



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch die Bilanz & Co., Steuerberatungsgesellschaft, 1013 Wien, Börsegasse 9/2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden vom 30.07.2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	<b>Umsatzsteuer</b>	
<b>2001</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Abgabe in ATS</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen (einschließlich Anzahlungen) und Eigenverbrauch	11.368.572,54	Umsatzsteuer
Umsätze (20 %)	4.383.757,67	876.751,53
Umsätze (10%)	6.984.814,87	698.481,49
Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 ,14,§ 16 Abs. 2		17.960,25

Umsatzsteuer		1.593.193,27
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	406,69 (20 %)	81,34
- Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 1.948.002,56	
-Vorsteuern aus ig. Erwerb	- 81,34	
<b>Gutschrift in ATS</b>		<b>-354.808,29</b>
<b>Gutschrift in €</b>		<b>- 25.784,99</b>

## Einkommensteuer

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
<b>2001</b>	Einkommen	€ 41.610,07 ATS 572.567	Einkommensteuer	€ 12.821,96
festgesetzte Einkommensteuer				€12.821,96

### Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

## Entscheidungsgründe

Der Bw. führte bis Oktober 2002 einen Betrieb (Hotel-Restaurant) in der Form eines Einzelunternehmens. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Danach wurde der Betrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GmbH) geführt (St.Nr. xy). Das Betriebsgebäude wurde nicht in die GmbH eingebracht (siehe AS 87 des Veranlagungsaktes bzw. Niederschrift v. 09.07.2003 anlässlich einer UVA - Nachschau).

Im Zuge einer **Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 und 2001** (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 28.07.2003 gemäß § 149 Abs. 1 BAO) sowie Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. Juli 2003) wurden folgende Feststellungen getroffen:

### **Tz 12:**

Infolge der formellen und materiellen Mängel seien die Bücher nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO (unter Hinweis auf TZ 14 des o.a. Betriebsprüfungsberichtes).

### **Tz 13:**

Die Besteuerungsgrundlagen mussten daher für die Jahre 2000 und 2001 geschätzt werden (vgl. im Einzelnen auch TZ 21 ff des Betriebsprüfungsberichtes).

### **Tz 14:**

#### **a) Lösungsermittlung:**

*Im Betrieb befindet sich keine Registrierkasse. Die Küchenlösung werde mittels Bon ermittelt. Diese Bons seien für den gesamten Prüfungszeitraum ungeordnet liegen geblieben und zwar in einer großen Schachtel. Ein Nachvollziehen der Richtigkeit der Erfassung sei daher kaum möglich. Die Küchenbons seien nicht nummerierte Bierzettel, auf denen die Art der Speisen ohne Preis ersichtlich sei.*

*Die Getränkelösung werde mittels Stockverrechnung ermittelt. Die Tageslösung werde täglich nach Küche und Kellner getrennt ins Kassenbuch eingetragen. Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.01.1987, 92/14/0089, genüge eine Stockverrechnung keiner Weise den im § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO normierten Anforderungen, weil der Anknüpfungspunkt für die Stockverrechnung die innerbetrieblichen Warenlieferungen und nicht die erzielten Einnahmen seien. Täglich seien mehrere Kellner zum Inkasso berechtigt gewesen, die Getränke seien auf Stand übergeben worden. Endabrechnungen mit den Kellnern seien keine vorgelegt worden. Eine Abstimmung des Kasseniststandes mit dem Kassensollstand sei nicht erfolgt. Die Zigarettenlösung werde monatlich kalkulatorisch ermittelt. Die Zimmerlösung werde entgegen den Bestimmungen des § 131 BAO nur in*

*Abständen von einer Woche bis vierzehn Tagen in einer Gesamtsumme ins Kassenbuch eingetragen.*

**b) Inventuraufzeichnungen:**

*Die Inventuren seien infolge von Sammelbezeichnungen und pauschalen Wertansätzen als ungenau zu bezeichnen.*

**Tz. 16: Umsatzsteuer**

Für das Jahr 2000 wurde ein Sicherheitszuschlag unter Berücksichtigung der in Tz. 14 angeführten Mängel pauschal mit 1 % des erklärten Umsatzes festgesetzt. Davon seien 50 % dem Normalsteuersatz und 50 % dem ermäßigten Steuersatz unterzogen worden.

