



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 8. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 7. Juli 2003 betreffend

Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 und 1999, jeweils samt Wiederaufnahme;

Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000;

sowie den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis 2000 vom 4. Juli 2003, entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahrens für die Jahre 1998 und 1999 wird Folge gegeben und diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 – 2000 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Bericht der Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin (Bw) betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 wird u.A. ausgeführt:

„Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit

Gaststättenwesen

Tz 2 Rechtsform Gesellschaft mit beschränkter Haftung

...

Tz 11 Organe der Gesellschaft

D. B. , Geschäftsführer

Tz 12 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse

Das Stammkapital beträgt zum 31.12.2000 ATS 4,300.000,--

Gesellschafter ist: D. B. Anteil ATS 4,300.000,--

Tz 13 Ermittlung des Gewinnes gem § 5 EStG

...

Tz 16 Sicherheitszuschlag 1998 – 2000

Grundaufzeichnungen

Die Ermittlung der Tageslosungen erfolgte im Prüfungszeitraum 1998 – 2000 anhand einer Registrierkasse, wobei von den Kellner(innen) mittels Steckschlüssel die jeweiligen Bestellungen boniert wurden. Am Ende jeden Tages wurden die nach Kellner (Steckschlüssel) bonierten Umsätze getrennt ermittelt und von den Kellnern abgerechnet. Die Abrechnungen wurden der Geschäftsleitung übergeben.

Seitens der Geschäftsleitung wurden die Umsätze der einzelnen Steckschlüssel in einer Summe in einen Tagesspeicher getrennt nach Warengruppen übernommen und als Tagesumsatz gespeichert und ausgedruckt.

Die ausgedruckten Abrechnungen der Tagesumsätze, getrennt nach Warengruppen, nicht jedoch nach Kellnerabrechnung (Steckschlüssel) wurden als belegmäßiger Nachweis in der Belegsammlung abgelegt.

Seitens der Betriebsprüfung wurden die Daten der Registrierkasse für den Zeitraum 1998 – 2000 in Form von Druck- oder Exportdateien auf Datenträger, gem §§ 131 und 132 BAO, abverlangt, wobei schriftlich mitgeteilt wurde, dass es sich bei der verwendeten Registrierkasse um ein Modell S L45 – 45 handelt, das vermutlich zwischen 1980 und 1985 hergestellt wurde. Die Kassa verfüge lediglich über einen Tagesspeicher und einen Monatsspeicher. Beide Speicher kumulieren die übernommenen Beträge, das heißt die Werte eines Tages können nur abgerufen werden, wenn die Vortageswerte gelöscht und in den

Monatsspeicher übertragen werden. Ebenso könnten die Werte eines Monats nur abgerufen werden, wenn der Vormonat gelöscht wurde. Eine weitergehende Speicherung wie bei vorliegendem Modell nicht möglich. Das Gerät verfügt auch über keinerlei Schnittstelle für einen PC, sodass Druck- oder Exportdateien nicht zur Verfügung gestellt werden könnten. Es wurden auch keine Datensicherungen durchgeführt. Die Registrierkasse war zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht mehr im Einsatz.

Die täglich erstellten Ausdrucke der Kellnerabrechnungen konnten ebenfalls nicht mehr vorgelegt werden.

Nach der Bestimmung des § 131 Abs 1 Z 5 BAO sollten die zu Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeuten obige Ausführungen, dass die Tageslosungserfassungsmethode auf Basis weggeworfener Zettel und nicht Zurverfügungstellung der bonierten Kellnerdaten nicht als Garant einer ordnungsgemäßen Transparenz der Tageseinnahmen zu qualifizieren ist.

Kohlensäureverbrauch

Im geprüften Zeitraum wurde festgestellt, dass der Einkauf und folglich der Verbrauch für CO₂ extrem hoch und zusätzlich sehr unterschiedlich ist.

Das CO₂ wird hauptsächlich zur Förderung von Bier und alkoholfreien Getränken in der Gastronomie verwendet. Der CO₂ steht in keinem normalen Verhältnis zu den geförderten Getränken in Bezug auf die Physikalische Formel der benötigten CO₂ zur Förderung von Getränken.

Der Verbleib der Kohlensäure bei

	1998	1999	2000
Einkauf	800 kg	660 kg	480 kg
Kalkulat. Verbrauch	49 kg	47 kg	48 kg
Rest	751 kg	613 kg	432 kg

konnte seitens der Geschäftsleitung nicht geklärt werden.

Rohaufschläge

Im Zuge einer durchgeführten Nachkalkulation wurden große Schwankungen der Rohaufschläge bei den Warengruppen Spirituosen, Sekt, Eis, Kakao, Kaffee, und Tee festgestellt.

Die Differenzen wurden dadurch aufgeklärt, dass Wareneinkäufe teilweise auf den falschen

Konten verbucht wurden bzw der Inventurstand zum 31.12.1999 und 01.01.2000 bei den Spirituosen zu gering verbucht wurde.

Privateinlagen

Die Betriebsprüfung erfolgte gleichzeitig mit den Betriebsprüfungen der verbundenen Unternehmen Fa V Hotel Betriebs GmbH (Gesellschafter 100%: D. B.), Fa K & S. GmbH (Gesellschafter 100% D. B.) und der Fa K & S. GmbH & Co KG (Gesellschafter K & S. GmbH und B B.).

Im Prüfungszeitraum kam es wiederholt zu Bareinlagen des Geschäftsführers, D. B. , die über dessen Verrechnungskonto bzw Konto „Sonst. Darlehen“ im Jahr 2000 verbucht wurden.

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführten Erhebungen und der Auskünfte bzw vorgelegten Unterlagen konnte die Herkunft der eingebrachten Gelder nicht restlos nachgewiesen werden.

Bereits bei der Vorbetriebsprüfung wurden wiederholt Bareinlagen über das Verrechnungskonto des Hr. D. B. eingebucht, wobei die Herkunft nicht restlos geklärt werden konnte.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Kopien von neun auf Überbringer lautende Sparbücher vorgelegt, von denen fünf mit 11.11.94 beginnen und auf vier der Sparbücher bei Eröffnung eine Einlage von jeweils ATS 500.000,-- und bei einem eine Einlage bei Eröffnung von ATS 200.000,-- getätigt wurde. Auf drei der Sparbücher, welche bereits 1991 eröffnet wurden, wurde auch mit 11.11.1994 je eine Einlage in Höhe von ATS 500.000,-- getätigt. Auf das vierte Sparbuch, welches bereits 1991 eröffnet wurde, erfolgte per 11.11.1994 nur eine Einzahlung von ATS 68.542,50.

Sämtliche Sparbücher wurden laut vorgelegter Kopien mit 2.5.1996 aufgelöst. Die Herkunft der Gelder wurde durch Kopien von Abrechnungen der Creditanstalt für Bustgeschäfte, welche bereits im Jahr 1991 in Höhe von ATS 3,000.000,-- und im Jahr 1992 in Höhe von ATS 700.000,-- abgeschlossen wurden, und per 11.11.94 gekündigt wurden, bestätigt.

Außerdem wurde im Jahr 1996 ein Privatkredit des Hr. B. in Höhe von ATS 4,5 Mio (...) auf Mio 8 (...) aufgestockt und auf die Fa. K & S. GmbH umgeschuldet. Mit der Umschuldung in Höhe von ATS 8 Mio. wurde der Privatkredit des Hr. B. (...) sowie das Privatkonto des Hr. B. (...) abgedeckt.

