



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, in W, vertreten durch Mählich & Co GmbH., 1180 Wien, Kreuzgasse 27 / 3, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2007 und die Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. Hr. R übt den Beruf eines Hausbesorgers aus und betreibt unter dem Namen M in W ein Gasthaus mit täglichen Öffnungszeiten zwischen sechs Uhr Früh und 23 Uhr Abends.

Für die Jahre 2003 und 2004 wurde seitens des Bw. Selbstanzeige erstattet, da dem Bw. im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2005 aufgefallen sei, dass das buchmäßige Ergebnis ein Minus ausgewiesen habe, obwohl „gefühlsmäßig“ Gewinne erwirtschaftet worden seien.

Im Zuge dieser Selbstanzeige wurden seitens des Bw. die erklärten Küchenerlöse durch Aufschlagskalkulation unter Anwendung eines Aufschlages von 140 Prozent (RAK 2,4) anstatt des bisher erfolgten Aufschlages von 80 Prozent ermittelt. Weiters wurde diesen Berechnungen auch höhere „Küchenwareneinkäufe“ zugrunde gelegt, diese Änderung wurde jedoch nicht im Zuge der Gewinnermittlung berücksichtigt.

Was den Bereich der Erlöse bei den Getränken betrifft sah der Bw. im Zuge seiner Selbstanzeige keinen Änderungsbedarf.

Das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2004 wurde gem. § 303 Abs. 4 BAO seitens des Finanzamtes wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer entsprechend der Selbstanzeige des Bw. mit Bescheid vom 11. Mai 2006 anstatt € 4.729,-- im Bescheid vom 13. Juli 2004 mit € 6.204,73 für das Jahr 2003; bzw. von € 7.146,58 im Bescheid von 29. April 2005 (Erstbescheid) im Ausmaß von € 8.793,35 für das Jahr 2004 festgesetzt.

In Beantwortung eines Vorhaltes der Betriebsprüfung legte der Bw. mit 21. Jänner 2008 eine weitere Nachkalkulation der Erlöse ab März 2004 vor, in welchen auch die Getränkeerlöse in die Kalkulation miteinbezogen wurden. Dabei wurde seitens des Bw. ein „Küchenrohaufschlagskoeffizient“ (RAK) von 3,04 zur Anwendung gebracht.

Seitens der Betriebsprüfung wurde der Glaubwürdigkeit der vom Bw. erstellten Nachkalkulationen der Umstand von Kalkulationsdifferenzen entgegen gehalten, seitens des Bw. wurden diese mit Aktionspreisen bei Bier begründet.

Für das Jahr 2003 hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass die erklärten Küchenerlöse der Höhe nach etwa dem Personalaufwand (inklusive Lohnabgaben) für das angestellte Küchenpersonal entsprochen haben.

Anlässlich einer KIAB – Kontrolle am 8. März 2007 wurde im Geschäftslokal der Bw. festgestellt, dass eine Küchenhilfe und eine Kellnerin beschäftigt waren, die seitens des Bw. nicht offiziell als Arbeitskräfte angestellt waren. Weiters habe die Kellnerin Frau S anlässlich der KIAB Kontrolle angegeben monatlich bei der Firma des Bw. rund 800 bis 1000 Euro inklusive Trinkgeld zu verdienen, demgegenüber hat der Bw. angegeben, dass jene Kellnerin "R" tatsächlich seine Freundin sei und für ihre Arbeit im Betrieb des Bw. keinen Lohn erhalten habe. Aufgrund der Nähe des Lokales des Bw. zum Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk war seitens der Betriebsprüfung darauf hinzuweisen, dass es „amtsbekannt“ sei, dass zur Mittagszeit tatsächlich zwei Kellnerinnen tätig gewesen sind.

Die Mutter des Bw. hat der Betriebsprüfung gegenüber bekannt gegeben, dass sie beginnend mit dem Prüfungszeitraum 2003 an den Bw. jährlich € 10.000,-- als Erbanteil aus einem vom Bruder des Bw. in Jugoslawien übernommenen Restaurants bezahlt habe.

