



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch BOS Bilanz-, Org.- und Steuerservice GmbH, 1010 Wien, Graben 29A, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 vom 4. Juni 1999 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1993 bis 1996 vom 16. März 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) führte im Streitzeitraum mehrere Hotels und Gastgewerbebetriebe, darunter das Hotel Y in B.

In den Jahren 1998/1999 fand bei der Bw eine die Jahre 1993 bis 1996 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Dem Betriebsprüfungsbericht ist u.a. zu entnehmen, dass im Prüfungszeitraum zu 75 % GX bzw. ab dessen Tod im November 1995 die Verlassenschaft nach GX und zu 25 % EX Gesellschafter der Bw waren (Tz. 11 BP-Bericht) und die Buchhaltung am Firmensitz in W geführt wurde. Eigentümer der Hotelliegenschaft in B war GX. Am 17. November 1997 wurde die Liegenschaft von der Verlassenschaft an die Y Liegenschaftsverwaltung GmbH & Co. KG verkauft.

Die Prüferin traf unter Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichts verschiedene Feststellungen, von denen jene, welche das Hotel Y betreffen, in eine Schätzung der aus diesem Hotelbetrieb erzielten Umsätze mündeten.

### 1. Feststellungen der Betriebsprüfung:

Unter Tz. 17 Pkt. 2 c des Betriebsprüfungsberichts wird dazu näher ausgeführt, dass die für das Hotel Y geführten Grundaufzeichnungen derart mangelhaft gewesen seien, dass die Betriebsprüfung die Richtigkeit der erklärten Umsätze nicht habe nachvollziehen können. Es sei versucht worden, aus den vorgelegten Zimmerspiegeln in Verbindung mit den Ausgangsrechnungen und den erklärten Erlösen die Belegung pro Tag bzw. pro Monat zu errechnen. Dies sei jedoch nicht möglich gewesen, da die Eintragungen in den Zimmerspiegeln teilweise mit Bleistift vorgenommen bzw. färbige Eintragungen überschrieben worden seien. Bei dem Versuch, die Belegung pro Tag bzw. pro Monat aus dem EDV-Zimmerplan zu ermitteln, sei beispielsweise aufgefallen, dass für ein bestimmtes Zimmer im Zimmerspiegel eine andere Belegung als im Zimmerplan aufgezeichnet gewesen sei. Dies habe zu dem Versuch geführt, die tatsächliche Belegung pro Zimmer, pro Tag anhand der Gäste-Ausgangsrechnungen mit den angeführten Zimmernummern und der Verweildauer zu eruieren. Dabei sei auf Grund eines Vergleichs des Zimmerspiegels mit den Gästerechnungen sowie eines Vergleichs des EDV-Zimmerplans mit den Gästerechnungen beispielsweise für den Monat Jänner 1994 festgestellt worden, dass 34 % bzw. 28 % der Gäste, die laut Zimmerspiegel im Hotel gewesen wären, nicht abgerechnet worden seien, bzw. die Erlöse nicht Eingang in die Tageslösung gefunden hätten.

Ferner habe eine Verprobung für den willkürlich gewählten Zeitraum Jänner bis März 1994 ergeben, dass es trotz prozentueller Steigerungen der Nächtigungen zu einem Abfall der Erlöse gekommen sei.

Ein weiterer Buchhaltungsmangel betreffe die Kassa. Eine Buchhaltungskraft habe, festgehalten in einer Niederschrift vom 9. September 1998, angegeben, dass es über die Feststellungen des täglichen Kassenstandes keine Aufzeichnungen gebe. Das Kassabuch sei rechnerisch in W und nicht im Hotel geführt worden. Es habe keine Kontrolle des tatsächlichen Kassenstandes stattgefunden.

Aus dem Gesamteindruck, den die Betriebsprüfung vom Rechnungswesen der Bw gewonnen habe, resultierten in Verbindung mit den angeführten formellen Mängeln und sachlichen Unrichtigkeiten schwere Zweifel an der Richtigkeit der Buchhaltung. Die Besteuerungsgrundlagen betreffend Hotel Y seien daher durch Schätzung zu ermitteln.

Unter Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichts erläutert die Prüferin die Methode der Schätzung. Als Grundlage für die Schätzung sei ein Wertermittlungsgutachten des Baumeisters O, B,

herangezogen worden. Dieser sei bei Ermittlung des Ertragswertes von möglichen und üblichen Erlösen im Sommer- und Winterfremdenverkehr in der gegenständlichen Betriebsart als Hotel mit vorwiegend Halbpension und Zimmer mit Frühstück ausgegangen. Außerdem habe dieser Erhebungen bei Betrieben sowie beim Fremdenverkehrsverband B bezüglich Zimmer- und Pensionspreise und der möglichen Auslastung getätigst.

Der Gutachter habe für die Wintersaison von Mitte Dezember bis März, das sind ca. 105 Tage, bei einer Auslastung von 80 % ca. 84 Belegstage, für die Sommersaison von Mai bis Mitte Oktober, das sind ca. 165 Tage, bei einer Auslastung von 40 % ca. 66 Belegstage, insgesamt somit 150 Belegstage, was einer Auslastung von ca. 40 % pro Jahr entspreche, errechnet. Als Erlös aus der Vermietung seien durchschnittlich 400,00 S pro Person angenommen worden.

Daraus errechne sich folgender Rohertrag:

87 Betten x 150 Tage x 400,00 S	5.220.000,00 S
+ Wohnung im Dachgeschoss	42.000,00 S
+ Wohnung im 1. Obergeschoss	42.000,00 S
	<u>5.304.000,00 S</u>

Die Betriebsprüfung habe den Betrag von 5.304.000,00 S als Nettoerlös behandelt und die Umsätze 0 %, die Umsätze 10 % und die Umsätze 20 % ausgehend von den Erlöskonten des Hotels Y erhöht

	um	auf
1993:	30%	8.871.360,55 S
1994:	14%	9.137.300,62 S
1995:	20%	9.205.652,59 S
1996:	53%	<u>9.136.661,16 S</u>

Unter Tz. 27 und 36 des Berichts stellt die Betriebsprüfung fest, dass die Umsatzerhöhungen einschließlich der darauf entfallenden Umsatz- und Kapitalertragsteuern als den Gesellschaftern GX bzw. Verlassenschaft nach GX und EX im Ausmaß ihrer Beteiligungen zuzurechnende verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln seien.

Abgesehen von diesen, den Betrieb des Hotels Y betreffenden Feststellungen bemängelte die Betriebsprüfung u.a., dass (Tz. 17 Punkt 2a BP-Bericht) sich bei einer anhand der Abreise-, Belegungs-, Anreise- und Totalbelegungslisten, der Ortstaxen und der Leintücher durchgeführten Verprobung der Nächtigungserlöse des Hotels GB, welches die Bw in X betreibt, Erlösdifferenzen ergeben hätten, und dass (Tz. 17 Punkt 2d Betriebsprüfungsbericht) von der Prüfungsabteilung für Strafsachen im Jahr 1995 kopierte Eingangsrechnungen in der Buchhaltung der Bw unterschiedliche Ausgangsrechnungsnummern aufweisen und auf Rechnungen teilweise keine oder überschriebene Nummern aufscheinen würden, sowie zwar Vorschreibungen von Vergnügungssteuer existierten, die Bw aber keine entsprechenden Erlöse erklärt habe.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Abgaben- und Haftungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1996.

## 2. Berufung

In der gegen diese Bescheide am 16. Juni 1999 erhobenen Berufung wendet die Bw u.a. ein, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel von einem Angestellten der Bw, dem Leiter des Hotels Y, verursacht worden seien. Dieser sei für die mangelhaften Grundaufzeichnungen verantwortlich gewesen. Die Mängel seien daher nicht auf eine Einflussnahme der Gesellschafter zurückzuführen. Aus diesem Umstand könne geschlossen werden, dass die für das Hotel Y verbuchten Umsätze sämtliche Geschäftsfälle umfassten und die Fiktion der Betriebsprüfung, dass die Umsatzzuschätzung den Gesellschaftern im Beteiligungsausmaß zugeflossen wäre, nicht haltbar sei.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 1999 reichte die Bw eine von ihrer neuen steuerlichen Vertretung verfasste „Ergänzung und Abänderung der Berufung vom 16. Juni 1999“ ein. Darin wird zunächst zu den hinsichtlich des Hotels GB getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung Stellung genommen. Die Betriebsprüfung hätte aus diesen Feststellungen zwar keine steuerlichen Auswirkungen abgeleitet, sie zeigten aber deutlich, mit welcher Unbefangenheit mit der Materie die Feststellungen in den Betriebsprüfungsbericht aufgenommen worden seien. Es bestünde der Eindruck, dass bei manchen Feststellungen trotz besseren Wissens der Betriebsprüfer und somit unter Verletzung der behördlichen Sorgfaltspflicht bei Erhebung der vorhandenen Umstände vorgegangen worden sei. Die Prüferin habe aus den Wäschereirechnungen bzw. der daraus ersichtlichen Anzahl der gewaschenen Polsterbezüge auf die Anzahl der Nächtigungen hochgerechnet und auf diese Weise Erlösdifferenzen ermittelt. Im Zuge der Prüfung sei jedoch erläutert worden, dass Zweibettzimmer als Einbettzimmer vergeben würden, nach Abreise des Gastes aber beide Polster der neben einander stehenden Betten gewaschen werden müssten. Aus den dabei entstehenden Differenzen zwischen Nächtigung und Waschung könne nicht auf eine Unrichtigkeit der Aufzeichnungen geschlossen werden. Die Aufnahme dieses Satzes, der nur dazu gedacht sein könne, einem Leser des Betriebsprüfungsberichts einen irreführenden Eindruck zu vermitteln, erscheine, da dies trotz besseren Wissens erfolgt sein könnte, disziplinär bedenklich.

