



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 Wien, A-Straße 4/4/8, vertreten durch Mercator- Wirtschaftstreuhand GmbH, 2500 Baden, Albrechtsgasse 103, vom 22. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 18. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

1) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 werden zu Gunsten der Bw. abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist ein in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführtes Franchiseunternehmen in der Systemgastronomie.

Mit dem mit 24. Jänner 2005 datierten Prüfungsbericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw. (=PB) in Verbindung mit der dem steuerlichen Vertreter Mag.

Ossinger am 15. Dezember 2004 ausgefolgten Niederschrift zur Schlussbesprechung (=NS), in der die Prüferin die in der Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen mit dem steuerlichen Vertreter ausführlich besprochen hatte, folgte die Außenprüferin Daniela Linzer aus der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung gemäß §§ 131 BAO in Verbindung mit [§ 163 BAO](#) die Zweifelhaftigkeit der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen und brachte gemäß [§ 184 BAO](#) einen jährlichen Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % der Nettoerlöse zuzüglich Umsatzsteuer in Anwendung.

Mit dem Verweis auf die Tz 1 und 2 NS (samt Hinweis auf den Aktenvermerk über die Systemprüfung vom 26. November 2004 in der Tz 1 NS) führte die Prüferin betreffend Buchführungsmängel bei den Computerkassendaten ins Treffen: Die Einzeltransaktionsdaten (während des Tagesbetriebes eingegebene Bestellungen etc.) seien gelöscht, die schriftlichen Aufzeichnungen nicht aufbewahrt worden. Zwar seien die übermittelten Tagessummen lokal nicht gespeichert worden, habe aber der Franchisegeber bereitstellen können. Bei Auswertung der so erlangten Daten seien insbesondere „Mengendifferenzen“ hinsichtlich des Verhältnisses „Anzahl Speisen zu Anzahl Getränken“ festgestellt worden. Weder die Bw., noch A. seien in der Lage gewesen, diese Differenzen in zufriedenstellendem Umfang aufzuklären, lediglich „möglicherweise Fehltippungen seitens des Personals“ seien eingewendet worden.

Weiters stellte die Prüferin das Fehlen von Grundaufzeichnungen auch im Bereich geltend gemachter Aufwendungen für Promo und Mitarbeiteressen, die Nichtaufbewahrung von „Gutscheinen“, die fehlende Plausibilität des Strukturverlaufs Shop, einen zum Teil weit über den branchenüblichen Erfahrungssätzen (u. a. Richtwert von 0,8 % vom Bruttoumsatz) liegenden „Abfallanteil“ fest.

Unter Tz 2 NS begründete die Prüferin die Nichtentsprechung des mündlichen Antrags anlässlich der Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuersatzänderung von 14 % auf 10 % entsprechend des Erlasses vom 1. Juni 2000, AÖF 2000/126 mit der unterlassenen Übermittlung der diesbezüglichen Korrekturen der Bemessungsgrundlagen an die Prüferin.

Unter Tz 3 NS stellte die Prüferin zur umsatzsteuerlichen Aufteilung der Umsätze für die Jahre 2000 bis 2002 fest: Die Aufteilung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für Angebote (in Steuersatz 14 %/10 % bei Speisen, 20 % für Getränke/Sonderwaren) laut Betriebsprüfung erfolge im Verhältnis Verkaufspreis Anbot: Verkaufspreis Einzelkomponenten. Die detaillierten Berechnungsgrundlagen für die Aufteilung lt. Bp für ME bzw. MR-Angebote, SU- bzw. MM-Angebote, ML- Angebote sowie H.M. der Bw. würden auf Datenträger (CD-Rom) zur Verfügung gestellt. Im gegenständlichen Punkt betrage die Umsatzsteuernachforderung laut Bp S 238.526 für das Jahr 2000, S 357.011 für das Jahr 2001 und € 23.660,75 für das Jahr 2002.

Unter Tz 4 NS begründete die Bp die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 5 % der Nettoerlöse mit der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung. Mit Verweis auf die nachfolgend zitierte Beilage 2 zur NS wurde die dortige Darstellung der Berechnungsgrundlagen von der Bp Bestandteil des Betriebsprüfungsberichts:

		2000	2001	2002	2002
		ATS	ATS	ATS	€
Umsatzerlöse	10 %	39.874.110,34	53.134.618,94	53.607.479,80	3.895.807,49
		- 301.861,64			
Änderung lt. Tz. Anbotaufteilung		-693.295,38	- 4.284.139,75	- 3.906.940,04	- 283.928,41
		38.878.953,32	48.850.479,19	49.700.539,76	3.611.879,08
	14 %	44.498.746,50			
		- 301.861,64			
Änderung lt. Tz. Anbotaufteilung		- 2.806.773,15			
		41.390.111,71			
	20%	16.854.490,76	10.529.406,00	8.850.401,63	643.183,77
		3.866.253,08	3.927.124,85	3.581.365,21	260.267,96
		20.720.743,84	14.456.530,85	12.431.766,84	903.451,73
Umsätze gesamt		100.989.808,87	63.307.010,04	62.132.306,60	4.515.330,81
Abzügl. Sonstige Erträge 20 %		- 2.232.649,93	- 52.116,10	-52.867,21	- 3.842,01
Weiterverrechnete Kosten 10 %			- 46.554,84	- 36.318,94	- 2.639,40
Erlöse aus Anl.verk. 20 %			- 2.074.710,00		
		98.757.158,94	61.133.629,10	62.043.120,46	4.508.849,40
Sicherheitszuschlag 5 %		4.937.857,95	3.056.681,46	3.102.156,02	225.442,47

Berechnung der Umsatzsteuer

Analog geändertem Umsatzverhältnis lt. Erklärung

	10 %	39,37	79,83	80,05	80,05
	14 %	41,91			
	20 %	18,72	20,17	19,95	19,95
		100,00	100,00	100,00	
USt-Basis 10 %		1.943.947,67	2.440.196,22	2.483.211,04	180.461,98
USt-Basis 14 %		2.069.505,59			
USt-Basis 20 %		924.404,70			
		4.937.857,95			
Umsatzsteuer 10 %		194.394,77	244.019,62	248.321,10	18.046,20
Umsatzsteuer 14 %		289.730,78			
Umsatzsteuer 20 %		184.880,94	123.297,05	123.789,00	8.996,10
		669.006,49	367.316,67	372.110,10	27.042,30

Des Weiteren brachte die Prüferin unter Tz 4 NS vor, dass die Basis für die darauf entfallende Umsatzsteuer die - unter Berücksichtigung der neuen Struktur der Steuersätze lt. Punkt 1 NS - geänderten Steuerbemessungsgrundlagen lt. Bp seien, verwies in diesem Zusammenhang auf die Beilage 1 und bezifferte die Umsatzsteuernachforderung lt. Bp mit S 669.006 für das Jahr 2000, S 367.317 für das Jahr 2001 und € 27.042,30 für das Jahr 2002.

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen und dem steuerlichen Vertreter am 15. Dezember 2004 ausgefolgten Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen waren, aus denen auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen waren, erließ das Finanzamt mit 18. Jänner 2005 datierte Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und Kör-

perschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2005 neu festgesetzt wurden.

Mit der mit 21. Februar 2005 datierten Berufung gegen die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 bzw. Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2005 festgesetzt hatte, warf der steuerliche Vertreter dem Finanzamt vor, bis zum heutigen Tag den Prüfungsbericht nicht übermittelt zu haben, und kündigte unter Bezugnahme auf den Prüfbericht in der Bescheidbegründung die Nachreichung der Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, samt Berufungsbegründung an.

Am 23. Februar 2005 wurde der Bericht seitens des Finanzamts versendet; die angekündigte Nachreichung der Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, samt Berufungsbegründung unterblieb.

Mit Bescheid vom 5. April 2005 wurde die Bw. vom Finanzamt beauftragt, die der Berufung vom 21. Februar 2005 gegen „Umsatz-, Körperschaftsteuer ... 2000 bis 2002, VZ 2005 ... vom 18. Jänner 2005“ anhaftenden Mängel - Fehlen einer Berufungsbegründung samt Antwort auf die Frage, welche Änderungen beantragt würden - gemäß [§ 275 BAO](#) bis zum 29. April 2005 zu beheben, widrigenfalls die Berufung bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gilt.

Mit dem fristgerecht eingelangten Ergänzungsschreiben vom 29. April 2005 beantragte der steuerliche Vertreter, abgesehen von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, die Aufhebung des fünfprozentigen Sicherheitszuschlages, die Reduzierung der Umsatzsteuer für ---- - Umsätze von 14 % auf 10 %, was Steuerkorrekturen in Form von Gutschriften in Höhe von S 105.666,66 (B-Straße), S 316.972,03 (C-Straße), S 142.207,68 (D-Straße) und S 25.344,26 (Shop), somit insgesamt S 590.190,65 (€ 42.890,83) ergebe, die die Bemessungsgrundlage für die Erhöhung der Körperschaftsteuer seien, sowie die ursprüngliche Aufteilung wieder anzusetzen, weil diese dem vierhundertprozentigen Rohaufschlag gemäß der UFS - Entscheidung vom 6. Dezember 2004, RV/0165-L/03, RV/0166-L/03 nahezu entsprochen habe.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2011 anerkannte der steuerliche Vertreter die Aufteilung laut Prüfbericht für die Jahre 2000 bis 2002 aufgrund der Rechtslage, gab zu der betreffend „Umsätze 14% auf 10%“ vorgelegten E-Mail vom 1. Oktober 2003 zu Protokoll: *„In ca. vierzehn Tagen werden die Bemessungsunterlagen dem Finanzamt ausgehändigt.“*, bzw. ersuchte Mag. Kovacs um Gewährung der Möglichkeit der Rücksprachehaltung mit dem

Fachvorstand. Bereits in diesem Zusammenhang sei bemerkt, dass dem Unabhängigen Finanzsenat die dem Finanzamt zugesagten Bemessungsgrundlagen nicht zugestellt wurden.

