



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Friedrich Hoffmann LBG Wirtschaftstreuhand und BeratungsGmbH, 7400 Oberwart, Wienerstraße 9-11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oberwart, vertreten durch Hofrätin Mag. Anna Holper betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003 im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer nach der am 15. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betrieb in den streitgegenständlichen Jahren als Einzelunternehmer eine Art Cocktailbar. Der Gewinn bzw der Verlust wird gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Zuge einer gemäß § 147 Abs 1 BAO durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2001 wurden ua nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz 13 Beweiskraft der Buchführung:

Infolge der formellen und materiellen Mängel sind die Bücher im Sinne von § 131 BAO nicht ordnungsgemäß; siehe Tz 15

Tz 14 Rechtsfolgen: *Die Besteuerungsgrundlagen mussten für die Jahre 1999 bis 2001 gemäß § 184 BAO geschätzt werden; siehe Tz 17*

Tz 15 Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher:

- Bei der Firma „A.“ wurde im Jahr 1999 Schmuck eingekauft. Es erfolgte keine Verbuchung.

- In den Monaten Mai und November 1999, Feber und Juni 2000 April, August, September und Dezember 2001 fehlen die Einkäufe der Rauchwaren. In den Vormonaten wurden keine größeren Mengen auf Lager gelegt.

- Am 10.11.2001 wurde Coca Cola (105 Liter) eingekauft. Bis zum Jahresende erfolgte kein Einkauf von Cola. In der Inventur 2001 sind 28 Flaschen (= 1 Liter zu S9,91) Cola im Werte von netto S 277,48 vorhanden. Im November 2001 (10.11.01 u. 17.11.01) wurden 15 Liter „Sprite“ und 60 Liter „Almdudler“ eingekauft. Bis Jahresende erfolgte kein Einkauf von diesen Produkten. In der Inventur 2001 sind 11 Flaschen „Almdudler“ im Werte von netto S 109,01 und 6 Flaschen im Werte von netto S 59,46 vorhanden. In der Inventur 2001 sind 27 Flaschen „Frucade“ vorhanden. Der letzte Einkauf für das Kalenderjahr 2001 erfolgte am 22. November 2001. Im Monat April 2000 wurden kein „Frucade“ und kein „Sprite“ eingekauft. Im Monat Juni 2000 wurden kein „Frucade, Sprite, Fanta und Cappy“ eingekauft. Es wurden auch keine Vorziehkäufe in den Vormonaten getätigt.

- Der Spirituoseinsatz und Weineinsatz im Prüfungszeitraum zeigt folgendes Bild:

Spirituosen	1999	2000	2001
Einkauf Spirituosen	6.126,90	29.774,62	9.187,38
EB Spirituosen z.31.12	5.078,00	7.384,28	5.656,56
Wein	1999	2000	2001
Einkauf Wein	4.361,17	7.862,75	2.561,93
EB Wein z.31.12.	1.380,90	944,16	613,76

Der Steuerpflichtige wurde bei der 1. und 2. Vorbesprechung gefragt, warum bei den angeführten Getränkeinsatz eine so eklatante Schwankung vorhanden ist. Bei den anderen Getränkeinsätzen (Alkoholfreie Getränke, Bier) ist diese Schwankung nicht so gravierend. Hierzu konnte der Steuerpflichtige keine plausible Erklärung geben.

Der Einkauf von Kaffee erfolgte in folgenden Monaten:

08. Mär 99	12 kg	03. März 00	24 kg	13. Feb. 01	12 kg
05.Aug. 99	12 kg	15. Mai 00	10 kg	08.Jun 01	12 kg
16. Nov. 99	12 kg	19. Mai 00	10 kg	05. Nov. 01	6 kg
Kaffee	1999	2000	2001		
Einkauf Kaffee	36 kg	44 kg	30 kg		
AB Kaffee 1.1	8 kg				
EB Kaffee z 31.12.	2 kg	4 kg	3,5 kg		

Ab 15.5. 2000 erfolgte der Kaffeeinsatz bei der Fa. U.. Der Nettoeinkaufspreis pro Kilogramm beträgt im Jahre 2000 S 89,09. In der Inventur wurde er mit S 81,60 pro Kg bewertet. Der Zeitfolge gemäß Kaffeeinsatz lässt den Schluss zu, dass nicht der gesamte Kaffeeinsatz erfasst wurde. Der pro Kopfverbrauch der Österreicher im Jahre 2002 beträgt 6,41 kg.

- Die vorgelegten Rezepte für die Herstellung der Pizzas, Toasts und Crepes-Palatschinken entsprechen nicht der Realität. Die Auflagen von 150 Gramm Käse, 150 Gramm Schinken, 42 Gramm Champignons, 42 Gramm Artischocken, 16 Gramm Sardellen und Oliven auf einen Teig von 350 Gramm für die Pizza „Capriciosa“ sind überhöht angegeben worden.

- Weiters wurde mitgeteilt, dass für 6 Toasts (= 12 Schnitten) ein Toastziegel von einem halben Kilogramm benötigt wird. Obwohl auch „Sandwich“ (= 24 Schnitten) bei diversen Firmen eingekauft wird.

- Aus folgender Rezepturangabe (1 Ei, 200 Gramm Mehl, 0,2 l Milch, Salz) fertigt der Steuerpflichtige 3 Portionen (Portion= 1 Palatschinke) Crepes. Aus dieser Rezeptangabe können mehr als drei hauchdünne Crepes gebacken werden.

- Der Steuerpflichtige hat die 10%igen Umsätze rechnerisch ermittelt. Zum Wareneinkauf 10% wurde ein Rohaufschlag von 130% berechnet und in die Umsatzsteuervoranmeldung aufgenommen. Am Jahresende wurde vom Steuerberater eine Nachjustierung (Umbuchung im Jahre 2001 von 50.000,-- von 20% igen Umsätzen zu den 10% igen Umsätzen) vorgenommen. Eine genaue Aufschlagsberechnung gem. § 18 UStG wurde nicht vorgenommen bzw vorgelegt.

Tz 17 Umsatzzuschätzung

Auf Grund einer kalkulatorischen Verprobung, die dem Steuerberater übergeben wurde, wird für den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 folgende Umsatzzuschätzung vorgenommen.

<i>Umsatzzuschätzung</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
<i>Umsatz 10%</i>	<i>116.600,00</i>	<i>75.400,00</i>	<i>17.200,00</i>
<i>Umsatz 20%</i>	<i>137.100,00</i>	<i>134.100,00</i>	<i>130.700,00</i>

Bei der überreichten Kalkulation ist ersichtlich, dass die erklärten 10%igen Umsätze

<i>Im Jahr 1999</i>	<i>48%</i>
<i>Im Jahr 2000</i>	<i>37%</i>
<i>Im Jahr 2001</i>	<i>10%</i>

von den kalkulierten Umsätzen abweichen. Für die gleichmäßige Betrachtung der 10% igen Erlöse 1999 wurde vom Steuerberater beantragt, dass ein Betrag von S 90.000,00 von den 20%igen Erlösen abgerechnet wird und den 10%igen Erlösen hinzugerechnet werden. Durch

diese Umschichtung verringerte sich die Abweichung im Jahre 1999 auf 48%. Die in der Kalkulation angeführten Rohaufschlagskoeffizienten wurden von der ersten vorgelegten Kalkulation abgeändert, da beim Einkauf von Kaffee ein höherer Rohaufschlag erzielt wird. Dieser höhere Rohaufschlag resultiert daher, dass der Einkauf von Kaffee bei der Fa. U. (1 kg Kaffee netto S 89,09) erfolgte. In der Inventur 1999 sind 2 kg Kaffee vorhanden. Am 3. März 2000 wird der nächste Kaffeeeinkauf getätigt. Für das Kalenderjahr 2000 erfolgte der letzte Kaffeeeinkauf am 19.5.2000. In der Inventur 2000 sind aber noch 4 kg vorhanden. Der nächste Einkauf erfolgte ab 13. Feber 2001. Der Einsatz von Kaffee im Jahre 1999 beträgt 42 kg, im Jahre 2000 42 kg, und im Jahre 2001 30,5 kg. Siehe auch Tz 15. Der Kaffeeverbrauch in Österreich liegt bei 6,41 kg pro Kopf. Wenn an für die KaffEEKalkulation den Eigenverbrauch und den Personalverbrauch von Kaffee, berücksichtigt, ist der Wareneinsatz für den verkauften Kaffee ungewöhnlich niedrig. Dieser entspricht nicht den tatsächlichen Erfahrungswerten. Auf Grund der dargestellten Zeitfolge lässt sich ableiten, dass nicht der gesamte Kaffeeeinkauf erfasst wurde.

