

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Agnes Bals Rechtsnachfolgerin der K OHG, Str., Blz S im T, vertreten durch die Steuerberaterin und Wirtschaftstreuhänderin Stb. L, gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 17. September 2010 und 29. Oktober 2010, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die K OHG ist mit Gesellschaftsvertrag vom 1. August 1993 gegründet worden und betrieb in Neustift das Hotel „Berg“. Gesellschafter zu gleichen Teilen waren die beiden (damaligen) Ehegatten Rochus und Agnes K. Im Zug der Ehescheidung der beiden Gesellschafter trat Rochus K mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 seinen Hälfteanteil an der K OHG an Agnes K ab, die den Geschäftsanteil "im Wege der Akkreszenz nach § 142 HGB unter Ausschluss der Liquidation mit allen Aktiven und Passiven und unter Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen, K Agnes, Berg" in ihr Eigentum übernahm. Die K OHG wurde in Folge der Abtretung des Geschäftsanteiles an Agnes K aufgelöst. Nach der Ehescheidung hat Agnes K wieder ihren vorehelichen Familiennahmen „B“ angenommen.

Im Jahr 2009 wurde bei der K OHG für die Jahre 2004 und 2005 eine Außenprüfung durchgeführt. Unter Tz. 3 „Buchhalterische Mängel, Zuschätzung“ des Prüfungsberichtes führte der Prüfer zusammengefasst aus, Inventuren seien nicht erstellt worden.

Die durchgeführte Grobkalkulation führe zu unüblichen nicht nachvollziehbaren Rohaufschlägen. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen (Inventur) seien die Erlöse im Schätzungswege anhand der ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) unter Heranziehung des ausgewiesenen Wareneinkaufs ermittelt worden. Die Unsicherheit in der Höhe des Wareneinkaufs aufgrund fehlender Inventuren trage der Pflichtige.

Nach Aussage der steuerlichen Vertreterin ergebe sich der niedrige RAK aus der Berücksichtigung des gesamten Wareneinkaufs als Wareneinsatz aufgrund der fehlenden Inventuren. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes habe er einen niedrigeren branchenüblichen RAK für die einzelnen Getränkesparten herangezogen. Im Jahr 2004 hätten lt. Jahresabschluss sämtliche Sparten denselben RAK von 2,79 aufgewiesen. Im Folgejahr habe es wohl Unterschiede hinsichtlich der Spartenkoeffizienten zueinander gegeben, aber keine wesentliche Änderung in der Höhe. Die ermittelten Aufschläge würden um bis zum 7-fachen über den Aufschlägen lt. Buchhaltung liegen.

In der Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung werde u.a. auf eine eigene Berechnung der steuerlichen Vertreterin hingewiesen, in der ein Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Tag und Gast angesetzt werde. Dieser Ansatz beruhe jedoch nur auf Annahmen. Es seien dahingehend keine Nachweise vorgelegt worden, die diesen Wert begründen würden.

Die vom Prüfer vorgenommene Aufschlagskalkulation führte für die Jahre 2004 und 2005 bei den Getränkesparten (Bier, alkoholfreie Getränke, Spirituosen, Wein) zu Erlös- und Umsatzzuschätzungen von 50.538 EUR bzw. 50.090 EUR, wobei im Jahr 2005 davon ein Zwölfter (der anteilige Erlös für Dezember 2005) dem Einzelunternehmen von Agnes Kemp zugerechnet wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach mehreren Adressierungsmängeln mit Ausfertigungsdatum vom 17. September 2010 erstmals rechtswirksam einen Umsatzsteuerbescheid für 2004 und einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2005, wobei dieser mit Bescheid vom 29. Oktober 2010 für endgültig erklärt worden ist.

