

GZ. RV/1379-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994-1996, Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1994-1996, Einkommensteuer 1994-1996, Wiederaufnahme der Einkommensteuer 1994-1996 des Finanzamtes Wien 21/22 entschieden:

- a)** Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und der Einkommensteuer für die Jahre 1994-1996 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO infolge Zurücknahme als gegenstandslos erklärt.
- b)** Der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994-1996 wird gemäß § 289 BAO im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Gaststätte in Wien.

Das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien führte beim Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung gem. § 147 Abs 1 BAO für den Zeitraum 1994-1996 durch und stellte in ihrem vom 22.10.1998 datierten, gem. § 150 BAO erstellten Bericht unter anderem fest:

„Tz 27) Sicherheitszuschlag, Mängel der Aufzeichnungen:

Im Prüfungszeitraum wurden folgende Mängel der Aufzeichnungen festgestellt:

- *Eigenverbrauchsaufzeichnungen wurden nicht geführt,*
- *Personalverpflegungsaufzeichnungen wurden nicht geführt,*
- *Wareneingangsbuch ungenau geführt,*
- *Inventuren ungenau gemacht,*
- *Bargeldprivatentnahmen nur in Monatssummen aufgezeichnet,*

Auf Grund der genannten Feststellungen wird ein Sicherheitszuschlag in der Höhe von ca. 3% der Normalumsätze dem Umsatz und Gewinn hinzu gerechnet. Die Aufteilung der Umsätze auf die unterschiedlichen Umsatzsteuersätze erfolgt im erklärten Verhältnis:

ermäßigter Steuersatz: 60%

Normalsteuersatz: 40%

<u>Sicherheitszuschlag</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>
<i>Sicherheitszuschlag lt. BP netto (USt-Satz 10%)</i>	<i>60.000,00</i>	<i>66.000,00</i>	<i>60.000,00</i>
<i>Umsatzsteuer vom Sicherheitszuschlag (10%)</i>	<i>6.000,00</i>	<i>6.600,00</i>	<i>6.000,00</i>
<i>Sicherheitszuschlag lt. BP netto (USt-Satz 20%)</i>	<i>40.000,00</i>	<i>44.000,00</i>	<i>40.000,00</i>
<i>Umsatzsteuer vom Sicherheitszuschlag (20%)</i>	<i>8.000,00</i>	<i>8.800,00</i>	<i>8.000,00</i>
<i>Erfolgsänderung netto</i>	<i>100.000,00</i>	<i>110.000,00</i>	<i>100.000,00</i>

<i>Summe Umsatzsteuer vom Sicherheitszuschlag</i>	14.000,00	15.400,00	14.000,00
<i>Erhöhung der Entnahmen (brutto) lt. BP</i>	114.000,00	125.400,00	114.000,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge entsprechende Wiederaufnahms- sowie Sachbescheide betreffend den Zeitraum 1994-1996.

Am 26.11.1998 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. „gegen die Einkommensteuerbescheide 1994-1996, die Umsatzsteuerbescheide 1994-1996, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens 1994-1996 sowie den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für 1999 „und Folgejahre“ das Rechtsmittel der Berufung.“

Die Berufung richte sich im Wesentlichen gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von netto 100.000,00 S, 110.000,00 S und 100.000,00 S.

Im BP Bericht werde unter Tz 27) der Sicherheitszuschlag mit mangelhaften, bzw. fehlenden Aufzeichnungen begründet. Dazu nehme der steuerliche Vertreter wie folgt Stellung:

Aufzeichnung für Eigenverbrauch und Personalverpflegung seien nicht zwingend zu führen. Der steuerliche Vertreter verweise dazu auf DE USt, Abschnitt 19, in dem ausdrücklich festgehalten sei, dass seitens des BMF aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung keine Bedenken bestünden, wenn von den für die entsprechenden Leistungen festgesetzten Sachbezugswerten ausgegangen werde.

Die ungenaue Aufzeichnung des Wareneingangsbuches sei lediglich im Jahre 1994 festgestellt worden. Der Fehler hätte darin bestanden, dass die Einkäufe zwar zeitlich richtig eingetragen gewesen seien, jedoch in der falschen Spaltenkolonne- und zwar 3x im ganzen Jahr. Auf den Konten der Buchhaltung sei jedoch die richtige Verbuchung erfolgt. Diese Feststellung erscheine für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages doch zu geringfügig.

Auch die Feststellungen einer ungenauen Inventur beträfen nur das Jahr 1994. Trotzdem hätte im Jahr 1994 sowie in den anderen Jahren keine wesentliche Kalkulationsdifferenz festgestellt werden können. Der steuerliche Vertreter möchte in diesem Zusammenhang doch auf die Schwierigkeit, die ein Gastwirt, der selbst in der Küche stehe und darüber hinaus noch um seine Gäste bemüht sei, bewältigen müsse, wenn er sein Unternehmen am 31.12. für seine Gäste bis 4 oder 5 Uhr in der Früh offen halte und am darauf folgenden 1.1. um 10 Uhr in der Früh wieder in der Küche stehe und in der Zwischenzeit noch eine umfangreiche Inventur aufnehmen müsse. Dass es unter diesen Umständen auch zu Fehlern kommen könne, sollte nur allzu verständlich sein und auch auf Grund der Geringfügigkeit nicht von

wirklicher Bedeutung.

Auch die fallweise nur am Monatsende eingetragenen Privatentnahmen seien nicht geeignet, das gesamte Rechnungswerk in Frage zu stellen.

Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen wiesen keine derartigen Mängel auf, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu stellen.

