



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt seit 1. Jänner 2004 ein von ihrer Schwiegermutter übernommenes Heurigenbuffet. Die Einkünfte hieraus ermittelt sie durch Einnahmen – Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die für das Jahr 2004 eingereichten Abgabenerklärungen wiesen einen Umsatz von 60.370,03 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 7.547,76 € aus.

Eine bei der Bw durchgeführte, Umsatz- und Einkommensteuer 2004 betreffende Außenprüfung endete mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlags bei den 10 %-igen Buffeterlösen in Höhe von 28.339,54 €.

Unter Tz 1 des Berichts (Bl. 4/Dauerbelege E-Akt) wird die Zuschätzung mit formellen und materiellen Mängeln der Aufzeichnungen (Grundaufzeichnungen, Lösungsaufzeichnungen) begründet. Die Zuschätzung sei über eine Anpassung der Rohaufschläge von 89 % (laut Erklärung) auf 180 % (errechneter Rohaufschlag, der auch in Vergleichsbetrieben festgestellt worden sei und eine Branchenüblichkeit darstelle) erfolgt:

Erlöse 10%

59.085,45

Einkauf:

Lebensmittel	31.299,63	
Brot, Gebäck	1.483,48	
Süßwaren	603,06	
Speiseeis	747,04	
Eigenverbrauch	<u>-2.910,00</u>	31.223,21
RAK:	1,89	
RAK lt. BP:	2,80	
Einsatz x RAK lt. BP:	87.424,99	
abzüglich Erlös lt. Erkl.:	<u>-59.085,45</u>	
Zuschätzung:	28.339,54	

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2004.

2. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung (Bl. 32/2004 E-Akt) wendet die Bw zunächst ein, dass die Außenprüfung die Schätzungsberechtigung wegen der Feststellung, dass die Grundaufzeichnungen zu den Losungen nicht aufbewahrt worden seien, angenommen habe und aus diesem Grund – ohne weitere Mängelfeststellungen – einen Sicherheitszuschlag von rund 48 % (!) des Umsatzes zu Umsatz und Gewinn (d.h. ohne Ansatz zusätzlicher Betriebsausgaben) vorgenommen habe. Der erklärte Gewinn sei dadurch um 375 % (!) gestiegen.

Dabei sei der als ortsüblich angesehene Rohaufschlag eines nicht genannten Vergleichsbetriebes mit 180 % unterstellt und ohne Vornahme weiterer Kalkulationen, ob dieser Rohaufschlag auf den zu prüfenden Betrieb zutreffe, der Sicherheitszuschlag unter Annahme dieses Rohaufschlages angesetzt worden.

Was die Schätzungsberechtigung betreffe, so stehe selbstverständlich außer Zweifel, dass Belege als Grundaufzeichnungen aufzubewahren seien. Allerdings dürfe das Belegprinzip nicht starr gehandhabt werden (Hinweis auf die Ausführungen bei Stoll, S. 1468 und 1488). Die Bw habe den Kassastand täglich durch Rückrechnung und somit auf bestmögliche Weise ermittelt. Die Schmierzetteln stellten für die Abgabenbehörden ohnehin keine taugliche Form der Grundaufzeichnung dar, da weder die Vollständigkeit noch die Richtigkeit dieser Grundaufzeichnungen gesichert seien. Nach Art des Betriebes sei die Führung dieser Aufzeichnungen auch nicht mit vertretbarem Zeitaufwand möglich. Die Schätzungsberechtigung sei damit generell anzuzweifeln.

Selbst wenn die Nichtaufbewahrung der Schmierzettel die formelle Ordnungsmäßigkeit in Zweifel ziehe, müsste dieser Mangel geeignet sein, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Außenprüfung führe dazu lediglich an, dass die Rohaufschläge eines Vergleichsbetriebes höher wären. Dies sei aber nicht sachgerecht. Die steuerliche Vertretung der Bw betreue selbst viele Weinbaubetriebe und Heurigenbuffets in S. Diese erzielten sehr

unterschiedliche Rohaufschläge, abhängig etwa von Speisenangebot und Standort. Viele würden keine höheren Rohaufschläge erzielen als die Bw.

Der Außenprüfung sei eine exakte Kalkulation eines gesamten Aussteckzeitraums vorgelegt worden. Die Außenprüfung habe aber weder diese Kalkulation berücksichtigt noch eine eigene Kalkulation vorgelegt. Das Festhalten an einem standardisierten Rohaufschlag von 180 % ohne eigene Berechnungen sei nicht sachgerecht. Die Einzelkalkulation ausgewählter Speisen sei keine taugliche Kalkulation, da sie Mengen und Zusammensetzung des Speisenangebots komplett vernachlässige.

Die Bw habe als Beweis der richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ein komplettes, willkürlich gewähltes Ausstecken durchkalkuliert, d.h. jeden Bestandteil des Einkaufs, jede Lieferantenrechnung auf den zu erzielenden Umsatz hochgerechnet. Dem Einwand der Außenprüfung, es wären zu wenig Süßspeisen berücksichtigt worden, sei durch eine ergänzende, der Berufung beigelegte Kalkulation (Beilage 1), Rechnung getragen worden. Bei Hochrechnung des Brutto-Wareneinkaufs auf den erzielbaren Brutto-Verkaufserlös des Aussteckens 28. Juni 2004 bis 13. Juli 2004 ergebe sich ein möglicher Erlös von 8.432,50 €, der einem tatsächlich erzielten Erlös von 8.170,00 € gegenüberstehe. Die Differenz bestehe in der Vernichtung verderblicher Lebensmittel und im Schwund. Der Umsatz sei daher richtig erklärt, der Rohaufschlag ebenfalls richtig. Die Bw stehe für alle Anfragen und Erläuterungen zu den umfangreichen Detailaufzeichnungen zu den Kalkulationen zur Verfügung. Der Ansatz eines Rohaufschlags von 180 % ohne Begründung und unter Vernachlässigung der vorgelegten Unterlagen sei nicht sachgerecht und verletze das Parteiengehör.

Es verbleibe somit kein Raum zur Verhängung eines Sicherheitszuschlags, weshalb beantragt werde, die Besteuerungsgrundlagen in der ursprünglich erklärten Höhe festzusetzen.

