

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Monika Kofler in der Beschwerdesache *****Bf1*****, U-Bahnstation XXXX - Adressbez, 1020 Wien, vertreten durch Mag. Dieter Schneider, Gartengasse 21/10, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. November 2015 betreffend Umsatzsteuer 2014, Steuernummer 12 469/6972 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der *****Bf1*****, in der Folge mit Bf. bezeichnet, wurde 2014 eine die Umsatzsteuer 5/2014 bis 8/2014 betreffende Umsatzsteuerrevision durchgeführt. Das Ergebnis der Außenprüfung wurde in einem Bericht gemeinsam mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.10.2014 festgehalten. Laut Tz. 1 kam es zu einer Hinzurechnung bei den Getränken, weil einzelne Rechnungen nicht erfasst worden seien und der RAK für Getränke bei weitem zu niedrig gewesen sei. Es wurde ein durchschnittlicher RAK berechnet und auf den gebuchten Wareneinkauf Getränke angewendet. Zum Getränkeumsatz wurde ein Betrag in Höhe von 15.000,00 Euro zu 20 % hinzugerechnet. Ferner wurde ein Sicherheitszuschlag von 5 % angesetzt.

In der Folge wurde eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer 2014, einheitliche Gewinnfeststellung 2014 und zusammenfassende Meldung 2014 durchgeführt. Im Bericht über die Außenprüfung vom 10.11.2015 wurde Folgendes festgehalten:

„1) Allgemeines

Hr. NN VN betreibt in 1020 Wien, Adr. eine Imbissstube „XXXX“ (Größe ca. 34 m² Verkaufsfläche + Lager) direkt neben der U-Nr—Bahnhofstation XXXX. Bei der Betriebsbesichtigung wurden drei Personen, welche Speisen vorbereiteten, angetroffen. Der „Chef“ war vorerst nicht im Lokal und einer der drei Personen gab an, dass der Chef erst viel später eintreffen würde. Nach Ankündigung der Prüferin im Lokal auf den Chef zu warten, war dieser innerhalb kürzester Zeit plötzlich im Lokal vorstellig. Befragt nach den Namen der arbeitenden Personen, gab Hr. VN an:

- 1) Hr. Arb1 (SV Nr SV1) als Hilfskraft
- 2) Hr. Arb2 (SV Nr SV2) als Hilfskraft an diesem Tag lt. Hr. VN angeblich in Krankenstand und
- 3) ein gewisser Hr. „Arb3“, der genaue Name dieses Mannes konnte von Hr. VN nicht genannt werden, angeblich half Hr. Arb3 nur kurz aus.

2) Mängel der Aufzeichnungen — Umsatzermittlung

Die Feststellungen der am 31.10.2014 abgeschlossenen USO-Prüfung (5-8/2014) wurden nicht in die Jahreserklärung aufgenommen und auch haben sich die Verhältnisse (Nichtordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen, RAK Getränke extrem niedrig) im Vergleich zur Vorprüfung nicht geändert.

Teilweise wurden Wareneinkäufe im Rechenwerk nicht erfasst!

Betreffend Losungsermittlung wurden händisch geführte „Monatslosungslisten“ (Summenbildung jeweils für Essen und Getränke/Tag) vorgelegt. Bei den vorgelegten Stricherllisten wurden die verkauften Produkte oder Leistung stückweise **nicht mit Bezug auf den einzelnen Geschäftsfall** aufgezeichnet!

Wie auch schon bei der Vorprüfung (USO 5-8/2014) beanstandet, wurden betreffend Umsatzermittlung keine Bareinzelaufzeichnungen zu den diversen Geschäftsvorfällen geführt (lt. Barbewegungsverordnung besteht die Verpflichtung, **alle Bareingänge und Barausgänge einzeln** und in ihrer Entstehung und Abwicklung **nachvollziehbar aufzuzeichnen**). Im Prüfungszeitraum wurden „eindimensionale Stricherllisten“ ohne Bezug zum einzelnen Geschäftsfall geführt.

[...]

Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 BAO verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, müssen alle Bareinnahmen und Barausgaben **einzeln** festhalten.

Strichlisten sollen sich laut Barbewegungserlass auf die einzelnen Barbeträge beziehen und

diese **geschäftsfallbezogen** darstellen. Wenn nur die Anzahl der verkauften Waren nach Warengruppen und Preisen getrennt - unabhängig von Geschäftsfall/Bareingang aufgezeichnet werden — und die Tageslosung durch Zusammenfassung der auf die jeweilige Warengruppe errechneten Teilsummen ermittelt wird, ohne dass der einzelne Bareingang erfasst wurde bzw. ermittelt werden kann, ist dies unzureichend.

Bei Einzelaufzeichnungspflicht sind derartige Aufzeichnungen aufgrund der Änderungen in § 131 BAO zur Grundlagensicherung allein nicht ausreichend.

Weitere Mängel: Es wurde kein Wareneingangsbuch geführt. Eigenverbrauch, Hausumsätze bzw. Schwund wurden nicht aufgezeichnet.

3) Steuerliche Auswirkungen

A) UMSATZSTEUER

Hinzurechnung Getränke

Bei der Kalkulation war ersichtlich, dass der Getränkeaufschlag zu niedrig ist. Ein durchschnittlicher RAK wurde berechnet und auf den gebuchten Getränkwareneinkauf angewendet.

Es erfolgt eine Hinzurechnung in Höhe von € 45.000,- zu den 20% igen Umsätzen.

Sicherheitszuschlag

Ein Sicherheitszuschlag i.H.v. 5 % wird hinzugerechnet:

Umsatz 10% € 119.084,01 + 5% SZ= € 125.038,21

Umsatz 20% € 28.357,83 + 45.000,- + 5% SZ= € 77.025,72“

	erklärter Betrag in €	nach BP Betrag in €
KZ 000 steuerbarer Umsatz	147.441,84	202.063,93
KZ 022 20% Normalsteuersatz	28.357,83	77.025,72
KZ 029 10% ermäßigter Steuersatz	119.084,01	125.038,21

Abschließend wurde festgehalten, dass die Schlussbesprechung am 10.11.2015 stattgefunden habe. Für den Nachschauzeitraum sei nach Rücksprache mit "dem Bf. sowie dessen steuerlichen Vertreter" (laut Deckblatt war die Bf. vertreten durch NN-BH VN-BH) auf eine Hinzuschätzung mangels Einbringlichkeit abgesehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, setzte mit Bescheid vom 23.11.2015 die Umsatzsteuer in Höhe von 8.693,92 Euro fest und errechnete eine Nachforderung in Höhe von 6.631,49 Euro.

Die Bf. erhob gegen den Bescheid durch das „Buchführungsbüro VN-BH NN-BH“, Bilanzbuchhalter Beschwerde und erklärte, die Umsätze seien jedes Monats ordnungsgemäß abgegeben worden, keine Umsätze unterschlagen worden und die Einkaufsrechnungen ordnungsgemäß abgegeben worden. Somit erkenne der Klient das Prüfungsergebnis nicht an. Ersucht wurde um „Abänderung des Bescheides im Sinne unseres Klienten und um Übermittlung der Neuberechnung“.

Das Finanzamt erließ am 14.3.2016 einen Mängelbehebungsauftrag und setzte eine Frist bis zum 15.4.2016 für die Behebung der Mängel. Bei Versäumung der Frist gelte die Beschwerde als zurück genommen. Folgende Mängel seien zu beheben:

- *„gemäß § 250 Abs. 1 BAO: Es wurde weder keine Begründung der Beschwerde vorgebracht, dies ist nachzuholen und vorzugsweise mit Beweismitteln zu untermauern. Auch wurde verabsäumt, bekannt zu geben, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wurde. Eine pauschale Erklärung, dass die Umsatzsteuererklärung korrekt sei und das Prüfungsergebnis nicht anerkannt würde, sei nicht ausreichend.*
- *Fehlen einer schriftlichen Vollmacht des Steuerpflichtigen an den Bilanzbuchhalter zur Erhebung einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid. Auf gesetzlicher Basis wurden die Bilanzbuchhalter mit § 2 Abs. 1 Z 6 BiBuG lediglich zur Vertretung in Angelegenheiten der Umsatzsteuervoranmeldungen berechtigt.“*

Der Vorhalt wurde am 17.3.2016 zugestellt.

Mit Eingabe vom 6. 4.2016 führte die Bf. wie folgt aus:

„In Beantwortung des oben angeführten Bescheides möchte ich Ihnen mitteilen, dass ich heute Vormittag versucht habe Herrn Mag. SB-FA telefonisch zu erreichen. Dies war jedoch nicht möglich da sich der Sacharbeiter bis 20. April 2016 auf Schulung befindet.

Ich würde gerne mit Herrn Mag. SB-FA oder mit einem anderen Mitarbeiter einen Termin für ein persönliches Gespräch ausmachen, damit ich Ihnen meine Sicht der Dinge erläutern kann.

Ich würde mich freuen, wenn Sie mir zu diesem Zweck einen Termin bei Ihnen am Finanzamt nennen könnten.

Damit in der Zwischenzeit die Frist zur Beantwortung Ihres Bescheides nicht verstreicht, würde ich gerne um Fristverlängerung bis 29. April 2016 ansuchen. ...“

Die Eingabe wurde von NN VN für die Bf. unterzeichnet und mit folgendem Zusatz versehen:

„Nach dem Bescheid vom 14.3.2016 wollen die Buchhaltungskanzlei nicht etwas schreiben und machen für mich. Ich muß eine andere Person suchen.“

Mit Bescheid vom 21.4.2016 wies das Finanzamt den Antrag auf Fristverlängerung ab und führte begründend aus, der Mängelbehebungsauftrag, in welchem eine Frist bis zum 15.4.2016 gesetzt worden sei, sei am 17.3.2016 nachweislich zugestellt worden. Auch wenn eine neue Vertretung gefunden werden und sich diese erst mit dem Fall vertraut machen müsse, rechtfertige dies keine Verlängerung der ohnehin großzügig bemessenen Frist. Der Fall sei weder außergewöhnlich komplex noch weise er einen besonderen Umfang auf, sodass einem ohne unnötige Verzögerungen agierenden Steuerpflichtigen zumindest die Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages innerhalb der gesetzten Frist trotz der geltend gemachten Umstände möglich gewesen wäre. Dieser Bescheid wurde der Bf. am 26.4.2016 zugestellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.5.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde der Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 als unbegründet ab und führte begründend aus, der Mängelbehebungsauftrag sei nicht innerhalb der gesetzten Frist beantwortet worden. Der Fristverlängerungsantrag vom 6.4.2016 sei bereits abgewiesen worden, daher sei der elektronisch eingebrachte Fristverlängerungsantrag vom 15.4.2016 wegen entschiedener Sache zurückzuweisen.

Die Bf. stellte einen Vorlageantrag und brachte Folgendes vor:

„Der angefochtene Beschied beruht auf Außenprüfung gem. § 150 BAO in der Begründung wird auf den abschließenden Bericht verwiesen.

Im Bericht wird angeführt, dass Wareneinkäufe im Rechenwerk teilweise nicht erfasst wurden, es ist dem Bericht weder zu entnehmen worauf sich diese Behauptung stützt noch kann festgestellt werden um welchen Betrag es sich handelt.

Weiters wird die mangelhafte Losungsermittlung mittels Strichliste angeführt. Die geführten Strichlisten wurden täglich geführt, die jeweilige Warenbezeichnung ist angeführt, ebenso der jeweilige Einzelpreis. Für jedes verkaufte Stück wurde ein „Stricherl“ gemacht. Es war daher sowohl der Preis pro verkaufter Einheit, die Art der verkauften Ware, das Datum und die Anzahl der vereinnahmten Artikel eindeutig nachvollziehbar. Die im Bericht ausgeführten Mängel sind daher nicht vorhanden. Eine Aufzeichnung nach Warengruppen erfolgte nicht (s: auch Foto im Bericht). In den vorgelegten Strichlisten ist das jeweilige Produkt bezeichnet, wodurch der Bezug zum jeweiligen Geschäftsfall hergestellt wird.

im Prüfungszeitraum wurde kein Wareneingangsbuch geführt. Sämtliche Eingangsrechnungen waren jedoch chronologisch in einem Ordner abgelegt, es war daher ohne erheblichen Aufwand möglich die Wareneinkäufe zu ermitteln.