Der Bw. hat weiters angegeben, dass er im Jahre 1999 in Kroatien ein Baugrundstück um DM 3.000 erworben habe, welches er im Jahre 2001 zum Preis von DM 55.000 verkaufen konnte. Belege über Zahlungsflüsse wurden nicht vorgelegt.

Die Umsatzsteuer des Jahres 2005 wird in weiterer Folge mit € 6.912,51, die des Jahres 2006 mit € 7.197,47 festgesetzt. Die Umsatzsteuer des Monats November 2007 wird mit € 776,13 festgesetzt.

Aufgrund der Betriebsprüfung wird die Einkommensteuer des Bw. in Höhe von € - 756,48 (im Jahre 2003), € 6.334,84 (2004), € 8.512,43 (2005), € 10.559,34 (2006) festgesetzt.

Mit 28. April 2008 erhebt der Bw. Berufung gegen die oben angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. habe die Küchenerlöse 2003 und auch 2004 ohnehin nach bestem Wissen und Gewissen im Nachhinein geschätzt. Mit der ab Mai 2007 verwendeten Computerkasse sei sowohl das Personal als auch der Bw. selbst überfordert gewesen, es seien trotzdem alle Daten richtig eingegeben worden.

Hinsichtlich der KIAB Kontrolle am 8. März 2007, und das dabei angetroffene „Schwarzpersonal“ werde darauf hingewiesen, dass diese Feststellung jedenfalls nur einen Tag betreffe und daher nicht auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt werden könne. Die Betriebsprüfung hätte feststellen müssen, welche Personen (Namen) an welchen Tagen im Prüfungszeitraum in welchem Arbeitsbereich angetroffen worden sind. Dann hätte man sich dazu auch äußern können. Eine globale Schätzung sei unstatthaft. Berücksicht man überdies, dass der Bw. selbst täglich vierzehn Stunden im eigenen Betrieb „anwesend“ sei und „arbeite“ ergebe sich die von der Betriebsprüfung festgestellte Unterdeckung beim Personal nicht.

Die Behauptung der Kellnerin "R" rund 800 bis 1000 Euro pro Monat erhalten zu haben sei völlig aus der Luft gegriffen.

Der jeweilige Personalstand ergebe sich aus der Lohnverrechnung. Darüber hinaus habe es kein Personal gegeben. Bei der KIAB Kontrolle am 8. März 2007 habe es sich um eine „einmalige Entgleisung“ gehandelt.

Es sei doch klar, dass der Bw. als Unternehmer die meiste Arbeitsleistung selbst erbringen musste. Demnach gebe es keinen fehlenden „wesentlichen“ Lohnaufwand.

Das Auffinden von Schwarzarbeitern an einem einzigen Tage, nämlich den 8. März 2007 berechtigt nicht zur Annahme, es wären während des gesamten Prüfungszeitraumes 2003 bis 2006 Schwarzarbeiter beschäftigt gewesen.

In der Stellungnahme zur Berufung des Bw. weist diese darauf hin, dass die Aufzeichnungen zum Kassasturz täglich einzeln, mit Anfangs- und Endbestand erfasst werden müssen und alle Barausgänge und erfolgswirksamen Bareingänge enthalten müssen, um als ordnungsmäßig bezeichnet werden zu können. Die Belegsammlung habe nur eine monatliche Tageslosungsliste aufgewiesen.

Dem Hinweis des Bw., dass es sich bei der Feststellung der KIAB am 8. März 2007 um eine einmalige Entgleisung gehandelt habe wird seitens der Betriebsprüfung damit entgegnet, dass bei der unangekündigten persönlichen Anmeldung zur Außenprüfung eine Besichtigung des Betriebes vorgenommen worden sei und im Zuge dessen zwei Küchenhilfen angetroffen wurden. In der Küche arbeitete Hr. F, Fr. Z und Fr. O.