Im Gegensatz zum Privatkredit (...) in Höhe von ATS 4,5 Mio des Hr. D. B. , welcher bereits bei der Vorprüfung zur Einlagenfinanzierung vorgelegt wurde, wobei aufgrund der Details zum Kredit die Gelder schon Ende 1992, also vor der Vorbetriebsprüfung verwendet wurden, und daher nicht mehr als Nachweis zur Einlagenfinanzierung herangezogen werden könnten, und

die Erhöhung des Kredites von Ende 1992 bis Ende 1996 nur durch Zinsvorschreibungen erfolgt ist, wurden die oben genannten Kopien der Sparbücher bei der Vorbetriebsprüfung nicht vorgelegt.

Nach Auflösung der oben genannten Sparbücher im Jahr 1996 konnte über den Verbleib der abgehobenen Gelder und somit über die Einlagen über das Verrechnungskonto des Hr. B. kein Nachweis erbracht werden.

Aufgrund obiger Ausführungen wird ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% p.a. des Umsatzes 1998 – 2000 zugerechnet.

Für die Ermittlung der Umsatzsteuer wurde analog zum erklärten Umsatz ein Verhältnis von 75 zu 25 pauschal angenommen.

Der Sicherheitszuschlag ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen und bei der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig zuzurechnen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt der KEST. Die KEST trägt die geprüfte Gesellschaft. Die KEST ist als Rückstellung zu passivieren und an das Finanzamt abzuführen.

Die Übernahme der KEST ist ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung bei der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig zuzurechnen.

....

Tz 28 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer 1998 – 2000 Tz 19 – 22

Körperschaftsteuer 1998 – 2000 Tz 25 – 26

Tz 29 Begründung des Ermessensgebrauches

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Beachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen...."

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen, nahm das Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 – 2000 wieder auf und erließ am 7.7.2003 entsprechende Sachbescheide sowie am 4.7.2003 den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1998 – 2000.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung der Bw vom 5.8.2003, in der i.W. ausgeführt wird:

„ „... In der Zeit vom 05.11.2002 bis 28.5.2003 wurden die Jahre 1998 bis 2000 des Unternehmens (sowie auch weitere Unternehmen des Gesellschafters, Herrn D. B.) einer Betriebsprüfung unterzogen.

In drei der geprüften Unternehmen waren in den Jahren 1998 bis 2000 (im Wesentlichen zur Finanzierung größerer Bauvorhaben) relativ hohe Einlagen erforderlich. Nach Meinung der Betriebsprüfung konnte die Herkunft der eingebrachten Gelder nicht restlos nachgewiesen werden.

Bei der O M GmbH wirft die Betriebsprüfung Zweifelsfragen hinsichtlich der Grundaufzeichnungen, des Kohlensäureverbrauchs sowie der Rohaufschläge auf.

Auf Grund obiger Feststellungen wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% des Umsatzes 1998 bis 2000 zugerechnet und der Sicherheitszuschlag als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

...

Wie die Betriebsprüfung richtig feststellt, erfolgte die Ermittlung der Tageslosung mittels Registrierkasse. Die Feststellung der Tageslosungen sowie die Aufteilung nach Warengruppen erfolgten durch das Personal bei Betriebsschluss durch Ausdruck und Absummierung des Tagesspeichers. Die detaillierten Summen des Tagesspeichers werden dadurch automatisch in einen Monatsspeicher übernommen und die Tagessummen gelöscht. Der tägliche Ausdruck zeigt sämtliche Details über die Zusammensetzung des Tagsumsatzes (Datum, Angabe der einzelnen Produkte, Stückanzahl sowie Summe je Produkt; Gesamttageslosung); in gleicher Weise wurde eine detaillierte Monatsübersicht ausgedruckt.

Lediglich für die Aufteilung der Gesamtsumme auf die einzelnen Kellner druckte das Personal auch eine Kellnerabrechnung aus. Die Kellnerabrechnung beinhaltet lediglich eine einzige Position je Kellner und ist somit für eine Losungsermittlung bzw Aufteilung auf die einzelnen Umsatzträger völlig ungeeignet. Im Übrigen ist es bei vorliegender Registrierkasse technisch nicht möglich, dass die Summe der Kellnerabrechnungen einen anderen Wert ausweist als die detaillierte Tagesabrechnung. Während die vom Personal ausgedruckten Kellnerabrechnungen nicht aufbewahrt wurden, sind die – die Umsatzgrundlage bildenden – detaillierten Losungsaufzeichnungen (sowohl täglich als auch monatlich) lückenlos aufbewahrt und vorgelegt worden.

Bezüglich des Vorwurfes der Betriebsprüfung, dass für die verwendete Registrierkasse, Modell S L45 – 45, keine Druck- oder Exportdateien zur Verfügung gestellt wurden, wurde der Betriebsprüfung bereits mehrfach erklärt, dass diese Registrierkasse über keinerlei Schnittstellen verfügt, sodass weder Druck- oder Exportdateien hergestellt noch eine Datensicherung durchgeführt werden konnte. Die verwendete Registrierkasse ist zwar nicht mehr im Einsatz, befindet sich jedoch noch immer im Betrieb und es wurde der

Betriebsprüfung mehrfach angeboten, die Kasse von einem Systemprüfer der Finanzbehörde überprüfen zu lassen.

Von der Betriebsprüfung wurde ein Kohlensäureverbrauch festgestellt, der in keinerlei Relation zum Umsatz des Unternehmens steht. Es ist jedoch unrichtig, dass seitens der Geschäftsleitung hierfür keine Erklärung gegeben werden konnte. Vielmehr wurde der Betriebsprüfung bereits anlässlich der ersten Vorhaltungen erklärt, dass die Kohlensäure auch für Reinigungszwecke verwendet wurde.

Weiters wurde der Betriebsprüfung auch bereits mitgeteilt, dass in den Prüfungsjahren eine sehr alte Schankanlage im Einsatz war. Bereits seit 1997 gab es Verhandlungen mit der Hauseigentümerin über die Auflassung des damaligen Standortes. Da die Kosten für eine Reparatur der alten Schankanlage in keinerlei Relation zu den geringen Kosten für den Mehrverbrauch an Kohlensäure standen, wurde eine Generalsanierung nie in Betracht gezogen. Offensichtliche Defekte wurden immer wieder von Herrn B. selbst notdürftig repariert; anlässlich der Übersiedlung des Geschäftslokals wurde die alte Schankanlage im Frühjahr 2002 im alten Lokal zurückgelassen. Seitens des zuständigen Technikers der Firma H., 9999 Wien, wurde bestätigt, dass bei derart alten Anlagen stets mit einem erheblichen Gasverlust zu rechnen ist (wurde der Betriebsprüfung ebenfalls mitgeteilt):

Weiters stellt die Betriebsprüfung im Bericht (Tz 16) fest, dass zunächst teilweise große Schwankungen der Rohaufschläge festgestellt wurden, die Differenzen jedoch aufgeklärt wurden. Ob bzw welche Auswirkung die Ausführungen über Rohaufschläge auf den Sicherheitszuschlag haben, geht aus dem Bericht nicht hervor. Es wird von der Steuerpflichtigen ausdrücklich festgehalten, dass anlässlich der Besprechung im Finanzamt 2/20 am 29.4.2003 sämtliche Details zur Aufklärung der Differenzen vorgelegt und der Betriebsprüfung mitgebrachte Kopien angeboten wurden. Seitens der Betriebsprüfung wurde erklärt, dass bezüglich der Rohaufschläge keine offenen Fragen mehr bestünden.