Die Auflagen von 150 Gramm Käse, 150 Gramm Schinken, 42 Gramm Champignons, 42 Gramm Artischocken, 16 Gramm Sardellen und Oliven auf einen Teig von 350 Gramm für die Pizza „Capriciosa“ sind überhöht angegeben worden.

Eine Erhebung bei einer vergleichbaren Gaststätte die auch Pizzas anbietet, ergab, dass die Auflagen nicht die Größenordnung der vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Rezepte erreichen. Es werden von den wichtigsten Zutaten folgende Mengen verwendet: 80 Gramm Käse, 100 Gramm (feuchter) Schinken und 50 Gramm Speck. Eine Anfrage bei der technischen Untersuchungsanstalt GA 22 ergab, dass der gewichtsmäßige Anteil der Salami zwischen 49,6 Gramm und 62,9 Gramm liegt und der gewichtsmäßige Anteil von Schinken bei 92 Gramm liegt. Ein gewichtsmäßiger höherer Anteil der Auflagen würde den Pizzateig nicht „aufgehen lassen“. Für die Kalkulation wurde von der Betriebsprüfung die in der Speisekarte angeführten Pizzas mehrmals durchgerechnet, und die wichtigsten Auflagen (Käse, Schinken und Tomaten) mit 100 Gramm angenommen. Die restlichen Auflagen wurden nach den Angaben des Steuerpflichtigen berechnet. Diese Berechnung ergibt einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 341%, obwohl der Pizzateig von der Betriebsprüfung mit S 1,25 berechnet wurde und nicht wie der Steuerpflichtige mitgeteilt hat mit 1,17.

Aus einem 500 Gramm Toastziegel gibt der Steuerpflichtige an, dass er 6 Toast (= 12 Schnitten) zubereitet. Das ist ein Toastanteil von 83 Gramm. Eine Semmel hat ein durchschnittliches Gewicht von 30 -33 Gramm. Das sind dann 2,5 bis 3 Semmeln. Dies erscheint unglaublich, da der Steuerpflichtige neben dem Toastziegel auch Sandwichs einkauft. Ein Sandwichblock ist bereits geschnitten und beinhaltet 24 Schnitten (= 12 Toast). Daher ist der Rohaufschlag bei Toast höher als der mitgeteilte Prozentsatz.

Dass aus folgender Rezepturangabe (1 Ei, 200 Gramm Mehl, 0,2 l Milch und Salz) Crepes gemacht werden können, ist unwahrscheinlich. Aus dieser Rezepturangabe entsteht eine dickflüssige Masse, die nicht für hauchdünne Crepes geeignet ist. Bei dieser Rezepturangabe ist der Milchanteil falsch, da man für einen Mehnteil von 200 Gramm zumindest 0,4 l Milch benötigt. Aus dieser Masse kann man aber mehr als 3 Crepes herstellen.

Laut Angaben des Steuerpflichtigen ergibt sich folgende Umsatzstruktur:

<i>Umsatzstruktur</i>	<i>Umsatzstruktur</i>	<i>Rohaufschlag</i>	<i>Produkt</i>
<i>Pizza</i>	<i>75%</i>	<i>341%</i>	<i>256%</i>
<i>Salat</i>	<i>10%</i>	<i>200%</i>	<i>20%</i>
<i>Palatschinken</i>	<i>3%</i>	<i>1500%</i>	<i>45%</i>
<i>Toast</i>	<i>12%</i>	<i>361%</i>	<i>43%</i>
	<i>100%</i>		<i>364%</i>

Diese Umsatzstruktur wurde mit den errechneten Rohaufschlägen multipliziert. Das Produkt dieser Rechnung ergibt einen durchschnittlichen Rohaufschlag für die Küche von 364%. Von diesen errechneten Rohaufschlag wurde ein rund 10% Abschlag berechnet. Nach Abzug dieses Abschlages verbleibt ein Rohaufschlag von 330%, der bei der Kalkulation zum Ansatz gebracht wurde. Zusätzlich wurde bei der Kalkulation ein 5 % iger Verderb zum Ansatz gebracht.

Weiters ist aus der übergebenen Kalkulation ersichtlich, dass bei den 20%igen Umsätzen der kalkulierte Umsatz niedriger ist als der erklärte Umsatz der 20%igen Erlöse. Es ergibt sich somit eine kalkulatorische positive Abweichung. Diese Abweichung beträgt in den einzelnen Jahren

<i>1999</i>	<i>-148.809,00</i>
<i>2000</i>	<i>-45.508,00</i>
<i>2001</i>	<i>-117.948,00</i>

Eine nicht vom Pflichtigen aufgeklärte positive Abweichung lässt den Schluss zu, dass nicht der gesamte Wareneinkauf erfasst wurde. Dies wird durch folgende Feststellungen untermauert. In den folgenden Monaten wurden keine Rauchwaren eingekauft: Mai und November 1999, Feber und Juni 2000, April, August, September und Dezember 2001. In den Vormonaten wurden keine größeren Mengen auf Lager gelegt. Am 10.11.2001 wurde Coca Cola (105 Liter) eingekauft. Bis zum Jahresende erfolgte kein Einkauf von Cola. In der Inventur 2001 sind 28 Flaschen Cola im Werte von netto S 277,48 vorhanden. Obwohl laut Preisliste für einen grossteil der Mixgetränke Cola verwendet wird. Im November 2001 (10.11.01 und 17.11.01) wurden 15 Liter „Sprite“ und 60 Liter „Almdudler“ eingekauft. Bis

zum Jahresende erfolgte kein Einkauf von diesen Produkten. In der Inventur 2001 sind 11 Flaschen „Almdudler“ im Werte von netto S 109,01 und 6 Flaschen im Werte von netto S 59,46 vorhanden. In der Inventur 2001 sind 27 Flaschen „Frucafe“ vorhanden. Der letzte Einkauf für das Kalenderjahr 2001 erfolgte am 22. November 2001. Im Monat April 2000 wurden kein „Frucafe“ und kein „Sprite“ eingekauft. Im Monat Juni 2000 wurden kein „Frucafe“, Sprite, Fanta und Cappy“ eingekauft. Wie bereits in Tz 15 dargestellt, ist die Schwankung bei den verbuchten Spirituosen und beim verbuchten Weineinsatz sehr groß. Der Steuerpflichtige und der Steuerberater konnten bei diesen eklatanten Schwankungen keine plausible Erklärung geben.

Eine Rohaufschlagsermittlung für alkoholfreie Getränke nach dem Wareneinkauf für die Monate Juli bis September 2000 durch die Betriebsprüfung ergab einen Rohaufschlag von 474%. Vom Steuerberater ermittelte Rohaufschlagsermittlung für alkoholfreie Getränke nach dem Wareneinkauf für die Monate April bis Juni 2000 ergab einen Rohaufschlag von 559%. Bei der Schlussbesprechung wurde für die alkoholfreien Getränke ein Rohaufschlag von 520% (gewogenes Mittel) festgelegt. Aus diesen beiden Rohaufschlagsermittlungen für alkoholfreie Getränke (Betriebsprüfung und Steuerberater) ist ersichtlich, dass die ermittelten Prozentsätze weit auseinander liegen. Bei anderen Gaststätten liegen solche Rohaufschlagsermittlungen nach dem Wareneinkauf für alkoholfreie Getränke enger beisammen. Die Wareneinkaufsstruktur ist bei diesen Gaststätten kontinuierlich. Das lässt den Schluss zu, dass nicht der gesamte 20%ige Wareneinkauf erfasst wurde. Für das Prüfungsjahr 2000 wurde eingewendet, dass eine „Whisky-Tequila Time“ durchgeführt wurde. Dem wurde entsprochen und für diese Getränke ein niedriger Rohaufschlag angesetzt. Weiters wurde aus den Zutaten das Produkt „Coco Tara“ herausgerechnet und mit dem dazugehörigen Rohaufschlag in die Kalkulation eingebaut. Die so ermittelte positive Abweichung verminderte sich auf die vorstehend angeführten Beträge. Diese Beträge wurden dann mit dem durchschnittlichen Rohaufschlag der 20% igen Warengruppe zurückgerechnet. Die Differenz zwischen der positiven Abweichung und des zurückgerechneten Betrages ergibt den nicht verbuchten Wareneinsatz, der benötigt wird, um die Differenz zwischen den kalkulierten und erklärten Erlösen (= positiven Abweichung) abzudecken. Der nicht verbuchte Wareneinsatz wird in der Verlust und Gewinnrechnung als Ausgabe berücksichtigt.