Die Betriebsprüfung habe ferner festgestellt, dass Ordner mit verschiedenen Listen nicht vollständig, ein Statistikordner nicht vorhanden und Zimmerbelegungen nicht nachvollziehbar gewesen, die diesbezüglichen Fragen unbeantwortet geblieben wären. Dazu sei festzustellen, dass die Betriebsprüfung in W begonnen habe und weder die Betriebsprüfer noch die in W tätigen Personen mit dem Ablauf eines Hotelbetriebes vertraut gewesen wären. Die Betriebsprüfer seien im Juni 1998 nach X gereist, hätten auf der Gemeinde Meldelisten

ausgehoben und abgeschrieben und dann die Geschäftsführerin im Hotel aufgesucht. Bei dieser Gelegenheit wäre nachgewiesen worden, dass die Meldelisten den Aufzeichnungen des Hotels entsprechen würden. Dieser Umstand werde im Betriebsprüfungsbericht nicht erwähnt. Im September 1999 sei die Geschäftsführerin nach W gereist und habe die fehlenden Listen und Ordner der Prüferin gezeigt. Dies sei aber von der Prüferin mit der Feststellung, dass diese Sache bereits abgeschlossen wäre, nicht zur Kenntnis genommen worden, was aber deren Pflicht gewesen wäre.

Bezüglich der zum Betrieb des Hotels Y getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung erläutert die Berufung zunächst, unter Beilage einer Skizze (Anlage 1 der Berufung), den Ablauf von der telefonischen oder sonstigen Anfrage oder der unangemeldeten Ankunft eines Gastes bis zu seiner Abreise. In diesem Ablauf erfülle der Zimmerspiegel (Anlage 2 der Berufung) eine bloße Hilfsfunktion und müsse mit entfernbaren Schreibmitteln geführt werden, um Buchungen aufnehmen, im Falle einer Stornierung wieder entfernen, umbuchen, Zimmer wechseln oder Gruppen zusammenstellen zu können. Zumeist einen Tag vor Ankunft eines Gastes werde die voraussichtliche Ankunft in die von der Betriebsprüfung als Zimmerplan bezeichnete Zimmerliste (Anlage 3 der Berufung) eingetragen. Dies solle sicherstellen, dass dieses Zimmer nicht zweifach vergeben werde. Sollte ein Guest unangemeldet ankommen, so scheine er natürlich im Zimmerspiegel, der ja nur Vormerkfunktion habe, nicht auf. Bei Ankunft des Gastes werde außerdem ein Meldezettel (Anlage 4 der Berufung) ausgefüllt. Anlässlich der Abreise werde eine Rechnung (Anlage 5 der Berufung) ausgestellt und eine Austragung in der Zimmerliste vorgenommen. Anlage 6/1 enthalte eine Aufteilung auf die einzelnen Erlössparten (Logis, Kurtaxe, Küche, Getränke, Telefon, Bäder, Massagen). Die dort ausgewiesenen Tageslosungen würden auf ein Interimskonto gebucht. Aus Anlage 6/2 sei die weitere buchhalterische Behandlung ersichtlich. Zu der unter Tz. 17 c des Betriebsprüfungsberichts erwähnten Verprobung des willkürlich gewählten Zeitraums Jänner bis März 1994 wird in der Berufung vorgebracht, dass die steuerliche Vertretung in Zusammenarbeit mit einer Geschäftsführerin diesen Zeitraum ebenfalls überprüft und dabei festgestellt habe, dass die Aufzeichnungen vollständig, richtig und sachlich einwandfrei seien. Alle Behauptungen der Betriebsprüfung seien unrichtig. So sei bereits die Aussage der Betriebsprüfung, dass die Bw einen EDV-Zimmerplan geführt habe, falsch. Während des gesamten Prüfungszeitraums seien die Aufzeichnungen händisch geführt worden. Nur für einen Zeitraum von etwa drei Monaten habe man den Einsatz einer EDV erprobt.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass anhand der Zimmerspiegel die Eintragungen nicht überprüfbar bzw. die Zimmerspiegel nicht aufschlussreich gewesen seien, lasse deutlich erkennen, dass die Betriebsprüfung mit dem Ablauf einer Hotelorganisation nicht vertraut sei.

Zimmerspiegel, die auch nicht Bestandteil der Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO seien, könnten, um die erwähnten Änderungen zu ermöglichen, nur mit leicht entfernbarem Schreibmaterial geführt werden.

Zimmerspiegel seien durchaus aufschlussreich, wenn man sie richtig lesen könne. Sie würden aber nie Eintragungen ergeben, die sich in der Folge aus der Zimmerliste über die endgültige Zimmerbelegung ergeben. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass für ein bestimmtes Zimmer im Zimmerspiegel eine andere Belegung als im Zimmerplan aufgezeichnet worden wäre, sei daher nicht ein Beweis für die Mangelhaftigkeit, sondern für die sachgemäße Führung der in einem Hotelbetrieb notwendigen und üblichen Aufzeichnungen.

Der für den Monat Jänner 1994 angestellte Vergleich der Zimmerspiegel mit den Gästerechnungen bzw. die daraus ermittelte Abweichung von 34 % zeige wiederum das völlige Unverständnis der Betriebsprüfung für den Ablauf einer Hotelorganisation, in der Zimmerspiegel nur provisorische Eintragungen enthielten und bis zum letzten Tag Storni von Gästen eintreffen würden.

Was den Vergleich des EDV-Zimmerplans mit den Gästerechnungen bzw. die daraus ermittelte Abweichung von 28 % betreffe, so könne damit, da es einen EDV-Zimmerplan nicht gegeben habe, nur ein Vergleich mit der von der Betriebsprüfung als Zimmerplan bezeichneten Zimmerliste laut Anlage 3 gemeint sein. Diesen Vergleich habe die steuerliche Vertretung auch angestellt. In der als Anlage 7 der Berufung beigelegten Kopie des Zimmerplans für Jänner 1994 seien mit roter Farbe die Nummern der Ausgangsrechnungen vermerkt worden, woraus ersichtlich sei, dass 100 % der Gäste, die laut Zimmerplan im Hotel waren, auch abgerechnet worden seien.

Der Satz „eine Verprobung für den willkürlich gewählten Zeitraum 1-3/1994 ergab, dass trotz prozentueller Steigerung der Nächtigungen dies zu einem Abfall der Erlöse führte“ sei überhaupt unverständlich. Laut Listen der Betriebsprüfung habe sich eine Minderung von Jänner auf Februar um 19 % und von Februar auf März um 5 % ergeben. Diese Feststellung resultiere möglicherweise aus einem Vergleich mit dem Vorjahr, was aber noch geklärt werden müsse. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass im Jänner verschiedene Gäste, die im Dezember ankommen und im Jänner abreisen, erst im Jänner abgerechnet werden, sodass der Umsatz Jänner üblicherweise höher sei als der Umsatz Februar. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass sich innerhalb von mehreren Jahren eine Entwicklung ergeben habe, wonach zeitweise Zimmerbelegungen häufiger geworden, durch Buchungen von Reiseveranstaltungen die Preise aber gesunken seien, weshalb es durchaus möglich sei, dass trotz Steigerung der Nächtigungen geringere Erlöse erzielt werden.

Ein Missverständnis sei möglicherweise dadurch aufzuklären, dass die Betriebsprüfung in einer Auswertung der Meldungen (Anlage 8 der Berufung) für Februar 1994 eine Nächtigungsanzahl

von 1.365 festgestellt habe, während sich aus der Anlage 9 (Taxen und Abgabenberechnung für die Gemeinde B) ergebe, dass in diesem Monat 1.218 Zimmer belegt und 147 Zimmer frei gewesen seien, woraus in Summe die von der Betriebsprüfung herangezogene Zahl von 1.365 resultiere.

Die Feststellung der Betriebsprüfung sei unverständlich, selbst wenn sie richtig wäre, könne man daraus einen materiellen Mangel der Aufzeichnungen in keiner Weise ableiten.

In der Berufung wird weiters zu Unterlagen, welche die Betriebsprüfung im Zuge der Prüfung übergeben hat, Stellung genommen. Eine Aufstellung der Betriebsprüfung (Anlage 10 der Berufung) zeige für einen bestimmten Zeitraum eine Differenz von 909,09 S. Diese Differenz beruhe darauf, dass die sich die Betriebsprüfung bei einer Position geirrt habe. An Stelle des richtigen Betrages von 32.760,00 S habe die Betriebsprüfung 33.760,00 S angesetzt. Daraus resultiere eine Bruttodifferenz von 1.000,00 S bzw. die Nettodifferenz von 909,09 S.

Die Betriebsprüfung habe ferner in einer Aufstellung des Kassabuches laut Kassabelegen (Anlagen 12/1 bis 12/3) eine Differenz von 70.407,11 S aufgezeigt. Diese Differenz erkläre sich ebenfalls aus mehreren der Betriebsprüfung unterlaufenen Fehlern wie etwa der Nichtberücksichtigung des Anfangssaldos.

Diese Fehler dürften ausreichend demonstrieren, welcher Wert den Feststellungen der Betriebsprüfung über Mängel bei der Kassenbuchführung beizumessen sei.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, dass der tägliche Kassenstand nicht aufgezeichnet worden sei, führt die Berufung aus, dass nicht täglich Kassenberichte geschrieben worden seien und daher auch nicht täglich hätten abgestimmt werden können. Weiters seien gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO die Unterlagen zur Führung des Kassabuches festzuhalten und bis zum 15. des übernächsten Monats einzutragen. Diese Frist sei eingehalten worden. Dass das Kassabuch in W und nicht im Hotel geführt worden sei, sei ohne Bedeutung. Die BAO würde eine Abstimmung mit dem tatsächlichen Kassenstand nicht vorsehen. Dies sei auch gar nicht möglich, wenn das Kassabuch eineinhalb Monate später geführt werden könnte. Trotzdem sei der im Hotel vorhandene Kassenstand meistens zum Monatsende bei laufenden Revisionen verglichen worden.

Zu den unter Tz. 17 Punkt 2d des Betriebsprüfungsberichts angesprochenen Rechnungsmängeln bringt die Berufung vor, dass im Bericht die Begriffe Eingangs- und Ausgangsrechnung vertauscht worden seien, die Feststellung nicht überprüfbar sei, weil die erwähnten Kopien fehlen würden, auch nicht feststellbar sei, ob nun Rechnungen des Jahres 1995 oder solche des Jahres 1993 gemeint seien, ferner eine Nichtnummernierung von Ausgangsrechnungen wegen der Verwendung maschinell durchnummierter Rechnungsblocks auszuschließen sei. Es seien lediglich Stornierungen von Rechnungen vorgekommen, die Stornobelege seien jedoch vorhanden und auffindbar, die Vorschreibung

von Vergnügungssteuer betreffe Münzspielautomaten, die in einem angemieteten Kaffeehaus aufgestellt seien und daher nicht das Hotel Y beträfen.

