



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0269-G/09,
miterledigt RV/0270-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Karlheinz Morré, 8010 Graz, Heinrichstraße 110, vom 13. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg vom 25. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 und Umsatzsteuer 1999 bis 2005, sowie über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 02-12/2006 und 01-07/2007 nach der am 28. Jänner 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Hotel, Restaurant und eine Fleischerei. Anlässlich einer Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i.V. mit § 99 Abs. 2 FinStrG wurde Folgendes festgestellt:

„Tz.1

Am 13. August 2007 wurde beim Unternehmen aufgrund einer Anzeige des Ex-Schwiegersohnes von Seite der Steuerfahndung eine Hausdurchsuchung durchgeführt. Im Zuge dieser Amtshandlung wurden diverse Belege und Unterlagen, welche sich in den betrieblichen und privaten Räumlichkeiten des Abgabepflichtigen befunden haben beschlagnahmt und dem Finanzamt zur Prüfung übergeben.

Tz.2

Aufgrund folgender, bei der Prüfung festgestellter Mängel entspricht die Buchhaltung nicht den Vorschriften des § 131 BAO.

Aus der Kontrollmitteilung, welche bei Erhebungen der Steuerfahndung bei der Fa. Metro entstand, geht hervor, dass der Abgabepflichtige neben den offiziellen Einkäufen auch inoffizielle Wareneinkäufe („Barrechnungen), welche nicht in der Buchhaltung berücksichtigt wurden, getätigt hat. Die Höhe der offiziellen sowie der in der Buchhaltung nicht berücksichtigten Wareneinkäufe ist aus der Kalkulation zu entnehmen.

Von Seiten der Steuerfahndung wurden bei der Hausdurchsuchung Eingangsrechnungen ausgehoben, welche ebenfalls in der Buchhaltung des Abgabepflichtigen unberücksichtigt blieben.

Es handelt sich ua. um Rechnungen der Firmen Tiefkühlkost Vertr.GMBH, Karnerta GMBH und Leopold Strobl GMBH&CoKG.

Für Teile des Prüfungszeitraumes wurden die Stundenaufzeichnungen der einzelnen Mitarbeiter beschlagnahmt. Aus diesen Aufzeichnungen geht hervor, dass einzelne Mitarbeiter zu bestimmten Zeiten, in denen sie laut Stundenaufzeichnungen tätig waren, abgemeldet wurden.

Aufgrund obig genannter Feststellungen im Prüfungszeitraum ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht gegeben. Es werden im Prüfungszeitraum 1999-2005 Zuschätzungen in folgender Höhe vorgenommen:

in Euro	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
kalk.Umsatzzuschätzung gesamt	47.333,77	33.791,38	40.790,00	46.527,77	53.119,35	48.807,24	51.137,64
Hinzurechnung zu den Umsätzen 20%	19.681,11	12.916,24	16.019,67	18.826,52	19.471,26	19.505,74	19.668,05
Hinzurechnung zu den Umsätzen 10%	27.649,66	20.875,14	24.770,33	27.701,25	33.648,09	29.301,50	31.469,59
Umsatzsteuer 20%	3.936,22	2.583,25	3.203,93	3.765,30	3.894,25	3.901,15	3.933,61
Umsatzsteuer 10%	2.764,97	2.087,51	2.477,03	2.770,13	3.364,81	2.930,15	3.146,96
Umsatzsteuer gesamt	6.701,19	4.670,76	5.680,97	6.535,43	7.259,06	6.831,30	7.080,57

Tz. 3 Zusätzlich ausbezahlte Löhne

Bei der durchgeführten Hausdurchsuchung wurde neben den, durch die Arbeitnehmer geführten Stundenaufzeichnungen auch ein Heft beschlagnahmt, aus denen hervorgeht welche Beträge von Juli 2006 bis Juni 2007 tatsächlich an einzelne Mitarbeiter ausbezahlt wurden. Die Beträge aus diesem Auszahlungsheft, welche an einzelne Mitarbeiter ausbezahlt wurden, sind mit den Lohnzahlungen derselben Mitarbeiter lt. Lohnkonto verglichen worden. Aufgrund der Gegenüberstellung und der Aussagen einzelner Personen wird festgestellt, dass im obig genannten Zeitraum die Lohnzahlungsdifferenzen durchschnittlich 2.100 Euro pro Monat betragen.

Da davon auszugehen ist, dass sich bestimmte Auszahlungsmodalitäten nicht geändert haben, und die Personen welche die höchsten „Schwarzlohnzahlungen“ erhielten, auch im Prüfungszeitraum großteils tätig waren werden für 1999-2005 die zusätzlich ausbezahlten Löhne, mit 10.000 Euro pro Jahr geschätzt.