Auf Grund der oben ausgeführten Darstellung wurde für den Prüfungszeitraum ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 15% der berichtigten und erklärten 20%igen Erlöse berechnet.

Weiters wird die Umsatzumschichtung in Höhe von S 90.000,00 im Jahre 1999 berücksichtigt (abweichend von der Niederschrift).

Im Jahre 2000 wird die Umsatzzuschätzung des ermäßigten Steuersatzes zur Hälfte mit 10% die andere Hälfte mit 14% versteuert.

Zusammenstellung	1999	2000	2001
Gesamtumsatz lt. Erkl.:	1.431.843,77	1.277.931,25	1.275.705,32
Umsatzzuschätzung	253.700,00	209.500,00	147.900,00
Gesamtumsatz lt. BP:	1.685.543,77	1.487.431,25	1.423.605,32
Eigenverbrauch	10.500,01	10.500,00	10.500,00
mit 20 % lt. Erkl.:	1.281.906,70	1.043.395,66	1.064.216,23
Umsatzzuschätzung	137.100,00	134.100,00	130.700,00
Umsatzumschichtung	-90.000,00		
mit 20 % lt. BP	1.329.006,70	1.177.495,66	1.194.916,23
mit 14 % lt. Erkl.:		142.088,76	
Umsatzzuschätzung		37.700,00	
Umsatzumschichtung			
mit 14 % lt. BP	0,00	179.788,76	0,00
mit 10 % lt. Erkl.:	160.437,08	102.946,83	221.989,09
Umsatzzuschätzung	116.600,00	37.700,00	17.200,00
Umsatzumschichtung	90.000,00		
mit 10 % lt. BP	367.037,09	140.646,83	239.189,09
Vorsteuer	97.101,90	95.102,17	76.947,19

Tz 23 Umsatzzuschätzung-Wareneinsatz

Wie bereits in Tz 17 ausgeführt wird für den Prüfungszeitraum folgende Umsatzzuschätzung vorgenommen.

	1999	2000	2001
Umsatzzuschätzung	253.700,00	209.500,00	147.900,00

Weiters wird der errechnete Wareneinsatz (siehe Tz 17) als Aufwand in der Verlust und Gewinnrechnung berücksichtigt.

	1999	2000	2001
--	------	------	------

<i>Errechneter Wareneinsatz</i>	<i>-35.300,00</i>	<i>-10.700,00</i>	<i>-26.200,00</i>
---------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Tz 24 Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer wurden periodengerecht abgegrenzt und passiviert.

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
<i>Lt. HB</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Lt- PB</i>	<i>-30.080,00</i>	<i>-65.948,00</i>	<i>-93.808,00</i>
<i>VÄ</i>	<i>-30.080,00</i>	<i>-65.948,00</i>	<i>-93.808,00</i>
<i>Lt. Vj</i>		<i>30.080,00</i>	<i>65.948,00</i>
<i>EÄ</i>	<i>-30.080,00</i>	<i>-35.868,00</i>	<i>-27.860,00</i>

Tz 25 Entnahmen –Einlagen

Die Entnahmen und Einlagen setzen sich wie folgt zusammen:

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
<i>Umsatzzuschätzung</i>	<i>253.700,00</i>	<i>209.500,00</i>	<i>147.900,00</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>30.080,00</i>	<i>35.868,00</i>	<i>27.860,00</i>
<i>Entnahmen</i>	<i>283.780,00</i>	<i>245.368,00</i>	<i>175.760,00</i>
	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
<i>Einlagen</i>	<i>35.300,00</i>	<i>10.700,00</i>	<i>26.200,00</i>

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wurden ua nachstehende Zahlen festgehalten:

Umsatz:

Umsatzzuschätzung	1999	2000	2001
Umsatz 10%	116.600,00	75.400,00	17.200,00
Umsatz 20%	137.100,00	134.100,00	130.700,00

Gewinnermittlung:

Umsatzzuschätzung	1999	2000	2001
Umsatz 10%	116.600,00	75.400,00	17.200,00
Umsatz 20%	137.100,00	134.100,00	130.700,00
Wareneinsatz	-35.300,00	-10.700,00	-26.200,00

Dem Arbeitsbogen (S 291f) ist nachstehende Kalkulation zu entnehmen, die Grundlage für die 15%ige Umsatzzuschätzung war:

KALKULATION

		1999	
	WES	RAK	kalk. Umsatz
Eis		1,45	0,00
Gebäck	5.207,58	2,20	11.456,68
Kaffee Tee	8.384,92	12,50	104.811,50
Kanneneis	13.705,85	3,50	47.970,48
Küche	69.193,47	4,30	297.531,92
Süßwaren	40,64	1,45	58,93
	96.532,46	4,78	461.829,50
EV 10 %	5.500,01	4,78	-26.313,09
			435.516,41
Verderb		5%	-21.775,82
Gästeunterh.		4,78	
PV 10 %	11.021,10	4,78	-52.727,02
	80.011,35		361.013,57
Alkfreie Getr	67.990,62	6,20	421.541,84
Soda	10%		42.154,18
CocoTara	6.500,00	6,29	40.885,00
Milch	3.200,00	20,19	64.608,00
Bier	49.892,48	3,50	174.623,68
Eistee	1.328,10	6,20	8.234,22
Kaffee 20 %		11,00	0,00
Rauchwaren	23.659,16	1,20	28.390,99
Sekt		4,00	0,00
Spirituosen	6.126,90	7,50	45.951,75
Wein 12%	3.289,91	5,50	18.094,51
Wein 20%	1.071,26	5,50	5.891,93
	163.058,53	5,22	850.376,11
Bestandver	-1.614,00	5,00	-8.069,47
	161.444,53		842.306,63
EV 20 %	5.000,00	5,22	26.075,79
PV 20 %	1.944,90	5,22	10.142,96
			806.087,88
Schwund		5%	-40.304,39
Gästeunterh.		5,22	0,00
	154.499,63		765.783,48
mit 10 %	mit 20 %		
361.013,57	765.783,48	lt. Kalk	
244.317,27	914.592,51	lt. Erkl.	15%
116.696,30	-148.809,03	Diff	137.188,88
48%	-16%	Diff %	

		2000	
	WES	RAK	kalk. Umsatz
Eis	2.108,91	1,45	3.057,92
Gebäck	6.355,52	2,20	13.982,14
Kaffee Tee	8.184,01	12,50	102.300,13
Kanneneis	8.723,99	3,50	30.533,97
Küche	52.376,00	4,30	225.216,80
Süßwaren	488,67	1,45	708,57
	78.237,10	4,80	375.799,53
EV 10 %	5.500,01	4,80	-26.418,43
			349.381,10
Verderb		5%	-17.469,05
Gästeunterh.		4,80	
PV 10 %	11.021,10	4,80	-52.938,11
	61.715,99		278.973,93
Spirituosen=29744,62-4653,6-3877,2-1548			
Alkfreie Getr	57.191,81	6,20	354.589,22
Soda	10%		35.458,92
CocoTara	6.000,00	6,29	37.740,00
Milch	3.200,00	20,19	64.608,00
Bier	54.652,35	3,50	191.283,23
Eistee	994,88	6,20	6.168,26
Kaffee 20 %		11,00	0,00
Rauchwaren	24.108,34	1,20	28.930,01
Sekt	866,76	4,00	3.467,04
Spirituosen	19.695,82	7,50	147.718,65
Wein 12%	4.350,00	5,50	23.925,00
Wein 20%	3.512,75	5,50	19.320,13
	174.572,81	5,23	913.208,45
Bestandver	-1.065,00	5,02	-5.343,34
	173.507,81		907.865,11
EV 20 %	5.000,00	5,23	26.155,52
PV 20 %	1.944,90	5,23	10.173,97
			871.535,61
Schwund		5%	-43.576,78
Whisky – Tequila	8.530,80	2,44	20.815,15
	158.032,11		848.773,99
mit 10 %	mit 20 %		
278.973,93	848.773,99	lt. Kalk	
203.535,59	894.281,91	lt. Erkl.	15%
75.438,34	-45.507,92	Diff	134.142,29
37%	-5%	Diff %	