Wenn nunmehr der Punkt Rohaufschläge im Prüfungsbericht dennoch angesprochen wird, so kann er wohl nur als Entlastung der Steuerpflichtigen dienen, nämlich um darzulegen, dass – trotz sehr ausführlicher Überprüfungen – letztlich keine Unstimmigkeiten in der Kalkulation festzustellen waren.

Hinsichtlich Privateinlagen meint die Betriebsprüfung, dass ein Nachweis nicht erbracht wurde. Hierzu ist festzustellen, dass ein Großteil der 1998 bis 2000 eingelegten Beträge aus der Auflösung von Sparbüchern sowie einer Umschuldung im Jahr 1996 stammt. Es wurde daher zunächst gemeinsam mit der Betriebsprüfung ein Mittelnachweis ab 1.1.1997 erstellt. Dieser Nachweis deckte sämtliche Einlagen 1997 bis 2000 ab. In weiterer Folge wurden seitens der Betriebsprüfung die Geldflüsse bis einschließlich 1996 ausgeweitet. Auch hier konnte ein entsprechender Nachweis erbracht werden. Nachdem die Betriebsprüfung auch die

Mittelherkunft der 1996 aufgelösten Sparbücher anzweifelte, wurden sogar Sparbücher bzw Effekten bis in das Jahr 1991 zurückreichend nachgereicht.

Da somit auch die Herkunft der per 2.5.1996 aufgelösten Sparbücher nachgewiesen werden konnte, zog sich das Finanzamt schließlich auf den Standpunkt zurück, dass die nachfolgende Verwendung der aufgelösten Sparbücher nicht nachgewiesen werden könne. Die Betriebsprüfung postuliert daher im Jahr 1996 eine ungeklärte Mittelverwendung in Höhe von ATS 4,132.000,--, um in den späteren Jahren 1998 bis 2000 einen ungeklärten Vermögenszugang konstruieren zu können.

Gleichzeitig bleibt sie jegliche plausible Erklärung schuldig, was mit den Mitteln der aufgelösten Sparbücher ihrer Meinung nach geschehen sein sollte. Die naheliegendste Erklärung – dass nämlich genau diese Mittel für spätere Einlagen verwendet wurden – wird seitens der Betriebsprüfung nicht in Betracht gezogen.

Die Darstellung ... erweckt den Eindruck, dass mit der Umschuldung in Höhe von ATS 8 Mio. im Dezember 1996 ausschließlich ein Privatkredit sowie das Privatkonto des Herrn B. abgedeckt wurden. Diese Darstellung ist insofern unrichtig, als Herr B. damit zwar einen früheren Kredit in Höhe von ATS 4,5 Mio. abgedeckt hat; auf dem Privatkonto (...) bestand jedoch lediglich ein offener Saldo von ATS 111.962,76. Aus der Umschuldung wurden ATS 2,870.729,32 am 17.12.1996 auf das genannte Privatkonto des Herrn B. überwiesen. Hievon wurden noch im Dezember ATS 1,320.000,-- abgehoben und auf weiteren Sparbüchern veranlagt. Das auf dem Privatkonto ... verbleibende Guthaben in Höhe von ATS 1,438.745,56 per 31.12.1996 wurde dem Finanzamt bereits anlässlich der Betriebsprüfung nachgewiesen. Weiters wird im Prüfungsbericht angeführt, dass der Privatkredit in Höhe von ATS 4,5 Mio. nicht mehr als Nachweis zur Einlagenfinanzierung (vermutlich 1996 bis 2000) herangezogen werden könne. Dies ist in der vorgelegten Geldflussrechnung 1990 bis 2000 in keiner Weise geschehen; in der Darstellung wurde vielmehr aufgezeigt, dass ein Großteil der Mittel aus der Umschuldung zur Tilgung des genannten Darlehens verwendet wurde.

Bezüglich der weiteren Feststellung im Prüfungsbericht über Nichtvorlage der Sparbücher bei der Vorprüfung ist festzustellen, dass bei der letzten Betriebsprüfung ein Nachweis über Mittel gefordert wurde, die zur Abdeckung von Einlagen zur Verfügung gestanden hatten. Die erwähnten Sparbücher (bzw Veranlagungen davor) wurden jedoch im vorangegangenen Prüfungszeitraum nicht für Einlagen in die Unternehmen verwendet; vielmehr wurden diese Gelder laufend weiter veranlagt. Weshalb daher eine Angabe bei der Finanzbehörde erforderlich gewesen wäre, ist unverständlich.

Weder aus der Schlussbesprechung noch aus dem Prüfungsbericht geht hervor, in welcher Höhe Einlagen angeblich nicht nachgewiesen werden konnten. Herr und Frau B. verfügten im Prüfungszeitraum (und auch davor) über ein gemeinsames jährliches Nettoeinkommen von

rund ATS 450.000,--. Ob bzw inwieweit dieses Einkommen seitens der Betriebsprüfung zur Abdeckung von Einlagen berücksichtigt wurde, ist ebenso unklar.

Obwohl sämtliche Beträge der Betriebsprüfung bereits mehrfach nachgewiesen wurden, ... nochmals eine Auflistung jener Mittel, die nachweislich zur Finanzierung der Einlagen zur Verfügung standen (unabhängig von Mittel aus einer früheren Liegenschaftsveräußerung bzw Darlehensaufnahme:

5/1996 Auflösung Sparbücher ATS 4,132.000

12/1996 Darlehensaufnahme K GmbH ATS 8,000.000

Rückzlg Darlehen ATS 5,130.000

Überwsg auf Privatkonto ATS 2,870.000

1997 Verkauf Privatgrundstück ATS 90.000

1998 Einlage PF ATS 1,500.000

1999 Rückzahlung Salcher- Polizzen ATS 151.000

2000 Wohnungsablöse XYZ ATS 3,000.000

Während der sehr penibel und engagiert durchgeführten Betriebsprüfung (5.11.2002 bis 8.5.2003) konnten nahezu alle Vorhaltungen der Betriebsprüfung aufgeklärt werden.

Da materielle Mängel nicht festgestellt werden konnten, wurde versucht, die Richtigkeit der Buchhaltung aufgrund formeller Mängel in Zweifel zu ziehen.

Von den zahlreichen Vorhaltungen und abverlangten Unterlagen konnte lediglich die Umsatzaufteilung auf einzelne Kellner nicht beigebracht werden (die jedoch für die Lösungsaufteilung völlig irrelevant sind) sowie der CO₂-Verbrauch, der auf die Verwendung als Reinigungsmaterial sowie eine alte, undichte Schankanlage zurückzuführen ist. Sämtliche anderen im Prüfungsbericht angeführten Punkte (Druck- oder Exportdateien der Registrierkasse, bereits aufgeklärte Schwankungen der Rohaufschläge) sollen offensichtlich nur dazu dienen, um ein Bild einer nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung zu schaffen.

...

Es bleibt nach wie vor die Frage offen, welche der (teilweise bereits erledigten) Punkte im Prüfungsbericht letztlich zu einem Sicherheitszuschlag von 10% des Umsatzes geführt haben. Aus den bekämpften Bescheiden ergibt sich eine Umsatzsteuernachzahlung in Höhe von € 17.240,83, Kapitalertragsteuer in Höhe von € 51.722,12 sowie ..."