Für 1-6/2007 sowie 6-7/2007 werden zusätzlich ausbezahlte Löhne in Höhe von 1.000 Euro pro Monat geschätzt. Für 7/2006-6/2007 werden die Differenzen zwischen den Zahlungen lt. Auszahlungsheft und den Nettolohnzahlungen lt. Lohnkonto, sowie die zusätzlichen Zahlungen an Frau R. und Hr. P. angesetzt (siehe Tz.5 –Kalkulatorische Umsatzzuschätzung aufgrund zusätzlich ausbezahlter Löhne)."

Neben den Feststellungen „nicht verbuchter Wareneingang“ und „zusätzlich ausbezahlte Löhne“ bildet die Frage der Umsätze anlässlich des „Wienfestes“ einen weiteren Streitpunkt. Dazu wurde unter

Tz. 4 nachstehende Feststellung getroffen:

„Die Firma S. war auch bei den abgehaltenen Wienfesten (Dorfwirte) tätig. In einem eigens dafür angelegten Heft wurden sämtliche Aufwendungen, welche bei den Wienfesten 2005 – 2007 anfielen, aufgezeichnet. Eventuelle Einnahmenverkürzungen bis 2005 sind mit der durchgeführten Zuschätzung von Umsätzen abgedeckt. 2006 wurden von Seite des Abgabepflichtigen keine (in Verbindung mit dem Wienfest), 2007 Umsätze in Höhe von ca. 18.900 Euro (brutto) erklärt. Laut Aufzeichnungen wurden 2007 Umsätze in Höhe von ca. 85.000 (brutto) erzielt. Als Grundlage der Kalkulation 2006 dient der aufgezeichnete Wareneinkauf. Mittels Rohaufschlagskoeffizienten wird der kalk. Umsatz für das Wienfest 2006 ermittelt.“

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren für die Jahre 1999 -2005 ergangenen Sachbescheiden und in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm folgende Gewinnerhöhungen vor: 14.456,76 Euro (1999), 5.652,41 Euro (2000), 9.869,24 Euro (2001), 8.673,76 Euro (2002), 12.166,78 Euro (2003), 10.546,52 Euro (2004) und 9.254,95 Euro (2005). Die Umsatzzuschätzungen aufgrund der in Tz. 4 und Tz. 5 getroffenen Feststellungen betrugen 103.569,33 Euro (2006) und 84.705,89 Euro (2007).

In der dagegen gerichteten *Berufung* vom 13. Mai 2008 führte der steuerliche Vertreter des Bw. im Wesentlichen aus:

ad Wienfeste

Die Teilnahme sei von der Gattin und Tochter des Betriebsinhabers organisiert worden und habe vor allem der Werbung gedient. Die Eintragungen, die das Finanzamt für das Jahr 2007 als Umsatz ansehe, seien Werte, die Frau S. zu erzielen geglaubt habe. Es handle sich bei dieser Eintragung um eine Vorschauplanung und nicht um erzielte Umsätze. Wollte man den Ausführungen der Betriebsprüfung einen Wahrheitsgehalt beimessen, ergäbe dies: 36 Stunden, 80 Sitzplätze dauernd besetzt und in einer Stunde dreimal verkauft. Kein Wirtshaus auf der Welt könne so eine Frequenz aufweisen. Dasselbe gelte für das Jahr 2006. Hier käme dieselbe Sitzplatzfrequenz zum Tragen, wobei der Platz pro Stunde nur zwei Mal verkauft worden wäre. Auch dies sei absolut unmöglich.

ad Metro, Barverkäufe

Dazu brachte der steuerliche Vertreter vor, dass ihm eine CD übergeben worden sei, auf der die Einkäufe seines Klienten, aber auch Einkäufe anderer Kunden ersichtlich seien. Die Damen S. hätten ihm angegeben, dass sie Einkäufe für den Privatbedarf, für die Landwirtschaft und hin und wieder auch für gute Bekannte durchgeführt hätten. Dies nicht über die Kundenkarte,

sondern als Bareinkauf ohne Namen. Wie viel und wie oft dies gewesen sei, könne nicht mehr angegeben werden, wäre aber auf Grund der aufscheinenden Haushaltsmengen einigermaßen ermittelbar. Möglicherweise seien vom Ex-Schwiegersohn Geschäfte auf eigene Rechnung getätigt worden und dieser habe die eingekauften Waren anderweitig verwendet und versuche nun möglicherweise mit der „Haltet den Dieb“ Methode die Familie seines Klienten zu schädigen und von sich abzulenken.

In einer zu dieser Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 11. Juni 2008 führte der Prüfer aus, dass als Grundlage der Kalkulation für die Wienfeste 2006 und 2007 ein bei der Hausdurchsuchung ausgehobenes Heft, in dem die Daten der Wienfeste von Frau S. festgehalten worden seien, gedient habe. Auf Grund der dort aufgezeichneten Angaben über Warenverbrauch und Lohnaufwendungen sei für 2006 eine Umsatzkalkulation durchgeführt worden. Für das Jahr 2007 sei in diesem Heft ein Umsatz in Höhe von 85.000 Euro aufgezeichnet worden.

