



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Ludwig Wochner, Christian Schuckert und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der EGes, nunmehr AGes, in W, vertreten durch "H&L" Barghouty Steuerberatungsgesellschaft KEG, 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/2, vom 27. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs und ADir. Helmut Seitner vom 22. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 nach der am 9. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die AGes (im Folgenden kurz Berufungswerberin = Bw.) ging in Anpassung an das UGB 2009 aus der EGes hervor. Laut Firmenbuch war im Prüfungszeitraum unbeschränkt haftender Gesellschafter H und Kommanditistin N.

In den Jahren 2003 und 2004 fand bei der Berufungswerberin hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 eine Betriebsprüfung statt. Dem Betriebsprüfungsorgan gegenüber gab der Geschäftsführer H bekannt, dass die Grundaufzeichnungen (Kellner- und Küchenabrechnungen), die für die Ermittlung von Tageslosung von wesentlicher Bedeutung wären, im gesamten

Prüfungszeitraum vernichtet worden wären und nicht vorgelegt werden könnten. Inventuren wären für den gesamten Prüfungszeitraum nicht vorgelegt und die Tageslosungen im gesamten Prüfungszeitraum nur einmal im Monat erfasst worden. Durch die einmalige Erfassung der Tageslosungen hätten sich während des Monats laufend Kassenfehlbeträge ergeben. Im Zuge der Bilanzierung hätte der Steuerberater der Bw. erkannt, dass vom Abgabepflichtigen Umsatzverkürzungen vorgenommen worden wären und hätte er im Prüfungszeitraum für Limonade S 233.333,33, S 158.333,33 und € 11.666,67 zugerechnet. Für Wein hätte der steuerliche Vertreter eine Zurechnung für die Jahre 2000 und 2001 in Höhe von S 233.333,33 und S 60.000,00 getätigt. Insgesamt wären durch den Steuerberater für den Prüfungszeitraum selbst S 466.666,66, S 218.333,33 und € 11.666,67 zugerechnet worden.

Im Zuge der kalkulatorischen Verprobung der Küchenumsätze hätte der Geschäftsführer erklärt, dass diese zu 80 % aus dem Verkauf von Pizzen bestünden. Im Zuge der Betriebsbesichtigung wäre eine Portion Pizzateig abgewogen worden und hätte diese ein Gewicht von 18 dag gehabt. Die Behauptung des Geschäftsführers, eine Portion Pizzateig hätte 25 dag und die Differenz von 7 dag wäre ein Feuchtigkeitsverlust, hätte sich als unglaublich erwiesen, da die Pizzateigportionen im Kühlschrank aufbewahrt worden wären. Von der Betriebsprüfung wäre versucht worden, eine Einzelkalkulation der Pizzen durchzuführen und wäre so in Summe auf 103,85 dag gekommen. Auf die Frage des Prüforganes, wie viel Eier für eine Pizza verwendet würden, hätte der Geschäftsführer geantwortet: „Das müssen ja Sie wissen, denn Sie haben ja kalkuliert.“ Die Besprechung wurde sodann abgebrochen. Die Aussagen des Geschäftsführers zur Kalkulation wären durch die Betriebsprüfung ausgewertet und festgestellt worden, dass bei der Anfertigung vom Pizzateig keine Eier verwendet worden wären, eine Pizza ohne Zutaten ein Gewicht von 1,0385 kg hätte, was unüblich und unglaublich wäre und die Verwendung von ca. einem halben Liter Tomatenmark ein Pizzaboden nicht fassen würde. Von der Betriebsprüfung wäre eine Wareneinsatzzerlegung vorgenommen und von dem festgestellten Wareneinkauf für die Prüfungsjahre von Mehl, Käse und Tomatenmark ausgegangen worden. Da bei der Zutatenanteilverprobung von Pizzateig wieder zu erwarten gewesen wäre, dass durch den Geschäftsführer falsche Auskünfte erteilt würden, wäre das Zutatenanteilsverhältnis von Mehl, Wasser und Teigzutaten durch die Betriebsprüfung unter Zuhilfenahme von Vergleichsbeträgen geschätzt worden. Solcherart wäre eine Teigmasse pro Kilogramm Mehl von 1,64 zustande gekommen.

Obwohl kein Nachweis über den Verkauf der Anzahl der Pizzastangerl aufgrund der Vernichtung sämtlicher Küchenaufzeichnungen und Abrechnungen im gesamten Prüfungszeitraum erbracht worden wäre, wäre ein Mehlanteil von 10 % des Gesamteinkaufes

an Mehl bei der Pizzaerlösverprobung berücksichtigt worden. Der berücksichtigte Mehlanteil hätte in den Prüfungsjahren in Kilogramm 185,32, 174,66 und 164 betragen. Den Aussagen des Geschäftsführers, dass Pizzastangerl kostenlos verschenkt worden wären, hätte die Betriebsprüfung nicht geglaubt, da auch kein glaubhafter Nachweis dafür hätte erbracht werden können. Für die Prüfungsjahre würden diese Berechnungen 9.266, 8.733 und 8.200 Pizzaportionen ergeben. Der durchschnittliche Verkaufspreis einer Pizza wäre brutto S 48,33 und netto S 39,95.