Lt. § 184 BAO sind im Zuge der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, welche Umstände in diesem Fall berücksichtigt wurden geht aus dem Bericht nicht hervor.

Laut Ausführung im Bericht erfolgte die Schätzung der Umsätze auf Basis eines durchschnittlichen RAK welcher auf den gebuchten Getränkeeinkauf angewandt wurde. Dem Bericht ist weder zu entnehmen wie dieser durchschnittliche RAK ermittelt wurde noch dessen Höhe. Nach kalkuliert würde der angewandte Aufschlag rund 238 % betragen:

Text	Betrag
Getränkeeinkauf gebucht	€ 21.687,36
Ums 20 % lat. Schätzung	
(ohne Sicherheitszuschlag)	€ 73.357,83
Aufschlag	€ 51.760,47
Aufschlag in %	238,25%

Das dieser Wert nicht korrekt sein kann ist anhand der vorgelegten und im Imbiss ausgehängte Preisliste unschwer zu erkennen.

Eine beispielhafte Kalkulation soll dies verdeutlichen:

Text	Betrag
Einkaufspreis 05 l Pet Eistee rund	€ 0,70
Verkaufspreis netto lt. Preisliste	€ 1,50
Aufschlag	€ 0,80
	114,29%

Einkaufspreis Fanta, Cola, Sprite rd.	€ 0,70
Verkaufspreis netto lt. Preisliste	€ 1,50
Aufschlag	€ 0,80
	114,29%

Einkaufspreis Ottakringer 0,5 l Dose	€ 0,70
Verkaufspreis netto lt. Preisliste	€ 1,80
	€ 1,10
	157,14%

Der seitens der BP durchschnittlich kalkulierte Aufschlag auf den Einkauf liegt demnach weit über den im Verhältnis hohen Aufschlägen auf Bier und entbehrt demnach jeglicher Realität. Weiters wurden Kombiangebote (Speise inkl. Getränk) sowie der vorhanden Lagerstand von rund € 5.000,00 bei der Ermittlung des geschätzten Umsatzes vollständig außer Acht gelassen. Es werden folgende Kombipakete angeboten: 5 Speisen + 1 Liter alkoholfreies Getränk nach Wahl, 2 Kebab + 1 Getränk nach Wahl, insgesamt ist täglich mit rund 25 - 30 derartiger Pakete zu rechnen, welche mit einem noch geringeren Aufschlag zu berücksichtigen wären.

Wir beantragen daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus, die Betriebsprüfung habe "als Stichprobe" eine Anfrage an drei Lieferanten

des Steuerpflichtigen gestellt. Diese hätten ergeben, dass ein Teil der Einkäufe nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden sei, was Anlass gegeben hätte, die Richtigkeit der Buchhaltung in Zweifel zu ziehen. In der Folge durchgeführte Kalkulationen hätten ergeben, dass der "Rohkostenaufschlag" (RAK) weit unter dem branchenüblichen Niveau gelegen sei, was in Verbindung mit den Lücken bei der Erfassung der Einkäufe nahe gelegt habe, dass die Umsätze höher waren als in der Steuererklärung angeführt. Nach Wiedergabe der Kalkulation und des weiteren Verfahrensganges führte das Finanzamt wie folgt aus:

„Es wird darauf hingewiesen, dass die mit Mängelbehebungsauftrag abverlangte Begründung und Vollmacht nicht eingebracht wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die Beschwerde als zurückgenommen zu erklären. Sollte das BFG der Ansicht sein, dass in der Sache zu entscheiden ist, wird dazu Folgendes ausgeführt: Wie aus den Auszügen aus den Kundenkonten der Lieferanten des Bf. und der Berechnung der Prüferin ersichtlich, waren die Aufzeichnungen zu den Einkäufen des Steuerpflichtigen lückenhaft.

Die „Stricherllisten“ sind mangelhaft, da sie keinen Bezug zu den einzelnen Geschäftsfällen erlauben. Derartige Listen sind nur zulässig, wenn sie etwa wie in einem Gasthaus bei den jeweiligen Gästen geführt und dann als Ganzes dem jeweiligen Gast verrechnet werden, alternativ hätten auch schon händische Aufzeichnungen zu den einzelnen vereinnahmten Beträge in chronologischer Reihenfolge genügt. Aufzeichnungen wie die Vorgelegten, bei denen zwar die Gesamtlosung des einzelnen Tags ermittelt wird, aber nicht in welcher Reihenfolge die Umsätze erzielt wurden, sind nicht zulässig. Auf diese Problematik wurde der Beschwerdeführer bereits im Rahmen der USO-Prüfung hingewiesen. Bei derart großen Mängeln in den Aufzeichnungen war eine Schätzung unvermeidbar.

Seitens des Bf. wurde auch die Höhe des Rohkostenaufschlags (RAK) bemängelt. Dem ist entgegenzuhalten, dass laut den von den Lieferanten vorgelegten Unterlagen die in der Buchhaltung aufgezeichneten Einkäufe nicht vollständig waren. Den Kalkulationen der Prüferin wurden, so weit wie möglich die im Rahmen der Prüfung ermittelten Ein- und Verkaufspreise zugrunde gelegt. Einzige Ausnahme bildeten die Spirituosen, da die Aufzeichnungen zu lückenhaft waren und der auf Basis der vorhandenen Aufzeichnungen errechnete RAK weit unter den branchenüblichen Aufschlägen lag. Branchenüblich ist bei Spirituosen erfahrungsgemäß ein Aufschlag auf das 12-fache des Einkaufspreises, aufgrund der vergleichsweise günstigen Verkaufspreise wurde jedoch lediglich das 8-fache des Einkaufspreises angesetzt.

Besteht ein begründeter Anlass zur Schätzung, dann muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hingenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 05.11.1991, GZ 91/14/0049).

Ein Steuerpflichtiger, welcher der Betriebsprüfung unvollständige Unterlagen zur Prüfung zur Verfügung stellt und so der Betriebsprüfung die Grundlagen für eine eingehende Kontrolle

seiner Erlöse nimmt, soll durch dieses Manko an passiver Prüfungsfähigkeit nicht besser behandelt werden, als ein Steuerpflichtiger, der alle Unterlagen vorlegt.

Antrag:

Es wird beantragt, die Beschwerde gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen zu erklären oder in eventu als unbegründet abzuweisen.“

Der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes wurde kontaktiert. Dieser legte wie telefonisch besprochen die ursprünglich nicht vorgelegte Niederschrift vom 10.11.2015 und die Screenshots der historischen Ansicht der steuerlichen Vertreter vor und führte dazu wie folgt aus:

"Laut Rücksprache mit dem BV-Team wird in der Regel nur bei erstmaliger Anlage eines Steuerkontos mit dem Verf 16 eine schriftliche Vollmacht der steuerlichen Vertretung abverlangt, bei einem vorhandenen Konto kann sich ein Steuerberater oder Bilanzbuchhalter selbst als steuerlichen Vertreter aktiv stellen und braucht sich nur auf seine Vollmacht berufen. Nur wenn Zweifel an der Bevollmächtigung bestehen, wird dann eine schriftliche Vollmacht abverlangt.

Das Gründungsdatum der KG war der 27.10.2010 und die Herr NN-BH wurde laut den Grunddaten am 31.05.2011 als steuerlicher Vertreter eingetragen, es ist also davon auszugehen dass der Steuerpflichtige erst nach Eröffnung seines Steuerkontos eine steuerliche Vertretung beauftragt hat.

*Der Zeitpunkt, als dieses Steuerkonto eröffnet und Herr NN-BH als steuerlicher Vertreter eingetragen wurde (2010) lag vor Einführung des elektronischen Aktes, ein Vollmacht könnte daher jedenfalls nur in schriftlicher Form vorliegen. Ich habe selbst nochmals in unserem Aktenlager gesucht, es ist aber kein Papierakt der ***Bf1*** vorhanden."*

Mit Schreiben vom 31.3.2020 gab das Bundesfinanzgericht dem Bf. nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der Auskunft des Finanzamtes Gelegenheit, zur Frage der nicht fristgerechten Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages noch eine Stellungnahme abzugeben bzw. allfällige ergänzende Unterlagen vorzulegen.

Ein Versuch, das Schreiben an der im Firmenbuch angeführten Adresse zuzustellen, scheiterte, die Sendung wurde mit dem Vermerk "unbekannt" retourniert.

Ein neuerliches Schreiben vom 6.5.2020 wurde an den Zustellbevollmächtigten der Bf. zugestellt, jedoch nicht beantwortet.

Mit E-Mail vom 15.3.2021 nahm die Bf. per E-Mail mit der RichterIn Kontakt auf und ersuchte "um mündliche Verhandlung".

VN NN verwies während eines Telefonates mit der RichterIn darauf, dass sein Steuerberater bzw. Buchhalter ihm das Schreiben sehr spät gegeben habe. Es habe auch Probleme mit der Zustellung seitens der Post gegeben, weil auf beiden Seiten bei der U-Bahn eine Baustelle gewesen sei. Er habe wegen der Firmenadresse auch mit der Gewerbebehörde Kontakt aufgenommen. Abschließend ersuchte er um Zustellung an die bekannt gegebene Wohnadresse, an welcher er auch mit anderen Personen gemeinsam wohne.

Die RichterIn nahm zur Vorbereitung eines Erörterungstermines Kontakt mit dem Finanzamt auf.

Der Sachbearbeiter des Finanzamtes erklärte, in diesem Steuerakt habe es bereits zuvor im Jahr 2014 eine Prüfung gegeben. Im Rahmen dieser Prüfung sei eine Aufschlagskalkulation durchgeführt worden, an die sich die nachfolgende PrüferIn bzgl. des Streitzeitraums angelehnt habe. Die vom Steuerpflichtigen vorgelegten Stricherllisten enthielten auch eine Preisliste, wenngleich diese nicht vollständig sei.

Betreffend die Prüfungen bei der Bf. gab das Finanzamt eine weitere Stellungnahme ab:

Die PrüferIn erklärte, sie habe am 4.11.2015 eine Betriebsbesichtigung bei der *****Bf1***** „XXXX“ in 1020 Wien, Adr. durchgeführt. Dabei seien 3 Personen angetroffen worden:

- "• *der „Chef“ Hr. NN VN*
- *Hr. Arb1 (SVNr SV-Nr.2)*
- *Ein gewisser Hr. „Arb3“ – Identität wurde bei der Besichtigung nicht bekanntgegeben!*

Hr. VN gab an, dass er den genauen Namen des Mannes nicht kenne und dass dieser „nur heute“ aushelfe."

Die PrüferIn erklärte, Strichlisten müssten sich auf die Barbeträge beziehen und diese geschäftsfallbezogen darstellen.

Solche Listen wie in o.a. Fall dienten höchstens der Grundlagensicherung, stellten aber keine geeignete Methode der Losungsermittlung dar.

Die griffweise Zuschätzung begründete sich aus einer Vielzahl von Feststellungen:

- Nicht ordnungsmäßige Losungsermittlung
- Kein Wareneingangsbuch
- Keine Inventur
- RAK Getränke viel zu niedrig
- Zurechnung der USO Prüfung (von Fr. PR-FA 5-8/2014) wurde mit der Jahreserklärung komplett rausgenommen

- Nicht angemeldetes Personal; am Tag der Betriebsbesichtigung nicht gemeldetes Personal, Feststellung auch durch FinPol bestätigt
- Gute Lage des Lokals
- Differenzen Wareneinkauf

[...]