Im Schreiben vom 14.11.2003 nahm die Bp des FA zur Berufung Stellung wie folgt:

„...Grundaufzeichnungen

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Lösungsaufzeichnungen blieben unbestritten. Die Kellnerabrechnungen, die zu den Grundaufzeichnungen zählen, wurden nicht aufbewahrt. Wenn in der Berufung eingewendet wird, dass die detaillierte Tagesabrechnung ausreichen müsste, weil dadurch eine lückenlose Erfassung der Lösungen gesichert wäre,

erscheint der Betriebsprüfung dieser Einwand nicht glaubhaft. Erst die Kellnerabrechnungen hätten eine Überprüfung zugelassen, ob diese in Summe auch in den Tageslosungen erfasst waren.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, der Betriebsprüfung wurde mehrfach angeboten, die Registrierkassa von einem Systemprüfer überprüfen zu lassen, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieser Beweis Antrag erst im Rahmen der Schlussbesprechung am 28.5.2003 gestellt wurde. Im Rahmen der Vorbesprechung vom 3.4.2003 wurde der Betriebsprüfung noch die Vorlage der Kellnerabrechnungen in Aussicht gestellt.

Zum Beweis Ihrer Behauptung werden Sie eingeladen, hinsichtlich der Registrierkassa S L45 – 45 eine Gerätebeschreibung des Herstellers vorzulegen.

Zum Kohlensäureverbrauch wurde eine Erklärung abgegeben, die auf Vermutungen basiert. Da sich die Schätzungsberechtigung aber von allem aus den fehlenden Grundaufzeichnungen und den ungeklärten Einlagen ergibt, wurde eine detaillierte Beweisaufnahme in diesem Punkt hintangestellt.

Die Schwankungen im Rohaufschlag wurden im Rahmen der Besprechung vom 3.4.2003 aufgeklärt und waren auf formelle Buchhaltungsmängel zurückzuführen, weshalb dieser Punkt in den Betriebsprüfungsbericht (als formeller Mangel) aufgenommen wurde.

Privateinlagen

Im Rahmen der Vorbetriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995, die im Dezember 1997 abgeschlossen wurde (Berufungsverfahren noch anhängig), wurden Feststellungen hinsichtlich nicht nachvollziehbarer Einlagen getroffen. Auch im Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 wurden Einlagen ohne Nachweis der Herkunft der Mittel verbucht. Ein Zahlungsfluss konnte nicht dokumentiert werden. Als indirektes Beweismittel wurde eine Vermögensdeckungsrechnung angeboten, die laut Feststellung der Betriebsprüfung nicht schlüssig erscheint.

Auf die beiliegende Stellungnahme zur Geldflussrechnung wird diesbezüglich verwiesen.

Im Übrigen ergab die Vermögensunterdeckung laut Bp 1993 bis 1995 ATS 8,820.000,--. Die Schätzungen beliefen sich in diesen Jahren auf lediglich ATS 2,790.000,--, weil die Betriebsprüfung von der Vermutung ausging, dass zu Beginn des Prüfungszeitraumes Vermögen aus Vorjahren vorhanden gewesen sein könnte. Im Zuge der Bp für 1998 bis 2000 wurden nunmehr auf Überbringer lautende Sparbuchkopien vorgelegt, die aus den Jahren ab 1991 stammen. Woher diese Vermögen stammen soll, kann nicht mehr nachvollzogen werden. Verwunderlich scheint, dass Herr B. sich in den Jahren 1993 bis 1995 immer wieder Geld von Bekannten ausgeborgt haben soll, obwohl er über Sparbucheinlagen von über 3,000.000,-- ATS verfügt haben soll.

Da eine exakte Vermögensunterdeckungsrechnung einerseits mangels Feststellung der tatsächlich vorhandenen Vermögenswerte nicht möglich war, andererseits aber die Herkunft

der in die Betriebe eingelegten Geldmittel nicht nachgewiesen werden konnte, hat die Bp (wie bereits im Rahmen der vorherigen Prüfung) nicht die gesamten ungeklärten Einlagen iHv ATS 4,148.000,--, sondern lediglich 10% der erklärten Umsätze, das sind ATS 2,368.000,-- als Hinzuschätzung angesetzt.

Zum Vorwurf in der Berufung, das Ergebnis der Betriebsprüfung wäre frühzeitig festgestanden, wäre anzumerken, dass mit der Prüfung bereits Anfang November 2002 begonnen wurde, im Dezember 2002 wurden Nachweise über die Herkunft der eingelegten Geldmittel abverlangt, im Schreiben vom 14.3.2003 vertrat die Bw noch immer die Auffassung, dass Beweismittel über die Herkunft der Einlagen nicht zu erbringen seien und letztlich hat die Bw im Rahmen der Besprechung vom 3.4.2003 bekannt gegeben, dass die Sparbücher im Zuge der Übersiedlung verloren gegangen wären."

Mit Schreiben vom 15.1.2004 gab die Bw folgende Stellungnahme ab:

„...Grundaufzeichnungen

Unbestritten ist die Tatsache, dass die vom Personal ausgedruckten Kellnerabrechnungen nicht abverlangt und aufbewahrt wurden. Ebenso entspricht es jedoch auch den Tatsachen, dass Differenzen zwischen der Summe der detaillierten Lösungsaufzeichnungen und der Summe der Kellnerabrechnungen technisch nicht möglich ist. Diese belegbare Tatsache wird von der Betriebsprüfung als nicht glaubhaft abgetan.

Unrichtig ist auch die dortige Behauptung, dass eine Überprüfung der Registrierkassa erst anlässlich der Schlussbesprechung vom 28.5.2003 angeboten wurde. Bereits während der laufenden Betriebsprüfung ergaben sich Fragen hinsichtlich der Absummierung der einzelnen Lösungen in den Tagesspeicher bzw des Tagesspeichers in den Monatsspeicher; weiters wurden Datenträger der verwendeten Kassa abverlangt. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde den Betriebsprüfern mehrfach die Überprüfung der Registrierkassa durch einen Systemprüfer angeboten.

Unabhängig davon steht es der Finanzbehörde – falls sie die Angaben der Steuerpflichtigen bezweifelt – immer noch frei, die noch aufbewahrte Registrierkassa jederzeit zu überprüfen. Seitens des Lieferanten der Registrierkassa S L45 – 45 lege ich ein Schreiben vor, aus dem hervorgeht, dass sämtliche Bonierungen sowohl im Kellner- als auch im Spartenspeicher registriert und gespeichert werden. Die Summen der Sparten ergeben automatisch die Summen der Kellner. Eine Abweichung zwischen Lösungsaufzeichnungen und Kellnerabrechnungen ist daher technisch nicht möglich. Weitere Auskünfte über gegenständliches Gerät können auch gerne bei Firma S eingeholt werden.

Die von der Steuerpflichtigen abgegebene Erklärung zum Kohlensäureverbrauch kann keinesfalls als „Vermutung“ abgetan werden. Der Einsatz von Kohlensäure zu

Reinigungszwecken bzw die defekte Schankanlage sind Tatsachen, die auch durch Zeugen belegt werden können.

Selbstverständlich wurden im Zuge der Betriebsprüfung auch die Rohaufschläge überprüft. Die hierbei festgestellten vermeintlichen Schwankungen wurden zur Gänze aufgeklärt. Die weitaus überwiegenden Differenzen waren zurückzuführen auf:

....

Weshalb diese aufgeklärten Fragen einen formellen Mangel darstellen sollten, ist völlig unklar und wird seitens der Steuerpflichtigen bestritten.