Solcherart ermittelte die Betriebsprüfung für den gesamten Prüfungszeitraum die Speisen-erlöse in Höhe von S 508.935,00, S 479.660,00 und € 32.103,00. Die Umsatzdifferenzen betrugen S 304.486,15, S 246.824,55 und € 12.149,00.

Hinsichtlich der Angaben des Geschäftsführers betreffend Käse errechnete die Betriebsprüfung unter Zugrundelegung der Annahme, dass diese Angaben richtig wären, eine Wareneinsatzverkürzung in Höhe von 2.264 kg, 2.105,99 kg und 2.028 kg. Bei Tomatenmark hätte diese Wareneinsatzverkürzung im Prüfungszeitraum 4.281,4 kg, 3.988 kg und 3.735,7 kg betragen.

Die Rohaufschlagsermittlung bei Bier ergab nach Feststellung, dass Bier ausschließlich in Gebinden zu 0,33 l zu € 2,30 zum Ausschank gelangte, einen Rohaufschlag bei den Biererlösen in Ausmaß von 260 %. Die kalkulatorische Verprobung ergab Biererlöse in Höhe von S 470.328,05, S 293.288,72 und € 18.065,12.

Hinsichtlich der Spirituosen war vom Geschäftsführer eine Kalkulation von Cocktails vorgelegt worden und führte die Betriebsprüfung für vier Cocktails eine Rohaufschlagsermittlung durch, die einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 583 % ergab. Da auch andere Spirituosen zum Verkauf gelangten, die einen weit höheren Aufschlag aufwiesen, wurde ein Sicherheits-zuschlag von 10 % zugerechnet. Solcherart ergab eine Kalkulation der Spirituosenerlöse für den Prüfungszeitraum S 446.250,80, S 581.756,27 und € 32.074,66. Die Differenzen betrugen laut Betriebsprüfung für Bier und Spirituosen gemeinsam für den Prüfungszeitraum S 136.167,20, S 63.945,00 und € 6.967,48.

Eine kalkulatorische Verprobung von Wein ergab einen durchschnittlichen Rohaufschlag in Höhe von 1,085 %. Die kalkulatorische Erlösverprobung von Wein ergab für den Prüfungszeitraum Umsatzdifferenzen laut Betriebsprüfung in Höhe von S 124.646,84, S 216.684,01 und € 8.569,65.

Für sämtliche Bereiche errechnete die Betriebsprüfung somit Kalkulationsdifferenzen für den Prüfungszeitraum in Höhe von S 565.300,19, S 527.453,56 und € 27.686,13. Sämtliche

Umsätze zusammengefasst betragen für den Prüfungszeitraum S 2.122.903,24, S 2.240.275,17 und € 134.523,08.

Ertragsteuerlich errechnete die Betriebsprüfung an Entnahmen für den Prüfungszeitraum S 654.002,19, S 608.161,56 und € 32.008,13. Die sich durch die Betriebsprüfung ergebende Umsatzsteuernachforderung wurde passiviert. Für den Prüfungszeitraum errechnete solcherart die Betriebsprüfung einen zu versteuernden Gewinn in Höhe von S 684.410,19, S 686.892,11 und € 21.302,78.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt in den wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide vom 22. Juli 2004 für die Jahre 2000 bis 2002 und setzte die Umsatzsteuer mit € 15.261,37, € 15.922,98 und € 8.915,07 fest. Dies war gegenüber der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer eine Nachforderung in Höhe von € 6.446,23, € 5.865,28 und € 4.322,33.

In den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 49.738,01, € 49.918,39 und € 21.303,00 festgestellt und entsprechend der Beteiligung an die Gesellschafter aufgeteilt.

Mit Schriftsatz vom 27. September 2004 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die o.a. Bescheide ein und begründete diese mit dem Umstand, dass die Betriebsprüfung von Misstrauen, Gehässigkeiten, Vorurteilen und Ablehnung aller Argumente des Geschäftsführers H geprägt gewesen wäre. Da anfängliche Versuche, die offenen Fragen hinsichtlich Kalkulationsdifferenzen zu besprechen und einer gütlichen Lösung zuzuführen schon im Ansatz gescheitert wären, hätte der Prüfer im „Alleingang“ eine Schätzung, ohne Rücksicht auf die Aussagen des Geschäftsführers, aufgebaut. Die Schätzung wäre daher in wesentlichen Punkten falsch und unvollständig. Hinsichtlich der Pizzen führte der Berufungswerber aus, dass vom Prüfer angeblich Daten von Vergleichsbetrieben herangezogen worden wären, um die Teigmasse pro Kilogramm Mehl zu berechnen. Solcherart wäre das Parteiengehör verletzt worden, da der Geschäftsführer diese Daten nicht verifizieren hätte können und es unglaublich wäre, brauchbare Vergleichsbetriebe gefunden zu haben, da es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Barbetrieb handelte, der extrem billige und große Pizzen anbieten würde. Erfahrungsgemäß wäre eine solche Art Betrieb selten zu finden. Ein Vergleich mit Pizzerias wäre jedenfalls falsch. Hinsichtlich der Teigmasse gab der Geschäftsführer an: Mehl 7 kg, Wasser 3 l, Zutaten 0,2 kg und Öl 0,75 l (das von der Betriebsprüfung nicht angesetzt wurde), insgesamt sohin 10,75 kg, das somit eine Teigmasse pro Kilogramm Mehl in Höhe von 1,56 ergäbe. Der Prüfer hätte gerechnet, dass das Gewicht einer Portion Pizzateil 18 dag betrage und wäre nicht der Aussage des Geschäftsführers gefolgt, der wiederholt ausgesagt hätte, dass das Gewicht 25 dag (inkl. Schwund, Feuchtigkeitsverlust und sonstige