Der Schlussatz der Betriebsprüfung, aus dem vom Rechnungswesen gewonnenen Gesamteindruck würden sich in Verbindung mit den aufgezeigten Mängeln schwere Zweifel an der Richtigkeit der Buchhaltung ergeben, beruhe darauf, dass die Betriebsprüfung völlig branchenunkundig und unsachgemäß und teilweise ohne ihrer Erhebungspflicht nachzukommen und unter Nichtberücksichtigung von angebotenen Beweismitteln, einen Gesamteindruck bekommen habe, der dementsprechend unrichtig sein müsse. Die Zweifel an der Richtigkeit der Buchhaltung seien daher völlig bedeutungslos.

Zur Durchführung der Schätzung bringt die Berufung vor, dass diese, was die Schätzungsmethode betreffe, Erstaunen errege. Es sei das anlässlich einer Verlassenschaftssache über den Wert der Hotelliegenschaft erstellte Gutachten eines Baumeisters herangezogen worden. Bisher habe man angenommen, dass die Betriebsprüfer Sachverständige des Rechnungswesens und der Betriebswirtschaft seien und für Kalkulationen eine weitaus höhere Qualifikation haben sollten als ein Baumeister. Der Schätzmeister habe ein einziges Mal das Gebäude besichtigt und ansonsten die auf Seite 3 des Gutachtens (Anlage 16 der Berufung) angeführten Werte zur Verfügung gehabt. Auf Seite 26 führe der Sachverständige allerdings an, dass er Erhebungen bei den derzeitigen Betrieben sowie beim Fremdenverkehrsamt bezüglich Zimmer- und Pensionspreise und der möglichen Auslastung getätigt sowie allgemeine Erfahrungen berücksichtigt habe. Diese allgemeinen Hinweise ermöglichen es nicht, die Feststellungen des Sachverständigen nachzuprüfen. Die Bw verlange die Vorlage der Unterlagen betreffend der erhobenen Preise, Auslastungen und Vergleichsbetriebe. Jedenfalls könne die Auslastungsannahme des Sachverständigen auf Basis der Auskünfte des Fremdenverkehrsverbandes und angeblicher Vergleichsbetriebe nur sehr ungenau sein und berücksichtige eventuell nicht die subjektiven Verhältnisse des geprüften Hotelbetriebes. Dies sei daher für eine Ermittlung der Umsätze der Bw absolut ungeeignet. Als Anlage 17 werde daher das Gutachten des Sachverständigen Dr. N vom 14. September 1999 vorgelegt, in welchem dieser ausführe, warum das Gutachten des Baumeisters O vom 23. November 1995 unrichtig sei. Außerdem werde zu den Annahmen des Finanzamtes Stellung genommen und es werde festgestellt, dass sich auf Grund der Aufzeichnungen des Hotels eine Abweichung von -5,8 % vom Durchschnitt der anderen Hotelbetriebe von B ergebe. Diese Abweichung werde mit den Eigenheiten des Hotels eingehend begründet. Dieses Gutachten, das von der Erhebung und vom Aufbau her wesentlich genauer und sachverständiger erstellt worden sei, als das von der Finanz herangezogene, liefere einen weiteren Beweis für die Richtigkeit der von der Bw geführten Aufzeichnungen. Die weitere

Vorgangsweise der Betriebsprüfung, die Feststellungen auf die Jahre 1993 bis 1996 auszudehnen, entbehre außerdem jeder Beweisgrundlage.

Der Sachverständige Dr. N erstellte sein Gutachten „über die Richtigkeit der Umsatzschätzung des Finanzamtes anhand der Ertragswertberechnung im Gutachten des Baumeister O“. Als Grundlagen dienten dem Sachverständigen u.a. Informationsaufnahmen bei der Gemeinde B, beim Fremdenverkehrsverband B und bei den Nachbarhotels und anderen Gastronomen. Im Befundteil seines Gutachtens hält Dr. N offizielles Zahlenmaterial für den Fremdenverkehr in B in den Jahren 1993 bis 1996 fest. Die Statistik enthalte alle Betriebe und es sei bekannt, dass die Streuung der Auslastung zwischen rd. 20 % und 95 % liege. Aus Gründen der Amtsverschwiegenheit habe der zuständige Gemeindebeamte jedoch nicht mitteilen können, welche Hotels sich im untersten bzw. obersten Bereich befinden. Es sei aber im Gespräch mit der Gemeinde und vielen Hoteliers unisono die Meinung aufgekommen, dass schon gut 10 Jahre „ka Gstall“ sei, der Belag und die Auslastung krass unterdurchschnittlich seien und das Hotel vom leichten Aufschwung 1994-1995 sicherlich nichts profitiert habe, andererseits aber auch, dass aus diesem Hotel etwas zu machen wäre. Der Befund nennt für die Jahre 1993 bis 1996 insgesamt folgende Werte:

Winter		Sommer		ohne Camping	
Betten	Nächtigungen	Betten	Nächtigungen	pro Bett/Jahr	pro Bett/Jahr
24.359	2.127.212	23.490	1.778.299	163,01	158,75

Daraus ergebe sich, dass die Hotelbetten in den Jahren 1993 bis 1996 zu rd. 43,5 % belegt gewesen seien.

Zur Bettenanzahl des Hotels Y führt der Sachverständige aus, dass die Bettenanzahl 84 plus 2 Zusatzbetten betragen habe. Ein Vierbettzimmer und auch ein Dreibettzimmer seien seit 1993 selten voll vermietet, daher sei die rechnerische Annahme von 84 Betten auf alle Fälle richtiger als die im Gutachten des Baumeisters genannte Bettenanzahl von 87.

Der Sachverständige hält ferner fest, dass der Sachverständige O 150 Belegstage pro Jahr errechnet habe und dass dies vom Durchschnitt der Übernachtungen in B von 158,75 um - 5,8 % abweiche.

Es sei in ganz B bekannt, dass der Y trotz seiner guten Lage in den letzten 10 Jahren verloren habe. Die Betreiber des Hotels vor 1992 seien nicht nur Hoteliers gewesen. Oftmaliger Direktorenwechsel hätte die Kontinuität des Hauses und die Pflege des Stammpersonals verhindert. Dass die Lage allein nicht schuld sei, zeige die Aussage von Nachbarhotels, wonach viele Stammgäste zu diesen abgewandert seien. Unregelmäßige Öffnungszeiten hätten ebenfalls zu einer geringeren Gesamtauslastung geführt. Die Zimmereinrichtungen und sonstigen Einrichtungen würden nicht mehr dem Geschmack eines Gastes entsprechen, Naturmöbel würden beispielsweise dringend einer Auffrischung bedürfen. Im Gegensatz zu

anderen Hotels würde das Hotel auch nicht über ein Dampfbad oder ein kleines Bad mit Thermalwasser verfügen. Zu berücksichtigen sei auch, dass das Hotel oft zu Versteigerungen oder zum Verkauf ausgeschrieben gewesen sei, weil der Ertrag weit unter dem Durchschnitt der übrigen Hotels liege.

Dass der Sachverständige des Verkehrswertgutachtens auch die Wohnung im Dachgeschoss und 1. Obergeschoss mit einem fiktiven Mietertrag bei der Ertragswertberechnung herangezogen habe, sei richtig. Ob eine nicht vermietete Wohnung für Personal und Geschäftsführung als Dienstwohnung auch bei der Umsatzschätzung berücksichtigt werden dürfe, sei fraglich.

Im Gutachtenteil stellt der Sachverständige schließlich fest, dass die, die durchschnittliche Auslastung betreffenden Annahmen des Baumeisters O den Durchschnittswerten für B für die Jahre 1993 bis 1996 entsprechen würden. Die durchschnittliche Auslastung aller Hotels in B sei aber kein Maßstab für die individuelle Auslastung eines Einzelbetriebes wie beispielsweise speziell des Hotels Y. Dessen Auslastung liege weit unter dem Durchschnitt der anderen Hotels. Es sei in B ein offenes Geheimnis in der Hotelbranche, im Fremdenverkehrsverband und in der Gemeinde, dass das Hotel Y eine Auslastung hatte, die maximal die Hälfte des Durchschnitts der Hotellerie betragen habe. Das Finanzamt habe in seiner Umsatzzuschätzung die bereits ortsbekannte schlechte Auslastung des Hotels Y nicht berücksichtigt.

Zusammenfassend hält die Berufung fest, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung, was die formellen Mängel betreffe, unrichtig seien. Bei entsprechender Branchen- und Sachkenntnis und bei sachgemäßer und sorgfältiger Überprüfung wäre die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Aufzeichnungen richtig sind. Die Schätzungsmethode sei unzweckmäßig, das Bewertungsgutachten eines Baumeisters könne nicht herangezogen werden. Aus dem der Berufung beigelegten Schätzungsgutachten ergebe sich eine minimale und begründete Abweichung von 5,8 % vom Durchschnitt der anderen Betriebe, was bei Erstellen eines äußeren Betriebsvergleichs die Richtigkeit der Aufzeichnungen beweise.

Abschließend weist die steuerliche Vertretung darauf hin, dass „wir während der Betriebsprüfung nicht anwesend und nicht beteiligt waren, unsere Ausführungen und daher zum Teil auch die Informationen von dritter Seite, die wir nicht überprüfen konnten, beruhen“. Diese seien deswegen aufgenommen worden, weil sie sich in der Folge alle durch Überprüfung mit den tatsächlichen Unterlagen verifizieren ließen, hingegen die Feststellungen der Betriebsprüfung sich in den meisten Fällen im Vergleich mit den Unterlagen als unrichtig erwiesen hätten.