Gegen diese Bescheide wurde von Agnes B als Beschwerdeführerin (Bf) mit Eingaben vom 12. Oktober 2010 (betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005) und 12. November 2010 (betreffend Endgültigerklärung des Umsatzsteuerbescheides 2005) fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde dazu von der steuerlichen Vertreterin der Bf im Wesentlichen ausgeführt:

In Tz. 3 des Schlussbesprechungsprotokolls vom 26. März 2010 (Anmerkung: gemeint ist der Prüfungsbericht) seien die Getränkeerlöse im Schätzungswege ermittelt worden. Die Zurechnung sei im Verhältnis der ermittelten Differenzen der Aufschlagskoeffizienten laut Buchhaltung zu den Aufschlagskoeffizienten laut Außenprüfung erfolgt. Der Prüfer komme

dadurch zu einer Hinzuschätzung für 2004 in Höhe von 50.538 EUR und für 2005 in Höhe von 45.915 EUR.

Fest stehe, dass von der Bf keine Inventur und keine Spartenaufteilung habe vorgelegt werden können. Über diesen Umstand sei der Prüfer auch umgehend informiert worden. Der verbuchte und erklärte Getränkeumsatz habe im Jahr 2004 79.151,84 EUR und im Jahr 2005 75.369,10 EUR betragen. Das Finanzamt habe im Jahr 2004 50.538 EUR und im Jahr 2005 45.915,83 EUR hinzugeschätzt, somit rund 70% des verbuchten Umsatzes. Alleine das Vorhandensein formeller Buchhaltungsfehler begründe noch keine Schätzungsbefugnis, vielmehr müssten auch berechtigte Zweifel hinsichtlich der materiellen Richtigkeit vorliegen. Die dargelegten formellen und materiellen Mängel müssten gesamthaft gesehen derart schwerwiegend sein, dass das Finanzamt berechtigterweise davon ausgehen könne, dass in den Aufzeichnungen neben den auf den angeführten Feststellungen beruhenden Zurechnungen weitere (nicht konkret feststellbare) Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst worden seien. Die Abgabebehörde sei damit verpflichtet, die erklärte Besteuerungsgrundlage vor Hinzurechnung auf ihre Plausibilität zu prüfen. Letzteres sei aber nicht einmal ansatzweise geschehen. Das Finanzamt habe sich mit dem Sachverhalt nicht eingehend befasst, sondern nur vom Erlös ausgehend, einen Betrag hinzugerechnet.

Alle von Seite der Bf vorgelegten Berechnungen (Kalkulation ausgehend vom Wareneinsatz/Kalkulation anhand des Durchschnittskonsums) seien lapidar abgehandelt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung seien Berechnungen vorgelegt worden, auf Grund derer davon ausgegangen werden könne, dass die verbuchten Erlöse durchaus plausibel seien. Die Berechnung basiere auf Bettenzahl, Auslastung, offenen Tagen und Durchschnittskonsum bei den Getränken von 7 EUR netto pro Gast.

Bei 69 Betten, 343 offenen Tagen, einer Auslastung von 50% und einem Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Gast und Tag ergebe sich ein Getränkeumsatz von 82.834,50 EUR. Der erklärte Umsatz im Jahr 2004 habe 79.151,84 EUR und im Jahr 2005 75.369,10 EUR betragen.

Das Finanzamt habe sich mit dieser Berechnung nicht befasst, vielmehr sei diese mit dem Satz abgehandelt worden, dass der Durchschnittskonsums nur eine Annahme sei und diesbezüglich keine weiteren Nachweise erbracht worden seien.

Dazu werde auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde hingewiesen, welche hier wohl gänzlich missachtet worden sei. Die Behörde habe auf alle für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptung erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müsse. Führt man sich die Gätestruktur der Abgabepflichtigen vor Auge, sei ein Bruttokonsum von 8,40 EUR durchaus realistisch. Dieser Wert umfasst ca. 3-4 Getränke, welche der Hotelgast nur abends konsumiere, da er unter Tags auf der Skipiste oder am Berg sei. Das Hotel beherberge größtenteils Familien und Pensionisten, welche nicht nächtelang an der Bar konsumieren würden. Die Feststellungen hinsichtlich der Gätestruktur und des Gästeverhaltens hätte von der Abgabebehörde jederzeit ohne viel Aufwand überprüft werden können.

Obwohl formelle Buchführungsmängel vorliegen würden, sei die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO nicht gegeben. Die vorstehende Berechnung (Durchschnittskonsum-Auslastung-Bettenanzahl) habe ergeben, dass die materielle Richtigkeit des verbuchten Umsatzes durchaus plausibel sei. Nur wenn auch die sachliche Richtigkeit erheblich in Zweifel zu ziehen sei, sei § 184 BAO anzuwenden.