Verwendung des Mehls) betrage. Die Pizzen würden im Übrigen einen Durchmesser zwischen 28 cm und 33 cm haben und somit überdurchschnittlich groß sein. Der Prüfer hätte 10 % des Mehlannteils für Pizzastangerl in Abzug gebracht, wo hingegen der Geschäftsführer zusätzliche 5 % für jene Speisen (insbesondere Salate) beantrage, für die der reine Pizzaboden mitverbraucht würde. Der Prüfer hätte den Umsatz der sonstigen Speisen mit 25 % des Pizzaumsatzes laut Aussage des Geschäftsführers in Tz. 18, 1. Satz ebenfalls erwähnt, wo hingegen dieser Anteil jedoch bloß 20 % betrage. Somit ergebe sich für die Jahre 2000 bis 2002 auf Basis des Wareneinkaufes Mehl mal einem Faktor 1,56 eine Teigmasse in Kilogramm minus einem Anteil von Pizzastangerl (10 %) und Pizzaboden (5 %) 1.498,38, 1.412,19 und 1.326. Solcherart würden sich auf Basis von Portionen in einer Größe von je 0,25 dag 5.994, 5.649 und 5.304 ergeben. Zuzüglich der Umsätze anderer Speisen errechnete die Bw. eine Umsatzdifferenz für den Berufungszeitraum in Höhe von S 82.903,00, S 37.979,00 und -€ 247,00.

Der Prüfer hätte bei Bier keinen Anteil für Schwund und Eigenverbrauch abgezogen, ebenso hätte er die Konsumation von 0,5 l Krügerl ansetzen müssen. Solcherart kam die Bw. ausgehend vom Wareneinkauf abzüglich 5 % für Schwund und Eigenverbrauch multipliziert mit einem RAK von 3,60 zu Biererlösen im Prüfungszeitraum von S 446.811,66, S 278.624,30 und € 17.161,88.

Weiters führte die Bw. aus, dass die Betriebsprüfung nicht die Happy-Hour täglich von 19 bis 21 Uhr berücksichtigt hätte, während der auf Cocktails nur der halbe Preis verlangt worden wäre. Die Öffnungszeiten wären von 19 bis 2 Uhr, sodass die Happy-Hour zumindest mit 20 % gewichtet hätte werden müssen. Normal wären etwa 30 %, da das Lokal erfahrungsgemäß zwischen 19 und 21 Uhr noch nicht voll ausgelastet wäre. Es hätte somit ein Rohaufschlagskoeffizient von 6,84 für 80 % des Wareneinkaufes und von 3,42 für 20 % des Wareneinkaufes angewendet werden müssen. Auf Basis dieser Berechnung gelangte die Bw. für den Prüfungszeitraum zu Gesamterlösen von S 401.778,15, S 523.772,08 und € 28.884,51. Gegenüber der Erklärung wären dies im Prüfungszeitraum für Bier und Spirituosen für das Jahr 2000 höhere Erlöse von S 68.178,16, im Jahr 2001 geringere Erlöse um S 8.703,61 sowie im Jahr 2002 höhere Erlöse um € 2.874,09.

Hinsichtlich des Weines hätte der Betriebsprüfer ohne Begründung einen Sicherheitszuschlag angesetzt, dessen Berechnung der Bw. unbekannt wäre. Nicht berücksichtigt wären 2 % Eigenverbrauch, 2 % Schwund und 2 % Verwendung für Cocktails und 10 % für „Spritzer“ worden, welche in den Erlösen alkoholfreier Getränke ihren Niederschlag gefunden hätten. In Summe würde daher ein Abzug von 16 % beantragt. Der Prüfer hätte zur RAK-Ermittlung einen Verkaufspreis von € 2,2 brutto für ein Achtel Liter angesetzt, wobei jedoch der

Verkaufspreis im Jahr 2000 und 2001 € 1,74 betragen hätte. Somit hätte für das Jahr 2000 und 2001 ein RAK von 9,36 und nur für das Jahr 2002 ein RAK von 11,85 herangezogen werden dürfen. Gegenüber der Erklärung hätte dies für das Jahr 2000 eine Differenz von S 51.665,56, für 2001 von S 86.573,92 und im Jahr 2002 von € 5.672,21 ergeben.