Die steuerliche Vertretung sei von der Bw angewiesen worden, anzumerken, dass – sollte sich ergeben, dass die Annahmen, dass der Betriebsprüfungsbericht unfachgemäß, was die Methode der Prüfung und der Schätzung betreffe, und/oder teilweise trotz besseren Wissens

und/oder fahrlässig hinsichtlich der vielen Irrtümer und/oder unzumutbar oberflächlich hinsichtlich der Kenntnisnahme der Abwicklung in einem Hotelbetrieb und der daraus gezogenen Schlussfolgerungen und/oder einen der weiteren vorstehend angeführten Mängel aufweise, erstellt worden sei, sich die Bw die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen aus den Kosten des Berufungsverfahrens etc. vorbehalte.

3. Die Betriebsprüferin erstattete am 19. Jänner 2002 eine Stellungnahme zur Berufung, die im Folgenden auszugsweise wiedergegeben wird.

Einleitend erläutert die Prüferin, dass, da die steuerliche Vertretung, welche die Berufung verfasste, nicht mit der für die Betriebsprüfung bevollmächtigten Vertretung ident sei, und der Eindruck bestehe, dass die jetzige steuerliche Vertretung nicht alle Unterlagen aus der Betriebsprüfung für die Berufung zur Verfügung hatte, die wesentlichsten Mängel der Buchhaltung aufgezeigt würden. Dies sei notwendig, da die Berufung hauptsächlich emotionelle und weniger sachliche Elemente beinhalte.

Punkt 1 – 3 der Stellungnahme:

Der steuerliche Vertreter sei zu Beginn der Prüfung um die Vorlage verschiedener Unterlagen ersucht worden. Die verlangten Inventuren für die Jahre 1992 bis 1997 seien der Betriebsprüfung nie vorgelegt worden. Für das Hotel Y seien nur für das Jahr 1993 und die Monate Jänner bis April 1994, nicht aber für den restlichen Prüfungszeitraum, die verlangten Zimmerspiegel vorhanden gewesen.

Punkt 4 der Stellungnahme:

Die Betriebsprüfung habe aus dem Kaufvertrag und der zugehörigen Inventur vom 17. November 1997 für das Hotel Y 89 Betten ermittelt.

Die Stellungnahme enthält eine detaillierte Auflistung nach Zimmernummern und jeweiliger Bettenanzahl.

Punkt 6 der Stellungnahme:

Die Betriebsprüfung habe für Jänner 1993 die ausgestellten Rechnungen mit dem Hotelertragsbuch und dem Kassabuch (Text: Tageslösung) verglichen. Danach seien für diesen Monat Rechnungen über insgesamt 1.202.267,00 S gelegt worden, während im Hotelertragsbuch ein Betrag in Höhe von 1.069.386,00 S und als Tageslösung ein Betrag in Höhe von 1.247.557,00 S erfasst worden seien. Diese gravierenden Differenzen hätten von der steuerlichen Vertretung nicht aufgeklärt werden können.

Die Stellungnahme listet die Rechnungsbeträge und die Eintragungen im Hotelertragsbuch sowie die Tageslösungen einzeln auf.

Punkt 7 der Stellungnahme:

Anhang 2 der Stellungnahme enthalte für Jänner 1993 eine Aufstellung der belegten Zimmer laut Zimmerspiegel, laut Zimmerplan aus EDV, der abgerechneten Gäste pro Zimmer, der nicht verrechneten Gäste laut Zimmerspiegel und der nicht verrechneten Gäste laut EDV. Warum einige Gäste nicht abgerechnet worden seien und warum die Gästebelegung pro Zimmer laut Zimmerspiegel mit der Gästebelegung laut Zimmerplan nicht ident sei, habe weder die Bw noch die steuerliche Vertretung aufgeklärt.

Punkt 8 der Stellungnahme:

Dieser Punkt enthält Gegenüberstellungen der Nächtigungszahlen laut Zimmerplan und der Nächtigungszahlen laut Meldungen an das Gemeindeamt sowie der zwischen den beiden bestehenden Differenzen, ferner Aufstellungen der aus den Nächtigungszahlen errechneten Erlöse pro Nächtigung:

Jänner bis Dezember 1993 (für April 1993 habe es lediglich die Meldungen an das Gemeindeamt gegeben):

Nächtigungen	lt. Zimmerplan	lt. Meldungen	Differenz
Jänner	1.144	1.089	55
Februar	1.587	1.519	68
März	721	656	65
April		392	
Mai	206	203	3
Juni	163	152	11
Juli	1.183	678	505
August	1.025	883	142
September	1.369	1.560	-191
Oktober	308	267	41
November	347	158	189
Dezember	1.440	1.306	134

Erlöse pro Nächtigung Jänner bis Dezember 1993 laut Zimmerplan:

Nächtigungen	Erlös lt. Kto	Erlös/Nächt.
Jänner	682.264,00	596,38
Februar	582.956,00	367,33
März	336.294,00	466,43
April	122.448,00	
Mai	81.836,00	397,26
Juni	45.505,00	279,17
Juli	169.396,00	143,19
August	307.858,00	300,35
September	321.047,00	234,51
Oktober	98.447,00	319,63
November	100.203,00	288,77
Dezember	168.115,00	116,75

Erlöse pro Nächtigung Jänner bis Dezember 1993 laut Meldungen:

Nächtigungen	Erlös lt. Kto	Erlös/Nächt.
Jänner	682.264,00	626,51

Februar	1.519	582.956,00	383,78
März	656	336.294,00	512,64
April	392	122.448,00	312,37
Mai	203	81.836,00	403,13
Juni	152	45.505,00	299,38
Juli	678	169.396,00	249,85
August	883	307.858,00	348,65
September	1.560	321.047,00	205,80
Oktober	267	98.447,00	368,72
November	158	100.203,00	634,20
Dezember	1.306	168.115,00	128,73

Diese gravierenden Unterschiede hätten von der steuerlichen Vertretung nicht aufgeklärt werden können. Im Dezember sei eine Nächtigung mit durchschnittlich 128,73 S, im November mit durchschnittlich 634,20 S verrechnet worden. Je weniger Nächtigungen, desto höher wäre der durchschnittliche Nächtigungspreis.

Erlöse pro Nächtigung anhand der Meldungen an das Gemeindeamt für Jänner bis Dezember 1994:

	Nächtigungen	Erlös lt. Kto	Erlös/Nächt.
Jänner	1.398	663.584,00	474,67
Februar	1.365	547.257,00	400,92
März	1.390	414.456,00	298,17
April	402	93.837,00	233,43
Mai	294	93.992,00	319,70
Juni	740	172.647,00	233,31
Juli	1.398	206.683,00	147,84
August	1.502	511.927,00	340,83
September	820	225.517,00	275,02
Oktober	420	177.503,00	422,63
November	76	29.905,00	393,49
Dezember	1.037	106.407,00	102,61

Beispielhafte Aufstellung der Nächtigungen laut Zimmerspiegel/EDV, laut Meldungen an das Gemeindeamt, die Differenzen daraus und die Nächtigungen laut Buchhaltung:

Nächtigungen	lt. Zimmersp.	lt. Meldungen	Differenz	lt. BH
Jänner	1.469	1.398	71	1.815
Februar	1.551	1.365	186	1.496
März	1.555	1.390	165	1.389
Juni	957	740	217	877
Juli	1.713	1.398	315	1.156
Oktober	643	420	223	534

Erlöse pro Nächtigung anhand der Meldungen an das Gemeindeamt für Jänner bis Dezember 1995:

	Nächtigungen	Erlös lt. Kto	Erlös/Nächt.
Jänner	1.589	578.997,00	364,38
Februar	1.263	383.192,00	303,40
März	1.237	389.367,00	314,77
April	240	77.271,00	321,96

Mai	512	140.725,00	274,85
Juni	434	182.378,00	420,23
Juli	473	151.418,00	320,12
August	1.211	344.361,00	284,36
September	1.025	417.574,00	407,39
Oktober	1.248	313.072,00	250,86
November	102	41.961,00	411,38
Dezember	1.117	89.900,00	80,48

Beispielhafte Aufstellung der Nächtigungen laut Zimmerspiegel/EDV, laut Meldungen an das Gemeindeamt und die Differenzen daraus :

Nächtigungen	lt. Zimmersp.	lt. Meldungen	Differenz
Juni	531	434	97
Juli	1.147	473	674
Oktober	1.285	1.248	37

Erlöse pro Nächtigung anhand der Meldungen an das Gemeindeamt für Jänner bis Oktober 1996:

Nächtigungen	Erlös	lt. Kto	Erlös/Nächt.
Jänner	1.327	430.750,00	324,60
Februar	1.283	471.131,00	367,21
März	1.322	366.098,00	276,93
April	355	56.970,00	160,48
Mai	465	78.924,00	169,73
Juni	712	154.262,00	216,66
Juli	924	133.137,00	144,09
August	960	290.384,00	302,48
September	731	192.801,00	263,75
Oktober	215	104.183,00	484,57

Beispielhafte Aufstellung der Nächtigungen laut Zimmerspiegel/EDV, laut Meldungen an das Gemeindeamt und die Differenzen daraus :

Nächtigungen	lt. Zimmersp.	lt. Meldungen	Differenz
Juni	905	712	193
Juli	1.313	924	389
Oktober	357	215	142

Keine dieser gravierenden Differenzen habe jemals aufgeklärt werden können.

Punkt 9 der Stellungnahme:

In diesem Punkt stellt die Prüferin die Verprobung der Monate Jänner bis März 1994 dar:

	Jänner	Feber	März
Nächtigungen	1.469,00	1.551,00	1.555,00
Erlös (netto)	729.942,00	601.983,00	455.902,00
Erlös/Nacht	496,90	388,13	293,18

Es sei unglaublich, dass ein Anstieg der Nächtigungen zu weniger Erlös führe.

Punkt 10 der Stellungnahme:

In diesem Punkt verweist die Prüferin erneut auf die mit einer Buchhaltungskraft der Bw aufgenommene Niederschrift vom 9. September 1998, wonach es über die tatsächliche Feststellung des täglichen Kassastandes keine Aufzeichnungen gegeben habe. In dieser Niederschrift sei auch festgehalten worden, dass Differenzen zwischen den Buchungen auf dem Erlöskonto und den zugehörigen Belegen sowie zwischen den Übernächtigungen laut Tageslosungen und laut Meldungen bestünden.

Punkt 11 der Stellungnahme:

Es seien für den gesamten Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen der Getränke- sowie Speiseerlöse und auch keine Grundaufzeichnungen der Massageumsätze vorgelegt worden.

