



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. Rv/0177-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Henrike Passer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994-1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, betreibt seit Februar 1994 in der A-Straße 1 in I. im Erdgeschoss ein Kaffeehaus- und im Keller einen Barbetrieb. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31. August 2000 über die bei ihr über den Zeitraum 1994–1998 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung führten die Prüfer aus:

" Im Zuge der Nachkalkulation ergaben sich Differenzen, die nicht aufgeklärt werden konnten. Beim Erlösbereich "Bier" ergaben sich Überhänge, d.h. dass die Umsätze lt. Erklärung höher waren als jene, die durch die BP ermittelt wurden. Andererseits ergaben sich bei anderen Erlössparten Umsatzverkürzungen. Begründet wurden diese Schwankungen damit, dass die Erfassung mangelhaft war. Weiters wurde vom Geschäftsführer vorgebracht, dass erhöhte Werbeaufwendungen gemacht wurden. Diese Werbeaufwendungen wurden teilweise durch händische Aufzeichnungen belegt. Trotzdem konnten nicht alle Abweichungen restlos aufgeklärt werden. Es werden daher der Umsatz und das Betriebsergebnis um 450.000 S jährlich erhöht. Die Zurechnung unterliegt dem Normalsteuersatz".

Diesen Betrag zogen die Prüfer als Grundlage für die entsprechenden Hinzurechnungen bei der Umsatz- und Körperschaftsteuer heran. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1994-1996 wieder auf und erließ am 8. September 2000 neue Sachbescheide. Betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1997 und 1998 wurden mit gleichem Datum entsprechende Erstbescheide erlassen.

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2000 erhob die Bw. gegen die oben angeführten Sachbescheide Berufung und wies darauf hin, dass sie die entsprechende Begründung in den nächsten Tagen nachreichen werde. Mit Schreiben vom 14. November 2000 legte sie Nachkalkulationen für die Warengruppen alkoholfreie Getränke, Wein und Spirituosen vor nach denen für diese Warengruppen insgesamt nur eine Kalkulationsdifferenz von rd. 90.000 S bestanden hätte und beantragte den Sicherheitszuschlag für die Berufungsjahre jeweils auf 60.000 S herabzusetzen.

Begründend führte sie aus, im Zuge der Betriebsprüfung seien in den Erlössparten Bier, alkoholfreie Getränke, Wein und Spirituosen Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden., wobei als Kalkulationsbasis das Jahr 1997 herangezogen worden sei. Nach ihrer Berechnung ergebe sich bei den alkoholfreien Getränken unter Berücksichtigung des Personalverbrauches und des Schwundes von 3% (bei einem erklärten Umsatz von 355.424) nur ein Erlösdifferenz von 25.122 S.

Beim Wein seien außer dem Personalverbrauch auch diverse Einladungen berücksichtigt worden. Der Wein der Marke Dom Perignon mit einem Verkaufspreis von 2.500 S pro Flasche sei anlässlich eines Geburtstages eines Mitarbeiters bzw. eines Stammkunden verschenkt worden. Fallweise seien an verschiedenen Abenden Gratisgetränke an Damen ausgedient

worden, sodass unter zusätzlicher Berücksichtigung von 3% Schwund bei einem erklärten Umsatz von 603.860 S nur eine Erlösdifferenz von 5.620 S verbleibe.

Beim Erlösbereich Bier habe der Prüfer einen Überhang des erklärten gegenüber dem kalkulatorischen Erlös festgestellt. Aufgrund eines technischen Gebrechens des Schankdruckers seien fallweise "Tagesumsätze als Tagessumme" verbucht worden. Mangels Spartenaufteilung seien diese Umsätze direkt auf Bier verbucht worden. Die Belegkontrolle habe ergeben, dass im Jahr 1997 insgesamt 268.732 S derart verbucht worden sei. Eine Spartenverschiebung durch den Prüfer sei aber unterblieben.

Bei den Spirituosen ergebe sich bei einer unterstellten Spartenverschiebung von 150.000 S, Gratisgetränken (Einladungen) und Personalverbrauch nur eine Kalkulationsdifferenz von 59.836 S (erklärter Umsatz: 396.445 S).

Nach Einholung einer Stellungnahme durch die Prüfer wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2001 als unbegründet ab. In der gesondert ergangenen Begründung wurde dazu ausgeführt:

- **Alkoholfreie Getränke:**

Bei den alkoholfreien Getränken ergebe sich ein gewichteter RAK von 7,306. Einen vergleichbaren RAK (7,414) habe auch der steuerliche Vertreter in seiner Beilage hinsichtlich der Limonade "Sprite" errechnet. Die Prüfer hätten aus den Einkaufsrechnungen sowohl die genauen Einkaufspreise als auch die genaue mengenmäßige Gewichtung errechnet. Hiebei habe sich z.B. bei Cola, Fanta und Sprite ein Rohaufschlag von 765% (Einkaufspreis netto: 2,31 S, Verkaufspreis netto: 20.00 S) bei einem mengenmäßigen Anteil von 56,76 % ergeben. Die restlichen alkoholfreien Getränke seien ebenfalls ihrer Gewichtung entsprechend berücksichtigt worden. Nachdem auch entsprechende Abgrenzungen für Schwund, Personalverpflegung, Eigenverbrauch und Werbung berücksichtigt und von der Bw. auch keine neuen Umstände bekannt gegeben worden seien, seien die Differenzen bei den alkoholfreien Getränken weiter als nicht aufgeklärt zu betrachten.

