



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., A-Str. 95, vertreten durch Helga Reutner, Steuerberaterin, 3680 Persenbeug, Habsburgstraße 20, vom 1. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 5. Juni 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Hofamt Priel ist eine als Ökoregion im südlichen Waldviertel bekannte Gemeinde im Bezirk Melk in Niederösterreich, bildet die Grenze vom Strudengau zum Nibelungengau und ist ein von Wäldern umgebenes Streusiedlungsgebiet. Zu den bekanntesten Sehenswürdigkeiten der in Rede stehenden Gemeinde gehören das Schloss Persenbeug und das Donaukraftwerk „Ybbs - Persenbeug“. Die nennenswerten Wanderwege sind der „Hubertusweg“, der „Weinser Rundwanderweg“ und der „Kreuzweg“. Mountainbike-Strecken sind die „Kaiser Strecke“, „Mühlberg Strecke“ und die „Sulzberg Strecke“.

Der Bw. ist ein verheirateter Gastwirt. Die Gastwirtschaft bietet Wienerische und Waldviertlerische Küche an. Der Familienbetrieb ist Treffpunkt für Radfahrer; direkt vor dem Gasthof beginnen drei Mountainbikestrecken. In unmittelbarer Nähe des Gewerbebetriebes befinden sich drei verschiedene Golfanlagen bzw. Golfclubs. Durch einen Großbrand im Jahre 2005 wurde der Gästezimmerbereich fast vollständig zerstört. Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Unter Punkt 9 der Niederschrift vom 29. Mai 2008 (=NS) über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung beim Bw., deren Gegenstand u. a. die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils des Jahres 2004 war, hielt der Außenprüfer betreffend die Umsatzermittlung, Kassenführung, Ordnungsmäßigkeit fest:

*„Geführt werden in Excel ein Wareneingangsbuch. Excel ist aufgrund der jederzeitigen Möglichkeit der Veränderung ohne Protokollierung formal nicht ordnungsgemäß. Weiters werden ein Kassabuch und die E/A-Rechnung mit dem EDV-System Schweighofer geführt - Daten als Excel erhalten - das alte Programm kann keinen Druck oder Exportfile erzeugen. Es ist lediglich eine Kopie in Excel möglich - unter Hinweis auf § 131/132 BAO mangelhaft. Die Umsätze werden mit einem Schanksystem „A...“ ermittelt- darin sind grundsätzlich alle Umsätze (Getränke, Speisen, Zigaretten, Gutscheine, Zimmer) erfasst – Daten wurden zur Verfügung gestellt.*

*Aufgrund der Barbewegungsverordnung ist ein Update erforderlich /möglicherweise bereits erfolgt).*

*Wie werden AR geschrieben, Ifd. Nr. lt. Belegen, AR - Journal im System als Bilddatei abgelegt, kein Journal möglich, nur Ansicht möglich einzeln abrufbar ein Datenexport als Druck oder Exportfile müsste möglich sein.*

*Telefonat vom 20. Mai 2007 mit Hr. A. (Systembetreuer A...)*  
*der Datenbestand von Mitte Juni bis September 2006 konnte nicht übermittelt werden, da er fehlt - mögliche Ursache: Systemabsturz; Datensicherung wurde nicht durchgeführt zum „unbaren“ Warenverkauf /Lieferschein = Code 14 LS: laut Hr. A. ist das System so aufgebaut, dass vom Code 14 in weiterer Folge keine Umbuchung auf andere Codes z.B. 11 Bar vorgenommen wird;*

*der Unternehmer hat in seinem Kassabuch eigentlich täglich zwei Eintragungen zu machen: Bar ex Code 11 – Bar ex Code 14 (bei Barzahlung einer LS - Rg.), die Bankeingänge sind extra!!!*

*der Bargeldbestand kann mit dem A... - System nicht verwaltet werden!*

*Der Kassastand lt. Kassabuch wurde nicht kontrolliert.*

*Probleme: fehlende TL + Umsätze vgl. eigene Aufstellung*

*Tabak- wesentlich mehr EV, zusätzlich fehlen Umsätze*

*Kaffee - fehlt WEK*

*Spirituosen- fehlt WEK“*

Unter Pkt. 8 NS hielt der Außenprüfer betreffend Privatanteile fest.