Nicht verbuchte Vorgänge seien überhaupt nicht festgestellt worden. Gerade diese stellten jedoch im Zusammenhang mit Buchführungsmängel die wesentliche Grundlage für das Schätzungsverfahren dar. Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages sei eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlage dienen sollte, von der anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden wäre.

Keine der angeführten Feststellungen sei geeignet oder begründend für die Annahme eines zu niedrigen Ergebnisses. Auch enthielte der Bescheid keine Begründung, ob die zum Sicherheitszuschlag führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig seien und das Verfahren einwandfrei durchgeführt worden sei.

Letztendlich möchte der steuerliche Vertreter noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.7.1996, 92/14/0140 verweisen, in dem dieser klar die Auffassung vertreten habe, dass ein gleich hoher Sicherheitszuschlag bei Umsatz und Einkommensteuer im Gesetz keine Deckung fände.

Der steuerliche Vertreter beantragt daher die ersatzlose Streichung der Sicherheitszuschläge und im Falle der Nichtstattgabe der Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung in der II. Instanz.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer beantragt der steuerliche Vertreter die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf der Basis eines Gewinnes von 280.000,00 S, da der derzeitige Vorauszahlungsbescheid den Sicherheitszuschlag der BP enthält.

In weiterer Folge gab die Betriebsprüfung zur eingebrachten Berufung am 8.3.1999 folgende Stellungnahme ab:

Die Berufung richtete sich gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von netto 100.000,00 S für 1994, 110.000,00 S für 1995 und 100.000,00 S für 1996.

Begründung des Sicherheitszuschlages lt. Tz 27) des Prüfberichtes:

- Eigenverbrauchs- und Personalverpflegungsaufzeichnungen (EV, PV) würden nicht

geführt: Dazu werde seitens der BP ausgeführt: Es hätte tatsächlich keine Verpflichtung zur Aufzeichnungen in der angeführten Art bestanden. Es hätten jedoch während der Prüfung auch keine nachvollziehbaren Berechnungen über die Höhe der, in den jeweiligen Erklärungen enthaltenen Beträge (lt. Berufung sei deren Berechnung nach den Sachbezugswerten erfolgt) der Eigenverbrauch und Personalverpflegungen vorgelegt werden können. Dies wäre mit dem Wechsel des steuerlichen Vertreters begründet und von der Betriebsprüfung als Tatsache erachtet worden. Für das Jahr 1995 wäre vom Prüfer versucht worden, die gebuchten Beträge nachzuvollziehen, was jedoch mangels vorgelegter Unterlagen und der auf den Konten vorgenommenen Verbuchungsweise misslungen sei.

Verbuchung des Eigenverbrauchs:

zB: 1995: Nachbuchung am 31.7.1995 für 1-6/1995 in der Höhe von 4.200,00 S bei den 20%igen Erlösen; 31.12.1995: Eigenverbrauch Storno bei den 10%igen in der Höhe von 11.000,00 S.

- Mangelhafte Führung des Wareneingangsbuches: Die im Jahr 1994 von der BP bezüglich der mangelhaften Führung des Wareneingangsbuches getroffenen Feststellungen würden in der Berufung nicht in Frage gestellt. Diese Feststellungen würden laut Berufung lediglich als zu geringfügig erachtet, um einen Sicherheitszuschlag zu verhängen.
- Mangelhafte Inventuren: Dass die Inventur zum 31.12.1994 zumindest ungenau gemacht worden wäre, werde ebenfalls in der Berufung nicht angefochten.
- Kalkulationsdifferenzen: Das Vorliegen von Kalkulationsdifferenzen sei im Prüfungsbericht nicht gesondert angeführt worden, da diese von der Betriebsprüfung durch die Verhängung des Sicherheitszuschlages als bereinigt erachtet worden seien. Zu den der Gattin des steuerlichen Vertreters und Ansprechpartnerin bei der laufenden Betriebsprüfung bei einer Besprechung am 13.8.1998 zur Kenntnis gebrachten Kalkulationsdifferenzen – in Verbindung mit den angeführten ungenauen Inventuren – sei von der Gattin des steuerlichen Vertreters gesagt worden, dass sie diese Differenzen nach Überprüfung der Kalkulationswerte laut Betriebsprüfung auch in den nachfolgenden Jahren (1995, 1996) festgestellt habe. Eine genaue Überprüfung der Jahre 1995 und 1996 sei daraufhin seitens des Prüfers unterlassen worden.

Zigaretten: Bei der Prüfung sei die geltend gemachte Vorsteuer aus dem Zigaretteinkauf vom Prüfer anerkannt worden. Die vorgelegten Rechnungen seien weder vom Prüfer noch von jener Person, welche die Vorsteuerbuchung gemacht habe, aus formellen bzw.

materiellen Gründen beanstandet worden. Kalkulationsdifferenzen siehe Beilage.

Kaffee: Kalkulationsdifferenzen siehe Beilage.

Bier: Kalkulationsdifferenzen siehe Beilage.

Der Sicherheitszuschlag sei von der Betriebsprüfung ohne Gewichtung nach den tatsächlich festgestellten Kalkulationsdifferenzen in der Höhe von ca. 3% des Gesamtumsatzes im Verhältnis der erklärten unterschiedlichen Erlösgruppen zueinander aufgeteilt worden.