Privateinlagen/Geldflussrechnung

Seitens der Betriebsprüfung wird einerseits immer wieder auf die Vorbetriebsprüfung verwiesen, andererseits die Herkunft von Geldmitteln aus dieser Zeit bezweifelt. Hiezu verweise ich noch einmal auf die dortige Niederschrift des Finanzamtes aus dem Jahr 1997, wonach Herr B. von seinen Eltern ca ATS 10 Mio. geerbt hatte. Hievon wurden ca. ATS 7 Mio. als Verkaufserlös einer Liegenschaft nachgewiesen, weitere ATS 3 Mio. waren auf Sparbüchern veranlagt.

Die erstellte Vermögensdeckungsrechnung wurde nicht – wie dort behauptet – seitens der Steuerpflichtigen angeboten, sondern durch die Bp verlangt und teilweise mit dieser gemeinsam erstellt. Da ein Teil der Einlagen 1998 bis 2000 aus nachweislich im Jahr 1996 aufgelösten Sparbüchern stammte, wurde seitens der Bp eine Ausdehnung des Zeitraumes bis 1996 verlangt.

Dass Herr B. – trotz Sparbucheinlagen (bzw Wertpapierdepots) – Geld von Bekannten ausborgt hatte, ist darin begründet, dass Verkauf und Neuerwerb von Wertpapieren mit relativ hohen Kosten verbunden sind bzw die Sparbücher gebunden waren (ist aus den Kopien der vorgelegten Sparbücher ersichtlich).

Im dortigen Schreiben vom 14.11.2003 wird seitens der Finanzbehörde erstmals ein Betrag genannt, der aus ungeklärten Einlagen stammen sollte, nämlich ATS 4,148.000,-- . Beigefügt war eine Einlagenübersicht, aus der Gesamteinlagen in die vier geprüften Unternehmen für die Jahre 1996 bis 2000 in Höhe von ATS 4,148.689,23 ersichtlich sind. Die dortige Berechnung und Feststellung lässt jedoch sowohl die 1996 nachgewiesenen Sparbücher in Höhe von ATS 4,132.000,-- außer Acht, wie auch den Verkauf von Privatgrundstück, Einlage PF, Rückzahlung Salcher-Polizze sowie Wohnungsablöse XYZ (...). Unter Berücksichtigung dieser nachweislichen Geldzuflüsse sind die behaupteten ungeklärten Einlagen bei weitem abgedeckt.

Hinsichtlich der Einlage PF wird seitens der Finanzbehörde beanstandet, dass der übergebene Wechsel nur teilweise ausgefüllt ist. Da der Wechsel lediglich zur Besicherung dient, wurde – völlig üblich – ein Blankowechsel ausgestellt (teilweise ausgefüllte Wechselurkunde mit der

Ermächtigung, die Ausfüllung oder Vervollständigung vorzunehmen). Insbesondere „bei zahlbar etwas zu vermerken“ wäre bei einem zur Besicherung übergebenen Wechsel völlig sinnwidrig.

Die polemische Aussage, dass der Betrag „im Koffer“ übergeben wurde, stammt nicht von der Steuerpflichtigen, sondern von der Finanzbehörde selbst. Seitens der Finanzbehörde wird auch wiederholt darauf hingewiesen, dass die vorgelegten Sparbücher „anonyme“ Sparbücher seien. Hiezu ist anzumerken, dass bis zum Jahr 2000 in Österreich ausschließlich die Anlage von anonymen Sparbüchern möglich war. Legitimierte Sparbücher werden erst seit Ende 2000 ausgestellt.“

Beigelegt war ein Schreiben eines Vertreters der Fa H S, in dem betreffend Kassa S L45 – 45 ausgeführt wurde wie folgt:

„... Das Kassenmodell S L45 – 45 war vor ca 15 – 20 Jahren im Handel auf dem Markt.

Prospekte sowie Beschreibungen existieren leider nicht mehr und sind trotz aller Mühe nicht mehr aufzufinden.

Bei diesem Kassenmodell (L45 – 45) handelt es sich um eine handelsübliche Kellnerkasse; sämtliche Bonierungen werden sowohl im Kellner- als auch im Spartenpeicher (zB Bier, Wein, ...) registriert und gespeichert. Die Summen der Sparten (Tagessummen oder aufgelaufene Monatssummen) ergeben automatisch die Summen der Kellner.

Die Bonierungen werden mit „total“ abgeschlossen, die Summen in den Sparten und Kellneraddierwerken erfasst und der Bon wird ausgeworfen. ...“

Vom FA wurde ein Servicetechniker der Fa H betreffend Kassa S L45 – 45 als Auskunftsperson am 31.3.2004 persönlich befragt. Dieser sagte i.W. aus wie folgt:

„... Dieses Modell ist eine Registrierkasse, die vor ca 15-20 Jahren sehr häufig verkauft wurde. Sie verfügt über einen batteriengepufferten RAM-Speicher mit einem Bondrucker und einem Journalstreifendrucker als Ausgabeeinheiten. Es gab sonst keine Möglichkeiten die Ausgaben zu speichern.

Die Kassa verfügte über Bedienerschlüssel (Kellnerschlüssel) für die Bonierungen und einen Hauptschlüssel für Abrechnungen und Stornos.

Man konnte mit der Tastatur verschiedene Artikel und Preis auf Schnell Tasten programmieren. Die Bonierung erfolgte aufgrund von Kellnerschlüsseln; das Einstecken des Kellnerschlüssels gab die Bonierung frei. Bei der Bonierung wurde ein Tisch mit einer Tischnummer eröffnet und beim Abschluss des Tisches wurde ein Bestellbon ausgedruckt. Jeder Bonausdruck wurde auch auf dem Journalausdruck vollinhaltlich mitgeschrieben, auch sämtliche Sofortstornos wurden miterfasst.

Mit dem Bestellbon ging der Kellner zur Schank bzw zur Küche und erhielt dort die Ware. Beim Abschluss dieses Tisches wurde der Tisch aufgerufen und die jeweilige Abschlusstaste

(bar oder Kredit) gedrückt und es wurde ein neuerlicher Bon ausgedruckt. Den Tisch „splitten“ konnte die Kassa nicht. Sofortstornos konnte der Kellner nur vor Druck des Bestellbons durchführen.

Der Kellner konnte sich jederzeit eine Zwischensumme ausdrucken. Auf diesem Ausdruck standen die Artikelgruppen und die Summen.

Nach Beendigung der Schicht hat der Kellner diesen Bon üblicherweise ausgedruckt und damit abgerechnet.

Wurde auf einem Bon eine falsche Speise boniert, dann konnte lediglich mit dem Zentralschlüssel auf der Stellung „X1“ ein Nachstorno eingegeben werden, solange dieser Tisch nicht abgeschlossen war. Dies veranlasste gleichzeitig die Bereinigung des Kellner- und des Spartenumsatzes.

Wurde ein Tisch abgeschlossen, konnte für diesen Tisch kein Storno mehr durchgeführt werden.

Nach der Tischabrechnung des Kellners konnte mit dem Zentralschlüssel ein Bruchstorno durchgeführt werden. Das Bruchstorno bewirkte, dass dieser Umsatz pauschal aus dem Spartenumsatz herausgenommen wurde, ohne dass der Kellnerumsatz beeinflusst wurde.

Am Tagesende wurde der Tagesabschluss mittels „Z“-Bericht durchgeführt. Dabei wurden automatisch immer folgende Ausdrücke erstellt: 1. Bedienerbericht (Kellnerbericht;

2. Finanzbericht, 3. Warengruppenbericht, optional auch ein PLU-Bericht.

1. Bedienerbericht: Auf dem Bedienerbericht standen folgende Daten: die Schlüsselnummer, der Name des Kellners, der Gesamtumsatz und die einzelnen Spartenumsätze und Stornos.