„	2004	2005	2006
<i>Grundsteuer bisher kein PA</i>	<i>289,66</i>	...	...
<i>Davon 20%</i>	<i>PA 0%</i>	<i>57,93</i>	...

Kanal	Erhöhung auf 20% n. + 10%	180,00	...	...
Rauchfangkehrer	n. + 20%	18,00		

*EV Tabak*

*Lt. Bw. für seinen Bedarf ca. 2 Pk/Tg, Gattin auch + Sohn*

	<i>Somit mindestens</i>	Anzahl	1610	1610	1610
	<i>Brutto VP</i>		5.441,00	5.699,56	5.760,90
	<i>Netto EP zuz. 20%</i>		4.106,41	4.301,56	4.347,85
	<i>Lt. Erkl.</i>		934,00	1.015,00	934,00
<i>Erhöhung</i>	<i>n. + 20%</i>		3.172,41	3.286,56	3.413,85"

Unter Tz 9 NS stellte der Außenprüfer die Umsatzzurechnungen für die Jahre 2004 bis 2006 sowie den in Anwendung gebrachten Sicherheitszuschlag in Form der nachfolgend wiedergegebenen Tabelle dar:

		2004	2005	2006
<i>Umsatzzurechnung</i>	<i>Brutto</i>	25.909,26	9.687,54	9.298,81
<i>Zimmer</i>	<i>n. + 10%</i>	6.785,00	1.518,18	781,82
<i>Zigaretten</i>	<i>n. + 20%</i>	9.005,66	5.568,94	4.651,21
<i>Rest GH br.</i>		7.638,97	1.334,81	2.857,36
<i>Aufteilung n. + 10%</i>		2.314,84	404,49	865,87
<i>n. + 20%</i>		4.243,87	741,56	1.587,42
<i>Sicherheitszuschlag</i>	<i>Brutto</i>	4.684,18	4.609,47	4.334,30
	<i>n. + 10%</i>	1.561,85	1.377,94	1.198,53
	<i>n. + 20%</i>	2.471,78	2.578,11	2.513,27"

Unter Tz. 10 des Außenprüfungsberichts vom 4. Juni 2008 (=PB) mit dem Titel „Umsatzzurechnung“ verwies der Außenprüfer auf Punkt 9. („Eigenverbrauch Tabak“) sowie auf die dazu gehörigen Beilagen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Mai 2008 und brachte des weiteren vor:

Dem Umsatz zugerechnet würden die Differenzen zwischen dem Kassabuch laut Buchhaltung und der Summe der Bareinnahmen laut Schanksystem „A...“; teilweise sei die Tageslosung nicht verbucht worden, die restlichen Differenzen hätten nicht geklärt werden können.

Weiters erfolge eine Umsatzzurechnung hinsichtlich der im „A...“ System als „Lieferschein“ erfassten und in Folge bar kassierten Ausgangsrechnungen. Diese Bareinnahmen seien nicht im laufenden Tagesabschluss im Umsatz enthalten, auch wenn im „A...“ System eine Erfassung mit bar bezahlt erfolgt sei.

Hinsichtlich der Warengruppe Tabak seien Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden, die ebenfalls dem Umsatz zuzurechnen seien. Ein üblicher „Schwund“ sei berücksichtigt worden, der Eigenverbrauch entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen neu ermittelt worden (vgl. Tz.9)

Unter Tz 9 PB („Eigenverbrauch Tabak“) verwies der Außenprüfer auf Pkt. 8 NS, hielt fest, dass der Eigenverbrauch für Zigaretten aufgrund der erhaltenen Auskünfte erhöht werde, und stellte die steuerlichen Auswirkungen, was das Streitjahr betrifft, folgendermaßen dar:

Zeitraum	Umsatzsteuer		Einkommensteuer
2004	Eigenverbrauch	20% Normalsteuersatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
	3.172,41	3.172,41	3.806,89

Unter Tz 11 PB führte der Außenprüfer nach Verweis auf Pkt. 9 NS als Begründung für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ins Treffen: Neben den Feststellungen, die zu einer Umsatzzurechnung in der vorgehenden Tz. geführt hätten, seien noch weitere Mängel festgestellt worden, die zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages führen. So seien Ausgangsrechnungen mit verschiedenen Rechnungsnummern vorgelegt worden, deren Zuordnung nicht ganz eindeutig möglich gewesen sei. Weiters sei beim Kaffee und den Spirituosen aufgrund der Menge mehr verkauft worden, als im Wareneinsatz (Einkauf unter Inventurberücksichtigung) verbucht worden sei. Die Begründung, dass vom Lieferanten Gratiskaffee für das Personal geliefert worden sei und die Inventuren beim Schnaps hinsichtlich alter Bestände nicht richtig seien, vermöge jedoch gewisse Zweifel an der Vollständigkeit der Erfassung aller Einnahmen und Ausgaben nicht auszuräumen.

Im Anschluss daran stellte der Außenprüfer die steuerlichen Auswirkungen für das Jahr 2004 wie folgt dar:

Umsatzsteuer			Einkommensteuer
Steuerbarer Umsatz	20% Normalsteuersatz	10% Ermäßiger Steuersatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
4.033,63	2.471,78	1.561,85	4.684,18

Aufgrund der obigen Niederschrift in Verbindung mit dem Außenprüfungsbericht erließ das Finanzamt Wiederaufnahmbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils des Jahres 2004 sowie jene Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2004, gegen die die steuerliche Vertreterin in der Berufung vorbrachte:

Im Jahr 2004 sei es zu großen Anfangsschwierigkeiten mit der Inbetriebnahme eines neuen Schankcomputersystems gekommen. Die Einschulung des Bw. und seiner im Service tätigen Gattin sei offenbar mangelhaft gewesen. Die Wirtsleute hätten nicht richtig Bescheid gewusst und den Schankcomputer nicht richtig bedienen können. Auch seien die Anweisungen im Handbuch in der Eile nicht vorgefunden oder falsch ausgelegt worden.

Es sei immer wieder zu groben Irrtümern gekommen, so sei beispielsweise eine Bestellung eingegeben worden, habe sich herausgestellt, dass sie falsch gewesen sei, sei nicht storniert worden, sondern eine zweite eingegeben worden. Es könne glaubhaft gemacht werden, dass

so unzählige Getränke boniert worden seien, die niemals ausgeschenkt worden seien und eventuell Zimmererlöse zusammen mit Küchenerlösen boniert worden seien, sodass Tabak- und Zimmerbarerlöse auch in Getränken- und Küchenerlösen stecken könnten.

Der Prüfer habe jedoch den hohen Getränke- und Küchenerlösen sowohl kalkulatorische Tabakerlöse, als auch seiner Meinung nach fehlende Zimmerbarerlöse den Gesamterlösen zugerechnet. Nach einer kalkulatorischen Ermittlung der Gesamterlöse zeige sich nun aber, dass diese im Jahr 2004 überhöht sein müssen, was in den Folgejahren, als man den Schankcomputer durch die Routine schon besser bedienen konnte, nicht der Fall sein dürfte. Daher würden in der Folge einige Überlegungen und Berechnungen dazu dargelegt.