Wider die Vorschreibung des fünfprozentigen Sicherheitszuschlages führte der steuerliche Vertreter in der Berufung im Wesentlichen ins Treffen: Wie schon im Systemprüfungsbericht ausgeführt habe A. Österreich ein einheitliches Kassensystem für alle Stores, wobei die Hauptverwaltung (A. Österreich) jederzeit auf sämtliche Daten zugreifen könne. Die Franchisegebühren seien vom Umsatz zu zahlen, infolge dessen der Franchisegeber auf eine lückenlose Erfassung aller Umsätze in den einzelnen Stores bedacht sei.

Während des Prüfungszeitraums habe die Filiale am D-Straße fünf Kassen gehabt, deren Daten nach Betriebsschluss als produktbezogene Summen an A. Österreich übermittelt würden. Der jeweilig diensthabende Manager habe die Abrechnungen nach Betriebsschluss durchgeführt. Die Bw. habe vier Läden betreut. Die alleinige Durchführung sämtlicher Tagesabrechnungen sei der Geschäftsführung wegen der Entfernungen zwischen den Läden nicht möglich. Auch bei der Betriebsbesichtigung der Bp hätten die Mitarbeiter die Frage, ob die Geschäftsführung die Kassen bediene oder Abrechnungen vornehme, gleichlautend beantwortet.

Den auf die Löschung der Einzeltransaktionsdaten Bezug nehmenden Ausführungen konterte der steuerliche Vertreter: Schon im Jahr 1985, als A. das Kassensystem TEC eingeführt habe, habe Ministerialrat Dr. Ott nach einer Anfrage der Süd-Ost Treuhand AG das oben genannte Kassensystem als ordnungsgemäß im Sinne der österreichischen BAO anerkannt, sofern die Kriterien - Abwicklung von ausschließlich Bargeschäften über das Kassensystem (keine Kassenbons), täglicher Ausdruck der vorgesehenen TEC-Kassenberichte (keine Einzeltransaktionen) - eingehalten würden. Im Fall der Änderung der Hardware und des Ausbaus der Software auf Grund der Produkterweiterung entspreche das Kassensystem dem TEC Kassensystem. Damit sei dem Ermessen der Bw. nach eine Ordnungswidrigkeit diesbezüglich nicht gegeben, zumal die täglichen Ausdrücke von A. Österreich dem Systemprüfer zur Verfügung gestellt worden seien.

Bezüglich Abweichungen beim Verhältnis Speisen:Getränke bemerkte der steuerliche Vertreter: Im A. - Kassensystem würden die Kundenbestellungen in die jeweilige Kasse eingegeben; der Kunde bezahle den Gesamtpreis des auf dem Display aufscheinenden Einkaufs. Die Kasse könne von der Kassiererin nur geöffnet werden, sofern eine Bestellung vorliege; ohne Bestellung könne die Kasse nur durch den Manager mittels eines Schlüssels geöffnet werden. Die Anzahl der Öffnungen mittels Schlüssel würden in einer Datei gespeichert und seien nachzuvollziehen, infolge dessen etwaige Manipulationen an der Kasse schwer vorstellbar seien.

Die produktbezogenen Summen, erstellt aus den Daten der einzelnen Transaktionen des Tages, würden die Solltageeinnahmen ergeben; dazu würden noch händisch die Bereiche Werbung, Abfall und Personalesen ergänzt. Diese Daten seien im täglichen "Warenliste" erfasst.

Die Solltageeinnahmen (Kasseneinnahmen) würden pro Tag mit den tatsächlich gezählten Einnahmen verglichen. Die Geldbeträge würden in den Nachttresor eingeworfen und dem Bankkonto gut gebucht. Auch der Warenbestand werde permanent ermittelt, der Wareneinsatz sei im Warenliste zu ersehen. Wareneinsatz x Verkaufspreis ergebe in Summe die Solltageeinnahme.

Auf Grund dieses von A. Österreich vorgeschriebenen Systems seien alle zu Einnahmen führenden Bewegungen lückenlos erfasst. Abweichungen bei Menüs zwischen der Anzahl der Getränke und Speisen - wie von der Bp festgestellt - würden keine steuerlichen Auswirkungen ergeben, da die Einnahmen der mengenmäßig ausgegebenen Produkte auf Grund der oben genannten Ausführungen erfasst und auch der Besteuerung zugeführt worden seien.

Dem Punkt Abfallanteil konterte die Bw.: Bei A. Stores würden besondere Verhältnisse vorliegen. Es gebe Vorgaben, wie lange ein Fertigprodukt nach der Herstellung zum Verkauf bereitgehalten werden dürfe. Der Warenartikel beispielsweise sei nach zehn Minuten zu entsorgen. Je nachdem, ob sich ein Laden an diese Vorgaben halte oder nicht, komme es zu unterschiedlichen Abfallkosten. Die geprüfte Gesellschaft lege auf Qualität großes Augenmerk, weshalb auch der Abfall zu normalen Vergleichsbetrieben höher sei. Laut Gesprächen mit A. Österreich hätten auch andere Läden höhere Abfallkosten.

Im Jahr 2003 habe A. Österreich mit Franchisenehmern zwecks Erreichung einer Ergebnisoptimierung ein "Benchmark - Vorgabewerk" erarbeitet, in dem auch je nach Betriebsgröße und erreichtem Nettoumsatz für Abfall, Mitarbeiteressen und Werbung Wunschgrößen in Prozenten des Nettoerlöses verzeichnet seien. Nach dieser Sollvorgabe überschreite die Bw. die Zielgrößen bei Abfall und Mitarbeiteressen für die geprüften Jahre im Laden C-Straße um 0,38 %, in der B-Straße um 0,74 %, am D-Straße um 0,69 %, im Shop um 0,53 %.

Bezüglich der Glaubhaftmachung von Werbungskosten könnten Schreiben von Vereinen, Schulen u. a. beigebracht werden, die um Sachspenden gebeten hätten.

Der von der Bp behauptete unplausible Strukturverlauf im Shop bezüglich der verkauften Angebote sei lt. Brief der Geschäftsleitung damit zu begründen, dass Angebote im Shop im April 2000 verkauft worden seien. Im Mai seien keine Angebote angeboten worden. Auf Drängen einzelner Kunden seien dann nur Angebote an solche Personen verkauft worden, die ein Angebot gefordert hätten.

Auf Grund der Sonderstellung habe der in Rede stehende Shop auch höhere Preise.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Prüferin der Bw. u. a. vor, die Systemprüfung während des Prüfungsverfahrens zur Datenbeschaffung für die ACL- Auswertungen angefordert zu haben, da die Auswertungen der in Papierform übergebenen Aufzeichnungen auf Mängel bei den zugrunde liegenden EDV-Daten schließen ließen.

Im Rahmen der Fragestellung habe die Systemprüfung bezüglich „Aufklärung der Unstimmigkeiten der vorgelegten Unterlagen“ nachfolgende Feststellungen getroffen.

Das Kassensystem werde von A. dem Franchisenehmer vorgeschrieben (einheitliche Hard- und Software aller Franchisenehmer). In diesen Kassensystemen würden die einzelnen Transaktionen vorerst gespeichert.

A. könne von außen auf sämtliche Daten zugreifen. Nach Betriebsschluss und nach Abrechnung durch den Unternehmer würden die Kassendaten allnächtlich als produktbezogene Summen an A. Österreich übermittelt werden.

Lt. A. hätten die Anwender zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, bereits gebuchte Transaktionen zu ändern. Ein Eingriff von außen durch andere als A. sei nicht möglich.

Die Preisliste werde von A. im Zuge des nächtlichen Zugriffs im Änderungsfall auf den neuesten Stand gebracht. Dabei handle es sich um eine Vorgabe, die der Franchisenehmer händisch abändern könnte, was im Regelfall aber nicht geschehe (Konkurrenzdruck).

Die Bestellung erfolge nach Vorschlag vom System, werde aber händisch eingegeben. Die Lieferung werde mit der Bestellung verglichen, eventuelle Fehler bei der Lieferung würden händisch berichtigt.

Die produktbezogenen Summen würden aus den Daten der einzelnen Transaktionen des Tages erstellt und um die während des Tages mit schriftlichen Aufzeichnungen geführten Bereiche Promotion, Abfall und Personalesen bei Tagesabschluss händisch ergänzt.

Die Einzeltransaktionsdaten würden gelöscht, die schriftlichen Aufzeichnungen würden ebenfalls nicht aufbewahrt.

Die übermittelten Summen würden lokal ebenfalls nicht gespeichert, hätten aber von A. bereitgestellt werden können.