Dem vom Steuerberater entgegengebrachten Argument, dass es sich bei dieser Eintragung um eine Vorschauplanung und nicht um den erzielten Umsatz handle, sei entgegenzuhalten, dass die Aufzeichnungen über verbrauchte Waren und Lohnaufwendungen so detailliert eingetragen worden seien, dass sehr wohl davon auszugehen sei, dass diese Aufzeichnungen tatsächlich reelle Werte darstellen. Dem Argument des Steuerberaters, dass kein Wirtshaus auf der Welt so eine Frequenz aufweisen könne, sei entgegenzuhalten, dass bei den Wienfesten auch nicht „wirtshausmäßige Verhältnisse“ vorliegen. Der Verkauf von belegten Broten und Aufstrichen nehme nicht viel Zeit in Anspruch und ergebe auch eine geringe Verweildauer.

„Schwarzlöhne“

Bei der Hausdurchsuchung seien Unterlagen ausgehoben worden, aus denen die tatsächlich geleisteten Zahlungen, welche an die einzelnen Arbeitnehmer geleistet wurden, hervorgehen. Diese Zahlungen seien mit den Lohnjournalen der einzelnen Jahre verglichen worden. Die Differenz habe als Kalkulationsgrundlage für 2006 und 2007 gedient. Da diese Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Zahlungen nur für 2006 und 2007 vorhanden gewesen wären, seien für 1999 – 2005 die so genannten „Schwarzlöhne“ mit 10.000 Euro geschätzt worden. Da die Arbeitnehmer, welche 2006 und 2007 die höchsten „Zusatzzahlungen“ erhalten hätten, auch in den vorangegangenen Jahren beim Unternehmen beschäftigt gewesen wären, sei dies ein Hinweis dafür, dass auch in den Jahren vor 2006 „Schwarzlöhne“ ausbezahlt worden wären. Auch die monatlichen Nichtanmeldungen von Mitarbeitern im Prüfungszeitraum, die laut Stundenaufzeichnungen Dienst verrichtet hätten, spreche dafür. Weiters werde festgestellt, dass anzunehmen sei, dass sich bestimmte

Auszahlungsmodalitäten nicht von einem Jahr zum anderen ändern. Der Hinweis des Steuerberaters, zusätzliche Lohnzahlungen an die Mitarbeiter seien von Frau S. durch Privateinnahmen finanziert worden, entbehre jeglicher wirtschaftlicher Realität; warum auch sollten abzugsfähige Betriebsausgaben privat finanziert werden.

In der Folge hat am 22. Oktober 2008 im Finanzamt eine Besprechung mit dem Steuerberater, der erst am Ende der abgabenbehördlichen Prüfung mit der Vertretung beauftragt worden war, zur nochmaligen Erörterung all dieser Fragen statt gefunden.

In einem Anhang zur Stellungnahme vom 6. März 2009 gab der Prüfer dem steuerlichen Vertreter zwar Recht, dass sich in der Kontrollmitteilung Metro Einkäufe befänden, welche nicht der Familie S. zuzurechnen seien. Bei diesen Rechnungen handle es sich jedoch um offizielle Rechnungen (keine Barverkäufe). Im Zuge der Schätzung der einzelnen Jahre seien den offiziellen Rechnungen der Fa. S., die Barverkaufsrechnungen gegenübergestellt und daraus ein Verhältnis berechnet worden, welches als Grundlage der Kalkulation gedient habe. In den offiziellen Rechnungen seien auch die sich in der Kontrollmitteilung befindlichen Einkäufe anderer Kunden der Metro berücksichtigt worden. Wenn jetzt diese Einkäufe aus der Verhältnisrechnung zwischen offiziellen Einkäufen und Bareinkäufen herausgenommen werden, verschiebe sich das Verhältnis in Richtung Bareinkäufe (Schwarzeinkäufe). Passiere dies, wirke sich das zum Nachteil des Abgabepflichtigen aus, da sich ein höherer Prozentsatz der „Schwarzeinkäufe“ im Verhältnis zu den offiziellen Einkäufen ergebe.

In der am 28. Jänner 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, die Tatsache, dass der Bw. Rechnungen nicht verbucht habe, sei durch Schlamperei und die örtlichen Verhältnisse begründet gewesen.