Punkt 12 der Stellungnahme:

Dieser Punkt der Stellungnahme bezieht sich auf die Gutachten des Baumeisters O und des Dr. N.

Die Prüferin hält zunächst fest, dass nach dem Gutachten des Baumeisters O die vermietbare Bettenanzahl 87 betragen habe und außerdem 2 Wohnungen sowie ca. 6 Personalbetten zur Verfügung gestanden wären. Zu den Ausführungen des Dr. N betreffend Bettenanzahl führt die Prüferin aus, dass am 1. Jänner 1993 das Zimmer 305 – dies sei laut Inventur zum Hotelverkauf am 17. November 1997 das einzige Personalzimmer gewesen – laut Zimmerspiegel, Zimmerplan und laut ausgestellter Rechnungen 2-fach belegt gewesen sei. Die Wohnung sei laut Zimmerspiegel ebenfalls zweifach belegt gewesen, es sei jedoch keine Verrechnung erfolgt.

Unter Bezugnahme auf den im Gutachten bzw. in der Schätzung herangezogenen durchschnittlichen Preis von 400,00 S listet die Prüferin im Weiteren die in den Rechnungen für Jänner 1993 ausgewiesenen Nächtigungspreise auf und hält abschließend fest, dass sich daraus ein Durchschnittspreis pro Person pro Nacht von 716,61 S bzw. unter Berücksichtigung der Zuschläge, Kommissionen etc. von 654,27 S errechne.

Die Feststellung des Dr. N, dass das Finanzamt in seiner Umsatzzuschätzung die bereits ortsbekannte schlechte Auslastung nicht berücksichtigt habe, treffe angesichts der aus den Rechnungen für Jänner 1993 errechenbaren Durchschnittspreise nicht zu.

Weitere Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin betreffen die Rechnungsnummerierung, das Gesellschafterverrechnungskonto des GX sowie Beziehungen der Bw bzw. des GX zu ausländischen Firmen.

#### 4. Gegenäußerung

Die Stellungnahme der Prüferin wurde der Bw am 15. Februar 2002 zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 28. März 2002 ersuchte die steuerliche Vertretung um Fristverlängerung für die Einbringung einer solchen bis zum 15. Mai 2002. Zur Ausarbeitung einer Gegenäußerung seien noch Unterlagen zu beschaffen.

In einem Schreiben vom 8. Mai 2002 bestätigt die steuerliche Vertretung den Erhalt des Ergänzungsansuchens. In der Stellungnahme werde auf verschiedene durchnummerierte Anlagen verwiesen. Da diese für die Ausarbeitung der Gegenäußerung unbedingt notwendig seien, werde um deren Übermittlung sowie um Verlängerung der Frist zur Einbringung der Gegenäußerung bis einen Monat nach deren Erhalt ersucht.

Mit e-mail vom 26. Feber 2003 wurde die steuerliche Vertretung von einem Mitarbeiter des Finanzamtes erneut um Stellungnahme innerhalb von 2 Monaten ersucht.

Mit e-mail vom 28. April 2003 ersuchte die steuerliche Vertretung, dass die – zwischendurch telefonisch mit Ende April vereinbarte – Frist wegen Arbeitsüberlastung bis Ende Mai erstreckt werde.

Mit e-mail vom 16. Mai 2003 verwies die steuerliche Vertretung erneut auf Arbeitsüberlastung und brachte ferner vor, dass man mit der übermittelten Stellungnahme nur schwer etwas anfangen könne, weil umfangreiche Ausführungen darin nur anhand von Originalbelegen und der Einholung von Auskünften überprüfbar wären und die Summe der Originalbelege und Aufzeichnungen effektiv einen Raum fülle. Die Sortierung und damit die Auffindbarkeit der Belege habe im Zuge eines Insolvenzverfahrens, der Betriebsprüfung und der Berufungsausarbeitung und der verschiedenen Transporte gelitten. Die Unterlagen würden noch bearbeitet und eine Stellungnahme erst in den nächsten Monaten, jedenfalls aber in der Zeit vor einer Verhandlung vor dem Finanzsenat abgegeben. Sollte allerdings eine einvernehmliche Erledigung des Rechtsmittels bereits im Berufungsverfahren in Erwägung zu ziehen sein, könnte gerne eine Teilstellungnahme abgegeben werden, um die Einleitung von Verhandlungen zu erleichtern.

Eine Gegenäußerung wurde bis dato nicht abgegeben.

Festgehalten wird, dass die Zuständigkeit im Jahr 2000 vom Finanzamt für Körperschaften auf das Finanzamt Mödling übergegangen ist bzw. die Veranlagungsakten an dieses Finanzamt abgetreten wurden, und die Berufung in der Folge vom Finanzamt Baden Mödling dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihr sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz BAO ist die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Abgabenerhebung zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgen.

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

Die Betriebsprüfung begründet die Schätzungsberichtigung unter Tz 17 Pkt. 2 c des Betriebsprüfungsberichts u.a. damit, dass es bezüglich des Hotels Y keine Aufzeichnungen über die tatsächliche Feststellung des täglichen Kassastandes gegeben habe und keine Kontrolle mit dem tatsächlichen Kassastand erfolgt sei.

Die Bw trägt dazu in der Berufung vor, dass Kassaberichte nicht täglich geschrieben worden seien und daher auch eine tägliche Abstimmung nicht möglich gewesen wäre. Eine Abstimmung mit dem tatsächlichen Kassastand sei in den Buchhaltungsvorschriften der BAO auch nicht vorgesehen. Trotzdem sei der im Hotel vorhandene Kassastand, meistens zum Monatsende, bei laufenden Revisionen mit dem sich aus den Aufzeichnungen ergebenden Kassastand verglichen worden.

Aus der oben zitierten Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO ergibt sich eine Verpflichtung zum täglichen Festhalten der Bareingänge und Barausgänge. Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht. Auf die Führung eines besonderen Kassabuches als Grundaufzeichnung zur Erfassung der Bargeldbewegungen kann dann verzichtet werden,

wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst, dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127).

Es ist zwar zulässig, dass die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln erfasst werden, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden. Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen zur Schätzung berechtigenden Buchführungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Wie den im Arbeitsbogen beispielhaft einliegenden Kassenberichten bzw. Kassabüchern (Bl. 536-547 Arbeitsbogen) zu entnehmen ist, hat die Bw die Tageslosungen in einem Betrag und jeweils einzeln die Beträge der Zahlungen für Betriebsausgaben aufgezeichnet. Der tägliche Kassastand wird darin nicht festgehalten. Die Bw bestreitet auch nicht, den täglichen Kassastand nicht festgestellt und aufgezeichnet zu haben.

In Pkt. 11 ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme hält die Prüferin fest, dass für den gesamten Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen über die Getränke- und Speisenerlöse vorgelegt wurden. Diese Feststellung blieb unwidersprochen und unwiderlegt.

Die Tageslosungen können daher auch nicht aus anderen Grundaufzeichnungen nachvollzogen werden. Die der Berufung beigelegte Anlage 6/1 enthält lediglich eine tabellarische Auflistung der Erlöse je Erlössparte. Grundaufzeichnungen etwa über die Speisen- und Getränkeerlöse vermag diese Auflistung nicht zu ersetzen. Die Prüferin verweist in ihrer Stellungnahme zutreffend darauf, dass bereits das Fehlen bzw. die Vernichtung von Uraufzeichnungen über die Tageslosungen (solche Aufzeichnungen gehören zu den gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 und § 132 BAO aufbewahrungspflichtigen Belegen) für sich die Schätzungsberechtigung begründet (vgl. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214).

Mit dem Berufungseinwand, die Eintragungen im Kassabuch seien innerhalb der in § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz BAO normierten Frist vorgenommen worden, verkennt die Bw, dass die zulässige zusammengefasste Eintragung die Führung von Grundaufzeichnungen über die tägliche Erfassung der Bargeldbewegungen erfordert hätte.

Die in der Berufung gerügte Fehlerhaftigkeit von Aufstellungen bzw. Berechnungen, welche die Betriebsprüfung im Zuge des Prüfungsverfahrens dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bw zur Klärung bzw. Stellungnahme übergeben hatte (Anlagen 10 und 12/1 bis 12/3 betreffend Differenzen von 909,09 S und 70.407,11 S), ist schon deshalb unerheblich, weil die

Betriebsprüfung aus diesen Aufstellungen bzw. den dort ausgewiesenen vermeintlichen Kassendifferenzen keinerlei Folgerungen getroffen hat. Die Prüferin weist ferner in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass etwaige Ermittlungsfehler in den Aufstellungen ohnehin mit dem damaligen steuerlichen Vertreter besprochen worden seien. Auch sagen diese Berechnungsfehler nichts über den Wert der sonstigen die Kassenführung betreffenden Feststellungen der Betriebsprüfung, namentlich über deren durch das Fehlen von Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand begründete Mangelhaftigkeit aus.

Da ausreichende Grundaufzeichnungen über die Tageslösungen nicht geführt wurden, können die Bareinnahmen und folglich die vollständige Erfassung der Einnahmen aus dem Hotelbetrieb nicht nachvollzogen werden.

Dazu tritt der Umstand, dass im Zuge der Betriebsprüfung eine Reihe von Unstimmigkeiten aufgezeigt wurde, zu deren Aufklärung die Bw nichts beigetragen hat.

So hat die Prüferin über den gesamten Prüfungszeitraum die aus den von der Bw geführten Aufzeichnungen über die Zimmerbelegung ersichtlichen Gästezahlen mit den Meldungen an das Gemeindeamt verprobt und dabei Differenzen in den Nächtigungszahlen festgestellt (wiedergegeben in Pkt. 8 der Stellungnahme).

Diese Differenzen sind nicht belanglos, weil insbesondere auf Grund deren Ausmaßes – zum Teil weichen die Nächtigungszahlen um mehrere hundert voneinander ab – Zweifel an der richtigen und vollständigen Erfassung der Erlöse aus dem Hotelbetrieb aufkommen müssen. Die Bw hat nicht einmal den Versuch unternommen, Ursachen für diese Abweichungen zu nennen bzw. darzutun, welche Nächtigungszahlen nun die Zutreffenden wären.