Die von A. zur Verfügung stehenden Datenbestände seien als ACCESS-Tabellen übergeben und zum Einlesen in die Prüfsoftware ACL als dBase-Dateien exportiert worden. Eine Datenbanktabelle für jede Filiale sei übergeben worden. Die vollständige Beschreibung der einzelnen Artikel sei als Excel-Spreadsheet übergeben, ebenfalls in ACL eingelesen und zur Weiterverarbeitung mit den Filialdaten verknüpft worden.

Bei der Auswertung der so erlangten Daten sei zum Verhältnis Speisen:Getränke festgestellt worden, dass die Anzahl der Speisen über das ganze Jahr betrachtet nur unwesentlich von der Anzahl der zugehörigen Getränke abweiche. Bei näherer Betrachtung (bezogen auf den einzelnen Monat) würden diese Abweichungen in beide Richtungen (in einem Monat mehr Speisen als zugehörige Getränke, in einem anderen Monat mehr Getränke als zugehörige Speisen) jedoch immer höher. Die letztendlich festgestellte Abweichung sei unerklärlich hoch (bis zu 1.900 Stück/Monat). Es seien Auswertungen für zumindest drei verschiedene Angebotssorten (H.M., Su....- und M...-Anbot) durchgeführt worden. Bemerkenswert sei, dass es nicht in allen

Monaten und nicht immer bei allen Angebotsvarianten zu den erwähnten Abweichungen in großem Umfang komme. Die Entgegnung, es würde sich um Fehleingaben handeln, werde dadurch entkräftet (Fehleingaben würden sich weder auf bestimmte Zeiträume, noch auf bestimmte Produktgruppen beschränken).

Weder die Bw., noch A. seien zur Aufklärung dieser Differenzen in zufrieden stellendem Umfang in der Lage gewesen.

Die Systemprüfung habe daraus die Schlussfolgerung gezogen, dass die Einzeltransaktionsdaten (während des Tagesbetriebes eingegebenen Bestellungen) sowie die händisch geführten Tagesaufzeichnungen betreffend Promotion, Abfall und Personalesen, welche die Grundlage für die im Zuge des Tagesabschlusses ebenfalls händisch eingegebenen entsprechenden Summen bilden, Grundaufzeichnungen im Sinne der Bundesabgabenordnung darstellen würden. Da diese Daten nicht mehr zur Verfügung gestellt werden könnten, sei das EDV- Rechenwerk an sich als nicht ordnungsgemäß anzusehen.

Erschwerend im gegenständlichen Prüfungsfall seien zudem die festgestellten Diskrepanzen (siehe oben, Verhältnis Menüspeisen- Menügetränke), die letztendlich nicht aufgeklärt werden konnten.

Nach Wiedergabe der in der in Rede stehenden Niederschrift vom 15. Dezember 2005 angeführten Mängel warf die Prüferin der Bw. vor, diesem im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu den einzelnen o. a. Punkten geboten zu haben. Schriftliche Eingaben seien nicht in diesem Zusammenhang erfolgt. Mündliche Einwendungen seien entsprechend berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw. bestritt die Prüferin, der Überlegung aufgrund der Behauptung, derzufolge aufgrund der Nutzung eines vielfach im Einsatz befindlichen Computersystems, bei dem *"die produktbezogenen Summen aus den Daten der einzelnen Transaktionen des Tages erstellt werden und die Solltageseinnahmen weiters dazu noch händisch um die Bereiche Werbung, Abfall und Personalesen ergänzt werden"* eine *"lückenlose Erfassung aller Bewegungen, die zu Einnahmen führen"* vorliege, folgen zu können, thematisierte die anhand der Daten (Computerkassendaten, monatliche Warenliste) ermittelten Mengendifferenzen, die der steuerliche Vertreter nicht aufklären konnte, und hielt im Übrigen fest, dem im Betriebsprüfungsverfahren mündlich eingebrachten Einwand, demzufolge diesbezüglich möglicherweise Fehltypungen des Personals vorlägen, aufgrund des vorliegenden Sachverhalts nicht folgen zu können.

Es seien beispielsweise nachfolgende Mengendifferenzen bei Menüs aufgrund der Warenliste für den Monat März hinsichtlich der Filiale C-Straße festgestellt worden:

ME-Menüs			SU-Menüs	
Anzahl der Speisen gesamt	9.369 Stk.		6.618	
Anzahl der Getränke gesamt	10.496 Stk.		6.614	

Mengendifferenz	1.127	fehlende Menüspeisen	4	fehlende Getränke
-----------------	-------	----------------------	---	-------------------

Bei ständigen Bestand eines Angebote aus einem Speisenanteil (z.B.: P. und Beilagen) mit Getränkeanteil sei nach den klogischen Gesetzen bei einer einfachen Mengenverprobung (Anzahl Speisen: Anzahl Getränke) von einer mengenmäßigen Übereinstimmung auszugehen. Für die Bp erscheine die Wahrscheinlichkeit, dass bei zwei Angebotsvarianten mit analogem Eingabemodus derartig unterschiedliche Mengendifferenzen aufgrund Fehltypungen des Personals auftreten, unplausibel.

Hinsichtlich der übrigen Mängel, bezüglich dieser die Bw. lediglich das Augenmerk auf besonders gute Qualität in Bezug auf erhöhten Abfallanteil, sowie höhere Preise und Kundenverhalten hinsichtlich des *"unplausiblen Strukturverlaufs im P-Shop"* einwende und bezüglich der Glaubhaftmachung von Werbungskosten die Vorlage von Schreiben von Vereinen, Schulen etc. anbiete, verwies die Prüferin auf einen Fax-Vorhalt vom 16. Juli 2004 hinsichtlich des Besprechungstermins 26. Juli 2004, welcher im Wesentlichen die oben genannten Besprechungspunkte enthalte. Schon - damals erstmalig - angeforderte schriftliche Unterlagen/konkrete Stellungnahmen zu oben angeführten Mängeln habe die Bw. im Rahmen des Prüfungsverfahrens niemals vorgelegt. In einzelnen Besprechungen seien in Bezug auf die Klärung der anliegenden Sachfragen lediglich immer mündliche, nicht von der Bw. nachgewiesene Einwendungen, ähnlich denen im Berufungsbegehren, vorgebracht worden.

Nach Ansicht der Bp bedinge das Qualitätskriterium allein, das im Übrigen aufgrund der Vorgaben seitens A. für alle A. Stores gelte, keine erhöhten Abfallkosten *"im Verhältnis zu normalen Vergleichsbetrieben"*; ein unterschiedliches Orderverhalten von Konsumenten am P-Shop sowie *"höhere Preise"* würden weder den unplausiblen Strukturverlauf, noch die Mengendifferenzen erklären.

Beispielsweise seien lt. Warenlisten im Jahr 2000 - zu Beginn der Saison im ... - im April noch 405 Stück ME - Speisen, im Mai kein einziges Anbot, im Juni und Juli jeweils 1 Stück, im August 34 Stück, im September 99 Stück, im Oktober 51 Stück verkauft worden.

Hinsichtlich der verkauften ME - Getränke seien laut vorliegendem Datenbestand bloß im April 180 Stück verkauft worden, in den übrigen Monaten des Jahres 2000 scheine keinerlei Verkauf von ME - Getränken in den Warenlisten auf.

"Überdies dürfte sich das Orderverhalten der 'P-Kunden' über die Jahre hinweg auch einigermaßen 'gewandelt' haben": Was das Jahr 2002 anbelangt, hätten - zumindest laut vorliegendem Warenliste - z.B. im Monat Mai schon ca. 6000 Kunden ein Anbot im P-Shop konsumiert.

Die von der Bw. angeführten Überschreitungszahlungen würden sich nicht mit den Werten laut den Warenlisten (siehe beiliegende Excel-Tabelle) decken. Insbesondere die Prozentsätze

des Abfallvolumens würden erheblich - zwischen 100 bis 200 Prozent - von der vorgegebenen Norm abweichen.

Mit der daraufhin ergangenen Gegenäußerung entgegnete der steuerliche Vertreter der Stellungnahme der Prüferin unter Verweis auf die Berufungsbegründung, dass in dem Tageskassenbericht, der die Grundlage für die am Tag erzielten Einnahmen sei, die Solleinnahmen von allen Kassen des Geschäftes pro Tag und nach Steuersätzen getrennt enthalten seien. Am nächsten Morgen werde diese Tagessumme als Losungssumme in ein Kassabuch eingetragen. Das Management kontrolliere die Übereinstimmung zwischen den im Kassensystem erfassten Einnahmen und dem tatsächlichen gezählten Geldbetrag (Kassenabstimmung). Nur der Manager könne eine Übertippung zusammen mit einer Kassenkraft durchführen. Im Tageskassenbericht würden die Übertippungen festgeschrieben und seien daher auch ersichtlich, weshalb gewährleistet sei, dass alle für die vollständige Versteuerung maßgeblichen Betriebseinnahmen im Tageskassenbericht enthalten und somit der Besteuerung unterworfen worden seien. Die Betriebsprüfung sei auf die in der Berufungsschrift argumentierte Vollständigkeit der Kasseneinnahmen nicht eingegangen. Es sei lediglich festgestellt worden, dass die Bp der lückenlosen Erfassung aller Bewegungen, die zu Einnahmen führen, nicht folgen könne.

Die behaupteten Mängel würden nicht die Einnahmenseite, sondern die Mengenbewegung betreffen.

