



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 18. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000, einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist ein in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführter Gastronomiebetrieb, an dem B. A. als Komplementär bzw. E., D. und C. A. als Kommanditisten mit einem Anteil von jeweils 25 % am Stammkapital beteiligt sind. Die Gesellschaft ist durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff. UmwG aus der "R" A. A-GmbH im Jahr 1996 hervorgegangen.

Den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin im Rahmen des Erörterungsgesprächs vom 28. November 2006 zufolge hatte die Bw. in den Streitjahren 1998 bis 2000 zwei von Vater und Sohn A. geführte Restaurantbetriebe, in denen die gesamte Familie mitgearbeitet hatte. Von dem aus ca. fünfzehn Personen bestehenden Personal arbeitete ein Teil in der Küche, der andere Teil war für die Bedienung und die Reinigung des Lokals zuständig. Im Gegensatz zum Lokal in der S., das die Bw. 1998 gekauft hatte, hatte das andere Lokal einen Kundenstock. Das Angebot in beiden Lokalen war ähnlich: Exotische Speisen.

Mit Vertrag aus dem Jahr 1998 kaufte die Bw. den oben angesprochenen gastronomischen Betrieb auf der S. um einen Kaufpreis von S 2,100.000 (netto) inklusive Umsatzsteuer.

Strittig sind die von der Bp. einerseits in Ansatz gebrachten Werte für die Betriebs- und Geschäftsausstattung, den Firmenwert und den Investitionsfreibetrag in Zusammenhang mit dem Erwerb des "Standorts S.", andererseits das Ergebnis einer Schätzung gem. § 184 BAO als Folge von im Zuge der Bp. festgestellten Portionsdifferenzen bei Getränken.

Angefochten sind die vom zuständigen Finanzamt für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg nach einer Betriebsprüfung (Amtsbetriebsprüfung Wien, Auftragsbuch Bp Nr. XXX:XXX/ 02) erlassenen Bescheide vom 18. Dezember 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO jeweils für die Jahre 1998 bis 2000, Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2000, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000, einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das 1998.

Gegen die genannten Bescheide erhob die Bw. innerhalb der über Antrag verlängerten Rechtsmittelfrist die Berufung vom 8. April 2003. Auf die zur Berufung ergangene Stellungnahme der Amtsbetriebsprüfung vom 5. Juli 2004 folgte die Gegenäußerung der Bw. vom 14. September 2004. Im Zuge des mündlichen Erörterungsgesprächs vom 28. November 2006 erklärte die steuerliche Vertreterin den Verzicht auf die Abhaltung der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung, erörterte die strittigen Berufungspunkte und sagte dem Vertreter der Amtspartei zu, eine abschließende Stellungnahme zu den Verfahren innerhalb einer Frist von drei Wochen (vorbehaltlich Antrag auf Fristverlängerung) nachzureichen. Abschließend sei bemerkt, dass dem UFS in weiterer Folge weder ergänzende Unterlagen, noch eine "abschließende Stellungnahme" des steuerlichen Parteienvertreters zugestellt wurden.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

1. Kauf des Standortes S. - Abschreibung Firmenwert - Betriebs- und Geschäftsausstattung, Investitionsfreibetrag

Am 6. März 1998 erwarb die Bw. einen Gastronomiebetrieb mit Standort S.. Von den Anschaffungsnettokosten in Höhe von S 2.100.000 wurden S 1.500.000 als Betriebs- und Geschäftsausstattung angesetzt, der Restbetrag von S 600.000 als Firmenwert in das Anlageverzeichnis aufgenommen.

Unter der Tz 20 des Prüfungsberichts vom 12. Dezember 2002 (= PB) führte die Bp als Begründung für die Erhöhung des Firmenwerts um S 1.200.000 ins Treffen:

Die Grundlage für die Wertermittlung der Ausstattung sei eine handschriftliche Aufstellung des Komplementärs der KG gewesen; die Summe dieser Inventarliste sei mit S 690.000 angesetzt worden. Die einzelnen Werte seien schätzungsweise ermittelt worden, so beispielsweise vier Kühlschränke mit S 100.000, eine Kaffeemaschine mit S 30.000, eine Kaffeemühlmaschine mit S 80.000, ein Bierkühler mit S 150.000. Zusätzlich seien ein elektrisches Schiebedach mit S 600.000, sechs Arkadentüren mit S 60.000 und Glastüren mit S 150.000 bewertet worden, somit in Summe S 1.500.000. Eine Überprüfung dieser Angaben durch die Bp anhand des Anlagenverzeichnisses des Veräußerers habe ergeben: In diesem Verzeichnis seien die Kosten der gesamten Anschaffungen, von denen rund 90 % zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die KG im Jahr 1998 bereits älter als zehn Jahre gewesen seien, mit lediglich S 1.299.986,22, somit um rd. S 200.000 niedriger als der Ansatz im Jahr 1998, ausgewiesen.

Von den Anschaffungen aus den Jahren 1987 (S 743.000), 1990 (S 402.000), 1991 (S 11.000), 1992 (S 36.000), 1994 (S 50.000), 1995 (S 24.000) und 1998 (S 22.000) seien auf "Einrichtung" S 627.037, angeschafft am 1. Juni 1987, und "Gartenüberdachung" S 369.216,67, angeschafft am 1. Juli 1990, entfallen.

Aufgrund der seinerzeitigen Anschaffungskosten sowie des Alters dieser Gegenstände werde der Wert der Ausstattung mit S 300.000 in Ansatz gebracht.

Mit der nachfolgenden Tabelle stellte die Bp die Betriebs- und Geschäftsausstattung einerseits, den Firmenwert andererseits in folgender Form dar:

	Betriebs- und Geschäftsausstattung			Firmenwert		
	31.12.	1998	1999	2000	1998	1999
		öS	öS	öS	öS	öS
HB		1.200.000,00	900.000,00	600.000,00	560.000,00	520.000,00
PB		240.000,00	180.000,00	120.000,00	1.680.000,00	1.560.000,00
UB		- 960.000,00	- 720.000,00	- 480.000,00	1.120.000,00	1.040.000,00
VJ		0,00	960.000,00	720.000,00	0,00	- 1.120.000,00
EÄ		- 960.000,00	240.000,00	240.000,00	1.120.000,00	- 80.000,00
						- 80.000,00

Unter der Tz 21 PB brachte die Bp als Begründung für die Berichtigung des Investitionsfreibetrages vor, dass der Investitionsfreibetrag auf Basis der durch die Bp festgesetzten Anschaffungskosten S 27.000 betrage. Da die Bw. 9 % der geschätzten Anschaffungskosten (S 135.000) beansprucht hatte, sei der Unterschiedsbetrag von S 108.000 aufzulösen.

