



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/1909-W/02,  
miterledigt RV/1908-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerald Schott, Steuerberater, 3430 Tulln, Obere Gwendtgasse 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1995 bis 30.6.1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw betreibt ein Chinarestaurant.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

TZ 17 Beschlagnahmtes Kontrollmaterial der Prüfungsabteilung für Strafschen Wien (PAST):

Die Bw ist Kunde der OB AG. Im Rahmen einer gerichtlich angeordneten Hausdurchsuchung bei diesem Lieferanten konnten Datenbestände und Unterlagen beschlagahmt werden, die beweisen, dass die Bw nicht nur offiziell Leistungen erhalten hat, sondern auch über Scheinkunden (Dummy) oder Hausverkauf Ware bezogen hat.

Anhand der nachstehend angeführten Beweisaufnahme und Auswertung konnte seitens der PAST und der Systemprüfung Wien – Körperschaften festgestellt werden, dass folgende Vorgangsweise eingeschlagen wurde:

Der Kunde der OB AG deponierte seine (offizielle) Bestellung in der telefonischen Bestellannahme, worauf diese sofort in die EDV zur (offiziellen) Kundennummer eingegeben wurde. Weiters orderte der Kunde die inoffiziellen Warenmengen, die von den Mitarbeitern der

Bestellannahme ebenfalls in die EDV – allerdings zu einer fingierten Kundennummer oder einer Hausverkaufnummer – eingegeben wurden. Nach Bestellschluss wurden automatisch die Ladelisten und Kundenfahrtslisten erstellt und die LKW beladen. Am nächsten Morgen konnte der Fahrer auf Grund jahrelanger Erfahrung oder auch infolge der meist aufsteigenden Lieferschein/Rechnungsnummern die Ware ausliefern.

Folgende Unterlagen wurden beschlagnahmt und im Gerichtsauftrag von der PAST ausgewertet:

a) Sicherungsbänder der Buchhaltung:

Das Datenmaterial wurde von den Experten der Systemprüfergruppe der Großbetriebsprüfung Wien – Körperschaften gesichtet. Der Inhalt einiger Dateien, insbesondere der in der Bibliothek BUGDATOBW abgelegten Datei FAEPD wurde bis auf die Ebene der Datenfelder analysiert. Diese Datei ist die Fakturenstatistik-Datei. In dieser Datei sind alle Datenzeilen enthalten, die im Sicherungszeitraum jemals auf eine Faktura gedruckt worden sind. Sie enthält alle Verkäufe an Endabnehmer und Verleger, Gutschriften, Gratiswaren, Pfandrückgaben, Stornobuchungen etc. Die Datenzeilen verstehen sich pro Artikelnummer und Faktura. Das bedeutet, dass pro Faktura mehrere Datenzeilen im Bestand geführt werden. In dieser Datei konnte ein Datenfeld FEBELV entdeckt werden, dessen Inhalt weder auf Lieferschein/Rechnungen noch auf Buchhaltungskonten ausgedruckt wird. In diesem Datenfeld steht die Kundennummer des Verlegers. Als Verleger wird ein Unternehmen bezeichnet, welches von der OB AG Waren bezieht und diese im eigenen Namen oder im Namen der OB AG weiterverkauft bzw. liefert. Grundsätzlich erfolgen Verlegerumsätze unbar. Das heißt, dass in den Datenzeilen einer Faktura für einen Verlegerumsatz die Artikelnummer 9.999.990 (= „Inkasso“) nicht aufscheint. Außerdem haben Verleger in ihrem Kundenstamm kein Kennzeichen, welches den Ausdruck der Verkaufspreise auf der Faktura als Bruttopreis ansteuert.

Durch dieses als „Verleger“ bezeichnete Feld kann der Zusammenhang eines Scheinkunden zur Bw eindeutig hergestellt werden. Die im Zuge der BP vorgehaltenen und vorgelegten Listen sind aus dem Datenbestand der Fakturadatei der OB AG entnommene Datensätze, die folgende Kriterien aufweisen:

Die Kundennummer der Bw scheint als Verleger auf, Bruttopreise sind ausgewiesen und sie sind nicht zum Ziel sondern als Barrechnungen ausgefertigt.

b) Hefte:

Im TelSel – dem Telefonverkauf – konnten Hilfsaufzeichnungen der Telefonverkäuferinnen sichergestellt werden, die den Zusammenhang der Bw mit dem Scheinkunden untermauern (Name des Betriebes, offizielle Kundennummer, Dummynummer und eventuell Anweisungen für die Lieferung).

Die PAST führte Zeugeneinvernahmen mit in verschiedenen Bereichen der OB AG tätigen Mitarbeitern durch. Mit Hilfe dieser (im BP-Verfahren in Kopie vorgelegten) Niederschriften konnte das von der PAST und der Systemprüfung Wien-Körperschaften aufgezeigte Schema der für Schwarzeinkauf von der Anlage der Dummynummer über die Bestellung, die Auslieferung bis hin zur Verbuchung bestätigt werden.

Die von der Bw über Dummies (Scheinkunden) gekaufte Ware ist einerseits nicht im Aufwand des Unternehmens enthalten und andererseits fehlen die entsprechenden Verkaufserlöse.