Zur Feststellung der Systemprüfung betreffend nicht vorhandener Einzeltransaktionsdaten verwies der steuerliche Vertreter auf die Berufungsbegründung (Anfrage an Dr. O. bezüglich Ordnungsmäßigkeit der A. Kassenführung) und hielt nochmals fest: Die Kassenabrechnungen seien durch den jeweils diensthabenden Manager erfolgt. Jeweils nur die letzte Kassenbewegung könne korrigiert werden.

In den Warenlisten scheine der Bruttoumsatz der beispielsweise pro Tag verkauften Produkte auf, der identisch mit dem Tagesumsatz im Tageskassenbericht sei. Die im Warenliste täglich erfassten Artikel bzw. Produkte würden um die pro Tag verbrauchten Mengen für Abfall, Promotion und Mitarbeiteressen ergänzt werden, um so die pro Tag verbrauchte Menge je Produkt feststellen zu können. Diese manuell eingegebenen Mengen für Abfall, Promotion und Mitarbeiteressen würden die über die Computerkassen erfassten Erlöse völlig unberührt lassen, würden der internen Information (Mengenstatistik) dienen und könnten nur für Kalkulationszwecke relevant sein.

Betreffend die thematisierten Mengendifferenzen bei den Angebote samt Vorhalt, die Bw. und auch A. hätten die Abweichungen nicht zufriedenstellend aufklären können, bestritt der steuerliche Vertreter, dass diese Differenzen eine Auswirkung auf die erfassten Tageseinnahmen hätten haben können, und wendete ein, dass es eine Vielzahl von verschiedenen Angebotskombinationen gegeben habe und gebe, sodass die Aussage der Bp, derzufolge ein Anbot

immer aus einem Speisenanteil und einem Getränkeanteil bestehe, nicht den Tatsachen entspreche.

Bei einer Verkaufsaktion im Februar 2001 habe es beispielsweise eine Warenkombination gegeben, bei der zwei P., eine Portion Beilagen und ein Getränk angeboten worden sei (Beilage Kopie 1). Derzeit gebe es lt. A. ein Überraschungspreis Anbot mit einem Hühnerfleischprodukt, kleinen Beilagen und einem 0,25 l Getränk, das jedoch in der Speisekartenliste nicht unter dem Überraschungspreis Menü, sondern beim Anbot H. M. aufscheine. Dadurch werde es bei einer eventuellen Verprobung durch eine Bp auch zu Differenzen kommen müssen, die jedoch auf die Vollständigkeit der Einnahmen keine Auswirkung hätten.

Fehltypungen durch beispielsweise neu eingestelltes und schlecht geschultes Personal seien ebenso möglich.

Der Begriff "Getränk" könne alle zum Anbot verkauften Getränke und nicht nur ein Getränk umfassen. Auch könne das Getränk zum Anbot unter normalen Getränken und umgekehrt ein normales Getränk unter Getränk getippt worden sein. Dies habe nur auf die Mengenstatistik Einfluss.

Zwar habe die Betriebsprüfung bei Vergleich des aus der Speisekartenliste abgeleiteten Abfalls mit dem Richtwert des Franchisegebers (lt. Niederschrift 0,8% vom Bruttoumsatz) festgestellt, dass der Abfallanteil weit über den branchenüblichen Erfahrungssätzen liege, jedoch könnten unter branchenähnlichen Erfahrungssätzen nur A. Läden gemeint sein, da dem Wissenstand der Bw. zufolge kein Unternehmen so strenge Qualitätskriterien habe (siehe auch die Berufungsbegründung). Die Richtwerte von A. lt. dem Benchmark- Vorlagewerk würden je nach Größe des Ladens zwischen 0,9% bis 1,3% vom Nettoerlös betragen; dies seien Größen, die für eine Ergebnisoptimierung und Verminderung der Kosten festgeschrieben worden seien, jedoch nicht von allen Läden erreicht würden.

In Anlage 3 seien die Abweichungen der Abfälle des Betriebes von der optimalen Benchmark-Liste beigefügt.

Der erhöhte Abfall sei weder unplausibel, noch beeinflusst er die Kassenerlöse.

Das bei A. angewandte Organisations- und Kassensystem lasse keine Möglichkeit zu, die von der Bp behaupteten überhöhten Abfälle tatsächlich einem Verkauf zuzuführen.

Abschließend sei zur Vorschreibung eines Sicherheitszuschlages von 5% der Nettoerlöse zuzüglich Umsatzsteuer festzustellen, dass auch die Höhe des Sicherheitszuschlages von der Betriebsprüfung zu begründen sei (siehe Ritz, BAO, Tz 21 zu [§ 184 BAO](#)).

Als Begründung seien hiezu in der Beilage 2 zur Niederschrift die laut Meinung der Bp fehlenden Erlöse aus den überhöhten Abfällen für alle Läden in Höhe von S 2.948.390,94 inkl. USt. für die Jahre 2000 bis 2002 zu finden (siehe beigefügte Anlage 2). Es seien aber insgesamt

S 12.380.562,07 inkl. USt. als Mehrergebnis aus Sicherheitszuschlag vorgeschrieben worden. Für die Differenz in Höhe von S 9.432.171,13 inkl. USt. sei jedoch keine Begründung erfolgt.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2011 gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll: *„Der Kunde kommt rein, macht eine Bestellung, bekommt vielerlei Arten von Waren. Alle Summen werden festgeschrieben; nur die letzte Rechnungsposition, also die Rechnungssumme kann gecancelt (überschrieben) werden.“*

Auf die Frage der Prüferin, ob mit dem Cancelvorgang noch eine mengenmäßige Stornierung im System erfolgt sei, antwortete die Geschäftsführerin *„Weiß ich nicht.“* bzw. meinte der steuerliche Vertreter: *„Diesen Punkt muss man klären.“*

Zur Frage der Prüferin nach dem Zustandekommen und der Art der Zusammensetzung der Warenliste gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass dieser Bericht neben dem Kassabericht sei, wobei Promo, der Abfall und das Personal am Abend dazugegeben würden. Der Computer registriere den Promo, den Abfall und das Personal nicht. Füge der Manager am Abend die Positionen Promo, Abfall und Personal dem Kassanbericht hinzu, so bestehe damit der Warenliste, in dem die per Tag verkauften Waren aufgelistet würden; der Bericht enthalte alle Warenabgänge (Abfall/Promo/Mitarbeiteressen und Verkäufe). Die verkauften Waren müssten mit der Tageslosung übereinstimmen.

Zur Frage der Prüferin betreffend Übereinstimmung der Einzeltransaktionsdaten laut Computer mit den Produktmixdaten Rubrik „Verkauf“ erklärte die Geschäftsführerin, einen der Manager fragen zu müssen.

Über Frage des Referenten nach der Bewirtschaftungsart der Betriebe gab die Geschäftsführerin der Bw. zu Protokoll: *„Jede Filiale hat einen Hausmeister; der putzt die ganze Nacht, macht Küche Toilette. Es muss sauber sein, wenn der Manager in der Früh kommt. Der Manager kontrolliert die Arbeiten, hängt alle Listen auf (z. B: Toilettenliste; Abfallliste, Liste, wo darauf steht Personal, Abfall), schaltet die Geräte ein, bereitet die Kassen vor. Jede Kassa bekommt € 71. Wir starten mit € 71. Der Manager kontrolliert Lebensmittel (Mindesthaltbarkeit). Dann kommen die Kassadamen/herren, es wird aufgesperrt, die ersten Kunden kommen. Der Außenbereich ist auch wichtig, vor allem im Sommer. Der Manager bereitet alles fürs Tagesgeschäft vor, kontrolliert die Geschäftsvorgänge und gibt Bestellungen auf, nimmt Lieferungen an.“*

Wenn die Kassamitarbeiter wechseln, z.B. beim Schichtwechsel, zählt er die Kassa und schreibt den gezählten Betrag auf den TKB. Manager unterschreibt, auch das Mädchen/ Mann unterschreibt.

Bei Betriebsschluss ist bei der Kassaabrechnung die gleiche Vorgangsweise wie bei Schichtwechsel.“

Der Feststellung der Prüferin, derzufolge die vom Computer ausgewiesene Solltageseinnahme mit dem oben angeführten händisch gezählten Betrag verglichen werde, wobei auf diesem TKB der händisch ausgewiesene Betrag und die Solltageseinnahme aus den Einzeltransaktionen ersichtlich seien, fügte die Geschäftsführerin der Bw. ergänzend hinzu: „Bei Betriebschluss rechnet der Manager die Kassen ab, rechnet die TKB zusammen, druckt alle Formulare aus, gibt Geld in eine Tasche, die in einen Nacht-tresor eingeworfen wird. Unter der Zusammenrechnung der TKB meine ich die händische Zusammenrechnung der mit den Mitarbeitern abgerechneten Kassabeträge.“

Über Frage der Prüferin nach der Funktion der Gesellschafter in der GmbH gab die Geschäftsführerin der Bw. zu Protokoll:

„Mein Mann ist der Lizenznehmer, verantwortlich für alles bei A.; er ist das Hirn und das Herz des Betriebes. Ich bin hauptsächlich für Marketing und Personal zuständig. Wir haben jeden Tag zweimal eine Inventur gehabt; das hat der Manager gemacht.

Ich war die meiste Zeit am D-Straße, schaute auf alle Filialen, war ständig unterwegs, habe mitgearbeitet, mich um die Gäste gekümmert. In der E-Straße war die Buchhaltung; mich haben die Umsatzsteigerungen interessiert.