Zu den zusätzlich ausbezahlten Löhnen gab der Vertreter an, die Ehegattin des Bw. habe ihm versichert, die Lohnzahlungen aus ihrem Privatgeld getätigt zu haben. Ausschlaggebend sei die außergewöhnliche Situation aufgrund der Scheidung der Tochter gewesen. Die anderen Mitarbeiter hätten dadurch vermehrte Arbeitsleistungen erbringen müssen. Auch werde bemerkt, dass die GKK im fortgesetzten Verfahren die Lohnzahlungen nicht in dieser Höhe als Bemessungsgrundlage herangezogen hätte. Die Hinzurechnungen die Wienfeste betreffend, blieb der Bw. bei der Behauptung, bei den anlässlich der Hausdurchsuchung gefundenen Aufzeichnungen handle es sich um eine Prognoserechnung, um herauszufinden, ob es sich ausgezahlt hätte, in Zukunft ein größeres Zelt zu nehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Nach Abs. 3 leg.cit. ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Buchführung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

In Anbetracht der beim Bw. festgestellten Mängel (Bericht vom 14. Februar 2008) steht für den Unabhängigen Berufungssenat die Schätzungsberechtigung bzw. –verpflichtung der Abgabenbehörde eindeutig fest und wird dies in weiterer Folge nochmals ausdrücklich begründet. Das Vorliegen dieser Mängel wird vom Bw. grundsätzlich auch nicht bestritten.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch 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 (VwGH 18.7.2001, 98/13/0061). Die Schätzungsgrundlagen müssen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, in welchem vor allem der Abgabepflichtige gehört werden muss (VwGH 16.7.1996, 92/14/0140).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen (Ritz, BAO², § 184, Tz. 3).

Für die einzelnen Streitpunkte bedeutet dies:

Metro, Barverkäufe

Dieser Streitfrage liegt folgende unbestrittene Vorgangsweise für die Zahlungsabwicklung in einem Metro Markt zu Grunde:

Bei den jeweiligen Metro-Märkten gibt es mehrere Zahlkassen, wobei diesen Zahlkassen jeweils ein bis vier „Erfasserkassen“ zugeordnet sind. Bei den Erfasserkassen werden die Waren auf Laufbänder gelegt und in der Folge wird der sich auf der Ware befindliche Strichcode eingescannt. Die Bezahlung selbst erfolgt bei der Zahlkasse. Der Kunde übergibt seine Kundenkarte dem Angestellten und wird befragt, ob alles auf eine Rechnung kommt. Bejahendenfalls wird die Kundenkarte eingescannt. Gleichzeitig wird durch die EDV-Anlage eine fortlaufende elektronische Lieferscheinnummer (=Erfassungsnummer) vergeben. Die Kundenkarte wird während des Vorganges von der/dem Angestellten einbehalten und dann die Waren gescannt. Diese erscheinen am elektronischen Lieferschein.

Wünscht ein Kunde, dass ein Teil der Ware auf Rechnung Wiederverkäufer (also auf seine Kundennummer) und ein Teil auf Barverkauf erfolgen soll, muss die/der Angestellte bei der Zahlkasse eine so genannte Barverkaufskarte holen. Diese wird per Scanner eingelesen, danach wird die Ware eingescannt und der Name des Kunden scheint in der Folge auf der Rechnung nicht auf. In welcher Reihenfolge die Kundenkarte und die Barverkaufskarte eingescannt werden, geschieht zufällig und erfolgt nicht zwingend in der gleichen Reihenfolge wie bei der Erfassungskasse. Aufgrund der Verstrickung Eingangsnummer und Rechnungsnummer und der zeitlichen Verknüpfung konnte eine Zurechnung aus dem von der Firma Metro zur Verfügung gestellten Kontrollmaterial an den Bw. erfolgen. Auch wenn der steuerliche Vertreter in der Berufung behauptet, es seien keine dem Betrieb des Bw., zuzurechnende Barverkäufe getätigt worden, steht dies aufgrund der Aussagen des Bw. selbst und seines Schwiegersohnes nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig fest.

Im vorliegenden Fall wurde der Bw. mit der Aussage seines Schwiegersohnes in der Niederschrift vom 10. April 2007 („*Im Gastronomiebetrieb der Fa. S. werden die Einkäufe nahezu ausschließlich um 50% verkürzt*“) und vom 13. Juni 2007 („*Die Lebensmittel werden bei Metro (auf Anfrage erteilt Metro eine gesonderte Lochkarte für Barzahlungen), bei der Firma Pfeifer, bei der Firma AGM, beim Schlachthof immer bar eingekauft*“) und vom 4. Juli 2007 („*Über den in die Bücher eingetragenen Wareneinkauf werden die monatlichen Einnahmen hochgerechnet. Schon vom System her werden daher die Rechnungen vernichtet. Ich war mit meiner Exgattin bei Einkäufen in div. Großmärkten mitanwesend als dort nur im so genannten Barverkauf die Ware eingekauft worden ist. Es gibt insbesondere bei der Metro eine eigene Karte für den Barverkauf. Die Fa. Metro ist Hauptlieferant bzw. dort wird überwiegend eingekauft. Der Exschwiegervater fährt oft bis zu drei Mal wöchentlich zur Metro einkaufen. Der Einkauf erfolgt entweder nur im Barverkauf, oder auch verbunden mit einem offiziellen Einkauf. Ich war bei diesen Einkäufen mehrmals selbst dabei, habe auch selbst gesehen wie die Rechnungen verheizt wurden. Bei der AGM wird in der Regel Karree eingekauft. Es wird aber auch Fleisch für die gesamte benötigte Küchenware dort eingekauft.*“)