TZ 18 Feststellungen der BP:

Allgemein:

Die Bw betreibt seit Februar 1992 ein Chinarestaurant mit dem Namen „Restaurant WF“. Das Lokal ist täglich von 10.30 bis 15.00 Uhr und abends von 17.00 bis 24.00 Uhr geöffnet. An Wochenenden sowie an Feiertagen ist das Lokal durchgehend geöffnet.

Bei Prüfungsanmeldung teilte die steuerliche Vertretung mit, dass der Gesellschafter und seine Gattin, die Gesellschafter Geschäftsführerin ist, auf ein Monat nach China reisen. Um sich von dem Lokal ein Bild machen zu können, wurde das Lokal von der BP besichtigt.

Bei dieser „inoffiziellen“ Besichtigung wurden im ca. 100 m<sup>2</sup> großen Lokal 60 Sitzplätze gezählt. Die Prüfer ermittelten um 13.30 Uhr eine Auslastung von 68 %, das sind 41 besetzte Plätze. Als das Lokal um 14.45 Uhr verlassen wurde, wurde eine Auslastung von 32 % festgestellt, das sind 19 besetzte Plätze. Weiters wurde von den Prüfern eine Gästefluktuation von 41 % festgestellt.

Das Lokal präsentiert sich als gehobenes China-Restaurant in der Preisklasse pro Gericht bis zu S 200,00 und hat lt. Steuerberater einen hervorragenden Ruf für chinesische Nudelspezialitäten.

Wie für ein chinesisches Lokal üblich wird zu fast jedem Gericht Reis serviert.

Die Bonierung der aufgenommenen Bestellungen erfolgt über eine EDV-Anlage. Bei der o.a. Betriebsbesichtigung wurde von den Prüfern festgestellt, dass vom Servierpersonal jede Bestellung in die EDV-Anlage eingegeben wurde.

Das Inkasso wurde ausschließlich vom Gesellschafter Herrn SLC durchgeführt. Auf dem vorgelegten Rechnungsbeleg waren ausschließlich die Tischnummer und die Bezeichnung sowie die Bruttopreise der konsumierten Speisen und Getränke ausgewiesen.

Niederschrift mit der Gesellschafter-Geschäftsführerin SY:

Im Beisein des steuerlichen Vertreters und ihres Gatten, der zu 26 % beteiligt ist und das Inkasso hat und auch bei der Aussage und Abfassung der Niederschrift sprachlich behilflich war, gab die Gesellschafter-Geschäftsführerin an, die Bw beschäftige zwei Geschäftsführer,

zwei Service- und fünf Küchenkräfte sowie Aushilfspersonal bei Bedarf. Der Prokurist TZ sei lediglich Konzessionsgeber.

Zu den im Betrieb geführten Grundaufzeichnungen gab sie an, die Belege werden gesammelt und im Computer boniert. Kopien werden nicht ausgedruckt, aber gespeichert. Das EDV-Programm ist ein RM-Betriebssystem für Restaurants. Bei Preisänderungen muss sich die Bw an die Erzeugerfirma wenden.

Der Steuerberater bekommt die vom Computer ausgedruckten Monatsabrechnungen und die Belege.

Grundaufzeichnungen:

a) Kassabuch:

Die in der Regel im Handel erhältlichen Vordrucke für Kassabücher wurden im Prüfungszeitraum nicht verwendet. In der Buchhaltung sind lediglich monatliche Computerausdrucke, erstellt von der steuerlichen Vertretung, da auf diesen Ausdrucken das jeweilige Konto und Gegenkonto angesprochen werden.

Das „Kassabuch“ für September 1996, das hier beispielhaft für die Nichtordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen angeführt wird, beginnt mit dem Datum 1.1.1996. In der Folge werden die täglichen Tageslosungen und die einzelnen täglichen Ausgaben bis 16.1.1996 aufgezeichnet, endet mit dem Tagessaldo von S 350.685,00. Das folgende Blatt beginnt mit dem Datum 16.9.1996 und dem o.a. Tagessaldo, gefolgt von täglichen Tageslösungseintragungen und einzelnen aufgezeichneten täglichen Ausgaben.

Der Monat September 1996 endet mit einem Tagessaldo von S 320.313,34. Das bedeutet, dass am 30.9.1996 S 320.313,34 in der Kassa waren, die der Geschäftsführer bei sich getragen hat, da es im Lokal keine Handkassa gab bzw. gibt. Am 2.1.1996 ist eine Einnahme „R-Platz“ i.H.v. S 326.448,01 aufgezeichnet. Es erscheint unglaublich, dass bei einem derartig hohen Kassastand keine einzige Einzahlung auf das Bankkonto durchgeführt wird.

Ähnlich auch die Vorgangsweise im August 1997. Die Monatslösung für 8/1997 – Einnahmen aus dem Verkaufsstand am R-Platz – betrug S 966.505,00. Im „Kassabuch“ ist als Einnahme vom R-Platz am 1.9.1997 ein Betrag von S 942.794,00 ausgewiesen. Am 15.9.1997 beträgt der Kassensaldo S 1.102.083,19. Dem steht lediglich eine Einzahlung vom 27.8.1997 auf das Firmenkonto i.H.v. S 100.000,00 gegenüber.

b) Bons, Belege, etc.:

Für die Einnahmen aus dem Verkaufsstand am R-Platz in den Jahren 1996 und 1997 befinden sich in der Buchhaltung keine Grundaufzeichnungen wie Strichliste, Bons, etc.