Mein Mann war für den kaufmännischen Bereich verantwortlich.

Die Kinder waren kaum in Betrieb tätig.

Der Betrieb ist von A. so konzipiert und kontrolliert, dass er leicht zu kontrollieren ist.“

Über Frage der Prüferin zur Kontrollart des Franchisegebers teilte die Geschäftsführerin der Bw. mit: „Durch das Online-Kassensystem. Jede Bewegung sieht A., wird registriert. Business Consulting sichert A. Standard; der Consulter inspiziert den Betrieb, wann er will.“, woraufhin der Steuerberater erklärte: „A. nimmt Analysen vor. Profit & Lost (Gewinn-/Verlustrechnung) wird von der Bw. an A. monatlich geschickt.“

Über Vorhalt der Prüferin betreffend festgestellter Mengendifferenzen bei den Menüs (Getränken und Speisen), wobei ein Anbot immer aus einem Speisenanteil und Getränkeanteil bestehe und beim H.M. immer ein Zusatzartikel dabei sei, anerkannte der steuerliche Vertreter, dass es Koordinierungsdifferenzen gebe; es gebe keinen Laden, wo es passe. Die Differenzen hätten für die steuerliche Betrachtung keinerlei Belang, weil der Kassabericht sich aus den getippten Mengen ergebe.

Die Frage der Prüferin „Wie erklären sie sich die Mengendifferenzen, die einerseits wie festgestellt aus dem Tageskassenbericht, andererseits aus dem Warenliste klar ausgewiesen sind oder errechnet werden können?“ beantwortete die Geschäftsführerin der Bw. mit „Fehl-tippungen. Die Kassenmitarbeiter kann nur auf das A-Getränk statt auf das Getränk getippt haben.“

Zwecks Beantwortung der Frage der Prüferin nach der Erklärung für den erhöhten Preis, den der Konsument zu bezahlen hat, wenn die Mitarbeiterin auf ein einzelausgepreistes Getränk getippt hätte, kündigte die Geschäftsführerin der Bw. an, die Exmanagerin zu fragen.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2011 teilte die Geschäftsführerin der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit, sich sehr zu bemühen, so schnell wie möglich das Gespräch mit A. (Finanzabteilung) zu führen.

Mit E-Mail vom 7. Dezember 2011 nahm der steuerliche Vertreter darauf, dass die Betriebsprüfung die Anwendung eines Sicherheitszuschlags in Höhe von 5 % auf die Umsatzerlöse im Wesentlichen damit begründe, dass Getränke und Speisen bei abgegebenen Angebote in ihren Mengen nicht korrelieren, Bezug und zitierte zunächst die nachfolgende Erklärung der Hauptverwaltung von A. zur Funktionsweise des damaligen Kassensystems:

„Wenn ein Anbot in die Kasse getippt wurde, erfolgte die Festschreibung im Kassenbericht, sodass dieser unveränderbar feststand.

Die einzelnen Bestandteile des Anbots, also Speisen und Getränke waren ohne Wirkung auf die Kasseneinnahmen für die Warenbewegung einzeln nach zu tippen.

Wurden einzelne Posten nicht getippt, so betraf das den so genannten Product Mix, also die Warenbewegung. Das Programm konnte aber ohne Mengeneingabe verlassen werden.

Das wurde im neuen Programm geändert. Im derzeit verwendeten EDV-Programm ist es nicht mehr möglich, bei Eingabe eines Anbots die einzelnen Komponenten nicht einzutippen, da die Kassa in diesem Fall für einen neuen Vorgang nicht freigegeben wird.“

Daran anschließend hielt der steuerliche Vertreter fest: Zwar hätten die nicht eingetippten Speisen oder Getränke den Wareneinsatz vermindert, hätten aber, wie bereits ausgeführt, keinerlei Auswirkungen auf die Kassenerlöse. Auch hätten sie zu zu hohen Sollbeständen an Getränken und Speisen geführt. Die Korrektur der unrichtigen Bestände sei durch Ausbuchen auf die Konten Inventurdifferenzen und Abfall erfolgt.

Es sei eine weitere Folge der unterlassenen Mengeneingabe gewesen, dass die von A. vorgegebene Bench Mark beim Wareneinsatz nachweislich unterschritten und beim Abfall hingegen überschritten worden sei. Der überhöhte Anteil an Abfall sei auch in der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 27. Juni 2005 festgehalten worden.

Der dargestellte Sachverhalt begründe die von der Betriebsprüfung festgestellten Mengendifferenzen zwischen Getränke und Speisen und zeige, dass sie keine Auswirkungen auf die Richtigkeit der erklärten Ergebnisse und Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer gehabt hätten.

Der steuerliche Vertreter brachte gegen die Anwendbarkeit der gewählten Schätzungsmethode vor, dass die Schätzungsmethode durch Anwendung eines Sicherheitszuschlages davon ausgehe, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nach-

gewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 4. Auflage, S 522). Die Betriebsprüfung habe keinen Nachweis erbracht, dass für die Steuerbemessung relevante Vorgänge (Kasseneinnahmen) nicht aufgezeichnet wurden.

Der verhängte Sicherheitszuschlag führe zu einer unzulässigen Strafsteuer.

Die Betriebsprüfung habe die Höhe des Sicherheitszuschlages, die zu begründen sei (VwGH 21. Juni 1999, [93/17/0152](#); 24. Februar 2005, [2003/15/0019](#); 25. Oktober 2006, [2004/15/0065](#); 22. März 2010, [2007/15/0273](#); hier Ritz Kommentar BAO, 4. Aufl. S 522), nicht begründet. Die Verhängung sei erfolgt, obwohl Kassenführungsmängel oder Umsatzverkürzungen nicht festgestellt worden seien.

Unter Bezugnahme auf die Beilagen 1 bis 7 ersuchte der steuerliche Vertreter um Berichtigung eines der Betriebsprüferin bei der Ermittlung des Sicherheitszuschlages unterlaufenen Fehlers laut Beilage 4, demzufolge im Jahr 2001 weiterverrechnete Kosten von S 1.161.871,50 nicht abgezogen worden seien; das gleiche gelte im Jahr 2002 für Kosten in Höhe von € 69.763,78.

Mit E-Mail vom 8. Dezember 2011 bezeichnete die Geschäftsführerin der Bw. sich als geschockt, weil der Unabhängige Finanzsenat der Bw. ein Meeting mit Frau Magistra und Mag. Ossinger genehmigt hätte (Vieraugengespräch), behauptete, immer noch bei der Sammlung von Informationsmaterial dabei zu sein und auch fündig geworden zu sein, begründete die Annahme einer Fristverlängerung damit, dass zur Frist keine negative Mitteilung gemacht worden sei, und bat um Verlängerung der Frist zur Einbringung von Beweismaterial bis Ende Jänner.

rechtliche Würdigung

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zufolge ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß [§ 115 Abs. 3 BAO](#) haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH vom 5. April 2011, [2010/16/0168](#)).

1. Berufung gegen die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. [§ 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. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung (siehe auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. November 1996, [92/14/0212](#)), weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (VwGH 22. Februar 2007, [2005/14/0111](#)).

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 21. Dezember 2010, [2009/15/0006](#); Ritz, BAO, 4. Auflage, § 184, Tz 3, 12). Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass dabei eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist. Das gewählte Verfahren muss in sich schlüssig und stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit

der Richtigkeit für sich haben. Dabei sind von der Abgabenbehörde alle vom Abgabepflichtigen selbst vorgebrachten begründeten Überlegungen und zielführenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen (VwGH 17. Februar 1988, [87/13/0116](#), 10. August 2010, 2009/17/0129). Die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit muss die Partei, die zur Schätzung Anlass gegeben hat, hinnehmen (vgl. VwGH 21. Oktober 2004, [2000/13/0043](#), 10. August 2010, 2009/17/0129).

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 3 zu § 119, bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20. September 1989, [88/13/0072](#); OGH 18. Dezember 1995, [14 Os 83/95](#), VwGH 25. Jänner 1999, 93/17/0313).

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungsspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, d. h. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhalts notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11. April 1991, [90/16/0231](#)).

Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (VwGH 20. Februar 1991, [86/13/0047](#)).

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 9 zu § 115, bestehen die Offenlegungs- und die Mitwirkungspflicht grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (z. B. VwGH 30. Mai 2001, [99/13/0024](#); 27. November 2001, [97/14/0011](#); 22. April 2009, [2004/15/0144](#)). Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes ihre Grenze (VwGH 25. Oktober 1995, [94/15/0131](#), 94/15/0181; 15. Dezember 2009, 2006/13/0136). Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

Mit dem Begriff Systemgastronomie wird eine Form der Gastronomie bezeichnet, die sich im Wesentlichen durch die Existenz von standardisierten und vereinheitlichten Organisationsstrukturen von der klassischen Gastronomie unterscheidet. Systemgastronomische Unternehmen verfolgen die Ökonomisierung und Vereinheitlichung (in Bezug auf eine Corporate Identity) von drei oder mehr Restaurants. Ziel dieser Vereinheitlichung ist es, dem Gast in jeder

Filiale die gleiche Produktpalette in gleich bleibender Qualität an zu bieten. Gemeinsam mit Unternehmen aus dem Bereich der Gemeinschaftsverpflegung und des Caterings werden die Unternehmen der Systemgastronomie auch den Großverbrauchern von Lebensmitteln zugerechnet.