Die Ware kommt ausschließlich mit einer Barrechnung und die Ware wird sofort bar bezahlt.") konfrontiert.

Dazu gab der Bw. am 9. November 2007 in der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten an:

„Diesen Vorwurf streite ich ab. Ich war immer ehrlich. Es kann vorgekommen sein, dass ich für den privaten Zweck eingekauft habe. Dann ist es zu einem Einkauf im Barverkauf, Einkauf auf Rechnung ohne Namensbezug, gekommen. Ich berichtige nun, dass es doch zu solchen Bareinkäufen gekommen ist. Insbesondere bei der Metro und Fleisch bei Kanerta. Ich kann nur sagen, dass es zu solchen Einkäufen gekommen ist.“

In dieser Niederschrift bestätigt der Bw. auch dezidiert die Angaben seines ehemaligen Schwiegersohnes, der laut Aussage des Bw. selbst alles mitbekommen habe, was im Betrieb geschehen sei, indem er zu Protokoll gab: *„Von diesen Bareinkäufen hatten nur ich und der Schwiegersohn Kenntnis.“*

Zusätzlich wurden im Zuge der in den Räumlichkeiten des Bw. statt gefundenen Hausdurchsuchung weitere Barverkaufsrechnungen der Firmen Karneta oder Gastro Dienst Haring gefunden, die in der Buchhaltung des Bw. nicht berücksichtigt wurden. Aber auch eine Kontrolle der von der Steuerfahndung angefertigten Rechnungskopien bei Geschäftspartnern brachte ebenfalls deren teilweise Nichterfassung zu Tage.

Auch die weiteren Erhebungen der Abgabenbehörde bei diesen Firmen bestätigten schließlich diese Vorgangsweise.

So gab ein Angestellter der Firma Kanerta am 14. September 2007 als Zeuge niederschriftlich zu Protokoll, dass die Firma S. seit 1999 Kunde gewesen, aber erst seit zwei Wochen als Kunde mit Kundennummer geführt worden sei. Im Vorzeitraum habe die Firma S. immer im so genannten Bareinkauf eingekauft. Über die bezogene Ware sei ein Beleg ohne Namensnennung ausgestellt worden. Glaublich könne er angeben, dass solche Einkäufe zumindest zwei Mal monatlich getätigt worden seien.

Auch der Geschäftsführer einer Weinhandelsfirma bestätigte in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift vom 13. September 2007 ausdrücklich: *„Es ist Faktum, dass solche Bareinkäufe durch die Firma S. bei unserer Firma getätigt werden, die Frequenz und der Umfang lassen sich jedoch nicht mit Sicherheit bestimmen.“*

Ein Vertreter der Firma AGM gab in der Niederschrift vom 28. November 2007 ebenfalls an, dass ein Kundenkonto erst am 26. April 2007 angelegt worden sei.

All diese Aussagen stehen im Einklang mit der eingangs angeführten Tatsache, dass im Zuge der Hausdurchsuchung Barverkaufsrechnungen (Firmen Karnerta, Gastrobedarf Haring, Interspar, Eskimo/Iglo) gefunden wurden, die keine Berücksichtigung in der Buchhaltung des Bw. gefunden haben.

Diesen konkreten, durch Zeugenaussagen verifizierten Feststellungen hält der steuerliche Vertreter des Bw. nur entgegen, dass der Ex Schwiegersohn zu einem Rundumschlag ausgeholt habe und er selbst keine Systematik in den diversen Einkäufen erkennen könne bzw. die Nichtverbuchung auf Schlamperei beruhe.

Auch wenn dem Schwiegersohn eine gewisse Unobjektivität zugebilligt werden kann, so wurde doch in der Frage der Schwarzeinkäufe nur auf sein langjähriges Wissen bei der grundsätzlichen Vorgangsweise zurückgegriffen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist auf Grund der Aussagen des Bw. und der jeweiligen Zeugen als erwiesen anzunehmen, dass vom Bw. Waren, die den typischen Geschäftsgegenstand des Bw. ausmachen, bezogen wurden, deren Eingang und in der Folge auch deren Verkauf nicht erfasst wurden. Auf Grund dieser Aufzeichnungsmängel war die Abgabenbehörde berechtigt, die Grundlagen der Abgabenerhebung zu schätzen.