- Privatentnahmen: Die ungenaue Erfassung (es seien fallweise die Entnahmen nicht an dem Tag erfasst worden, an welchem sie tatsächlich erfolgten wären, sondern in Monatssummen) werde in der Berufung nicht widersprochen. Dass diese Art von Erfassung der Bargeldabflüsse vom betrieblichen in den privaten Bereich naturgemäß zu materiell unrichtigen Kassaständen (zumindest) während des Monats führten, bliebe jedoch in der Berufung unerwähnt. Außerdem seien keine Aufzeichnungen vorgelegt worden, wann die diversen Bargeldentnahmen tatsächlich erfolgt seien, bzw. in welcher Höhe diese getätigter worden seien. Eine Überprüfung des Kassabuches auf Kassenfehlbeträge sei somit nicht möglich gewesen.

Im Anschluss der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur eingebrachten Berufung wird in Kopie beigelegt: Eine Nachkalkulation des Zigarettenverkaufs für den Zeitraum 30.12.-31.12.1994 und 30.12.1995-31.12.1995, aus der hervorgeht, dass in den genannten Tagen im Jahr 1994 Losung in der Höhe von ATS 6.183,00 bzw. im Jahr 1995 im Betrag von ATS 1.308,00 offenkundig nicht erklärt worden sei (Beispiel: „oder Inventur falsch, bzw. Zigaretteinkaufsrechnungen mangelhaft- somit kein Vorsteuerabzug“). Darüber hinaus liegt eine Nachkalkulation der Erlöspositionen Fass- und Flaschenbier (ohne alkoholfreiem Bier) für das Jahr 1994 vor. Die Betriebsprüfung errechnet einen Verkaufserlös von ATS 613.794,58, während dessen der Bw. im Jahr 1994 einen Betrag von ATS 562.780,85 erklärt haben sollte. Dies ergäbe eine Differenz von ATS 51.013,73

Aus der vorliegenden Kalkulation ist nicht ersichtlich, dass ein entsprechender Wert für Eigenverbrauch, Personalverpflegung oder Schwund,... angesetzt worden sei.

Des weiteren wurde hinsichtlich der Erlöspositionen Kaffee und Tee von der Betriebsprüfung für das Jahr 1994 und den Zeitraum 12/1995 und 12/1996 eine Nachkalkulation vorgenommen. Für das Jahr 1994 ergibt sich eine (geringfügige) Erlösdifferenz von ATS 1.689,39, für 12/95 ATS 14.732,99, für 12/96 ATS 3.201,30. Es sind wiederum keinerlei kalkulatorische Abgrenzposten ersichtlich.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führte der steuerliche Vertreter am 18.5.1999 aus, dass die festgestellten Kalkulationsdifferenzen im Jahr 1994 gerundet 1,9% des erklärten Umsatzes betragen hätten. Da diese Differenz weit unter 10% läge, könne sie sicherlich nicht für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages herangezogen werden.

Ebenso reichten bloße Formalmängel der Buchhaltung nicht aus, einen Sicherheitszuschlag in der Höhe von 3% des erklärten Umsatzes zu rechtfertigen. Der steuerliche Vertreter möchte in diesem Zusammenhang nochmals auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verweisen und darlegen, dass ein gleich hoher Sicherheitszuschlag bei Umsatz- und Einkommensteuer im Gesetz keine Deckung fände.

Im übrigen werde das Berufungsbegehren aufrecht gehalten.

Am 10.5.2000 erließ das Finanzamt Wien 21/22 eine abweisende Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1994-1996 sowie die Umsatzsteuerbescheide 1994-1996 und die Einkommensteuerbescheide 1994-1996.

In der Begründung führte das Finanzamt hiezu aus:

Gem. § 184 Abs 3 BAO habe die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorläge oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufwiesen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im vorliegenden Fall seien von der Betriebsprüfung folgende Mängel festgestellt worden:

Keine Führung von Eigenverbrauchs- und Personalverbrauchsaufzeichnungen: Zur Führung derartiger Aufzeichnungen wäre keine Verpflichtung bestanden. Die Berechnung sei laut den Angaben in der Berufung nach Sachbezugswerten erfolgt. Nachvollziehbare Berechnungen seien jedoch nicht vorgelegt worden. Eine Überprüfung des Eigen- und Personalverbrauchs sei daher nicht möglich gewesen.

Ungenau geführtes Wareneingangsbuch, mangelhafte Inventuren: Die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel würden in der Berufung nicht bestritten, der Berufungswerber bestreite jedoch wegen Geringfügigkeit die Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages. Von der Betriebsprüfung seien Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden (Zigaretten 1994, 1995, 1996; Bier 1994; Kaffee und Tee 1994, 1995, 1996).

Die Betriebsprüfung habe auf Grund der festgestellten Kalkulationsdifferenzen und der ungenau erstellten Inventuren einen Sicherheitszuschlag ohne Gewichtung nach den tatsächlich festgestellten Kalkulationsdifferenzen verhängt. In der Berufung würden die festgestellten Kalkulationsdifferenzen des Jahres 1994 nicht bestritten. Hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 werde vom Bw. nicht Stellung genommen.

Bargeldentnahmen würden nur in Monatssummen aufgezeichnet: Der ungenauen Erfassung der Bargeldprivatentnahmen werde in der Berufung nicht widersprochen. Die Entnahmen seien fallweise nicht an dem Tag erfasst worden, an welchem sie tatsächlich erfolgt seien, sondern in Monatssummen. Gem. § 131 Abs 1 Z 2 BAO seien Bareingänge und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Erfolgten sie Eintragungen in den Büchern zusammengefasst, dann bedürfe es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst würden. Vom Bw. seien keine Aufzeichnungen vorgelegt worden, aus denen der Zeitpunkt und die Höhe der Bargeldentnahmen ersichtlich gewesen seien. Es läge daher ein zur Schätzung berechtigender Buchführungsmangel vor.