Abgesehen davon, dass grundsätzlich gar keine Schätzungsbefugnis bestehe, erfülle die vom Finanzamt angewandte Schätzungsmethode die erforderlichen Voraussetzungen in keinster Weise. Die Methode der angewendeten Zuschätzung sei nicht zielführend, sie schieße vielmehr über das Ziel hinaus.

Durch die Hinzurechnung des Finanzamtes würde sich der Durchschnittskonsum um fast das doppelte erhöhen, oder es müsste argumentiert werden, dass sich die ganzjährige Auslastung auf nahezu 100% erhöhe. Weder das eine, noch das andere entspreche den tatsächlichen Gegebenheiten und diese seien nun einmal gerade bei der Schätzungsbefugnis maßgeblich.

Die Kalkulation des Finanzamtes könne schon vom Ansatz her nicht stimmen, da auch von der Bf die Getränke nicht in die einzelnen Sparten aufgeteilt worden seien, sondern nachträglich eine Aufteilung nach dem Verhältnis des Einkaufes erfolgt sei. Dies sei auch der Grund, warum in sämtlichen Sparten dieselben Koeffizienten vorliegen würden. Auf diesen Umstand sei das Finanzamt mehrmals hingewiesen worden. Wenn schon eine Ermittlung anhand der Rohaufschlagskalkulation erfolge, dann vom Wareneinsatz ausgehend, dies unter Berücksichtigung der fehlenden Inventur (die Inventur 2008 sei zum Vergleich vorgelegt worden). Auch die Tatsache, dass im Dezember 2003 eine Weinstube fertig gestellt worden sei und im Folgejahr teilweise hochwertige Weine erworben worden seien, sei entsprechend zu berücksichtigen. All dies, inklusive der von der Bf vorgelegten Berechnungen, sei nicht einmal in den Feststellungen erwähnt worden, obwohl diese nachweislich bei der Schlussbesprechung dem Prüfer übergeben und auch in der Stellungnahme darauf eingegangen und beigelegt worden seien.

Das Finanzamt habe sich nicht eingehend mit dem Sachverhalt befasst, sondern nur nach einer völlig falschen Schätzungsmethode einen Betrag hinzugerechnet, welcher dem Sinn und Zweck der Schätzungsbefugnis nicht gerecht werde, sondern vielmehr einer Bestrafung der Bf gleichkomme.

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zur Berufung betreffend den formellen Mängeln und der Zuschätzung aus, im Rahmen der Getränkekalkulation seien die Einkaufspreise für die einzelnen Getränkessorten anhand von Einkaufsrechnungen aus dem Jahr 2004 ermittelt worden. Ziel sei es gewesen, die Einkaufspreise für alle Getränkessorten zu erheben, dazu seien insgesamt 18 Eingangsrechnungen über das ganze Jahr verteilt ausgehoben worden. Dabei habe sich für alle Getränkessorten ein höherer Rohaufschlagkoeffizient (RAK) als der schlussendlich von ihm angesetzte RAK ergeben. Dabei seien in der Sparte Limo ua die „Postmix-Getränke“ mit einem RAK von 11,28 gar nicht berücksichtigt worden. Einige Getränkessorten, die eingekauft worden seien, seien in der vorgelegten Preisliste gar nicht enthalten (zB. Weihenstephan, Hirter Pils, San Pellegrino Mineral, Amaretto Saronno). Eine richtige Getränkekarte sei nicht vorgelegt