Da von den einzelnen gefundenen Rechnungen sich nicht das ganze Volumen ableiten lässt und von der Firma Metro sämtliche Belege zur Verfügung gestellt wurden, hat der Prüfer diese Rechnungen als Ausgangsbasis seiner Schätzung genommen um dem Auftrag, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, zu entsprechen. Der Betriebsprüfer hat in den jeweiligen Streitjahren die Summe der bei der Firma Metro getätigten offiziellen Einkäufe der Summe der Metro-Barverkaufsrechnungen, die um Hilfsstoffe im Gesamtbetrag von 2.132,55 Euro bereinigt wurde, gegenübergestellt. Dabei wurde festgestellt, dass im Verhältnis zu den offiziellen Rechnungen der „Bareinkauf“ im Prüfungszeitraum durchschnittlich 37,97% bei den 20%igen Warengruppen und 26,72% bei den 10%igen Warengruppen betragen habe. Dem, sich lediglich gegen diesen Rechenvorgang richtenden Vorwurf des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, kommt keine Bedeutung zu.

Die einzelnen Positionen des Wareneinsatzkontos des Bw. wurden in der Folge um den Eigenverbrauch, die offiziellen Metrorechnungen und die erklärte Personalverpflegung bereinigt und mit dem durchschnittlichen Metro-Prozentsatz kalkuliert. Da im vorliegenden Fall als erwiesen angenommen werden kann, dass der Bw. bei allen Warengruppen Verkürzungen vorgenommen hat, hält der Unabhängige Finanzsenat die Anwendung dieses Verkürzungsprozentsatzes auch auf all diese Warengruppen für gerechtfertigt.

In der Folge wurden die einzelnen Positionen um die jeweiligen Aufschläge erhöht. Dabei wurde von der Betriebsprüfung zu Gunsten des Bw. ein **sehr moderater** Prozentsatz gewählt. So ergibt sich aus der Buchhaltung des Bw. ein Aufschlag zum Kaffee von 1.267%. Vom Betriebsprüfer wurde lediglich ein Aufschlag von 800% angenommen. Wie unter der Tz. 2a des Berichtes weiters ersichtlich ist, betragen die Aufschläge für alkoholfreie Getränke 350% (lt. Bw. 516%), für Wein 300% (lt. Bw. 371%) und für Spirituosen 400% (lt. Bw. 919%). Aus diesen Beträgen lässt sich die Umsatzsteuer aus den kalk. Umsätzen berechnen. Parallel dazu wurden bei den mittels Barverkaufsrechnung bei der Firma Metro bezogenen Waren die jeweiligen Rohaufschlagskoeffizienten angewandt und das sich aus diesem Aufschlag ergebende Resultat dem kalkulatorischen Umsatz hinzugezählt.

Diesen genauen Berechnungen konnte der Bw. in der Folge nichts Konkretes entgegensetzen. Das einzige Argument des Bw., bei Durchsicht der offiziellen Rechnungen hätte er erkannt, dass sich auch Namen anderer Kunden darunter befinden, konnte der Prüfer in der Stellungnahme dahingehend entkräften, dass eine diesbezügliche Korrektur sich rein rechnerisch zu Lasten des Bw. ausgewirkt hätte.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zu der Auffassung, dass das Ergebnis der angewandten Schätzungsmethode logisch begründet und schlüssig nachvollziehbar ist.

„Schwarzlöhne“

In dieser Frage kann der Unabhängige Finanzsenat von der unbestrittenen Tatsache ausgehen, dass es im Betrieb des Bw. zu Lohnzahlungen gekommen ist, die nicht erfasst worden sind.

Bei der Hausdurchsuchung wurde ein Heft mit den Aufzeichnungen der Arbeitsstunden und den tatsächlichen Auszahlungsbeträgen einzelner Mitarbeiter beschlagnahmt. Daraus ist ersichtlich, dass zu den laufenden Lohnzahlungen noch zusätzlich Beträge ausgezahlt wurden, die die jeweiligen Angestellten auch gegenzeichneten.

Nach Aussage der Ehegattin des Bw. vom 13. August 2007, die laut Bw. (NS vom 9. November 2007) ausschließlich für die Lohnzahlungen verantwortlich war, wurden die Überstunden in der Regel von ihr schwarz, ohne Versteuerung ausbezahlt (*„Ich führe für die Verrechnung der Löhne ein eigenes Heftl. In diesem Heft sind die Namen der Mitarbeiter aufgeschrieben. Ebenso wieviel die Mitarbeiter an offiziellen Lohn und auch schwarz ausbezahlt erhalten haben.“*).