Den obigen Ausführungen wurde in der Berufung erwidert: Der Kaufgegenstand sei das gesamte Unternehmen samt allen Fahrnissen und des auf dem Pachtgrund der Wiener H. GmbH errichteten Gebäudes gewesen, das in das Eigentum der Käuferin übertragen worden sei. Da die Bw. gemäß Punkt VI. des Vertrages einen neuen Pachtvertrag mit der

Verpächterin, der Wiener H. GmbH, abgeschlossen habe, sei das Bestandrecht nicht Gegenstand des Kaufvertrages gewesen; dieser neu abgeschlossene Pachtvertrag habe zu einer gegenüber der vom Verkäufer bezahlten höheren Pacht von rund 17 % geführt. Da somit die Möglichkeit der Weitergabe des mit dem Standort verbundenen Werts des Unternehmens (der Kundenstock bestehe zum großen Teil aus Laufkundschaft, es handle sich um eine gut frequentierte Lage auf der S.) nicht gegeben gewesen sei, sei der Kaufpreis zum großen Teil für das Gebäude und die Fahrnisse bezahlt worden, die die Bw. und der Verkäufer gemeinsam in einer Liste erfasst hätten; diese Liste sei zur Feststellung der Aufteilung des Kaufpreises auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und Maschinen um die von den Vertragspartnern geschätzten Verkehrswerte der übergebenen Gegenstände ergänzt worden. Die ermittelten Verkehrswerte seien als Betriebs- und Geschäftsausstattung in das Anlagevermögen aufgenommen worden, der sich ergebende Restbetrag zum Gesamtkaufpreis sei als Firmenwert aktiviert worden. Der Bp sei ein Anlageverzeichnis des Veräußerers vorgelegen, das dem steuerlichen Vertreter nicht zu Verfügung gestellt worden sei, auch anlässlich des Kaufes nicht vorgelegen habe und dessen Vollständigkeit und Richtigkeit die Bw. nicht beurteilen könne. Dieses Anlageverzeichnis enthalte offensichtlich weniger Wirtschaftsgüter, als übergeben worden seien; insbesondere die Investitionen in Dachkonstruktionen, Jalousien und Schiebetüren würden mit wesentlich geringeren Werten aufscheinen, als es den Verkehrswerten zum Zeitpunkt der Übergabe entspreche. Der Grund hiefür sei der Bw. nicht bekannt und auch nicht maßgeblich, da für die Bewertung allein die vereinbarten Werte zum Zeitpunkt der Übergabe maßgeblich seien. Diese Werte würden den handelsüblichen Werten für gebrauchte Gastronomieeinrichtungen und den vereinbarten Werten entsprechen und seien daher angemessen.

Eine andere Aufteilung (als die der Bw.) zwischen Geschäftsausstattung und Firmenwert entbehre jeglicher Rechtfertigung, da erstens ein möglicherweise unvollständiges Anlageverzeichnis des Voreigentümers, das nicht Gegenstand der Kaufvertragsverhandlungen gewesen sei, nicht Basis für die Kaufpreisermittlung sein könne und der Firmenwert insbesondere aufgrund des neu abgeschlossenen Pachtvertrages unter wesentlicher Verteuerung der Pacht keinesfalls den Hauptteil des Kaufvertrages betragen könne.

Mit der Stellungnahme vom 5. Juli 2003 hielt die Bp der Bw. vor, dass der Ansatz des Firmenwertes sowie der Betriebs- und Geschäftsausstattung durch die Bp aufgrund des vorgelegten Kaufvertrages sowie des Anlageverzeichnisses des Verkäufers des Lokales, wie in Tz 20 PB dargestellt, vorgenommen worden sei; nach Ansicht der Bp seien keine ausreichenden Gründe in der Berufung dargelegt worden, die geeignet seien, von der bisherigen Beurteilung abzuweichen.

Mit der Gegenäußerung vom 14. September 2004 konterte die steuerliche Vertreterin, dass eine Aufteilung in Betriebs-/Geschäftsausstattung und Firmenwert aus dem vorgelegten Kaufvertrag nicht ersichtlich sei, weshalb die Stellungnahme der Bp, derzufolge der Ansatz des Firmenwertes aufgrund dieses Vertrages erfolgt sei, nicht schlüssig sei. Da bei weitem nicht alle Güter, die übernommen worden seien, im Anlageverzeichnis des Verkäufers (das der Bw. nie vorgelegen sei und auch nicht Bestandteil des Kaufvertrages gewesen sei, sondern vom Prüfer amtswegig beschafft worden sei) angeführt seien, sei dieses Anlageverzeichnis für die Aktivierung der Anlagegüter beim Käufer nicht maßgeblich. Eine Abweichung von den von der Bw. angesetzten Verkehrswerten sei daher ohne ausreichende Begründung erfolgt; viele übernommene Anlagegüter, die nicht im Anlageverzeichnis des Verkäufers aufschienen, seien durch die Bp daher dem Firmenwert zugeordnet worden, das sei nicht richtig.

Anlässlich des mündlichen Erörterungsgesprächs vom 28. November 2006 gab Dr. F. als steuerliche Vertreterin der Bw. zu Protokoll, "*dass die Schätzung der übernommenen Verkehrswerte der Betriebs- und Geschäftsausstattung auf Angaben des Käufers und Verkäufers beruht; der nicht zuordenbare Teil des Kaufpreises (Restwert) wurde sohin als Firmenwert aktiviert.*" Auf die Äußerungen von (Betriebsprüfer) Christian P. "*Die Angaben des Wertes stützen sich auf die Angaben des Käufers. Das ist mein momentaner Wissensstand.*" und (dem Fachexperten des Finanzamts) Mag. Zach "*Zum Thema elektrische Gartenüberdachung...die Daten sind für mich nicht nachvollziehbar.*" folgte die Erklärung von Dr. F.: "*Anlässlich des Kaufs wurde die Vorrichtung übernommen, ohne konkrete Informationen über die Herstellungskosten und den Herstellungszeitpunkt erhalten zu haben. Optisch ähnelt die Konstruktion einem großen Wintergarten. In diesem Bereich sind nahezu alle Sitzplätze untergebracht, unabhängig von den im Anschaffungsverzeichnis des Verkäufers ausgewiesenen Anschaffungskosten stellt diese Konstruktion für meinen Mandanten den*

begehrten Wert von ca. 600.000 dar." Abschließend verwies der Betriebsprüfer auf die Stellungnahme zur Berufung und hielt Dr. F. vor, dass es für ihn keine neuen Nachweise gebe.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

Der Firmenwert ist der Mehrwert, den ein Unternehmen über die sonstigen Wirtschaftsgüter hinaus deshalb ausweist, weil seine Erträge höher oder gesicherter sind, als ohne den mit diesem Mehrwert verbundenen Unternehmenswert.