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. VwGH 12.1.1994, 93/13/0164). Es sei jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine. Als Schätzungsmethode würden in der Literatur vor allem der innere und der äußere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt (vgl. Ritz, § 184 BAO).

Im vorliegenden Fall seien zur Schätzung berechtigende Buchführungsmängel festgestellt worden. Auf Grund der mangelhaften Inventuren und der zum Teil festgestellten Kalkulationsdifferenzen sei keine Schätzung durch Kalkulation vorgenommen worden, sondern ein Sicherheitszuschlag in Höhe von ca. 3% des Gesamtumsatzes verhängt worden. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehöre zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 15.9.1993, 92/13/0004).

Die Höhe des angewendeten Sicherheitszuschlages ergäbe sich nicht nur aus der Höhe der festgestellten Kalkulationsdifferenzen. Es seien bei der Überprüfung der Höhe des Sicherheitszuschlages auch die o.a. Mängel (keine Führung von Eigenverbrauchs- und Personalverbrauchsaufzeichnungen, ungenau geführtes Wareneingangsbuch, mangelhafte Inventuren, Aufzeichnungen der Bargeldprivatentnahmen nur in Monatssummen) zu berücksichtigen.

Der Bw. bestreite die von der Betriebsprüfung vorgefundenen Mängel des vorgelegten Rechenwerkes und so hin die Schätzungsbefugnis nicht. Die Schätzung wäre daher dem Grunde nach berechtigt und auch der Höhe nach nachvollziehbar.

Die Berufungsvorentscheidung wurde laut in den Akten aufliegendem Rückschein am 16.5.2000 vom steuerlichen Vertreter als Zustellungsbevollmächtigtem übernommen.

Am 16.5.2000 beantragte der steuerliche Vertreter die Berufungsentscheidung vom 10.5.2004 hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 1994-1996 und Einkommensteuer 1994-1996 und gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994-1994 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1994-1996 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Die in der Berufung angeführten Einwendungen seien durch die Berufungsentscheidung nicht entkräftet worden.

Des weiteren beantrage der steuerliche Vertreter gem. des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 8.6.1999, GZ 09 01 12/1-4/9/99 die in den Jahren 1994-1996 steuerpflichtig behandelte Personalverpflegung steuerfrei zu stellen.

Die Zuständigkeit zur Erledigung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§323 Abs 10 BAO).

Der Unabhängige Finanzsenat übersendete am 21.9.2004 an das Finanzamt Wien 21/22 einen Fragenvorhalt und ersuchte um Stellungnahme zu folgenden angeführten Punkten:

Der Bw. wende hinsichtlich Eigenverbrauchsaufzeichnungen und Personalverpflegungsaufzeichnungen ein, dass derartige Aufzeichnungen nicht zu führen seien, wenn Sachbezugswerte angesetzt werden.

Die Ermittlung des Eigenverbrauchs und der Personalverpflegung anhand der Sachbezugswerteverordnung sei anhand der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer, der mitverpflegten Angehörigen und des Umfanges der Verpflegungsleistungen leicht ermittelbar und bedürfe keiner abweichenden Schätzung.

Bei der Neuermittlung des Eigenverbrauchs und des Personalverbrauchs werde RZ 71 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 - wie auch in der Berufung angeführt - Rechnung zu tragen sein.

Zu prüfen wäre auch, warum der Personalverbrauch ertragsteuerlich in den Jahren des Prüfungszeitraumes sowohl im Aufwand als auch im Ertrag (mit unterschiedlichen Beträgen) erfasst sei.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe der Bw. seinen Gewinn gem. § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

Eine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches als solches bestehe daher nicht. Es würden geringfügige Spaltenfehler dargestellt, die ohne größeren Aufwand sicher richtig zu stellen seien.

Der Begründung der angefochtenen Bescheide ließe sich nicht entnehmen, in wie ferne die Inventuren „ungenau gemacht“ worden seien.

Unstrittig dürfte sein, dass diese „Ungenauigkeit“ nur die Inventur zum 31.12.1994 beträfe. Seitens des Finanzamtes wäre daher festzustellen, worin genau diese „Ungenauigkeit“ bestünde.

Monatliche Aufzeichnungen von baren Privatentnahmen: Unstrittig sei, dass fallweise die baren Privatentnahmen nur monatlich erfasst worden seien.

Gem. § 131 Abs 1 Z 2 BAO seien Barein- und Ausgänge grundsätzlich täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Für sich alleine reiche die getroffene Feststellung jedoch nicht aus, einen Sicherheitszuschlag zu begründen.

Nach dem vorgesagten könne daher nicht abschließend beurteilt werden, ob und bejahendenfalls in welcher Höhe ein Sicherheitszuschlag zu verhängen sei.

Kalkulationsdifferenzen: Kalkulationsdifferenzen in einem nach der Judikatur beachtlichem Umfang seien bislang nicht aufgezeigt worden. Die Betriebsprüfung habe geringfügige durch den Sicherheitszuschlag abgedeckte Abweichungen ermittelt.

Eine Überprüfung der Jahre 1995 und 1996 sei vom Prüfer unterlassen worden, weil die Gattin des steuerlichen Vertreters auch Differenzen festgestellt haben wollte.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen habe das Finanzamt zu prüfen, ob und in welchem Umfang weiterhin eine Schätzung vorzunehmen sei. Solange es weiterhin eine Schätzung für erforderlich erachte, wären geeignete Feststellungen über beachtliche Kalkulationsdifferenzen –unter Berücksichtigung von kalkulatorischen Abgrenzposten wie Eigenverbrauch, Schwund, Gratisgetränke, Personalverpflegung,...- auch für 1995 und 1996 zu treffen. Die bisher für 1994 vorgenommenen Verprobungen wären auch hinsichtlich allfälliger kalkulatorischer Abgrenzposten zu überprüfen.