		2001	
	WES	RAK	kalk. Umsatz
Eis	678,92	1,45	984,43
Gebäck	5.294,56	2,20	11.648,03
Kaffee Tee	427,10	23,00	9.823,30
Kanneneis	11.977,74	3,50	41.922,09
Küche	51.686,98	4,30	222.254,01
Süßwaren		1,45	0,00
	70.065,30	4,09	286.631,87
EV 10 %	5.500,01	4,09	-22.500,13
			264.131,74
Verderb		5%	-13.206,59
Gästeunterh.	1.989,09	4,09	-8.137,22
PV 10 %	11.021,10	4,09	-45.086,49
	51.555,10		197.701,45
Alkfreie Getr	55.518,04	6,20	344.211,85
Soda	10%		34.421,18
CocoTara	5.500,00	6,29	34.595,00
Milch	3.200,00	20,19	64.608,00
Bier	52.109,56	3,50	182.383,46
Eistee		6,20	0,00
Kaffee 20 %	2.928,00	23,00	67.344,00
Rauchwaren	20.654,17	1,20	24.785,00
Sekt	315,93	4,00	1.263,72
Spirituosen	9.187,38	7,50	68.905,35
Wein 12%	1.800,00	5,50	9.900,00
Wein 20%	760,93	5,50	4.185,12
	151.974,11	5,50	836.602,68
Bestandver	-1.027,60	4,80	-4.930,34
	150.946,51		831.672,35
EV 20 %	5.000,00	5,50	27.524,51
PV 20 %	1.944,90	5,50	10.706,49
			793.441,35
Schwund		5%	-39.672,07
Gästeunterh.		5,50	0,00
	144.001,61		753.769,28
mit 10 %	mit 20 %		
197.701,45	753.769,28	lt. Kalk	
180.489,09	871.717,50	lt. Erkl.	15%
17.212,36	-117.948,22	Diff	130.757,63
10%	-14%	Diff %	

KALKULATION

	1999			2000			2001	
	-148.809,03			-45.507,92			-117.948,22	
5,22	-28.533,94		5,23	-8.699,49		5,50	-21.426,03	
5,22	-5.471,35		5,23	-1.663,03		5,50	-3.892,17	
5,22	-1.049,12		5,23	-317,91		5,50	-707,04	
5,22	-201,17		5,23	-60,77		5,50	-128,44	
	-184.064,61			-56.249,13			-144.101,90	
	148.809,03			45.507,92			117.948,22	
	-35.255,58	zusätzlichen WES		-10.741,20	zusätzlichen WES		-26.153,68	zusätzlichen WES

Das Finanzamt schloss sich den oa Feststellungen an und nahm mit Bescheiden jeweils datiert vom 18. September 2003 die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie einen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003.

Mit Eingabe vom 20. Oktober 2003 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde lediglich ausgeführt, dass die Begründung nachgereicht werde.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2003 wurde dem Bw aufgetragen die seiner Berufung anhaftenden Mängel (der Berufung fehlt: a) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; b) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden c) eine Begründung) bis zum 9. Jänner 2004 zu beheben.

Mit Eingabe vom 8. Jänner 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 9. Jänner 2004) reichte der steuerliche Vertreter des Bw nachstehende Ergänzung zur Berufung nach. Begründend wurde ausgeführt, dass mit den angefochtenen Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO verfügt worden sei. Als Begründung für die Änderungen der bisher rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999, 2000 und 2001 sei auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw auf den Prüfbericht verwiesen worden. Als weitere Aussage sei in der Begründung angeführt worden, dass daraus auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen sei. Auch hinsichtlich der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 seien als Begründung die gleichen Standardsätze (wie in den Einkommensteuerbescheiden) angeführt worden.

In den einzelnen Sachbescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der einzelnen Jahre sei als Begründung lediglich angeführt worden, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen

kommen könne, bzw dass die Topfsonderausgaben von 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt worden seien und bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als ATS 500.000,00 nach der oa Formel eingeschliffen werden.

Vorweg sei festzuhalten, dass gemäß § 93 Abs 1 BAO jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten habe, wenn er von Amts wegen erlassen werde. Dies gelte auch für Sachbescheide, die über eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügen würde. Da sich nach einer vorangegangenen Buch- und Betriebsprüfung bei der jeweiligen Abgabenart zwei Bescheide, nämlich jener betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und ein neuer Sachbescheid ergeben würden, seien beide Bescheide gesetzeskonform zu begründen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liege im Ermessen der Abgabenbehörde, jedoch sei die Ermessensausübung entsprechend zu begründen. Sollte sich eine Ermessensausübung zu Ungunsten einer Partei auswirken, sei im Rahmen der Wiederaufnahme in der Begründung ein positiver Ermessensentscheid darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung der Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt werden würde (VwGH 21.03. 1996, 94/15/0085).

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehöre der maßgebliche Wiederaufnahmebescheid in den Spruch des Bescheides. Die Wiederaufnahmegründe seien in der Begründung anzuführen, weiters habe die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten.

Bei dem Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 4 BAO gehe es regelmäßig darum, dass die Behörde danach trachtet, die Rechtsbeständigkeit der Bescheide zu durchbrechen. Der Rechtsrichtigkeit wird der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Stützt sich die Finanzverwaltung in einer solchen Situation auf einen (vermeintlichen) Wiederaufnahmegrund, so sei es Aufgabe der Finanzverwaltung, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise immer neu hervorgekommen seien. Es könne nicht Sache der Partei sein, dass nicht Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen.

Zu den einzelnen Punkten des Betriebsprüfungsberichtes sei folgendes anzumerken:

Beim vorliegenden Unternehmen handle es sich nicht, wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt um ein Gaststättenunternehmen, sondern um ein Unternehmen in Form eines Barbetriebes bzw in der Art einer Cocktailbar. Mit welchen Gaststätten das vorliegende Unternehmen verglichen worden sei, entziehe sich der Kenntnis des Bw bzw sei seitens der Betriebsprüfung nicht bekannt gegeben worden.

Bereits zu Beginn der Prüfung mussten auf Verlangen des Betriebsprüfers von nachstehenden angeführten Firmen Kontoauszüge angefordert werden:

Firma B., Adr.B.

Firma C., Adr.C.

Firma D., Adr.D.

Firma E., Adr.E.

Firma F., Adr.F.

Bereits mit dieser Vorgehensweise sei dem Bw angedeutet worden, welche Richtung die Betriebsprüfung einschlagen würde und dass seinem Rechnungswesen wenig Glauben geschenkt werden würde. Die Gründe, warum die Kontoauszüge der angeführten Firmen verlangt worden seien, seien dem Bw bis heute nicht bekanntgegeben worden. Zu den einzelnen sonstigen Feststellungen zur Führung der Bücher sei folgendes festzuhalten:

Im Jahr 1999 sei bei der Firma A. Schmuck eingekauft worden. Eine Verbuchung hätte nach Ansicht des Bw zu unterbleiben, da Schmuck für eine Cocktailbar keinen Wareneinkauf oder eine andere Art eines betriebsnotwendigen Wirtschaftsgutes darstellen würde.

Aus den Absätzen 3 und 4 Tz 15 des Bp-Berichtes – würde sich keine Schlussfolgerung noch Begründung ableiten lassen, die einen 15%igen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde. Hinsichtlich des Spirituoseneinsatzes sei der Betriebsprüfung im Rahmen einer Besprechung abgelaufene Getränke gezeigt worden, weiters sei auf die Whisky- und Tequilla Parties hingewiesen worden, die der Bw im Jahr 2000 durchgeführt habe.

Der Kaffeeeinkauf sei aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen immer im größeren Ausmaß erfolgt. Es würde sich der Kenntnis des Bw entziehen, wie sich aus der Zeitfolge des Kaffeeeinsatzes der Schluss ableiten lasse, dass der gesamte Kaffeeeinkauf nicht erfasst worden sei. Auch die Aussage, dass der pro Kopf Verbrauch der Österreicher im Jahr 2002 ca 6,41 kg Kaffee betragen würde, habe nach Ansicht des Bw für den Ausgang der Betriebsprüfung bzw für die Rechtfertigung des Sicherheitszuschlages keinerlei Bedeutung.

Dass die vorgelegten Rezepte für die Herstellung der Pizzas, Toasts und Crepes – Palatschinken – nicht der Realität entsprechen würden, würde nur auf einer Annahme der Betriebsprüfung basieren. Im Rahmen einer Besprechung seien Pizzas vorgelegt worden, seitens der Betriebsprüfung gewogen und das Gewicht der vorgelegten Pizzas in den Arbeitsunterlagen notiert worden. Auch der ermittelte Rohaufschlag bei Pizzas erscheine erhöht. Gehe man von der im Betriebsprüfungsbericht angeführten Berichtigung aus, könne der durchschnittliche Rohaufschlag höchstens ca 230% - 240% betragen.