Vorgelegt wurde ein Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien. In diesem wurden über VN NN als unbeschränkt haftender Gesellschafter und somit als gemäß § 9 Abs.1 VStG 1991 zur Vertretung nach außen berufenes Organ der ***Bf1*** mit Sitz in Wien zwei Geldstrafen von je 1.000,00 Euro, im Fall der Uneinbringlichkeit Ersatzfreiheitsstrafen von je einem Tag verhängt wegen Verletzung der Rechtsvorschriften des § 28 Abs.1 Ziffer 1 lit.a Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG), BGBl. Nr. 218/1975 in der Fassung BGBl. I Nr. 72/2013 in Verbindung mit § 3 leg.cit., in Zusammenhalt mit § 9 Abs. 1 des Verwaltungsstrafgesetzes 1991 – VStG, weil diese Gesellschaft als Arbeitgeberin entgegen § 3 AuslBG am 08.09.2016 um 10:10 Uhr in 1020 Wien, Adressbez / U-Bahnstation XXXX die Ausländer

- VN-Arb4 Arb5, geboren am GebDat, Staatsbürgerschaft: LAND, als Pizzakoch

- Arb-1, geboren am GebDat1, Staatsbürgerschaft: LAND, als Helfer beschäftigt hat, obwohl für diese weder eine Beschäftigungsbewilligung erteilt, noch eine Anzeigebestätigung ausgestellt wurde oder diese keine für diese Beschäftigung gültige „Rot-Weiß-Rot - Karte“, „Blaue Karte EU“ oder „Aufenthaltsbewilligung - Künstler“ oder eine „Rot-Weiß-Rot -Karte plus“, eine „Aufenthaltsberechtigung plus“, einen Befreiungsschein (§ 4c) oder einen Aufenthaltstitel „Familienangehöriger“ oder „Daueraufenthalt - EU“ besaßen.

Am 14.10.2021 fand beim Bundesfinanzgericht eine Erörterung der Sach- und Rechtslage statt.

Den Parteien wurde inhaltlich insbesondere Folgendes vorgehalten:

"Beide Prüferinnen haben der Bf. Aufzeichnungsmängel vorgeworfen, die einen Grund für eine Schätzung abgeben. Im Endeffekt hat man sich aber ziemlich genau an die Angaben der Bf. gehalten (bezüglich Wareneinsatz, mit Ausnahme der 5 %-igen Zuschätzung) und auch die Preise wurden von Listen übernommen. Allerdings liegt im Akt nur eine einzige Strichliste mit Preisen aus dem August 2014, die jedoch keine alkoholfreien Getränke enthält. "Pakete" sind dieser Liste nicht zu entnehmen, was schon allein bewirkt, dass diese nicht ordnungsgemäß geführt wurde, wenn solche Pakete tatsächlich verkauft wurden. Dann haben die Prüferinnen einen Sicherheitszuschlag dazu gerechnet, der mit fehlenden Eingangsrechnungen begründet wurde. Es wurde jedoch nicht einmal ansatzweise festgehalten, um welche Rechnungen es sich gehandelt hat. In der Niederschrift wurden keine diesbezüglichen Beträge angeführt. Es sind keine entsprechenden Rechenstreifen vorhanden. Ob es sich um ein Versehen gehandelt hat,

das eine normale Hinzurechnung ermöglichen würde, oder ob systematisch Rechnungen unterdrückt wurden, kann daraus nicht abgeleitet werden. Diese Angabe ist für mich nicht überprüfbar bzw. nachvollziehbar.

Der Aufwand 20 % (d.s. die Getränke) ist in der G und V in Höhe von 21.763,19 Euro ausgewiesen und ziemlich genau von diesem Betrag wurde bei der unter Punkt 16 vorgelegten Kalkulation der Prüferin ausgegangen. Daraus kann man schließen, dass nur bei den Speisen Feststellungen zu fehlenden Rechnungen vorlagen. Vorgelegt wurde auch nur der Ausdruck einer Liste mit Rechnungen betreffend den Kücheneinsatz. Der Wareneinsatz für 20 % Leistungen (offenbar Getränke) wurde jeweils zu 45 % auf Bier und alkoholfreie Getränke aufgeteilt, im Ausmaß von 10 % wurde er Spirituosen zugewiesen, wobei mir nicht klar ist, warum die Prüferin gerade diese Aufteilung vorgenommen hat, weil es dazu im Akt keinen Anhaltspunkt für eine Begründung gibt, aber möglicherweise war die Aufteilung auch nicht strittig. Der durchschnittliche RAK für Getränke wurde in der unterjährigen Umsatzsteuerrevision in Höhe von 2,67 ausgehend vom Nettoverkaufspreis errechnet, während die Prüferin aktuell einen RAK netto brutto in Höhe von 3,402 für Bier, von 4,2 für alkoholische Getränke und von 8 für Spirituosen angenommen hat – eine Preisliste für die Jahresprüfung befindet sich nicht im Akt.

Aus der vorgelegten Kalkulation, welche offenbar die Grundlage für die Hinzuschätzung von 45.000,00 Euro war, ist ersichtlich, dass sich die Prüferin beim RAK für die alkoholfreien Getränke verrechnet hat. Sie hat offenbar zuerst eine Summe verschiedener Posten gebildet, dann eine Ergänzung vorgenommen und die Summe bei der Summenbildung noch einmal dazu gezählt. Es handelt sich um ein offenkundiges Versehen, dass sich auf den RAK für die alkoholfreien Getränke auswirkt und diesen erhöht.

VP brutto	EP netto	ES-Anteil in % RAK n/b			
€ 3,00	1,465	5%	2,048	0,102	
€ 2,50	0,825	10%	3,030	0,303	
€ 2,20	0,733	30%	3,001	0,900	
€ 2,20	0,476	30%	4,622	1,387	
€ 2,20	0,775	25%	2,839	0,710	
		100%		3,402	
				korrigiert	Prüferin
€ 1,30	0,455	10%	2,857	0,286	0,286
€ 1,80	0,659	10%	2,731	0,273	0,273
€ 1,80	0,896	30%	2,009	0,603	0,603
€ 2,40	1	20%	2,400	0,480	0,480
€ 1,40	0,459	15%	3,050	0,458	0,458
€ 1,80	0,75	15%	2,400	0,360	2,100
Summe		100%		2,459	4,200
					Summe

Gelb hervorgehoben: die Summenbildung der Prüferin rechts. Offenbar wurde vor der Summenbildung noch eine Zeile eingefügt (Cappy, Verkaufspreis 1,80, Einkaufspreis 0,75 – aus Platzgründen wurden die Bezeichnungen der einzelnen Getränke nicht angeführt) und dann nochmals eine Summe gebildet (in den farbig markierten Spalten wurden in der letzten Zeile die Summe der einzelnen Beträge in rot angeführt und der Kalkulation laut Prüferin in gelb gegenüber gestellt). Der RAK lautet richtig 2,459, während er von der Prüferin mit 4,20 errechnet wurde, weil für das Cappy Orange der 15 %-Anteil von 2,4 statt mit 0,360 mit 2,1 – gerundete Summe der davor stehenden Zahlen – angesetzt wurde.

Diese Überlegungen bildeten die Basis für die unten angeführte Kontrollrechnung betreffend die Korrektur der Umsätze der Bf. (Aufteilung Wareneinsatz Getränke zu je 45 % auf Bier und alkoholfreie Getränke, zu 10 % auf Spirituosen). Gerechnet mit den RAK (gerundet) 3,4, 4,20 bzw. 8 ergeben sich die in der zweiten Spalte angeführten Beträge, welche von Brutto auf Netto heruntergerechnet den angeführten Betrag von 76.529,00 Euro ergeben (von der Prüferin wurde der Betrag für Spirituosen auf 17.000,00 Euro abgerundet und es errechnete sich ein Betrag von 91.426,80 Euro brutto).

laut BP	Wareneinsatz Bier	9.793	€ 33.296,20	RAK 3,4	28.357,83	Umsatz lt. Bf.
	Wareneinsatz Alkoholfrei	9.793	€ 41.130,60	RAK 4,2	45.000,00	Hinzurechnung
	WE Spirituosen mal 8	2.176	€ 17.000,00	abgerundet	73.357,83	Summe
		21.762	€ 91.426,80	brutto	77.025,72	plus 5 %
			€ 76.189,00	netto		

In der rechten Spalte die Berechnung der Prüferin, welche der Bf. im BP-Bericht zur Kenntnis gelangte, in der linken die Kalkulation, welche als Basis dafür herangezogen wurde. Dabei wurde die Hinzurechnung einer Pauschalsumme von 45.000,00 Euro (ohne Begründung warum genau dieser Betrag) vorgenommen, wobei das Ergebnis zunächst unter der errechneten Kalkulation liegt. In der Folge errechnet sich aber durch die Hinzurechnung von 5 % wiederum ein höherer Betrag.

Rechnet man mit dem (richtigen und nicht dem versehentlich angesetzten) RAK von 2,459, ergeben sich folgende Beträge:

korrigiert	Wareneinsatz Bier	9.793	€ 33.296,20	RAK 3,4
	Wareneinsatz Alkoholfrei	9.793	€ 24.080,99	RAK 2,459
	WE Spirituosen (Faktor 8)	2.176	€ 17.408,00	abgerundet
		21.762	€ 74.785,19	brutto
			€ 62.320,99	netto
			€ 65.437,04	plus 5 %

Im BP-Bericht hat die Prüferin festgehalten, dass Eigenverbrauch, Hausumsätze und Schwund nicht aufgezeichnet wurden. Laut GuV wurden jedoch weder Eigenverbrauch noch Hausumsätze oder Schwund erklärt. Gerade bei einem Imbiss ist jedoch mit einem gewissen –

steuerfreien – Verbrauch für das Personal zu rechnen, ebenso mit einem gewissen Schwund. Auch ein Eigenverbrauch ist wahrscheinlich. Dies wäre von Amts wegen zu berücksichtigen gewesen. Auch wenn die Argumentation des Bf., für bestimmte Bestellungen habe es ein Gratisgetränk gegeben in der genauen Auswirkung auf die Umsätze mangels entsprechender Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar ist, könnte dafür pauschal ein Ansatz erfolgen, weil derartige Angebote üblich sind. Entsprechende Preislisten, aus denen solche Angebote ersichtlich wären, finden sich jedoch nicht im Akt.

Zur fehlenden Erfassung eines "Lagerbestandes" wird bemerkt, dass laut Prüferin keine Inventur vorgenommen wurde. Es ist davon auszugehen, dass auch zum Jahresende des Vorjahres ein gewisser Lagerbestand vorhanden war und mangels anderer Anhaltspunkte der Einkauf als guter Anhaltspunkt für den Wareneinsatz verwendet werden kann. Bei 34 m²-Verkaufsfläche ist auch die Anlage eines größeren Warenlagers unwahrscheinlich.

Zusammenfassend sprechen folgende Überlegungen für eine zumindest teilweise Stattgabe:

- *Im Fall eines Sicherheitszuschlages, der mit fehlenden Eingangsrechnungen begründet wird, wäre es notwendig, zumindest den Umfang der nachgewiesenermaßen fehlenden ER offen zu legen und Beispiele anzuführen, weil dieser sonst nicht nachvollziehbar ist und auch eine Schätzung den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen soll*
- *Der falsche Ansatz des RAK bei der Kalkulation der Prüferin müsste zu einer niedrigeren Zuschätzung führen*
- *Personalverbrauch, Schwund und Hausumsätze wären schätzungsweise zu berücksichtigen.*

... "

Der Sachbearbeiter des Finanzamtes erklärte, die Sache erst mit seiner Vorgesetzten besprechen zu müssen. Am 2.11.2021 wandte sich der Sachbearbeiter mit folgendem Vorschlag per E-Mail an den steuerlichen Vertreter der Bf.:

" ... anbei der Kalkulationsvorschlag für die Umsatzsteuer 2014 wie im Erörterungstermin besprochen.

Der kalkulatorische Nettoerlös bei den Getränken (20% USt) wäre € 50.597,74 statt wie im ursprünglichen Bescheid € 77.025,72.

Bei den Lebensmitteln (10% USt) ist aus unserer Sicht der ursprüngliche 5% Sicherheitszuschlag angemessen."