Die Privatrechtsordnung räumt dem einzelnen weitestgehend die Möglichkeit ein, seine rechtlichen Beziehungen zur Umwelt nach seinem eigenen Willen frei zu gestalten; jeder kann sich aussuchen, ob, bei wem und was er kaufen will. Daher stand es der Bw. als Käuferin dieses Betriebes frei, den Vertrag gemeinsam mit dem Vertragspartner nach Belieben zu gestalten. Dem Erwerb des in Rede stehenden "Standorts" lag der Kauf einer Sachgesamtheit zugrunde. Ist nicht jeder Überpreis ein Firmenwert, so traf die Bw. anlässlich der Vertragsverhandlung die Beweisvorsorgepflicht, deren Verletzung die Schätzung der übernommenen Verkehrswerte der Betriebs- und Geschäftsausstattung zur Folge hatte.

Allein die Behauptung der Richtigkeit, dass viele übernommener Anlagegüter (die nicht im Anlageverzeichnis des Verkäufers aufschienen) zum Firmenwert zuzuordnen seien, in der letzten schriftlichen Äußerung der steuerlichen Vertreterin, nämlich der Gegenäußerung vom 14. September 2004, ohne das von den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht abweichende Vorbringen durch Vorlage von entsprechenden Beweismittel zu dokumentieren, war unzureichend, ein Abweichen von jenem Wert der Ausstattung, den die Bp aufgrund der seinerzeitigen Anschaffungskosten sowie des Alters dieser Gegenstände mit S 300.000 in Ansatz gebracht hatte, ebenso wie vom Firmenwert in der von der Bp ermittelten Höhe zu begründen.

Wenn den anlässlich des Erörterungstermins protokollierten Angaben der steuerlichen Vertreterin zufolge "*die Vorrichtung anlässlich des Kaufs übernommen wurde, ohne konkrete*

Informationen über die Herstellungskosten und den Herstellungszeitpunkt erhalten zu haben. Die Konstruktion optisch einem großen Wintergarten ähnelt; in diesem Bereich nahezu alle Sitzplätze untergebracht sind; diese Konstruktion für meinen Mandanten den begehrten Wert von ca. 600.000 unabhängig von den im Anschaffungsverzeichnis des Verkäufers ausgewiesenen Anschaffungskosten darstellt⁴, wäre es am Bw. gelegen gewesen, auf die diesbezüglichen Vorhalte des Betriebsprüfers "Die Angaben des Wertes stützen sich auf die Angaben des Käufers. Das ist mein momentaner Wissensstand." und des Finanzamtsvertreters Mag Zach "Zum Thema elektrische Gartenüberdachung erkläre ich, dass die Daten für mich nicht nachvollziehbar sind." einzugehen und eine Stellungnahme samt diesbezüglichen Beweismittel nachzureichen, die zur Feststellung des Sachverhaltes im Sinn der Bw. geeignet und nach Lage des vorliegenden Falles zweckdienlich sein hätte können. Anstatt die Vorhalte durch ein schlüssiges Vorbringen zu widerlegen blieben diese unbeantwortet. Kann nach Lage des Falls nur die Bw. Angaben zum Sachverhalt machen, so hatte die Abgabenbehörde ihre Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes erfüllt und den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 BAO festzustellen. Genügt es nach der herrschenden Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt (vgl. Ritz, BAO³, Tz 8 zu § 167, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 1996, 95/16/0244; 19. Februar 2002, 98/14/0213, und 9. September 2004, 99/15/0250), so war anzunehmen, dass die dem Finanzamt offen gelegten Angaben des Verkäufers der Wahrheit am nächsten kamen. Da der Investitionsfreibetrag mit 9 % der geschätzten Anschaffungskosten, das sind S 135.000, beansprucht worden war, jedoch auf Basis der durch die Bp festgesetzten Anschaffungskosten lediglich nur S 27.000 beträgt, war der Differenzbetrag von S 108.000 so wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellt dem Gewinn für das Jahr 1998 hinzuzurechnen. Es war daher die Berufung im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. alkoholfreie Getränke – Portionsdifferenzen

Mit der Tz 17 PB stellte die Bp sinngemäß fest, dass die zwanzigprozentigen Umsätze in den Jahren 1998 bis Mitte 2000 auf Basis des Wareneinkaufes hochgerechnet worden seien, der Rest sei als 10 % Küchenumsätze erklärt worden. Bei der Hochrechnung der Erlöse aus alkoholfreien Getränken anhand der eingekauften Menge sei bei den Containerprodukten eine zu geringe Anzahl an erzielbaren Portionen in Ansatz gebracht worden. Anstatt der Herstellerangaben, denen nach aus 18 Liter-Containern 585 Portionen a 0,2 bzw. aus 19,2 Liter 660 Portionen erzielbar seien, seien bisher nur 315 bzw. 336 Portionen in Ansatz

gebracht worden. Aus der Ansetzung von den durch den Hersteller bekannt gegebenen Portionen unter Berücksichtigung von rund 2 % Schwund durch die Bp ergebe sich die nachfolgend dargestellte Verschiebung der Umsätze von zehnprozentigen Umsätzen zu zwanzigprozentigen Umsätzen:

Jahr	20%	10%
1998	162.645,00	- 177.430,91
1999	150.071,25	- 163.714,09
2000	144.025,42	- 157.118,64

Der gegenüber der Niederschrift abweichende Betrag des Jahres 2000 betreffend die zehnprozentigen Umsätze sei der Nettowert, in der Niederschrift sei der Bruttowert angeführt worden.