- **Wein:**

Die Bw. begründe die Differenz mit verschiedenen Gratisaktionen. Nach den Feststellungen der Prüfer ergebe sich folgendes Ergebnis:

Kalkulatorische Erlöse lt. Bp:	774.216,32 S
--------------------------------	--------------

Erlöse lt. GuV:	
Cafe	150.765,83 S
Halbpreis	50.870,01 S
Bar	402.224,17 S
Summe:	603.860,31 S
Differenz:	170.356,31 S

Die Prüfer hätten bei der Einzelkalkulation einen gewichteten RAK von 5,68 errechnet. Unter Berücksichtigung der Halbpriiserlöse in der "Happy hour" ergebe sich ein RAK von 5,44. Die Bw. habe bei der Kalkulation der Hauptgetränke "Schlossleiten" und "Grüner Veltliner" einen Brutto-Verkaufspreis von 21,00 S angesetzt, obwohl nach den den Prüfern vorgelegten Preislisten bereits 1994 ein Preis von 23 S verlangt worden sei. Was die Abgrenzung betreffe, so ergebe sich ebenfalls keine wesentlichen Abweichungen von den Angaben der Bw.. Während die händischen Aufzeichnungen des Geschäftsführers einen jährlichen Verbrauch für Personal und Werbung von 250 Liter Wein ergeben würden, hätten die Prüfer in der Kalkulation 205 Liter ($205 \text{ Liter} \times 24,5 \text{ S/Liter} = 5.022,5 \text{ S}$) angesetzt. Die sich ergebende Differenz von 45 Liter mache einen Einkaufswert von 1.125 S aus, das zu einer Änderung der Kalkulationsdifferenz von ca. 6.000 S pro Jahr führe. Die Richtigkeit der von den Prüfern vorgenommenen Abgrenzungen beim Wein werde auch hier durch die Aufzeichnungen der Bw. bestätigt. Von der Bw. seien im Jahr 1997 1.828 "Gespritzte" als Personalverbrauch aufgezeichnet, das entspreche in etwa der von den Prüfern angesetzten Menge. Die behaupteten zusätzlichen Gratisausgaben anlässlich von Geburtstagen, Feiern etc. seien, wenn sie über das übliche Ausmaß hinaus gehen, entsprechend zu belegen, was aber im gegenständlichen Fall nicht erfolgt sei.

- **Bier:**

Die Kalkulation des Bieres ergebe folgendes Ergebnis:

	1994	1995	1996	1997
Differenz	-210.961 S	-230.865 S	-335.731 S	-186.319 S
in % des erkl. Umsatzes	20,26 %	17,77 %	20,97 %	13,91%

Bei den Biererlösen liege die Kalkulation der Bp. fast 20 % unter den erklärten Erlösen, was den Verdacht begründe, dass Bier inoffiziell (schwarz) eingekauft worden sei. In der Berufungsschrift seien technische Gebrechen des Schankdruckers angeführt worden, durch die auch andere Erlöse beim Bier verbucht worden seien. Diese Begründung der steuerlichen Vertreterin gehe deshalb ins Leere, weil sich die negativen Kalkulationsdifferenzen in allen Jahren in etwa in der gleichen Höhe bewegen würden. Ein technischer Schaden der Schankanlage, der aber permanent auftrete, lasse jedoch Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Erlösaufzeichnungen aufkommen.

- **Spirituosen:**

Kalkulationsdifferenzen 1997	lt. Bp	lt. Bw.
Einkauf	127.264,34 S	
Schwund	-3.817,93 S	
Eigenverbrauch	-1.000,00 S	
Personalverbrauch	-3.000,00 S	
Repräsentation	-5.000,00 S	
kalkulatorischer Wareneinsatz	114.446,41 S	
RAK	10,82	
Kalkulatorischer Erlöse	1.238.310,15 S	754.625,00 S
Erklärter Erlöse	396.445,01 S	396.445,01 S
Differenz	841.865,14 S	358.179,99 S

Stelle man den Wareneinsatz an Spirituosen den erklärten Erlösen gegenüber, so ergebe sich ein völlig branchenunüblicher Gesamtaufschlag.

Wareneinsatz	127.264,34 S
erkl. Erlös netto	396.445,01 S
RAK	3,12

Die Einzelaufschlagrechnung ergebe ein völlig anderes Bild. Von den Prüfern sei eine genaue Einzelkalkulation mit 18 verschiedenen Spirituosen durchgeführt worden, wobei sämtliche Einkaufsrechnungen von März bis Juni 1997 einbezogen worden seine. Dabei habe sich ein Rohaufschlagskoeffizient von 10.82 ergeben. Schon daraus könne ersehen werden, um welch

gravierende Differenzen es im gegenständlichen Fall gehe. In Vergleichsbetrieben werde ein zumindest doppelt bis dreimal so hoher RAK erzielt. Die steuerliche Vertreterin habe in ihrer Berechnung folgende Abgrenzungen berücksichtigt:

Produkt	Menge	Einkaufspreis	Repräsentation	Erlöse
Metaxa	1.800	2,81 S	5.058 S	
Bacardi	600	1,81 S	1.086 S	
Remy Martin	1.800	7,20 S	12.960 S	
Tequilla	600	3,39 S	2.034 S	
Summe			21.138 S	
Repräsentation			RAK: 10,82	228.713,16 S
Personalverbrauch				222.348,00 S
Umsatzverschiebungen				150.000,00 S
Umsatzabgrenzung				601.061,16 S

Trotz Erlösabgrenzungen in der Höhe von 601.000 S bei einem Gesamteinkauf von 127.264 S verbleibe selbst bei der Kalkulation der Bw. noch eine kalkulatorische Restdifferenz von 59.000 S. Die obigen Korrekturen könnten in Anbetracht eines erklärten Jahresumsatzes von 396.445 S keinesfalls nachvollzogen und daher auch nicht anerkannt werden. Nachdem keine höheren Repräsentationen belegt bzw. glaubhaft nachgewiesen werden konnten, habe das Finanzamt folgende branchenübliche Abgrenzungen berücksichtigt:

	1994	1995	1996	1997	1998
Schwund 3%	1.628,51 S	2.700,85 S	2.682,45 S	3.682,45 S	3.540,38 S
Eigenverbrauch	1.000,00 S	1.000,00 S	1.000,00 S	1.000,00 S	1.000,00 S
Personalverbrauch	3.000,00 S	3.000,00 S	3.000,00 S	3.000,00 S	3.000,00 S
Repräsentation	5.000,00 S	5.000,00 S	5.000,00 S	5.000,00 S	5.000,00 S

Diese Zahlen könnten durch die von der Bw. vorgelegten händischen Listen bestätigt werden. Der Verbrauch Personal und Chef (für Repräsentation) lt. Liste der händischen Aufzeichnungen für 1997 betrage:

Spirituosen:	Menge	Durchschn.EP pro Drink	Abgrenzung
Chef	2.114	3,00 S	6.342,00 S

Personal	1.077	3,00 S	3.231,00 S
----------	-------	--------	------------

Von den Prüfern seien in ihrer Kalkulation 5.000 S für Repräsentation und 3.000 S für Personalverpflegung angesetzt worden. Das entspreche in etwa den von der Bw. aufgezählten Werten. Betrachte man die oben dargestellten Zahlen, so könne leicht nachvollzogen werden, dass sich allein bei den Spirituosen eine wesentlich höhere Kalkulationsdifferenz ergebe, als von den Prüfern insgesamt dem erklärten Erlös zugerechnet worden sei.

Die Prüfer hätten in ihrer Kalkulation Differenzen in folgendem Ausmaß errechnet:

	1994	1995	1996	1997	1998	Summe
Kaffee, Tee	113.000 S	25.000 S	70.000 S	40.000 S	---	248.000 S
Limo	135.000 S	110.000 S	167.000 S	244.000 S	128.000 S	784.000 S
Spirituosen	141.000 S	246.000 S	375.000 S	841.000 S	784.000 S	2.387.000 S
Wein	208.000 S	80.000 S	290.000 S	159.000 S	151.000 S	888.000 S
Summe	597.000 S	461.000 S	902.000 S	1.284.000 S	1.063000 S	4.307.000 S

Betrachte man obige Differenzen, so könne leicht gesehen werden, dass die Argumente des steuerlichen Vertreters, die teilweise in der Berufung wiederholt worden seien, bereits im Zuge der Prüfung umfangreich berücksichtigt worden seien. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der im Wege einer Aufschlagsrechnung ermittelten Verhältnisse und Zahlen habe das Finanzamt im Zuge der Würdigung des gegebenen Sachverhaltes sein Ermessen derart ausgeübt, dass man sich bei der Feststellung des Sicherheitszuschlages an der Untergrenze des Möglichen bewegt habe. Der steuerliche Vertreter habe weder im Prüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren eine stichhaltige Begründung für die sich aus der Kalkulation ergebenden Differenzen vorbringen können. Das Finanzamt sei der Bw. bei der Berücksichtigung der vorgebrachten Argumente bereits weit entgegengekommen, sodass für eine weitere Reduktion der Zurechnungsbeträge keinerlei Spielraum mehr bestehe.

Mit Schreiben vom 22. April 2001 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge des Berufungsverfahrens erging an die Bw. zur Wahrung des Parteienghört von Seiten des UFS nachfolgendes Schreiben vom 30. Jänner 2004:

“Nach den von den Betriebsprüfern durchgeführten Nachkalkulationen wurden in den Jahren 1994 bis 1998 Kalkulationsdifferenzen von 461.000 S (1994) bis 1.284.000 S (1997) festgestellt. Trotz dieser hohen Kalkulationsdifferenzen wurden vom Finanzamt in den einzelnen Jahren nur ein Sicherheitszuschlag von jeweils 450.000 S angesetzt.

Nach Ihren Angaben in der Berufung seien die Kalkulationsdifferenzen insbesondere bei Wein und Spirituosen niedriger als vom Prüfer ermittelt. Als Nachweis wurde der Berufung eine Nachkalkulation beigelegt (Beilage zur Berufung A bis D). Ob die darin angegebene Warenmenge den gesamten Wareneinsatz des Jahres 1997 umfassen, lässt sich mangels Angabe und Nachweis der Einstandspreise der einzelnen Waren nicht überprüfen. Unter der Annahme, dass die angegebene Warenmenge den gesamten Wareneinsatz des Jahres 1997 umfasst, ergeben sich für die Warengruppen Spirituosen und Wein nachfolgend angeführte Kalkulationsergebnisse.