In der Berufung wird den von der Prüferin aus den Meldungen an die Gemeinde erstellten Auswertungen (Anlage 8 der Berufung) einzig entgegengehalten, dass diese auf einem Missverständnis beruhten. Die Bw begründet diesen Einwand am Beispiel der Meldung für Februar 1994 (Anlage 9 der Berufung) damit, dass die Prüferin Meldungen in einer Höhe von 1.365 festgestellt habe, wogegen sich aus Anlage 9 ergebe, dass in diesem Monat 1.218 Zimmer belegt und 147 Zimmer frei gewesen seien, was in Summe die von der Prüferin genannte Zahl von 1.365 ergebe.

Anlage 9 enthält eine Ablichtung der Taxen- und Abgabenberechnung des Monats Februar 1994 für die Gemeinde B. Die dort genannten Zahlen betreffen Gäste und Nächtigungen (und nicht Zimmer). Sowohl bei den Angaben über die Zahl der Gäste als auch bei jenen über die Zahl der Nächte findet sich eine Unterteilung in „Norm“ und „Frei“. „Frei“ bedeutet hier aber nicht, dass Zimmer oder Betten unbelegt geblieben wären, sondern dass die betreffenden Gäste von der Entrichtung der Kurtaxe befreit sind (eine solche Befreiung besteht gemäß § 2 des Salzburger Kurtaxengesetzes für Personen bis zum vollendeten 15. Lebensjahr). So sind etwa

für den Meldeschein 4 mit Ankunftsdatum 5. Februar und Abreisedatum 12. Februar 7 Nächte für 1 „Norm“ Gast und für 2 „Frei“ Gäste vermerkt, woraus sich 7 „Norm“ Nächte und 14 „Frei“ Nächte, insgesamt somit 21 Nächte errechnen. Besonders deutlich geht dies beispielsweise aus der Fremdenverkehrsabrechnung für Februar 1996 (Bl. 734 Arbeitsbogen) hervor, wo die Spalte mit den befreiten Gäste- bzw. Nächtigungszahlen mit „Jgdl Frei“ betitelt ist.

Der Vorwurf eines Missverständnisses ist daher nicht berechtigt. Mit diesem Vorwurf vermag die Bw somit keine Unschlüssigkeit oder Fehlerhaftigkeit der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Differenzen zwischen den an die Gemeinde gemeldeten und den aus den Grundaufzeichnungen ersichtlichen Nächtigungen aufzuzeigen.

Eine Aussage über die Plausibilität und die Richtigkeit der verbuchten Erlöse erlauben auch die Auswertungen der Betriebsprüfung über die aus den monatlichen Nächtigungszahlen und den monatlich verbuchten Erlösen errechneten Durchschnittserlöse. Die Prüferin weist mit Recht auf die Auffälligkeit hin, dass sich etwa für November 1993 bei 158 Nächtigungen ein durchschnittlicher Nächtigungserlös von 634,20 S ergibt – ein Betrag, der im Übrigen im Bereich der aus den Rechnungen für Jänner 1993 ersichtlichen Rechnungsbeträge liegt -, während für Dezember 1993 aus 1.306 Nächtigungen ein Durchschnittserlös von 128,73 S – ein Betrag, der weit unter den aus den Rechnungen für Jänner 1993 ersichtlichen Rechnungsbeträgen liegt – zu errechnen ist.

Eine Erklärung für dieses Ergebnis ist die Bw ebenfalls schuldig geblieben. Der im Zusammenhang mit der Verprobung des Zeitraumes Jänner bis März 1994 erhobene Einwand, im Dezember angekommene Gäste seien erst im folgenden Jänner abgerechnet worden, was zu entsprechend höheren Jännerumsätzen geführt habe, entbehrt zum einen einer nachvollziehbaren Darstellung, einer Darstellung, der es schon deshalb bedurft hätte, weil die Bw ihren Gewinn im Wege der Buchführung ermittelte und daher grundsätzlich von einer periodengerechten Erfassung der Erträge auszugehen ist.

Zum anderen würde, wie die nachfolgende Darstellung zeigt, selbst eine teilweise Zurechnung der für Jänner 1994 bei 1.398 Nächtigungen verbuchten Erlöse von 663.584,00 S zu den Erlösen für Dezember 1993 das Zahlenwerk nicht plausibler machen. Bemerkt wird, dass die Meldungen an die Gemeinde, wie aus der Anlage 9 der Berufung (Taxen- und Abgabenberechnung für Februar 1994) beispielsweise zu Meldeschein Nr. 3 zu ersehen ist, die auf den jeweiligen Monat entfallenden, abgegrenzten Nächtigungen ausweisen.

Rechnet man 100.000,00 S der Jännererlöse noch den Dezembererlösen zu, so ändert dies nichts an der Feststellung, dass die durchschnittlichen Dezembererlöse weit unter jenen für November liegen:

<b>Erlöse</b>	<b>Nächte</b>	<b>Durchschnitt</b>
---------------	---------------	---------------------

November 93	100.203,00	158,00	634,20
Dezember 93	268.115,00	1.306,00	205,29
Jänner 94	563.584,00	1.398,00	403,14

Auch eine Zurechnung von 200.000,00 S der Jännererlöse zu den Dezembererlösen ändert dieses Bild nicht entscheidend:

	<b>Erlöse</b>	<b>Nächtigungen</b>	<b>Durchschnitt</b>
November 93	100.203,00	158,00	634,20
Dezember 93	368.115,00	1.306,00	281,86
Jänner 94	463.584,00	1.398,00	331,61

Zudem entfernt sich bei steigender Verschiebung der Erlöse auch der Durchschnittserlös für Jänner 1994 immer mehr von als plausibel zu bezeichnenden Werten, wie etwa eine Zurechnung von 300.000,00 S der Jännererlöse zu den Dezembererlösen zeigt:

	<b>Erlöse</b>	<b>Nächtigungen</b>	<b>Durchschnitt</b>
November 93	100.203,00	158,00	634,20
Dezember 93	468.115,00	1.306,00	358,43
Jänner 94	363.584,00	1.398,00	260,07

Gleichartige Auffälligkeiten zeigen die Auswertungen der Betriebsprüfung auch für andere Zeiträume. So ergibt sich etwa für Juni 1994 bei einer Nächtigungszahl von 740 ein Durchschnittserlös von 233,43 S und für Juli 1994 bei einer Nächtigungszahl von 1.398 ein Durchschnittserlös von 147,84 S; für November 1995 beträgt bei einer Nächtigungszahl von 102 der Durchschnittserlös 411,38 S, während sowohl für Dezember 1995 mit einer Nächtigungszahl von 1.117 als auch für Jänner 1996 mit einer Nächtigungszahl von 1.327 und Februar 1996 mit einer Nächtigungszahl von 1.283 der durchschnittliche Erlös von 80,48 S bzw. 324,60 S bzw. 367,21 S jeweils unter dem Novemberwert liegt.

Auch diese erheblichen, in ihren Ursachen nicht nachvollziehbaren Schwankungen in den durchschnittlichen monatlichen Nächtigungserlösen sind für die Beurteilung der richtigen und vollständigen Erfassung der Erlöse aus dem Hotelbetrieb nicht von untergeordneter Bedeutung, legen sie doch den Verdacht nahe, dass in Monaten mit gestiegenen Nächtigungszahlen Erlöse nur unvollständig Eingang in die Bücher gefunden haben. In dieses Bild fügt sich die weitere Auswertung der Betriebsprüfung für Jänner bis März 1994, die einen Rückgang der Erlöse bei gleichzeitigem Anstieg der Nächtigungen zeigt.

Die Abweichungen in den durchschnittlichen Erlösen waren daher aufklärungsbedürftig. Die Bw hat aber auch in diesem Punkt nicht einmal den Versuch einer Aufklärung unternommen.

Die in der Berufung hinsichtlich der Verprobung für Jänner bis März 1994 gebotenen Erklärungen, im Dezember angekommene Gäste seien erst im Jänner abgerechnet worden, und es sei durchaus möglich, dass auf Grund der Buchungen von Reiseveranstaltungen die Preise gesunken und daher trotz Steigerung der Nächtigungen geringere Erlöse erzielt worden seien, sind unbelegt und allgemein gehalten.

Die Betriebsprüfung hat ferner für den Monat Jänner 1993 festgestellt, dass hinsichtlich einiger in den Zimmerplänen aufscheinender Gäste keine Rechnungen vorhanden gewesen seien. In Tz. 17 Punkt 2c des Betriebsprüfungsberichts ist zwar irrtümlich von Jänner 1994 die Rede. Aus Punkt 7 der der Bw zur Gegenäußerung übermittelten Stellungnahme sowie der als deren Anhang 2 bezeichneten, auch im Arbeitsbogen (Bl. 531) einliegenden Aufstellung geht aber unmissverständlich hervor, dass diese Feststellung den Jänner 1993 betrifft. Wie den Ausführungen in Punkt 7 der Stellungnahme zu entnehmen ist, wurden die Ursachen für das Fehlen der Rechnungen der Bw bzw. ihrem damaligen steuerlichen Vertreter im Zuge der Prüfung erfolglos zur Aufklärung vorgehalten, weshalb der Bw der Zeitraum, auf den sich die Feststellung bezog, ungeachtet der unrichtigen Bezeichnung im Betriebsprüfungsbericht, bekannt sein musste. Es wäre daher Sache der Bw gewesen, den im Berufungsverfahren erstmals einschreitenden steuerlichen Vertreter, der sich bei Abfassung der Berufung nach eigener Darstellung auf nicht überprüfbare Angaben von dritter Seite verließ, auf den (richtigen) Inhalt der ihr bereits während des Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gebrachten Feststellung hinzuweisen. Überdies bestand für die Bw auch nach der im Jänner 2002 ergangenen Stellungnahme der Prüferin ausreichend Zeit, die Gründe dafür, dass für einige der in den Aufzeichnungen über die Zimmerbelegung für Jänner 1993 aufscheinenden Gäste keine Abrechnungen vorhanden waren, darzulegen. Die Bw hat dies jedoch unterlassen. Unaufgeklärt blieben auch die bei einem Vergleich der in den im Jänner 1993 ausgestellten Rechnungen fakturierten Beträge mit den verbuchten Erlösen bzw. den jeweiligen Tageslosungen zutage getretenen Differenzen (Pkt. 6 der Stellungnahme; Bl. 523 Arbeitsbogen).