Ergänzend werde festgehalten, dass der sich aus der Steuererklärung ergebende Rohaufschlag nicht, wie von der Außenprüfung angenommen, 89 %, sondern 105,88 % betrage, da die Außenprüfung Eigenverbrauch, Schwund und Bestandsveränderung nicht berücksichtigt habe (Beilage 2 der Berufung).

3. In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 49/2004 E-Akt) führt der Prüfer aus, dass die Außenprüfung die Grundaufzeichnungen (Losungen) bemängelt (Datum und „runder“ Betrag) sowie einen Rohaufschlag von 89 % festgestellt habe. Dieser Rohaufschlag sei bezweifelt (Erfahrung und Wirtschaftlichkeit) und durch Einzelkalkulation zu entkräften versucht worden. Beim Durcharbeiten der Kalkulation der Bw seien u.a. unlaubwürdige Rezepturen festgestellt worden. Weiters habe die steuerliche Vertretung bewusst darauf verzichtet, Speisen mit hohen Rohaufschlägen (Aufstriche, Suppen und Süßspeisen) in die Kalkulation einzubeziehen. Mit diesem Umstand konfrontiert sei erklärt worden, dass nicht

mitgeteilt worden sei, diese Speisen mitzukalkulieren. Dies bekräftige die Vermutung, dass die Kalkulationen vom Ergebnis (Rohaufschlag) rückgerechnet worden seien.

4. Die Bw reichte zu dieser Stellungnahmen mit Schreiben vom 7. August 2006 (Bl. 52/2004 E-Akt) eine Gegenäußerung ein. Dass die steuerliche Vertretung bei der Kalkulation Speisen mit hohen Rohaufschlägen nicht berücksichtigt und falsche Rezepturen verwendet habe, stimme nicht. Die Rezepturen entstammten teilweise den Angaben der Klienten, teilweise seien sie dem Internet entnommen. Da die gesamten Einkäufe kalkuliert worden seien, habe man auch sämtliche verarbeiteten Rohstoffe verwendet. Bei manchen Rohstoffen (z.B. Topfen) sei die Verwendung nicht sicher, da viele Verwendungsmöglichkeiten bestünden. Dem Einwand des Prüfers folgend seien die Aufstriche nunmehr in die Kalkulation einbezogen worden; die Kalkulation liege bei. Die Süßspeisen seien sehr wohl in der Kalkulation enthalten gewesen, und zwar unter Gebäck. Die Vermutung der Außenprüfung, die Kalkulation wäre vom Ergebnis rückgerechnet worden, sei falsch. Eine Rückrechnung sei technisch nicht möglich, da ja der gesamte Einkauf erfasst werden müsse.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Kalkulation nach bestem Wissen und Gewissen und mit größter Sorgfalt erstellt worden sei, und dass dem keine Kalkulation der Außenprüfung gegenüberstehe. Der Rohaufschlag von 180 % sei, wie die Kalkulation beweise, nicht glaubwürdig.

Aus der Gesamtkalkulation des Aussteckzeitraums 28. Juni 2004 bis 13. Juli 2004 ergebe sich nunmehr ein aus dem Wareneinkauf hochgerechneter zu erzielender Erlös von 8.677,50 €. Dies entspreche einem Rohaufschlag von rund 92,27 % (ohne Berücksichtigung von Schwund und Eigenverbrauch, daher vergleichbar mit dem sich aus der Steuererklärung ergebenden Rohaufschlag von 89 %). Der erklärte Erlös für den kalkulierten Aussteckzeitraum betrage 8.170,00 € und weiche daher vom erzielbaren Erlös von 507,50 € ab. Dies sei einerseits auf den bei der Kalkulation nicht berücksichtigten Schwund und Eigenverbrauch, andererseits auf die Vorratsbewirtschaftung, die auf Grund der nicht erfassbaren Inventurveränderung nicht kalkulierbar sei, zurückzuführen. Selbstverständlich bedeute die Abweichung nicht, dass nicht sämtliche Erlöse des Aussteckzeitraums erklärt worden seien. Aus der Kalkulation ergebe sich die Richtigkeit der erklärten Erlöse. Die Schätzung des Rohaufschlags mit 180 % entspreche nicht den Verhältnissen des Betriebes.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

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

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO (in der im Berufungsjahr anzuwendenden Fassung) sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die Außenprüfung begründet die Schätzungsberechtigung unter Tz 1 des über das Ergebnis der Prüfung erstellten Berichts damit, dass die Grundaufzeichnungen bzw. Lösungsaufzeichnungen mangelhaft seien.

Die Bw trägt dazu in der Berufung vor, dass die Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen zu den Losungen nicht zur Schätzung berechtige; sie habe den Kassastand durch tägliche Rückrechnung ermittelt; Schmierzettel seien ohnehin keine taugliche Form der Grundaufzeichnung.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw nicht auf, dass sie der in § 131 Abs. 1 Z 2 BAO normierten Verpflichtung zur täglichen Festhaltung der Bareinnahmen entsprochen hätte. Das Fehlen originärer Lösungsaufzeichnungen bestreitet die Bw letztlich nicht. Dem Einwand der Bw, „Schmierzettel“ stellten für die Abgabenbehörden keine taugliche Form der Grundaufzeichnung dar, ist entgegenzuhalten, dass die Aufbewahrung solcher Aufzeichnungen der Erhaltung zeitnah hergestellter Belege dient; Schmierzettel, auf denen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden, kommt der Charakter von gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtigen Belegen zu, welche im Sinne dieser Gesetzesstelle die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen und für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sind. Allein die Tatsache, dass solche Schmierzettel nicht aufbewahrt werden, begründet die Schätzungsbefugnis (vgl. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214).

Der Einwand, die Bw habe den Kassastand täglich durch Rückrechnung und damit bestmöglich ermittelt, überzeugt nicht, würde eine Lösungsermittlung mittels Kassasturzes doch zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes bedürfen; das

Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen zur Schätzung berechtigenden Aufzeichnungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/15/0113). Die im Arbeitsbogen der Außenprüfung einliegenden Blätter mit den Tageslosungen der einzelnen Aussteckzeiträume des Jahres 2004 (Bl. 24, 28, 30, 32, 34, 36) enthalten jeweils nur das Datum und daneben den Betrag der Tageslosung in einer Summe. Wie diese Losungen zustande gekommen sind, kann aber in keiner Weise nachvollzogen werden.