Auf Grund dieser unbestrittenen Vorgangsweise ist die Berechtigung zur Schätzung eindeutig erwiesen.

Es ist von der grundsätzlichen Überlegung auszugehen, dass in jedem Betrieb die Umsätze zu den Positionen Löhne und Wareneinkauf in einem bestimmten Zusammenhang stehen. Je höher diese beiden Positionen sind, desto höher ist auch der Umsatz. Jede Veränderung der Position Löhne oder Wareneinkauf, die die Ausgangsbasis darstellen, hat somit immer eine Auswirkung auf den Umsatz des jeweiligen Betriebes. Aus dieser Wechselwirkung ist erkennbar, dass es unsinnig wäre, auf Betriebsausgaben in Höhe der Lohnzahlungen zu verzichten. Die Behauptung der Ehegattin des Bw., in ihrer Vernehmung vom 31. Oktober 2007, die der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals wieder gegeben hat, die Mittel für die Schwarzlöhne stammten aus den Privatentnahmen bzw. von ihrem persönlichen Geld, widerspricht jedoch den Denkgesetzen. Davon könnte nur bei Vorliegen einer karitativen Tätigkeit ausgegangen werden. Auch die Erklärung, dass die Mitarbeiter, durch den Wegfall der Arbeitsleistung des Schwiegersohnes, mehr arbeiten hätten müssen, ist nicht nachvollziehbar, da der Schwiegersohn keine Funktion in der Küche oder im Service hatte.

Ein Vergleich der Löhne lt. Lohnkonto und der tatsächlich ausbezahlten Löhne ergibt für den Zeitraum vom Juli 2006 bis Juni 2007 eine Differenz von 25.252,52 Euro. In Folge dessen wurden vom Prüfer für den Zeitraum 1-6/2006 und 6-7/2007 die ausbezahlten „Schwarzlöhne“ mit 1.000 Euro pro Monat geschätzt. Da angenommen wurde, dass die zusätzlich ausbezahlten Löhne 35% des kalkulatorischen Umsatzes betragen wurde ein kalk. Umsatz (brutto) von 63.879,57 Euro (2006) und 31.127,63 Euro (2007) errechnet. Für den Prüfungszeitraum 1999 – 2005 wurde ein zusätzlicher Lohnaufwand in Höhe von jährlich 10.000 Euro herangezogen. Da diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung auf Fakten beruht, logisch nachvollziehbar ist und der Pflichtige dem auch nichts entgegen konnte, kann auch der Unabhängige Finanzsenat zu keinem anderen Ergebnis kommen. Ein mit der GKK nachträglich geschlossener Vergleich vermag daran nichts zu ändern.

Wienfeste

Unbestritten ist, dass der Bw. seit dem Jahr 2003 beim Frühlingsfest in Wien vertreten war. Im Jahr 2007 wurden erstmals Umsätze in Höhe von 18.900 Euro (brutto) erklärt. Vom jetzigen steuerlichen Vertreter wurde nach Beendigung der abgabenbehördlichen Prüfung, mit Schreiben vom 16. April 2008 das Jahr 2006 betreffend, mitgeteilt, dass die Erlöse aus dem Wienfest 2006, die er nun mit 18.000 Euro beziffere, nicht in der Buchhaltung erfasst seien.

Anlässlich der Hausdurchsuchung fiel der Abgabenbehörde ein Buch in die Hände, dessen Inhalt offensichtlich nicht für außen stehende Dritte bestimmt war. Darin enthalten sind sehr genaue Aufzeichnungen (2006 und 2007) der Ehegattin des Bw., die für diese

Veranstaltungen nach übereinstimmenden Angaben der jeweiligen Familienmitglieder für deren Organisation zuständig war, über die Bestellungen, die Waren, den Verbrauch (der teilweise korrigiert wurde) und die Löhne.

Zu den Aufzeichnungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung aus, dass es sich bei diesen Eintragungen um Werte handle, die die Ehegattin des Bw. zu erzielen geglaubt hätte. Es handle sich dabei um eine Vorschauplanung und nicht um erzielte Umsätze.

Konfrontiert mit dieser händischen Aufstellung für das Jahr 2006 gab diese in der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten am 31. Oktober 2007 an:

„Diese Aufzeichnungen sind grundsätzlich von mir händisch geschrieben, betreffen die Wienfeste. Ich habe alle Aufwendungen für dieses Fest mitgeschrieben. Nach reiflicher Überlegung gebe ich an, dass auch die von mir aufgeschriebenen Löhne für dieses Wienfest 2006 (insgesamt rund 10.000 Euro) ausbezahlt worden sind und den Tatsachen entsprechen.“

Da in diesem Heft die Beträge exakt aufgelistet wurden, spricht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nichts dagegen, darin reelle Zahlen zu sehen, die geeignet sind, als Grundlage einer Schätzung zu dienen.