worden. Die vorgelegte Preisliste stamme aus dem Jahr 2008, also nicht aus dem Prüfungszeitraum. Nach den Angaben der Bf sei bei der Ermittlung des Spartenumsatzes der Gesamtumsatz auf die einzelnen Sparten nach dem Verhältnis der Wareneinkäufe umgelegt worden, daher habe sich in allen Sparten derselbe RAK ergeben. Anhand der ermittelten Einkaufspreise und der vorliegenden Verkaufspreise seien Koeffizienten ermittelt worden, die unter Berücksichtigung des vorliegenden Wareneinkaufs einen anderen Umsatz als den erklärten ergeben hätten. Da ein etwaiger Schwund und Eigenverbrauch aufgrund fehlender Aufzeichnungen und die Warenbestände aufgrund der fehlenden Inventur keine Berücksichtigung gefunden hätten, sei der RAK bei der Schätzung mit einem niedrigeren gerundeten Wert (Basis Vergleichswerte gleicher Branchenkategorie in gleichem oder ähnlichen Gebiet) angesetzt worden. Der ermittelte RAK für Bier habe 4,83, für Limo 4,31, für Spirituosen 9,82 und für Wein 6,14 betragen. Für die Schätzung tatsächlich angesetzt habe er einen RAK für Bier von 3,8, für Limo von 4,0, für Spirituosen von 8,0 und für Wein von 5,0. Unter Berücksichtigung eines Schwundes von 2% und der von der Bf vorgeschlagenen Bestandsveränderungen ergäbe sich im Jahr 2004 laut ermitteltem RAK ein zusätzlicher Umsatz von ca. 30.000 EUR (Anmerkung: siehe dazu die vom Prüfer vorgelegte Berechnung), der bei der Zuschätzung nicht berücksichtigt worden sei. Das seien rd. 60% des zugeschätzten und rd. 38% des erklärten Umsatzes. Dieser Betrag decke nach Ansicht des Prüfers den nicht berücksichtigten Eigenverbrauch und etwaige weitere Unsicherheiten der Kalkulation ausreichend ab.

Belegbar sei der ermittelte RAK aufgrund der vorliegenden Wareneinkaufs- und Verkaufspreise. Demgegenüber sei von der Bf eine Berechnung vorgelegt worden, die auf einem Durchschnittskonsum basiere. Es werde argumentiert, dass ein Umsatz, der auf einem angenommenen Konsum beruhe, einen höheren Wahrheitsgehalt habe, als eine auf Fakten beruhende Erlösermittlung. Anhand der ermittelten RAK sei die sachliche Richtigkeit der erklärten Umsätze in Zweifel zu ziehen, zumal es bereits in den Vorjahren grobe Mängel hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten gegeben habe.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Schätzung

1) Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere auch 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. 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 leg.cit.).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH ua 27.10.2008, 2005/17/0199).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder jedürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff.).

2) Nach den Feststellungen des Prüfers im Betriebsprüfungsbericht und den Ausführungen in der Stellungnahme zur Berufung bestanden sowohl formelle als auch materielle Mängel der Aufzeichnungen und Bücher, die eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Prüfungsjahre notwendig machten. Dass formelle Aufzeichnungsmängel bestehen, insbesondere keine Inventur vorgelegt werden konnte,

die Tages- und Monatserlöse in einem Betrag ausgewiesen worden sind ohne dass die Zusammensetzung dieses Erlöses im Einzelnen überprüft werden hätte können und in der Bilanz (Gewinn- und Verlustrechnung) der Gesamtumsatz auf die einzelnen Sparten im Verhältnis zum Wareneinkauf bzw. Wareneinsatz aufgeteilt worden ist, wird auch von der Bf nicht in Abrede gestellt.

Auch lagen berechtigte Zweifel hinsichtlich der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen vor. Der Prüfer nahm daher aufgrund der festgestellten Mängel gemäß § 184 BAO eine kalkulatorische Schätzung des Umsatzes bei den Warengruppen Bier, Limo, Spirituosen und Wein auf Basis einer Rohaufschlagsrechnung vor und stellte fest, dass erhebliche Differenzen zwischen erklärten und kalkulatorischen Umsatz bestehen. Als Basis zog er den von der Bf erklärten Wareneinsatz und den aus den Einkaufsrechnungen ermittelten Einkaufspreis der einzelnen Getränke heran. Mangels Vorlage von Verkaufspreislisten (Getränkekarten) für die Beschwerdejahre, bediente sich der Prüfer bei seiner Berechnung der vorgelegten Preisliste aus dem Jahr 2008. Nach den Aufzeichnungen des Prüfers gab die Bf auf Befragung dazu an, dass ihr nicht erinnerlich sei, dass im Zeitraum 2004 bis 2008 eine Preisänderung bei den Getränken durchgeführt worden sei. Anhand der ermittelten Einkaufs- und Verkaufspreise gelangte der Prüfer zu den in der Stellungnahme zur Berufung dargestellten RAK (Bier: 4,83; Limo: 4,31; Spirituosen: 9,82; Wein: 6,14). Tatsächlich angesetzt wurde vom Prüfer aber wesentlich geringere Rohaufschläge (Bier: 3,8; Limo: 4,0; Spirituosen: 8,0; Wein: 5,0). An Hand dieser Rohaufschläge gelangte der Prüfer für die Jahre 2004 und 2005 zu Kalkulationsdifferenzen von 50.538 EUR (2004) und 45.915,83 EUR (2005), die er den erklärten Erlösen von 79.151,84 EUR (2004) und 75.369,10 EUR (2005) hinzurechnete.