Zusammenfassend führte die Bw. wiederholend über das schlechte Gesprächsklima während der Prüfung aus und betonte, dass die Kalkulationen ohne Anhörung des Steuerpflichtigen stattgefunden hätten und somit wesentliche Tatsachen unberücksichtigt geblieben wären.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2005 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung und führte aus, dass es betreffend die Richtigkeit der Bemessungsgrundlagen vor Beginn der Betriebsprüfung bereits ein Misstrauen gegeben hätte, da bereits beim Aktenstudium festgestellt hätte werden können, das absolut branchenunübliche Rohaufschläge erklärt worden wären. Jedoch hätte keine Rede von Gehässigkeiten sein können, da trotzdem, dass der Verdacht bestand, dass bei den Vorjahren gravierende Umsatzverkürzungen vorgenommen worden wären, keine Prüfungserweiterung durchgeführt und somit ein ausgeprägtes wirtschaftliches Verständnis durch die Betriebsprüfung gezeigt worden wäre. Die Ablehnung der Argumente des Geschäftsführers betreffend die Kalkulation wäre dadurch begründet, dass dieser betreffend die Zutatenanteilzerlegung absolut falsche und unrichtige Angaben und Auskünfte erteilt hätte.

Dies hätte die Punkte betroffen, demnach bei der Anfertigung von einem Pizzateig keine Eier verwendet würden, eine Pizza ohne Zutaten mit einem Gewicht von 1,0385 kg unüblich und unglaublich wäre und die Verwendung von ca. einem halben Liter Tomatenmark ein Pizzaboden nicht fassen würde sowie die Feststellungen zu den Zutatenangaben einer Pizza laut dem Geschäftsführer. Hätte man die Argumente des Geschäftsführers zur Kenntnis genommen, dann wären gravierende Wareneinsatzverkürzungen entstanden. Für die Prüfungsjahre wären dies an Käse 2.264 kg, 2.105,99 kg und 2.028 kg, und an Tomatenmark 4.281,4 kg, 3.988 kg und 3.735,7 kg gewesen. Zu diesen Feststellungen wäre im Berufungsbegehren keine Stellung genommen worden. Der Steuerberater hätte bei einer Besprechung erklärt, dass eine Einigung nur dann in Frage käme, wenn für den gesamten Prüfungszeitraum die Nachzahlung nicht mehr als 100.000,00 ausmache. Dies wäre für den Steuerberater eine gütliche Lösung. Da aber derart gravierende Umsatzverkürzungen vorgenommen worden wären, hätte das Angebot für eine für ihn gütliche Lösung durch die Betriebsprüfung abgelehnt werden müssen.

Zu dem Vorwurf der Bw., dass es hinsichtlich der Pizzaverprobung zu einer Verletzung des Parteiengehörs gekommen wäre, stellte die Betriebsprüfung fest, dass ursprünglich geplant gewesen wäre, eine Gegenverprobung von Einzelpizzen durchzuführen. Da jedoch der

Geschäftsführer absolut falsche Auskünfte wie oben angeführt gegeben hätte und zu erwarten gewesen wäre, dass er wieder falsche Auskünfte gegeben hätte, wären Kennzahlen von einem Vergleichsbetrieb für die kalkulatorische Verprobung berücksichtigt worden. Entgegen der Ansicht des Steuerberaters, dass Öl bei der Kalkulation durch die Betriebsprüfung übersehen worden wäre, führte die Betriebsprüfung aus, dass der Geschäftsführer selbst die Zusammensetzung des Teiges der Betriebsprüfung bekannt gegeben hätte. Sollte zusätzlich das Öl berücksichtigt werden müssen, dann würde sich bei der Berechnung Teigmasse pro Kilogramm Mehl der Vervielfältigungsfaktor erhöhen. Dies würde zu einer noch größeren Kalkulationsdifferenz führen. Hinsichtlich des Argumentes, die Pizzen hätten einen Durchmesser zwischen 28 und 33 cm, führte die Betriebsprüfung aus, dass dies nichts mit der Portion des Pizzateiges zu tun hätte und für die Kalkulation unerheblich wäre.

Hinsichtlich des zusätzlich beantragten 5 %igen Mehanteiles für jene Speisen (insbesondere Salate), für die der reine Pizzaboden mitverbraucht würde, führte die Betriebsprüfung aus, dass laut vorgelegter Speisekarte nur eine einzige Speise auf Pizzaboden serviert werden würde. Dies würde Ruccolasalat auf warmen Pizzaboden mit Rohschinken, Balsamico und Parmeggiano sein. Eine einzelne Speise wäre jedoch für die Kalkulation unerheblich. Diese Behauptungen könnten durch die Betriebsprüfung nur dann berücksichtigt werden, wenn ein erheblicher Wareneinkauf an Ruccolasalat nachgewiesen werden könnte und müsste durch Vorlage sämtlicher Eingangsrechnungen von Ruccolasalat erfolgen. Weiters wäre zu berücksichtigen, dass sämtliche Küchenabrechnungen für den ganzen Prüfungszeitraum vernichtet worden wären und dies einen gravierende Buchführungsmangel darstellen würde.