Aus der Lebenserfahrung wisst die BP, dass an allen Verkaufsständen Speisen nur ausgefolgt werden, wenn die gewünschte Speise vorher bezahlt wird und dies mittels Bon bei

Ausfolgung belegt wird. Diese Bons werden von den einzelnen Arbeitskräften gesammelt. Solche Bons befinden sich nicht in der Buchhaltung.

Eine Eingangsrechnung vom 3.9.1997 der Fa. RP mit der Beschreibung - Vereinbarungsgemäß verrechnen wir Ihnen für Standmiete/Gastro bei der Veranstaltung „Wo“ vom 12. – 14.9.1997 in Wi den Betrag von S 15.000,00 – machte die BP darauf aufmerksam, dass die Bw dort einen Verkaufsstand betrieb. In der Buchhaltung sind dieser Veranstaltung keine Losungen zuzuordnen.

c) Erfassung der Geschäftsfälle mittels EDV:

Alle Daten sind ab 8/1996 vorhanden. Die Daten davor sind nicht mehr vorhanden, da das Computersystem umgestellt wurde. Die vorhandenen Daten sind auf der Festplatte gespeichert, aber nicht gesichert!

Jede Bestellung wird in den Computer eingegeben. Beim Inkasso wird dem Gast ein Bon vorgelegt, auf dem die Tischnummer, die Speisen und Getränke gesondert mit dem Bruttopreis ausgewiesen sind, sowie die Gesamtsumme. Ein Bon für die Buchhaltung wird nicht ausgedruckt. Am Monatsende wird die Monatslösung, die die Losungen der einzelnen Sparten pro Tag ausweist, ausgedruckt.

Die BP versuchte mehrmals auch unter Anleitung des Geschäftsführers und des steuerlichen Vertreters sich von der ordnungsmäßigen Datenverarbeitung zu überzeugen. Da das EDV-System zwar aus einer bei uns gängigen Tatstatur besteht, die Schriftzeichen am Bildschirm chinesisch sind und die ausgedruckten Bons und Monatsabrechnungen arabische Schriftzeichen ausweisen, konnte sich die BP von der Ordnungsmäßigkeit der Datenerfassung nicht überzeugen.

Weiters wurde festgestellt, dass ein Bon vier verschiedenen Erscheinungsbilder hat:

1.) als Rechnung

Bezeichnung, Adresse und Telefonnummer des Lokals

Tischnummer

Datum

Speisen und Getränke mit Bruttopreis

Summe

Nettobeträge, sowie 10% und 20% Steuer

2.) als Bonierung für Getränke:

Tischnummer in deutscher Sprache

Bar, Scheck oder Kreditkarte in deutscher Sprache

Getränkebezeichnung, Menge und Artikelnummer in deutscher Sprache  
eine Buchstabenkombination

3.) als Bonierung für Speisen:

Tischnummer in deutscher Sprache  
Menge und Artikelnummer in arabischen Ziffern  
unidentifizierbare chinesische Schriftzeichen  
in Klammer geschrieben Kü.  
eine Buchstabenkombination mit k

4.) als Rechnung

Tischnummer  
Speisen und Getränke mit Bruttopreis  
Summe

Die steuerliche Vertretung wurde darauf hingewiesen, dass das EDV-System weder den Grundzügen ordnungsmäßiger Datenverarbeitung gem. § 189 Abs. 3 HGB noch den Fachgutachten Nr. 58 und Nr. 62 des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Wirtschaftskammer entspricht.

Die Systemprüfung wurde eingeschaltet. Diese stellte fest, dass die Bw ein Kassensystem mit chinesischen Schriftzeichen zur Bonierung, Tischverwaltung und Abrechnung verwendet. Nach Ansicht der BP ist das das Programm entweder mittels Clipper oder einer ähnlichen DBF-Dateien verwenden Programmiersprache erstellt worden.

Die in den DBF-Dateien gespeicherten Tageslösungen konnten am Schirm sichtbar gemacht werden und ein von der Prüferin ausgewählter Monat wurde mit den vorgelegten Unterlagen verglichen. Differenzen traten dabei nicht auf.

Es wurde festgestellt, dass die Daten in jede Richtung abänderbar sind. DBF-Dateien sind beispielsweise auch mit dem Programm Excel zu ändern.