Es ergebe sich folgendes, nicht schlüssiges Bild:

Gesamterlöse 2004 inkl. USt lt. Schankcomputer, bzw. Buchhaltung	€	173.372,--
Umsatzhinzurechnung inkl. USt lt. Bp	€	25.909,--
zus.:	€	199.281,--

dem gegenüber

Kalk. Gesamterlöse Gasthaus, aufgrund des Wareneinsatzes von € 33.275 x 425% RA n./b.	€	141.419,-	
Kalk. Gesamterlöse Tabaktrafik, aufgrund des Wareneinsatzes von € 19.902 x 133% RA n./b.	€	26.470,--	
Fremdenzimmererlöse aufgrund der Orts- und Regionaltaxenabrechnungen an den GVU 626 Nächtigungen a durchschnittlich € 23,- für Zimmer ohne Frühstück (enthalten in Küchen bzw. Getränkeerlösen)	€	14.398,--	
Kalk. Erlöse daher insgesamt:			€ 182.287,--
Ergebe Differenz zu den Gesamterlösen lt. BP			€ 16.994,--

D.h., die Umsatzhinzurechnung lt. Bp sei um rund € 17.000 zu hoch angesetzt worden, oder anders gesagt, der kalk. Rohaufschlag n./b. auf die Getränke- und Speiseerlöse 2004 betrage lt. Bp durchschnittlich rd. 376 Prozent, d. s. rund 50 Prozent mehr als üblicherweise, was dem Standort und der Lokalität des Betriebs keineswegs entspreche, das lasse sich nicht nachvollziehen.

Auch sei der steuerpflichtige Gewinn lt. Bp insofern mit rund € 46.500 nicht plausibel, als im Folgejahr 2005 dieser wieder auf rund € 30.000 absacke. Es sei, wie o. a., an diesem Standort und in dieser Lokalität nicht möglich, mit einem Personalaufwand von rund € 53.500 einen steuerpflichtigen Gewinn von rund € 46.500 überhaupt zu erzielen, auch das sei nicht nachvollziehbar.

Es werde daher gebeten, die Hinzurechnung der Umsatzerlöse 2004 entsprechend von € 25.909 auf rd. € 9.000 zu reduzieren, schätzungsweise ein Drittel davon mit 10 % und zwei

Dritt, davon mit 20% USt, sowie den steuerpflichtigen Gewinn 2004 mit rd. € 29.600 festzusetzen.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Außenprüfer dem Bw. vor:

Der Einwand betreffend Anfangschwierigkeiten mit dem neuen Schankcomputersystem, wobei Fehlbuchungen vorgekommen und auch Fehler zwischen den Erlössparten passiert seien, werde in der Berufung erstmalig angeführt. Aus dem Anlagenverzeichnis sei ersichtlich, dass ein neues Computersystem im März 2003 angeschafft worden sei, womit für die Einarbeitung doch schon ein längerer Zeitraum gegeben gewesen sei. „*Anfangsprobleme sollten nach 9 Monaten nicht mehr auftreten*“.

Die Einnahmen seien aufgrund des Schankcomputersystems ermittelt und in weiterer Folge der Steuerbemessung zugrunde gelegt worden. Dabei seien durch den Prüfer für 2004 folgende Differenzen festgestellt worden, die dem Umsatz zugerechnet worden seien:

a) Differenz Tageslösung lt. Schankcomputer zu TL lt. Kassabuch	€	4.137,00
b) Zimmererlöse lt. Lieferschein	€	7.463,50
c) Gasthauserlöse lt. Lieferschein	€	4.154,10
d) nicht erfasste Ausgangsrechnungen	€	1.149,00
e) Differenz Kalkulatorisch Tabak zu Tabak lt. System	€	9.005,66
	€	25.909,26

ad a) Die Differenzen zwischen Tageslösung laut Computer und der im Kassabuch eingetragenen Tageslösung habe nicht geklärt werden können, an zwei Öffnungstagen sei gar keine Lösung im Kassabuch eingetragen worden.