Das Berufungsbegehren der Bw., den Anteil des sonstigen Umsatzes mit nur 20 % des Pizzaumsatzes zu schätzen, enthalte alleine keine Beweiskraft, da alle Aufzeichnungen und Küchenabrechnungen im ganzen Prüfungszeitraum vernichtet worden wären, sodass die Betriebsprüfung auf eine Schätzung des sonstigen Umsatzes mit 25 % beharre.

Hinsichtlich der Bierkalkulation führte die Betriebsprüfung aus, dass keine Aufzeichnungen der Bw. für den Eigenverbrauch geführt worden wären. Der Schwund von üblicherweise 2 % wäre absichtlich nicht berücksichtigt worden, da trotz gravierender Buchführungsmängel von der Zurechnung eines Sicherheitszuschlages abgesehen worden wäre. Hinsichtlich der Ausführungen der Bw., dass der Ausschank von Bier mit 0,5 l unberücksichtigt geblieben wäre, führte die Betriebsprüfung aus, dass im gesamten Prüfungszeitraum keine Krügel ausgeschenkt worden wären. Dies werde damit begründet, dass in den Getränkekarten nur der Ausschank von 0,3 l angeboten worden wäre. Sämtliche Losungsaufzeichnungen und Abrechnungen wären jedoch im gesamten Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt worden. Unverständlich wäre, dass gegen die Kalkulation Bier berufen worden wäre, obwohl die

Kalkulation gemeinsam mit dem Steuerberater errechnet worden wäre. Hinsichtlich der Kalkulation Spirituosen wäre im gesamten Prüfungszeitraum die Kalkulation vom Abgabepflichtigen selbst erstellt worden. Es wären die Aufschläge von den vier gängigsten Cocktails in der Kalkulation berücksichtigt worden. Die von der Bw. geltend gemachte Happy-Hour zum halben Preis von 19 bis 21 Uhr wäre erst im Berufungsbegehren bekannt gegeben worden. Im gesamten Prüfungsverfahren wäre nie erwähnt worden, dass es zwischen 19 und 21 Uhr bei den alkoholischen Getränken eine Ermäßigung von 50 % gegeben hätte. In den Speisekarten wäre eine Happy-Hour nie angeboten worden. Im Übrigen wären im gesamten Prüfungszeitraum alle Kellnerabrechnungen und Aufzeichnungen über die Umsatzermittlung Spirituosen vernichtet worden.

Die Ansetzung eines Sicherheitszuschlages wäre aufgrund der gravierenden Buchführungsmängel verhängt worden und hätte keiner Berechnung bedurft, da es sich ja um einen Sicherheitszuschlag gehandelt hätte.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Eigenverbrauch, 2 % Schwund und 2 % für Cocktails führte die Betriebsprüfung aus, dass es keine Pauschalregelung für diese Posten gebe, im Übrigen aber auch keine Aufzeichnungen vorgelegt worden wären und somit aufgrund der gravierenden Buchführungsmängel nicht berücksichtigt werden konnten. Der Nachweis, dass der gespritzte Wein bei den alkoholfreien Getränken erfasst wäre, hätte nicht erbracht werden können, da die Grundaufzeichnungen, die für die Ermittlung der Umsätze von wesentlicher Bedeutung sind, im gesamten Prüfungszeitraum vernichtet worden wären.

Im Berufungsverfahren wurde mit Schreiben vom 8. März 2005 die Bw. ersucht, zum Schriftsatz der Betriebsprüfung Stellung zu nehmen und hiefür eine Frist bis zum 1. April 2005 gesetzt. Mit Schreiben vom 1. April äußerte sich die Bw. dahingehend, dass sie auf eine Gegenäußerung verzichte und ein Verfahren vor dem UFS anstrebe, da im erstinstanzlichen Verfahren die Fronten derart versteinert wären und seitens der Betriebsprüfung keine Einsicht zu erwarten wäre.

In der am 9. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. zunächst abermals ausgeführt, dass das Prüfungsklima von Anfang an sehr negativ gewesen und ausschließlich die Kalkulation strittig wäre. Im Rahmen der Schätzung wären zugunsten der Bw. sprechende Umstände nicht gewürdigt, also auch keine Abzüge von den kalkulatorisch ermittelten Beträgen vorgenommen worden. Dem Geschäftsführer der Berufungswerberin wäre von vornherein die Glaubwürdigkeit abgesprochen worden, dies nur auf Grund des Umstandes, dass er sich einmal beim Prüfungsbeginn hinsichtlich der Zutaten der Pizzen geirrt hätte. Obwohl sich der Betriebsprüfer auf Vergleichsbetriebe berufen hätte, wäre jedoch keiner namhaft gemacht worden. Im Übrigen würde es sich bei dem Betrieb der

Bw. um einen Barbetrieb handeln, wobei es generell unüblich wäre, dass in Barbetrieben derartig große Pizzen angeboten würden, weshalb auch aus diesem Grund eine Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben nur sehr beschränkt möglich wäre. Das Prüforgan hätte sich zu Prüfungsbeginn nicht ausweisen können, wäre keinerlei Argumenten von ihrer Seite aus zugänglich und letztlich auch über die Steuerberatungskanzlei eine Einigung nicht möglich gewesen.