Wider die Richtigkeit der obigen Ausführungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen: Die Bp gehe bei den Containerprodukten in den geprüften Jahren von den Bruttoumsätzen S 195.174 (für das Jahr 1998), S 180.088 (für das Jahr 1999) und S 172.830 (für das Jahr 2000) aus. Laut telefonischer Information des Herstellers, die die Bw. der Betriebsprüfung weitergegeben und auf die sich die Betriebsprüfung gestützt habe, seien bei folgenden Brix (Zuckergehaltswerten) die folgenden Mengen maximal erzielbar (die Werte für Almdudler und Orangensaft seien der Bw. zunächst mit anderen Mengen angegeben und nach telefonischer Rücksprache (vom 9. April 2003) mit dem Lieferanten korrigiert worden):

	Liter/KG Container	Brix	Liter pro Container
Almdudler	18,9	9,4 – 9,6	132
Coca Cola	18,0	10,7	117
Apfelsaft	11,0	Na	49,5
Orangensaft	11,0	Na	49,5

Die Brixwerte würden die Idealeinstellung darstellen; bei höherem Brix-Gehalt sei die Fertigmenge weniger, bei geringerem Brix-Gehalt höher. Bei Ausgang von einer Idealeinstellung ergebe sich folgende Berechnung

	Almdudler	Coca Cola	Apfelsaft	Orangensaft
Liter pro Container	132	117	49,5	49,5
abzüglich Schwund, Eigenverbrauch	(rund 10%) 13	17	4,9	4,9
ergibt daher	119	100	44,6	44,6
Portionen a 0,2 l	595	500	223	223

Erfahrungsgemäß werde am meisten Cola konsumiert. Da die Aufteilung des gesamten Wareneinkaufes nach Containern einen unverhältnismäßigen Zeitaufwand verursachen würde, habe der steuerliche Vertreter die Gewichtung der Container wie folgt vorgenommen:

Coca Cola	Almdudler	Apfelsaft und Orangensaft
45%	20%	35%

Summe 100%

Getränk	Portionen pro Container	Gewichtung	ergibt
Coca Cola	500	45 %	225
Almdudler	595	20 %	119
Apfelsaft, Orangensaft	223	35 %	78
Summe			422

Nach der Berechnung des steuerlichen Vertreters würden sich daher durchschnittlich 422 Portionen pro Container alkoholfreies Getränk ergeben. Mangels Kenntnis des steuerlichen Vertreters davon, wie die Umsatzverschiebung von der Betriebsprüfung berechnet worden sei, werde die Neuberechnung auf Basis der vom steuerlichen Vertreter ermittelten Mengendaten beantragt.

Mit der Stellungnahme vom 5. Juli 2003 hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter vor, bei der bisherigen Hochrechnung der Erlöse aus alkoholfreien Getränken anhand der eingekauften Menge in der Buchhaltung bei Containern mit 19,2 l 336 Portionen, bei 18 l-Containern 315 Portionen und ab dem Jahr 2000 bei 12 l-Containern 200 Portionen angesetzt zu haben. Eine nachvollziehbare Erläuterung zu diesen Mengenverhältnissen habe nicht beigebracht werden können.

Tatsächlich seien jedoch aus solchen Containern wesentlich mehr Portionen erzielbar; eine Anfrage bei der Lieferfirma habe folgende Werte ergeben:

	Fertiggetränk Liter		Portionen a 0,2
Almdudler Sirup	18 l	132	660
Cola Sirup	18,9 l	117	585

Orangensaft habe einen höheren Saftanteil als Cola, es "wären somit mehr Liter Fertiggetränk erzielbar".

Bei der Gegenüberstellung sei von obigen Werten ausgegangen worden, eine größere Portionsanzahl bei Orangencontainern sei nicht angesetzt worden. Die erzielbare Menge aus den 12 l-Containern (Gebindeumstellung ab 2000) sei im aliquoten Verhältnis zu der o. a. Gebindegröße angesetzt worden.

Zur Auflistung (der eingekauften Container) durch die Bp seien die bisher angesetzten Portionen und demgegenüber die tatsächlich erzielbaren Portionen angesetzt und mit den Verkaufspreisen hochgerechnet worden; daraus würden sich Bruttoerlöse bisher sowie Erlöse lt. Bp errechnen. Von den Erlösen lt. Bp sei ein Schwund von 2 % in Abzug gebracht worden. Die so ermittelten Erlöse lt. Bp seien in den einzelnen Jahren um S 195.174 im Jahr 1998, S 180.088 im Jahr 1999 und S 172.830 im Jahr 2000 höher als die bisher angesetzten Erlöse. Die Berechnung sei aus der Beilage ersichtlich. Folglich seien die Umsätze wie in Tz 17 PB zu korrigieren gewesen.

Die in der Berufung angeführte Abweichung der angegebenen Mengen bei Almdudler sei nicht erkennbar, die Abweichung bei Orangensaft nicht nachvollziehbar.

Mit der Gegenäußerung vom 14. September 2004 hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Kalkulation der Portionen pro Container bei Almdudler und Cola der Bp mit der Berechnung der Bw. übereinstimmen würden, bezeichnete den Ansatz eines lediglich 2%-igen Schwunds und Eigenverbrauches als unrealistisch und brachte des Weiteren vor: "*10 % wären eine angemessene Größe!*". Die Bp habe bei ihrer nicht entzifferbaren Aufstellung offensichtlich die Einkäufe an Containern Apfelsaft und Orangensaft nicht berücksichtigt bzw. sei davon ausgegangen, dass diese denselben Output wie Cola/Almdudler hätten, was laut Hersteller unrichtig sei. Insoweit liege eine mangelnde Sachverhaltserhebung vor, die zu unrichtigen Ergebnissen im Bescheid führe. Die Stellungnahme der Bp, die Abweichung bei Orangensaft sei "nicht nachvollziehbar", sei nicht zu verstehen, vom Prüfer sei der geringere Output bei Orangensaft einfach nicht berücksichtigt worden.

Im Zuge des mündlichen Erörterungsgesprächs vom 28. November 2006 brachte die steuerliche Vertreterin im Wesentlichen vor, nur die Verschiebung der Umsätze in Streit zu stellen, und verwies auf die Darstellung in der Berufung, der die Herstellerangaben zugrunde liegen. Daraufhin verwies der Betriebsprüfer auf seine Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und in der Stellungnahme zur Bp.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 184 BAO lautet:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
"(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
"(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Fakt ist, dass der Bw. mit den (oben zitierten) Feststellungen aus dem Betriebsprüfungsbericht in Verbindung mit den Ausführungen in der Stellungnahme der Bp die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen zur Kenntnis gebracht wurden. Anstatt begründete Überlegungen vorzubringen, die für eine Abänderung der Bemessungsgrundlagen sprachen, gab die steuerlich vertretene Bw. mit der Gegenäußerung vom 14. September 2004 bekannt, die Übereinstimmung der Kalkulation der Portionen pro Container bei Almdudler und Cola der Bp mit der Berechnung der Bw. zu bestreiten, den Ansatz eines lediglich 2%-igen Schwunds und Eigenverbrauches als unrealistisch zu bezeichnen und die Ansicht "*10% wären eine angemessene Größe*" zu vertreten.