ad b + c) Die im „A...“ System als „Lieferschein“ erfassten und in Folge bar kassierten Ausgangsrechnungen seien dem Umsatz zuzurechnen gewesen. Diese Bareinnahmen seien nicht im laufenden Tagesabschluss im Umsatz enthalten, auch wenn im „A...“ System eine Erfassung mit bar bezahlt erfolgt sei. Es handle sich um einen Fehler bei der Erfassung im Kassabuch, das nicht mit dem „A...“ System verbunden sei. Der Unternehmer habe täglich zwei Eintragungen in seinem Kassabuch zu machen: Bar ex „A...“ Code 11 (sei erfolgt) und Bar ex Code 14 (bei Barzahlung einer Lieferschein-Rechnung- sei nicht erfolgt). Der Bw. habe angegeben, dass die Rechnungen bar kassiert worden seien, die Beträge jedoch nicht zu den laufenden Kassaeinnahmen gegeben worden seien. Da eine Umbuchung auf bar bezahlt im „A...“ System erfolgt sei, habe er angenommen, dass damit auch der Umsatz erfasst sei - dies sei jedoch nach Rücksprache mit dem Systembetreuer nicht der Fall. Da auch der Kassastand laut Kassabuch nicht kontrolliert worden sei, sei dieser Fehler nicht aufgefallen.

ad d) Es seien Ausgangsrechnungen mit Zahlungsvermerk bar bezahlt vorgelegt worden, die im „A...“ System nicht erfasst worden seien und daher dem Umsatz zuzurechnen gewesen seien.

---

ad e) Die Nachkalkulation der Zigarettenrelöse habe eine gravierende Differenz zu den im „A...“ System erfassten Zigarettenrelösen ergeben, die dem Umsatz zugerechnet worden sei. Die Zigaretten würden aus einer Lade heraus verkauft, ein Schwund (vergessen zu bezahlen) sei in üblicher Höhe berücksichtigt worden.

Die in der Berufung angeführte Spartenvermischung zwischen den Getränken, die über den Schankcomputer verbunden seien, und den übrigen Umsätzen (Küche, Zimmer, Tabak) erscheine systembedingt nicht möglich. Ob es innerhalb dieser beiden Bereiche weitere Fehler gegeben habe, könne nicht nachvollzogen werden, da bei Tagesabschluss alle offenen Posten bereinigt sein müssten.

Die Berechnung, derzufolge der durchschnittliche Rohaufschlag nach den Zurechnungen der Bp um 50 % über den üblichen Wert liegen würde, könne nicht nachvollzogen werden, da die beantragte Änderung nur rund 9 % vom nunmehrigen Umsatz lt. Bp ausmache. Außerdem wäre zu berücksichtigen, dass die Erhöhung bei den Zimmerrelösen sich nur minimal hinsichtlich des Wareneinsatzes für das Frühstück auswirke. Wenn man daher von der beantragten Änderung von € 17.000 einen Betrag von € 7.000 für die Zimmer ausscheide, ergebe sich nach dem Schema der Berufung ein kalkulatorischer Gasthauserlös von € 151.419. Nach Rückrechnung mit dem kalkulatorischen Wareneinsatz von € 33.275 ergebe sich ein RAK von 4,55 n./br. und somit gegenüber den angesetzten Wert von 4,25 eine Abweichung um 7 %. Damit liege die Umsatzzurechnung jedoch innerhalb eines vertretbaren Rahmens. Verwiesen werde auch auf Tz. 11 PB hinsichtlich der festgestellten Differenzen bei Kaffee und Spirituoseninkauf.

Ein Vergleich der Gewinne 2004 und 2005 sei nicht aussagekräftig, da es im Jahr 2005 im Gebäude gebrannt habe und dies zu beträchtlichen Ausfällen (Fremdenzimmer Totalausfall, aber auch Gasthausbetrieb) geführt habe. Zur absoluten Höhe des Gewinnes 2004 sei festzustellen, dass nur ein Zinsaufwand in Höhe von € 268 verbucht worden sei und somit praktisch eine vollständige Eigenkapitalfinanzierung vorgelegen sei. Weiters handle es sich um einen reinen Familienbetrieb, in dem neben dem Bw. und dessen Ehegattin auch bei Bedarf der Sohn und dessen Freundin mitgearbeitet hätten. Dies erkläre aber auch den verhältnismäßig geringen Personalaufwand.