3) Der Einwand der Bf, wonach das Finanzamt die erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht auf seine „Plausibilität“ überprüft, sondern ausgehend vom erklärten Erlös, lediglich einen Betrag hinzugeschätzt habe, ist unberechtigt. Gerade durch die vom Prüfer vorgenommene Aufschlagsrechnung hat sich gezeigt, dass die erklärten Erlöse zu niedrig und damit nicht plausibel waren.

Ebenso ist der Einwand, die Kalkulation des Finanzamtes würde schon vom Ansatz her nicht stimmen, da auch die Getränke nicht in die einzelnen Sparten aufgeteilt worden seien sondern nachträglich eine Aufteilung der Erlöse nach dem Verhältnis des Einkaufes erfolgt sei, unzutreffend. Mit der vom Prüfer vorgenommenen Aufschlagkalkulation wurde ermittelt, welchen Umsatz die Bf in den einzelnen Warengruppen und damit insgesamt erzielt haben muss. Wie die Bf den von ihr erklärten Umsatz auf die einzelnen Warengruppen aufgeteilt hat, ist zweitrangig. Entscheidend ist, dass der von der Bf erklärte Gesamtumsatz wesentlich niedriger ist als der vom Prüfer ermittelte kalkulatorische Gesamtumsatz. Ob die Bf den von ihr erklärten Gesamtumsatz unzutreffend auf die einzelnen Warengruppen aufgeteilt hat, wirkt sich weder auf den von ihr aufgeteilten noch auf den vom Prüfer ermittelten Gesamtumsatz aus.

4) Auch das Vorbringen, wonach der Prüfer die fehlende Inventur berücksichtigen hätte müssen, vermag die Schätzung des Prüfers nicht zu erschüttern. Die Berücksichtigung

einer Inventur war dem Prüfer gerade deswegen nicht möglich, weil die Bf eine solche nicht vorgelegt hat. Zudem ist der Prüfer bei seiner Kalkulation von dem von der Bf erklärten Wareneinsatz ausgegangen. Eine Überprüfung der Inventur war dem Prüfer zwar nicht möglich, die Bf muss aber offensichtlich in irgendeiner Weise Inventurwerte festgesetzt haben, andernfalls hätte sie in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht den Wareneinsatz sondern den Wareneinkauf ausweisen müssen. Aber selbst wenn es sich bei dem ausgewiesenen Wareneinsatz um den Wareneinkauf gehandelt haben sollte, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es in den hier strittigen Jahren zu erheblichen Schwankungen der Inventurwerte gekommen ist.