Sollte eine neuerliche detaillierte Überprüfung der Bücher aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht beabsichtigt sein, werde das Finanzamt gebeten, - nach Erörterung der

Sachlage mit dem Bw.- eine zweite Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Am 29.10.2004 übermittelte das Finanzamt Wien 21/22 die Veranlagungsakten sowie den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung mit dem lapidaren Vermerk retour "dass die Betriebsprüfung wegen angeordneter Sonderprüfungen keine Kapazitäten freihabe".

Mit Vorhalt vom 9.11.2004 wurde die steuerliche Vertreterin des Bw. aufgefordert, für den Streitzeitraum 1994-1996 jeweils die Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer und den Umfang der Verpflegungsaufwendungen bekannt zu geben (Ermittlung des Personalverbrauches anhand der Sachbezugswerteverordnung).

Zum in diesem Zeitraum ebenfalls strittigen Eigenverbrauch möge die Zahl der mitverpflegten Angehörigen und der Umfang der Verpflegungsleistungen bekannt gegeben werden.

Wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2005 dazu ausführte, seien in den Jahren 1994-1996 durchgehend je 7 Dienstnehmer beschäftigt und verpflegt worden, das ergäbe einen Betrag von ATS 136.068,45 pro Jahr, der sich wie folgt errechne:
ATS 1.619,00 X 7 X 12 = 136.068,00.-.

Zum fraglichen Eigenverbrauch sei anzumerken:

Es sei die Gattin und der Sohn mitverpflegt worden, das ergäbe einen Betrag in der Höhe von ATS 38.876,70 pro Jahr, der sich wie folgt berechne: ATS 1.619 x2 x 12 = ATS 38.876,70.

Der Personalverbrauch sei aus Gründen der Kalkulation, Berechnung der Umsatzsteuer und Buchungsmethode mit Nettobeträgen im Ertrag und Bruttobeträgen im Aufwand verbucht worden.

Mit Schreiben vom 25.4.2005 zog die bisherige steuerliche Vertreterin namens des Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS sowie die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994-1996 zurück.

Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994-1996 werde insoweit eingeschränkt, als unter Wegfall des Sicherheitszuschlages die Personalverpflegung sowie der Eigenverbrauch im Sinne der Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2005 neu zu ermitteln und die Verpflegung der Dienstnehmer umsatzsteuerfrei zu belassen sei.

Der eingeschränkte Berufungsbegehren wurde in weiterer Folge zahlenmäßig dargestellt.

Da die Referentin zu einer hiervon abweichenden rechnerischen Durchführung des eingeschränkten Berufungsbegehrens gelangte, wurden – nach vergeblichen Versuchen, die

Sachbearbeiterin der bisherigen steuerlichen Vertreterin telefonisch zu erreichen - der bisherigen steuerlichen Vertreterin die von der Referentin ermittelten Besteuerungsgrundlagen mit Fax vom 17.5.2005 mitgeteilt.

In einem Telefonat vom 23.5.2005 gab der Geschäftsführer der bisherigen steuerlichen Vertreterin der Referentin bekannt, dass der Bw. seiner Gesellschaft die Vertretungsvollmacht entzogen habe. Dies wurde vom Bw. in einem Telefonat mit der Referentin auch bestätigt.

Mit Fax vom 24.5.2005 übermittelte die Referentin dem Bw. zur Information den Vorhalt vom 9.11.2004, die Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2004 sowie das Schreiben der bisherigen steuerlichen Vertreterin vom 25.4.2005 und ihre Ermittlung der zutreffenden Besteuerungsgrundlagen wie im Fax vom 17.5.2005 dargestellt.

Mit Fax vom 25.5.2005 übermittelte der Bw. dem UFS das Schreiben an den steuerlichen Vertreter, mit welchem die Auflösung des Vollmachtsverhältnisses per 19.5.2005 bekannt gegeben wurde.

Mit Fax vom 31.5.2005 teilte der Bw. mit, dass die von der Referentin ermittelten Besteuerungsgrundlagen zutreffend seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994-1996 war zufolge des Schreibens vom 25.4.2005 – zu diesem Zeitpunkt bestand noch eine aufrechte Vertretungsvollmacht der bisherigen steuerlichen Vertreterin - als gegenstandslos zu erklären.

b) Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994-1996 war aus folgenden Überlegungen im eingeschränkten Umfang Folge zu geben:

Unstrittig ist, dass der Verhängung eines Sicherheitszuschlages zu den wesentlichen Elementen einer Schätzung gehört.

Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Nun haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit zu bezweifeln (§ 163 BAO).

Der UFS hat dem Finanzamt mit Vorhalt vom 21.9.2004 unter anderem folgende Würdigung der bisherigen Verfahrensergebnisse mitgeteilt:

„Die strittige Verhängung des Sicherheitszuschlages stützt sich gem. Tz 27) des Betriebsprüfungsberichtes auf folgende Mängel:

- *Eigenverbrauchsaufzeichnungen wurden nicht geführt*
- *Personalverpflegungsaufzeichnungen wurden nicht geführt*
- *Das Wareneingangsbuch wurde ungenau geführt*
- *Die Inventuren wurden ungenau gemacht*
- *Die Bargeldprivatentnahmen wurden nur in Monatssummen aufgezeichnet.*

Zu den festgestellten Mängeln ist im einzelnen auszuführen:

Zu 1. und 2.: Der Bw. wendet gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung ein, dass unter Hinweis auf einen Erlass des BMF derartige Aufzeichnungen nicht zwingend zu führen sind, wenn die Sachbezugswerte angesetzt wurden.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 8.3.1999 wird eingeräumt, dass eine derartige Verpflichtung nicht bestand, jedoch die Höhe des Eigenverbrauchs bzw. der Personalverpflegung nicht nachvollziehbar gewesen sein sollen.