Die Systemgastronomie wird in die Marktsegmente Fastfoodgastronomie („McDonald´s“, „Burger King“, „Nordsee“), Fullservicegastronomie (Fullservice - Restaurants wie „Maredo“; „Wien-erwald Restaurant“, „Mövenpick“), Quickservice (Der Begriff des Fast-Food wird oft mit Junk-Food gleichgesetzt, weshalb in der deutschen Fachliteratur immer öfter die Bezeichnung Quick-Service- Gastronomie verwendet wird), Verkehrsgastronomie („Mitropa“, „Lufthansa Service Gesellschaft“, „Deutsche Bahn AG“), Handelsgastronomie (Fast Food Restaurants beispielsweise „IKEA“, „XXXLutz“), Freizeitgastronomie (z.B. „Hansa-Park“ Freizeitpark in Sierksdorf (Schleswig-Holstein) an der Ostsee), Event-/ Messe-/Sport-Catering (z. B. „Stockheim“ (Die Stockheim-Gruppe ist ein Unternehmen in der deutschen Catering und Messegastronomie, zu deren Aufgaben die Bewirtschaftung und Versorgung von Flughäfen, Bahnhöfen, Messen und Hallen etwa im Bereich Sport gehört) unterteilt. Dem Systemgastronomiemarkt sind aber auch die Kommunikationsgastronomie (die deutschen Unternehmen „Sausalitos“ und „Cafe Extrablatt“; das britische Unternehmen „Mitchells & Butlers“, das die Gastronomiekette „ALEX“ in Deutschland übernommen hat), Home- Delivery-Konzepte wie „Joey´s Pizza“ oder „Hallo Pizza“ sowie Produktspezialisten wie „Dunkin` Donuts“ zuzurechnen.

Franchising ist ein auf Partnerschaft basierendes Absatzsystem mit dem Ziel der Verkaufsförderung. Während der Franchisegeber die Planung, Durchführung und Kontrolle eines erfolgreichen Betriebstyps übernimmt und ein unternehmerisches Gesamtkonzept erstellt, das von seinen Geschäftspartnern, den Franchisenehmern, selbstständig an ihrem Standort umgesetzt wird, ist der Franchisenehmer rechtmäßig Händler im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Im gegenständlichen Fall hatte die Hauptverwaltung A. Österreich ein einheitliches Kassensystem für alle Läden, wobei der Franchisegeber die Möglichkeit des jederzeitigen Zugriffs auf sämtliche Daten der Bw. hatte. Wie der Berufung ersichtlich wurden die Abrechnungen nach Betriebsschluss durch den jeweiligen diensthabenden Manager durchgeführt. Nach Betriebsschluss wurden die Kassendaten als produktbezogene Summen an die Hauptverwaltung übermittelt. Dass der Franchisegeber die übermittelten Tagessummen der Prüferin zur Verfügung gestellt hatte, war der Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 15. Dezember 2004 zu entnehmen.

Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde als Folge der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung wurde durch die in der mit 15. Dezember 2004 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der in Rede stehenden Außenprüfung

dokumentiert, wenn dort die Prüferin an Mängel die Löschung der Einzeltransaktionsdaten, die Nichtaufbewahrung der schriftlichen Aufzeichnungen, die lokale Nichtspeicherung der übermittelten Tagessummen, das Feststellen von für die Bw. nicht aufklärbaren Mengendifferenzen hinsichtlich des Verhältnisses „Anzahl Speisen zu Anzahl Getränken“, fehlende Grundaufzeichnungen im Bereich geltend gemachter Aufwendungen für Promo und Mitarbeiteressen, Nichtaufbewahrung von „Gutscheinen“ ins Treffen geführt hatte.

Die Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen wurde durch die Berufungsergänzung bestätigt, wenn dort der Begründung der Nichtbereitstellung der Einzeltransaktionsdaten als Folgederen Löschung lediglich eine Auskunft des Ministerialrat Dr. Ott zum Kassensystem entgegengehalten und die Tatsache, dass die täglichen Ausdrucke nicht von der Bw., sondern von der Hauptverwaltung zur Verfügung gestellt wurden, als Begründung gegen die Annahme einer Ordnungswidrigkeit vorgebracht wurde.

Betreffend die Abweichungen beim Verhältnis Speisen:Getränke wurde in den dem Berufungsergänzungsschreiben ersichtlichen Ausführungen zur Handhabung des Kassensystems eine etwaige Manipulation an der Kassa als „schwer vorstellbar“ bezeichnet, wenn der vom Kunden bezahlte Einkaufspreis auf dem Display aufscheint und die Anzahl der durch das Fehlen einer Bestellung bedingten Kassaöffnung mittels Schlüssel durch den Manager in einer Datei gespeichert wird. Die Wortwahl „schwer vorstellbar“ ließ den Schluss darauf zu, dass selbst der Verfasser des Berufungsergänzungsschreibens Kassenmanipulationen bei der Bw. für denkbar gehalten hatte, also nicht mit Bestimmtheit auszuschließen vermochte und damit das Prüfungsergebnis bestätigt hatte.

Den Einwendungen betreffend beispielsweise den Abfallanteil war zu erwidern, dass die Einzeltransaktionsdaten (während des Tagesbetriebes eingegebenen Bestellungen) sowie die händisch geführten Tagesaufzeichnungen betreffend Promotion, Abfall und Personalesen, die Grundlage für die im Zuge des Tagesabschlusses ebenfalls händisch eingegebenen entsprechenden Summen bildeten und daher Grundaufzeichnungen im Sinne der Bundesabgabenordnung darstellten. Da der steuerliche Vertreter diese Daten nicht mehr zur Verfügung stellen konnte, war das EDV- Rechenwerk an sich als nicht ordnungsgemäß anzusehen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht änderte der mit Schreiben vom 29. April 2005 gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Berufungsverfahren nichts an der Tatsache, dass der steuerliche Vertreter diesen Antrag nicht in der mit 21. Februar 2005 datierten Berufung bzw. in einem für das Finanzamt bestimmten Schreiben, das unmittelbar nach Erhalt des vom Finanzamt am 23. Februar 2005, also in der achten Woche des Jahres 2005 versendeten Prüfberichts dem Finanzamt zugestellt werden hätte können, sondern erst in dem beim Finanzamt am 3. Mai 2005, also in der 17. Kalenderwoche des Jahres 2005, eingelangten Schreiben im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens gestellt hat-

te; dies trotz der vom steuerlichen Vertreter dem Finanzamt mit der Unterzeichnung der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2004 ausgestellten Bestätigung, dass die in dieser Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen wurden. Hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO stattfinden, wenn es in der Berufung beantragt wird, so ist der in Rede stehende Antrag, weil er erstmals in dem in der neunten Woche nach Versendung des Prüfberichts durch das Finanzamt/ im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens verfassten Schreiben des steuerlichen Vertreters gestellt worden war, beim Finanzamt als verspätet eingebracht zu werten. Dennoch ist der Bw. im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2011 stundenlang Parteiengehör gewährt worden. Dass die Prüferin dem geprüften Unternehmen bereits im Betriebsprüfungsverfahren ausreichend Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme zu den einzelnen Punkten geboten hatte, war bereits der Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 15. Dezember 2004 mit den Unterschriften des steuerlichen Vertreters, der Prüferin und des Leiters der Schlussbesprechung zu entnehmen. Wurde der Finanzverwaltung erstmals mit der E-Mail vom 7. Dezember 2011 ein der Betriebsprüferin bei der Ermittlung des Sicherheitszuschlages unterlaufener Fehler mitgeteilt, infolge dessen im Jahr 2001 weiterverrechnete Kosten von S 1.161.871,50 und im Jahr 2002 € 69.763,78 (siehe Beilagen 1-7) nicht abgezogen worden seien, so hatten die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 zu Gunsten der Bw. abgeändert zu werden.

Mit den sonstigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Zuge des Berufungsverfahrens war für die Bw. nichts zu gewinnen:

Was die Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung vom 4. Oktober 2005 und der E-Mail vom 7. Dezember 2011 anbelangt, war dem an die Prüferin in der Gegenäußerung vom 4. Oktober 2005 adressierten Vorwurf, in keiner Weise auf die in der Berufungsschrift argumentierte Vollständigkeit der Kasseneinnahmen eingegangen zu sein, zu erwidern, dass eine isolierte Betrachtungsweise der Kasseneinnahmen mit der nachfolgend aus der Niederschrift zum Erörterungsgespräch vom 14. Juni 2011 zitierten Antwort des steuerlichen Vertreters auf die Frage der Prüferin zum Zustandekommen/ zur Zusammensetzung der Produktmixberichte unvereinbar war:

„Der Produktmixbericht ist neben dem Kassabericht, wobei der Promo, der Abfall und das Personal am Abend dazugegeben werden. Der Computer registriert den Promo, den Abfall und das Personal nicht. Ich meine, dass der Manager am Abend die Positionen Promo, Abfall und Personal dem Kassenbericht hinzufügt; damit besteht der Produktmixbericht.