Aus der Berechnung der Portionsermittlung auf der Seite 4 der Berufung war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn sich aufgrund der Neuberechnung der Portionen durch die Bw. 528 Portionen für Cola (lt. Buchhaltung vorher 315 Portionen) und 595 Portionen (vorher 336 Portionen) für Almdudler ergeben und diese Werte mit rund 8 % nunmehr nur mehr unwesentlich von den durch die Bp angesetzten Werten abweichen.

Auch wenn die steuerliche Vertreterin wiederholt behauptet, dass aus Orangen- und Apfelsaft-dicksaft im Verhältnis weniger Portionen Fertiggetränk als aus Cola oder Almdudler erzielbar wäre, waren Herstellerangaben, anhand dieser die Richtigkeit der Behauptung der Bw. nachgewiesen werden hätten können, nicht gegeben.

Mangels an Beweisen für die Richtigkeit des Vorbringens der Bw. im Berufungsverfahren war eine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nicht zu erkennen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

3) Sicherheitszuschlag

Unter der Tz 18 PB führte die Bp als Begründung für die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ins Treffen, bei mehreren Getränkewarengruppen Nachkalkulationen vorgenommen zu haben. Obwohl die dabei ermittelten Abweichungen des Rohaufschlages im

Einzelatbestand gegenüber den Verhältnissen des Gesamttatbestandes dem steuerlichen Vertreter vorgehalten und ausführlich besprochen worden seien, sei eine vollständige Aufklärung der festgestellten Differenzen bis zum Prüfungsabschluss nicht beigebracht worden. Aufgrund dieser Kalkulationsdifferenzen für die Jahre 1998 bis 2000 werde ein Sicherheitszuschlag von S 70.000 (netto, 20 %) für das Jahr 1998, S 80.000 (netto, 20 %) für das Jahr 1999 und S 90.000 (netto, 20 %) für das Jahr 2000 festgesetzt.

Wider die obigen Ausführungen brachte der steuerliche Vertreter in der Berufung vor: Die kalkulatorische Verprobung im Rahmen einer Betriebsprüfung bei formeller Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen diene primär einer Bestätigung der materiellen Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen. Die Verprobung durch Kalkulation stelle kein isoliert anzuwendendes, in sich geschlossenes Kontrollsysteem dar, da eine lückenlose Verprobung nicht möglich sei, sondern zeige mögliche Fehlerquellen auf, die nur dann zu Hinzuschätzungen führen könne, wenn alle Voraussetzungen für eine Schätzung vorhanden seien.

Voraussetzung der Schätzungsberechtigung sei die Inzweifelstellung der sachlichen Unrichtigkeit der vorgelegten Bücher durch gravierende indirekte Feststellungen (wesentliche Abweichungen bei einer kalkulatorischen Verprobung). Bei der Bw. werde das Ergebnis durch doppelte Buchführung ermittelt, eine vollständige Bestandsermittlung durchgeführt, an deren formeller Richtigkeit kein Zweifel bestehe; von der Bp seien - abgesehen von der angenommenen Schätzungsberechtigung aufgrund der Kalkulationsdifferenzen - auch keinerlei Feststellungen betreffend einer formellen Unordnungsmäßigkeit getroffen worden. Die Losungsaufzeichnungen seien vollständig und auch richtig verbucht worden. Die Kassaführung weise keine Mängel auf. Daher basiere die (angenommene) Schätzungsberechtigung auf § 184 Abs. 2 BAO.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien vom Prüfer anhand von "Einzelatbeständen" Rohaufschläge ermittelt worden, die mit dem "Gesamttatbestand" verglichen worden seien. "Einzelatbestand" sei beispielsweise der Rohaufschlag für eine bestimmte Weinsorte und eine bestimmte Abgabemenge, "Gesamttatbestand" der durchschnittliche Rohaufschlag für eine Warengruppe pro Jahr. Der steuerliche Vertreter habe im Zuge der Bp durch umfangreiche Besprechungen dem Prüfer bestmögliche Unterstützung geleistet; insbesondere habe der steuerliche Vertreter darauf hingewiesen, dass sich beispielsweise die Differenzen zwischen Einzel- und Gesamttatbestand beim Wein daraus erklären lassen, dass die einzelnen Weinsorten unterschiedliche Rohaufschläge hätten und der Verkauf von Bouteillenweinen mit wesentlich geringerem Rohaufschlag vom Prüfer nicht berücksichtigt worden sei. Daher sei die Bw. ihrer Mitwirkungspflicht so gut wie möglich nachgekommen; eine Kalkulation jedes eingekauften Artikels auf den Verkaufspreis würde den Rahmen der Mitwirkungspflicht

übersteigen (es wären tausende Einzelrechnungen notwendig). Zudem sei der steuerliche Vertreter im Zuge der Ausarbeitung dieser Berufung auf einen gravierenden Fehler des Prüfers gestoßen, der unten dargestellt werde und dessen Berichtigung dazu führe, dass die Differenzen geklärt würden und keine Schätzung gerechtfertigt sei. Die Ermittlung einzelner Tatbestände durch den Prüfer könne daher nicht zu einer Schätzungsberichtigung führen, weswegen der steuerliche Vertreter die Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages bestreite. Bei der Kalkulation des Weineinkaufes, bei welchem die Bp Rohaufschlagsdifferenzen ermittelt habe, seien weder die hochpreisigen Weine, die einen geringeren Rohaufschlag erzielen, noch (der Umstand), dass viele Weine in Bouteillenform verkauft würden, und der erzielbare Rohaufschlag in diesem Falle wesentlich geringer sei, berücksichtigt worden. Der steuerliche Vertreter habe diese Argumente im Zuge der Prüfung vorgebracht.

Falls es notwendig erscheine, sei der steuerliche Vertreter bereit, den Wein eines Jahres oder des gesamten Prüfungszeitraumes anhand der einzelnen Belege nachzukalkulieren. Da diese Arbeit jedoch sehr zeitaufwendig sei, werde um Mitteilung, wenn es zur positiven Erledigung der Berufung notwendig sei, ersucht.