Der Mail lag eine Kalkulation wie folgt bei:

Aufschlagskalkulation Getränke

		Bier 45		AF 45		Spirituosen 10	Summe
Wareneinsatz lt. BH		9.793		9.793		2.176	21.762
- Schwund		-195,86		-195,86		-43,52	-435
- EV+Hausumsätze		-293,79		-293,79		-65,28	-653
kalkulatorischer WES		9.303,35		9.303,35		2.067,20	62.844,81
RAK netto/brutto		3,4		2,460		3	
kalk. Bruttoerlös		31.631,39		22.886,24		6.201,60	60.719,23
UST % Satz		20		20		20	
kalk. Nettoerlös		26.359,49		19.071,87		5.168,00	50.599,36

Da die telefonisch vorgebrachten Behauptungen und Wünsche der Bf. für die RichterIn nicht nachvollziehbar waren, wurde dem Gesellschafter telefonisch die Möglichkeit eingeräumt, exemplarisch vom Monat Juli die gesamten Rechnungen und übrigen Aufzeichnungen (Stricherlisten etc.) zu schicken und das, was er will, in Form einer Liste aufzuschlüsseln.

Mit Schreiben vom 30.11.2021 erklärte der Bf. Folgendes und legte verschiedene Unterlagen vor, wobei er diese wie folgt auflistete und folgende Anträge stellte:

"1. Buchungsjournal von Juli - 2014 .

2 . 20% Getränke waren Einkauf Rechnungen .

3 . Preise Liste von Getränk - 2014 .

4 . Gesamt Umsatz von Juli - 2014 .

5 . Gesamt Tageslosungen von Juli - 2014.

6 . Von Waren Einkauf und Verkauf Rechnungen Selbst ausgesuchte Kalkulation

Rak - in Brutto.

Waren Einkauf = 100 %

Waren Verkauf = 100 %

Frage ist bitte, Wann habe ich den Monat Waren Einkauf und-

Wann habe ich den Monat Waren Verkauft.

Fr, RichterIn bitte, Ich argumentiere auch 5% von Speisen Sicherheitszuschlag ?

Ich beantrage daher bitte von Speisen 5% Statt 2% Und -

Von Getränke = Bier + Alkoholfrei + Spirituose = 3,4 + 2,460 + 3 Statt 2,10 +

2,10 +2,5 in Brutto Reduzieren zu Bewilligen."

Beigelegt war folgendes Buchungssjournal vom Juli 2014

[Buchungssjournal Juli 2014]

Unter diesem war folgende handschriftliche Anmerkung angebracht:

*20% Waren einkauf Getränke = 2771,57 E
Netto.*

Der Betrag von 2.771,57 Euro netto ergibt sich aus folgenden Positionen des Buchungssjournals:

[...]

Vorgelegt wurden die Rechnungen der Firmen K OG (Gastroservice) und der Firma L. Die Rechnungen von Coca Cola und Hofer wurden nicht vorgelegt.

Strichlisten aus diesem Zeitraum wurden ebenso nicht vorgelegt.

Eine undatierte Getränkeliste wurde vorgelegt, in welcher teilweise Preise durchgestrichen und von Hand andere Preise darüber geschrieben wurden:

[...]

Weiters wurde eine Liste mit den aufsummierten Tageslosungen für Juli 2014 vorgelegt:

[...]

Schließlich wurde eine "beispielhafte Kalkulation" vorgelegt:

Bier					
Lfd-Nr.	W.Art.	Einkaufspreis.B.	Verkaufspreis.B.	Rak.	
KA.161	Gösser-0,05L	0,72	2,20	=	3,0555%
KA.161	Gösser-Radler-0,5L	0,864	2,20	=	2,5462%
KA.161	Wieselburger-0,5L	0,72	2,20	=	3,0555%
KA.161	Stiegel-0,5L	0,984	2,20	=	2,2357%
KA.161	Budweisse-0,5L	1,128	2,50	=	2,2163%
5				=	13,1092%
Durchschnittliche Rak-in-Brutto				=	2,6218%
Alkoholfrei-Getränk					
KA.AK.160.08712	Cocacola-0,5L	0,7455	1,80	=	2,4144%
KA.AK.160.08607	Cocacola-0,33L	0,467	1,30	=	2,78%
KA.160.AK.08607	Copy-orang-Gespritzt-0,5L-0,75	1,80		=	2,40%
KA.161	Redbull-0,25L	1,044	2,40	=	2,2988%
KA.161	Redbull-0,25L	1,104	2,40	=	2,1739%
5				=	12,0671%
Durchschnittliche Rak-in-Brutto				=	2,4134%
Spirituose					
KA.161	Nikitawodka-0,05L	1,26	2,99	=	2,3730%
KA.161	Jägermeister-0,04L	0,96	2,99	=	3,1145%
2				=	5,4875%
Durchschnittliche Rak-in-Brutto				=	2,7437%
Getränk = Alkohol-Frei + Bier + Spritosen = 3					
2,4134% + 2,6218% + 2,7437% = 7,7789%				=	2,5929%

Unter diese Kalkulation hatte NN VN Folgendes hinzugefügt:

"N:B:- Schwund, Hausumsatz, Angebot von Jugendliche Getränk + Menü Angebot mit Getränk etc . Vielen Danke ." ...

Das neuerliche Vorbringen der Bf. wurde dem Sachbearbeiter des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht. Er erklärte dazu, dass diese Unterlagen – zumindest bei überflugsweiser Betrachtung – weder die von der Prüferin bemängelten Unsicherheiten beseitigten noch die beispielhafte Schätzung des Stpfl. zu nachvollziehbar korrekteren Ergebnissen komme als die vom Finanzamt

übermittelte Schätzung. Letztlich habe der Stpfl. die Mängel in seiner Buchhaltung zu verantworten aufgrund derer die Bemessungsgrundlagen nicht genau bestimmbar seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., deren unbeschränkt haftender Gesellschafter VN NN ist, der im Jahr 2014 die Staatsbürgerschaft von LAND besaß, betrieb im Jahr 2014 an der Adresse U-Bahnstation XXXX – Adressbez, 1020 Wien, eine Imbiss-Stube "XXXX" (Größe ca. 34 m² Verkaufsfläche + Lager) direkt neben der U-Nr-Bahnstation XXXX.

Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung im Zuge einer 2015 durchgeführten Betriebsprüfung wurden drei Personen angetroffen, die Speisen vorbereiteten. Der "Chef" sei vorerst nicht im Lokal gewesen und eine der drei Personen habe angegeben, dass der Chef erst viel später eintreffen würde. Nach Ankündigung der Prüferin, im Lokal auf den Chef zu warten, war dieser innerhalb kürzester Zeit im Lokal vorstellig. Zu den Namen der arbeitenden Personen, gab Herr VN an:

1. Hr. Arb1 (SV Nr SV-Nr1) als Hilfskraft
2. Hr. Arb2 (SV Nr SV2) als Hilfskraft an diesem Tag lt. Hr. VN im Krankenstand und
3. ein gewisser Hr. "Arb3", der genaue Name dieses Mannes konnte von Hr. VN nicht genannt werden, angeblich half dieser nur kurz aus.

Für 2014 wurden im AIS-DB2 folgende gemeldeten Personen mit folgenden Beträgen erfasst:

[...]

Bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gab die Bf. einen Betrag von 5.224,82 Euro an Personalaufwand an.

2016 wurde eine Strafe über den persönlich haftenden Gesellschafter verhängt, weil die Bf. am 8.9.2016 um 10:10 in 1020 Wien, Adressbez / U-Bahnstation XXXX die Ausländer VN-Arb4 Arb5, Staatsbürgerschaft LAND, als Pizzakoch, sowie Arb-1, Staatsbürgerschaft LAND, als Helfer beschäftigte, ohne dass eine entsprechende Beschäftigungsbewilligung für diese vorlag.

Bei der Betriebsprüfung wurden Mängel bei den Aufzeichnungen betreffend die Umsatzermittlung festgestellt. Die Feststellungen der am 31.10.2014 abgeschlossenen USO-Prüfung (5-8/2014) wurden nicht in die Jahreserklärung aufgenommen, auch haben sich die Verhältnisse (Nichtordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen) im Vergleich zur Vorbetriebsprüfung nicht geändert. Es gab keine Bareinzelaufzeichnungen zu den einzelnen

Geschäftsvorfällen. Bareingänge wurden nicht einzeln und nachvollziehbar aufgezeichnet. Es gab im Prüfungszeitraum nur Stricherllisten ohne Bezug zum einzelnen Geschäftsfall.

Der Einwand der Prüferin, wonach das Ergebnis der Vorbetriebsprüfung wieder herausgenommen wurde, ist aufgrund der gebuchten Beträge laut Umsatzsteuervoranmeldungen nachvollziehbar:

Jänner	-€ 55,65		
Februar	€ 183,47		
März	€ 161,06		
April	€ 10,00		
Mai	€ 207,53		
Juni	€ 384,93		
Juli	-€ 412,28		
August	€ 192,16	€ 3.453,16	laut BP
September	€ 471,40	-€ 2.783,60	Oktober
Oktober	-€ 2.783,60	€ 669,56	Differenz
November	€ 263,65		
Dezember	-€ 13,60		
	-€ 1.390,93		

Beispielhaft wurde eine Stricherlliste vom 7.8.2014 vorgelegt. Dieser waren folgende Preise und Umsätze zu entnehmen:

Essen (10 %)	Preise	Stück	Gesamtpreis
Kebab	€ 3,20	37	€ 118,40
Kebab Box	€ 3,80	6	€ 22,80
Kebabteller	€ 4,50	4	€ 18,00
Nudelbox	€ 3,80	7	€ 26,60
Dürüm	€ 3,80	9	€ 34,20
Schnitzel Semmel	€ 3,00	19	€ 57,00
Schnitzel mit Pommes	€ 6,50	2	€ 13,00
Chicken Wings	€ 4,00		
Hod Dog	€ 2,50	2	€ 5,00
Käsekrainer	€ 3,00	3	€ 9,00
Ge-Huhn			
Pizza (Ganz)	€ 10,50	1	€ 10,50
Pizza (Schnitte) 1/4	€ 2,50	31	€ 77,50
Pizze (Schnitte) 1/8	€ 1,50	7	€ 10,50
SP-Eis			€ 2,50
			€ 405,00
Getränke (20 %)			
Dosen	€ 1,30	17	€ 22,10
Flaschen	€ 1,80	13	€ 23,40
Bier Dosen	€ 2,20	26	€ 57,20
Bier Flaschen	€ 2,50	7	€ 17,50
Red Bull	€ 2,40	9	€ 21,60
Monster	€ 2,50	1	€ 2,50
Sonstiges			€ 0,70
			€ 145,00
Summe Speisen und Getränke			€ 550,00

Bei der von Hand erstellten Liste fällt auf, dass jeweils bis zu drei senkrechte Striche in einer Reihe gemacht wurden. Um fünf verkaufte Produkte anzuzeigen, wurden diese Striche mit einem rechts oben beginnenden, nach links geführten Strich, der dann wieder nach oben und anschließend nach rechts unten gezogen wurde, durchgestrichen, sodass auf der linken Seite eine Schlinge entstand. Um vier verkaufte Produkte anzuzeigen, wurden die senkrechten Striche von rechts oben nach links mit einem schrägen Strich durchgestrichen. Dies spricht dafür, dass die Liste nachträglich erstellt wurde, weil es völlig unwahrscheinlich ist, dass nach drei Strichen nahezu immer mehr als ein Produkt derselben Position gleichzeitig verkauft wird.

Es wurde kein Wareneingangsbuch geführt und es fand keine Inventur statt. Eigenverbrauch, Hausumsätze und Schwund wurden nicht aufgezeichnet.

Da der Aufschlag, der bei den Getränken vorgenommen wurde, der Prüferin niedrig erschien, errechnete diese anhand der vorhandenen Unterlagen einen durchschnittlichen RAK und wandte diesen auf den gebuchten Getränkewareneinkauf an. Sie nahm eine Hinzurechnung von 45.000,00 Euro zu den 20 %-igen Umsätzen vor.

Außerdem rechnete sie einen Sicherheitszuschlag von 5 % zu den gesamten Umsätzen hinzu.

Die Berechnung der Hinzurechnung von 45.000,00 Euro ließ sich aus dem Betriebsprüfungsbericht und der Niederschrift nicht nachvollziehen.