Spirituosen:	Einheiten in Flaschen	Faktor	Menge	VK-Preis brutto	VK-Preis netto	VK-Preis ges. netto	Anteil am Umsatz in%
Metaxa 0,7 l	354,00	34,00	12.036,00	36,50	30,42	366.095,00	32,95
Jack Daniels 0,7 l	19,00	17,00	323,00	77,50	64,58	20.860,42	1,88
Wodka rot Cosmolo	6,00	34,00	204,00	36,50	30,42	6.205,00	0,56
Bacardi 0,7 l	90,00	34,00	3.060,00	36,00	30,00	91.800,00	8,26
Ballantines 0,7 l	16,00	17,00	272,00	60,00	50,00	13.600,00	1,22
Amaretto 0,7 l	4,00	34,00	136,00	36,50	30,42	4.136,67	0,37
Saurer Apfel	30,00	34,00	1.020,00	22,00	18,33	18.700,00	1,68
Ramy Martin	94,00	34,00	3.196,00	53,50	44,58	142.488,33	12,82
Tequilla	45,00	34,00	1.530,00	36,50	30,42	46.537,50	4,19
Eristoff 0,35 l rot	36,00	1,00	36,00	400,00	333,33	12.000,00	1,08
Eristoff 0,35 l weiß	48,00	1,00	48,00	400,00	333,33	16.000,00	1,44
Eristoff 0,7 l rot	20,00	1,00	20,00	770,00	641,67	12.833,33	1,15
Eristoff 0,7 l rot	34,00	34,00	1.156,00	36,50	30,42	35.161,67	3,16
Eristoff 0,7 l weiß	14,00	1,00	14,00	770,00	641,67	8.983,33	0,81
Eristoff 0,7 l weiß	14,00	34,00	476,00	36,50	30,42	14.478,33	1,30
Rour Roses 0,7 l	8,00	1,00	8,00	800,00	666,67	5.333,33	0,48
Puschkin	74,00	34,00	2.516,00	36,50	30,42	76.528,33	6,89
Campari	18,00	24,00	432,00	36,50	30,42	13.140,00	1,18
Bacardi 0,35 l	60,00	1,00	60,00	400,00	333,33	20.000,00	1,80
Gin 0,7 l	14,00	34,00	476,00	36,50	30,42	14.478,33	1,30
Johanny Walker 0,7 l	20,00	1,00	20,00	800,00	666,67	13.333,33	1,20
Johanny Walker 0,7 l	25,00	17,00	425,00	70,00	58,33	24.791,67	2,23
Chives Regal	9,00	17,00	153,00	70,00	58,33	8.925,00	0,80
Williams	10,00	34,00	340,00	36,50	30,42	10.341,67	0,93
Jägermeister 1 l.	10,00	49,00	490,00	36,50	30,42	14.904,17	1,34
Jägermeister 0,7 l.	1,00	34,00	34,00	36,50	30,42	1.034,17	0,09
Obstler 1 l.	3,00	49,00	147,00	26,50	22,08	3.246,25	0,29
Fours Roses 0,35 l.	6,00	1,00	6,00	430,00	358,33	2.150,00	0,19

Wodka	8,00	34,00	272,00	36,50	30,42	8.273,33	0,74
Kirsch	1,00	34,00	34,00	40,00	33,33	1.133,33	0,10
Birne 20 ml	480,00	1,00	480,00	22,00	18,33	8.800,00	0,79
Birne 0,7 l.	60,00	49,00	2.940,00	22,00	18,33	53.900,00	4,85
Jim Beam 0,35 l	6,00	1,00	6,00	400,00	333,33	2.000,00	0,18
Jim Beam 0,7 l	10,00	17,00	170,00	60,00	50,00	8.500,00	0,76
Scharlachberg 0,7 l	2,00	34,00	68,00	27,00	22,50	1.530,00	0,14
Fernet	6,00	49,00	294,00	36,50	30,42	8.942,50	0,80
						1.111.165,00	100,00
Halbpreis (Happy Hour)						-110.610,83	
kalk. Umsatz (ohne EV-Repr.)		WES:	127.264,34	RAK: 7,86		1.000.554,17	
Schwund 3%						-30.016,62	
erklärter Umsatz						-396.445,00	
Eigenverb. und Repräs.	-70,00	34,00	-2.380,00	36,50	30,42	-72.391,67	-7,24
Kalkulationsdifferenz:						501.700,88	

Wein	Einheiten	Faktor	Menge	VK-Preis brutto	VK-Preis netto	VK-Preis ges. netto	Anteil am Umsatz in%
Cuvee 0,2 l.	48,00	1,00	48,00	130,00	108,33	5.200,00	0,63
Schlumberger 0,75 l.	42,00	7,00	294,00	65,00	54,17	15.925,00	1,92
Martini	13,00	17,00	221,00	38,00	31,67	6.998,33	0,84
Chardonnay	18,00	1,00	18,00	290,00	241,67	4.350,00	0,52
Galestro	6,00	1,00	6,00	290,00	241,67	1.450,00	0,17
Dom Perignon	9,00	1,00	9,00	2.500,00	2.083,33	18.750,00	2,26
Schloßleiten 25 l.	44,00	200,00	8.800,00	23,00	19,17	168.666,67	20,32
Grüner Veltliner 25 l.	99,00	200,00	19.800,00	23,00	19,17	379.500,00	45,72
Sekt	420,00	7,00	2.940,00	65,00	54,17	159.250,00	19,18
Chianti 1,5 l.	142,00	12,00	1.704,00	28,00	23,33	39.760,00	4,79
Frascati 1,5 l.	108,00	12,00	1.296,00	28,00	23,33	30.240,00	3,64

						830.090,00	100,00
Halbpreis (Happy hour)						-50.870,00	
		WES:	151.875,44	RAK: 5,13		779.220,00	
Schwund 3%						-23.376,60	
<u>Eigenverb. u. Reprä.</u>							
Schlossleiten 25 l.	-5,00	200,00	-1.000,00	23,00	19,17	-19.166,67	-2,46
Grüner Veltliner 25 l.	-5,00	200,00	-1.000,00	23,00	19,17	-19.166,67	-2,46
Sekt	-50,00	7,00	-350,00	65,00	54,17	-18.958,33	-2,43
Kalkulatorischer Umsatz						698.551,73	
erklärter Umsatz						-603.860,00	
Kalkulationsdifferenz:						94.691,73	

Auch unter Zugrundelegung der von der Berufungswerberin in der Berufung angesetzten Kalkulationsgrundlagen ergibt sich bei den Spirituosen bei einem erklärten Umsatz von 396.445 S eine Kalkulationsdifferenz von rd. 500.000 S, obschon bei dieser Berechnung ein Eigenverbrauch (Personalverbrauch) und ein Repräsentationsaufwand von 70 Flaschen Spirituosen angesetzt wurde. Zudem sind bei dieser Berechnung (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung eingewendet worden ist) zu niedrige Verkaufspreise angesetzt worden. Wie der vorliegenden Preisliste zu entnehmen ist, betrug im Jahr 1997 der Preis für ein Spirituosengetränk nicht wie in der Kalkulation angesetzt 36,50 S inkl. USt., sondern 38,00 S. Bei Ansatz der damals verlangten Verkaufspreise ergäbe sich daher eine noch höhere Differenz.