Eine Kontaktaufnahme mit dem Hersteller des Programms war nicht erfolgreich, da die Firma nicht mehr existent ist.

d) Ermittlung der Erlöse:

Bis 12/1997 wurden die Erlöse von der steuerlichen Vertretung aus den ihm von der Bw zur Verfügung gestellten Monatslösungen mit den spartenweise getrennten Tageslösungen und zweitens aus den Scheckkarten- und Kreditkartenerlösen ermittelt. Welche Aufzeichnungen oder welcher Aufteilungsschlüssel für die im Nachhinein durchgeführte Aufteilung in 10% und 20%-igen Erlöse aus den Scheckkarten- und Kreditkartenerlösen zu Grunde lag, konnte der BP nicht vorgelegt respektive erklärt werden.

e) Inventuren:

Die Inventuren entsprechen nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur. Zu diesen Grundsätzen zählen insbesondere die Vollständigkeit, Richtigkeit und Genauigkeit. Die Inventur für das Jahr 1995 weist z.B. kein Geflügel auf, obwohl der letzte Einkauf von 2,55

Geflügel am 30.12.1995 stattfand. Oder am 29.12.1995 wurden sechs Liter Eis eingekauft. In die Inventur für 1995 wurde das Eis nicht aufgenommen.

f) Verbuchung:

Zwar sind täglich Spartengetrennte Losungsaufzeichnungen vorhanden, die steuerliche Vertretung hat jedoch die Gastroerlöse auf den Konten „Erlöse 10%“ und „Erlöse 20%“ monatlich verbucht.

Den Grund für diese Vorgangsweise konnte die BP nicht ermitteln. Tatsache ist jedoch, dass durch eine bewusste Verbuchung aller 20%-igen Spartenerlöse auf einem Konto trotz Vorliegen von getrennten Grunddatenbeständen eine Vollständigkeitsüberprüfung sowie eine herkömmliche Aufschlagsrechnung als Verprobungsmethode gänzlich ineffizient gemacht wird.

g) Verprobung:

Die BP führte eine Verprobung der Küchenerlöse an Hand des Reiseinkaufs durch. Auf Grund der abgegebenen Reismenge pro Portion wurde ein Verbrauch von 7 dag Jasminreis für eine Portion angenommen. Diese 7 dag wurden von der steuerlichen Vertretung als zu gering angesehen und es wurde ein „Probereiskochen“ durchgeführt. Obwohl der Geschäftsführer wusste, dass die BP mit dem Steuerberater und einem der beiden Geschäftsführer ein Probekochen durchführen will, der Termin ca. 2 Wochen zuvor bekannt gegeben wurde, gab es in der Küche weder einen Messbecher noch eine Waage. Die Menge Reis für eine Portion fertig gekochten Reis wurde von der BP mit nach Hause genommen, abgewogen und festgestellt, dass es etwas weniger als 10 dag Reis sind.

Anzumerken ist noch, dass der Reis vom Geschäftsführer nicht so gekocht worden ist, als wenn der Reis für die Gäste gekocht worden wäre, da der Reis nicht so ausgedämpft worden ist. Wäre dies vom Geschäftsführer gemacht worden, hätten die ca. 10 dag Reis für eineinhalb Portionen gereicht. Dies wurde auch vom Geschäftsführer bestätigt.

Aus dem jährlichen Reiseinkauf wurden die abgegebenen Portionen ermittelt. Schwund wurde nicht berücksichtigt, da, wie oben bereits angeführt, die Inventuren nicht ordnungsgemäß sind. Auch wurde bei den Betriebsbesichtigungen festgestellt, dass gekochter Reis am nächsten Tag weiter verwendet wird.

In der Kalkulation wurde auch berücksichtigt, dass das Lokal bekannt für seine Nudelspezialitäten ist und dies auch bewirbt.

Schätzungsverpflichtung:

Aus den o.a. Punkten hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen, da die Bw Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt hat, die sachlich unrichtig sind und solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung berechtigen Mängel größeren Umfangs, größerer Art und Systemmängel auch zu einer tief greifenden Schätzung, somit zur Schätzung größeren Umfangs. Insbesondere scheint es geboten, bei Beurteilung der „Wesentlichkeit“ eines formalen Mangels auch eine Ursache und die durch bewusste Fehlerhaftigkeit beabsichtigte Wirkung und angestrebte in Kauf genommene Tragweite in die Erwägungen mit ein zu ziehen. Bei Beurteilung der Wesentlichkeit eines Mangels, Erheblichkeit und Bedeutsamkeit von Mängeln kann auch die Frage, ob der Mangel auf ein erklärbare Versehen zurück zu führen ist oder ob er Ausdruck eines geplanten, bewussten, zielgerichteten Verhaltens ist, nicht außer Acht gelassen werden.

Umsatzsteuer:

TZ 19 Umsatzzuschätzung lt. BP:

Auf Grund des in TZ 17 und 18 dargestellten Sachverhalts erfolgt die Ermittlung der Umsätze durch die BP gem. § 184 Abs. 3 BAO durch Zuschätzung zu den Umsätzen.

a) Umsatzerhöhung auf Grund des beschlagnahmten Kontrollmaterials der PAST:

Für den Zeitraum 10-12/1995, 1996 und 1997 wurden Schwarzeinkäufe bei den Sparten Bier und alkoholfreie Getränke, in der Folge kurz SEK bezeichnet, der Bw festgestellt. Ausgehend von den Schwarzeinkäufen wurden mittels eines Rohaufschlagsprozentsatzes, welcher aus dem Journal stammt, die Umsatzerhöhungen für Bier und alkoholfreie Getränke ermittelt.