Der Finanzamtsvertreter, der auch in dem gegenständlichen Fall im Rahmen der Betriebsprüfung das Prüfungsorgan war, stellte hiezu fest, dass bereits der Steuerberater massive Kalkulationsdifferenzen festgestellt und auf Grund dessen selbst eine Schätzung vorgenommen hätte, die allerdings nach Meinung der Betriebsprüfung noch unzureichend gewesen wäre. Vergleichsbetriebe hätten im Berufungsfall nur eine untergeordnete Rolle gespielt. Während der Steuerberater eine Teigmasse pro Kilogramm Mehl mit 1,56 kg ermittelt hätte wäre die Betriebsprüfung davon unmaßgeblich abgewichen und hätte 1,64 kg festgestellt. Die Pizzagröße hätte selbst nur eine eingeschränkte Rolle gespielt, da man einen Pizzateig auch sehr dünn aufmachen hätte können.

Dem entgegnete die Bw., dass auch Pizzateig nicht in unbeschränkter Größe ausgerollt werden könnte und sie Pizzen mit einem Durchmesser zwischen 28 und 33 cm verkauft hätten, sodass der Pizzateller, der einen Durchmesser von 33 cm aufwies, möglichst voll ausgefüllt gewesen wäre. Aufgrund der Nachkalkulation wären auch allfällige Mängel bereits behoben worden.

Die Entnahme der Probeportion aus dem Kühlhaus wäre mit einer Spachtel erfolgt, sodass es unvermeidlich gewesen wäre, dass noch ein Rest am Boden kleben geblieben wäre. Weiters würde bei jeder Kühlung dem Kühlgut rund 20 % Feuchtigkeit entzogen. Grundsätzlich müsste der Pizzateig zunächst einige Stunden im Warmen bleiben und könnte nach 12 Stunden verarbeitet werden. Im gegenständlichen Betrieb könnte der Pizzateig allenfalls bis zu drei Tagen – je nach Geschäftsgang – im Kühlhaus liegen, bevor er zu einer Pizza geformt würde. Das Kühlhaus bzw. der Kühlschrank würden eine Temperatur von 3 bis 5 Grad aufweisen. Zwar wäre es zutreffend, dass die Luft bei niederen Temperaturen weniger Feuchtigkeit aufnehmen könnte als bei höheren; es wäre allerdings in Rechnung zu stellen, dass die „Pizzaknödel“ unter der Arbeitsplatte liegen und die Laden jeden Abend wohl 20 bis 30 Mal geöffnet werden würden. Dadurch käme es zu einem Luftaustausch und damit auch zu höheren Temperaturen, wobei die Tür im Übrigen auch nicht nur zur Entnahme des Pizzateiges geöffnet würde, sondern auch wegen der übrigen Zutaten, mit denen die Pizza belegt würde.

Der Finanzamtsvertreter vertrat hiezu die Meinung, dass die zugeschätzten Beträge – wie im Betriebsprüfungsbericht festgehalten – jedenfalls von beträchtlicher Höhe wären. Die Prüfungshandlung wäre vielmehr so gewesen, dass zu Beginn der Betriebsprüfung zur Durchführung einer Kalkulation aus dem Kühlhaus eine Portion entnommen worden wäre und diese bei der Abwage 18 dag betragen hätte. Somit wäre es im höchsten Maße unglaublich, dass die Differenz zu den behaupteten 25 dag auf Feuchtigkeitsverlust zurückzuführen sei. Es wäre zutreffend, dass er bei der Betriebsbesichtigung den Dienstausweis nicht mitgehabt hätte, allerdings wäre festzustellen, dass bei jedem Beginn der Prüfung im Zuge der Betriebsbesichtigung bloß die Ermittlung von Daten erfolge, um später eine Kalkulation durchführen zu können. Feststellungen über etwaige Mängel bzw. Kalkulationsdifferenzen wären zu diesem Zeitpunkt keinesfalls noch getroffen worden.

Der Finanzamtsvertreter stellte klar, dass zur Kalkulation keine konkreten Konkurrenzbetriebe herangezogen wurden, allerdings auf Grund seiner Branchenkenntnisse klar wäre, dass üblicherweise ein Wert von rund 1,6 Kilo anzusetzen wäre. Die Frage des Feuchtigkeitsverlustes könnte – falls erforderlich – durch ein Gutachten der TUA geklärt werden.

Der Vertreter der Bw. vertrat abschließend die Meinung, dass die herangezogene Kalkulationsgrundlage von 18 dag pro Pizza wegen des nicht berücksichtigten Feuchtigkeitsverlustes unzutreffend sein müsste.