Bei einem Betrieb wie jenem der Bw, bei dem die Umsätze so gut wie ausschließlich als Barverkäufe getätigt werden, kommt der Kasse besondere Bedeutung zu. Aufzeichnungen über den Kassastand bzw. über die täglichen Bareinnahmen sind die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze. Mangels Aufbewahrung solcher Aufzeichnungen hat die Bw diese Kontrollmöglichkeit genommen. Dieser formelle Mangel der Nichtvorlage bzw. Vernichtung von Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen ist derart gravierend, dass er geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. auch VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072), weshalb im Sinne der zitierten Judikatur schon aus diesem Grund die Berechtigung bzw. Verpflichtung zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen besteht.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme verweist der Prüfer zudem auf „runder Betrag“ als Mangel. Dazu ist aus den erwähnten Blättern mit den Tageslosungen Folgendes festzustellen:

Die einzelnen Tageslosungen stellen durchwegs runde Eurobeträge, mehr als die Hälfte der Tageslosungen jeweils auf 10 Euro (bzw. ein Vielfaches davon) gerundete Beträge dar; so kommen etwa im Aussteckzeitraum 12. März bis 28. März (Bl. 24 Arbeitsbogen) ebenso wie in dem der Kalkulation der Bw zu Grunde liegenden Zeitraum 28. Juni bis 13. Juli (Bl. 30 Arbeitsbogen) ausschließlich auf 10 Euro gerundete Beträge vor. Für den Aussteckzeitraum 28. Juni bis 13. Juli sieht die Losungsaufzeichnung folgendermaßen aus:

Sa	28.6.	€	540	.-
So	29.6.	€	550	.-
Mo	30.6.	€	410	.-
Di	1.7.	€	440	.-
Mi	2.7.	€	480	.-
Do	3.7.	€	510	.-
Fr	4.7.	€	530	.-
Sa	5.7.	€	570	.-
So	6.7.	€	540	.-
Mo	7.7.	€	430	.-
Di	8.7.	€	450	.-
Mi	9.7.	€	510	.-
Do	10.7.	€	540	.-
Fr	11.7.	€	550	.-
Sa	12.7.	€	580	.-
So	13.7.	€	540	.-
		€	8.170	.-

Nun mag es zwar gelegentlich der Fall sein, dass die Tageslosung exakt einen runden Eurobetrag ausmacht. Bereits die Tatsache, dass in keinem der Aussteckzeiträume des Berufungsjahres eine auf Cent endende Tageslosung vorkommt, ist angesichts der von der Bw laut Speisekarte verrechneten Preise von beispielsweise 5,10 €, 6,20 € oder 4,70 € ungewöhnlich. Dass die Tageslosungen aber in der vorliegenden Häufigkeit, etwa im Aussteckzeitraum 28. Juni bis 13. Juli durchwegs und damit 16x hintereinander, auf runde 10 Euro enden, kann nicht mehr als realitätsnah bezeichnet werden. Die stets auf 10 Euro gerundeten Tageslosungen berechtigen vielmehr zu der Annahme, dass die einzelnen Einnahmen nicht ordnungsgemäß erfasst wurden (vgl. VwGH 20.10.1999, 93/13/0063 betreffend stets auf 100,00 S gerundete Tageslosungen), ein Umstand, der einen weiteren zur Schätzung berechtigenden – materiellen – Mangel der Aufzeichnungen darstellt.

Auffallend ist ferner, dass der Lösungsbetrag von 540,00 € in dem sechzehntägigen Aussteckzeitraum gleich 4x vorkommt, ein Umstand, der ebenfalls den Verdacht nahe legt, dass die erklärten Tageslosungen nicht mit den Tatsachen im Einklang stehen und daher materiell unrichtig sind.

Wegen der Art der aufgezeigten Mängel können die Aufzeichnungen der Bw nicht als zuverlässige Grundlage für die Besteuerung dienen, weshalb im Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen geboten ist.

Die von der Bw angestellten Kalkulationen des Aussteckzeitraums 28. Juni bis 13. Juli 2004 vermögen zum einen die zur Schätzung Anlass gebenden Mängel nicht zu beseitigen, zum anderen sind diese Kalkulationen aus den im Folgenden darzulegenden Gründen auch nicht geeignet, die Richtigkeit der für diesen Zeitraum erklärten Einnahmen unter Beweis zu stellen.

Den von der Bw vorgelegten drei Kalkulationen – die erste während der Außenprüfung (1. Kalkulation; Bl. 59 Arbeitsbogen), die zweite mit der Berufung (Kalkulation lt. Berufung; Bl. 36/2004 E-Akt) und die dritte mit der Gegenäußerung (Kalkulation lt. Gegenäußerung; Bl. 54/2004 E-Akt) – mangelt es bereits insofern an einer schlüssigen und glaubwürdigen Ermittlung der Ergebnisse des kalkulierten Aussteckzeitraums, als sie zu unterschiedlichen Rohaufschlägen, unterschiedlichen Einnahmen und einer unterschiedlichen Darstellung des Wareneinsatzes führen. Die Zusammenfassungen der Kalkulationen (jeweils auf deren Seite 6) sehen folgendermaßen aus:

	<i>1. Kalkulation</i>		<i>lt. Berufung</i>		<i>lt. Gegenäußerung</i>	
	<i>WEK</i>	<i>Verkauf</i>	<i>WEK</i>	<i>Verkauf</i>	<i>WEK</i>	<i>Verkauf</i>
Geflügel	797,94	2.067,06	957,09	2.067,06	957,09	2.067,06
Fleisch	887,67	2.728,78	1.154,41	2.728,78	1.250,58	2.728,78
Wurst	343,66	718,80	343,66	718,80	343,66	718,80
Fisch	41,74	82,50	41,74	82,50	41,74	82,50
Käse	338,33	644,91	338,33	644,91	338,33	644,91