Im Arbeitsbogen wurden die Kalkulationsgrundlagen jedoch festgehalten. Aus diesen ergibt sich, dass der verhältnismäßig hohe RAK bei den alkoholfreien Getränken auf einen Rechenfehler wie folgt zurückzuführen war:

Getränk	VP brutto	EP netto	ES-Anteil in % RAK n/b			
Eistee 0,33 l	€ 1,30	0,455	10%	2,857	0,286	0,286
Eistee 0,5 l	€ 1,80	0,659	10%	2,731	0,273	0,273
Cola, Fanta, Sprite 0,5 l	€ 1,80	0,896	30%	2,009	0,603	0,603
Red Bull 0,25 l	€ 2,40	1	20%	2,400	0,480	0,480
Mineralwasser 0,5 l	€ 1,40	0,459	15%	3,050	0,458	0,458
Cappy Orange 0,5 l	€ 1,80	0,75	15%	2,400	0,360	2,100
	Summe		100%		2,459	4,200

Bei der letzten Position wurde statt des tatsächlich aufgrund des Wareneinsatzes zu errechnenden RAK die Summe der vorigen Zeilen ausgewiesen und zu diesen dazu gezählt, wodurch es zu einem zu hohen Ausweis des RAK mit 4,2 kam.

VN-BH NN-BH wurde am 31.5.2011 als steuerlicher Vertreter der Bf. eingetragen. Das Jahr der Gründung der Bf. 2010 lag vor Einführung des elektronischen Aktes. Eine zu diesem Zeitpunkt erteilte Vollmacht hätte im Papierakt abgelegt werden müssen. Der Papierakt wurde jedoch bereits skartiert. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass eine Vollmacht im Akt war. VN-BH NN-BH ist zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung, welche bei der Bf. 2015 durchgeführt wurde, als deren Vertreter aufgetreten.

Aufgrund des Erörterungstermines mit dem Finanzamt errechnete dieses anhand eines niedrigeren RAK einen kalkulierten Nettoerlös wie folgt:

Aufschlagskalkulation Getränke

	Bier 45	AF 45	Spirituosen 10	Summe
Wareneinsatz lt. BH	9.793	9.793	2.176	21.762
- Schwund	-195,86	-195,86	-43,52	-435
- EV+Hausumsätze	-293,79	-293,79	-65,28	-653
kalkulatorischer WES	9.303,35	9.303,35	2.067,20	62.844,81
RAK netto/brutto	3,4	2,460	3	
kalk. Bruttoerlös	31.631,39	22.886,24	6.201,60	60.719,23
UST % Satz	20	20	20	
kalk. Nettoerlös	26.359,49	19.071,87	5.168,00	50.599,36

In geringem Ausmaß wurden Schwund und Eigenverbrauch bzw. Hausumsätze anerkannt.

Der Bf. wurde telefonisch Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt und aufgetragen eine entsprechende Kalkulation und – um eine Überprüfung vornehmen zu können, alle Unterlagen für den Monat Juli 2014 vorzulegen.

Der persönlich haftende Gesellschafter der Bf. hat mit Schreiben vom 30.11.2021 verschiedene Unterlagen vorgelegt und einen kaum verständlichen Abänderungsantrag gestellt, der auf eine Mäßigung des RAK hinausläuft, wobei die Prüferin die Rechnung mit einem RAK netto-brutto gerechnet hat, der Bf. mit einem RAK brutto-brutto.

Ein großer Teil der im Buchungsjournal erfassten Buchungen wurde am Monatsende, also im Nachhinein eingebucht. Dabei wurden mehrere Rechnungen, zB. der L Getränke-Services und der K OG, welche während des Monats Juli gelegt wurden, jeweils im nachhinein am 31.7.2014 unter einer Belegnummer im Buchungsjournal getrennt nach Lieferant, Steuersatz und Gegenstand (Lebensmittel, Getränke, Reinigungsmittel etc.) verbucht. Die Eingänge wurden daher zum Teil nur einmal im Monat, nach Warengruppen geordnet, verbucht, während Belege für andere Lieferungen und Leistungen während des Monats eingebucht wurden.

Laut vorgelegtem Buchungsjournal wurden Rechnungen für Lebensmittel von der N gelegt. Laut Akt handelt es sich um Rechnungen, die mit "ay pilic" bzw. M Großhandel GmbH überschrieben sind.

Getränke wurden zum Teil bei der K OG, zum Teil von L Getränkeservice bezogen. Vorgelegt wurden ausschließlich die Rechnungen von diesen Lieferanten. Da eine Differenz zwischen der Summe dieser Fakturen zum Wareneinkauf Getränke bestand, wurde dieser nochmals kontrolliert. Die Differenz ist auf nicht vorgelegte Rechnungen von Coca Cola zurückzuführen, welche einen Wert von 705,78 Euro haben und die in die Überprüfung der Kalkulation nicht einbezogen werden konnten.

Die Auswertung der vorgelegten Belege für Juli ergab, dass Getränke jede Woche eingekauft wurden, was darauf hindeutet, dass nach Bedarf eingekauft wurde. Dabei wurden – vor allem wenn man die nicht vorliegenden Rechnungen von Coca Cola berücksichtigt – offenbar mehr nichtalkoholische Getränke nachgefragt, als alkoholische Getränke. Spirituosen wurden im Ausmaß von rund 5 % des Wertes angeschafft. Rückschlüsse auf das ganze Jahr sind daraus nicht möglich, weil im Sommer wegen der Ferien- und Urlaubszeit sowie aufgrund der Hitze erfahrungsgemäß mehr alkoholfreie Getränke und Bier nachgefragt werden.

Die nach dem Erörterungstermin vorgelegte Preisliste enthält etliche händische Ausbesserungen. Ob und wann diese Liste tatsächlich verwendet wurde, ist unklar. Es handelt sich offenbar nicht um eine Liste, wie sie üblicherweise im Lokal ausgehängt wird. Sie ist in schlechtem Deutsch verfasst und enthält auch kein Datum. Die Strichliste für August (eine Strichliste für Juli wurde nicht vorgelegt) enthält eine starke Vereinfachung der Preisliste mit "Dosen" Flaschen", "Bier Dosen" "Bier Flaschen" "Red Bull" "Monster", während die Liste

detaillierte Angaben für Getränke enthält, die zum Teil auf der Strichliste nicht angeführt wurden und auch andere Preise haben.

In der Strichliste scheinen verschiedene Produkte (zB Mineralwasser) nicht auf, obwohl sie laut vorgelegter Preisliste angeboten wurden. Im Sommer ist eine Nachfrage auch wahrscheinlich.

laut Strichliste		laut Getränkeliste	
Getränke (20 %)			
Dosen	€ 1,30	Dosen 0,33	€ 1,30
Flaschen	€ 1,80	Flaschen 0,5 l	€ 1,80
Powerade		0,5 l	€ 2,00
Kindergetränke		0,33 l	€ 1,70
Römerquelle		0,5 l	€ 1,40
Bier Dosen	€ 2,20	0,5 l	siehe unten *)
Bier Flaschen	€ 2,50	0,33 bis 0,5	siehe unten *)
Red Bull	€ 2,40	0,33 l	€ 2,40
Monster	€ 2,50		
Eristoff		275 ml	€ 2,50
Jägermeister		0,04 l	€ 2,99
Jägermeister		0,04 l	€ 2,40
Jeni Raki		0,05 l/4 cl	€ 2,99
Sonstiges			
Jugendgetränke		1 l	€ 3,40

*) Für Bier wurden folgende Preise für folgende Mengen berechnet:

	Bezeichnungen laut Bf.	Litter	Preis
1.	Gösser Merzen, Schwecheter, EFFess, Ottakringer	0,5 L	€ 2,20
2.	Stiegl, Gösser Radler, Wiessselburger	0,5 L	€ 2,20
3.	Puntigamer, Budweißer	0,5 L	€ 2,50
4.	Gösser Märzen EW Flasche	0,33 L	€ 2,50
5.	Heineken EW Flasche	0,33 L	€ 2,50
6.	Corona EW Flasche	0,355 L	€ 3,00

D.h., für die verschiedenen Biersorten wurden sechs Positionen aufgelistet mit Preisen von € 2,20 bis € 3,00.

Den vorgelegten Tageslosungen für Juli 2014 ist zu entnehmen, dass die Umsätze an den Wochenenden jeweils niedriger angegeben wurden als unter der Woche, wobei sich das Verhältnis von den Speisen zu den Getränken verschiebt, d.h, dass unter der Woche im Verhältnis mehr Speisen, am Wochenende mehr Getränke aufscheinen.

Betrachtet man die Umsätze unter der Woche und an den Wochenenden getrennt, ergibt sich, dass die Tageslosungen eine verhältnismäßig geringe Bandbreite haben und dass teilweise dieselben Beträge mehrfach und bis auf eine Ausnahme gerundet aufscheinen, was darauf hindeutet, dass diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Die folgende Liste wurde sortiert nach der Höhe der Gesamtumsätze an den jeweiligen Tagen am Wochenende, wobei folgende mehrfachen Beträge aufscheinen: Speisen zwei mal mit 145 Euro, zweimal mit 155,00 Euro, Getränke zwei mal mit 75,00 Euro. Es scheinen ausschließlich "runde" Beträge wie folgt auf.

Datum	Speisen	Getränke	Gesamt	% Speisen	% Getränke
Samstag, 12.07.2014	€ 145,00	€ 68,00	€ 213,00	68%	32%
Samstag, 19.07.2014	€ 145,00	€ 70,00	€ 215,00	67%	33%
Samstag, 26.07.2014	€ 158,00	€ 66,00	€ 224,00	71%	29%
Samstag, 05.07.2014	€ 155,00	€ 75,00	€ 230,00	67%	33%
Sonntag, 20.07.2014	€ 165,00	€ 77,00	€ 242,00	68%	32%
Sonntag, 27.07.2014	€ 155,00	€ 88,00	€ 243,00	64%	36%
Sonntag, 06.07.2014	€ 194,00	€ 75,00	€ 269,00	72%	28%
Sonntag, 13.07.2014	€ 199,00	€ 76,00	€ 275,00	72%	28%

Die folgende Liste wurde sortiert nach der Höhe der Gesamtumsätze an den jeweiligen Tagen unter der Woche:

Datum	Speisen	Getränke	Gesamt	% Speisen	% Getränke
Freitag, 18.07.2014	€ 416,00	€ 120,00	€ 536,00	78%	22%
Dienstag, 08.07.2014	€ 409,00	€ 131,00	€ 540,00	76%	24%
Freitag, 04.07.2014	€ 415,50	€ 129,50	€ 545,00	76%	24%
Freitag, 25.07.2014	€ 429,00	€ 121,00	€ 550,00	78%	22%
Mittwoch, 09.07.2014	€ 430,00	€ 132,00	€ 562,00	77%	23%
Montag, 21.07.2014	€ 445,00	€ 123,00	€ 568,00	78%	22%
Freitag, 11.07.2014	€ 430,00	€ 141,00	€ 571,00	75%	25%
Mittwoch, 23.07.2014	€ 445,00	€ 130,00	€ 575,00	77%	23%
Montag, 14.07.2014	€ 455,00	€ 121,00	€ 576,00	79%	21%
Montag, 28.07.2014	€ 452,00	€ 130,00	€ 582,00	78%	22%
Dienstag, 15.07.2014	€ 455,00	€ 128,00	€ 583,00	78%	22%
Donnerstag, 24.07.2014	€ 450,00	€ 135,00	€ 585,00	77%	23%
Dienstag, 01.07.2014	€ 456,00	€ 130,00	€ 586,00	78%	22%
Dienstag, 29.07.2014	€ 455,00	€ 131,00	€ 586,00	78%	22%
Donnerstag, 31.07.2014	€ 455,00	€ 131,00	€ 586,00	78%	22%
Mittwoch, 30.07.2014	€ 460,00	€ 129,00	€ 589,00	78%	22%
Dienstag, 22.07.2014	€ 450,00	€ 140,00	€ 590,00	76%	24%
Mittwoch, 16.07.2014	€ 459,00	€ 132,00	€ 591,00	78%	22%
Donnerstag, 10.07.2014	€ 469,00	€ 130,00	€ 599,00	78%	22%
Donnerstag, 17.07.2014	€ 460,00	€ 140,00	€ 600,00	77%	23%
Montag, 07.07.2014	€ 476,00	€ 130,00	€ 606,00	79%	21%
Donnerstag, 03.07.2014	€ 500,00	€ 129,00	€ 629,00	79%	21%
Mittwoch, 02.07.2014	€ 520,00	€ 131,00	€ 651,00	80%	20%

Hier sind zweimal Beträge von 430,00 Euro bei den Speisen ausgewiesen, zweimal von 445,00 Euro, zweimal von 450,00 Euro, viermal von 455,00 Euro und einmal von 456,00 Euro, sowie zweimal von 460,00 Euro.