2. Finanzbericht: Auf diesem Bericht standen alle Transaktionen, wie Gesamtumsatz, Zahlungsarten (bar und Kredit) und alle Stornos (Nachstornos und Bruchstornos).

3. Warengruppenbericht: Der Warengruppenbericht enthielt alle Warengruppen, den Gesamtumsatz nach Abzug der Nachstornos und Bruchstornos.

Mit der Erstellung des Tagesberichtes werden die Tagessummen der diversen Berichte in den Monatsspeicher übernommen, wobei die Tagesspeicher gleichzeitig gelöscht werden.

Man kann an einem Tag auch mehrere Tagesabschlüsse durchführen, welche jeder für sich in den Monatsspeicher übernommen werden. Das Datum und die Uhrzeit der Registrierkasse konnte mit dem Zentralschlüssel jederzeit geändert werden, sodass zB am 31.3.2004 um 18 Uhr ein Tagesabschluss durchgeführt werden kann mit Uhrzeit 23 Uhr, anschließend am 31.3.2004 um 22 Uhr ein weiterer Abschluss mit Uhrzeit 20 Uhr (mit den Umsätzen von 18 – 22 Uhr) und dann noch einer am 31.3.2004 um 23 Uhr mit Datum 1.4.2004 und Uhrzeit 23.30 Uhr (mit den Umsätzen vom 31.3.2004 von 22 – 23 Uhr).

In den Tagesabschluss kommt immer das hinein, was seit dem letzten Tagesabschluss boniert wurde.

Am Monatsende wird ein Monatsbericht erstellt. Beim Monatsbericht werden automatisch ein Kellnerbericht, ein Finanzbericht und ein Warengruppenbericht erstellt, zusätzlich kann ein PLU Bericht erstellt werden.

Die Monatsberichte sind optisch und inhaltlich ähnlich den Tagesberichten. Der PLU Bericht konnte optional ausgedruckt werden und hätte jeden einzelnen Artikel mit Angabe der Menge und Umsatz aufgelistet. Eventuell durchgeführte Stornos (Nach- oder Bruchstornos) sind nicht mehr ersichtlich.

Ein Monatsabschluss kann jederzeit durchgeführt werden. Dieser beinhaltet jeweils den Speicherinhalt seit dem letzten Monatsabschluss, da jeder Monatsabschluss das Löschen des letzten Monatsabschlusses bewirkt.

Datum und Uhrzeit können auch bei Erstellung des Monatsberichtes jederzeit geändert werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass ein Warengruppenbericht ohne Finanz- und Bediener(Kellner)bericht keine Aussagekraft hat.

Die Vollständigkeit aller Bonierungen kann nur mit der Journalrolle festgestellt werden.

Als Beilage wird dieser Niederschrift eine Kopie der Tastatur der Registrierkassa angeschlossen."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor und führte in der Beilage zur Berufungsvorlage u.A. aus:

„Die Schätzungsberechtigung ergibt sich einerseits aus den fehlenden Grundaufzeichnungen und andererseits aus den nicht nachgewiesenen Einlagen.

Grundaufzeichnungen

Die Bw bestreitet nicht, dass Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden. Sie behauptet jedoch, dass eine Differenz zwischen den ausgedruckten Tageslosungen und der Summe der Kellnerabrechnungen tatsächlich nicht möglich ist. Das Finanzamt hat die in der Gegenäußerung der Bw. angeregte Auskunft bei der Firma S eingeholt. Aus der beiliegenden Niederschrift geht hervor, dass die vorgelegten Tagesberichte ohne Finanz- und Kellnerberichte keine Aussagekraft über die Erfassung der gesamten Tageslosungen haben.

Privateinlagen

Diesbezüglich wird auf die Stellungnahme der Bp vom 14.11.2003 verwiesen. Aufgrund der nicht nachgewiesenen Mittelherkunft wurde bei der Bw. und den zusammenhängenden Firmen K und S. GmbH und V HotelbetriebsGmbH, per 31.12.1999 verschmolzen mit K & S. GmbH, ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% der erklärten Umsätze hinzugeschätzt. In der Gegenäußerung wird auf den Nachweis von Vermögen im Rahmen der Vorbetriebsprüfung hingewiesen. Dazu ist anzumerken, dass es auch im Zeitraum der Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 zu Zuschätzungen aufgrund ungeklärter Mittelherkunft kam. Die

aufgrund der Betriebsprüfungen 1993 bis 1995 bei den drei genannten Firmen ergangenen Bescheide wurden mit Berufungen angefochten. Die Berufungsverfahren sind derzeit noch beim UFS anhängig.

Die Bw gab im Schreiben, beim UFS am 18.10.2004 eingelangt, eine weitere Stellungnahme ab, in der i.W. ausgeführt wurde wie folgt.

„...Die Finanzbehörde begründet ihren Antrag auf Abweisung der Berufungen mit dem Hinweis auf fehlende Grundaufzeichnungen und nicht nachgewiesene Einlagen.

Mangel Grundaufzeichnungen

In der Beilage zur Berufungsvorlage (BV) führt die Finanzbehörde aus, dass Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden. Seitens der Steuerpflichtigen wird festgestellt, dass sämtliche von der Bp verlangten Unterlagen (lediglich mit Ausnahme der Kellnerberichte) vorgelegt werden konnten und Kalkulationsdifferenzen aufgeklärt wurden. Auch die von der Bp durchgeführte Einvernahme von Mitarbeitern und Geschäftspartnern brachte keine Umstände zutage, die die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen bezweifeln ließen. Da in der Beilage zur BV nur mehr die fehlenden Kellnerberichte angeführt werden, wird davon ausgegangen, dass sämtliche anderen Punkte zufrieden stellend geklärt wurden und für das weitere Verfahren nicht mehr relevant sind (andernfalls ersuche ich um entsprechenden Vorhalt).

In der Niederschrift v 31.3.04 erklärt der Servicetechniker Hr. St. von der Fa H S GmbH Details zu den allgemeinen technischen Möglichkeiten des Modells der Registrierkasse „S L45 – 45“. Mehrere Funktionen und Auswertungsmöglichkeiten, die in der NS angegeben sind, waren der Steuerpflichtigen völlig unbekannt. Wir haben daher Herrn St. ebenfalls um ein Gespräch und Auskünfte ersucht. Dabei stellte sich heraus, dass Herr St. – auf nachhaltige Befragung der Betriebsprüfung – sämtliche grundsätzlich technisch möglichen Funktionen des hergestellten Kassenmodells erklärt hat. Herr St. hat jedoch auch vor der Behörde ausgesagt, dass in der Regel bei den einzelnen Geräten nicht alle Funktionen aktiviert und alle Tasten belegt waren. Aus unerklärlichen Gründen wurde von der Finanzbehörde übersehen, diese wesentliche Aussage zu protokollieren.

Hinsichtlich der tatsächlichen Funktionen der bei der Steuerpflichtigen verwendeten Registrierkasse wird auf beiliegende Stellungnahme vom 14.10.04 von Herrn St. verwiesen. In der vom Finanzamt erstellten NS wird auch ausgeführt, dass Datum und Uhrzeit verändert werden können. Diese Angabe soll offenbar dazu dienen, eine Möglichkeit zu Manipulationen aufzuzeigen. Hiezu ist festzustellen, dass eine Änderung dieser Werte selbstverständlich bei jeder (auch modernsten) EDV-Anlage möglich sein muss (wegen Stromausfall, Umstellung Sommerzeit usw.).