Auch der Einwand, wonach zu berücksichtigen gewesen wäre, dass im Dezember 2003 eine Weinstube fertig gestellt und im Folgejahr teilweise hochwertige Weine erworben worden seien, lässt die Schätzung nicht für unsachlich erscheinen. Die Bf lässt offen, wie und in welchem Ausmaß diesem Umstand bei der Kalkulation Rechnung zu tragen gewesen wäre. Falls sie damit meint, dass dies Ende des Jahres 2004 zu einem höheren Warenbestand geführt haben könnte als in den anderen Jahren, ist dem entgegen zu halten, dass davon auszugehen ist, dass die Erstausstattung der Weinstube mit entsprechenden Weinen bereits im Jahr 2003 erfolgt ist, wenn die Weinstube bereits 2003 fertig gestellt worden ist, sodass ein erhöhter Wareneinkauf Ende des Jahres 2003 und nicht im Jahr 2004 erfolgt sein dürfte. Entsprechend dürfte auch der Warenbestand Ende 2003 höher gewesen sein als Ende des Jahres 2004. Der von der Bf ausgewiesene Wareneinsatz an Wein betrug im Jahr 2004 10.412,58 EUR und im Jahr 10.565,13 EUR. Selbst wenn es sich dabei entgegen den Angaben der Bf in der Bilanz nicht um den Wareneinsatz sondern um den Wareneinkauf gehandelt haben sollte, sind hier keine großen Unterschiede im Wareneinkauf erkennbar, die allenfalls auf ungewöhnlich hohe Inventurstände zum Ende des Jahres 2004 hindeuten würden, die bei einer Schätzung zu berücksichtigen gewesen wären.

5) Hinsichtlich der Höhe der vom Prüfer ermittelten Rohaufschläge wurden von der Bf keine konkreten Einwände erhoben. Eine nähere Überprüfung der vom Prüfer vorgenommen Berechnung ergab jedoch, dass der Prüfer der Ermittlung der RAK den netto Einkaufspreis (exkl. USt) die brutto Verkaufspreise (inkl. USt) gegenübergestellt hat. Die von ihm für die einzelnen Sparten ermittelten RAK waren daher netto-brutto Aufschläge. Bei der Hinzuschätzung ist der Prüfer hingegen von Nettoumsätzen ausgegangen. Da der Prüfer aber bei der Hinzuschätzung von wesentlichen geringeren RAK ausgegangen ist, als er ursprünglich errechnet hat, sind die tatsächlichen Hinzuschätzungen immer noch geringfügig niedriger als wenn man die vom Prüfer ermittelten Brutto-Rohaufschläge in Netto- Rohaufschläge umrechnen und diese der Zuschätzung zu Grunde legen würde. Ein allfälliger Schwund oder geringfügige – nicht erwiesene Inventurschwankungen – finden in der Schätzung durchaus noch Deckung. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung für eine Kürzung der Zuschätzung.

6) Bei der Gesamtbetrachtung nicht unberücksichtigt darf bleiben, dass die Bf den gesamten erklärten Getränkeumsatz (inkl. Umsatz für Speiseeis) allein auf die

Wareengruppen Bier, Limo, Spirituosen und Wein nach dem Verhältnis des Wareneinsatzes aufgeteilt hat. Den Warenguppen Kaffee, Tee und Eis wurden keine Umsätze zugeordnet. Hätte die Bf auch diesen Warenguppen einen Teil des Gesamtumsatzes zugeordnet wäre der erklärte Umsatz der übrigen Warenguppen (Bier, Limo, Wein, Spirituosen) noch geringer und damit auch die Abweichung gegenüber den kalkulatorischen Umsatz noch größer gewesen. Auch der Prüfer hat diese Warenguppen außer Acht gelassen und für diese keinen Umsatz ermittelt. Es ist aber unzweifelhaft davon auszugehen, dass auch aus diesen Warenguppen ein Umsatz erzielt worden ist, zumal dafür auch ein entsprechender Wareneinsatz geltend gemacht worden ist. Es wäre daher auch aus diesen Warenguppen ein entsprechender Umsatz im Schätzungswege zu berücksichtigen gewesen. Dies allein zeigt, dass die Zuschätzung des Prüfers nicht zu hoch gegriffen ist.

Weiters ist auffallend, dass der erklärte Wareneinsatz für Bier im Jahr 2005 mit 5.791,48 EUR um rd. 40% niedriger ist, als im Vorjahr 2004 (WES: 9.599,04 EUR) und im Folgejahr 2006 (WES: 10.565,03 EUR).

Es ist völlig lebensfremd und daher nicht anzunehmen, dass bei gleicher Gästestruktur und bei einer sogar leicht steigenden Auslastung (2004: 12.373 Nächtigungen, 2005: 12.962 Nächtigungen) der Umsatz an Bier in einem Jahr um rd. 40% einbricht und das nächste Jahr wieder auf das Niveau der Vorjahre ansteigt. Vielmehr deutet das darauf hin, dass im Jahr 2005 auch der Wareneinsatz, den der Prüfer für seine Kalkulation herangezogen hat, verkürzt worden ist.