Bei den Getränken sind zweimal Beträge von 121,00 Euro und einmal von 120,00 Euro ausgewiesen, zweimal von 129,00 Euro und einmal von 129,50 Euro, fünfmal von 130,00 Euro,

viermal von 131,00 Euro, zweimal von 132,00 Euro und zweimal von 140,00 Euro. In einem einzigen Fall scheint ein unrunder Betrag auf.

Sogar beim Gesamtumsatz unter der Woche kommt es zur Nennung derselben Beträge für mehrere Tage:

So wurde dreimal der Betrag von 586,00 Euro erklärt.

Der geltend gemachte Vorsteuerüberhang entspricht betraglich in etwa der Lohnauszahlung für Juli 2014.

Zur vorgelegten "beispielhaften Kalkulation" wird bemerkt, dass aus dieser der Wunsch nach einem günstigeren RAK deutlich wird. Die Kalkulation überzeugt jedoch nicht:

Bei den Bierumsätzen wurden anhand von Rechnungen der Firma K bzw. L einzelne RAK ermittelt, welche billigere Preise nicht berücksichtigen, die in anderen Fällen bezahlt wurden. Biersorten mit einem niedrigeren Einkaufspreis wurden nicht in die Kalkulation einbezogen, obwohl sie in beträchtlichen Mengen eingekauft wurden:

Kalkulation Bf.	netto	brutto	VP	RAK	Menge
Gösser	0,6	0,72	2,2	3,05556	240
Radler	0,72	0,864	2,2	2,54630	96
Wieselburger	0,6	0,72	2,2	3,05556	192
Stiegel	0,82	0,984	2,2	2,23577	192
Budweisser	0,94	1,128	2,5	2,21631	144
			durch 5	13,1095	864
	durchschnittliche RAK in brutto			2,62190	

Die Spalte ganz rechts bildet die eingekauften Mengen ab.

nicht berücksichtigt:	netto	brutto	VP	RAK	Menge
Ottakringer	0,5	0,6	2,2	3,66667	312
Schwechater	0,6	0,72	2,5	3,47222	144
Puntigamer	0,69	0,828	2,5	3,01932	72
Efes	0,6	0,72	2,2	3,05556	48
Heineken	0,75	0,9	2,5	2,77778	24
Gösser Märzen	0,82	0,984	2,5	2,54065	24
					624

Eine Gewichtung nach der Menge wurde nicht vorgenommen. So wurden zB die RAK brutto-brutto anhand verschiedener Einkäufe errechnet und anschließend diese RAK zusammengerechnet und durch fünf dividiert, um einen "durchschnittlichen RAK in brutto" zu ermitteln.

Bei den alkoholfreien Getränken wurden die Rechnungen der Firma Coca Cola nicht ausgewertet und auch nicht vorgelegt. Die vorgelegten Rechnungen bilden den Wareneinkauf daher nicht vollständig ab.

Selbst wenn man nur die vorgelegten Rechnungen berücksichtigt, ist die Kalkulation anhand der Eingangsrechnungen nicht nachvollziehbar. Eine Gewichtung nach der Menge wurde nicht vorgenommen.

Kalkulation Bf			
Coca Cola 0,5 l	0,7455	€ 1,80	2,41449
Coca Cola 0,33 l	0,467	€ 1,30	2,78373
Cappy Orange g.	0,75	€ 1,80	2,40000
Redbull	1,044	€ 2,40	2,29885
Redbull	1,104	€ 2,40	2,17391
		durch 5	12,07098
durchschnittliche RAK in brutto			2,41420

Dem stehen Einkäufe zu folgenden Preisen gegenüber:

	netto	brutto	VP	RAK	Menge
Coca Cola	€ 0,59	0,70800	€ 1,80	2,54237	408
Coca Cola	€ 0,62	0,74400	€ 1,80	2,41935	72
					480
Coca Cola 0,33 l	€ 0,39	0,46800	€ 1,30	2,77778	48
Coca Cola 0,33 l	€ 0,35	0,42000	€ 1,30	3,09524	48
					96
Red Bull	€ 0,83	0,996	€ 2,40	2,40964	192
Red Bull zf	€ 0,92	1,104	€ 2,40	2,17391	48
Red Bull	€ 0,87	1,044	€ 2,40	2,29885	72
					312
Cappy gespr.	€ 0,63	0,75	€ 1,80	2,40000	24

Einzelne Produkte (Eistee), welche in erheblichen Mengen bezogen wurden, wurden nicht in der Kalkulation ausgewertet:

nicht berücksichtigt:	netto	brutto	VP	RAK	Menge
Eistee Zitrone	0,55	€ 0,66	€ 1,80	2,72727	180
Eistee Zitrone 0,33	0,38	€ 0,46	€ 1,30	2,85088	72
					252
Eistee Pfirsich	0,55	€ 0,66	€ 1,80	2,72727	120
Eistee Pfirsich 0,33	0,38	€ 0,46	€ 1,30	2,85088	48
					168
Rauch Bravo Mult.	0,59	€ 0,71	€ 1,80	2,54237	72
Fanta	0,59	€ 0,71	€ 1,80	2,54237	24
Sprite	0,59	€ 0,71	€ 1,80	2,54237	24
					120
Mineralwasser still	€ 0,38	€ 0,46	€ 1,40	3,05011	36
Mineralwasser	€ 0,38	€ 0,46	€ 1,40	3,05011	24
					60

Hinzu kommt, dass die Einkäufe bei Coca Cola überhaupt nicht berücksichtigt wurden.

Die Kalkulation für die Spirituosen enthält einen Preis für Nikita Wodka, der anhand der Eingangsrechnungen nicht nachvollziehbar ist:

Kalkulation Bf.	brutto	VP	RAK
Nikitawodka	€ 1,26	2,99	2,373
Jägermeister	€ 0,96	2,99	3,115
		durch 2	5,488
durchschnittliche RAK in brutto			2,744

lt. ER	netto	brutto	VP	RAK	Menge
Nikita Wodka	€ 0,75	€ 0,90	2,99	3,3222	50
Jägermeister	€ 0,80	€ 0,96	2,99	3,1146	36
					86

Eristoff und Yeni Raki sind in der Preisliste angeführt, wurden in der Kalkulation des Bf. jedoch nicht berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung

Zur Frage der Vertretungsbefugnis:

Es konnte nicht geklärt werden, ob VN-BH NN-BH seinerzeit eine Vollmacht der Bf. vorgelegt hatte, weil das Finanzamt die entsprechenden Unterlagen nicht aufbewahrt hat. Vor Einführung des elektronischen Aktes wurden Vollmachten vor- und in den Papierakten abgelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass VN-BH NN-BH auch im gegenständlichen Fall eine Vollmacht vorgelegt hat, weil der Vertreter vom Finanzamt sonst nicht akzeptiert worden wäre. Der Umfang der Vollmacht konnte aufgrund der Aktenskartierung nicht geprüft werden,

doch ist vom Vorliegen einer allgemeinen Vollmacht auszugehen, weil VN-BH NN-BH als "steuerlicher Vertreter" eingetragen war. Das Gericht hat keinen Zweifel daran, dass dieser im Auftrag der Bf. eingeschritten ist und von dieser dazu bevollmächtigt war, zumal der Umsatzsteuerbescheid 2014 an den persönlich haftenden Gesellschafter zugestellt wurde, die Beschwerde aber noch innerhalb der Beschwerdefrist vom "Buchführungsbüro" VN-BH NN-BH eingebracht wurde.

Zum inhaltlichen Vorbringen:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung bezüglich der Mängel der Buchführung blieben im Wesentlichen unwidersprochen, insbesondere wurde unstrittig kein Wareneingangsbuch geführt und wurden die Barbewegungen nicht aufgezeichnet. Die Behauptung des Bf., es seien alle Rechnungen erfasst worden, ist nicht überprüfbar. Bestimmte Rechnungen wurden nicht zeitnahe erfasst, sondern unter einer Belegnummer für einzelne wichtige Lieferanten zusammengefasst, obwohl diese zu unterschiedlichen Zeitpunkten im Monat gelegt wurden. Eine Überprüfung der Vollständigkeit bzw. ein Nachvollziehen der Geschäftsfälle ohne aufwändige weitere Überprüfungshandlungen ist daher nicht möglich.

Die Losungsermittlung mittels Strichliste ist mangelhaft, weil diese eher oberflächlich und ohne die Unterscheidungen der nachträglich vorgelegten Preisliste geführt wurde. Auf der Strichliste wurden sowohl andere Preise als auch andere Waren angeführt, als auf der Liste. Die Strichliste trifft lediglich eine grobe Einteilung (zB. Dosen, Flaschen, Bier Dosen, Bier Flaschen), für welche jeweils ein Preis vorhanden war. Für die Überprüfung lag lediglich eine einzige Strichliste aus dem Monat August 2014 vor. Diese enthält sechs verschiedene Positionen bei den Getränken, während die Auflistung in der nach dem Erörterungstermin vorgelegten "Preisliste" sechzehn verschiedene Positionen enthält – wobei für Jägermeister unter zwei Positionen für dieselbe Menge zwei Preise vermerkt wurden.

Eine Überprüfung der Kalkulation auf Basis des Monats Juli anhand der vorgelegten Rechnungen scheiterte einerseits daran, dass diese nicht vollständig vorgelegt wurden (die Rechnungen der Firma Coca Cola wurden nicht vorgelegt). Außerdem wurden keine entsprechenden Strichlisten (Grundaufzeichnungen) vorgelegt, so dass auch eine Plausibilitätsprüfung nicht möglich war. Die Vorlage der Monatslisten ermöglicht keine Prüfung der Zusammensetzung des Umsatzes.

Die Kalkulation selbst berücksichtigt nur ausgewählte Produkte und setzt dafür die höchsten Einkaufspreise an. Eine Gewichtung wurde nicht vorgenommen. Diese Kalkulation ist daher nicht geeignet, den Ansatz der Betriebsprüfung zu widerlegen.

Der persönliche haftende Gesellschafter hat im Vorlageantrag erklärt, es seien "Pakete" (bestehend aus Speisen und Getränken) verkauft worden. Dies ist der (einzigen) vorliegenden Strichliste aus dem Monat August nicht zu entnehmen. Derartige Angebote sind bei

Lieferungen oder Großbestellungen üblich, nicht jedoch bei Abgabe kleiner Mengen im stationären Bereich. Laut vorliegender Strichliste wurde eine einzige ganze Pizza verkauft. Für die angebotenen Imbisse wurden geringe Preise verlangt, welche auch ohne Gewährung von Zugaben konkurrenzfähig waren. Die Liste enthält keine Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsfälle. Aus dieser ist nicht ersichtlich, ob jeweils einzelne Speisen verkauft wurden oder mehrere Speisen, Getränke, oder Kombinationen aus Speisen und Getränken. Dadurch ist der Geschäftsgang nicht überprüfbar.

Die Erklärung der Betriebsprüfung, Wareneinkäufe seien im Rechenwerk teilweise nicht erfasst worden, war für die Richterin zunächst im konkreten nicht nachvollziehbar, weil weder im Betriebsprüfungsbericht noch in der Niederschrift, aber auch nicht im Arbeitsbogen festgehalten wurde, welche Rechnungen damit angesprochen werden sollten.