Die Anregung des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung, Vergleiche mit anderen beim Frühjahrsfest in Wien anwesenden Betrieben einzuholen, erachtet der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungen, aber auch der unterschiedlich angebotenen Produkte bzw. der Intentionen (Werbung, etc.) der einzelnen Aussteller als nicht zielführend.

Als Grundlage der Kalkulation für das Jahr 2006 diene dem Prüfer der von der Ehegattin des Bw. aufgezeichnete Wareneinkauf. Mittels Rohaufschlagskoeffizienten unter vorheriger Berücksichtigung von 2% Schwund beim Bier, wurde der kalkulierte Umsatz in Höhe von 55.207,50 Euro für dieses Fest ermittelt.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter in seiner Berufung vor, von der Abgabenbehörde seien Gratisabgaben, die der Werbung gedient hätten und Retourware nicht ausreichend berücksichtigt worden. Die Umsätze und Ausgaben des Wienfestes 2006 seien zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung in der laufenden Buchhaltung nicht erfasst gewesen. Die Ehegattin des Bw. habe ihm erklärt, dass mangels Erfahrung mit dem großen Stand die Ausgaben so groß gewesen seien, dass nichts übrig geblieben sei. Er habe dies nicht nachvollziehen können und deshalb die Bilanz 2006 adaptiert.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind dies jedoch keine Argumente, die geeignet sind die, Schätzung als unschlüssig erkennen zu lassen. Eine genaue Befassung mit

den einzelnen Positionen lässt keine Sorgfaltspflichtverletzung erkennen. So finden sich in der beschlagnahmten Aufstellung unter Verbrauch 36 Fass Bier. Eben diese Menge wurde unter Berücksichtigung von 2% Schwund der Kalkulation zu Grunde gelegt. Der Betrag von 1.600 Euro stimmt ebenfalls genau mit dem vom Lieferanten in seiner Aussage vom 5. Oktober 2007 angegebenen Betrag überein. Weiters wurde der Wareneinkauf bei der Firma AGM in Höhe von 2.716 Euro der Schätzung zu Grunde gelegt. Über diesen Betrag, den der Lieferant in seiner Aussage vom 18. November 2007 bestätigte, wurde sogar die Rechnung im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellt. Auch von der Firma Hornig wurden Einkäufe mittels Barverkaufsrechnung, für die ausdrücklich bestätigt wurde, dass es keine Retourware gegeben habe, in ungefähr dieser Höhe angegeben (Niederschrift vom 20. November 2007).

Der Ex-Schwiegersohn hat zu Protokoll gegeben, dass anlässlich des Wienfestes 3000 Paar Würsteln verkauft worden seien, die er selbst produziert habe. Die Einnahmen hätten 100.000 Euro betragen. Obwohl diese Angaben mit der Auflistung der verkauften Waren in dem beschlagnahmten Buch (800 Osterkrainer, 600 Kürbiskernkrainer, 500 Bratwürstel) in Einklang zu bringen sind, wurden die Eigenproduktionen bei der Schätzung, die somit nur auf Wareneinkäufen beruht, die mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit betragsmäßig stimmen und der dadurch kaum Unsicherheiten immanent sind, nicht berücksichtigt.

Das Jahr 2007 betreffend konnte die Betriebsprüfung von dem in der Aufstellung ausgewiesenen Umsatz von 85.000 Euro ausgehen. Auch wenn die Ehegattin des Bw. in der Niederschrift vom 31. Oktober 2007 zu der händischen Aufstellung das Jahr 2007 betreffend befragt: *„Weiß ich nicht. Ich kann nicht erklären, was ich da aufgeschrieben habe.“*, die Aussage verweigert, spricht doch die Vorgangsweise in all diesen Jahren – offensichtlich lückenlose Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben - für die Richtigkeit dieser Zahlen. Die vom Bw. in seiner Buchhaltung bereits berücksichtigten Umsätze von 18.900 Euro aus dem Wienfest 2007 wurden natürlich zum Abzug gebracht.

Da der Abgabepflichtige im Schätzungsverfahren gehört werden muss, muss ihm nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern es müssen ihm auch die Ausgangspunkte, Überlegungen Schlussfolgerungen und die angewandte Schätzungsmethode zur Kenntnis gebracht werden. (Stoll, BAO-Kommentar, 1931). Dazu wurde im Zuge des Verfahrens mehrmals Gelegenheit geboten.

Der Unabhängige Finanzsenat kann zusammenfassend nicht finden, dass das Finanzamt im vorliegenden Fall Sachverhalte unrichtig oder unsorgsam erhoben, das Parteiengehör verletzt oder rechtliche Würdigungen in unrichtiger Art und Weise getroffen hat, weshalb der Berufung nicht statt gegeben werden kann.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Februar 2010