	10-12/1995	1996	1997
SEK Bier	1.729,09	30.940,00	106.314,09
SEK alkoholfrei	1.599,69	21.496,79	80.464,40
SEK gesamt	3.258,40	52.436,79	186.778,49
Aufschlag in %	427%	422%	422%
Nettoerlöse	13.913,37	221.283,25	788.205,23
20% USt	2.782,67	44.256,65	157.641,05
Bruttoerlöse	16.696,04	265.539,90	945.846,27

Vorsteuerabzug:

Der ständigen Rechtsprechung des VwGH folgend ist rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug unter anderem, dass der Unternehmer, der an den Vorsteuerabzug beanspruchenden Unternehmer liefert, diesem eine Rechnung i.S.d. § 11 UStG ausstellt. Auf Antrag der Bw ist es möglich, dass abzugsfähige Vorsteuern auch im Schätzungswege ermittelt werden können, wenn es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden. Da es im gegenständlichen Fall als erwiesen erscheint, dass die Rechnungsausstellung durch das liefernde Unternehmen an die Bw auf Wunsch des Empfängers unterblieb, kann kein Vorsteuerabzug gewährt werden.

b) Umsatzerhöhung, ermittelt aus dem Reiseinkauf:

Die BP ermittelte den Reiseinkauf sowie aus den gezählten Nudelgerichten – oft wurden

Nudelgerichte am Tisch gekocht – bei der „inoffiziellen Betriebsbesichtigung“, dass ca. 70 % Reisgerichte und ca. 30 % Nudelgerichte serviert werden.

Aus dem Reiseinkauf wurden die Portionen ermittelt, pro Portion wurden 10 dag berechnet.

	Reiseinkauf in kg	Portionen
1995	3.325,00	33.250,00
1996	5.225,00	52.250,00
1997	5.425,00	54.250,00

Unter der Annahme, dass 70 % der abgegebenen Gerichte mit Reis serviert werden und 30 % Nudelgerichte sind, wurde auf die gesamte jährliche Küchen-Portionsabgabe hochgerechnet.

Die 10 %igen Erlöse lt. Konto wurden durch die Anzahl der offenen Tage unter Berücksichtigung des Verkaufsstandes am R-Platz dividiert und dies ergab einen täglichen Küchenerlös.

Die von der BP hochgerechneten Portionen pro Tag multipliziert mit S 68,00 ergeben die Erlöse pro Tag lt. BP.

Der Preis von S 68,00 wurde von der BP deshalb angesetzt, da dies in etwa dem täglichen Menüpreis entspricht und die S 68,00 im untersten durchschnittlichen Preisviertel lt. Speisekarte liegen.

	1995	1996	1997
Erlös pro Tag lt. BP	9.452,00	13.872,00	14.484,00
Erlös pro Tag lt. Bw	8.922,00	9.490,59	10.284,62
Differenz netto	530,00	4.381,41	4.199,38
Differenz x offene Tage	530x342	4381x365	4199x365
Umsatzerhöhung netto lt. BP	181.260,00	1.599.065,00	1.532.635,00
10% USt	18.126,00	159.906,50	153.263,50
Umsatzerhöhung brutto lt. BP	199.386,00	1.758.971,50	1.685.898,50

c) Umsatzerhöhung gesamt:

	1995	1996	1997
Umsatzerhöhung Pakt. a	13.913,37	221.283,25	788.205,23
Umsatzerhöhung Pakt. b	181.260,00	1.599.065,00	1.532.635,00
Umsatzerhöhung gesamt	195.173,37	1.820.348,25	2.320.840,23

Körperschaftsteuer:

TZ 23 Schätzung der Betriebsergebnisse:

Die in TZ 17 und 18 angeführten Mängel stellen einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dar und erfordern eine Schätzung der Betriebsergebnisse gem. § 184 BAO.

TZ 24 Wareneinkauf lt. Kontrollmaterial:

Die von der BP ermittelten „schwarzen Wareneinkäufe“ incl. Umsatzsteuer werden in der Mehr-/Wenigerrechnung aufwandswirksam angesetzt.

1995 3.910,08

1996	62.924,11
1997	224.133,71

#### Tz 25 Nachforderungen Umsatzsteuer:

Die Nachforderungen an Umsatzsteuer werden in folgender Höhe gewinnmindern berücksichtigt.

1995	20.908,67
1996	204.178,15
1997	310.563,85

#### TZ 26 Nachforderungen Kapitalertragsteuer:

Die Nachforderungen werden in folgender Höhe gewinnmindernd berücksichtigt:

1995	59.843,00
1996	602.630,00
1997	801.288,00

#### TZ 27 Berechnung der verdeckten Ausschüttung

Die Umsatzerhöhungen brutto stellen abzüglich des nicht verbuchten Wareneinkaufes bei Bier und alkoholfreien Getränken incl. Der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer verdeckte Ausschüttungen dar, die bei Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen sind.

1995	272.015,00
1996	2.564.382,00
1997	3.205.151,00

#### TZ 31 Kapitalertragsteuer:

Die verdeckten Ausschüttungen werden von 1995 bis 1997 der Gesellschafter – Geschäftsführerin SY und dem im Prüfungszeitraum als Gesellschafter-Geschäftsführer tätigen SLC zu gleichen Teilen zugerechnet.

Die verdeckten Ausschüttungen werden 1995 dem Steuersatz von 22%, 1996 dem Mischsatz von 23,5% sowie 1998 dem Steuersatz von 25% unterzogen.