Im Service arbeitete Fr. S und Fr. H (Pensionistin). Demgegenüber gebe es Zeiträume bis zu

sieben Monaten im Prüfungszeitraum (Jänner bis Juli 2003 und Juli bis November 2005) in denen der Bw. den Aufzeichnungen nach, keine Kellnerin angestellt gehabt habe.

Außerdem müssen die vom Bw. bekannt gegebenen Lebenshaltungskosten von € 12.000 pro Jahr für eine vierköpfige Familie dann als zu gering angesehen werden, wenn die Aufwendungen für Lebensversicherung und Kredittilgung bereits € 4.000 pro Jahr betragen. Der jährliche Lohn der Ehegattin habe im Übrigen auch nicht € 21.700, wie in der Lebenshaltungskostendeckungsrechnung angegeben sondern nur durchschnittlich € 17.000 pro Jahr betragen.

In der Gegenäußerung vom 22. Dezember 2009 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung weist der Bw. darauf hin, dass in den Zeiträumen, in welchen keine Servicekräfte bei der Sozialversicherung angemeldet waren, der Bw. selbst mit einer Küchenhilfskraft diese Arbeit verrichtet habe.

Was die im Zuge der Betriebsbesichtigung im Jahre 2007 von der Betriebsprüfung vorgefundene Personalsituation betreffe, müsse seitens des Bw. darauf hingewiesen werden, dass diese, wie auch jene bei der Erhebung des Personales durch die KIAB am 8. März 2007 nur eine Momentbetrachtung darstellt, welche nicht auf die Zeiträume 2003 bis 2006 umgelegt werden könne.

Eine derartige Vorgangsweise erscheine dem Bw. als unstatthaft und sei daher abzulehnen. Dem zur Vermögensdeckungsrechnung bisher Gesagten sei noch hinzuzufügen, dass der Bw. als Hausbesorger noch über Bezüge in Höhe von € 11.000 jährlich verfügt habe.

Die Berufung wurde mit 8. Februar 2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde weder Senat noch eine mündlich Verhandlung beantragt.

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

Aus dem seitens der Betriebsprüfung dargestellten Feststellungen und den seitens des Bw. dazu geäußerten Gegendarstellung werden im folgenden die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz als für die Entscheidung relevant erachteten Umstände wiedergegeben. Der dabei wiedergegebene Sachverhalt ist als unstrittig zu bezeichnen. Unterschiedliche Auffassung herrscht lediglich darüber, ob es der Abgabenbehörde gestattet ist, die bei einer Überprüfung des Betriebes des Bw. dort angetroffenen Schwarzarbeitskräfte lediglich für diesen Tag, wie der Bw. vermeint als dort arbeitend anzusehen, oder wie die Betriebsprüfung in ihrer Feststellung dargestellt hat, diese Situation als auch für den restlichen Prüfungszeitraum als die wahrscheinlich richtigste Personalsituation im geprüften Gasthaus zu erachten. Der Bw. hat, dies ist im bisherigen Verfahren als unbestritten zu betrachten, zu Beginn des

Verfahrens, die Jahre 2003 und 2004 betreffend dem Finanzamt gegenüber die Ansicht vertreten, dass die von ihm ermittelten Besteuerungsgrundlagen insofern mit einem Fehler behaftet seien, als die unternehmerische Ergebnis seines Gasthauses gesamt betrachtet zu geringe Überschüsse ausgewiesen haben. Lediglich die Höhe der bisher mit Fehlern behafteten Aufschlagskalkulation ist somit Gegenstand der Berufung.

Die Betriebsprüfung hat das von ihr durchgeführten Schätzungsverfahren, welches schließlich vom Bw. insofern angeregt wurde, als dieser selbst berechtigte Zweifel über die von ihm ermittelten Besteuerungsgrundlagen geäußert hat, im wesentlichen damit begründet, dass bei der Überprüfung der Beschäftigten des Unternehmens des Bw. zu Tage getreten ist, dass dieser nicht bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitskräfte in seinem Betrieb angestellt hatte.