Die tägliche Absummierung und Ausdrücke erfolgten bei Dienstschluss durch das Bedienungspersonal. Im konkreten Fall der Steuerpflichtigen besteht ein durchgehender Geschäftsbetrieb von 10 bis 24 Uhr, ohne Ruhetag. Im Prüfungszeitraum waren (mit allen Ein- und Austritten) rund 85 Mitarbeiter beschäftigt, die alle an den vorzeitigen Tagesabschlüssen beteiligt gewesen wären. Dass sich ein Unternehmen derartig exponiert (und insbesondere gekündigten Dienstnehmern ausliefert) wäre geradezu absurd. Es wird auch darauf hingewiesen, dass die Bp auch gekündigte Dienstnehmer befragt hat; die Einvernahmen haben keinerlei Anhaltspunkte zu derartigen Manipulationen gegeben.

Nach wie vor unbestritten ist die Tatsache, dass die Summe der vom Bedienungspersonal ausgedruckten Kellnerbeichte zwingend mit der Summe der Tagesberichte ident ist; dies wurde uns vom Techniker auch ausdrücklich nochmals bestätigt.

Die von der Steuerpflichtigen ausdruckten Tagesberichte enthalten jeden einzelnen Artikel (bis zu 290 Artikel), dessen Anzahl, Gesamtwert und Anteil am Gesamtumsatz sowie den gesamten Tagesumsatz. Der ausgedruckte Monatbericht enthält zusätzlich Summen und Prozentanteil der einzelnen Warengruppen sowie den Monatsumsatz. Damit liegen Unterlagen vor, die weit über das übliche Ausmaß von Aufzeichnungen im Gastgewerbe hinausgehen. Ein wesentlich besseres Bild über die tatsächlichen technischen Möglichkeiten der Registrierkasse hätte sich ergeben, wenn die Bp unser mehrfaches Angebot zur Überprüfung der verwendeten Registrierkasse angenommen hätte (das Gerät ist zwar seit Frühjahr 2002 nicht mehr in Betrieb, jedoch noch immer verfügbar).

Vermögensdeckung

Im Zuge der Prüfung wurden auch private Bankkonten und Geldmittelnachweise vorgelegt, die bis in das Jahr 1991 zurück reichen.

Bereits mit unserer Stellungnahme v 15.1.04 wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in der Vermögensdeckungsrechnung der Bp v 14.11.03 zwar sämtliche Einlagen in die geprüften Unternehmen angeführt sind, nicht jedoch die bereits mehrmals nachgewiesenen Geldzuflüsse (hiezv Berufung v 4.8.03, Seite 5).

Die Beilage zur BV geht auf diesen aufgezeigten Fehler in keiner Weise ein, sondern beharrt offenbar ganz bewusst auf einer sachverhaltswidrigen Annahme.

Ich ersuche daher nochmals um Erklärung, in welcher Weise folgende von uns nachgewiesenen Mittelzuflüsse in der dortigen Vermögensdeckungsrechnung v 14.11.03 berücksichtigt wurden:

1997: Verkauf Privatgrundstück ATS 90.000

1999: Einlage PF ATS 1,500.000

1999: Rückzahlung Salcher Polizzen ATS 151.000

2000: Wohnungsablöse XYZ ATS 3,000.000

Es wurde auch bereits nachgewiesen (Kopien der Bankauszüge liegen der Bp vor), dass die Einlagen in die Unternehmen durch private Kreditaufnahme zwischenfinanziert wurden. Der negative Kontostand auf dem Privatkonto von Hrn B. erhöhte sich in der Zeit von 1.1.1996 bis 31.12.1999 von ATS 101.852,05 auf ATS 1.573.168,34; erst durch die Wohnungsablöse im Jahr 2000 konnte dieser Kredit abgebaut werden.

Es wurde auch in keiner Weise berücksichtigt, dass Herr und Frau B. im Prüfungszeitraum über ein gemeinsames jährliches Nettoeinkommen von rund ATS 450.000,- verfügten und auch hieraus eine teilweise Abdeckung der Einlagen möglich war.

Zusammenfassung

Trotz intensiver Bemühungen der Bp ist von zahlreichen Vorhaltungen und abverlangten Unterlagen letztlich ein einziger Punkt verblieben, auf den die Bp ihre Zuschätzung stützt: Lediglich nicht aufbewahrte – für die Losungsermittlung jedoch völlig unbedeutende – Nebenaufzeichnungen (die noch dazu nicht vom Gf selbst ausgedruckt worden waren, sondern vom Servierpersonal zur Lösungsaufteilung auf die einzelnen Mitarbeiter), werden in äußerst formalistischer Betrachtungsweise als Grundlage für eine Zuschätzungen herangezogen.

Der unbedeutende formale Mangel wird auf eine unvollständige Vermögensdeckungsrechnung gestützt, um eine Grundlage für eine Zuschätzung zu konstruieren.

Die Bp konstruierte auch eine theoretische Möglichkeit zur Kassenmanipulation; allerdings mit nicht identen Geräten. Hieraus kann jedoch keinesfalls ein nicht ordnungsgemäßes Rechnungswesen abgeleitet werden. Gerade durch die außergewöhnliche Intensität, mit der die Betriebsprüfung durchgeführt wurde, konnte die Ordnungsgemäßheit untermauert werden. ..."

Beigelegt war die Aussage des Hrn St., Servicetechniker der Fa H S GmbH, vom 14.10.04, in dem dieser i.W. ausführt wie folgt:

„Das von der O M ... verwendete Gerät verfügte nicht über die in der Niederschrift des FA vom 31.3.2004 angeführten Funktionen des Tischcheck (Abrechnung einzelner Tische); möglich war nur ein Sofortstorno vor Ausgabe des Bestellbons.

Auch der in der ND angeführte Bruchstorno ist bei der Kasse nicht aktiviert. Eine „pauschale Herausnahme eines Umsatzes“ war nie möglich.

Das vom Kunden verwendete Gerät ermöglichte auch keine Angaben über Artikelgruppen auf den ausgegebenen Kellnerausdrucken.

Auf die Frage, warum die verwendete Kassa nicht über diese Funktionen verfüge, teile ich mit, dass das Kassenmodell im Laufe der Jahre ständig verbessert worden ist. Die Geräte sind keinesfalls ident. Die von mir in der NS gemachten, allgemeinen Angaben betreffen den letzten Stand der Technik dieses Modells.

Die einzelnen Bonierungen werden im Tagesspeicher des Kellners sowie im Artikelspeicher automatisch gleichzeitig abgespeichert. Ein Storno war nur vor Ausgabe des Bestellbons möglich. Nach dessen Ausdruck war eine Korrektur nur möglich, wenn gleichzeitig in der gleichen Gruppe eine mindestens gleich hohe neue Bonierung erfolgte (über X1-Schlüssel). D.h. der bereits bonierte Umsatz konnte durch nachträglichen Storno nicht mehr reduziert werden.

Unrichtig ist auch die in der NS getroffenen Aussage, dass am Tagesende bzw Monatsende Ausdrücke "automatisch" erstellt wurden. Vielmehr musste jede Auswertung und jeder Speicher einzeln aufgerufen werden. Mit der täglichen Absummierung erfolgte die Übertragung der Summen in den Monatsspeicher, erst danach war der Tagesspeicher für den nächsten Tag wieder frei.