Im Produktmixbericht werden die per Tag verkauften Waren aufgelistet; der Bericht enthält alle Warenabgänge (Abfall/Promo/Mitarbeiteressen und Verkäufe). Die verkauften Waren müssen mit der Tageslosung übereinstimmen.“

Mit dem Text des E - Mails vom 7. Dezember 2011, demzufolge die nicht eingetippten Speisen oder Getränke den Wareneinsatz vermindert hätten, aber keinerlei Auswirkungen auf die Kassenerlöse gehabt hätten und zu zu hohen Sollbeständen an Getränken und Speisen geführt hätten, wobei die Korrektur der unrichtigen Bestände durch Ausbuchen auf die Konten „Inventurdifferenzen“ und „Abfall“ erfolgt sei, legte der steuerliche Vertreter den Bestand von verkaufsfertigen Waren samt Auswirkungen in der Buchhaltung offen, ohne die Unwägbarkeit der Abweichung vom durch den Franchisegeber vorgegebenen Richtwert zum Abfallanteil glaubhaft machen zu können. Die Bezugnahme in der Mail auf den in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Juni 2005 thematisierten überhöhten Abfallanteil änderte nichts an der Tatsache, dass dem steuerlichen Vertreter nicht erst mit der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Juni 2005, sondern bereits mit der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2004 an Mängel die fehlenden Grundaufzeichnungen auch im Bereich geltend gemachter Aufwendungen für Promo und Mitarbeiteressen; die Nichtaufbewahrung von „Gutscheinen“; der unplausible Strukturverlaufs Kiosk; der zum Teil weit über den branchenüblichen Erfahrungssätzen gelegene Abfallanteil vorgehalten worden waren, infolge dessen es an ihm gelegen gewesen wäre, die Vollständigkeit der Einnahmen anhand einer lückenlosen Beweisführung nachzuweisen. Davon konnte keine Rede sein, wenn der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 7. Dezember 2011 die Unterschreitung der von A. vorgegebenen Bench Mark beim Wareneinsatz/die Überschreitung beim Abfall als Folge der unterlassenen Mengeneingabe mit Bezugnahme auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Juni 2005 zum „Abfallanteil“ thematisiert, ohne die Möglichkeit einer Auswirkung der in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2004/ Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Juni 2005 angeführten Mängel auf die Einnahmenerfassung in Form eines substantiierten Vorbringens klar und eindeutig zu widerlegen. Damit war das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seinem Schreiben vom 4. Oktober 2005, demzufolge das bei A. angewandte Organisations- und Kassensystem auch keine Möglichkeit der Zuführung der von der Betriebsprüfung behaupteten überhöhten Abfälle zum Verkauf zulasse, als eine Aussage ohne Beweiskraft zu werten und die Annahme einer vollständigen Erfassung aller Einnahmen in der Kassa mangels überragender Wahrscheinlichkeit auszuschließen.

Mit der Beilage 2 zur Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO stellte die Prüferin den Rechengang des im Zuge der angewandten Sicherheitszuschlagsmethode ermittelten Schätzungsergebnisses klar und eindeutig dar. Wird ein Zusammenhang der dort ersichtlichen Zahlen mit den durch Vorlage der Anlage 2 zur Gegenäußerung vom 4. Oktober 2005 thematisierten Zahlen behauptet, so wäre es am steuerlichen Vertreter gelegen gewesen, dem Unabhängigen Finanzsenat Gewissheit über die Relevanz der thematisierten Differenz für den Ausgang des Berufungsverfahrens in Form eines substantiierten Vorbringens zum Zusammenhang der the-

matisierten Differenz von S 9.432.171,13 inkl. USt. zur gewerbebetrieblichen Tätigkeit zu verschaffen, wenn die Zahlen, deren Differenz den Betrag von S 9.432.171,13 ergibt, dem in der Beilage 2 NS ersichtlichen Rechenwerk nicht zu entnehmen waren. Aufgrund der Aktenlage war daher das Vorliegen eines Zusammenhangs der im Schreiben vom 4. Oktober 2005 thematisierten Zahlen mit dem im Verfahren gemäß [§ 184 BAO](#) ermitteltem Schätzungsergebnis als nicht erwiesen anzunehmen.

Für die Ungewöhnlichkeit der im Betriebsprüfungsverfahren festzustellenden Verhältnisse sowie der Verhaltensweise der Geschäftsführerin der Bw. gegenüber der Finanzverwaltung, obwohl die Bw. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten im Betriebsprüfungsverfahren sowie im Berufungsverfahren rechtsfreundlich vertreten gewesen war, sprach nicht nur die Antwort der Geschäftsführerin der Bw. auf die im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2011 gestellte Frage der Prüferin nach der Übereinstimmung der Einzeltransaktionsdaten laut Computer mit den Produktmixdaten Rubrik „Verkauf“ mit den Worten *„Ich muss einen der Manager fragen.“*, sondern auch der mit E-Mail vom 7. Dezember 2011 erhobene Vorwurf der unterlassenen Begründung des Sicherheitszuschlag, der jedoch noch in der gleichen Mail mit der Anführung der Begründung für die Zuschätzung widerlegt wurde:

„Die Betriebsprüfung hat auf die Umsatzerlöse einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % angewendet. Begründet wurde diese Zuschätzung im Wesentlichen damit, dass Getränke und Speisen bei abgegebenen Menüs in ihren Mengen nicht korrelieren.“

Anstatt das in der E-Mail vom 8. Dezember 2011 angesprochene Vieraugengespräch mit der belangten Behörde anzustreben sowie dem Finanzamt ein vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen in Form der Einbringung von weiteren Beweismittel samt dazugehörigen Begleitschreiben innerhalb weniger Wochen nach dem Erörterungsgespräch vom 14. Juni 2011 zu verschaffen, beschränkte sich die Geschäftsführerin der Bw. auf die Abgabe von Absichtserklärungen samt Ankündigung von auf Erkundung neuer Tatsachen gerichteter Handlungen, ohne das Finanzamt fortlaufend und zeitnah über die Ermittlungsergebnisse und deren Auswirkung auf die angefochtenen Bescheide zu informieren, was ungewöhnlich ist, weil die Geschäftsführerin der Bw. für die Glaubhaftmachung der Begehren der Bw. im Berufungsverfahren Fristverlängerungsansuchen für notwendig erachtet hatte, die jedoch einer stichhaltigen Begründung bedurft hätten, soll Verschleppungsabsicht den Handlungen der Bw. abzusprechen sein.

Mit der dem Unabhängigen Finanzsenat per E-Mail am 7. Dezember 2011 zur Kenntnis gebrachten Auskunft der Hauptverwaltung des Franchisegebers zur Funktionsweise des damaligen Kassenprogramms war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil die Betriebsprüfung die Buchhaltung der Bw. sowie die dem Franchisegeber übermittelten Daten zugrunde gelegen hatte, infolge dessen diese Mitteilung für das Berufungsverfahren bedeutungslos war.

Der dargestellte Sachverhalt begründete die von der Betriebsprüfung festgestellten Mengendifferenzen zwischen Getränken und Speisen und zeigte daher - entgegen der Meinung des steuerlichen Vertreters - nicht, dass *„sie keine Auswirkungen auf die Richtigkeit der erklärten Ergebnisse und Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer gehabt“* hatten.

Der an die Prüferin adressierte Vorwurf, keinen Nachweis für nicht aufgezeichnete, aber für die Steuerbemessung relevante Vorgänge (Kasseneinnahmen) erbracht zu haben, stand in einem unauflösbaren Widerspruch zum Text des Schreibens vom 7. Dezember 2011, mit dem der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat klar und eindeutig zur Kenntnis gebracht hatte: *„Die nicht eingetippten Speisen oder Getränke verminderten den Wareneinsatz, hatten aber ... keinerlei Auswirkungen auf die Kassenerlöse. Auch führten sie zu hohen Sollbeständen an Getränken und Speisen. Die Korrektur der unrichtigen Bestände erfolgte durch Ausbuchen auf die Konten Inventurdifferenzen und Abfall.“*

Aufgrund der alleinigen Behauptung, der verhängte Sicherheitszuschlag führe zu einer unzulässigen Strafsteuer, ohne den bei der Schätzung vermuteten Strafsteuercharakter in entsprechender Form zu dokumentieren, war dieses Vorbringen aus Mangel an Beweisen ungeeignet, einen im Zuge des Schätzungsverfahrens unterlaufenen Fehler offen zu legen.

Der Behauptung des Fehlens einer Begründung für die Höhe des Sicherheitszuschlages war zu erwidern, dass die Prüferin mit ihren Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung samt Prüfbericht die Zulässigkeit der Schätzung dokumentiert hatte und ihr daher die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode freigestanden war. Nicht nur, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge für den Unabhängigen Finanzsenat schlüssig und folgerichtig waren, stand auch das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestand, mit der Lebenserfahrung im Einklang. Im Übrigen fehlten Indizien dafür, dass das gewählte Verfahren nicht stets auf das Ziel gerichtet gewesen war, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Wurde der mit Schreiben vom 7. Dezember 2011 thematisierte Fehler erst im letzten Schreiben des steuerlichen Vertreters im Berufungsverfahren glaubhaft gemacht, so änderte die Wahrnehmung dieses Fehlers in der Berufungsentscheidung nichts an der Tatsache, dass die Finanzverwaltung der Aktenlage zufolge im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingegangen war.