Die Ermittlung des Eigenverbrauchs und der Personalverpflegung anhand der Sachbezugswerteverordnung ist anhand der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer, der mitverpflegten Angehörigen und des Umfangs der Verpflegungsleistungen leicht ermittelbar und bedarf keiner abweichenden Schätzung.

Bei der Neuermittlung des Eigenverbrauchs und des Personalverbrauchs wird RZ 71 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 – wie auch in der Berufung angeführt – Rechnung zu tragen sein.

Zu prüfen wäre auch, warum der Personalverbrauch ertragsteuerlich in den Jahren des Prüfungszeitraumes sowohl im Aufwand als auch im Ertrag (mit unterschiedlichen Beträgen) erfasst ist (siehe G+V Rechnungen der einzelnen Jahre).

Zu 3.: Nach den Feststellungen der BP ermittelt der Bw. seinen Gewinn gem. § 4 Abs 1 EStG. Eine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches als solches besteht daher nicht. Es werden geringfügige Spaltenfehler dargestellt, die ohne größeren Aufwand sicher richtig zu stellen sind.

Dass die Bücher umfassende Mängel aufweisen, wird auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht behauptet.

Zu 4.: Der Begründung der angefochtenen Bescheide lässt sich nicht entnehmen, in wie ferne die Inventuren „ungenau gemacht“ wurden.

Unstrittig dürfte sein, dass diese "Ungenauigkeit" nur die Inventur zum 31.12.1994 betrifft. Seitens des Finanzamtes wäre daher festzustellen, worin konkret diese "Ungenauigkeit" besteht.

Zu 5.: Monatliche Aufzeichnungen von baren Privatentnahmen: Unstrittig ist, dass fallweise die baren Privatentnahmen nur monatlich erfasst worden sind.

Gem. § 131 Abs 1 Z 2 BAO sind Barein- und ausgänge grundsätzlich täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Für sich allein reicht die getroffene Feststellung jedoch nicht aus, einen Sicherheitszuschlag zu begründen.

Nach dem vorgesagten kann daher nicht abschließend beurteilt werden, ob und bejahendenfalls in welcher Höhe ein Sicherheitszuschlag zu verhängen ist.

Kalkulationsdifferenzen:

Kalkulationsdifferenzen in einem nach der Judikatur beachtlichem Umfang wurden bislang nicht aufgezeigt.

Die Betriebsprüfung hat geringfügige durch den Sicherheitszuschlag abgedeckte Abweichungen ermittelt.

Eine Überprüfung der Jahre 1995 und 1996 wurde vom Prüfer unterlassen, weil die Gattin des steuerlichen Vertreters auch Differenzen festgestellt haben will.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen hat das Finanzamt zu prüfen, ob und in welchen Umfang weiterhin eine Schätzung vorzunehmen ist. Solange es weiterhin eine Schätzung für erforderlich erachtet, wären geeignete Feststellungen über beachtliche Kalkulationsdifferenzen – unter Berücksichtigung von kalkulatorischen Abgrenzungsposten wie Eigenverbrauch, Schwund, Gratisgetränke, Personalverpflegung,...- auch für 1995 und 1996 zu treffen. Die bisher für 1994 vorgenommenen Verprobungen wären auch hinsichtlich allfälliger kalkulatorischer Abgrenzposten zu überprüfen.“

Das Finanzamt ist diesen Ausführungen nicht entgegen getreten und hat sich zur Durchführung weiterer Ermittlungen, die seinen Standpunkt stützen könnten, infolge fehlender Kapazitäten außerstande gesehen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag daher nicht festzustellen, dass die vom Bw. geführten Bücher derart mangelhaft gewesen seien, dass die Verhängung eines Sicherheitszuschlages gemäß § 184 BAO geboten gewesen wäre.

Von der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches sind zufolge § 127 Abs. 2 BAO gewerbliche Unternehmer, die verpflichtend oder freiwillig Bücher im Sinne der § 124 f BAO führen, befreit. Der seinen Gewinn durch doppelte Buchführung ermittelnde Bw. war daher nicht zur Führung eines Wareneingangsbuches verpflichtet, hieraus kann ein Schätzungsgrund nicht abgeleitet werden. Dass die Buchhaltung hinsichtlich der Aufzeichnung der Wareneingänge mangelhaft gewesen sei, hat das Finanzamt nicht festgestellt.

Mittlerweile hat der Bw. eine Ermittlung des Eigenverbrauchs und der Personalverpflegung durch Darstellung der in Betracht kommenden Angehörigen und Arbeitnehmer vorgelegt.

Die Höhe des Eigenverbrauchs sowie der Personalverpflegung ist der Verwaltungspraxis entsprechend an Hand der Sachbezugswerte zu schätzen; diese Schätzung erfolgt nach den glaubwürdigen Angaben der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 14.12.2004. Gegenteilige Feststellungen wurden von der Betriebsprüfung nicht getroffen; für weitere Erhebungen fehlen dem Finanzamt nach seiner Aussage die entsprechenden Kapazitäten.