Gebäck	355,89	652,05	355,89	652,05	355,89	652,05
Kartoffelsalat	57,00	200,00	55,25	200,00	55,25	200,00
Schwarzwurzel.	118,42	240,00	118,42	240,00	118,42	240,00
Roter Rübens.	8,85	60,00	8,85	60,00	10,86	60,00
Maissalat	84,40	400,00	84,40	400,00	84,40	400,00
Eis	94,34	218,90	94,34	218,90	175,26	218,90
Palatschinken			55,50	145,00	55,50	145,00
100 gek. Eier			15,00	45,00	15,00	45,00
Mikado	22,95	30,00	22,95	30,00	22,95	30,00
kleine Soletti	15,05	27,00	15,05	27,00	15,05	27,00
Haseln./Mandel	32,70	100,00	32,70	100,00	32,70	100,00
Saures (Essig, Öl)	33,52		33,52		33,52	
Sonst. (Gerv., Pizzak)	154,90					
Milch, Butter, Obers	132,09		76,59			
Diverse Aufstriche					61,68	245,00
Schlagob. f. Saucen					59,71	
Rest Eier	80,77					
10 kg Zwiebel	10,00					
Vanilleeis	14,88					
24 Liter Öl	43,08					
20 Liter Essig	16,58		16,58		16,58	
2x10 kg Brösel	18,00					
Zutaten f. Fleischsp.	241,24					
Zutaten f. Fleischsp.	96,17					
Gurkerl			11,07	20,00	11,07	20,00
Salzgurken			3,65	22,50	3,65	22,50
Pfefferoni			26,97	30,00	26,97	30,00
Kappern					28,92	
Zitronen, Salat					67,62	
Preiselbeeren					82,17	
Gemüsemais					117,15	
Thunfisch					57,35	
Olivöl					74,13	
Kaffee, Tee					92,90	
Pfeiffer					521,80	
Pizzakäse					189,94	
	4.040,17	8.170,00	3.861,96	8.432,50		
Bestand, Eigenverbr.	1.277,68					
Schwund			797,68			
Eigenverbrauch			602,71			
<i>WEK lt. E/A Re 04</i>	<i>5.317,84</i>		<i>5.317,84</i>		<i>5.317,84</i>	
Kaffee, Tee-Privat					-92,90	
Pizzakäse Privat					-189,94	
Pfeiffer Vorrat gek.					-521,80	
					4.513,20	8.677,50
Rohaufschlag		102,22%		118,35%		92,27%

Die Bw hat die Einnahmen des Heurigenbuffets, laut dem oben dargestellten Lösungsblatt (Bl. 30 Arbeitsbogen), im Aussteckzeitraum 28. Juni bis 13. Juli 2004 mit 8.170,00 € erklärt. In der 1. Kalkulation hat die Bw zum Beweis der Richtigkeit dieses Betrages bei einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 102,22 % auf den in der Kalkulation ausgewiesenen Wareneinkauf genau diesen Betrag als Erlös errechnet (die Kalkulation lt. Berufung und die

Kalkulation lt. Gegenäußerung unterscheiden sich einnahmenseitig von dieser Kalkulation nur dadurch, dass sie Verkäufe weiterer Speisen enthalten).

Nun ist das auf dem sechzehn Tage umfassenden Lösungsblatt dargestellte Ereignis von durchgehend auf runde 10 Eurobeträge endenden Tageslosungen, ebenso das viermalige Auftreten des Lösungsbetrages von 540,00 €, derart unwahrscheinlich, dass bereits dieser Umstand die Richtigkeit eines Kalkulationsergebnisses, das exakt auf den gleichen Betrag als Einnahme dieses Zeitraums lautet, ausschließt. Dass sich damit der Eindruck einer vom Ergebnis rückgerechneten Kalkulation aufdrängt, liegt auf der Hand. Verstärkt wird dieser Eindruck dadurch, dass in der exakt auf den ausgewiesenen Lösungsbetrag von 8.170,00 € lautenden 1. Kalkulation Speisen, nämlich Palatschinken, gekochte Eier, Gurkerl, Pfefferoni und Aufstriche (diese Speisen hat die Bw erst in die Kalkulationen lt. Berufung und lt. Gegenäußerung einbezogen), gefehlt haben.

Dem entsprechend entfernt sich das kalkulierte Ergebnis immer mehr vom erklärten Ergebnis. So weicht die um Palatschinken, gekochte Eier, Gurkerl und Pfefferoni ergänzte Kalkulation lt. Berufung um 262,50 €, die zusätzlich um Aufstriche ergänzte Kalkulation lt. Gegenäußerung um 507,50 € von den erklärten Einnahmen ab. Die Bw zeigt damit selbst Differenzen auf, die – insbesondere vor dem Hintergrund des Fehlens jeglicher Grundaufzeichnungen über die Tageslosungen - zu Zweifeln an der Richtigkeit der für den kalkulierten Aussteckzeitraum erklärten Einnahmen Anlass geben.

In Bezug auf den kalkulierten Wareneinsatz fällt zunächst auf, dass in der Kalkulation lt. Berufung der errechnete Wareneinsatz von 3.861,96 € geringer ist als jener in der 1. Kalkulation von 4.040,17 € (Differenz: 178,21 €). Da in die Kalkulation lt. Berufung mehr Speisen einbezogen wurden, wäre wohl eher auch ein Anstieg des Wareneinsatzes zu erwarten gewesen.

Scheidet man in der Kalkulation lt. Berufung den Einsatz für die erstmals kalkulierten Speisen aus ($55,50 + 15 + 11,07 + 3,65 + 26,97 = 112,19$), so beträgt die Differenz zwischen dem in der 1. Kalkulation und in der Kalkulation lt. Berufung enthaltenen Wareneinsatz sogar 290,40 € ($= 178,21 + 112,19$). Die Differenz beruht, wie aus der obigen Tabelle zu ersehen ist, im Wesentlichen auf den Positionen „Sonstiges (Gervais, Pizzak)“, „Milch, Butter, Obers“, „Rest Eier“ und „Vanilleeis“. Warum es zu diesen Verminderungen des Wareneinsatzes gekommen ist bzw. warum diese Positionen für die Kalkulation lt. Berufung nicht mehr maßgeblich wären, ist unerklärlich. Zur Kalkulation der Palatschinken kann sich die Differenz bei der Milch im Übrigen nicht verschoben haben, weil diese Kalkulation Milch als Zutat für Palatschinken gar nicht enthält (Seite 5 der Kalkulation lt. Berufung).