**Gesamtbetrag der Entgelte**

Laut Veranlagung	Jahr 2000	Jahr 2001
	ATS	ATS
	9.876.642,24	11.061.081,58
+ Sicherheitszuschlag	100.000,00	-----
Zuschätzung Küchenerlöse		350.000,00
Summe laut Betriebsprüfung	9.976.642,24	11.411.081,58

**Mit Schriftsatz vom 19.09.2003** wurde **Berufung** im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben: Es werde der Berufungsantrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

**Begründung**

*Die angefochtenen Veranlagungsbescheide würden keine Begründung enthalten. In der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen.*

**Zu Tz 15 des BP-Berichtes:**

*Die dort getroffenen Feststellungen seien zum einen falsch, zum anderen sei nicht ersichtlich, worin – selbst wenn diese Feststellungen richtig wären – hier ein Mangel in den zu führenden Grundaufzeichnungen liegen sollte:*

*Die Feststellungen seien insofern falsch, als dass die Speisebons keineswegs ungeordnet aufbewahrt worden seien. Vielmehr seien die Bons nach Datum zusammengeheftet aufbewahrt, sodass ein Nachprüfen der einzelnen Tageslosungen leicht möglich gewesen sei. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien vom Prüfer auch Stichproben gemacht worden, welche alle zu einem exakt dem Eintrag im Kassabuch entsprechenden Ergebnis geführt hätten. Eine Bestimmung, wonach Speisebons die Angabe des Preises oder eine durchgehende Nummerierung enthalten müssten, könne weder dem Gesetz (§ 126 folgende BAO) noch dem dazu ergangenen Durchführungserlass (AÖF 1990/169) entnommen werden. Schließlich bleibe als Vorwurf, dass sich im Betrieb keine Registrierkasse befindet. Diese Feststellung sei zwar richtig, auch bleibe aber offen, wo in diesem Umstand ein Mangel der Grundaufzeichnungen liegen solle.*

#### Zur Stockverrechnung:

*Den Inhalt des Begriffes der offenbar vorgeworfenen "Stockverrechnung" sei nicht nachvollziehbar: Selbst umfangreiche Recherchen in Rechtsdatenbanken würden schließlich zum zitierten Erkenntnis des VwGH führen, aus welchem allerdings hervorgehe, dass sich der Gerichtshof über den Inhalt des Begriffes offenbar selbst nicht zweifelsfrei im Klaren sei.*

*Der aus dem zitierten Erkenntnis ersichtliche Sachverhalt sei jedenfalls mit der in seinem Betrieb gewählten Vorgangsweise in keiner Weise vergleichbar, da es dort offenbar um eine saisonbezogene Bestandsverrechnung gehe. Die Tageslosungen seien aber im Gegensatz dazu in seinem Betrieb täglich mit den Kellnern verrechnet worden, sodass die Aussagen des zitierten Erkenntnisses sicher nicht übertragbar seien und demzufolge die ihm vorgeworfene "Stockverrechnung" im Sinne des VwGH gar nicht vorläge. Selbstverständlich erfolge – entgegen den Ausführungen unter Tz. 15 täglich eine Abstimmung des Kassen-Sollstandes mit dem Kassen-Iststand.*

*Besonders unverständlich sei der Vorwurf, dass "die Zimmerlosungen entgegen den Bestimmungen des § 131 BAO nur in Abständen von etwa einer Woche bis 14 Tagen in einer Gesamtsumme ins Kassabuch eingetragen werden".*

*Selbstverständlich seien die entsprechenden Einnahmen aus dem Hotelbetrieb täglich in geeigneten Grundaufzeichnungen festgehalten. Nur der gesammelte Eintrag in das Kassabuch sei etwa wöchentlich erfolgt. Diese Vorgangsweise genüge jedenfalls der Bestimmung § 131 Abs. 1 Z 2 BAO, wonach rein die Verbuchung von Belegen innerhalb eines Monates und 15 Tagen rechtzeitig sei. Wie in Punkt 4.1 Abs. 2 AÖF 1990/169 klargestellt werde, sei die Führung eines Kassabuches grundsätzlich nicht notwendig. Nach Punkt 3.1.2 AÖF 1990/169 sei auch die gruppenweise Zusammenfassung von Betriebseinnahmen zulässig. Der oben zitierte Vorwurf könne daher jedenfalls keinen Mangel in den Aufzeichnungen oder in der*

Buchführung begründen. Schließlich würde unter Tz. 15 festgehalten, dass "die Inventuren infolge von Sammelaufzeichnungen und pauschalen Wertansätzen als ungenau zu bezeichnen seien". Diese "Feststellung" könne wohl mit einiger Berechtigung ihrerseits als pauschal und ungenau bezeichnet werden: Es handle sich hier um einen völlig unsubstantiierten und unnachvollziehbaren Vorwurf. Insgesamt ergebe sich, dass alle unter Tz. 15 des zur Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogenen Betriebsprüfungsberichte angeführten so genannten "Mängel" durchaus im Einklang sowohl mit den gesetzlichen Bestimmungen der § 126 folgende BAO, als auch im Einklang im Erlass festgehaltenen Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen stehen. Ein formeller Mangel der Buchführung, welcher zu einer Schätzung nach § 184 BO berechtigen würde, ließe sich aus den unter Tz. 15 gemachten Feststellungen jedenfalls nicht ableiten.