Auf Grund der aufgezeigten Ungereimtheiten, deren Bedeutung durch den bereits für sich zur Schätzung berechtigenden Umstand, dass die Tageslosungen auf Grund mangelhafter Grundaufzeichnungen nicht nachzuvollziehen sind, verstärkt wird, bestehen Bedenken gegen die Richtigkeit und Vollständigkeit der aus dem Betrieb des Hotels Y erklärten Erlöse. Da die Bw eine Aufklärung der Unstimmigkeiten unterlassen, sie folglich über die in ihren Büchern enthaltenen Angaben im Sinne des § 184 Abs. 2 BAO keine ausreichenden Aufklärungen gegeben hat, können die Besteuerungsgrundlagen nicht mit der gebotenen Sicherheit ermittelt werden. Damit liegen aber hinreichende Gründe vor, die zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen bzw. verpflichten.

Die Berufung enthält keine tauglichen Einwendungen gegen die Annahme der Schätzungsberechtigung. So sind die Ausführungen über das Wesen eines Zimmerspiegels nicht geeignet, die Zweifel an der vollständigen Erfassung der Erlöse zu zerstreuen. Welche Bedeutung einem Zimmerspiegel für den Ablauf einer Hotelorganisation auch immer zukommen mag, die in den von der Bw geführten Zimmerspiegeln enthaltenen Angaben

erlaubten es der Betriebsprüfung jedenfalls nicht, die erklärten Erlöse auf ihre Vollständigkeit zu überprüfen. Eine andere Aussage hat die Prüferin unter Tz 17 Punkt 2c des Betriebsprüfungsberichts hinsichtlich der Zimmerspiegel auch nicht getroffen.

Wenn die Berufung der Betriebsprüfung als „Falschfeststellung“ anlastet, dass es keine von der Prüferin als solche bezeichneten „EDV-Zimmerpläne“ gegeben habe, so ist damit nicht dargetan, dass die von der Betriebsprüfung aus den Aufzeichnungen der Bw ermittelten Nächtigungszahlen unrichtig wären. Die Betriebsprüfung hat anhand der ihr im Zuge der Prüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen Auswertungen erstellt (z.B. Bl. 181 bis 184; 471 bis 476 Arbeitsbogen), deren Ergebnisse die Prüferin in der Stellungnahme zur Berufung wiedergegeben hat und die, wie der Stellungnahme zu entnehmen ist, im Verlaufe des Prüfungsverfahrens mit der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw auch besprochen wurden. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Bw sowohl die Auswertungen als auch deren aus den von ihr geführten Aufzeichnungen stammenden Grundlagen bekannt waren. Ob es sich dabei nun um handschriftlich geführte Aufzeichnungen handelte oder ob die Betriebsprüfung die Daten aus ihr zur Verfügung stehenden EDV-Ausdrucken entnommen hat, ist für die Feststellung, dass die aus den Aufzeichnungen der Bw ersichtlichen Nächtigungszahlen mit den an die Gemeinde gemeldeten nicht übereinstimmten, ebenso unerheblich wie die von der Prüferin für diese Aufzeichnungen gewählte Bezeichnung.

Im Übrigen hat die Bw auch der erneuten Darlegung der Ergebnisse über die erhobenen Nächtigungszahlen in Punkt 8 der Stellungnahme nichts entgegengesetzt.

Es ist damit eine unwiderlegt gebliebene Feststellung der Betriebsprüfung, dass die von der Bw über die Zimmerbelegung geführten Grundaufzeichnungen (Zimmerpläne, Zimmerlisten) von den offiziellen Meldezahlen abweichen. Auf Grund dieser Abweichungen und deren bereits erläuterten Bedeutung für die Beurteilung der Vollständigkeit der verbuchten Nächtigungserlöse ist die Auflistung der Nummern der Ausgangsrechnungen auf dem Zimmerplan für Jänner 1994 (Anlage 7 der Berufung) nicht geeignet, die gegen eine vollständige Erfassung der Erlöse bestehenden Bedenken zu beseitigen, zumal die Differenzen zwischen Nächtigungszahl laut Zimmerplan und jener laut Meldungen sowie das auffällige und unerklärliche Abweichen der Durchschnittserlöse auch für das Jahr 1994 festgestellt wurden.

Die von der Betriebsprüfung angewandte Schätzungsmethode, die für das Hotel Y verbuchten Gesamterlöse im Ausmaß der aus einer kalkulatorischen Verprobung der Nächtigungserlöse resultierenden prozentuellen Abweichungen letztlich nach Art eines Sicherheitszuschlages zu erhöhen, kann nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung; der Sicherheitszuschlag ist allerdings zu begründen (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019). Die von

der Betriebsprüfung bei der Schätzung herangezogenen Parameter begründen die Ermittlung bzw. Höhe der Zuschläge hinreichend. Zu beachten ist dabei auch, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, und derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Die Schätzung der Betriebsprüfung beruht auf einer im Hotel Y vorhandenen Bettenzahl von 87, einer für B erhobenen durchschnittlichen Auslastung von 40 % bzw. 150 Tagen pro Jahr und einem durchschnittlichen Nächtigungserlös von 400,00 S sowie geschätzten Erlösen für zwei im Hotel vorhandene Wohnungen. Den daraus errechneten Jahreserlös verglich die Prüferin mit den für das Hotel Y verbuchten Nächtigungserlösen inkl. Halbpension und erhöhte die für das Hotel Y verbuchten Gesamterlöse im Ausmaß der daraus resultierenden prozentuellen Abweichungen. Ziffernmäßig lässt sich die Zuschätzung anhand der von der Betriebsprüfung erhobenen Beträge folgendermaßen nachvollziehen:

Geb. Erlöse Nächt.+HP	Kalkulierter Erlös	Abw. In %	gebuchter Gesamterlös	Zuschätzung netto	Gesamterlös laut Tz 18 BP-Bericht
1993: 4.071.331,00	5.304.000,00	30%	6.824.123,50	2.047.237,05	8.871.360,55
1994: 4.645.796,00	5.304.000,00	14%	8.015.175,98	1.122.124,64	9.137.300,62
1995: 4.403.169,70	5.304.000,00	20%	7.671.377,16	1.534.275,43	9.205.652,59
1996: 3.473.564,40	5.304.000,00	53%	5.971.673,96	3.164.987,20	9.136.661,16

Die Berufung bemängelt an dieser Schätzung, dass die Betriebsprüfung das Gutachten eines Baumeisters über den Wert der Hotelliegenschaft herangezogen und sich nicht auf die eigene Qualifikation eines Sachverständigen des Rechnungswesens verlassen habe, der Baumeister das Gebäude zudem nur einmal besichtigt habe und dessen Erhebungen über die Zimmer- und Pensionspreise sowie die mögliche Auslastung in B nicht nachvollziehbar seien. Zur Widerlegung des baumeisterlichen Gutachtens bzw. der Schätzung des Finanzamtes legte die Bw der Berufung das Gutachten des Immobiliensachverständigen Dr. N bei.

Dazu ist zunächst zu bemerken, dass entgegen der in der Berufung geäußerten Meinung dem Umstand, dass die Betriebsprüfung das Gutachten eines Baumeisters herangezogen hat, statt sich auf die eigene betriebswirtschaftliche Qualifikation zu verlassen, keine Bedeutung zukommt, zumal die Betriebsprüfung lediglich auf das im Gutachten des O vorhandene Zahlenmaterial zurückgegriffen hat. Es kann nicht erkannt werden, dass aus Erkundungen über mögliche Zimmerpreise und Auslastungen der Hotellerie in B gewonnene Zahlen nur deshalb weniger verlässlich wären, weil die Erkundungen von einem Baumeister und nicht von einem Sachverständigen des Rechnungswesens eingeholt wurden.

Wenn die Berufung dem Gutachten des O vorwirft, diesem wären nähere Angaben über die gepflogenen Erhebungen („bei den derzeitigen Betrieben sowie beim

Fremdenverkehrsverband") nicht zu entnehmen, so ist dem zum einen entgegenzuhalten, dass das mit der Berufung vorgelegte Gutachten des Dr. N ebenfalls nicht mehr als eine Bezugnahme auf Informationsaufnahmen beim Fremdenverkehrsverband, bei der Gemeinde und bei Nachbarhotels enthält, und es gewiss nicht allein deshalb glaubwürdiger ist, dass die Erhebungen bei den genannten Stellen tatsächlich und korrekt erfolgt sind, weil sie von einem von der Bw bestellten Sachverständigen durchgeführt wurden, zumal O sein Gutachten als unabhängiger Sachverständiger im Verlassenschaftsverfahren nach dem verstorbenen Hauptgesellschafter der Bw, GX, dessen Sohn und Tochter ihm in der Gesellschafterstellung nachgefolgt sind, erstellt hat, und schon aus diesem Grund nicht anzunehmen ist, dass er seinen gutachterlichen Pflichten weniger objektiv nachgekommen wäre oder die Interessen der Gesellschafter der Bw weniger berücksichtigt hätte, als dies Dr. N getan hat.

Zum anderen ist dieser Vorwurf deshalb unbeachtlich, weil Dr. N in seinem Gutachten ohnehin bestätigt, dass die Annahmen im Baumeistergutachten den Durchschnittswerten für B entsprechen. O geht in seinem Gutachten von einer Auslastung von ca. 40 % oder 150 Tagen pro Jahr aus, Dr. N nennt in seinem Gutachten für die Jahre 1993 bis 1996 eine Auslastung in B von 43,5 % oder 158,75 Tagen pro Jahr. Was die Bw aus dem Umstand, dass der der Schätzung zu Grunde liegende Auslastungsgrad von 150 Tagen pro Jahr um rund 5,8 % sogar unter jenem liegt, welchen der Sachverständige Dr. N als Durchschnittswert für B erhoben hat, für ihren Standpunkt zu gewinnen hofft, kann nicht nachvollzogen werden.