Für die Kalkulation des Biereinkaufes 2000 liege dem steuerlichen Vertreter eine Ermittlung von Einzel- und Gesamtatbestand des Prüfers vor, die nach Erachten des steuerlichen Vertreters folgende Mängel aufweise:

1. Bis Mitte 2000 seien die Umsätze anhand des Wareneinkaufes mit einem vom steuerlichen Vertreter ermittelten Rohaufschlagsschlüssel auf den Verkauf hochgerechnet worden; "*sollten daher die ... angenommenen Rohaufschläge zu gering gewesen sein,*" ändere dies nichts an den Gesamtumsätzen, sondern bewirke eine Verschiebung von den 10%-igen zu den 20%-igen Umsätzen; jedenfalls sei daher ein Vergleich eines Einzeltatbestandes 2000 mit dem Gesamtrohaufschlag Bier 2000 nur bedingt möglich (Umstellung Mitte 2000).
2. Selbst bei Anwendung des vom Prüfer gewählten Verfahrens seien die Abweichungen nicht nachvollziehbar, da beispielsweise bei Re 188 vom 30. Juni 2000 (WEK Bier Kapsreiter S.) ein gravierender Rechenfehler vorgelegen sei, der sich durch alle Kalkulationen ziehe; weder Schwund, noch Eigenverbrauch sei berücksichtigt worden. Unter Ansatz eines Schwundes von 5 % und eines Eigenverbrauchs von 5 % (durchaus übliche Ansätze) ergebe sich für diesen Artikel folgende Kalkulation:

Wareneinsatz pro Liter		ATS	20,84	
Verkaufspreis je Liter netto		ATS	65,00	
abzüglich 10%Schwund, EV		ATS	6,50	
ergibt		ATS	58,50	
entspricht Rohaufschlag		180,70%		
Rohaufschlag gesamt Bier 2000:				
Erlöse Fassbier S.		ATS	279.743,33	

	Wareneinsatz Fassbier S.	ATS	76.129,50	
	entspricht Rohaufschlag	268,46%		

Dies bedeute, dass sich aus dem Gesamttatbestand sogar ein höherer Rohaufschlag ergebe - bedingt durch den Verkauf von 1/3 Litern mit höherem Rohaufschlag - ! (der Rechenfehler des Prüfers sei in einer Hunderterpotenz gelegen: $65:20,84 = 3,12$; $279.743,33:76129,50=3,67$ - nicht 2,67!). Somit ergebe sich, dass der Vorwurf von Kalkulationsdifferenzen nicht haltbar sei, daher ein Sicherheitszuschlag nicht gerechtfertigt.

Mit der Stellungnahme vom 5. Juli 2003 hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vor, anlässlich einer Nachkalkulation bei verschiedenen Warengruppen im Zuge der Prüfung die Rohaufschläge des Gesamttatbestandes (GTB) anhand der vorliegenden Erfolgsrechnungen den Werten des Einzeltatbestandes (ETB) gegenübergestellt zu haben. Die ermittelten Differenzen seien im Zuge der Prüfung vorerst mündlich, am 16. Oktober 2002 schriftlich vorgehalten worden. Dazu seien Unterlagen nach mehrmaliger Urgenz erstmals am 21. November übermittelt worden. Konkrete Gegenkalkulationen betreffend Wein seien nicht vorgelegt worden. Es sei lediglich eingewendet worden, dass einzelne Weinsorten unterschiedlich hohe Aufschläge hätten und der Verkauf von Bouteillenweinen nicht berücksichtigt worden sei. Welche betragsmäßigen Auswirkungen auf die Kalkulation sich daraus ergeben, sei nicht dargelegt worden. Eine eingehende Beschäftigung mit der Thematik habe offensichtlich nicht statt gefunden, sonst "*wäre es kaum möglich, dass ein derart gravierender Fehler des Prüfers*", wie er in der Berufungsschrift behauptet werde, erst im Zuge der Erstellung der Berufung erkannt worden sei. Auch nach der Besprechung vom 26. November seien vereinbarte Termine nicht eingehalten worden.

Zur Vermeidung weiterer Verfahrensverzögerung sei daher mangels nachvollziehbarer Nachweise die Prüfung unter Ansatz eines Sicherheitszuschlages zu den 20%igen Umsätzen abgeschlossen worden.

Unter dem Titel "Kalkulationsdifferenz Wein" hielt die Bp der Bw. in der Stellungnahme im Wesentlichen vor: Bei der Warengruppe Wein seien sowohl sinkende Rohaufschläge als auch Abweichungen zwischen Einzeltatbestand und Gesamttatbestand festgestellt und im Prüfungsverfahren vorgehalten worden. Zur Aussage des steuerlichen Vertreters, derzufolge hochpreisige Weine sowie Flaschenverkäufe nicht berücksichtigt worden seien, sei eine konkret nachvollziehbare Grundlage niemals beigebracht worden.

Da durch die Bp versucht worden sei, den Einwänden gerecht zu werden, sei stichprobenartig eine neuerliche Ermittlung des ETB unter Gewichtung der einzelnen Zukäufe vorgenommen worden; aufgrund dieser Berechnung würden sich Abweichungen zwischen 13 % und 21 % ergeben. Bis zum Prüfungsabschluss seien dazu keine Aufklärungen beigebracht worden.

Unter dem Titel "Kalkulationsdifferenz Bier" hielt die Bp der Bw. in der Stellungnahme sinngemäß vor, der Berechnung (zwar) grundsätzlich zuzustimmen, jedoch übersehe die Bw., dass es sich bei den der Berechnung zugrunde gelegten Zahlen um die Werte des Jahres 1998 handle. Durch die Bp sei der Gesamttatbestand des Jahres 2000 ermittelt worden, der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) betrage bei Ansatz der richtigen Zahlen 2,68. (Berechnung gerundet: $386.000 : 144.000 = 2,68$). Folglich handle es sich nicht um einen Fehler des Prüfers, vielmehr um einen Irrtum der Bw.

Durch die Bp sei bei Ermittlung des Einzeltatbestandes ein RAK von 3,36 errechnet worden; demgegenüber ergebe sich im GTB wie oben angeführt ein RAK von 2,68. Die Abweichung daraus betrage rd. 25%. Dazu sei am 21. November durch die Bw. eine Nachkalkulation vorgelegt worden, die einen RAK von 3,28 im ETB ausweise, also nur unwesentlich von den Werten der Bp abweiche.