Der Umstand, dass die als Unterschied zwischen dem kalkulierten Wareneinsatz und dem Wareneinkauf lt. Einnahmen- Ausgabenrechnung angeführten Positionen (1. Kalkulation: Bestand, Eigenverbrauch in Höhe von 1.277,68 €; Kalkulation lt. Berufung: Schwund, Eigenverbrauch in Höhe von insgesamt 1.400,39 €) um rund 120,00 € angestiegen sind, vermag zum einen diese Differenz nur zum Teil zu erklären, zum anderen weist auch dieser Anstieg – wären die Kalkulationen stimmig, dürften sich Schwund und Eigenverbrauch nicht von einer Kalkulation zur nächsten verändern - auf ein willkürliches Gestalten der den Kalkulationen zu Grunde liegenden Positionen hin.

Diese Abweichungen sprechen jedenfalls schon für sich gegen die Schlüssigkeit der Kalkulationen.

Abgesehen von der ziffernmäßigen Abweichung werden die Differenzen zwischen dem Wareneinkauf laut Einnahmen- Ausgabenrechnung und jenem laut Kalkulationen auch mit unterschiedlichen Ursachen erklärt, und zwar in der 1. Kalkulation mit Bestand und Eigenverbrauch, in der Kalkulation lt. Berufung mit Schwund und Eigenverbrauch, während die Kalkulation lt. Gegenäußerung diese Positionen überhaupt nicht nennt. Die Bw verweist in der Gegenäußerung lediglich darauf, dass die Differenz von 507,50 € auf die nicht berücksichtigten Positionen Schwund, Eigenverbrauch und nicht erfassbare Inventurveränderung zurückzuführen sei, ohne konkrete Zahlen anzugeben.

Ferner passt die Behauptung, von dem in der Kalkulation lt. Gegenäußerung errechneten Wareneinsatz von 4.513,20 € wären noch Schwund und Eigenverbrauch abzuziehen, nicht stimmig zu den in den beiden ersten Kalkulationen enthaltenen Zahlen. Der Betrag von 4.513,20 € ergibt sich aus dem um bestimmte, genau bezeichnete Privat- und Vorratseinkäufe verminderten gesamten Wareneinkauf (siehe die obige Tabelle mit der zusammengefassten Darstellung der Kalkulationen). Wenn nun von diesem Wareneinkauf noch Schwund und Eigenverbrauch auszuscheiden wären, so würde das bedeuten, dass, um einige Positionen beispielhaft anzuführen, der bei Geflügel genannte Betrag von 957,09 €, der bei Wurst genannte Betrag von 343,66 €, der bei Käse genannte Betrag von 338,33 € oder der bei Gebäck genannte Betrag von 355,89 € noch um Schwund und Eigenverbrauch zu vermindern wären, um zu den tatsächlich beim Verkauf eingesetzten Waren zu gelangen. Dieselben Beträge nennt jedoch auch die Kalkulation lt. Berufung. Dort sind diese Beträge, wie der oben dargestellten Zusammenfassung der Kalkulationen zu entnehmen ist, allerdings bereits um Schwund und Eigenverbrauch vermindert, da diese Positionen gesondert zur Erklärung der Differenz zwischen dem kalkulierten Wareneinsatz und dem Wareneinkauf angeführt werden (siehe auch Seite 6 der Kalkulation lt. Berufung; Bl. 41/2004 E-Akt). Damit verbleibt aber das unschlüssige Ergebnis, dass ein und derselbe Betrag in der einen Kalkulation als Betrag nach

Abzug von Schwund und Eigenverbrauch und in der anderen als Betrag vor Abzug dieser Positionen dargestellt wird.

Die Differenz zwischen dem Wareneinsatz lt. Berufung von 3.861,96 € und jenem lt. Gegenäußerung von 4.513,20 € besteht im Wesentlichen darin, dass erstmals, von den ersten beiden Kalkulationen abweichend, Speisen (Kappern, usw.) im Betrag von insgesamt 427,34 € aufgenommen werden, die als kostenlose Beigaben verabreicht worden wären. Ebenfalls erstmals enthalten sind der Einkauf von Aufstrichen mit 61,68 € und der Einkauf von Schlagobers für Saucen mit 59,71 €. Unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Einkäufe verbleibt zwischen dem Wareneinsatz lt. Berufung und jenem lt. Gegenäußerung eine Differenz von rd. 100,00 € ($=4.513,20-427,34-61,68-59,71-3.861,96$). Da Schwund und Eigenverbrauch in der Kalkulation lt. Berufung mit insgesamt 1.400,39 € angesetzt wurden, die Differenz von 100,00 € daher nicht mit Eigenverbrauch und Schwund erklärt werden kann, ergibt sich auch daraus, dass die in der Kalkulation lt. Berufung und in der Kalkulation lt. Gegenäußerung genannten Wareneinsatzziffern nicht stimmig zueinander passen, würde es sich doch nach Darstellung der Bw bei den annähernd gleich hohen Beträgen im einen Fall um solche nach Abzug von Schwund und Eigenverbrauch und im anderen Fall um solche vor Abzug dieser Positionen handeln.

Diese Unstimmigkeiten zwischen der Kalkulation lt. Berufung und der Kalkulation lt. Gegenäußerung verstärken den Eindruck, dass die Kalkulationen nicht ein wirklichkeitsnahes Ergebnis widerspiegeln, sondern jeweils auf ein bestimmtes Ergebnis hingerechnet wurden.

In Bezug auf den in der Kalkulation lt. Berufung enthaltenen Schwund von 797,68 € ist überdies zu bemerken, dass dessen Höhe (15 %) nicht nur bereits an sich wenig glaubwürdig erscheint, sondern dass dieser Betrag damit, dass die Bw auf Beilage 2 der Berufung (Bl. 42/2004 E-Akt) für das ganze Jahr 2004 nur einen Schwund in Höhe von 670,00 € nennt, nicht in Einklang zu bringen ist.