Dass die konkrete Auslastung des Hotels Y unter dem für B festgestellten Durchschnitt gelegen wäre, ist eine Behauptung des Dr. N, für die seinem Gutachten nachvollziehbare Grundlagen fehlen. Der Befundteil des Gutachtens berichtet lediglich über in B verbreitete Meinungen, deren allgemeiner Gehalt (es sei „ka Gstall“ zu machen, die Auslastung sei krass unterdurchschnittlich) keine zuverlässige Quelle für eine sachverständige Beurteilung bildet. Die im Gutachtenteil enthaltene Aussage, es wäre in B „ein offenes Geheimnis“ in der Hotelbranche, im Fremdenverkehrsverband und in der Gemeinde, dass das Hotel Y eine Auslastung von maximal der Hälfte des Durchschnitts der G Hotellerie gehabt hätte, ist ebenfalls nicht fundiert und daher als Nachweis dafür, dass die Auslastung des Hotels Y am unteren Rand der von Dr. N erwähnten Bandbreite von 20 % - 95 % lag, nicht geeignet.

Zu beachten ist ferner, dass die von der Prüferin aufgezeigten Differenzen zwischen den aus den Grundaufzeichnungen der Bw ersichtlichen und den an die Gemeinde gemeldeten Nächtigungszahlen unaufgeklärt geblieben sind, die tatsächliche Auslastung aus diesem Grund nicht verlässlich festzustellen war, es daher eben auch einer schätzungsweisen Annahme des Auslastungsgrades bedurfte. Die vagen Angaben im Gutachten des Dr. N geben keinen Anlass, von der schätzungsweisen Annahme einer Auslastung von 150 Betten pro Jahr abzugehen, zumal sich ein solcher Auslastungsgrad in einem Bereich bewegt, der auch nach

den Feststellungen des Dr. N in B im geprüften Zeitraum ohnehin als bloß durchschnittlich zu bezeichnen war.

Was die Bettenanzahl des Hotels betrifft, so legte der Gutachter O seiner Verkehrswertermittlung 87 Betten zu Grunde, während Dr. N von 84 Betten + 2 Zusatzbetten spricht, und erklärt, die Annahme von 84 Betten wäre richtiger, weil ein Vierbettzimmer und ein Dreibettzimmer seit 1993 seltener vermietet gewesen wären. Die Prüferin ermittelte in ihrer Stellungnahme aus dem Kaufvertrag vom 17. November 1997 eine Anzahl von 89 Betten.

Dazu ist zunächst zu bemerken, dass die Ermittlungsergebnisse des Dr. N und des O über die belegbare Bettenanzahl nur geringfügig voneinander abweichen. O nennt eine Anzahl von 87 Betten, Dr. N 86. Der Behauptung des Dr. N, ein Vierbettzimmer und ein Dreibettzimmer wären seit 1993 seltener vermietet gewesen, fehlt ein nachvollziehbarer Befund. Überdies ändert dieser Umstand an der Anzahl der belegbaren Betten nichts.

Dr. N hat in seinem Gutachten weiters in Frage gestellt, ob die bei der Ertragswertermittlung berücksichtigten Wohnungen in die Umsatzzuschätzung einzubeziehen seien. Da die Prüferin, wie deren unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in Punkt 12 der Stellungnahme zu entnehmen ist, sowohl den Personalwohnraum (Zimmer 305) als auch die Wohnung als zu bestimmten Zeitpunkten mit Gästen belegt festgestellt hat, ist es gerechtfertigt, im Rahmen der Schätzung auch einen Erlös aus der Vermietung dieser Räumlichkeiten zu erfassen. In der Berufung wird dieser Zuschätzung, auch der Höhe nach, nichts Konkretes entgegengesetzt.

Schließlich weichen die Angaben des O und jene des Dr. N über die belegbare Bettenanzahl nicht derart voneinander ab, dass diese Abweichung nicht mehr in den Bereich schätzungsimmenser Ungenauigkeit fallen könnte. Die mit Schätzungen verbundene Ungewissheit bezieht sich ferner im konkreten Fall aber nicht nur auf die Anzahl der Hotelbetten, sondern auch auf den für die Schätzung herangezogenen durchschnittlichen Erlös von 400,00 S. Wie der Auflistung der für Jänner 1993 ausgestellten Rechnungen in Punkt 12 der Stellungnahme der Prüferin zu entnehmen ist, liegt der Betrag von 400,00 S an der Untergrenze der im Hotel Y verrechneten Nächtigungspreise. Es wurden nur einmal ein geringerer Preis, nämlich 385,00 S, einmal ein Preis von 455,00 S und in der überwiegenden Anzahl höherer Preise, beispielsweise 650,00 S, 750,00 S oder 850,00 S verrechnet. Die Prüferin ermittelte in der Stellungnahme einen Durchschnittspreis für Jänner 1993 in Höhe von 654,27 S.

Bereits eine geringfügige Erhöhung des bei der Schätzung angesetzten Erlöses – und damit geringfügige Annäherung an die aus den von der Bw gelegten Rechnungen ersichtlichen Preise – auf 450,00 S würde selbst bei Zugrundelegung einer Bettenanzahl von 84 und unter

Vernachlässigung der die beiden Wohnungen betreffenden Erlöszuschätzung zu einem Schätzungsergebnis führen, das über jenem der Betriebsprüfung liegt:

84 Betten x 150 Tage x 450 = 5.670.000,00 S.

Aus den dargelegten Gründen besteht kein Anlass, von der Schätzung der Betriebsprüfung abzugehen. Die Sicherheitszuschläge können nicht als überhöht erkannt werden, zumal die Schätzung auf einer bloß durchschnittlichen Auslastung und einem Erlös, der nach den für das geprüfte Hotel festgestellten Verhältnissen an der Untergrenze lag, beruht. Im Hinblick darauf, dass sich die Mangelhaftigkeit der Kassenführung bzw. das Fehlen von Grundaufzeichnungen auch auf die Getränke-, Speisen- und Massageerlöse bezog, hatte sich die Zuschätzung nicht auf die Nächtigungserlöse zu beschränken, sondern auf die gesamten aus dem Hotel Y erklärten Erlöse zu erstrecken. Es ist dabei nicht unschlüssig, die Höhe der Zuschätzung für die gesamten Erlöse an der aus dem Vergleich der verbuchten mit den kalkulierten Nächtigungserlösen erkennbaren Abweichung zu bemessen. Die Bw hat auch nicht dargetan, welche andere Schätzungsmethode den tatsächlichen Verhältnissen näher gekommen wäre. Da die zur Schätzung berechtigenden Mängel, insbesondere die nicht ordnungsgemäße Kassenführung und die unaufgeklärt gebliebenen Abweichungen bei den errechneten durchschnittlichen Nächtigungserlösen, über den gesamten Prüfungszeitraum bestanden, ist der Berufungseinwand, eine Ausdehnung der Feststellungen auf die Jahre 1993 bis 1996 entbehere jeder Beweisgrundlage, nicht berechtigt.

Dass Sicherheitszuschläge umso geringer ausfallen bzw. auszufallen haben, je größer die Zuschlagsbasis ist, bzw. umso höher, je geringer die Zuschlagsbasis ist, steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 19.2.1985, 84/14/0103).

Es entspricht ebenso der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen anzusehen sind (z.B. VwGH 27.12.2002, 97/14/0026). Dass diese Regel im vorliegenden Fall nicht zum Tragen kommt bzw. konkret kein den Beteiligungsverhältnissen entsprechender Zufluss stattgefunden hat, wurde von der Bw nicht dargetan. In der Berufung wurde zwar ursprünglich eingewendet, dass der Leiter des Hotels Y für die mangelhaften Grundaufzeichnungen verantwortlich gewesen sei und diese Mängel daher nicht auf eine Einflussnahme der Gesellschafter zurückzuführen seien. Diesem Vorbringen ist aber nicht einmal die Behauptung zu entnehmen, dass dieser Angestellte etwa Einnahmen des Hotels veruntreut hätte und die Gewinnerhöhungsbeträge daher diesem zugeflossen wären. Überdies ist die Bw von dieser das Bestehen von Mängeln eingestehenden Argumentation in dem als

„Ergänzung und Abänderung“ der Berufung bezeichneten Schreiben vom 16. Dezember 1999 offenkundig wieder abgerückt. Wenn darin nämlich das Vorliegen von Mängeln überhaupt in Abrede gestellt wird, ist auch der Einwand einer Verantwortlichkeit des Hotelleiters für mangelhafte Grundaufzeichnungen hinfällig.

Abschließend wird zu den unter Tz 17 des Betriebsprüfungsberichts weiters bemängelten, vom Berufungsvorbringen ebenfalls umfassten Umständen, etwa bezüglich des Hotels GB und der Nummerierung verschiedener Rechnungen, bemerkt, dass diese Feststellungen zum einen keine Schätzung nach sich gezogen haben – die Umsätze des Hotels GB ließ die Betriebsprüfung unverändert -, und zum anderen für die Frage, ob die Einnahmen aus dem Hotel Y zu Recht im Wege einer Zuschätzung erhöht wurden, nicht entscheidungswesentlich sind, weshalb auf diese Umstände und auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen nicht weiter einzugehen war. Gleiches gilt für die in der Stellungnahme der Prüferin unter den Punkten 15 und 16 aufgeworfenen Fragen im Zusammenhang mit Auslandsbeziehungen der Bw bzw. des GX und dessen Gesellschafterverrechnungskontos.

Ferner wird darauf hingewiesen, dass der Bw hinreichend Zeit für die Einbringung einer Gegenäußerung zu der im Jänner 2002 erstatteten Stellungnahme der Prüferin und zur allfälligen Aufklärung der darin (erneut) aufgezeigten Differenzen zur Verfügung stand. Dass die Abgabe zumindest einer Teilstellungnahme nur im Falle einer einvernehmlichen Erledigung des Rechtsmittels möglich gewesen wäre, ist nicht nachvollziehbar. Da die Bw eine Verhandlung vor dem Finanzsenat nicht beantragt hat, ist auch nicht verständlich, warum sie eine Stellungnahme erst für die Zeit vor einer solchen Verhandlung in Aussicht gestellt hat. Zudem wurden die schätzungsrelevanten Unstimmigkeiten, wie die mit den im Arbeitsbogen einliegenden Auswertungen im Einklang stehenden Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin zu erkennen geben, bereits im Verlaufe der Betriebsprüfung aufgezeigt und nicht aufgeklärt.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 3. Jänner 2007