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

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht fest, dass die Grundaufzeichnungen wie Kellner- und Küchenabrechnungen nicht vorhanden waren, da sie angeblich über den gesamten Prüfungszeitraum vernichtet worden waren. Die einmalige Erfassung der Tageslosungen nur einmal im Monat stellt daher auch keine Grundaufzeichnung dar. Ferner steht fest, dass auch keine Inventuren für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt werden konnten und der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen im Rahmen der Bilanzierung dem Umsatz Beträge zurechnen musste, da im Rahmen der Bilanzierung Umsatzverkürzungen erkannt wurden.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den

Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind und solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsweise steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Da die Grundaufzeichnungen für den gesamten Prüfungszeitraum vernichtet bzw. nicht vorgelegt werden konnten, durch die monatlich nur einmalige Erfassung der Tageslosungen Kassenfehlbeträge laufend entstanden, keine Inventuren vorgelegt werden konnten und selbst der steuerliche Vertreter der Bw. Beträge dem Umsatz zurechnete, da es zu Umsatzverkürzungen gekommen war, geht das Finanzamt zurecht von der Nichtordnungsgemäßigkeit der Buchführung aus und ist die Schätzungsberichtigung daher gegeben. Diese wird auch in der Berufung der Bw. nicht bestritten, vielmehr wendet sich die Bw. gegen die Vorgangsweise der Schätzung, die durch den Prüfer alleine vorgenommen worden wäre, ohne auf die Aussagen des Geschäftsführers Rücksicht zu nehmen, weswegen die Schätzung in wesentlichen Punkten falsch und unvollständig wäre.

Dazu wird festgestellt, dass sich das Prüforgan um höchstmögliche Objektivität bemüht hat, in dem es bei der Betriebsbesichtigung eine Portion Pizzateil abwog und solcherart das Gewicht einer Pizzateigportion mit 18 dag ermittelte, damit aber den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich kam. Die Behauptung des Geschäftsführers hingegen, demnach eine Portion Pizzateig 25 dag wiegen würde und die Differenz von 7 dag, d.h. 28 %, durch den Feuchtigkeitsverlust verursacht würde, erweist sich als unglaublich, da der Pizzateig im Kühlschrank aufbewahrt wurde und ein Feuchtigkeitsverlust im Kühlschrank in diesem Ausmaß jedenfalls auszuschließen ist. Die Lagerung im Kühlfach bei (nach Angaben des Geschäftsführers) 3 bis 5 Grad Celsius hat hingegen geradezu den Sinn, jeden Feuchtigkeitsverlust, der bei Lagerung bei Zimmertemperatur unweigerlich eintreten würde, zu vermeiden, um das jederzeitige „Aufschlagen“ des Teiges zu ermöglichen. Auch das oftmalige kurzzeitige Öffnen der Kühlereinrichtung kann einen solchen Feuchtigkeitsverlust nicht

bewirken, da die voreingestellte Kühltemperatur entsprechend niedrig gewählt wurde. Eine Reduktion des Gewichtes um 28 % ist daher nicht nachvollziehbar.

Auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung durch den Geschäftsführer geäußerte Meinung, dass durch die Probenentnahme mittels Spachtel Reste am Boden kleben geblieben wären vermag für das Vorbringen der Bw. keine Relevanz zeigen, da es einerseits ja der Zweck der Verwendung einer Spachtel ist, die Portion Teig rückstandsfrei vom Boden abzuheben, andererseits die Teigportion durch mehrmaliges Einstreuen von Mehl bei der Herstellung sowie bei der Portionierung gerade dadurch gehindert wird, mit dem Boden zu verkleben.

Der Senat geht daher von der Tatsache aus, dass die Behauptung des Geschäftsführers der Verwendung einer um 38,9 % schwereren Teigmasse gegenüber der von der Betriebsprüfung abgewogenen jedenfalls unrichtig ist und bleibt auch diese Behauptung, wie in diesem Berufungsfall noch mehrfach der Fall, unbewiesen. Solcherart hat sich die Behauptung des Geschäftsführers als unglaublich und unrichtig herausgestellt, sodass das von der Berufungserberin behauptete Misstrauen des Prüfungsorgans gegenüber den Behauptungen des Geschäftsführers jedenfalls nicht unberechtigt war.

Die Unrichtigkeit der Behauptungen des Geschäftsführers zeigt sich insbesondere auch in den Angaben zu der Zutatenanteilzerlegung, die insoferne unrichtig sein müssen, als bei Annahme der Richtigkeit dieser Behauptungen es zu gravierenden Wareneinsatzverkürzungen gekommen wäre, die sogar über das Ausmaß der von der Betriebsprüfung errechneten hinausgingen.

Auch das Argument der Berufungserberin, dass ihre Pizzen einen Durchmesser zwischen 28 und 33 cm aufweisen würden, hat tatsächlich nichts mit der Pizzamasse zu tun, da dies nur eine Frage des „Aufmachens“ (d.i. des Auswalzens) ist.