Im Rahmen dieser Besprechung wurde seitens des Steuerpflichtigen der Nachweis geführt, dass lediglich 6 Stk Toasts aus einem Toastziegel zu erzielen seien. Der Betriebsprüfung sei nachgewiesen worden, dass ca 100g des Toastsziegels nicht verarbeitet bzw für die Toastzubereitung nicht verwendet werden könnten. Eine Semmel hätte ein durchschnittliches Gewicht von ca 46g und nicht wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt 30 bis 33 g, somit würde sich eine Ausbeute von maximal 1,4 Stück Semmel ergeben. Festzuhalten sei, dass das Gewicht der Semmeln gesetzlich 46g zu betragen hätte. Überhaupt erscheine der Bw dieser Vergleich den Sicherheitszuschlag zu rechtfertigen nicht relevant. Geschnittene Sandwichblocks seien erst ab Dezember 2001 (lediglich ein Monat) eingekauft worden. Somit sei der, im Rahmen der Betriebsprüfung mitgeteilte und nachgewiesene Rohaufschlag, anzusetzen.

	Umsatzstruktur	Rohaufschlag	Produkt
Pizza	75%	230%	173%
Salat	10%	110%	11%
Palatschinken	3%	300%	9%
Toast	12%	234%	29%
			222%

Auf Grund der ermittelten Rohaufschläge würde sich für die Küche ein durchschnittlicher Rohaufschlag von ca 220%, welcher auch in der beiliegenden Kalkulation Berücksichtigung finden würde, ergeben.

Bezugnehmend auf die vorgenommene Umsatzaufteilung sei festzuhalten, dass der Bw in den einzelnen Jahren aus den Gesamtlosungen die 10% igen Umsätze fälschlicherweise mit einem netto/brutto Rohaufschlag von 130% bezogen lediglich auf Küchenwaren ermittelt habe. Kaffee- und Eisumsätze seien den 20%igen Umsätzen unterworfen worden. Aus den beiliegenden Kalkulationen sei ersichtlich, dass die prozentmäßige Abweichung der Bruttolosungen zu den kalkulierten Gesamtlosungen in den einzelnen Jahren folgende Werte aufweisen würden:

1999	1,01%
2000	5,89%
2001	0,24%

Hinsichtlich des Vorwurfes, dass obwohl laut Preisliste für einen Grossteil der Mixgetränke Coca Cola verwendet werde, übermittle die Bw eine Preisliste und halte dezidiert fest, dass lediglich bei den Various und Long Drinks Coca Cola verwendet werden würde (Bourbon Cola, Scotch Cola und Barcadi Cola). In sämtlichen anderen Getränken bzw Cocktails, die den Großteil der verkauften Produkte ausmachen würde werde Coca Cola nicht verwendet.

Abschließens sei festzuhalten, dass die Finanzbehörde im Rahmen von Schätzungen angehalten sei sämtliche Wahrscheinlichkeitsüberlegungen anzustellen, die sich nach den Denkgesetzen und der Logik auszurichten hätten. Sie hätte Feststellungen daraus zu ziehen und gemäß § 115 BAO den tatsächlichen Sachverhalt herauszuarbeiten und die daraus ergebenden Folgen klar und eindeutig darzulegen gehabt. Eine Aufzählung der einzelnen Wareneinkäufe und eine Vermutung, dass keine Vorziehkäufe getätigt worden seien, entspreche nicht den gesetzlichen Regelungen, die eine Umsatzzurechnung in Form eines Sicherheitszuschlages rechtfertigen würden. Eine Schätzung habe ein Akt der tatsächlichen Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen zu sein. Ihrem Wesen nach sei jede Schätzung ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter zur Hilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt werden sollte und somit keine Ermessensübung darstellen könne. Erst wenn die Besteuerungsgrundlagen objektiv gesehen nicht berechnet werden könnten, bestehe die Befugnis zu einer Schätzung gemäß § 184 BAO. Aus dem vorliegenden Betriebsprüfungsbericht können nach Ansicht der steuerlichen Vertretung keine Gründe erblickt werden, die eine Schätzung rechtfertigen würden, da seitens der Betriebsprüfung Falschberechnungen (siehe Rohaufschlagsermittlung Küche) vorliegen würden. Es werde nochmals auf die Nachkalkulation der Bw verwiesen bzw auf die angeführten prozentmäßigen Abweichungen der Bruttolosungen.

Gemäß § 163 BAO seien Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen würden für die Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben sei, ihre sachliche Rechtfertigung in Zweifel zu ziehen. Da die Bücher und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen würden, habe der Bw einen Rechtsanspruch, dass diese Unterlagen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden.

Aufgrund der oben angeführten Gründe, Mangelhaftigkeit der Begründung der Sachbescheide sowie keine formellen und materiellen Mängel der Buchführung stellte der steuerliche Vertreter des Bw die Anträge der Berufung stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, die ursprünglichen Bescheide wieder in Rechtskraft zu setzen, bei Abweisung der Berufung diese dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Der Berufung wurden nachstehende Kalkulationen beigelegt:

Kalkulation 1999:

Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	Brutto-Umsatz
Wein	417,46	4.361,17	1.380,90	3.397,73	5,50	18.687,52	
Bier	1.464,71	49.892	1.589,68	49.767,51	3,50	174.186,29	
Al Freie	1.078,45	69.318,72	3.869,07	66.528,10	7,10	472.349,51	
Spirituosen	7.027,25	6.126,90	5.078,97	8.075,18	7,50	60.563,85	
Zutaten	751,82	39.868,54	1.143,77	39.476,59	2,60	102.639,13	
Kaffee/Tee				-		-	
Tabakw.	515,00	23.659,16	885,00	23.289,16	1,20	27.946,99	
	11.254,69	193.226,97	13.947,39	190.534,27	4,49	856.373,29	
EV				-5.00,00	4,49	-22.472,95	
PV				-1.944,90	4,49	-8.741,53	
Kalk.Erlöse						825.158,81	990.190,58
Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	
Küche	1.743,90	69.193,47	1.788,89	69.148,48	3,20	221.275,14	
Gebäck	-	5.207,58	-	5.207,58	3,20	16.664,26	
Süßwaren	-	40,64	-	40,64	1,45	58,93	
Eis	483,08	13.705,85	656,87	13.532,06	3,50	47.362,21	
Kaffee/Tee	1.747,50	8.384,92	450,00	9.682,42	12,50	121.030,25	
	3.974,48	96.532,46	2.895,76	97.611,18	4,16	406.390,78	
EV				-5.500,01	4,16	-22.898,54	
PV				-11.021,10	4,16	-45.884,84	
Kalk.Erlöse						337.607,40	371.368,14
Kalkulierte Gesamtlosungen 1999							1.361.558,72
Aufgezeichnete Tageslosungen 1999							1.375.260,00
Differenz							-13.701,28
% -mäßige Abweichung							-1,01%

Kalkulation 2000

Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	Brutto-Umsatz
Wein	1.380,90	7.862,75	944,16	8.299,49	5,50	45.647,20	
Bier	1.589,68	54.652,35	1.488,18	54.753,85	3,50	191.638,48	
Al Freie	3.869,07	58.186,69	3.719,74	58.336,02	7,10	414.185,74	
Sekt		866,76		866,76	4,00	3.467,04	
Kater		1.548,00		1.548,00	-	-	
Whisky time		4.653,60		4.653,60	2,44	11.354,78	
Tequila time		3.877,20		3.877,20	2,44	9.460,37	
Spirituosen	5.078,97	19.695,82	7.384,28	17.390,51	7,50	130.428,83	
Zutaten	1.143,77	33.800,13	1.037,39	33.906,51	2,60	88.156,93	
Kaffee/Tee				-		-	
Tabakw.	885,00	24.108,34	705,00	24.288,34	1,20	29.146,01	
	13.947,39	209.251,64	15.278,75	207.920,28	4,44	923.485,36	
EV				-5.000,00	4,44	-22.207,68	
PV				-1.944,90	4,44	-8.638,34	
Kalk.Erlöse						892.639,34	1.071.167,21
Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	
Küche	1.788,89	52.376,80	1.695,52	52.470,17	3,20	167.904,54	
Gebäck	-	6.355,52	-	6.355,52	3,20	20.337,66	
Süßwaren	-	488,67	-	488,67	1,45	708,57	
Eis	656,87	10.832,90	535,37	10.954,40	3,50	38.340,40	
Kaffee/Tee	450,00	8.184,01	398,20	8.235,81	12,50	102.947,63	
	2.895,76	78.237,90	2.629,09	78.504,57	4,21	330.238,80	
EV				-5.500,01	4,21	-23.136,45	
PV				-11.021,10	4,21	-46.361,57	
Kalk.Erlöse						260.740,79	312.888,95
Kalkulierte Gesamtlosungen 2000							1.384.056,16
Aufgezeichnete Tageslosungen 2000							1.302.601,00
Differenz							81.455,16
% -mäßige Abweichungen							5,89