Zum umsatzsteuerlichen Behandlung der Personalverpflegung ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.6.2003, 98/13/0178, zu verweisen, in welchem der Gerichtshof unter anderem ausgeführt hat:

„Nach § 1 Abs. 1 Z. 1 des bis zum Ablauf des Jahres 1994 in Geltung gestandenen Umsatzsteuergesetzes 1972 unterlagen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 1 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. unterwarf der Umsatzsteuer den Eigenverbrauch, § 1 Abs. 1 Z. 3 leg. cit. die Einfuhr von Waren im Sinne des Zollgesetzes.

§ 3 UStG 1972 war mit "Lieferung, sonstige Leistung" überschrieben, definierte in seinem ersten Absatz grundsätzlich den Begriff der Lieferung, in seinem Abs. 9 den Begriff der sonstigen Leistungen und normierte in seinem Abs. 14 in dessen für Zeiträume ab dem Jahre 1990 durch BGBl. Nr. 281/1990 gestalteten Fassung Folgendes:

"Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht.

Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht. Die ohne ein besonders berechnetes Entgelt erfolgende Beförderung der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber oder ein von ihm beauftragtes Beförderungsunternehmen sowie die ohne ein besonders berechnetes Entgelt erfolgende Verschaffung von Versicherungsschutz durch den Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer gelten nicht als tauschähnlicher Umsatz."

Auch das ab dem Jahre 1995 geltende Umsatzsteuergesetz 1994 unterwirft in seinem § 1 Abs. 1 Z. 1 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

§ 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 unterwirft der Umsatzsteuer den Eigenverbrauch im Inland, § 1 Abs. 1 Z. 3 leg. cit. die Einfuhr von Gegenständen.

§ 3 UStG 1994 ist mit "Lieferung" überschrieben und beschreibt diese.

§ 3a UStG 1994 ist mit "Sonstige Leistung" überschrieben und trifft zu dieser Regelungen.

§ 3 Abs. 10 UStG 1994 bestimmt, dass ein Tausch vorliegt, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht, während § 3a Abs. 2 UStG 1994 festlegt, dass ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

Zum Umsatzsteuergesetz 1972 für Zeiträume vor dem Geltungsbereich des § 3 Abs. 14 UStG 1972 in seiner oben wiedergegebenen Fassung hat der Gerichtshof (freiwillige) Leistungen des Arbeitgebers gegenüber seinen Arbeitnehmern wiederholt mit der Begründung als umsatzsteuerbar beurteilt, die solchen Leistungen des Arbeitgebers gegenüber stehende Arbeitsleistung des Arbeitnehmers begründe einen tauschähnlichen Umsatz (siehe die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 1984, 82/15/0099, vom 14. Dezember 1987, 85/15/0071, Slg. N.F. Nr. 6277/F, und vom 7. Mai 1990, 89/15/0036 und 89/15/0073, Slg. N.F. Nr. 6493/F und 6495/F). Die von den Arbeitgebern dieser Beschwerdefälle erbrachten Leistungen bestanden unter anderem auch in der Abgabe verbilligter oder kostenloser Mahlzeiten und in Beförderungsdiensten. Aus den Gründen dieser - auf die Abgabe kostenloser Mahlzeiten im Geltungsbereich des UStG 1972 weiterhin anwendbaren - Erkenntnisse, auf welche nach § 43 Abs. 2 letzter Satz VwGG verwiesen wird, war die Beschwerde im Umfang der Bekämpfung der Ansprüche des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Für den Geltungsbereich des für den Umsatzsteuerbescheid 1995 maßgebenden Umsatzsteuergesetzes 1994 allerdings hat die Beschwerdeführerin schon in ihrer Berufung mit Recht auf das Urteil des EuGH vom 16. Oktober 1997, C-258/95-Fillibeck, hingewiesen, in welchem vom EuGH im Anlassfall einer unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern ausgesprochen wurde, dass ein Arbeitgeber, der Arbeitnehmer unentgeltlich ohne konkrete Verknüpfung mit der Arbeitsleistung oder dem Lohn ab einer bestimmten Entfernung von der

Wohnung zur Arbeitsstätte befördert, keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie erbringt. Da die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob die Arbeitnehmer die ihnen von ihrem Arbeitgeber gebotene Beförderungsleistung in Anspruch nehmen, kann auch nicht ein Anteil der Arbeitsleistung als Gegenleistung für die Beförderungsleistung angesehen werden, heißt es in Rz 16 des genannten Urteiles.

Für die im Beschwerdefall den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten kann nichts anderes gelten. Nach dem zwischen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde nicht strittigen Sachverhalt hingen weder der von den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin bezogene Lohn noch die von ihnen zu verrichtende Arbeit davon ab, ob sie die angebotene Tiefkühlkost zu sich nahmen oder verweigerten.

Dem in der Gegenschrift erhobenen Einwand der belangten Behörde, es sei das genannte Urteil des EuGH erst am 16. Oktober 1997 und somit nach dem Streitzeitraum ergangen und könne keine Rückwirkungen haben, ist zu entgegnen, dass dieses Urteil eine Erkenntnisquelle über die gebotene Auslegung der ab dem 1. Jänner 1995 für Österreich beachtlichen 6. Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, weshalb aus ihm Hilfe für die Auslegung des innerstaatlichen Rechtes, das mit Art. 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang zu stehen hat, erwartet und gewonnen werden kann.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift auf Art. 6 Abs. 2 der genannten Richtlinie verweist, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat (lit. a), und die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke (lit. b), den Dienstleistungen gegen Entgelt gleich gestellt sind, dann ist zu diesem Einwand erneut auf das Urteil des EuGH vom 16. Oktober 1997, C-258/95-Fillibeck, zu verweisen, in welchem vom EuGH auch zu Art. 6 Abs. 2 der genannten Richtlinie im gegebenen Zusammenhang Stellung genommen wird. Bezogen auf den Fall der unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern heißt es hiezu im Leitsatz des genannten Urteiles, dass Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Kraftfahrzeug durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Diese Bestimmung findet jedoch keine Anwendung, heißt es im Leitsatz weiter, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benützen, und wechselnde Arbeitsstätten, es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird.