Auch unter Ansatz der üblichen Werte von 2% Schwund und 5% Eigenverbrauch (lt. vorgelegter Jahreskalkulation betrage der Schwund rd. 2%, der Eigenverbrauch rd. 3%) verbleibe eine Differenz von 17 %.

Unter dem Titel "Flaschenbier S." hielt die Bp der Bw. in der Stellungnahme vor, für die Warengruppe "Flaschenbier S." folgende RAK - Entwicklung - RAK GTB 3,3 für das Jahr 1998, 2,4 für das Jahr 1999, 1,6 für das Jahr 2000 - festgestellt zu haben, die der Bw. mit dem Ersuchen um Aufklärung vorgehalten worden sei. Durch den steuerlichen Vertreter sei eine Aufstellung vorgelegt worden, in der der RAK für den ETB, wie nachfolgend dargestellt, ermittelt worden sei.

	1998	1999	2000
RAK ETB	3,5	3,8	3,1
Abweichung	6%	58%	94%

Eine Erläuterung zu den Differenzen sei nicht beigebracht worden. Nach Ansicht der Bp würden daher weiterhin ausreichend Gründe vorliegen, die einen Sicherheitszuschlag im gewählten Ausmaß rechtfertigen. Somit sei an der bisherigen rechtlichen Beurteilung festzuhalten.

Mit der Gegenäußerung vom 14. September 2004 bestritt der steuerliche Vertreter unter dem Titel "Sicherheitszuschlag" die Richtigkeit, durch mangelnde Antworten und Erledigungen von Fragen das Verfahren verzögert zu haben, und brachte im Wesentlichen vor: Die Prüfung habe am 10. Juli 2002 begonnen. In jeder Phase sei der Prüfer bestmöglich unterstützt worden. Nachdem von der Bw. am 16. Oktober 2002 (3 Monate nach Beginn der Prüfung) umfangreiche Kalkulationen verlangt worden seien, die die Rücksprache mit der Bw. (Preislisten u. a.) erfordert hätten, sei dem steuerlichen Vertreter eine frühere Beantwortung nicht möglich gewesen. Aus dem beiliegenden Leistungsverzeichnis sei ersichtlich, dass die

Bw. in der gesamten Zeit der Prüfung intensiv mitgewirkt hätte. Die Leistungen im Zuge der Bp seien grün markiert.

Der steuerliche Vertreter habe beispielsweise gleich nach Erhalt der Frageliste am 16. Oktober 2002 eine Unterlagenanforderung an die Bw. verfasst, was aus dem Leistungsverzeichnis hervorgehe, jedoch erst am 29. Oktober 2002 mit der Bw. diesbezüglich Rücksprache halten können. Die Bw. betreibe drei Lokale und habe entsprechend wenig Zeit. Aus diesem Grund sei der Ansatz eines Sicherheitszuschlages verfehlt und rechtswidrig, da die Schätzungsberechtigung nicht gegeben sei.

Unter dem Titel "Kalkulationsdifferenz Wein" bestritt die Bw., eine Kalkulation des Prüfers unter Einbeziehung von hochpreisigen Weinen gesehen zu haben, und erklärte: Es würde die Mitwirkungspflicht übersteigen, nach unrichtigen Kalkulationen durch den Prüfer, bei denen einige Artikel willkürlich herausgegriffen würden, eine Gegenargumentation aufzubauen, die nur dann schlüssig sei, wenn jeder Einkauf des gesamten Jahres hochkalkuliert werde. *"Diese Arbeit würde Wochen dauern"* und könne vom steuerlichen Vertreter nicht verlangt werden. Die Schlussfolgerung des Prüfers, aus einem Einzeltatbestand (Kalkulation eines Artikels) den Gesamttatbestand (gesamter Wareneinkauf-Verkauf) nachkalkulieren zu können, sei nicht richtig, wenn nur einige wenige Artikel herangezogen würden. Schwund und Eigenverbrauch seien hiebei vom Prüfer überhaupt nicht berücksichtigt worden.

Sinkende Rohaufschläge seien auf die verstärkte Wettbewerbssituation zurückzuführen (beispielsweise die Eröffnung eines zweiten Spezialitäten- Lokals in der S.).

Die in der Stellungnahme des Bp angeführten Abweichungen zwischen 13 % und 21 % seien aus Einzeltatbeständen von Massenweinen, ohne Schwund und Eigenverbrauch und ohne hochwertige Weine und Bouteillenweine entnommen worden; keineswegs entspreche dies einer brauchbaren Gesamtkalkulation.

Unter dem Titel "Kalkulationsdifferenz Bier" brachte die steuerlich vertretene Bw. vor, der sogenannte Einzeltatbestand laut Berufung ergebe einen RAK von 280 %, der Gesamttatbestand einen RAK von 388 % (2001), 268 % (2000), 311 % (1999), 367 % (1998). Sachlich unrichtig sei, willkürlich ein Jahr mit dem geringsten Rohaufschlag herauszugreifen und daraus angebliche Kalkulationsdifferenzen abzuleiten. Ein durchschnittlicher Gesamttatbestand 1998 bis 2001 von 333,5 %, ein Einzeltatbestand laut Berechnung des steuerlichen Vertreters von 280 %, ein Einzeltatbestand laut Prüfer (ohne Schwund, Eigenverbrauch) von 336 % ergebe daher die angeblichen Kalkulationsdifferenzen nicht.

Unter dem Titel "Flaschenbier S." behauptete die Bw., der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) bezüglich des Gesamttatbestandes betrage 176 % für das Jahr 2000, 251 % für das Jahr 1999 und 293 % für das Jahr 1998; jener bezüglich des Einzeltatbestandes (Schwund und

Eigenverbrauch in Summe 10 %) betrage 233 % für das Jahr 2000, 290 % für das Jahr 1999 und 264 % für das Jahr 1998.

Die vom Prüfer beanstandete hohe Differenz habe sich daraus ergeben, dass die Verkaufspreise in der Kalkulation des steuerlichen Vertreters inklusive Umsatzsteuer und ohne Schwund/EV dargestellt worden seien. Wie oben ersichtlich, ergebe der Einzeltatbestand für 1998 sogar einen geringeren Rohaufschlag als der Gesamttatbestand, dies kehre sich in den nächsten Jahren um. Grund "*könnte zB ein Fehler in der Inventur sein*". Da der Umsatzanteil von Flaschenbier am Gesamtumsatz der Bw. 1998 0,15% (S 12.793), 1999 0,18% (S 17.360) und 2000 0,12% (S 13.440) betragen habe, sei die Größe vernachlässigbar.