Kalkulation 2001:

Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	Brutto-Umsatz
Wein	944,16	2.560,93	613,76	2.891,33	5,50	15.902,32	
Bier	1.488,18	52.109,56	1.483,29	52.114,45	3,50	182.400,58	
Al Freie	3.719,74	55.518,04	3.259,47	55.978,31	7,10	397.446,00	
Spirituosen	7.384,28	9.503,31	5.656,56	11.231,03	7,50	84.232,73	
Zutaten	1.037,39	37.486,00	1.393,44	37.129,95	2,60	96.537,87	
Kaffee/Tee	398,20	3.355,10	482,31	3.270,99	23,00	75.232,77	
Tabakw.	705,00	20.654,17	1.047,00	20.312,17	1,20	24.374,60	
	15.676,95	181.187,11	13.935,83	182.928,23	4,79	876.126,86	
EV				-5.000,00	4,79	-23.947,28	
PV				-961,00	4,79	-4.602,67	
Kalk.Erlöse						847.576,91	1.017.092,29
Bez.	AB	Zukauf	EB	WES	RAK	Erlöse	
Küche	1.695,52	51.686,98	2.255,96	51.126,54	3,20	163.604,93	
Gebäck	-	5.294,56	-	5.294,56	3,20	16.942,59	
Süßwaren	-		-	-	1,45	-	
Eis	535,37	12.656,66	688,61	12.503,42	3,50	43.761,97	
Kaffee/Tee				-		-	
	2.230,89	69.638,20	2.944,57	68.924,52	3,25	224.309,49	
EV				-5.500,00	3,25	-17.899,35	
PV				-5.946,00	3,25	-19.350,79	
Kalk.Erlöse						187.059,34	224.471,21
Kalkulierte Gesamtlosungen 2001							1.241.563,50
Aufgezeichnete Tageslosungen 2001							1.244.599,00
Differenz							-3.035,50
% -mäßige Abweichung							-0,24

Mit Schreiben vom 2. Februar 2004 nahm der Prüfer zu der Berufung Stellung. Begründend wurde ausgeführt, dass das Verfahren der Betriebsprüfung und der Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Betriebsprüfungsberichterstellung nach den geltenden Gesetzen und Verfahrensvorschriften ordnungsgemäß und korrekt durchgeführt worden sei.

Durch den Einsatz der Prüfungssoftware hätte nach wenigen Prüfungstagen festgestellt werden können, dass der Wareneinkauf nicht kontinuierlich (zB Gebäckeinkauf für die Monate Nov. und Dezember 2001 keine Eingangsrechnungen vorhanden) erfolgt sei. Auf Grund dieser Tatsache seien Kontoauszüge, die vom Steuerberater bei den Firmen angefordert worden seien, abverlangt worden. Im Berufungsbegehren seien keine neuen Tatsachen geltend gemacht worden. Es werde daher auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer betreffend die Jahre 1999 – 2001 jeweils datiert vom 7. Jänner 2005 bzw Begründungsergänzung datiert vom 10. Jänner 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Am 20. Oktober 2003 habe der steuerliche Vertreter des Bw eine Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2001 sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003 eingebracht und beantragt, die im Betreff angeführten Bescheide neu zu erlassen.

Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens gem. § 250 BAO, in welchem der Bw aufgefordert worden sei, die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide dahingehend zu ergänzen, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, welche Änderungen beantragt werden und wie die Änderungsbegehren begründet werden, sei am 9. Jänner 2004 eine Ergänzung zur Berufung eingebracht worden. In diesem vom steuerlichen Vertreter des Bw bezeichneten Ergänzung zur Berufung bezeichneten Schreiben sei der von in der ursprünglichen Berufung vom 20. Oktober 2003 gestellte Antrag auf Neuerlassung der berufungsgegenständlichen Bescheide überwiegend damit begründet worden, dass die im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht bekämpften Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Jahre 1999 – 2001 mangelhaft seien.

Die Berufungsergänzung vom 9. Jänner 2004 gehe in diesem Punkt ins Leere, da die Wiederaufnahmebescheide (Verfahrensbescheide) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nicht berufungsgegenständlich seien. Im Berufungswege seien lediglich die entsprechenden Sachbescheide bekämpft worden.

Würde nun die Abgabenbehörde die Berufungsergänzung vom 9. Jänner 2004 unzulässigerweise auch als gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO somit auch als gegen die Verfahrensbescheide gerichtet betrachten, dann müsste diese Berufung gem. § 273 BAO Abs 1 lit b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen werden.

Dem Berufungsbegehren betreffend die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde seien die Bestimmungen der §§ 163, 167 sowie 184 BAO entgegenzusetzen.

Nach der Judikatur des VwGH vom 28.11.2001 96/13/0210 seien nur solche Bücher und Aufzeichnungen geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen würde.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, habe sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung seien. Zu schätzen sei insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermöge (§ 184 Abs 2 BAO) bzw wenn die Bücher oder Aufzeichnungen die der Abgabepflichtige zu führen hätte, sachlich unrichtig oder solche formellen Mängel aufzuweisen habe, die die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen habe (§ 184 Abs 3 BAO).

Den Bestimmungen des § 167 BAO folgend habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen seien und dabei von jenem Sachverhalt auszugehen, der nach der Lebenserfahrung die höchste Wahrscheinlichkeit aufweisen würde, d.h. es würde genügen, wenn die Behörde von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen annehmen würde, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lasse.

Im gegenständlichen Fall ergebe sich die formelle und materielle Mangelhaftigkeit der Bücher aus Tz 15 des Prüfungsberichtes.

Weiters hätte beispielsweise hinsichtlich folgender Punkte keine entsprechende Aufklärung gegeben werden können. Fehlende Einkäufe von Rauchwaren, Limonaden und Kaffee. Eklatante Schwankungen bei einigen Getränkeinsätzen wie Wein und Spirituosen.

Die obigen Darstellungen zusammenfassend sei anzumerken, dass eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall ohne Zweifel gegeben sei, wobei das Ziel einer Schätzung stets darauf gerichtet sein müsse, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben würde.

Nach ständiger Rechtsprechung sei eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung jener Besteuerungsgrundlagen diene, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden sei. Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien (Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage § 184 Tz 18).

Die Begründung der Umsatzzuschätzung ergebe sich aus Tz 17 des Prüfungsberichtes und die Höhe des Sicherheitszuschlages sei ebenfalls lt. Tz 17 ermittelt worden.

Der vom steuerlichen Vertreter des Bw im Wege der Berufungsergänzung vorgelegten Nachkalkulation sei entgegenzuhalten, dass

-die im Berufswege vorgelegte Nachkalkulation gegenüber der bei der Prüfung vorgelegten Erstkalkulation bei einzelnen RAK-Positionen wie zB Wein von 6,67 auf 5,50 und Küche von 3 auf 3,20 im Jahr 1999 und zB bei Kaffee und Tee in den Jahren 1999, 2000, und 2001 bei der ursprünglichen Kalkulation mit einem RAK von 15 berechnet worden sei, während bei der Nachkalkulation in den Jahren 1999 und 2000 ein RAK von 12,5 zur Anwendung gekommen sei. Im Jahr 2001 sei bei der Nachkalkulation sogar ein RAK von 23 ausgewiesen worden.

Diese gegenüber der im Prüfungsverfahren vorgelegten Erstkalkulation abweichend angesetzten RAK Werte seien nicht näher erläutert worden und es könne daher nicht nachvollzogen werden, wie damit die im Bp-Bericht Tz 17 ausführlich dargestellten Abweichungen zwischen den ursprünglichen wie auch im Wege der Nachkalkulation kalkulierten und den erklärten Erlösen gerechtfertigt werden könnte.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2005 stellte der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag die Berufung samt der Ergänzung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS wurde der steuerliche Vertreter des Bw mit Bescheid vom 23. April 2008 aufgefordert, den der Berufung vom 20. Oktober 2003 anhaftenden Mangel, nämlich die genaue und eindeutige Bezeichnung der Bescheide gegen den sich die Berufung richtet, zu beheben.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2008 kam der steuerliche Vertreter dem Mängelbehebungsauftrag nach und legte klar, dass sich die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und nicht gegen die Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2001 richten würde.

In der am 15. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde nachstehendes niederschriftlich festgehalten:

Ergänzend wird seitens des steuerlichen Vertreters vorgebracht, dass im Zuge der Betriebsprüfung den Argumenten kein Glaube geschenkt worden ist. Es wurden keine Schwarzeinkäufe getätigt bzw. wurden auch keine gefunden. Es sind keine formellen und materielle Mängel in der Buchhaltung enthalten.