	1995	1996	1997
SY	136.007,50	1.282.191,00	1.602.575,50
SLC	136.007,50	1.282.191,00	1.602.575,50
Bemessungsgrundlage	272.015,00	2.564.382,00	3.205.151,00
Steuersatz	22,00%	23,50%	25,00%
Kapitalertragsteuer	59.843,00	602.630,00	801.288,00
SY	29.921,50	301.314,50	400.643,50
SLC	29.921,50	301.314,50	400.643,50

Die KEST 1.1. bis 30.6.1998 wurde wie folgt errechnet:

Umsatzerhöhung Bier und alkoholfreie Getränke	245.760,14
20% USt	49.152,03
Umsatzerhöhung brutto	294.912,17
Wareneinsatz incl. Getränkesteuer und Biersteuer	58.217,00
USt aus Wareneinsatz	11.643,40

---

WES brutto	69.860,40
Umsatz brutto - WES brutto	225.051,77
Bemessungsgrundlage f. verd. Ausschüttung	225.051,77
KEST	75.017,27
verdeckte Ausschüttung	300.069,04

In der frist und formgerechten Berufung wird eingewendet, im Zuge der im Zeitraum August 1999 bis zum Februar 2000 durchgeföhrten BP seien Umsatz- und Wareneinsatzzurechnungen vorgenommen worden, da seitens der Behörde vermutet werde, dass die Wareneinkäufe bei der OB AG nicht zur Gänze in der Buchhaltung erfasst worden seien und seien auch Zurechnungen auf Grund einer durchgeföhrten „Reiskalkulation“ vorgenommen worden Von der BP seien Excellisten vorgelegt worden, die Daten aus Lieferscheinen von Lieferungen enthalten sollten, die die Bw bezogen haben soll. Lt. Angaben des bzw. der Geschäftsführer seien jedoch nur Lieferungen bezogen worden, die auch in der Buchhaltung erfasst wurden und wurden von der OB AG Waren nur unter einer Kundennummer bezogen. Trotz mehrmaliger Aufforderung hätten von der BP keine stichhaltigen Beweise für „Schwarzinkäufe“ vorgelegt werden können. Das wären etwa unterschriebene Lieferscheine, Aussagen von LKW-Fahrern, in denen namentlich die Klienten genannt worden seien etc. Es sei immer nur behauptet worden, dass der Behörde Unterlagen vorlägen, die den eindeutigen Nachweis von Schwarzlieferungen an die Klientin beinhalten sollten. Die Zurechnungen an Wareneinkäufen und Umsätzen seien lediglich auf Grund von Behauptungen vorgenommen worden.

Weiters seien mangels ordnungsmäßiger Buchführung weitere Umsatzzuschätzungen auf Grund einer Reiskalkulation vorgenommen worden. Dabei sei versucht worden, auf Grund der eingekauften Reismenge auf die Erlöse hoch zu rechnen. Hierzu sei ausgeführt, dass der dabei vorgenommene Ansatz keinen Eigenverbrauch und keine Personalverpflegung berücksichtige, weiters keinen Schwund. Lt. Aussage des Geschäftsführers würden immer wieder große Mengen Reis vernichtet, dass diese am nächsten Tag nicht mehr verkäuflich seien. Auch würden die Dienstnehmer täglich große Mengen Reis essen. Es handle sich hierbei um ein Grundnahrungsmittel. Auch sei der Ansatz von 70% Reisgerichten aus der Luft gegriffen und durch keine festgestellten Tatsachen bewiesen und ermittelbar. Der Anteil der Reisgerichte könne auch 80 bis 90% betragen.

Im laufenden Geschäftsbetrieb würden immer alle Bestellungen der Gäste im Computer boniert. Dies sei auch dadurch nachgewiesen worden, dass im Zuge der Betriebsbesichtigung die Bonierung einer Konsumation der BP, die diese vor Prüfungsbeginn im Lokal getätigkt hätten, vorgenommen worden sei. Diese Tatsache, die im BP-Bericht unerwähnt bleibe, zeige deutlich, dass die Bonierungen vollständig erfolgt seien. Die Buchhaltung sei somit sehr wohl ordnungsgemäß und eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen nicht zulässig.

Auch sei versucht worden, durch eine Prüfung des Bonierungssystems die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage zu stellen. Seitens der Groß-BP Wien-Körperschaften (Systemprüfung) sei festgestellt worden, dass beim Vergleich des Datenmaterials keine Differenzen festgestellt worden seien. Allein die Tatsache, dass der Programmhersteller nicht hätte aufgefunden werden können, stelle die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen noch nicht in Frage. Die Klienten könnten nicht dafür „bestraft“ werden (durch eine Umsatzzuschätzung), weil die Lieferfirma der Software für die laufende und vollständige Umsatzerfassung nicht mehr existiere.

Was die Erfassung der Einnahmen „R-Platz“ betreffe, seien hierbei, da kein Computer vorhanden gewesen sei, die Erlöse mittels täglichen Kassasturz ermittelt und in einer Liste erfasst worden. Diese Liste sei Grundlage für die Erfassung dieser Erlöse in der Buchhaltung gewesen.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass der Kassastand keinen Anlass zum Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen geben könne. Der im BP-Bericht erwähnte hohe Kassastand habe nur kurze Zeit bestanden. Es könne in keiner gesetzlichen Bestimmung eine Verpflichtung zur Einzahlung von Bargeld auf ein Bankkonto gefunden werden.