7) Die von der Bf sowohl im Prüfungsverfahren als auch im Beschwerdeverfahren vorgelegte Gegenkalkulation, nach der sich für das Jahr 2004 nur eine Erlösverkürzung von 3.682 EUR und für 2005 von 7.465 EUR ergäbe, vermag nicht zu überzeugen.

Ohne auf den Wareneinsatz und auf die Verkaufspreise bedacht zu nehmen, wird von der Bf eine grobe Schätzung des jährlichen Umsatzes in der Höhe von 82.834,50 EUR in der Weise vorgenommen, indem sie, ausgehend von 69 Betten, 343 offenen Tagen und einer Auslastung von 50%, von einem Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Gast ausgeht.

Wie bereits oben dargestellt, sollen mit der Schätzung jene Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Selbst wenn die Auslastung des Hotels an den geöffneten Tagen im Durchschnitt rd. 50% betragen haben sollte, so ist das Vorbringen des Finanzamtes durchaus berechtigt, dass der Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Person und Tag eine beliebige Annahme der Bf ist und daher die auf Fakten beruhende Berechnung des Prüfers die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit hat.

8) Der Vorwurf der Bf an das Finanzamt, wonach es die amtswegige Ermittlungspflicht dadurch gänzlich missachtet habe, indem es die Richtigkeit der Behauptung der Bf durch weitere Erhebungen nicht geklärt habe, ist unberechtigt. Es wäre Aufgabe der Bf und nicht des Finanzamtes gewesen, den von ihr in der Gegenkalkulation gewählten

Ansatz von 7 EUR an durchschnittlichen Getränkekonsument pro Gast und Tag entsprechen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dem Einwand des Finanzamtes, dass es sich dabei lediglich um eine nicht näher begründete Annahme handelt, hatte die Bf nichts entgegen gesetzt.

Hingegen konnte der Prüfer bei der von ihm gewählten kalkulatorischen Schätzung mit Hilfe von Rohaufschlägen seine Berechnung auf eine geeignete innerbetriebliche Basis, den Wareneinsatz bzw. den Wareneinkauf und den Verkaufspreisen aufbauen. Diese allgemein anerkannte Aufschlagsberechnung hat klar gezeigt, dass der kalkulatorische Umsatz wesentlich höher ist als der tatsächlich erklärte Umsatz. Geht man von den gegenüber dem Tourismusverband gemeldeten Nächtigungen aus (2004: 12.373; 2005: 12.962), so entspricht der vom Prüfer ermittelte kalkulatorische Umsatz nach der von der Bf durchgeföhrten Schätzungsweise einem Durchschnittskonsum pro Hotelgast und Tag von netto rd. 9 bis 10 EUR. Das entspricht nicht einmal einer halben Flasche Wein der mittleren Preisklasse. Die an Hand einer Aufschlagskalkulation vom Prüfer vorgenommene Umsatzhinzuschätzung erscheint daher auch unter diesem Aspekt als nicht zu hoch angesetzt.

In Würdigung der gesamten Umstände wird die vom Prüfer auf Basis des erklärten Wareneinsatzes durchgeföhrte kalkulatorische Schätzung für sachgerecht erachtet.

II) Verfahren:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bleibt anzumerken, dass der angefochtene vorläufige Umsatzsteuerbescheid vom 17. September 2010 durch den endgültigen Bescheid vom 29. Oktober 2010 gemäß § 200 Abs. 2 BAO ersetzt worden ist. Die gegen einen vorläufigen Bescheid gerichtete, noch nicht erledigte Berufung gilt gemäß § 253 BAO neue Fassung (BGBI I 2013/14) als auch gegen den endgültigen Bescheid gerichtet. Die Berufung gegen den endgültigen Bescheid ist als ergänzender Schriftsatz anzusehen (VwGH 28.6.2008, 2006/15/0085).

III) Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Finanzgerichtes Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. August 2014