Unter Tz. 16 werde aber in völlig unzulässiger Weise ein Sicherheitszuschlag für das Jahr 2000 gerade und ausschließlich mit den "Mängeln" der Tz. 15 begründet. Weiters werde unter TZ 16 eine Zuschätzung der Küchenerlöse für das Jahr 2001 wiederum mit den Mängeln der Tz. 15 begründet. Tatsächlich sei der Küchenrohaufschlag im Jahre 2001 aufgrund der konzeptionellen Neuausrichtung des Betriebes (Trend zu höherwertigen Speisen und zum Teil Einsatz von biologischen Produkten) nach der Übernahme durch ihn bereits im Jahre 2000 abgesunken. Vollwirksam seien die Änderungen in der Kostenstruktur aber erst im Jahre 2001 geworden, als eine neue Küchenbrigade mit der Umsetzung beauftragt worden sei. Allerdings habe sich letztlich gezeigt, dass die angestrebten Zielsetzungen im Hinblick auf eine erhöhte Qualität in der im Jahre 2001 verwirklichten Konsequenz betriebswirtschaftlich nicht zu halten gewesen sei. Das vom Prüfer vorgeworfene Absinken des Küchenrohaufschlages auf 187 % sei tatsächlich durch den Verderb höherwertiger Produkte bedingt, da das veränderte Speiseangebot von den Gästen keineswegs nur mit Begeisterung aufgenommen worden sei. Verstärkt sei dieser Effekt durch eine offenbar auch übertriebene Haltung des Küchenchefs im Hinblick auf die Frische der von ihm verwendeten Produkte gewesen, die durch vorzeitiges wegwerfen noch verwendbarer Produkte den Wareneinsatz noch erhöht hätte. Aus diesen Gründen sei im Jahre 2002 eine abermalige Korrektur der Küchenlinie zu Gunsten des eher traditionellen Speisenangebotes vorgenommen worden. Zugleich sei eine Trennung vom bisherigen Küchenchef erfolgt. Diese Maßnahmen hätten im Jahre 2002 zu einem Ansteigen des Küchenrohaufschlages auf 210 % geführt. Für das Jahr 2001 sei jedenfalls zu betonen, dass selbst unter der Berücksichtigung der Annahme allfälliger strafrechtlicher relevanter Manipulationen durch Mitarbeiter im Küchenbereich (bei denen zudem noch die steuerliche Hinzurechnung in seinem Betrieb zu hinterfragen wäre) der Küchenrohaufschlag von 210 % (wie im Jahre 2002 nach Greifen der Rationalisierungsmaßnahmen) keinesfalls zu erreichen gewesen wäre. Selbst bei Annahme einer Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO wäre zudem

*aus den oa. Gründen (Neuübernahme und Neuausrichtung des Betriebes) der innerbetriebliche Vergleich keine geeignete Methode gewesen. Aus den oa. Gründen seien die angefochtenen Bescheide daher sowohl inhaltlich unrichtig und daher materiell rechtswidrig, als auch – insbesondere im Hinblick auf die Berechtigung zu schätzen – formell wegen fehlender schlüssiger Begründung rechtswidrig. Es würde daher der Antrag wiederholt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Unter einem werde der Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 und § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO gestellt und zwar auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat. Mit Schriftsatz v. 24.09.2004 wurde ein Aussetzungsantrag gemäß § 212 a BAO gestellt.*

In der Folge wurde die **Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 08.09.2004** mit Hinweis auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 11.05.2004 erlassen, in der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde:

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde der **Vorlageantrag vom 27.09.2004 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gestellt. Dabei wurde auf die Berufungsschrift verwiesen.

In der Folge langte die Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung v. 07.10.2008 ein. Darin wurden anhand eines internen Betriebsvergleiches die Rohaufschläge der Folgejahre bekanntgegeben. Das Absinken des Rohaufschlages sei kein einmaliges Ereignis gewesen, sondern hänge mit der Betriebsübernahme durch den Sohn zusammen (und dessen verändertem Speisenanbot).