Bei der Kalkulation der Warengruppe Wein ist von der Betriebsprüfung ein Rohaufschlagkoeffizient (RAK) von 5,44 ermittelt worden. Nach den Berechnungen der Bw. ergäbe sich ein RAK von 5,13, wobei auch bei dieser Warengruppe aus den Angaben der Bw. nicht hervorgeht, ob der gesamte Wareneinsatz erfasst ist. Selbst unter Ansatz des außerordentlich hohen Eigenverbrauches (Personalverbrauches) und Repräsentationsaufwandes von 250 Liter Wein und 50 Flaschen Sekt ergibt sich eine Kalkulationsdifferenz von annähernd 100.000 S.

Bei den alkoholfreien Getränken ermittelten die Betriebsprüfer einen gewichteten RAK von 7,31. Die Bw. ermittelte in ihrer eigenen Berechnung (Beilage B zur Berufung) mit einem RAK von 8,41 sogar einen höheren Rohaufschlag als die Betriebsprüfer.

Selbst wenn man für die Ermittlung der Warengruppen Spirituosen und Wein die von der Bw. angestellte Berechnung heranzieht, ergibt sich allein für das Jahr 1997 eine Kalkulationsdifferenz von rd. 880.000 S.

Spirituosen:	501.700,00 S
Wein:	94.691,00 S
Limo:	244.000,00 S
Kaffee, Tee:	40.000,00 S

	880.391,00 S

Allein diese Kalkulationsdifferenzen würden einen weit höhere Zuschätzung rechtfertigen als von der Betriebsprüfung tatsächlich vorgenommen worden ist. Die Kalkulationsdifferenzen der Warengruppe "Küche" wurden von den Betriebsprüfern gar nicht gesondert in Ansatz gebracht. So wurde im Jahr 1997 in dieser Warengruppe bei einem Wareneinsatz von 24.546,69 S nur ein Umsatz von 1.808,19 S erklärt.

Wie den Arbeitsunterlagen der Prüfer zu entnehmen ist, wurden bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1994 und 1995 keine und für die Folgejahre (1995-1998) nur zum Teil Belegsammlungen vorgelegt, was ungeachtet der in allen Jahren festgestellten Kalkulationsdifferenzen für sich allein schon eine Schätzungsbefugnis rechtfertigen würde".

In der Stellungnahme vom 23. Februar 2004 führte die Bw. dazu aus, prinzipiell müsse festgestellt werden, dass von den Prüfern nicht für die Jahre 1994-1998 Kalkulationsdifferenzen festgestellt, sondern diese Differenzen rechnerisch ermittelt worden seien. Von den Prüfern sei nur das Jahr 1997 durchkalkuliert und als Grundlage für die angeblichen Umsatzdifferenzen der anderen Jahre herangezogen worden.

Der zum Ausdruck gebrachte Verdacht, dass die in der "Berufungsnachkalkulation" angegebene Warenmenge möglicherweise nicht den gesamten Wareneinsatz umfasse, werde zurückgewiesen, da die Prüfer das Jahr 1997 geprüft hätten und sich ein Bild über die Warenmenge und die entsprechenden Einstandspreise verschaffen hätten. Bei dieser Gelegenheit sei darauf hinzuweisen, dass es richtig sei, dass für die Jahre 1994 und 1995 teilweise die Belegsammlungen fehlten. Dieser Mangel sei auf einen Steuerberaterwechsel zurückzuführen, bei dem ein Karton von Belegen verloren gegangen sei. Der Geschäftsführer der Bw. habe jedoch den Prüfern angeboten, sämtliche Belege und Preislisten der Firma

Tollinger, Wedl und Metro nachzubeschaffen, was diese ausdrücklich mit der Bemerkung abgelehnt hätten, sie kämen auch ohne diese Belege zu einem brauchbaren Ergebnis.

Die Behauptung, bei Ansatz der damals verlangten Spirituosenverkaufspreise (38,00 ATS anstatt 36,50 ATS) hätte sich eine noch höhere Differenz ergeben, stimme nicht und sei symptomatisch für die Art und den Ablauf der gesamten Betriebsprüfung überhaupt. Die Prüfer hätten um jeden Preis ein respektables Ergebnis erzielen wollen und hätten sämtliche Erklärungen, Einwendungen und Richtigstellungen außer Acht gelassen. Bei den Spirituosenverkäufen sei dezidiert darauf hingewiesen worden, dass jeden Tag 3-4 Spirituosengetränke "in Aktion" gewesen seien. Aus diesem Grund sei der Mischpreis von 36,50 S pro Getränk zum Ansatz gebracht worden. Ein weiterer Vorwurf sei den Prüfern betreffend der Anerkennung der großen kalkulatorischen Absetzposten "Werbung" zu machen. Den Prüfern sei mitgeteilt und nachgewiesen worden (Zeitungsinserat und Ankündigung auf dem Werbeständer vor dem Lokal), dass aus werbetechnischen Gründen jeden Tag eine sogenannte "Veranstaltung" stattgefunden habe, die sich dadurch auszeichnet habe, dass jede Dame zu einem Gratisgetränk eingeladen worden sei. Auch Spartenverschiebungen seien von den Prüfern nicht durchgeführt worden, obwohl das Vorliegen derartiger Verschiebungen nachgewiesen worden sei. Was die Küche anlange, so sei den Prüfern mitgeteilt worden, dass es auch zu den Veranstaltungsanreizen gehört habe, Brötchen kostenlos zur Verfügung zu stellen. In der Berufung sei auch offengelegt worden, dass es in Anbetracht des erzielten Umsatzes geringfügige Kalkulationsdifferenzen gebe, die der Besteuerung zu unterwerfen seien. Das Prüfungsergebnis könne jedenfalls nicht akzeptiert werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, 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. Welche Bücher und Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei

abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

Nach dem Prüfungsergebnis lagen im streitgegenständlichen Fall sowohl formelle als auch materielle Mängel bei den Aufzeichnungen der Bw. vor, die eine Schätzungsbefugnis rechtfertigen. So konnten für die Jahre 1994 und 1995 keine Kassabücher und Belegsammlungen vorgelegt werden. Die Bw. begründete dies damit, dass bei einem Steuerberaterwechsel die Belege verloren gegangen seien. Aber auch für die Jahre 1996 und 1997 sind die Buchhaltungsunterlagen nur unvollständig vorgelegt worden. Nach den Aufzeichnungen der Prüfer im Arbeitsbogen ist für das Jahr 1996 das Kassabuch nur für den Zeitraum vom September bis Dezember und die Kassabelege für den Zeitraum von April bis Dezember vorgelegt worden. Auch die Eingangsrechnungen und die Kontoauszüge des Bankkontos standen den Prüfern nur ab Mai 1996 und auch für diesen Zeitraum unvollständig zur Verfügung. Welche Unterlagen für das Jahr 1998 vorgelegt worden sind, ist aus dem Arbeitsbogen nicht ersichtlich. Der UFS geht daher davon aus, dass die wesentlichen Buchhaltungsunterlagen vorhanden gewesen sind. Inventuraufnahmen konnten aber für keines der Berufungsjahre vorgelegt werden. Bereits dem steuerlichen Vertreter sind bei der Erstellung der Bilanzen der Jahre 1997 und 1998 offensichtlich keine aktuellen Inventurwerte zur Verfügung gestanden, da die in der Bilanz zum 31.12.1996 ausgewiesenen Inventurwerte für Bier, Wein, Spirituosen, alkoholfreie Getränke, Kaffee/Tee und Tabak von insgesamt 156.169,60 S unverändert in den Bilanzen zum 31.12.1997 und 1998 übernommen worden

sind. Neben diesen formellen Mängeln stellten die Prüfer für die einzelnen Berufungsjahre aber auch gravierende Kalkulationsdifferenzen fest.

Die Prüfer ermittelten für das Jahr 1997 an Hand der Eingangsrechnungen und Verkaufspreise für die einzelnen Warengruppen den Rohaufschlagkoeffizienten und kamen nach Berücksichtigung des Aufwandes für das Personal und eines angemessenen Repräsentationsaufwandes zu den in der Berufungsvorentscheidung angeführten Kalkulationsdifferenzen. Für die übrigen Berufungsjahre wurde auf Grundlage der in den Bilanzen für die einzelnen Warengruppen ausgewiesenen Wareneinsätze und Verkaufserlöse unter Zugrundelegung der für das Jahr 1997 ermittelten Rohaufschlagkoeffizienten ebenfalls Kalkulationen durchgeführt. Dabei wurden für alle Berufungsjahre zum Teil wesentlich höhere Kalkulationsdifferenzen festgestellt (siehe Berufungsvorentscheidung), als die von den Prüfern angesetzten Sicherheitszuschlägen von jeweils 450.000 S

Dieser von den Prüfern durchgeführten Kalkulation setzte die Bw. in der Berufung ihrerseits eine Nachkalkulation gegenüber. Zwar ergibt sich unter Ansatz der von der Bw. in ihrer Nachkalkulation für Spirituosen und Wein angesetzten Warenmengen und Verkaufspreise ein etwas geringerer kalkulatorischer Umsatz als die Prüfer in ihrer Kalkulation ermittelt haben, wie der Bw. aber bereits mitgeteilt worden ist, lässt sich aus dieser auf Verkaufspreisbasis durchgeführten Nachkalkulation nicht überprüfen, ob auch der gesamte in der Bilanz ausgewiesene Wareneinsatz berücksichtigt worden ist. In dieser Berechnung ist zwar die angebliche Wareneinsatzmenge, nicht aber deren Einstandspreise angeführt, daher konnte nicht überprüft werden, ob der in der Nachkalkulation angegebene, mit dem in der Bilanz ausgewiesenen Wareneinsatz übereinstimmt. Aber selbst wenn man die in dieser Nachkalkulation angegebenen Warenmengen und Verkaufspreise ansetzt, ergibt sich – wie aus obiger der Bw. zur Kenntnis gebrachten Berechnung zu entnehmen ist – allein für die Warengruppen Spirituosen und Wein für das Jahr 1997 bei einem erklärten Umsatz von 1 Mio. S eine Kalkulationsdifferenz von rd. 596.000 S, wobei an Eigenverbrauch (Personalverbrauch) und angeblichen Gratisgetränken an die Damen insgesamt 250 Liter Wein, 50 Flaschen Sekt und 70 Flaschen an Spirituosen (a. 0,7 Liter) berücksichtigt worden sind.