Eine Zuschätzung zu den Umsätzen sei im Zuge einer Prüfung nach § 99 FinStrG ohne eindeutigen Nachweis nicht denkbar. Dieser Nachweis sei seitens der BP nicht bzw. nicht ausreichend erbracht worden.

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

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei ist auf alle Umstände Bedacht zu nehmen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist 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 (Abs. 3).

Eine Schätzung ist keine Ermessensentscheidung, sondern ein Akt der Tatsachenfeststellung und nicht ein solcher der freien Willensbildung oder Willensentfaltung der Abgabenbehörde.

Da die Wirtschaftsabläufe in der Vergangenheit liegen, die buchmäßig festgehaltenen Vorgänge aber in der Gegenwart zu beurteilen sind, kann niemals mit Gewissheit die Aussage gemacht werden, die Buchhaltung sei vollständig und habe umfassend, lückenlos und richtig

die tatsächlichen Gegebenheiten, Vorgänge, Veränderungen und Verhältnisse erfasst und festgehalten.

Die Berufungsausführungen gehen einerseits in die Richtung, dass Schwarzeinkäufe bei der Fa OB AG nicht erfolgt seien bzw. seitens der BP nicht nachgewiesen werden konnten.

Andererseits werde versucht, die Unrichtigkeit der Kalkulation der BP aufzuzeigen.

Auch wird in der Berufung ausgeführt, dass das Bonierungssystem der Bw ordnungsgemäß sei.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sich die Schätzungsberichtigung dem Grunde nach nicht nur auf Grund der festgestellten Schwarzeinkäufe bei der Fa. OB AG, sondern auch auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel ergibt. Einer dieser Buchführungsmängel sind die fehlenden Aufzeichnungen der Erlöse resultierend aus den Schwarzeinkäufen.

Die von der BP festgestellten Buchführungsmängel wurden mit Ausnahme der Schwarzeinkäufe bei der Fa. OB AG im Einzelnen nicht bestritten. Gegen die Nichtordnungsmäßigkeit des Kassabuches wurden keine Einwendungen erhoben.

Bezüglich der Losungserfassung des Standes am R-Platz wird in der Berufung lediglich ausgeführt, dass die Lösungen durch Kassasturz ermittelt wurden. Dabei wird jedoch übersehen, dass Grundaufzeichnungen auch bei Losungsermittlung durch Kassasturz erforderlich sind. Es muss jedenfalls erkennbar sein, wie viel Wechselgeld sich vor Beginn des Verkaufes in der Kassa befunden hat. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass jeder Käufer immer den genauen Betrag bezahlen kann und Wechselgeld nicht erforderlich sei. Derartige Aufzeichnungen wurden aber nicht vorgelegt.

Einer Veranstaltung in Wi vom 12. – 14.9.1997 sind keine Lösungen zugeordnet, obwohl die Bw dort einen Stand betrieben hat. Die Kosten für den Stand ergeben sich auf Grund einer Eingangsrechnung der Fa RP vom 3.9.1997, in der die Standmiete für diesen Stand verrechnet wird. Erst durch diese Eingangsrechnung erlangte die BP Kenntnis, dass die Bw auf dieser Veranstaltung einen Stand betrieben hat. Gegen diese Feststellungen wurden seitens der Bw keine Einwendungen erhoben.

Aber auch die Ordnungsmäßigkeit der Bonierung und der Losungserfassung konnte nicht festgestellt werden. Beim Ortsaugenschein hat die BP festgestellt, dass zwar eine bei uns gängige Tastatur verwendet wird, am Bildschirm aber chinesische Schriftzeichen erscheinen.

Die BP hat festgestellt, dass die mittels EDV erfassten Daten erst ab 8/1996 vorhanden sind. Die Daten betreffend vorausgegangen Zeiträume sind nicht mehr vorhanden, da das Computersystem umgestellt wurde. Daraus kann ersehen werden, dass die Daten nicht vollständig mittels EDV erfasst sind. Auch sind die auf der Festplatte vorhandenen Daten nicht gesichert.

Das EDV-System der Bw entspricht weder den Grundzügen ordnungsmäßiger Datenverarbeitung gem. § 189 Abs. 3 HGB noch den Fachgutachten Nr. 58 und 62 des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Wirtschaftskammer. Das Programm ist entweder mittels Clipper oder einer ähnlichen Programmiersprache, die DBF-Dateien verwendet, erstellt worden.

Die in DBF-Dateien gespeicherten Daten sind nach jeder Richtung abänderbar, z.B. auch mit dem Programm Excel. Es ist daher nicht verwunderlich, dass seitens der BP keine Abweichungen der eingegebenen Daten und der überprüften Daten festgestellt werden konnte, da die Daten im Nachhinein nach jeder Richtung abänderbar sind. Diese Form der Erfassung wäre nur dann den Grundsätzen entsprechend, wenn gewährleistet ist, dass die Daten im Nachhinein nicht verändert werden können. Darüber hinaus werden bei Dateneingabe keine Ausdrucke für die Buchhaltung gemacht.