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde der Abgabenbehörde I. Instanz (im speziellen der Betriebsprüfung) zwecks allfälliger Stellungnahme weitergeleitet (Email v. 7.10.2008).

**Mit Schriftsatz v. 10.10.2008** wurde von der steuerlichen Vertretung die Berufung auf die **Sachbescheide** (Umsatz -und Einkommensteuer) betreffend das Jahr **2001** eingeschränkt. Gleichzeitig wurden unter einem die Anträge auf Durchführung einer *mündlichen Verhandlung* sowie auf *gesamten Berufungssenat* sowie die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2000 und 2001 und Umsatz- u. Einkommensteuer 2000 zurückgenommen.

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

Im Berufungsverfahren war nach der Einschränkung des Berufungsbegehrens v. 10.10.2008 ausschließlich nur mehr über die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das

Jahr 2001 abzusprechen. Hinsichtlich des Jahres 2000 erfolgte eine bescheidmäßige Gegenstandsloserklärung v. 21.10.2008 (Wiederaufnahme – und Sachbescheide).

### **Schätzungsberichtigung**

Die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde I. Instanz war im Hinblick auf die vorliegenden formellen und materiellen Mängel (Mängel im Bereich Losungsermittlung , Verletzung des Grundsatzes der zeitgerecht zu erfolgenden Eintragungen, unnummerierte Bierzettel als „Küchenbons“) zuletzt unstrittig (wie die steuerliche Vertretung auch im weiteren Verfahren einräumte) gegeben.

### **Schätzungsmethode:**

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei.

*Als Schätzungsmethoden werden in der Literatur (zB. Stoll, BAO, 1931 ff; Doralt, EStG, § 4 TZ 20) vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.*

Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (siehe VwGH-Erkenntnis v. 18. 02.1999, 96/15/0050).

Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Es ist dabei davon auszugehen, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH v. 25.02.2004, 2003/13/017, VwGH v. 21.10.2004, 2000/13/0043).

Im Rahmen dieses Berufungsverfahrens wurde für das Jahr 2001 ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 1,5 % (auf Basis der erklärten Umsätze 2001) angesetzt, der die bisherige Küchenerlöszuschätzung 2001 ersetzen sollte.

Man folgte damit im Kern dem Jahr 2000, in dem ein Sicherheitszuschlag von nur 1 % verhängt worden ist (in diesem Jahr wurden auch keine zusätzlichen Küchenerlöse zugeschätzt).

### **Schätzungshöhe:**

Ritz, BAO<sup>3</sup>, TZ 3 zu § 184 führt in diesem Zusammenhang aus:

"Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/16/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; 9.03.2002, 98/14/0026, 27.08.2002, 96/14/0111)."

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 1, 5 % (auf Basis der erklärten Umsätze) entsprach nach Meinung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates angesichts der für das Jahr 2001 vorliegenden Mängel einem angemessenen Schätzungsansatz.

#### Berechnung

<b>Umsatzsteuer</b>		
<b>2001</b>		<b>ATS</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen (einschließlich Anzahlungen) und Eigenverbrauch	11.368.572,54	Umsatzsteuer
Umsätze(20 %)	4.383.757,67	876.751,53
Umsätze (10%)	6.984.814,87	698.481,49
Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 ,14,§ 16 Abs. 2		17.960,25
Umsatzsteuer		1.593.193,27
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	406,69 (20 %)	81,34
- Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 1.948.002,56	
-Vorsteuern aus ig. Erwerb	- 81,34	

<b>Gutschrift in ATS</b>		<b>-354.808,29</b>
<b>Gutschrift in €</b>		<b>- 25.784,99</b>
<b>bisher</b>		<b>-27.593,44</b>
<b>Nachforderung</b>		<b>1.808,45</b>
<b>Einkommensteuer</b>		
<b>2001</b>		<b>ATS</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		416.943
Zuzüglich Sicherheitszuschlag		165.900
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		582.843
-Sonderausgaben		- 9.276
		-1.000
Einkommen		572.567
Einkommensteuer		
50.000		0
50.000	21 %	10.500
200.000	31%	62.000
272.600	41%	111.766
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		184.266
Allg. Steuerabsetzbetrag		-3.632
Unterhaltsabsetzbetrag		-4.200
Steuer nach Abzug der		176.434

Absetzbeträge		
Festgesetzte Einkommensteuer in <b>ATS</b>		176.434
Festgesetzte Einkommensteuer in €		12.821,96
Bisher Einkommensteuer in €		7.878,83
Nachforderung in €		4.943,13

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Linz, am 21. Oktober 2008