Mit der Gegenäußerung vom 20. August 2008 konterte die steuerliche Vertreterin dem Schreiben des Außenprüfers vom 5. August 2008:

Der Einwand, demzufolge es im Jahr 2004 zu Anfangsschwierigkeiten mit dem neuen Schankcomputersystem gekommen sei, Fehlbuchungen und Fehler könnten zwischen den Erlössparten sein, sei bereits bei der Schlussbesprechung mündlich am 29. Mai 2008 gemacht worden. Er sei auch von den zwei anwesenden Finanzbeamten angedacht worden, aber gleich

wieder verworfen worden, vielleicht, um möglichst schnell zu einem Endergebnis zu kommen, da es bereits über Mittag gewesen sei.

Wie lange Anfangsschwierigkeiten auftreten können, hänge nach Erachten der steuerlichen Vertreterin von den Menschen hinter dem Computer ab, nicht vom System selbst und sei individuell. „*Hat man Zeit genug übrig, um sich damit eingehend zu befassen, so müssten wahrscheinlich neun Monate genügen.*“ Aber habe man nur nebenbei Zeit, den Umgang mit dem Computersystem zu erlernen, weil die eigentliche Arbeit im Gasthaus auf nur zwei Personen laste, so seien neun Monate eben zu kurz.

Das ganze Durcheinander im Computersystem und dem Kassabuch, das in der Folge vom Prüfer angeführt, und nicht bestritten werde, röhre aber daher.

Der in der Berufung angeführte Rohaufschlag, vor und nach den Hinzurechnungen lt. Bp stelle sich folgendermaßen dar:

Wareneinsatz 2004, lt. WEB, netto	€	33.275,--
Erlöse Gasthaus (Restaurationsumsätze) lt. Buchhaltung brutto“	€	141.391,--
Rohaufschlag daher	€	108.116,--

Das sind rund 325 %.

Wareneinsatz 2004, lt. WEB, netto	€	33.275,--
Erlöse Gasthaus nach Hinzurechnungen lt. BP (ohne Sicherheitszuschläge) brutto	€	157.138,--
Rohaufschlag daher	€	123.863,--

d.s. rund 372 %.

Die Differenz betrage 47 %, also beinahe 50 %.

Ein Betrag von € 7.000 für Zimmererlöse sei nicht auszuscheiden, da diese separat abgerechnet worden seien.

Ein Vergleich des Gewinnes 2004 mit dem Gewinn 2005 sei insofern zulässig, als es erst am 21. November 2005 zum Brand gekommen sei, wodurch das Jahr 2005 fast nicht betroffen gewesen sei. Der Zimmerausfall an 10 Novembertagen und 31 Dezembertagen habe den Gewinn 2005 nicht mehr schmälern können, da um diese Jahreszeit keine Radtouristen mehr unterwegs seien, welche das Hauptkontingent der Nächtigungen ausmachen würden. Der Gasthausbetrieb sei durchgehend geöffnet gewesen, da der Brand im Dachgeschoss ausgebrochen sei und das Erdgeschoß mit den Gastlokalen überhaupt nicht beschädigt gewesen sei.

Der Bw. sei auch im Zuge des Schlussbesprechung von den Herren der Finanzverwaltung befragt worden, welche Gewinne er glaube zu haben, da der für das Jahr 2004 außergewöhnlich hohe Gewinn lt. Bp vermutlich sogar ihnen nicht genug plausibel erschienen sei. Eine Eigenkapitalfinanzierung könne dem Bw. von der Finanzverwaltung wohl nicht im Ernst zum Vorwurf gemacht werden, da diese wirtschaftlich, und auch steuerlich gesehen,

mehr als wünschenswert sei. Die Baukosten nach dem Brand seien mit dem Schadenersatz der Versicherung von € 216.343 für den betr. Bereich und € 49.720 für den privaten Bereich (Haushaltsversicherung), das seien zusammen € 266.063 größtenteils abgedeckt worden. Der Personalaufwand betreffe fast zur Gänze die Ehegattin, den Sohn und dessen Freundin, die alle zur Sozialversicherung ordnungsgemäß gemeldet seien und ihre Löhne beziehen würden, „doch Fremdpersonal bekanntlich solche Leistungen nicht erbringen würde, bzw. zu teuer käme, sich ein solcher Umsatz auch nicht erzielen ließe.“