Auch kann dem Antrag des Geschäftsführers auf Berücksichtigung eines weiteren 5 %igen Mehlannteiles für jene Speisen, für die der reine Pizzaboden mitverbraucht wird, nicht gefolgt werden, da entgegen dem Antrag – „Speisen“ – nur eine einzige Speise laut vorgelegter Speisekarte auf Pizzaboden serviert wird. Dies ist jedoch für eine Kalkulation unerheblich, sodass diese Behauptungen nur dann berücksichtigt werden könnten, wenn ein erheblicher Wareneinkauf an Ruccolasalat nachgewiesen werden könnte, dies jedoch nicht möglich ist, da sämtliche Küchenabrechnungen für den gesamten Prüfungszeitraum vernichtet wurden.

Der Schätzung des sonstigen Umsatzes mit 25 % des Pizzaumsatzes wurde von der Bw. widersprochen und ein Anteil von bloß 20 % behauptet. Durch die Vernichtung sämtlicher Aufzeichnungen und Küchenabrechnungen kann diese Behauptung jedoch nicht nachvollzogen

---

werden und unterließ es die Bw. auch, im Rahmen der gebotenen Möglichkeit zur Stellungnahme zu den Ausführungen der Betriebsprüfung nochmals substantiiert vorzubringen.

Der Vorwurf, im Rahmen der Bierkalkulation wäre kein Anteil für Schwund bzw. Eigenverbrauch abgezogen worden, ist von der Betriebsprüfung insoferne entkräftet, als einerseits keine Aufzeichnungen für den Eigenverbrauch geführt wurden, sohin von einem solchen grundsätzlich nicht auszugehen wäre, andererseits der Schwund von üblichen 2 % mit der Zurechnung eines Sicherheitszuschlages gegenverrechnet wurde, sodass diesbezüglich für das Vorbringen der Berufungswerberin nichts zu gewinnen ist.

Die Behauptung der Bw., dass 0,5 l Krügerl bei der Berechnung der Konsumation angesetzt hätten werden müssen, muss insofern widersprochen werden, als in den Getränkekarten nur der Ausschank von 0,3 l Gebinden angeboten wurde, andere Losungsaufzeichnungen und Abrechnungen jedoch im gesamten Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt wurden und dadurch auch nicht auf den Ausschank von Bier in 0,5 l Gebinden geschlossen werden kann. Im Übrigen wurde die „Kalkulation Bier“ vom Prüforgan gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. errechnet und herrschte zu diesem Zeitpunkt noch Einvernehmen zwischen den Parteien.

Zur Behauptung, dass die „Happy-Hour“ (halber Preis auf alle Cocktails täglich von 19 bis 21 Uhr) nicht berücksichtigt worden wäre, wird festgestellt, dass eine solche Sonderaktion weder im gesamten Zeitraum der Betriebsprüfung, noch durch irgendwelche Nachweise dokumentiert ist, vielmehr ein solches Argument erstmalig – ebenfalls undokumentiert – in der Berufung vorgebracht wird. Die Bw. hat es nicht nur unterlassen, entsprechende Aufzeichnungen aufzubewahren, sondern nahm auch zu den Ausführungen der Betriebsprüfung, die der Bw. im Berufungsverfahren übermittelt wurden, nicht Stellung. Solcherart kann, da auch sämtliche Kellnerabrechnungen und Aufzeichnungen über die „Umsatzermittlung Spirituosen“ durch die Bw. vernichtet wurden, diesem Argument der Bw. nicht gefolgt werden.

Die Behauptung der Bw., dass ein Sicherheitszuschlag ohne Begründung angesetzt worden wäre, muss entgegnet werden, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen einer Schätzung gehört und der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und da in diesem Fall nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe bei einzelnen Produktgruppen nicht zu gewinnen waren, wurde die Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages selektiv in der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Höhe zu Recht vorgenommen.

Für die weitere beantragte Berücksichtigung von 2 % Eigenverbrauch, 2 % Schwund, 2 % Verwendung für Cocktails und 10 % für „Spritzer“ besteht insoferne keine Berechtigung, da keinerlei Aufzeichnungen, somit aber gravierende Buchführungsmängel vorliegen.

Die von der Bw. behauptete Verletzung des Parteiengehörs durch Nichtbenennung von Vergleichsbetrieben wurde im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung insoferne geklärt, als das Prüforgan ausdrücklich erklärte, keine Vergleichswerte konkreter Betriebe verwendet zu haben und für seine Prüfungstätigkeit alleine seine Branchenkenntnis maßgebend gewesen wäre.

Die Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen lässt nach ständiger Rechtsprechung darüber hinaus auf höhere Umsätze und Erlöse schließen. Grundsätzlich hat das Unsicherheitsmoment einer Schätzung der Abgabepflichtige in Kauf zu nehmen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen. Insgesamt sind die zu Schätzungsergebnissen führenden Gedankengänge der Betriebsprüfung als schlüssig und folgerichtig zu beurteilen. Weiters wurde ein korrektes und die Parteienrechte wahrendes Schätzungsverfahren durchgeführt.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2011