Auf Vorhalten der Ref. betreffend Schwankungen der Einkäufe bei Kaffee (im Jahr 2000 letzter Einkauf von Kaffee im Mai), antwortet der Bw., dass er nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt und Kaffee dann einkauft, wenn er günstig ist.

Der Bw. legt im Zuge der Verhandlung einen Ausschnitt aus dem Bezirksblatt O. vom 31. August 2005 vor, in welchem 8 Pizzerias getestet worden sind, mit einem Gewicht von 860g, 660g, 720g, 696g, 490g, 510g, 630g und 930g. Damit möchte der Bw. belegen, dass seine Rezeptangaben der Wahrheit entsprechen. Die von der Bp angesetzten Werte sind daher nicht richtig.

Der Bw. legt einen Toastziegel vor, um zu beweisen, dass man keine 12 Toasts aus diesem Ziegel herausbekommen kann.

Herr K. liest aus dem Arbeitsbogen (S.249) vor, dass das Gewicht von z.B. Pizza Cardinale 750g (350g Pizzateig, 100g Tomaten, 150g Käse, 150g Schinken; laut Angaben des Bw.) beträgt .

Der Bw. bringt vor, dass er im Zuge der Bp dem Prüfer eine Pizza vorgelegt hat, mit einem Gewicht von 700g. Der Prüfer hätte daraufhin gesagt, "das gibt es nicht". Fertigpizza (Wagner) hätte ein Gewicht von 420g lt. Packungsangabe.

Die Ref. bringt vor, dass es eine Kalkulation seitens des steuerlichen Vertreters im Zuge der Bp gegeben hat, eine Kalkulation seitens des Prüfers, eine Kalkulation im Zuge der Berufung. Frau Mag. H. bringt ergänzend vor, dass es auch eine vierte Kalkulation gegeben hat, aufgrund dessen der steuerliche Vertreter eine Umschichtung der 10 %igen Umsätze in Höhe von 90.000,-- Schilling vorgenommen hat.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass es nur im Jahr 2001 eine Umschichtung gegeben hat.

Steuerlicher Vertreter bringt vor, dass die beantragte Umsatzumschichtung von 90.000,-- im Jahr 1989 bei der Kalkulation nicht berücksichtigt worden ist. Denn wenn der Prüfer diese berücksichtigt hätte, müsste die Umsatzzuschätzung im Jahr 1999 annähernd 0,-- sein, statt den zugeschätzten 116.000,--.

Herr K. erklärt aufgrund des Bescheides vom 1.2.2001 betr. Umsatzsteuer, dass die 10%igen Umsätze in Höhe von 160.437,08 erklärt wurden, lt. Kalkulation Bp 10%ige Umsätze (inkl. Umschichtung) in Höhe von 244.317,27, damit wird ersichtlich, dass die Umschichtung der 90.000,-- seitens der Bp berücksichtigt worden sind.

Frau Mag. H. nimmt Bezug auf die Kalkulation des steuerlichen Vertr., auf den Personalverbrauch, welcher im Jahr 1999 mit 11.021,10 (Wareneinsatz) angegeben wird, der gesamte Wareneinkauf war 97.611,18, das bedeutet, dass der Personalverbrauch bei über 10 % gelegen ist.

Der steuerliche Vertreter erklärt, dass im Jahr 1999 zwei Kräfte vorhanden waren (20 Stunden und 10 Stunden).

Herr K. gibt bekannt, dass diese Werte aus der Bilanz entnommen wurden und somit auch im Zuge der Bp bei der Kalkulation so angesetzt wurden.

Betreffend Zuschätzung des Wareneinsatzes wird seitens des steuerlichen Vertr. vorgebracht, dass zwar für die Differenz z.B. im Jahr 1999 in Höhe von 148.809,-- ein Wareneinsatz in Höhe von 35.255,58 zusätzlich gewährt wurde, jedoch nicht für die Umsatzzuschätzung in Höhe von 15 % (137.188,88).

Laut Herrn K. wurde der Wareneinsatz im Bezug auf die 148.809,-- berechnet und nicht auf 137.188,88, damit ist aber der zusätzliche Wareneinsatz für die 20%igen Umsätze abgedeckt.

Steuerlicher Vertr. wendet ein, dass von den zusätzlichen Umsatzzuschätzungen kein Wareneinsatz gewährt worden ist. Im Jahr 2000 wurde der Wareneinsatz auf die 45.507 und nicht auf die 134.142,29 gerechnet."

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass sich die Berufung ausschließlich gegen die im Zuge der Betriebsprüfung im Wege der Wiederaufnahme erlassenen Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer sowie Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2003 richtet.

1. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen hat die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3 BAO).

"Schätzen" bedeutet, die Besteuerungsgrundlagen mangels Erfüllung der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflicht seitens des Abgabepflichtigen durch Wahrscheinlichkeitsschlüsse, durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln.

Hinsichtlich der anzuwendenden Schätzungsmethode ist davon auszugehen, dass es der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht, für welche sie sich entscheidet (vgl VwGH vom 19. November 1965, ZI 1493/65 und 17. November 1971, ZI 1546/71). Die Schätzung muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl VwGH vom 22. September 1972, ZI 575/72).

Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde daher auf Grund der in der Tz 15 des Bp-Berichtes (NS über die Schlussbesprechung) vom 29. August 2003 angeführten formellen und materiellen Mängel die Methode der Schätzung gewählt. Aufgrund einer kalkulatorischen Verprobung hat die Betriebsprüfung Umsatzzuschätzungen sowohl bei den 10%igen als auch bei den 20%igen Umsätzen vorgenommen.

Nach Ansicht des UFS war die Abgabenbehörde aufgrund der formellen und materiellen Mängel (zB kein kontinuierlicher Wareneinkauf, keine Eingangsrechnungen für Gebäckeneinkäufe für die Monate November und Dezember 2001, in den Monaten Mai und November 1999, Feber und Juni 2000, April, August September und Dezember 2001 fehlen die Einkäufe der Rauchwaren, ungewöhnlich niedriger Wareneinsatz für Kaffee, eklatante Schwankungen bei den Getränkeinsätzen usw) zweifellos zur Schätzung berechtigt.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0043).

Beim Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw, dass sich aus den Absätzen 3 und 4 der Tz 15 des Bp-Berichtes keine Schlussfolgerung noch Begründung ableiten lassen würde, die einen 15% igen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde, übersieht der steuerliche Vertreter des Bw, dass ein Sicherheitszuschlag zu den Elementen einer Schätzung gehört. Es ist zwar richtig, dass im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung von einem Sicherheitszuschlag in Höhe von 15% der berichtigten und erklärten 20%igen Erlöse gesprochen wird. Dieser entsprach aber der Differenz zwischen den kalkulierten und den erklärten Erlösen. Damit wurden der Besteuerung aber letztlich die vom Prüfer geschätzten Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt.

Das hinsichtlich des Spirituoseneinsatzes vorgebrachte Argument, dass der Betriebsprüfung abgelaufene Getränke gezeigt worden seien und auf Whisky- und Tequilla-Parties, welche der Bw im Jahr 2000 durchgeführt habe, hingewiesen worden sei, muss entgegengehalten werden, dass einerseits Spirituosen nicht ablaufen können und andererseits der Prüfer sehr wohl im Jahr 2000 die "Whisky-Tequilla-Parties" in der Form berücksichtigt hat, dass für diese Getränke ein niedriger Rohaufschlag angesetzt worden ist.

Zudem konnte der Bw für die von der Betriebsprüfung festgestellten eklatanten Schwankungen in den einzelnen Jahren bei den Spirituosen und beim Wein (s. Tabelle)

Spirituosen	1999	2000	2001
Einkauf Spirituosen	6.126,90	29.774,62	9.187,38
EB Spirituosen z.31.12	5.078,00	7.384,28	5.656,56
Wein	1999	2000	2001
Einkauf Wein	4.361,17	7.862,75	2.561,93
EB Wein z.31.12.	1.380,90	944,16	613,76

keine plausible Erklärung abgeben.

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung hat der Bw nachstehende Einkäufe für Kaffee getätigt:

Kaffee	1999	2000	2001
Einkauf Kaffee	36 kg	44 kg	30 kg
AB Kaffee 1.1	8 kg		

EB Kaffee z 31.12.	2 kg	4 kg	3,5 kg
--------------------	------	------	--------

Wenn der steuerliche Vertreter ausführt, dass es sich seiner Kenntnis entziehen würde, dass sich aus der Zeitfolge des Kaffeeinkaufes der Schluss ableiten lasse, dass der gesamte Kaffeeinsatz nicht erfasst sei, ist entgegenzuhalten, dass in der Tz 15 des Bp-Berichtes nicht ausgeführt worden ist, dass der gesamte Kaffeeinsatz nicht erfasst worden ist, sondern dass nicht der gesamte Kaffeeinsatz erfasst worden ist.