Eine Abweisung der Berufung nach Meinung des Prüfers könne nicht verhindert werden, aber es werde d.a. zu bedenken gegeben, ob der Umgang mit den beschränkten Mitteln der Steuerpflichtigen im allgemeinen nicht doch zu sorglos sei, wodurch es immer öfters auch zu Insolvenzen komme.

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

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.</i>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	...“

Gemäß 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 3 zu § 119 und die dort zitierten Entscheidungen der Höchstgerichte (VwGH 20. September 1989, 88/13/0072; OGH 18. Dezember 1995, 14 OS 83/95, VwGH 25. Jänner 1999, 93/17/0313)).

Für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Buchführung ist § 131 Abs. 1 BAO zufolge charakteristisch, dass die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu führen sind, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung erfolgen lassen. Gemäß § 131 Abs. 1 Ziffer 2 leg. cit. sollen die

---

Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 3 leg. cit. soll die Bezeichnung der Konten und Bücher erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie gemäß § 131 Abs. 1 Z. 4 leg. cit. nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein; werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

Für den Fall, dass die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten werden, gelten § 131 Abs. 2 leg. cit zufolge die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

Gemäß § 131 Abs. 3 können Datenträger zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche

Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen § 163 Abs. 2 leg. cit. zufolge insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 184 BAO lautet:

„(1)	<i>Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.</i>
(2)	<i>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 (Abs. 1) wesentlich sind.</i>
(3)	<i>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.“</i>

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 1 zu § 184. und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Dezember 1997, 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 3 zu § 184 und die dort beispielsweise zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. April 1998, 95/13/0191; 10. September 1998, 96/15/0183; 28. Mai 2002, 99/14/0021, und 2. Juli 2002, 2002/14/0003). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 3 zu § 184 samt den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, 97/15/0076; 26. November 1998, 95/16/0222; 9. Dezember 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 (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 3 zu § 184 und die drei dort zitierten Erkenntnisse vom 30. September 1998, 97/13/0033; 19. März 2002, 98/14/0026, und 27. August 2002, 96/14/0111).

Nach, Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 6 zu § 184 beruht die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28. Februar 1995, 94/14/0157; 19. März 2003,

---

2002/16/0255; 3. August 2004, 2001/13/0022; 4. Dezember 2003, 2003/16/0148; Schätzung als ultima ratio).

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei beispielsweise am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (vgl. VwGH 25. Juni 1997, 97/15/0058; 13. Oktober 1993, 89/13/0078, wonach es ohne Belang ist, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind; VwGH 25. Juni 1997, 93/15/0141; 30. September 1998, 97/13/0033; 28. November 2001, 96/13/0210).

Nach Ritz, BAO<sup>3</sup>; Tz 12 zu § 184 und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Juli 1998, 95/13/0286; 18. Juli 2001, 98/13/0061; 18. November 2003, 2000/14/0187) steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetesten erscheint (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 1995, 95/13/0016; 25. Juni 1998, 97/15/0218; 18. Juli 2001, 98/13/0061, und 24. September 2003, 99/13/0094).

Bei einer kalkulatorischen Schätzung wird beispielsweise ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis (z.B. Wareneinsatz, Lohneinsatz) geschätzt; hiebei sind – so Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 15 zu § 184, - nicht nur branchentypische Verhältnisse, sondern insbesondere die betrieblichen Bedingungen des betreffenden Betriebes (seine Besonderheiten, die für ihn geltenden Marktbedingungen) zu berücksichtigen. Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. beispielsweise die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 2007, 2005/14/0111, und 25. Februar 2004, 2003/13/0147).