Übertragen auf den Beschwerdefall kommt damit eine Umsatzbesteuerung der Überlassung kostenloser Mahlzeiten an Arbeitnehmer auch unter diesem von der belangten Behörde aufgezeigten Gesichtspunkt nicht in Betracht, wenn die Arbeitgeberleistung vorwiegend betrieblichen Interessen dient (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 154). In diese Richtung weisen auch die in § 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 formulierten Eigenverbrauchsbesteuerungstatbestände. Von einem betrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin am Verzehr der angebotenen Speisen durch die Arbeitnehmer zur Vermeidung eines Verlassens der Betriebsräume während der Mittagspause ist die belangte Behörde sachverhaltsmäßig im angefochtenen Bescheid aber gerade ausgegangen. Auf das Vorliegen eines Eigenverbrauchstatbestandes hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid dem entsprechend auch gar nicht gestützt, indem sie vielmehr von einem Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ausgegangen ist.“

Es bedarf keiner weiteren Erörterungen, dass die Verpflegung von Arbeitnehmern durch einen Gastwirt selbst in dessen eigenbetrieblichen Interesse liegt, da dadurch Arbeitspausen den betrieblichen Interessen optimal angepasst werden können.

Auch die UStR 2000 legen in ihrer Rz. 71 bei Arbeitnehmern des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes fest, dass die unentgeltliche Verpflegung von Dienstnehmern keinen Eigenverbrauch darstellt.

Hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 war daher die Personalverpflegung umsatzsteuerfrei zu stellen.

Die geänderten Zahlen betreffend Eigenverbrauch und Personalverpflegung waren auch der Gewinnermittlung zugrunde zu legen.

Was die vermeintlich ungenauen Inventuren anlangt, so fehlen konkrete Feststellungen der Betriebsprüfung hierüber. Worin diese Ungenauigkeit besteht, konnte das Finanzamt über Vorhalt des UFS nicht darlegen.

Zu den Kalkulationsdifferenzen ist zu sagen, dass diese nur für das Jahr 1994 erhoben wurden und ohne weitere Feststellungen die Annahme, diese würden auch in den Jahren 1995 und 1996 bestehen, unzulässig ist. Die für 1994 erhobenen Differenzen sind einerseits geringfügig und andererseits werden kalkulatorische Rechnungsabgrenzungsposten nicht berücksichtigt. Zu einer detaillierteren Erhebung hat sich das Finanzamt außerstande gesehen.

Im übrigen wurde vom Finanzamt auch nicht dargelegt, auf Grund welcher konkreter Feststellungen die Höhe des Sicherheitszuschlages – in den Jahren 1994 und 1995 jeweils 100.000 S, im Jahr 1995 110.000 S – ermittelt wurde.

Zur Häufigkeit der Zusammenfassung der Entnahmen in einer Monatssumme sowie zur materiellen Unrichtigkeit dieser Art der Verbuchung – wie viele Entnahmehandlungen wurden in seiner Summe zusammengefasst oder gab es eben nur einmal im Monat eine Barentnahme – fehlen ebenfalls Feststellungen des Finanzamtes.

Von der Verhängung eines Sicherheitszuschlages war daher Abstand zu nehmen.

Hieraus ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

Umsatzsteuer 1994

bisherige Entgelte	4.000.266,49 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (20%)	-60.000,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (10%)	-40.000,00 ATS

Personalverpflegung ist 1994 noch der USt zu unterziehen	
zuzüglich Eigenverbrauch (10%)	+19.200,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch (20%)	+12.800,00 ATS
Summe	3,932.266,40 ATS

Einkommensteuer 1994

Gewinn laut Betriebsprüfung	149.227,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag	-100.000,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch	+38.000,00 ATS
abzüglich Personalverpflegung	-71.548,00 ATS
Summe	9.679,00 ATS

Umsatzsteuer 1995

bisherige Entgelte	4,260.033,09 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (20%)	-66.000,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (10%)	-44.000,00 ATS
abzüglich Personalverpflegung (10%)	-45.389,07 ATS
abzüglich Personalverpflegung (20%)	-12.375,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch (10%)	+19.200,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch (20%)	+12.800,00 ATS
Summe	4,124.269,02 ATS

Einkommensteuer 1995

Gewinn laut Betriebsprüfung	452.209,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag	-110.000,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch	+32.000,00 ATS
abzüglich Personalverpflegung	-72.818,00 ATS
Summe	301.139,00 ATS

Umsatzsteuer 1996

bisherige Entgelte	4,037.097,95 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (20%)	-60.000,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag (10%)	-40.000,00 ATS
abzüglich Personalverpflegung (10%)	-12.375,00 ATS

abzüglich Personalverpflegung (20%)	-46.116,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch (10%)	+19.200,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch (20%)	+12.800,00 ATS
Summe	3,910.606,95 ATS

Einkommensteuer 1996

Gewinn laut Betriebsprüfung	382.260,00 ATS
abzüglich Sicherheitszuschlag	-100.000,00 ATS
zuzüglich Eigenverbrauch	+32.000,00 ATS
abzüglich Personalverpflegung	-71.883,00 ATS
Summe	242.377,00 ATS

Beilage: 6 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, 31.5.2005