Hinsichtlich des Vorbringens in der Berufung, die Bw habe keine Schwarzeinkäufe getätigkt bzw. habe die BP trotz mehrmaliger Aufforderung keine stichhaltigen Beweise vorgelegt, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.2003, 2001/15/0144 zu verweisen. Auch nach dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt gab es Kontrollmitteilungen betreffend die Lieferfirma B-AG, wonach sog. „Graulieferungen“ an Kunden erfolgt seien. Der Beschwerdeführer brachte in diesem Verfahren vor, es müsse sich um einen Fehler in der Liste handeln, die Excel-Dateien seien fehlerhaft. Vom Verwaltungsgerichtshof wurde jedoch die in diesem Verfahren von der belangten Behörde geschilderte Methode der Warenbestellung und Warenlieferung nicht in Zweifel gezogen. Demnach gründete die belangte Behörde ihre rechtliche Würdigung zu Recht auf die Tatsache, dass die im EDV-Bestand der B-AG unter der jeweiligen Kundennummer angeführten Barverkäufe mit den unter seiner Kundennummer angeführten auf Rechnung erfolgten und von ihm verbuchten Lieferungen verknüpft seien. Diese Praktiken seien in der B-AG durch Zeugenaussagen von Angestellten belegt worden. Hinsichtlich der offiziellen Lieferungen habe sich eine genaue Übereinstimmung mit den Aufzeichnungen des Bf gefunden.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet diese rechtliche Würdigung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Richtigkeit der Excel-Tabellen hinsichtlich der von der Bw getätigten Schwarzeinkäufe nicht in Zweifel zu ziehen ist. Dass die Excel-Tabellen von der BP der Bw zur Kenntnis gebracht wurden, wird nicht bestritten.

Auf Grund der oben angeführten Buchführungsmängel liegt die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach vor.

Als Grundlage für die Umsatzzuschätzungen wurden seitens der BP einerseits die Schwarzeinkäufe herangezogen, andererseits hat die BP eine Kalkulation auf Grund der eingekauften Reismenge durchgeführt.

### Schwarzeinkäufe:

Die BP hat für die Sparten Bier und alkoholfreie Getränke die Höhe der Schwarzeinkäufe festgestellt. Auf Grund des Journals hat die BP einen Rohaufschlagsprozentsatz ermittelt und diesen auf die Schwarzeinkäufe angewandt. Dadurch gelangte die BP zu einem Nettoumsatz basierend auf den Schwarzeinkäufen und hat diese Nettoumsätze den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

Gegen diese Schätzungsmethode der BP bestehen keine Bedenken, da die Rohaufschläge angewandt wurden, die die Bw erklärt hat und die sie auf die erklärten Einkäufe von Bier und alkoholfrei Getränke angewandt hat. Diese Schätzungsmethode widerspricht auch nicht den Denkgesetzen.

### Reiskalkulation:

Bei der Schätzung des Umsatzes auf Grund der eingekauften Reismenge, ging die BP davon aus, dass 70 % der servierten Speisen Reisgerichte und 30 % Nudelgerichte sind. Zu dieser Feststellung gelangte die BP auf Grund einer Zählung während einer Betriebsbesichtigung. Weiters ging die BP davon aus, dass in einem China-Restaurant, das für seine Nudelspezialitäten bekannt ist, zumindest zu 30 % auch Nudelgerichten verkauft werden.

Würde man den Berufungsausführungen folgen, dass der Anteil der Reisgerichte auch 80 oder 90 % betragen könnte, würde dies dazu führen, dass der Umsatz noch höher zu schätzen sei.

Als Reismenge pro verkauften Reisgericht wurden von der BP 10 dag angenommen.

Tatsächlich wurde jedoch festgestellt, dass eine Reismenge von 10 dag für ca. 1 1/2 Portionen gereicht hätte. Wenn die BP trotzdem die 10 dag Reis pro Portion berücksichtigte, dann nur aus dem Grund, da sie die für die Bw günstigere Variante gewählt hat.

Weiters ermittelte die BP einen Durchschnittspreis von S 68,00 pro Menü.

Den weiteren Einwendungen, es sei kein Schwund, Eigenverbrauch oder Personalverpflegung berücksichtigt worden ist entgegen zu halten, dass darüber keine Aufzeichnungen geführt wurden. Weiters wurde von der BP festgestellt, dass gekochter Reis, der am Vortag nicht verwendet wurde, am nächsten Tag weiterverwendet werden konnte und auch tatsächlich weiterverwendet wurde. Der in der Berufung angeführte Schwund liegt somit nicht vor.

Bezüglich Eigenverbrauch und Personalverpflegung wurden keine Aufzeichnungen geführt und wurde bisher weder ein Eigenverbrauch noch eine Personalverpflegung erklärt.

Die von der BP angewandte Schätzungsmethode ist nachvollziehbar und widerspricht nicht den Denkgesetzen.

Verdeckte Ausschüttung:

Von der BP wurden die Umsatzerhöhungen abzüglich des nicht verbuchten Wareneinkaufes bei Bier und bei alkoholfreien Getränken inklusive der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer als verdeckte Ausschüttungen angesetzt.

Auch diese Berechnung widerspricht nicht den Denkgesetzen.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. September 2005