Daraus ergebe sich, dass die vom Bw. bisher dargestellte betriebliche Tätigkeit in Wahrheit einen größeren Umfang gehabt habe müsse, da wenn mehrere Personen im Unternehmen tätig gewesen sind, auch größere Umsätze damit zu erzielen seien. Schließlich mache es einen Unterschied, ob in der Küche eine oder zwei Küchengehilfen erforderlich sind, bzw. ob im Service ein oder zwei Personen die Kunden mit den Speisen zu bedienen haben. Die Anzahl der im Unternehmen beschäftigten Personen könne also schlüssig Auskunft darüber geben, welches Ausmaß die in diesem Betrieb erzielten Umsätze tatsächlich angenommen haben.

Wären die erwirtschafteten Umsätze so gering, dass diese nur eine Arbeitskraft (z. B. Küchengehilfin) sinnvollerweise erforderlich machten, würden weitere Arbeitskräfte vom Unternehmer nicht angestellt werden, da diese zum einen für die Aufrechterhaltung des Betriebes nicht erforderlich sind, zum anderen auch wirtschaftlich nicht tragbar wären. Von dem Fall, dass ein Unternehmer Küchenhilfspersonal anstellt, welches zur Arbeit nicht benötigt wird, kann den Erfahrungen des täglichen Lebens nach, nicht ausgegangen werden. Auch hat der Bw. diesen Fall der, aus welchen Gründen auch immer (z. B. soziale Erwägungen) im Betrieb beschäftigte Personen, nicht behauptet und hat die Betriebsprüfung in ihren Feststellungen darüber keinerlei Hinweise in diese Richtung geliefert. Lediglich eine als Pensionistin gegen Verpflegung tätige Person, die im Betrieb des Bw. zum Polieren des Geschirres tätig war, wurde in diesem Zusammenhang erwähnt.

Es kann also davon ausgegangen werden, dass der vorliegende Fall eine betriebliche Tätigkeit des Bw. darstellt, welche den Personaleinsatz betreffend, in Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, höhere Umsätze dann erwirtschaften lässt, wenn auch mehrere Beschäftigte im Unternehmen tätig sind, da damit auch mehrere Gäste gleichzeitig bedient werden können.

Damit erlangt die Frage der tatsächlich im Unternehmen des Bw. beschäftigten Personen ihre Bedeutung.

Nun hat sich der Bw. in seiner Berufung zu der Frage der im Prüfungszeitraum tatsächlich in seinem Unternehmen tätig gewesenen Personen dahingehend geäußert, dass lediglich jene bei der Sozialversicherung angemeldeten und in den „Lohnverrechnungsunterlagen“ aufscheinenden Personen im Unternehmen tätig gewesen seien. Es wurde darauf hingewiesen, dass sich der jeweilige Personalstand aus den Lohnverrechnungsunterlagen ergebe, und es demnach keinen fehlenden „wesentlichen“ Lohnaufwand gebe.

Mit der Bezeichnung „*keinen fehlenden wesentlichen Lohnaufwand*“ gibt der Bw. jedoch wohl zu erkennen, dass es schon einen fehlenden Lohnaufwand gegeben hat, dieser jedoch aus seiner Sicht als nicht wesentlich, also unwesentlich zu bezeichnen sei. Einen unwesentlichen fehlenden Lohnaufwand also.

Nun ist es zur Beurteilung eines Sachverhaltes nicht erforderlich, dass der Bw. den Feststellungen der Betriebsprüfung inhaltlich seine Zustimmung gibt. Zur Beantwortung der Frage, wie viel Personen tatsächlich im Prüfungszeitraum im Unternehmen des Bw. tätig gewesen sind, sind auch andere Hilfsmittel geeignet welche die Möglichkeit bieten, die erforderliche Erkenntnis zu liefern.

