S bis 279.000,00 S - zur Begleichung von Betriebsausgaben verwendet worden sein sollen, auf, dass selbst bei Berücksichtigung dieser Beträge der vom Prüfer im Jahr 2001 festgestellte Minussaldo von rd. 443.000,00 S nur zum Teil abgedeckt wäre. Davon abgesehen ist der Bw. aber auch jegliche Erklärung dafür schuldig geblieben, wie er mit den verbleibenden 10-15% seiner nichtselbständigen Einkünfte sowie negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seinen Lebensunterhalt bestritten hat und seinen Unterhaltsverpflichtungen nachgekommen ist.

Der unabhängige Finanzsenat folgt dem Betriebsprüfer in Bezug auf das Vorliegen nicht ordnungsgemäßer Aufzeichnungen und der daraus resultierenden Schätzungsberechtigung. Doch selbst wenn man die Verhängung eines Sicherheitszuschlages für geeigneter erachten sollte, den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, führt dies im gegenständlichen Fall zu keinem für den Bw. günstigeren Ergebnis.

Bei der Verhängung eines Sicherheitszuschlages handelt es sich um eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient. Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt. Mit Hilfe des Sicherheitszuschlages soll ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt.

Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

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

Ausgehend von den 20%igen Transporterlösen laut Erklärung in Höhe von 3.850.527,27 S entspricht die Zurechnung des Prüfers im Jahr 2000 (netto 7.470,41 S) einem Sicherheitszuschlag von rd. 0,2%. Der unabhängige Finanzsenat vermag nicht zu erkennen, dass die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in dieser – moderaten - Höhe unangemessen wäre, vielmehr stellt dieser die äußerste Untergrenze dar.

Was das Jahr 2001 betrifft, so entspricht die Zurechnung des Betriebsprüfers (netto 351.371,89 S) einem Sicherheitszuschlag von rd. 10% zu den 20%igen Transporterlösen (lt. Erklärung 3.278.307,65 S), was vor allem im Hinblick darauf, dass der Bw. in Bezug auf die Höhe des vom Prüfer festgestellten - und in weiterer Folge zugeschätzten - Fehlbetrages kein substantiiertes Vorbringen erstattet hat, nicht als überschießendes Ergebnis bezeichnet werden kann. Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen bewegt sich nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates auch ein 10%iger Sicherheitszuschlag gerade in Anbetracht der Höhe und der dauernden Folgewirkung des Minussaldos durchaus in dem für eine Schätzung zulässigen Spielraum.

Das Berufungsvorbringen erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher die Berufung abzuweisen.

Wien, am 7. November 2005