Der in Beilage 2 der Berufung weiters – zur Untermauerung der Behauptung, dass der sich aus der Steuererklärung ergebende Rohaufschlag nicht, wie von der Außenprüfung angenommen, 89 %, sondern 105,88 % betragen habe - angeführte Bestand zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 2.030,00 € kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Die Berechnung in Beilage 2 lautet verkürzt folgendermaßen:

Wareneinsatz	34.308,67
-Eigenverbrauch	-2.910,00
-Schwund	-670,00
-Bestand 31.12.2004	-2.030,00
Wareneinsatz	28.698,67
Erlöse	59.085,45

Rohaufschlag 105,88%

Die Bw hatte im Jahr 2004 letztmals am 5. Dezember 2004 (Aussteckzeitraum 20. November 2004 bis 5. Dezember 2004; Bl. 36 Arbeitsbogen) ausgesteckt. Laut der im Arbeitsbogen einliegenden Auflistung der Eingangsrechnungen (Bl. 37 Arbeitsbogen) datiert der letzte Einkauf des Jahres 2004 vom 4. Dezember 2004. Insgesamt wurden vom 17. November bis 4. Dezember 2004 Waren im Betrag von rund 4.000,00 € eingekauft. Da zum einen davon auszugehen ist, dass die Bw den Großteil dieser Waren im Aussteckzeitraum 20. November bis 5. Dezember verbraucht hat, zum anderen auch nicht wahrscheinlich ist, dass die Bw die weitgehend verderblichen und daher rasch zu verbrauchenden Produkte auf Vorrat für das nächste Ausstecken, das am 22. Jänner 2005 begonnen hat und für das wiederum (neue) Einkäufe getätigt wurden (Bl. 38 und 39 Arbeitsbogen), gekauft hätte, ist es unglaublich, dass am 31. Dezember 2004 noch ein Bestand in Höhe von 2.030,00 € der im Jahr 2004 gekauften Produkte vorhanden gewesen wäre. Es ist auch nicht einsichtig, wie die Bw den Bestand genau mit 2.030,00 € angeben konnte, erklärt sie doch in ihrer Gegenäußerung selbst, dass die Inventurveränderung nicht erfassbar und die Vorratsbewirtschaftung daher nicht kalkulierbar sei.

Den Kalkulationen fehlt es weiters an einer Darstellung der den kalkulierten Ergebnissen zu Grunde liegenden Rezepturen. So kann nicht nachvollzogen werden, wie viel Portionen pro kg den für Geflügelfleisch errechneten Einnahmen zu Grunde liegen. Ein Nachrechnen an Hand üblicher Portionen zeigt außerdem höhere Einnahmen und Rohaufschläge als in den Kalkulationen der Bw.

Geht man bei Hühnerbrust, Hühnerleber, Putenschnitzel und Putenbrust von 20 dag pro Portion aus – dass es sich dabei um einen realistischen, der Lebenserfahrung entsprechenden Wert handelt, kann anhand verschiedener Kochrezepte festgestellt werden (vgl. z.B.: <http://cremefine.bgcc.at/rezept/HuehnerbrustinAlufoliemitPilzenundThymian>: 15 dag pro Portion für Hühnerbrustfilet; <http://www.koch-idee.at/Rezept-462-Putenschnitzel.html>: 15 dag pro Portion für Putenschnitzel; <http://www.knorr.co.at/SelectMenu.wa?seIDM=RecipeDetail&seRecipe=38>: ca 15 dag pro Portion für gebackene Hühnerleber; <http://www.knorr.co.at/SelectMenu.wa?seIDM=RecipeDetail&seRecipe=1130>: 15 dag pro Portion für Hühnerschnitzel) - so können pro kg 5 Portionen zubereitet werden, was bei den von der Bw angegebenen Mengen und Preisen zu folgender Kalkulation führt:

	<i>EK kg</i>	<i>Preis /kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port(kg)</i>	<i>VK ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Hühnerkeulen	79,35	3,30	261,86	288,04		10,40	825,24	186,50%	2,87
Hühnerbrust	28,70	5,90	169,33	186,26	5	6,50	932,75	400,77%	5,01
Hühnerleber	13,90	3,70	51,43	56,57	5	4,40	305,80	440,54%	5,41
Putenschnitzel	24,90	6,90	171,81	188,99	5	4,40	547,80	189,86%	2,90
Brathühner	1,20	3,00	3,60	3,96		6,50	23,40	490,91%	5,91

Putenbrust	1,90	5,70	10,83	11,91	5	6,50	61,75	418,34%	5,18
Zutaten				221,35					
				957,09			2.696,74	181,76%	2,82

Damit ergibt sich mit 181,76 % (2,8) ein Rohaufschlag, der mehr als doppelt so hoch ist wie jener, den die Bw etwa in der Kalkulation lt. Berufung errechnet hat (Seite 1 der Kalkulation; Bl. 36 Arbeitsbogen), was darauf schließen lässt, dass die Bw unrealistische Portionsgrößen unterstellt hat.

Für Surschnitzel hat die Bw, ebenfalls ohne Angabe der Portionen, in der Kalkulation lt. Berufung einen Rohaufschlag von 148,17 % errechnet. Ausgehend von 15-20 dag pro Portion (vgl. http://rezepte.nit.at/rezepte/surschnitzel_weisswein.html) können zumindest 5 Portionen pro kg zubereitet werden (Preis pro Portion lt. Speisekarte 5,10 €; Bl. 6 Arbeitsbogen), woraus sich ein Rohaufschlag von 221,97 % ergibt:

	EK kg	Preis/ kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Surschnitzel	30,35	7,20	218,52	240,37	5	5,10	773,93	221,97%	3,22

Nicht nachvollziehbar sind die bei Schulterscherzel genannten 1,5 kg für 4 Portionen (das wären rund 37 dag pro Portion). Rechnet man mit einer üblichen Portionierung von rd. 25 dag pro kg (=4 Portionen; vgl. http://www.cuisine.at/rezept_0737004_schulterscherzel_mit_karotten_selleriegemuese.php; <http://www.knorr.co.at/SelectMenu.wa?seIDM=RecipeDetail&seRecipe=455>), so ergibt sich anstelle des von der Bw errechneten Rohaufschlags von 171,08 % ein Rohaufschlag von 326,14 %:

	EK kg	Preis/ kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Schulterscherzel	7,86	6,40	50,30	55,33	4	7,50	235,80	326,14%	4,26

Unrealistisch ist ferner die in der Kalkulation bei Beef Tatare genannte Portionsgröße von 30 dag. Legt man der Kalkulation ein übliches Rezept zu Grunde (vgl. http://www.cuisine.at/rezept_0641342_beef_tatar.php; <http://www.thea.at/index.php?rid=4635>, wo eine Portion mit 125-150 g, d.s. 6-8 Portionen pro kg, angegeben ist), so ergibt sich bereits bei Ansatz von nur 5 Portionen pro kg ein Rohaufschlag von rund 286 % (statt rund 155 %):