Bei den von der Bw. in ihrer Kalkulation für Personalverbrauch und "Einladungen" insgesamt in Abzug gebrachten rd. 10.000 Spirituosenge tränken (rd. 300 Flaschen zu 0,7 Liter), das nach ihrer Berechnung einen brutto Verkaufswert von rd. 427.000 S (somit mehr als den erklärte Erlös) entspräche, handelt es sich offensichtlich um einen willkürlichen Ansatz, der in den Aufzeichnungen der Bw. keinen Ansatz findet. Auch widerspricht es den Lebenserfahrungen, dass bei einem Personalstand von durchschnittlich 3-4 Mitarbeitern in

diesem Umfang vom Personal Spirituosen konsumiert und Gratisgetränke ausgeschenkt werden, zumal nach den Angaben der Bw. an die Damen als Gratisgetränk ein Glas Sekt (das durch Abzug von 50 Flaschen Sekt auch berücksichtigt worden ist) und nicht Spirituosen ausgegeben worden sind. Dass auch an die übrigen Gäste im größeren Umfang Gratisgetränke ausgeschenkt worden wären, ist von der Bw. nicht einmal behauptet worden. Zudem sind in der der Bw. übermittelten Berechnung der Verbrauch durch das Personal und die behaupteten Gratisgetränke mit 70 Flaschen Spirituosen und 250 Liter Wein bereits überaus großzügig bemessenen worden. Konkrete Einwendungen zu dieser Berechnung wurden von der Bw. nicht vorgebracht.

Dem Einwand, wonach jeden Tag 3 oder 4 Spirituosengetränke in "Aktion" gewesen wären und von der Bw. daher in ihrer Kalkulation ein Mischpreis von 36,50 S angesetzt worden sei, ist auch in der der Bw. übermittelten Berechnung des UFS Rechnung getragen worden, indem der von der Bw. angesetzte Mischpreis von 36,50 S in der Berechnung unverändert übernommen worden ist, obwohl die Behauptung der "Aktionsgetränke" völlig unbewiesen blieb. Dass gelegentlich an Damen ein Glas Sekt gratis ausgegeben worden ist, erscheint aufgrund einer von der Bw. vorgelegten Anzeige in einer lokalen Zeitung in der es unter Angabe von Name und Anschrift des gegenständlichen Lokals heißt: *"Heute 1 Glas Sekt für jede Dame in der Bar"* glaubhaft. Unglaublich erscheint hingegen, dass wie nunmehr im Schreiben vom 23. Februar 2004 ausgeführt wird, jeden Tag ein Gratisgetränk ausgegeben worden sein soll, zumal im Prüfungsverfahren noch behauptet worden ist, einmal in der Woche sei ein Gratisgetränk sei an die Damen ausgeschenkt worden. Die im Prüfungsverfahren vorgelegte, offenkundig nachgeschriebene händische Aufschreibung, wonach im Jahr 1997 307 Flaschen Sekt gratis abgegeben worden seien, konnte nicht als verlässliche Grundlage für die Kalkulation herangezogen werden, zumal nach den Feststellungen der Prüfer, im Jahr 1997 nur insgesamt 420 Flaschen Sekt eingekauft worden sind. Aber selbst der Bw. erschien offensichtlich dieser Ansatz zu hoch und setzte in ihrer der Berufung beigelegten Nachkalkulation nur mehr 143 Flaschen Sekt (1.000 Gläser zu 0,1 Liter), diesmal allerdings nicht als Gratisgetränke an die Damen, sondern als Personalverbrauch an. Insgesamt ist nach Auffassung des UFS dem Einwand des Verbrauchs durch das Personal und der Gratisgetränke mit den oben angesetzten Mengen hinreichend Rechnung getragen worden. Ein höherer Ansatz widerspräche der allgemeinen Lebenserfahrung und könnte nur auf Grund zweifelsfreier Aufzeichnungen und Unterlagen berücksichtigt werden.

Unter Ansatz des nach den Mengen und Preisangaben der Bw. für das Jahr 1997 für Wein und Spirituosen ermittelten Rohaufschlagkoeffizienten und der oben angesetzten Gratisgetränke

und des Personalverbrauchs ergeben sich für diese beiden Warengruppen für die Jahre 1996 und 1998 folgende Kalkulationsdifferenzen:

Kalkulation Wein:

Jahr	1996	1998
Wareneinsatz	202.398,95 S	130.573,02 S
Schwund 3%	-6.071,97 S	-3.917,19 S
PV / Gratisgetränke: 250 Liter Wein	- 6.125,00 S	-6.125,00 S
PV / Gratisgetränke: 50 Fl. Sekt	-3.600,00 S	-3.600,00 S
Kalkulatorischer Wareneinsatz	186.601,98 S	116.930,83 S
Rohaufschlagkoeffizient	5,13	5,13
Kalkulatorischer Umsatz:	957.268,15 S	599.855,15 S
erklärter Umsatz	750.666,67 S	510.053,32 S
Kalkulationsdifferenz (gerundet):	206.600,00 S	89.800,00 S

Kalkulation Spirituosen:

Jahr	1996	1998
Wareneinsatz	89.415,12 S	118.012,64 S
Schwund 3%	-2.682,45 S	-3.540,38 S
PV / Gratisgetränke: 50 Fl. Spirituosen	-7.850,00 S	-7.850,00 S
Kalkulatorischer Wareneinsatz	78.882,67 S	106.622,26 S
Rohaufschlagkoeffizient	7,86	7,86 S
Kalkulatorischer Umsatz:	620.017,78 S	838.050,96 S
erklärter Umsatz	465.458,33 S	356.333,00 S
Kalkulationsdifferenz (gerundet):	154.500,00 S	481.700,00 S