Nach nochmaliger Prüfung des Arbeitsbogens ergibt sich, dass die Prüferin offenbar anhand der Verbuchungen des Bf. Aufstellungen von Eingangsrechnungen für Lebensmittel und Getränke erfasst hat, wobei jedoch keine Summen gebildet wurden und diese Aufstellung nicht erkennbar ausgewertet wurde.

In der Folge findet sich jedoch eine Aufstellung der Einkäufe von K, welche sich auf Umsätze für Lebensmittel, Getränke und Verpackung bezieht. Diese Aufstellung enthält in der letzten Zeile die Angabe:

[...]

Auf der nächsten Seite findet sich eine Aufgliederung mit Zahlen für die Monate Jänner bis Dezember, wobei in einzelnen Monaten nur Nettobeträge angeführt wurden.

Jänner	748,45	642,22	1145,82	973,36	
Februar	992,34	846,48	1030,23	878,06	
März	1385,85	1184,22	1441,74	1229,67	
April		939,75	1140,28	971,49	
Mai	1648,06	1395,45	1749,34	1479,85	
Juni	928,64	793,53	997,83	851,2	
Juli	1484,25	1133,27	1381,03	1177,07	
August	770,42	1557,11	1036,77	877,75	im August
September		1360,99		1360,98	
Oktober		1455,73		1668,26	
November		842,75		920,87	
Dezember	956,5	843,72	1031,98	877,16	
		12995,22		13265,72	

Eine Überprüfung ergab, dass sich die letzte Zeile der vorigen Seite auf diese Aufstellung bezogen hat. Die Erhöhung der Nettobeträge (13.265,72 Euro) "lt. K" gegenüber den in der Buchhaltung erfassten Beträgen (12.995,22 Euro) beträgt rund 2 %, wobei die Abweichungen eine hohe Bandbreite aufweisen:

	lt. BH netto	lt. Anka netto	Diff. In %
Jänner	€ 642,22	€ 973,36	51,56%
Februar	€ 846,48	€ 878,06	3,73%
März	€ 1.184,22	€ 1.229,67	3,84%
April	€ 939,75	€ 971,49	3,38%
Mai	€ 1.395,45	€ 1.479,85	6,05%
Juni	€ 793,53	€ 851,20	7,27%
Juli	€ 1.133,27	€ 1.177,07	3,86%
August	€ 1.557,11	€ 877,75	-43,63%
September	€ 1.360,99	€ 1.360,98	0,00%
Oktober	€ 1.455,73	€ 1.668,26	14,60%
November	€ 842,75	€ 920,87	9,27%
Dezember	€ 843,72	€ 877,16	3,96%
	€ 12.995,22	€ 13.265,72	2,08%

Die stichprobenartige Überprüfung durch die Betriebsprüfung (anhand von Angaben der K OG) ergab daher eine – wenn auch geringfügige Differenz. Die Angaben "lt. K" ist im Arbeitsbogen nicht nachvollziehbar, weil in diesem lediglich Rechnungen der M Großhandel GmbH abgelegt sind (in der Buchhaltung als "N" verbucht).

Die Bf. hat auch noch nach dem Erörterungstermin nicht einmal die Rechnungen für die Getränkeumsätze für Juli 2014 vollständig vorgelegt, sodass es wahrscheinlich ist, dass nicht alle Eingangsumsätze im Rechenwerk erfasst waren.

Die vorgelegten Gegenkalkulation zu der Kalkulation der Prüferin bei den Getränken im Vorlageantrag errechnet von einem nicht näher belegten Einkaufspreis für Eistee, Softdrinks und Ottakringer in Dosen durch Gegenüberstellung mit dem Nettoverkaufspreis laut Preisliste einen Aufschlag und stellt diesen Aufschlag dem Einkaufspreis gegenüber. Ein direkter Vergleich mit dem Ansatz der Betriebsprüfung ist schon deshalb nicht möglich, weil diese einen Rohaufschlagskoeffizienten durch Gegenüberstellung von Bruttoverkaufspreisen mit dem Nettoeinkaufspreis errechnet hat. Durch Multiplikation mit dem entsprechenden Wareneinsatz gelangt man zum Bruttoumsatz, welcher sodann auf einen Nettoumsatz heruntergerechnet wurde und die Basis für die ursprüngliche Hinzurechnung beim Getränkeumsatz bildete.

Die beispielhafte Kalkulation, welche die Bf. nach dem Erörterungstermin vorgelegt hat, weist die oben angeführten Mängel auf und ist nicht geeignet, die nunmehr vorliegenden korrigierten Berechnungen des Finanzamtes zu ersetzen.

Laut Buchungsjournal für Juli 2014 stehen einem Wareneinkauf Getränke in Höhe von netto 2.771,57 Euro Erlöse 20 % in Höhe von netto 2.991,25 Euro gegenüber. Dies ist völlig unwahrscheinlich.

Auch die runden bzw. ähnlichen Beträge der Tageslosungen für Juli 2014, welche überdies eine geringe Bandbreite aufweisen, sprechen gegen eine ordnungsgemäße Aufzeichnung. Obwohl laut Preisliste Centbeträge angeführt wurden, handelt es sich bei sämtlichen Monatslosungen um runde Eurobeträge mit einer – abgesehen von statistischen Ausreißern – geringen Bandbreite. Die einzige für den Monat August vorliegende Strichliste bewegt sich auch in diesem Rahmen. Bei der vorgelegten Preisliste, welche nicht datiert ist, wurden einzelne Preise durchgestrichen und durch andere Preise ersetzt. Ob diese Preisliste tatsächlich die Preise im Beschwerdezeitraum widerspiegelt, ist unklar.

Insgesamt kann der Prüferin daher nicht widersprochen werden, wenn sie die Losungsermittlung als nicht ordnungsgemäß angesehen hat.

Da unstrittig kein Wareneingangsbuch geführt und keine Inventur vorgenommen wurde, kann bei der Kalkulation auch kein "Lagerbestand" berücksichtigt werden, weil davon auszugehen ist, dass das vorhandene Lager jeweils nach Bedarf ergänzt wurde und eine darüber hinausgehende Vorratshaltung nicht möglich war. Auch die Häufigkeit der Einkäufe spricht gegen eine umfangreiche Lagerhaltung. Gerade bei Betrieben, die in der Art des Betriebes der Bf. geführt werden, ist anzunehmen, dass am Jahresende ein Bestand verbleibt, der nur geringfügig vom Vorjahr abweicht, weil der Betreiber seinen Standort, die Nachfrage und die betrieblichen Erfordernisse kennt und ohne nähere Begründung von gleichbleibenden Verhältnissen auszugehen ist. Eine Berücksichtigung von Bestandsveränderungen wurde auch in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht vorgenommen, was ebenfalls den Schluss zulässt, dass es zu keinem größeren, erklärbaren Schwund – etwa durch Verderb oder Diebstahl von Waren - gekommen ist. Ein solcher wurde auch nicht behauptet. Kleinere Fehlmengen bei Lebensmitteln können nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne Einbußen über die Portionsgröße ausgeglichen werden. Getränke in verschlossenen Verpackungen verfügen über eine gute Lagerfähigkeit. Hausumsätze bei den Getränken und deren Konsumation durch die Mitarbeiter wurden vom Finanzamt im letzten Vorschlag berücksichtigt.

Der Prüferin ist zuzustimmen, dass der Rohaufschlagskoeffizient bei den Getränken zu niedrig angesetzt wurde, weil die erklärten Umsätze den Wareneinsatz, multipliziert mit dem anhand der Verkaufspreise festgestellten Rohaufschlagskoeffizienten netto/brutto, vermindert um die Mehrwertsteuer, nur äußerst unvollständig abbilden, was auf Umsatzverkürzungen schließen lässt.

Die gute Lage des Lokals und der Einsatz von nicht angemeldetem Personal sowohl am Tag der Besichtigung als auch am Tag der Überprüfung durch die Finanzpolizei spricht für einen Standort mit gutem Geschäftsgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Zum Mängelbehebungsauftrag:

Die Bf. wurde während der Betriebsprüfung durch VN-BH NN-BH vertreten, welcher auch die Beschwerde einbrachte. Aufgrund der deutlichen Bezeichnung als Buchführungsbüro VN-BH NN-BH kamen dem Finanzamt offenbar Zweifel, ob dieser zur Einbringung der Beschwerde befugt war und verlangte mit Mängelbehebungsauftrag die Vorlage einer Vollmacht. Außerdem wurde bemängelt, dass die Beschwerde keine Begründung enthalte. Dies sei nachzuholen und vorzugsweise mit Beweismitteln zu untermauern. Für die Behebung der Mängel wurde eine Frist von rund einem Monat eingeräumt.

Innerhalb der Frist erklärte der persönlich haftende Gesellschafter für die Bf., er habe den Sachbearbeiter des Finanzamtes telefonisch nicht erreicht, weil sich dieser auf Schulung befinde, wobei diese bis nach dem Ablauf der Frist dauern sollte. Der Gesellschafter ersuchte um ein Gespräch, um seine Sicht der Dinge erläutern zu können und erklärte, die Buchhaltungskanzlei wolle für ihn nichts mehr schreiben bzw. machen und er müsse eine andere Person suchen.

Am letzten Tag der Frist wurde elektronisch ein Fristverlängerungsantrag eingebracht, offenbar vom beauftragten steuerlichen Vertreter.

In der Folge wies das Finanzamt den Fristverlängerungsantrag ab und erklärte, die Frist sei ohnehin großzügig bemessen worden.

Die Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen und in der Begründung erklärt, der Mängelbehebungsauftrag sei nicht innerhalb der gesetzten Frist beantwortet worden und gelte als zurückgenommen. Der (erste) Fristverlängerungsantrag sei bereits abgewiesen worden, daher sei der elektronische (vor Erlassung des Zurückweisungsbescheides eingebrachte) Fristverlängerungsantrag wegen entschiedener Sache zurückzuweisen.

Der nunmehr beauftragte steuerliche Vertreter stellte für die Bf. einen Vorlageantrag und erstattete erstmals ein inhaltliches Vorbringen.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Gemäß § 83 Abs. 2 BAO richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der

Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Gemäß § 83 Abs. 3 BAO kann vor der Abgabenbehörde eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden; hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Sinn dieser Vorschrift ist, anhand der Vollmacht beurteilen zu können, ob der Bevollmächtigte tatsächlich ermächtigt wurde, im Namen des Vollmachtgebers einzuschreiten und zu welchem Zweck.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Rechtssätzen zu einem vergleichbaren Fall, Zl. 95/17/0384 vom 22.3.1996, ausgeführt wie folgt:

"Schreitet ein - nicht zur berufsmäßigen Vertretung befugter - Vertreter ein, der nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen ist, dann ist der Vollmachtsnachweis im Wege eines Mängelbehebungsverfahrens zu erbringen. Diese Bestimmungen des VlbG AbgVG 1984 dienen nicht dazu, eine nachträgliche Vollmachtserteilung einzuräumen, sondern ermöglichen lediglich, den Nachweis einer bereits erfolgten Bevollmächtigung (allenfalls durch nachträgliche Beurkundung) nachzureichen (Hinweis: E 3.3.1987, 87/14/0003, ergangen zur BAO)."

"Bestehen konkrete Zweifel, ob der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt war, so hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen. In Betracht kommt dabei vor allem die diesbezügliche Einvernahme des Vertretenen. Solche Ermittlungen werden nicht nur bei Zweifeln über den Bestand der Bevollmächtigung an sich, sondern auch bei Zweifeln über den Umfang der Bevollmächtigung oder daran, daß die Bevollmächtigung von einer hiezu befugten Person bzw einer diesbezüglichen handlungsfähigen Person erfolgte, vorzunehmen sein (Hinweis: Ritz, BAO Kommentar, Rz 12 zu § 83)."