Nach Ansicht des UFS ist diese Feststellung glaubwürdig, denn bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der pro Kopfverbrauch für Kaffee der Österreicher im Jahr 2002 bei 6,41 kg gelegen ist, liegt der Schluss nahe, dass eben nicht der gesamte Kaffeeinkauf erfasst worden ist. Auffallend ist zudem, dass im Jahr 2000 zum letzten Mal am 15. Mai und am 19. Mai Kaffee eingekauft worden ist und dann erst wieder am 13. Februar 2001. Daran kann auch die Ausführung des Bw im Zuge der mündlichen Verhandlung nichts ändern, in welcher er ausgeführt hat, dass er beim Kaffeeinkauf nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gehandelt und Kaffee dann eingekauft habe, wenn er günstig gewesen sei. Zudem ist Kaffee auch nicht unbegrenzt haltbar, sodass Vorziehkäufe aus diesem Grund nicht möglich sind.

Den Ausführungen, dass die vorgelegten Rezepte für die Herstellung der Pizzas, Toasts und Crepes nicht der Realität entsprechen würden und nur auf einer Annahme der Betriebsprüfung basieren würden, muss entgegengehalten werden, dass im Zuge der Betriebsprüfung eine Anfrage bei der Technischen Untersuchungsanstalt (s. ABg. S 269f) durchgeführt wurde. Diese hat ergeben, dass der gewichtsmäßige Anteil von Schinken bei 92 Gramm und der von Salami zwischen 49,6 und 62,9 Gramm liegt. Ein gewichtsmäßig höherer Anteil der Auflagen würde den Pizzateig nicht "aufgehen" lassen. Im Zuge der Bp wurden die Pizzas mehrmals durchgerechnet und die wichtigsten Auflagen (Käse, Schinken und Tomaten) mit ohnehin 100 Gramm angenommen. Die restlichen Auflagen wurden nach den Angaben des Bw berechnet. Diese Berechnung ergibt einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 341%. Der UFS kann an dieser Methode keine gegen die Denkgesetze verstoßende Vorgangsweise erblicken.

Nach Ansicht des UFS kann den Ausführungen in der Berufung nicht entnommen werden, warum der Rohaufschlag höchstens ca 230%-240% betragen würde, da lediglich ausgeführt wird, dass der ermittelte Rohaufschlag bei Pizzas überhöht erscheint.

Auch die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw, dass lediglich bei den Various und Long Drinks Coca Cola verwendet wird, muss entgegengehalten werden, dass es trotzdem ungewöhnlich ist, dass zwar am 10.11.2001 105 Liter Coca Cola eingekauft worden sind, aber bis zum Jahresende kein Einkauf mehr erfolgt ist. Wenn dies zutreffen würde, würde dies bedeuten, dass der Bw für die restlichen 52 Tage des Jahres an einem Abend nicht mehr als ca 2 Liter Coca Cola hätte verkaufen dürfen. Dies muss seitens des UFS als unglaublich angesehen werden.

Die Wareneinkaufsstruktur bei Kaffee, Rauchwaren, alkoholischen und antialkoholischen Getränken zeigt eklatante Schwankungen, die bezogen auf Vergleichsbetriebe eher ungewöhnlich sind. Der Bw konnte dafür keine glaubwürdige Erklärung geben. Zudem wurde aufgrund der durchgeführten kalkulatorischen Verprobung festgestellt, dass bei den 20% igen Umsätzen mehr erklärt worden ist, als sich aufgrund der Kalkulation durch die Betriebsprüfung ergeben hat, was zu dem Schluss führt, dass nicht gesamte 20% ige Wareneinsatz verbucht worden ist.

Nach Ansicht des UFS besteht im gegenständlichen Fall keine Veranlassung von der Vorgangsweise des Finanzamtes im erstinstanzlichen Verfahren abzuweichen. Wenn der steuerliche Vertreter weiters vorbringt, dass eine Schätzung ein Akt der tatsächlichen Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen zu sein hat, dann übersieht er, dass es zwar Ziel einer Schätzung ist den Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, aber nicht übersehen darf werden, dass auch jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (s. Ritz, BAO Kommentar, § 184 Tz 3).

Nach Ansicht des UFS hat der Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung durchaus schlüssig und glaubwürdig dargelegt, dass insbesondere bei der Kalkulation der 20% igen Umsätzen der kalkulierte Umsatz niedriger als der erklärte Umsatz der 20%igen Erlöse ist. Es ergibt sich daher eine positive Abweichung und zwar

1999	iHv-148.809,00
2000	iHv-45.508,00
2001	iHv-117.948,00

Da der Bw diese positive Abweichung nicht erklären konnte, liegt daher der Schluss nahe, dass nicht der gesamte Wareneinkauf erfasst worden ist. Diese Beträge wurden dann mit dem durchschnittlichen Rohaufschlag der 20% igen Warengruppe zurückgerechnet. Die Differenz zwischen der positiven Abweichung und des zurückgerechneten Betrages ergibt den nicht verbuchten Wareneinsatz, der benötigt wird, um die Differenz zwischen den kalkulierten und den erklärten Erlösen (= positive Abweichung) abzudecken. Zudem hat der Prüfer den nicht verbuchten Wareneinsatz in der Gewinn und Verlustrechnung als Ausgabe berücksichtigt.

Bei den 10%igen Umsätzen wurde die Differenz zwischen den kalkulierten Umsätzen und den erklärten Umsätzen zugerechnet, da die erklärten Umsätze von den kalkulierten Umsätzen in den Jahren 1999: 48%, im Jahr 2000: 37% und im Jahr 2001 10% abweichen.

Nach Ansicht des UFS trägt die Zuschätzung bei den 10%igen sowie die 15% ige Umsatzzuschätzung bei den 20 %igen Umsätzen den in Tz 15 des Bp-Berichtes aufgezählten formellen und materiellen Mängeln Rechnung und ist diese Schätzmethode durchaus geeignet den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Zudem ist dem Begehren des steuerlichen Vertreters hinsichtlich einer Umschichtung in Höhe von S 90.000,-- von den 20%igen Umsätze hin zu den 10%igen Umsätzen seitens der Bp Folge geleistet worden (s. Tz 17 des Bp-Berichtes Zusammenfassung). Diese Nachjustierung macht aber nach Ansicht des UFS deutlich, dass das Rechenwerk des Bw nicht den Vorschriften einer ordnungsgemäßen Buchführung entspricht. Die Schätzungsbefugnis der Bp ist daher zu Recht gegeben.

Auch die im Berufswege vorgelegte Nachkalkulation zeigt gegenüber der im Zuge der Prüfung vorgelegten Erstkalkulation bei einzelnen RAK-Positionen (s. ABg. S 64f) erhebliche Unterschiede wie zB Wein von 6,67 auf 5,50 und Küche von 3 auf 3,20 im Jahr 1999 und zB bei Kaffee und Tee in den Jahren 1999, 2000, und 2001 der bei der ursprünglichen Kalkulation mit einem RAK von 15 berechnet worden ist, während bei der Nachkalkulation in den Jahren 1999 und 2000 ein RAK von 12,5 zur Anwendung gekommen ist. Im Jahr 2001 ist bei der Nachkalkulation sogar ein RAK von 23 ausgewiesen worden.

Diese gegenüber der im Prüfungsverfahren vorgelegten Erstkalkulation abweichend angesetzten RAK Werte sind nicht näher erläutert worden und es kann daher nicht nachvollzogen werden, wie damit die im Bp-Bericht Tz 17 ausführlich dargestellten Abweichungen zwischen den ursprünglichen wie auch im Wege der Nachkalkulation kalkulierten und den erklärten Erlösen widerlegt werden könnten.

Die Schätzungsmethode der Bp ist durchaus schlüssig und nachvollziehbar und entspricht überdies den Denkgesetzen, sodass entgegen der Ansicht des Bw keine Falschberechnungen der Betriebsprüfung vorliegen.

2. Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003 wurde auf Basis des nach der Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 erlassen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde – wie in Pkt. 1 der Berufsentscheidung ausgeführt – abgewiesen und somit ist die Grundlage für die Berechnung der Einkommensteuervorauszahlungen unverändert.

Die Berufung gegen den oa Bescheid ist daher abzuweisen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 28. Oktober 2008