	EK kg	Preis/ /kg	EK netto	EK brutto	Port /kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Beef Tartare	4,23	7,30	30,88	33,97	5	6,20	131,13	286,05%	3,86

Ebenfalls keiner glaubwürdigen Portionierung entspricht es, wenn die Bw Beiried mit 4 Portionen pro kg, d.s. 25 dag pro Portion, kalkuliert. Üblich sind bei Beiried 15 dag pro Portion (vgl. <http://www.thea.at/index.php?rid=5459>); bereits bei Ansatz von 5 Portionen und des aus der Berechnung der Bw ermittelbaren Verkaufspreises von 6,90 € gelangt man zu einem Rohaufschlag von rund 118 % anstelle des von der Bw errechneten von rund 74 %:

	EK kg	Preis /kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Beiried	2,3	14,38	33,07	36,38	5	6,90	79,35	118,11%	2,18

Rindschnitzel hat die Bw mit 4 Portionen pro kg (=25 dag) kalkuliert. Für Rindschnitzel gibt es aber Rezepte mit zumindest 5 Portionen pro kg (z.B. <http://www.thea.at/index.php?rid=5349> mit 15 dag pro Portion; <http://www.kochengenienessen.at/rezepte-zum-kochen/hauptspeisen/rindsschnitzel/rindsschnitzel-zutaten.html> mit ca. 18 dag pro Portion), woraus sich ein Rohaufschlag von rund 375 % (statt 280 %) errechnen lässt:

	<i>EK kg</i>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Rindschnitzel		4,20	6,60	27,72	30,49	5,00	6,90	144,90	375,21%	4,75

Auch die bei Roastbeef unterstellten 4 Portionen pro kg (=25 dag pro Portion) überschreiten das übliche Ausmaß. Realistischer ist es auch hier, eine Portion mit ca. 20 dag pro kg anzunehmen (vgl. <http://www.kochecke.at/kochrezept-roastbeef.html>; http://www.cuisine.at/rezept_0629135_roastbeef_niedertemperatur.php), wodurch sich anstelle des von der Bw ermittelten Rohaufschlags von 92,54 % ein solcher von 141,26 % ergibt:

	<i>EK kg</i>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Roastbeef		4,11	13,00	53,43	58,77	5	6,90	141,80	141,26%	2,41

Der gesamte Rohaufschlag von Fleisch erhöht sich allein durch diese Veränderungen von rund 136 % (Kalkulation lt. Berufung) auf rund 167 %:

	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Zutaten</i>	<i>WEK gesamt</i>	<i>VK gesamt</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Surkarreschn.	30,35	7,20	218,52	240,37	9,11	249,48	773,93	210,21%	3,10
Karree m.									
Schwarte	24,63	4,50	110,84	121,92		121,92	421,48	245,71%	3,46
Bauchfleisch	29,56	4,00	118,24	130,06		130,06	591,20	354,55%	4,55
Faschiertes	14,09	4,00	56,36	62,00		62,00	126,00	103,24%	2,03
Schulterscherzel	7,86	6,40	50,30	55,33		55,33	235,80	326,14%	4,26
Spare Ribs	10,09	4,30	43,39	47,73		47,73	130,00	172,39%	2,72
Rostbraten	2,67	10,55	28,17	30,99		30,99	165,60	434,45%	5,34
Beef Tartare	4,23	7,30	30,88	33,97		33,97	131,13	286,05%	3,86
Rindschnitzel	4,20	6,60	27,72	30,49		30,49	144,90	375,21%	4,75
Roastbeef	4,11	13,00	53,43	58,77		58,77	141,80	141,26%	2,41
Beiried	2,30	14,38	33,07	36,38		36,38	79,35	118,11%	2,18
Rindslungenbraten	2,82	9,85	27,78	30,55		30,55	146,00	377,83%	4,78
2x10 kg Brösel					18,00	18,00			
50 Eier					7,50	7,50			
Zutaten					241,24	241,24			

1.154,41 3.087,18 167,42% 2,67

Die Häufigkeit, mit der in den Kalkulationen der Bw Portionierungen unterstellt wurden, die den Rahmen einer üblichen Portionsgröße überschreiten, fällt auf und gibt ebenfalls Grund zu der Annahme, dass die Kalkulationen nicht die wahren Verhältnisse widerspiegeln, sondern einzig darauf gerichtet sind, einen Rohaufschlag auszuweisen, der den aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung ersichtlichen Verhältnissen nahe kommt. Die von der Bw kalkulierten Verkaufspreise sind daher ebenfalls nicht glaubwürdig.

Auf Grund der aufgezeigten Unstimmigkeiten sind die von der Bw vorgelegten Kalkulationen weder geeignet, das Bestehen der Schätzungsberechtigung zu entkräften, noch sind diese

offensichtlich auf ein bestimmtes Ergebnis ausgerichteten Kalkulationen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geeignet.

2. Die Außenprüfung hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung Sicherheitszuschläge verhängt. Sie hat dabei die Höhe der Sicherheitszuschläge an jenem Rohaufschlag orientiert, den sie im Wege einer Einzelkalkulation der von der Bw in ihrem Heurigenbuffet verkauften Waren mit 180 % als durchschnittlichen Wert ermittelt hat (Bl. 103 Arbeitsbogen). Der auf diese Weise ermittelte Sicherheitszuschlag beträgt rund 48 % der erklärten Einnahmen. Der unabhängige Finanzsenat sieht aus den im Folgenden darzulegenden Gründen keinen Anlass, von dieser Schätzung abzugehen.

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört dabei zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/13/0084).

Da im vorliegenden Fall die Richtigkeit der aufgezeichneten Tageslosungen in keiner Weise nachzuvollziehen ist, ist zur Abdeckung der auf Grund dieses Mangels zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen die Verhängung eines Sicherheitszuschlags am ehesten geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Zur Höhe des Sicherheitszuschlags trägt die Bw lediglich vor, dass die Außenprüfung ohne weitere Mängelfeststellungen einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 48 % des Umsatzes verhängt habe bzw. der erklärte Gewinn dadurch um 375 % gestiegen sei.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass angesichts der von der Außenprüfung festgestellten, zur Schätzung berechtigenden Mängel in der Aufzeichnung der täglichen Einnahmen davon, dass die Schätzung ohne weitere Mängelfeststellungen durchgeführt worden sei, keine Rede sein kann. Weiters kann nach der Lage des Falles – vollständige Unterlassung nachvollziehbarer Aufschreibungen über die täglichen Losungen, Auftreten einer Vielzahl von auf 10 Euro gerundeten Tageslosungen, mehrmaliges Vorkommen des gleichen Losungsbetrages innerhalb eines kurzen Zeitraums, Unschlüssigkeit der von der Bw angestellten Kalkulationen – auch ein Sicherheitszuschlag von rund der Hälfte der erklärten Einnahmen nicht als überhöht erkannt werden.