Was die Kalkulation der alkoholfreien Getränke anlangt, ist der Bw. bereits im Schreiben vom 30. Jänner 2004 mitgeteilt worden, dass sie für diese Warengruppe in ihrer eigenen Berechnung sogar einen höheren Rohaufschlagkoeffizienten (8,41) als die Prüfer (7,31) ermittelt hat. Diese Feststellung blieb von Bw. in ihrer Stellungnahme vom 23. Februar 2004

unbestritten, sodass die Berechnung der Prüfer ohne Bedenken als sachgerecht angesehen werden kann. Auch bezüglich der von den Prüfern für die Sparte Kaffee/Tee ermittelten Kalkulationsdifferenzen wurden von der Bw. keine Einwendungen erhoben. Für das Jahr 1998 ist für diese Warengruppe von den Prüfern keine Kalkulation durchgeführt worden, sodass der UFS davon ausgeht, dass in diesem Jahr keine Differenzen gegeben waren. Die Warengruppe "Küche" bei der der Wareneinsatz zum Teil höher war als der erklärte Umsatz, für die von den Prüfern aber keine Kalkulationsberechnungen angestellt worden sind, bleibt bei der weiteren Beurteilung außer Betracht.

Insgesamt ergeben sich für die Jahre 1996-1998 für die zumindest teilweise die Buchhaltungsunterlagen und Belegsammlungen vorgelegt worden sind, selbst unter Ansatz der von der Bw. in der Berufung für die Warengruppen Wein und Spirituosen angegebenen Warenmengen und Verkaufspreise nachfolgende Kalkulationsdifferenzen:

Jahr:	1996	1997	1998
Spirituosen:	154.500 S	501.700 S	481.700 S
Wein:	206.600 S	94.600 S	89.800 S
Limo:	167.000 S	244.000 S	128.000 S
Kaffee/Tee:	70.000 S	40.000 S	-----
Kalkulationsdifferenzen	598.100 S	880.300 S	699.500 S

Im Schreiben vom 23. Februar wendet die Bw. ein, dass "Spartenverschiebungen" von den Prüfern nicht berücksichtigt worden seien, obwohl das Vorliegen derartiger Verschiebungen nachgewiesen worden sei. Mit diesen Spartenverschiebungen meint die Bw. offensichtlich, die von den Prüfern getroffene Feststellung, wonach bei der Warengruppe "Bier" der sich aus den ausgewiesenen Wareneinsatz und den Verkaufspreisen ergebende kalkulatorische Umsatz niedriger gewesen sei als der erklärte Umsatz. Das Finanzamt hegte den Verdacht, dass Bier "inoffiziell" (schwarz) eingekauft, der Wareneinsatz somit verkürzt worden sei (siehe die Ausführungen zur Berufungsvorentscheidung). Diese Behauptung konnte das Finanzamt letztendlich aber nicht erweisen. Aber auch der in der Berufung vorgebrachte Einwand, wonach auf Grund eines technischen Gebrechens des Schankdruckers auch andere Erlöse unter der Warengruppe "Bier" verbucht worden seien, blieb eine unbewiesene Behauptung. Es erscheint jedenfalls äußerst unglaubwürdig, dass dieses "technische Gebrechen" über die gesamten Berufungsjahre hinweg andauert haben soll, zumal eine Aufgliederung der Erlöse

auf die einzelnen Warengruppen von der Bw. in allen Jahren vorgenommen worden ist. Welches technische Gebrechen des Schankdruckers dazu geführt haben soll, dass Erlöse anderer Warengruppen zu einen Ausweis bei der Warengruppe "Bier" geführt haben soll, blieb im Dunkeln.

Offensichtlich haben die Prüfer aber auch auf diese unbewiesene Behauptung bedacht genommen, zumal die von ihnen für alle Jahre angesetzten Sicherheitszuschläge wesentlich niedriger sind als die in den Berufungsjahren festgestellten Kalkulationsdifferenzen. Angesichts der von den Prüfern festgestellten und auch nach den oben angeführten zum Teil auf den Berechnungen der Bw. beruhenden Kalkulationsdifferenzen, erachtet der UFS die von den Prüfern angesetzten Sicherheitszuschläge von lediglich 450.000 S als äußerst moderat und keineswegs überhöht.

Für die Jahre 1994 und 1995 hat die Bw. keine Belegsammlungen und Kassaaufzeichnungen vorgelegt. Die Prüfer hatten daher auch keine Möglichkeit die Angaben in der Bilanz auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Liegen aber formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifel an der sachlichen Richtigkeiten der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsleben tatsächlich übereinstimmen, nicht (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Es steht dem Abgabepflichtigen allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (VwGH .10.7.1996, 94/15/0014). Einen solchen Beweis konnte die Bw. aber nicht erbringen.

Die Prüfern ermittelten an Hand der für das Jahr 1997 für die einzelnen Warengruppen ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten auch für die Jahr 1994 und 1995 Kalkulationsdifferenzen von 597.000 S und 461.000 S. Diese Kalkulationsdifferenzen konnten von der Bw. nicht aufgeklärt werden.

In Anbetracht der fehlenden Aufzeichnungen und Belegsammlungen und der festgestellten Kalkulationsdifferenzen erachtet der UFS auch die für die Jahre 1994 und 1995 von den Prüfern vorgenommene Zuschätzung (Sicherheitszuschlag) von jeweils 450.000 S, das rd. 15% der erklärten Umsatzes des Jahres 1994 bzw. 12% des Jahres 1995 entspricht, in Würdigung des gesamten Sachverhaltes als durchaus sachgerecht und angemessen..

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Mai 2004