Zum einen ist dies eine Prüfung der Personalsituation zu einem bestimmten Zeitpunkt. Der Behörde ist die Möglichkeit gegeben, an einem bestimmten Tag unangemeldet im Unternehmen eines Abgabepflichtigen zu erscheinen und Erhebungen darüber zu treffen, wie viel Personen tatsächlich an diesem Tag beschäftigt waren. Erhebungen dazu können vor allem dann, wenn der Abgabepflichtige behauptet, dass sich der Personalstand aus den Lohnverrechnungsunterlagen zweifelsfrei ergebe, die Betriebsprüfung und der Abgabepflichtige selbst aber über den tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit Zweifel hegt, einen gewissen Aussagewert über die tatsächliche Beschäftigungssituation und die tatsächliche Gewinnsituation im geprüften Unternehmen liefern. Im vorliegenden Fall wurden bei der diesbezüglichen Kontrolle zwei „Schwarzarbeiter“, eine Küchengehilfin und eine Kellnerin, angetroffen.

Nun hat der Bw. dazu die Ansicht geäußert, dass Feststellungen hinsichtlich nicht angemeldeten Personals naturgemäß nur einen Tag, nämlich den Tag der Erhebungen relativ (die Situation hätte zu einem anderen Tageszeitpunkt wieder anders aussehen können) zweifelsfrei abbilden können, daraus jedoch nicht abzuleiten sei, dass die tatsächliche Personalsituation an anderen Tagen, nicht eine ganz andere gewesen sein könnte. Der Bw. spricht in diesem Zusammenhang von einer „einmaligen Entgleisung“ seinerseits.

Diesbezüglich ist jedoch auch die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass der Bw. an anderen Tagen weit mehr als zwei „Schwarzarbeiter“ beschäftigt haben könnte, und die Kontrolle genau an einem Tag durchgeführt wurde, wo eben „nur“ zwei Schwarzarbeiter anwesend gewesen sind.

---

Damit gewinnt die bei der KIAB Kontrolle (8. 3. 2007) getroffene Feststellung der beiden Schwarzarbeiter wiederum Bedeutung.

Wenn der Bw. weiters vermeint, Aufgabe der Finanzbehörde wäre es festzustellen, über einen Prüfungszeitraum von 2003 bis 2006, für jeden Tag Erhebungen hinsichtlich seines Personalstandes zu tätigen, also welcher Schwarzarbeiter an welchem Tag welche Tätigkeit verrichtet haben, ist diese Forderung insoweit als zu weit gerichtet zu bezeichnen, als dies die theoretischen Möglichkeiten einer effizienten Verwaltung bei weitem übersteigen würde. Man müsse sich nur vorstellen, bei allen Unternehmen des Landes zu jedem Zeitpunkt sei es erforderlich, diesbezügliche Erhebungen zu tätigen. Auch dem beispielsweise zweimaligen, dreimaligen Auffindens von Schwarzarbeitern stünde dann das (unwiderlegbare) Argument der (nur) zweimaligen oder eben (nur) dreimaligen „Verfehlung“ gegenüber.

Daraus ergibt sich, dass der Feststellung einer bestimmten Momentanaufnahme in einem Unternehmen eine gewisse Bedeutung zukommt, und damit auch die Möglichkeit eröffnet wird, Feststellungen, welche an einem Tag getroffen wurden auf andere Tage oder auf andere Zeiträume zu übertragen und als den tatsächlichen Gegebenheiten am wahrscheinlichsten zutreffend zu erachten.

Wenn der Bw. somit seine Berufung zusammenfassend (auf Seite 5 der Berufung) seine Auffassung wiedergibt, wonach das Auffinden von Schwarzarbeitern an einem einzigen Tage, nämlich den 8. März 2007 nicht zur Annahme berechtige, es wären während des gesamten Prüfungszeitraumes 2003 bis 2006 Schwarzarbeiter beschäftigt gewesen, so ist dem seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entgegnen, dass diese Möglichkeit für den vorliegenden Fall sehr wohl als eine berechtigte zu bezeichnen ist und zwar aus folgenden Gründen.