Im Übrigen können weder aus den allgemein gehaltenen Einwendungen der Bw noch aus den unschlüssigen und unglaubwürdigen Kalkulationen verlässliche Folgerungen in Bezug auf eine den tatsächlichen Gegebenheiten eher gerecht werdende Höhe eines Sicherheitszuschlags gezogen werden. Der Einwand, die Mandanten der steuerlichen Vertretung der Bw würden

unterschiedliche, viele keine höheren Rohaufschläge als die Bw erzielen, ist ebenfalls allgemein gehalten, die Berufung nennt nicht einmal konkrete Zahlen.

Zudem findet ein – von der Außenprüfung auch als brachenüblich festgestellter – Rohaufschlagsatz von 180 % - wie schon die von der Außenprüfung vorgenommene Einzelkalkulation zeigt - auch in den im Betrieb der Bw feststellbaren Verhältnissen Deckung. Wie oben ausgeführt, kann beim Geflügel unter Ansatz üblicher Portionen ein Rohaufschlagssatz von rund 182 % errechnet werden. Die Überprüfung der Fleischkalkulation zeigt, dass sich schon bei Anpassung einzelner Speisen an eine übliche Portionierung der durchschnittliche Rohaufschlag auf rund 167 % erhöht. Der daraus für die beiden Positionen errechenbare durchschnittliche Rohaufschlag liegt mit rund 174 % im Bereich des für die Bemessung des Sicherheitszuschlags herangezogenen Satzes von 180 %:

<i>WEK</i>	<i>Verkauf</i>	<i>Rohaufschlag</i>	
957,09	2.696,74	2,82	
1.154,41	3.087,18	2,67	
2.111,50	5.783,92	173,92%	2,74

Da es sich bei Fleisch und Geflügel um das mengenmäßig größte Speisenangebot der Bw handelt, außerdem die Verkaufspreise für diese Speisen, im Gegensatz zu jenen für Wurst, Käse oder Gebäck, aus der Speisekarte (Bl. 6 Arbeitsbogen) nachzuvollziehen sind, bietet der durchschnittliche Rohaufschlag für diese beiden Produkte einen hinreichenden Anhaltspunkt für die Bemessung eines Sicherheitszuschlags.

Ferner lassen bereits die von der Bw angestellten Kalkulationen sowohl bei Geflügel als auch bei Fleisch Einzelrohaufschläge, also Aufschläge, die sich ohne Einbeziehung der Zutaten ergeben, im Bereich von 180 % bzw. teilweise weit über 200 % erkennen:

<u>Geflügel</u>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	
Hühnerkeulen	79,35	3,30	261,86	288,04	825,24	186,50%	
Hühnerbrust	28,70	5,90	169,33	186,26	559,65	200,46%	
Hühnerleber	13,90	3,70	51,43	56,57	183,48	224,32%	
Brathühner	1,20	3,00	3,60	3,96	23,40	490,91%	
Putenbrust	1,90	5,70	10,83	11,91	37,05	211,00%	
<i>WEK</i>							
<u>Fleisch</u>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>gesamt</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>
Karreee	24,63	4,50	110,84	121,92	121,92	421,48	245,71%
Bauchfleisch	29,56	4,00	118,24	130,06	130,06	591,20	354,55%
Schulterscherzel	7,86	6,40	50,30	55,33	55,33	150,00	171,08%
Spare Ribs	10,09	4,30	43,39	47,73	47,73	130,00	172,39%
Rostbraten	2,67	10,55	28,17	30,99	30,99	165,60	434,45%
Rindschnitzel	4,20	6,60	27,72	30,49	30,49	115,92	280,17%
Rindslungenbraten	2,82	9,85	27,78	30,55	30,55	146,00	377,83%

Berücksichtigt man dabei, dass sich diese Einzelrohaufschläge, wie oben dargestellt, bei Ansatz realistischer Portionen noch erhöhen, sowie in den Kalkulationen keine Rezepturen angegeben sind, somit nicht nachvollziehbar gemacht wurde, welche und wie viel der angegebenen Zutaten (bei Geflügel rund 221,00 €, bei Fleisch rund 275,00 €) bei der

Zubereitung tatsächlich verbraucht wurden, so bieten auch im Hinblick auf diese Ungewissheit über die tatsächliche Höhe der die durchschnittlichen Rohaufschläge beeinflussenden Zutaten die Einzelrohaufschläge einen hinreichenden Hinweis darauf, dass die von der Außenprüfung vorgenommene Zuschätzung den Rahmen dessen, was nach den tatsächlichen Gegebenheiten im Betrieb der Bw möglich ist, nicht verlässt, zumal wenn man berücksichtigt, dass jeder Schätzung eine gewisse Bandbreite immanent ist.

Unsicherheiten, die mit jeder Schätzung verbunden sind, hat im Übrigen die Bw als diejenige, die wegen der durch die mangelhafte Kassaführung zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen zur Schätzung Anlass gab, hinzunehmen (z.B. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

Die Zurechnung desselben Betrages zu Umsatz und Gewinn ist deshalb berechtigt, weil auf Grund des Fehlens von Aufzeichnungen über die Tageslosungen bzw. des Umstandes, dass auch das Auftreten unglaublicher Rundungen und gleicher Losungsbeträge bei den bekannt gegebenen Tageslosungen auf eine unvollständige Erfassung der Einnahmen hinweist, nur bei den Einnahmen, nicht jedoch auch beim Wareneinsatz Korrekturen erforderlich waren. Die gegenständliche Zuschätzung soll in erster Linie die auf Grund der unzureichenden Losungsermittlung bestehende Unsicherheit über die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen abdecken.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 6. Oktober 2008