Was den Streitpunkt „Umsätze 14% auf 10%“ betrifft, gab der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf eine E-Mail vom 1. Oktober 2003 anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2011 zu Protokoll, dass die Bemessungsunterlagen dem Finanzamt in ca. vierzehn

Tagen ausgehändigt würden. Mangels Vorlage dieser Unterlagen war aufgrund der Aktenlage zu entscheiden.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die geänderten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2001 und 2002 dargestellt:

	2001	2002	2002
BMGL 10%	S	S	€
Erlöse netto lt. Erkl.	53.134.618,94	53.607.479,80	3.895.807,49
Änderung lt: Bp.(Tz. Aufteilung Menüs)	-4.284.139,75	-3.906.940,10	-283.928,41
Erhöhung lt. Tz. Sicherheitszuschlag	2.440.196,22	2.483.211,04	180.461,98
Zwischensumme	-1.843.943,53	-1.423.729,06	-103.466,43
BMGL 10%	51.290.675,41	52.183.750,75	3.792.341,06
BMGL 20%	S	S	€
Erlöse netto lt. Erkl.	10.529.406,06	8.850.401,63	643.183,77
Änderung lt. Bp. (Tz. Aufteilung Menüs)	3.927.124,85	3.581.365,21	260.267,96
Erhöhung lt. Tz. Sicherheitszuschlag	560.719,40	570.946,45	41.492,30
Zwischensumme	4.487.844,25	4.152.311,66	301.760,26
BMGL 20% lt. Bp	15.017.250,31	13.002.713,29	944.944,03
BMGL lt. BP gesamt	66.307.925,72	65.186.464,02	4.737.285,09

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Übersicht lt. Beilage 2 NS („Sicherheitszuschlag“) wie folgt berichtet:

5% der jährlichen Umsatzerlöse	2001	2002	2002
BMGL 10%	S	S	€
Erlöse netto lt. Erkl.	53.134.618,94	53.607.479,80	3.895.807,49
Änderung lt: Bp.(Tz. Aufteilung Menüs)	-4.284.139,75	-3.906.940,10	-283.928,41
	48.850.479,19	49.700.539,76	3.611.879,08
20%	10.529.406,00	8.850.401,63	643.183,77
	3.927.124,85	3.581.365,21	260.267,96
	14.456.530,85	12.431.766,84	903.451,73
Umsätze gesamt	63.307.010,04	62.132.306,60	4.515.330,81
Abzügl. Sonstige Erträge 20 %	-52.116,10	-52.867,21	-3.842,01
Weiterverrechnete Kosten 10 %	-46.554,84	-36.318,94	-2.639,40
Weiterverrechnete Kosten 20 %	-1.115.316,66	-959.970,54	-69.763,78
Erlöse aus Anl.verk. 20 %	-2.074.710,00		

		60.018.312,44	61.083.149,92	4.439.085,62
Sicherheitszuschlag 5%		3.000.915,62	3.054.157,50	221.954,28

Berechnung der Umsatzsteuer

analog geändertem Umsatzverhältnis lt. Erkl.:			
10%	81,32	81,31	81,31
20%	18,68	18,69	18,69
	100,00	100,00	100
UST-Basis 10%	2.440.196,22	2.483.211,04	180.461,98
UST-Basis 20%	560.719,40	570.946,45	41.492,30
	3.000.915,62	3.054.157,50	221.954,28
Umsatzsteuer 10%	244.019,62	248.321,10	18.046,20
Umsatzsteuer 20%	112.143,88	114.189,29	8.298,46
	356.163,50	362.510,40	26.344,66

Bei Vergleich der mit den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 festgesetzten Steuern mit den neu berechneten Umsatzsteuern für die gleichen Jahre waren Umsatzsteuerdifferenzen in folgender Höhe festzustellen:

Umsatzsteuer	2001	2002
Bescheid vom 18. Jänner 2005	60.763,57 €	52.855,10 €
Umsatzsteuer neu	59.953,05 €	52.157,47 €
Umsatzsteuerdifferenz zu Gunsten der Bw.in Euro	810,52 €	697,63 €
Umsatzsteuerdifferenz für das Jahr 2001 in S	11.153,00 S	

Die Herabsetzung der Umsatzsteuern für die Jahre 2001 und 2002 führten zu folgenden Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2001 und 2002:

	2001	2002
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.108.017,00 S	174.078,47 €
Abzüglich Umsatzsteuerdifferenz	-11.153,00 S	-697,63 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.096.864,00 S	173.380,84 €
Einkommen	2.096.900,00 S	173.380,84 €
34 % vom Einkommen	712.946,00 S	58.949,49 €
Körperschaftsteuerschuld	712.946,00 S	58.949,49 €
Einbehaltene Steuerbeträge	-246,00 S	-0,16 €
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO) in S	712.700,00 S	
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO) in Euro	51.793,93 €	58.949,33 €

Auf die dem Bescheid beigelegten sechs Berechnungsblätter sei verwiesen.

2. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002

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

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 37 und 38 zu § 303, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs liegt die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen (z.B. VwGH 26. November 2002, 99/15/0176, 17. Dezember 2003, 99/13/0131; 4. Juni 2009, 2004/13/0083; 20. Jänner 2010, 2006/13/0015). Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art vorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2. April 1990, [89/15/0005](#); 22. März 2000, [99/13/0253](#)). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096; 28. Mai 1997, 94/13/0032; 30. Jänner 2001, 99/14/0067).

Mit dem Prüfungsbericht wurden die Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machten, hinsichtlich der Körperschaftsteuer mit Verweis auf Tz 2 und 3 PB, hinsichtlich der Umsatzsteuer mit Verweis auf Tz 3 PB bestimmt. Mit dem Verweis in der Tz 2 PB auf die Punkt 7 und 8 NS bestimmte die Prüferin den Zinsertrag auf den Verrechnungskonten als neue Tatsache im Sinn des [§ 303 BAO](#).

Pkt. 7 NS zufolge würden die Gesellschafter neben ihren Geschäftsführerbezügen Barmittel über das Gesellschafter- Verrechnungskonto entnehmen; diese Konten würden verzinst. Darlehensvereinbarungen zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern müssten von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft entnommenen Geldbeträgen nicht als erwiesen angenommen werden könne, also von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden müsse.

Unter Anwendung eines Fremdvergleichs seien aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Kriterien „Rückzahlungsvereinbarung“, „genaue Vereinbarung betreffend Verzinsung (Fälligkeit, Zinsgleitklausel etc.)“, „Sicherheiten“, „Vereinbarung über Kreditrahmen“ anzuführen.

Nach Verweis auf die unter Pkt. 6 NS dargestellte Entwicklung der Verrechnungskonten der Gesellschafter in den geprüften Jahren folgte die Prüferin aus dem Anstieg der Verrechnungskonten, bei denen mehr entnommen wurde, als die Geschäftsführerbezüge ausgemacht hätten, dass unter Berücksichtigung der vorliegenden Verhältnisse mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen sei. Die Zinsen seien nicht bezahlt, sondern nur auf das Verrechnungskonto verbucht worden. Die oben angeführten Kriterien für eine Fremdüblichkeit bei Darlehensbeziehungen würden nicht vorliegen. Die als Ertrag gebuchten Zinsen seien außerbilanziell dem steuerlichen Gewinn abzurechnen.

Tz 8 NS zufolge sei der Anstieg der Gesellschafter-Verrechnungskonten seit 1999 als verdeckte Ausschüttung zu werten; die Kapitalertragsteuer werde von der Gesellschaft getragen.

Abschließend stellte die Prüferin die Kontenentwicklung in Form dieser Tabelle dar:

Konto	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	S
Herr L.	2.091.114,00	2.705.594,00	5.770.437,00	6.687.220,00
Frau L.	3.994.555,00	4.944.291,00	2.998.632,00	3.699.828,00
	6.085.669,00	7.649.885,00	8.769.069,00	10.287.048,00
Anstieg		1.564.216,00	1.119.184,00	1.517.979,00
Zuzüglich Zinsertrag		-75.082,00	-123.436,00	-205.867,00
		1.489.134,00	995.748,00	1.312.112,00
		1.489.134,00	995.748,00	1.312.112,00
Davon 33,33% Kapitalertragst.:				
Hr.L.		248.164,18	165.941,40	218.663,46
Fr.L.		248.164,18	165.941,40	218.663,46
		496.328,36	331.882,81	437.326,93
				In €
Hr. L.				15.890,89
Fr. L.				15.890,89
				31.781,79

Mit Pkt. 6 NS wurde der Sicherheitszuschlag mit 5 % der Nettoerlöse zuzüglich Umsatzsteuer festgestellt, der Sicherheitszuschlag netto mit S 4.937.857,95 S für das Jahr 2000, S 3.056.681,46 für das Jahr 2001, € 225.442,47 für das Jahr 2002 beziffert. Mit Verweis auf die Beilagen 1 („Titel „USt - Bemessungsgrundlagen“) und 2 („Sicherheitszuschlag“) wurden die dortigen Tabellen Bestandteil des Punkts 6 NS.

Bereits die Verbuchung der Zinsen auf das Verrechnungskonto anstatt deren Bezahlung, Entnahmen von die Geschäftsführerbezüge übersteigender Höhe und das Hervorkommen des Fehlens der Kriterien für eine Fremdüblichkeit bei Darlehensbeziehungen zwischen Gesellschaft und den Gesellschaftern stellte eine neue Tatsache dar, welche geeignet war, einen im

Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die hervorgekommenen Umstände waren gewichtiger Art, weshalb bei der Ermessungsübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben war. Damit war die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 13. Dezember 2011