Weitere Indizien, welche die von der KIAB am 8. 3. 2007 vorgefundene Personalsituation als eine typische erscheinen lassen sind zum einen, dass der Bw. gegenüber der Betriebsprüfung darauf hingewiesen hat, dass der Betrieb mit lediglich einer Küchenhilfe das Auslangen finden würde (Blatt 4 oben in der Berufung), die Betriebsprüfung bei der unangekündigten Anmeldung zur Prüfung und der dabei durchgeführten Überprüfung des Personalstandes tatsächlich zwei weibliche Küchengehilfen vorgefunden hatte. Weiters der Umstand, dass der Bw. Frau S („Kellnerin „R“) als seine Freundin, welche von ihm keinen Lohn erhalten habe bezeichnet hat, Fr. S demgegenüber anlässlich der KIAB Kontrolle bekannt gegeben hat, zwischen achthundert und tausend Euro monatlich für ihre Tätigkeit vom Bw. bezahlt bekommen zu haben. Es erscheint der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht ersichtlich, warum die Kellnerin der einem Organ der Finanzverwaltung monatliche Bezüge bekannt geben sollte, wenn diese jene Beträge, wie der Bw. vermeint hat, gar nicht erhalten hatte. Einen weiteren Hinweis, ob die Darstellung des Bw. den tatsächlichen Gegebenheiten

---

entsprochen hat, bietet auch der Umstand, dass der Bw. folgt man den Aufzeichnungen seiner Lohnverrechnung in mehrmonatigen Zeiträumen keine Kellnerin als angemeldet geführt hatte, dazu ausgeführt hat, diese Arbeit selbst im Zusammenwirken mit der Küchengehilfin durchgeführt zu haben, demgegenüber aber in den Prüfungsfeststellungen, welche dem Bw. auch zur Stellungnahme und Gegenäußerung vorgelegt wurden, sich der Hinweis findet, dass es auf Grund der Nähe des Betriebes zum Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk „amtsbekannt“ sei, dass während des Prüfungszeitraumes zur Mittagszeit jeweils zwei Kellnerinnen tätig gewesen sind.

Diese Aussagen des Bw. decken sich nicht mit jenen Wahrnehmungen, welche bei den entsprechenden Überprüfungen durch die KIAB, durch die Betriebsprüfung beim Prüfungsbeginn und während der Betriebsprüfung tatsächlich festgestellt werden konnten. Damit handelte es sich aber nicht, wie der Bw. in seiner Darstellung ausgeführt hat um eine „einmalige Verfehlung“, sondern muss es als erwiesen angenommen werden, dass die tatsächliche Personalsituation eine andere, eine höhere, war als der Bw. der Behörde gegenüber zugegeben hat.

Ziel einer abgabenbehördlichen Prüfung ist es, jenen Sachverhalt festzustellen, der als erwiesen angenommen werden kann, also jenen Sachverhalt, der die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit in sich birgt. Wenn ein Abgabepflichtiger begründeten Anlass dazu liefert, dass seine Aufzeichnungen mit Fehlern behaftet sind (dies hat der Bw. in Darstellung seiner Erwägungen welche ihn zur Selbstanzeige geleitet hatten selbst schon vermutet) so kann er eine denkmögliche Schätzungsungenauigkeiten nicht erfolgreich gegen die Abgabenbehörde ins Treffen führen. Materiell und formell ordnungsmäßige Bücher tragen die Vermutung in sich, dass diese auch inhaltlich als richtig zu gelten haben, während im umgekehrten Fall eine materiell oder formell fehlerhafte Führung der Bücher einen Anlassfall zur Durchführung einer Schätzung liefert.

Seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird es im vorliegenden Fall als erwiesen angenommen, dass die Personalsituation im Unternehmend es Bw. eine höhere, nämlich die von der Betriebsprüfung festgestellte war, als sie der Bw. den Behörden (Sozialversicherung, Finanzbehörde) gegenüber bekannt gegeben hat.

Der Forderung des Bw. dass es Aufgabe der Finanzbehörde sei exakt festzustellen, welche Personen an welchen Tagen im gesamten Prüfungszeitraum welche Tätigkeiten durchgeführt haben, kann damit nicht entsprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. März 2010