Aus folgenden Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen:

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Ordnungsvorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen. Davon kann im vorliegenden Berufungsfall keine Rede sein, wenn der Berufung zufolge die Einschulung des Bw. und seiner im Service tätigen Gattin offenbar mangelhaft gewesen sei; die Wirtsleute hätten nicht richtig Bescheid gewusst und den Schankcomputer nicht richtig bedienen können. Die Anweisungen im Handbuch seien in der Eile nicht vorgefunden oder falsch ausgelegt worden. Es sei immer wieder zu groben Irrtümern gekommen, so sei beispielsweise eine Bestellung eingegeben worden, habe sich

herausgestellt, dass sie falsch gewesen sei, sei nicht storniert worden, sondern eine zweite eingegeben worden.

Das Berufungsvorbringen der steuerlichen Vertreterin betreffend Glaubhaftmachung dessen, dass unzählige Getränke boniert worden seien, die niemals ausgeschenkt worden seien und eventuell Zimmererlöse zusammen mit Küchenerlösen boniert worden seien, sodass Tabak- und Zimmerbarerlöse auch in Getränken- und Küchenerlösen stecken könnten, in Verbindung mit der Stellungnahme des Außenprüfers vom 25. Juli 2008, derzu folge die Differenzen zwischen Tageslösung laut Computer und der im Kassabuch eingetragenen Tageslösung nicht geklärt werden hätten können und Lösungen an zwei Öffnungstagen nicht im Kassabuch eingetragen worden seien, und der Gegenäußerung der steuerlichen Vertreterin vom 20. August 2008, derzu folge das ganze Durcheinander im Computersystem und dem Kassabuch, das in der Folge vom Prüfer angeführt, nicht bestritten werde, heißt, dass die Aufzeichnungen des Bw. solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher/Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, womit der Außenprüfer zu schätzen hatte. Da Lösungen an zwei Öffnungstagen nicht im Kassabuch eingetragen worden waren, war es bei den Aufzeichnungen wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, weshalb der Außenprüfer die angefochtene Umsatzzurechnung für das Jahr 2004 vorzunehmen hatte. Mit den von der Steuerberaterin sowohl in der Berufung, auch im Schreiben vom 20. August 2008 angeführten Überlegungen und Berechnungen war für den Bw. nichts zu gewinnen, weil generell jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wenn aus der im Schreiben vom 20. August 2008 dargestellten Ermittlung die Abweichung um 47 Prozentpunkte ersichtlich ist, wobei dies jedoch umgerechnet auf den Gesamtumsatz lediglich 11 % ausmacht, womit die € 7.000,-- tatsächlich nicht abzuziehen sind, ändert dies nichts an der Tatsache, dass der Außenprüfer keine Gesamtkalkulation vorgenommen hat. Das Problem einer herkömmlichen Aufschlagskalkulation bei welchem geprüften Gasthausbetrieb auch immer ist, dass eine Bandbreite vorhanden ist, die letztlich mangels Aufzeichnungen nicht bis ins Detail nachvollziehbar ist. Bei der Prüfung des Bw. gab es aber tatsächliche Einzelaufzeichnungen (EDV System), die unbestritten der Tageslösungsermittlung zugrunde gelegt wurden (auch wenn dabei ein Systemfehler bei den Lieferscheinen aufgetreten war). Somit hatte der Außenprüfer seine Nachkalkulation lediglich auf einzelne Warengruppen (Tabak, Kaffee, Spirituosen) eingeschränkt und dabei bei Kaffee und Spirituosen Hinweise auf Wareneinsatzverkürzungen gefunden. Wider die Aussagekraft des GesamtRAK im Sinn des Berufungsbegehrens sprach einerseits, dass der GesamtRAK von der Zusammensetzung des Wareneinsatzes, der Preisgestaltung, der

---

Effizienz, dem Schwund etc. abhängig ist, andererseits ein zu hoher RAK auch auf eine Wareneinsatzverkürzung hinweisen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. April 2009