Aufgrund der konkreten Umstände des Falles – VN-BH NN-BH hat die Bf. bereits im Zuge der Betriebsprüfung vertreten und die Beschwerde gegen den Bescheid erhoben, obwohl dieser an den persönlich haftenden Gesellschafter zugestellt wurde – ist davon auszugehen, dass eine, zumindest mündliche erteilte, Vollmacht vorlag, welche einer nachträglichen Beurkundung zugänglich gewesen wäre. Es ist auch wahrscheinlich, dass dem Finanzamt seinerzeit eine schriftliche Vollmacht vorlag, weil VN-BH NN-BH im AIS-DB2 als steuerlicher Vertreter eingetragen wurde, und dass diese Vollmacht mit dem Akt des Finanzamtes skartiert wurde. Aufgrund des Mängelbehebungsauftrages erkannte VN-BH NN-BH offenbar sein nicht den berufsrechtlichen Vorschriften entsprechendes Vorgehen und zog sich von der Vertretung zurück. Der persönliche haftende Gesellschafter ersuchte für die Bf. um einen persönlichen Vorsprachetermin, bei welchem die Beurkundung der seinerzeitigen Bevollmächtigung (nachträglich oder noch einmal) erfolgen hätte können. Es ist aus dem Akt jedoch nicht ersichtlich, dass das Finanzamt NN VN aufgefordert hätte, persönlich zu erscheinen.

Gemäß § 84 BAO hat die Abgabenbehörde für den Fall eines Einschreitens von dazu nicht befugten Personen wie folgt vorzugehen:

"(1) Die Abgabenbehörde hat solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

(2) Das von einer abgelehnten Person (Personengesellschaft) in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist ohne abgabenrechtliche Wirkung."

Da davon ausgegangen wird, dass eine schriftliche Vollmacht ursprünglich vorlag und mit dem Finanzamtsakt skartiert wurde, hätte eine unrechtmäßige Vertretung durch VN-BH NN-BH zu dessen Ablehnung als Vertreter führen müssen. Die Beschwerde wäre jedoch der Bf. zuzurechnen gewesen, weil gemäß § 84 BAO nur das nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ohne abgabenrechtliche Wirkung ist.

VN-BH NN-BH erklärte, die Umsätze des Klienten seien jedes Monat ordnungsgemäß abgegeben und keine Umsätze unterschlagen worden. Die Einkaufsrechnungen seien korrekt "abgegeben" worden und erkenne der Klient das Prüfungsergebnis nicht an.

Auch wenn die Begründung der Beschwerde minimalistisch ausgeführt wurde, ist dieser doch im Hinblick auf die abgegebenen Erklärungen zu entnehmen, dass die Bf. eine antragsgemäße Erklärung beantragen wollte.

Behauptet die Bf., sie habe ihre Steuererklärung vollständig im Sinne des Gesetzes eingereicht, hat sie ihre Beschwerde mit einer Begründung versehen. Für die Veranlagung gewünschte Unterlagen können nur mit Aufträgen gemäß § 161 i. V.m. § 115 BAO erlangt werden (vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2007/15/0135). In einem solchen Fall wäre zwar die vorgenommene Abweisung mangels ausreichender Begründung zulässig gewesen, nicht jedoch eine Erklärung der Beschwerde als zurückgenommen. Die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vermischt eine inhaltliche Erledigung (Abweisung der Beschwerde) mit einer formellen Erledigung (Erklärung der Beschwerde als zurückgenommen).

Selbst wenn man jedoch das Erfordernis einer Begründung der Beschwerde ursprünglich als nicht erfüllt ansieht, ist zu berücksichtigen, dass der Bf. deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass er einen neuen steuerlichen Vertreter suchen müsse und um Fristerstreckung ersucht hat. Die von der Betriebsprüferin für die Hinzuschätzung eines Fixbetrages zu den Getränkeumsätzen herangezogene Kalkulation wurde weder im Bescheid noch im Betriebsprüfungsbericht oder der Niederschrift offen gelegt. Der Vorwurf einer teilweisen Nichterfassung von Wareneinkäufen im Rechenwerk wurde ebenfalls nicht näher konkretisiert,

sodass weder erkennbar ist, welche Rechnungen nicht erfasst wurden, noch um welchen Betrag es sich dabei handelte. Auch wenn nachvollziehbar ist, dass aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung die Berechtigung zur Schätzung gegeben war, fehlte hinsichtlich der Höhe eine Begründung.

Hinzu kommt, dass der persönlich haftenden Gesellschafter der Bf. einen Vertreter benötigt und schlecht Deutsch spricht. Vor Ablauf der Frist für die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages war dieser steuerlich nicht mehr vertreten. Der Antrag auf Gewährung einer Fristverlängerung erscheint daher gerechtfertigt. Durch die Abweisung der berechtigten Fristverlängerungsanträge, welche beide innerhalb der offenen Frist eingebracht wurden, wurde dem Bf. die Möglichkeit genommen, sein Vorbringen weiter zu präzisieren.

Die Beschwerde war daher nicht für zurückgenommen zu erklären.

Zum inhaltlichen Vorbringen der Beschwerde:

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO idgF haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, 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 § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 131 BAO idgF gilt Folgendes:

"(1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen

Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Das Finanzamt ging von nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen aus, welche nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hätten und auch keine vollständige und richtige Wiedergabe der tatsächlichen Geschäftsfälle darstellten. Demgegenüber vertrat die Bf. durch ihren persönlich haftenden Gesellschafter die Auffassung, es seien keine Umsätze unterschlagen worden und wären sämtliche Eingangsrechnungen in der Buchhaltung erfasst worden. Hilfsweise wurde ersucht, einen niedrigeren Betrag anzusetzen.

Dem Vorwurf des Finanzamtes ist insofern beizupflichten, als sich aufgrund des aufgezeichneten Umsatzes bei den Getränken durch Gegenüberstellung mit dem Wareneinsatz

ein Rohaufschlagskoeffizient errechnete, welcher so eklatant vom tatsächlich erklärten Umsatz abwich, dass von einer erheblichen Umsatzverkürzung auszugehen war. Im Zuge der Umsatzsteuerrevision für Mai und August wurde anhand der Preise ein Rohaufschlag errechnet und durch die Betriebsprüfung in der Folge auf das ganze Jahr angewendet. Dieser Umsatzzhinzuschätzung, welche auf 45.000,00 Euro gerundet wurde, ist die Bf. zunächst durch exemplarische Berechnungen im Vorlageantrag und nach dem Erörterungstermin durch eine beispielhafte Kalkulation entgegen getreten. Eine vollständige Neuberechnung wurde in beiden Fällen nicht vorgenommen. Bei der zuletzt vorgelegten "beispielhaften Kalkulation" wurden Wareneingänge mit höheren Einkaufspreisen gezielt ausgewählt, keine Gewichtung vorgenommen und bestimmte Produktgruppen ausgeblendet. Diese Vorgangsweise ist nicht geeignet, eine gegenüber der Kalkulation des Finanzamtes höhere Wahrscheinlichkeit für sich zu haben. Das Finanzamt hat ferner nach dem Erörterungstermin eine Korrektur der Kalkulation vorgenommen, welche einen Fehler berücksichtigte, der bei der Überprüfung der ursprünglichen Kalkulation aufgefallen ist. Schwund und Hausumsätze bei den Getränken wurden in einem bestimmten Ausmaß anerkannt.

Das Finanzamt hat aus einer nicht näher bezeichneten Verbuchung einzelner Eingangsrechnungen auf eine Verkürzung des Wareneinsatzes geschlossen und eine Hinzurechnung von 5 % vorgenommen, welche zum festgestellten Rohaufschlagskoeffizienten zu den Umsätzen hinzugerechnet wurde.

Nach dem Erörterungstermin hat das Finanzamt die Beantragung einer 5 %-igen Hinzuschätzung nur mehr bei den Speisen aufrecht erhalten.

Da die Bf. kein Wareneingangsbuch führte, keine Inventuren machte, die einzige zugänglich gemachte Strichliste bestimmte Produkte nicht erfasste, kein Kassabuch führte und keine Grundlagen für die Monatslosungen vorgelegt wurden, welche im Übrigen runde Summen, Mehrfachangaben und eine geringe Schwankungsbreite aufwiesen, ist von nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen auszugehen, die eine Überprüfung der Richtigkeit nicht ermöglichen.

Gemäß § 184 BAO gilt Folgendes:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, 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."

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH vom 30.09.2021 Ra 2019/13/0118).

Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung, können sich Sicherheitszuschläge beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren, wobei sich ihre Höhe nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten hat (VwGH vom 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

Bei Überprüfung der erklärten Umsätze bei den Getränken anhand der Eingangspreise laut Rechnungen, welche der Prüferin vorlagen, und der Verkaufspreise, welche von der Bf. selbst angegeben wurden, stellte die Prüferin eine größere Kalkulationsdifferenz fest, die von der Bf. nicht aufgeklärt werden konnte. Die Angabe, es seien "Pakete" verkauft worden, bei welchen Gratisgetränke abgegeben wurden, ist in Verbindung mit den unzureichenden Aufzeichnungen laut vorliegender Strichliste – weitere Strichlisten wurden auch dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt – nicht geeignet, die Kalkulation des Finanzamtes zu erschüttern. In der Strichliste fehlen auch verschiedene eingekaufte Produkte. Die grobe Unterteilung der Preise entspricht nicht den angegebenen Preisen laut im Beschwerdeverfahren vorgelegter Liste. Der Verkauf von "Pakete" ist nicht aus der Strichliste ersichtlich. Derartige Angebote sind in Verbindung mit preiswerten Imbissen auch nicht üblich. Gratisabgaben an Stammkunden im Einzelfall oder Konsumationen durch das eigene Personal sind glaubhaft und wurden in dem adaptierten Vorschlag des Finanzamtes als Eigenverbrauch/Hausumsätze erfasst. In geringem Maß wurde auch ein Schwund anerkannt.

Aufgrund der mangelnden nachvollziehbaren Grundaufzeichnungen erscheint auch die Vornahme einer moderaten Zuschätzung bei den Speisen angemessen, wobei es keinen Unterschied macht, ob der erklärte Wareneinsatz erhöht und mit dem selben Rohaufschlagskoeffizienten hochgerechnet wird, der sich aus der Gegenüberstellung zu den erklärten Umsätzen errechnet, oder ob die erklärten Umsätze um 5 % erhöht werden. Da eine

Verkürzung bei den Getränken nachgewiesen wurde, ist es wahrscheinlich, dass der Umsatz auch bei den Speisen verkürzt wurde. Die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages von 5 % erscheint daher gerechtfertigt.

Die Bemessungsgrundlagen waren daher wie folgt anzupassen:

Normalsteuersatz

		Bier 45		AF 45		Spirituosen 10	Summe
Wareneinsatz lt. BH		9.793		9.793		2.176	21.762
Schwund, Hausums.	5%	-489,65		-489,65		-108,8	-1.088
kalkulatorischer WES		9.303,35		9.303,35		2.067,20	20.673,90
RAK netto/brutto		3,4		2,460		3	
kalk. Bruttoerlös		31.631,39		22.886,24		6.201,60	60.719,23
UST % Satz		20		20		20	
kalk. Nettoerlös		26.359,49		19.071,87		5.168,00	50.599,36

ermäßigter Steuersatz

Umsätze laut Bf.		€ 119.084,01
Sicherheitszuschlag	5%	€ 5.954,20
Umsätze 10 %		€ 125.038,21

Die Umsatzsteuer wird daher wie folgt für das Jahr 2014 festgesetzt:

Umsatzsteuer € 3.408,65

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen
und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) € 175.637,57

**Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen,
sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch
(einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) € 175.637,57**

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	
20 % Normalsteuersatz	€ 50.599,36	€ 10.119,87
10 % ermäßigter Steuersatz	€ 125.038,21	€ 12.503,82
Summe Umsatzsteuer		€ 22.623,69
		-€ 19.215,04
Gesamtbetrag der Vorsteuern		€ 3.408,65
Zahllast		

Der Beschwerde konnte daher teilweise Folge gegeben werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen zu lösen waren, stützt sich dieses Erkenntnis auf die angeführte Judikatur. In erster Linie waren jedoch Sachverhaltsfragen strittig. Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher nicht zulässig.

Wien, am 13. Mai 2022