Anlässlich des Erörterungstermins vom 28. November 2006 wiederholte die steuerliche Vertreterin ihr Vorbringen in der Berufung samt Gegenäußerung, legte als Beweismittel Nachkalkulationen betreffend Faßbier (OZ 1) und Flaschenbier (OZ 2) vor und brachte zu diesen Kalkulationen vor, dass eine Differenz von 5% bei Fassbier über die drei Prüfungsjahre gemeinsam betrachtet, eingeschränkt auf den Standort S., bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung ihrer Meinung nach nicht die Verhängung eines Sicherheitszuschlages rechtfertige.

Beim Flaschenbier sei die Differenz größer. Im Lokal P-Gasse gebe es kein Flaschenbier. Der Verkauf von Flaschenbier erfolge im untergeordneten Ausmaß, das ergebe sich aus der Buchhaltung. Die Gäste im Lokal S. würden Fassbier bevorzugen. Vom Umsatz 1998 S. würden auf Fassbier S 280.000, auf Flaschenbier S 13.000 entfallen.

Zum Thema Wein brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass eine Kalkulation eines Einzeltatbestandes unter Rückschluss auf den Gesamttatbestand deshalb nicht mit vertretbaren Zeitaufwand möglich sei, da viele verschiedene Weinsorten sowohl offen, als auch als Puttellenweine ausgeschenkt würden und damit viele unterschiedliche Einzeltatbestände verbunden seien. Die Betriebsprüfung habe eine Abweichung des Gesamttatbestandes aus einer Rechnung abgeleitet, dies sei der Meinung der steuerlichen Vertreterin nach keine zulässige Schätzung, da eine Ermittlung einer Rohaufschlagsabweichung nur durch eine komplette Berechnung aller Einkäufe und Verkäufe eines Jahres möglich wäre. Dies sei aus Zeitgründen weder von der Betriebsprüfung, noch vom steuerlichen Vertreter gemacht worden.

Dem Gesagten erwiderte der Betriebsprüfer, die Kalkulation mittels Stichproben durchgeführt zu haben. Seitens der Gegenseite seien keine Gegenkalkulationen vorgelegt worden. Man habe sich auf die Ausführungen beschränkt, die Kalkulationen seien nicht richtig.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 leg. cit.) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt

ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 138 Abs. 2 leg. cit. sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit einer Abgabenerklärung hegt, hat sie gemäß § 161 Abs. 2 leg. cit. die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 leg. cit. entsprechen, haben gemäß § 163 leg. cit. die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrundezulegen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 Abs. 2 leg. cit. hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. hat die Abgabenbehörde ferner 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.

Auf Grund der Aufforderung der Abgabenbehörde spätestens anlässlich des Erörterungstermins wäre die Bw. gemäß § 138 Abs. 1 leg. cit. gehalten gewesen, einen Nachweis für die Richtigkeit der in den Abgabenerklärungen dargestellten Bemessungsgrundlagen zu erbringen. § 138 Abs. 1 leg. cit. betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Juni 1990, 89/14/0173). Die Schätzungsweise der Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 12. Dezember 2002 waren Feststellungen betreffend Kalkulationsdifferenzen beim Bier, Fassbier und Wein zu entnehmen. Was die Differenzen

beim Bier anbelangt, ergab die Bp sinkende Rohaufschläge für die Warengruppe "Flaschenbier S.." Über abgabenbehördlichen Vorhalt dieses Ergebnisses übergab der steuerliche Vertreter eine Aufstellung mit dem Vermerk "alle Angaben brutto", die die von der Bp ermittelten Differenzen zwischen Einzeltatbestand und Gesamttatbestand bestätigte. Da der steuerliche Vertreter im Berufungsverfahren dargelegt hatte, dass es von ihrer Seite einen Irrtum zwischen Brutto- und Nettowerten gegeben hätte, wurde eine neue Aufstellung vorgelegt, infolge dieser sich folgende Rohaufschläge ergaben:

		ETB	GTB	Abweichung in %
	1998	164 %	193 %	17,76
	1999	190 %	151 %	- 20,65
	2000	133 %	76 %	- 42,68
Durchschnitt				- 18,49

Auch wenn diese Warengruppe einen geringeren Umfang hatte, waren die Abweichungen nicht als unbedeutlich zu werten.

Was das "Flaschenbier" betrifft, war von der Argumentation der Bw., derzufolge eine Abweichung aufgrund ihrer Berechnung im Jahr 1998 von + 22,49% (Unterschied zwischen Rohaufschlag Einzeltatbestand und Gesamttatbestand) die Differenz des Jahres 2000 von – 20,86% wieder aufhebe, womit sich über alle drei Jahre saldiert nur eine Differenz von 5% ergäbe, auf eine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nicht rückzuschließen.

Zu der von der steuerlichen Vertreterin im Rahmen des Erörterungsgesprächs angekündigten Gegenkalkulation sei bemerkt, dass diese ebenso wie ein angekündigter Fristverlängerungsantrag bis zum heutigen Tag nicht beim UFS eingebracht worden ist.

Da die Bp Kalkulationsdifferenzen zwischen rund 15% bis 25% ermittelt hatte, was im Rahmen der Betriebsprüfung zur Anwendung eines Sicherheitszuschlages von lediglich rund 3% auf die 20%igen Umsätze geführt hatte, und die steuerliche Vertretung keine Gegenbeweise beigebracht hatte, bestanden für den UFS keine Bedenken, den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht zu folgen. Damit war die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

4) Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der herrschenden Lehre und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer

entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 303 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1998, 95/15/0108; 19. November 1998, 96/15/0148; 26. Jänner 1999, 98/14/0038; 26. Juli 2000, 95/14/0094).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind. Zu solchen Tatsachen zählen die für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände (vgl. Ritz, BAO³, Tz 8 zu § 303), welche durch die oben angeführten Ausführungen zum Firmenwert offen gelegt wurden, ebenso wie die von der Betriebsprüfung anhand von Berechnungen festgestellten Kalkulationsdifferenzen, die bei Kenntnis des Finanzamts zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides zu einem anderen als von diesem zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten. Im Hinblick auf diese Feststellungen konnte eine Wiederaufnahme der Verfahrens erfolgen. Entscheidend war nämlich, dass Tatsachen neu hervorkamen, nicht aber, wie sie hervorkamen. Insofern war die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 als auch der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für das Jahr 1998 wieder aufgenommen worden waren, als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2007