Die von der Bp angedeutete Manipulationsmöglichkeit von mehreren Tagesabschlüssen an einem Tag wäre nur in einem sehr komplizierten Zusammenspiel mit sämtlichen Mitarbeitern möglich. Hierzu habe ich bereits anlässlich meiner Befragung durch die Bp zugestanden, dass eine derartige Manipulationsmöglichkeit zwar theoretisch möglich sei, eine praktische Durchführung wäre jedoch äußerst kompliziert und kaum durchführbar.

Durch die gleichzeitige Speicherung wäre selbst bei einer Manipulation der Lösungen diese mit den absummierten Kellnerberichten wieder ident. Die Kellnerberichte würden daher keinerlei weitere Informationen liefern, als die Verteilung der Gesamtumsätze auf die einzelnen Mitarbeiter.

Im Weiteren wurde die Registrierkasse seitens Herrn St. im Beisein des Gf, Hrn B. , geprüft und wurde festgestellt, dass diese Kassa tatsächlich keinen Tischcheck programmiert hatte und Stornos ohne Kellnerschlüssel nicht möglich waren dh Tagesberichte sind mit Kellnerberichten zwingend ident. Der Kellnerbericht weicht lediglich ab, indem er auf einzelne Kellner unterteilt ist."

Der UFS führte am 27.11.2009 ein Erörterungsgespräch gem § 279 Abs 3 BAO durch, in dem die Sach- und Rechtslage erörtert und vom FA eine handschriftliche Berechnung über die Geldflüsse vorgelegt wurde. Den Parteien wurde eine Frist zur allfälligen Stellungnahme bis Ende des Jahres 2009 eingeräumt.

Mit Schreiben, beim UFS am 5.1.2010 eingelangt, gab die Bw eine Stellungnahme ab und führte darin i.W. aus, gegen die beim Erörterungstermin vom FA vorgelegte handschriftliche Berechnung der Geldflüsse werde eingewendet, dass im Jahr 1996 zwar die nachweisbar aufgelösten Sparbücher mit 2.5.1996 iHv ATS 4,132.000,-- sowie die Kreditaufstockung vom Dezember 1996 berücksichtigt worden sei; diesen nachweisbaren Mitteln seien jedoch die gesamten Einlagen ab 1.1.1996 gegenüber gestellt worden. Es sei in keiner Weise glaubwürdig bzw. nachvollziehbar, dass in der Zeit von 1.1. bis 1.5.1996 keinerlei Einlagen

getätigt wurden. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die Einlagen während des gesamten Jahres erfolgt seien. Daher sei anzunehmen, dass in der Zeit vom 1.1. bis 1.5.1996 etwa ATS 1,000.000,-- eingelegt wurden, in der Zeit vom 2.5. bis 31.12.1996 ATS 2,131.000,--. Die in der Aufstellung des FA angeführten Stände wären daher jeweils um ATS 1,000.000,-- zu erhöhen.

Wie auch anhand der vorgelegten (per 2.5.1996 aufgelösten) Sparbücher dokumentiert worden sei, seien die verfügbaren Mittel stets zinsbringend veranlagt worden. Es wären daher auch Zinsen von mehreren hunderttausend ATS angefallen, die in der Berechnung nicht berücksichtigt worden seien.

Zum Privatkredit sei nochmals festzustellen, dass am 17.12.1996 von der K & S. GmbH ein Kredit iHv 8 Mio. ATS aufgenommen wurde. Aus diesem Firmenkredit wurde einerseits der bestehende Privatkredit des Herrn B. iHv ATS 4,5 Mio abgedeckt, weitere ATS 2,870.000,-- seien am 17.12.1996 nachweislich auf das Girokonto von Herrn B. überwiesen worden; hievon seien noch am 18. und 19.12.1996 ATS 1,2 Mio. zur weiteren Veranlagung behoben worden, ATS 1,435.896,20,-- seien per 31.12.1996 auf dem Girokonto verblieben.

Weiters werde bekannt gegeben, dass die Stände der per 1.1.2001 bei K & S. GmbH bestehenden Kredite insgesamt ATS 7,619.665,48,-- betragen würden.

Hingewiesen werde darauf, dass sämtliche Rückzahlungen des von der K & S. GmbH aufgenommenen betrieblichen Kredites im Rechnungswesen der Steuerpflichtigen erfasst seien.

Die vom FA mit ATS 4,148.000,-- angegebenen ungeklärten Einlagen 1996 bis 2000 stammten aus

- 1997 Verkauf Grundstück ATS 90.000
- 1999 Einlage PF ATS 1,500.000
- 1999 Rückzahlung Versicherungen ATS 151.000
- 2000 Wohnungsablöse XYZ ATS 3,000.000

insgesamt ATS 4,741.000.

Nicht berücksichtigt seien hierin die mit 2.5.1996 aufgelösten Sparbücher sowie Kapitalerträge aus der weiteren Veranlagung.

Nachdem bereits die angeblich ungeklärten Einlagen von ATS 4,148.000 eindeutig unrichtig seien, sei auch nicht zu erkennen, weshalb die Finanzbehörde eine Hinzuschätzung von 10 % der erklärten Umsätze als angemessen erachtet.

Bezüglich Losungsermittlungen seien keinerlei Mängel festgestellt worden. Die Zuschätzung sei ausschließlich aufgrund der angenommenen, angeblich nicht aufklärbaren Mittelherkunft vorgenommen worden.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die von der Bp abverlangten umfangreichen Unterlagen nahezu lückenlos vorgelegt werden konnten. Auch die von der Bp vorgenommene Einvernahme von ehemaligen Dienstnehmern und Geschäftspartnern habe keinerlei konkrete Anhaltspunkte für eine Zuschätzung erbracht.

Zur Kalkulation werde ausgeführt, dass der Großteil der von der Bp angesprochenen Differenzen bei den Rohaufschlägen bereits während der Bp geklärt wurde.

Verblieben sei lediglich ein außerordentlich hoher Verbrauch an Kohlensäure, der erklärbar sei.

Bei Nachkalkulation der Spirituosen habe sich im Zuge der Bp herausgestellt, dass im Jahresabschluss zum 31.12.1999 ein unrichtiger Inventurwert ausgewiesen war.

Irrtümlicherweise sei aus der umfangreichen Inventur 1999 eine Zwischensumme statt richtigerweise die Endsumme angesetzt worden. Aber auch diese Inventur hätte dem FA wähen der gesamten Bp vorgelegen.

Es sei nicht nachvollziehbar, welche formellen Buchhaltungsmängel Grundlage für eine Hinzuschätzung bilden sollten.

Bezüglich der Grundaufzeichnungen werde nochmals darauf hingewiesen, dass überaus detaillierte tägliche und monatliche Lösungsaufzeichnungen (Warengruppenbericht mit Anzahl und Art der einzelnen Speisen und Getränke, Tagessumme je Produkt, Summe je Produktgruppe usw) lückenlos vorgelegt worden seien. Lediglich die Kellnerabrechnungen, aus denen sich die Verteilung der Lösung auf die einzelnen Kellner ergebe, seien nicht abverlangt und aufbewahrt worden.

Es werde nochmals auf die Bestätigung des Vertreters der verwendeten Registrierkasse verweisen, in der eindeutig festgestellt werde, dass eine Abweichung zwischen Lösungsaufzeichnungen und Kellnerabrechnungen technisch nicht möglich sei.

In einer Stellungnahme der Amtspartei, beim UFS am 3.2.2010 eingelangt, wurde ausgeführt, zur Finanzierung und Mittelherkunft sei bereits umfangreich Stellung genommen worden. Die einzelnen Buchungen der Einlagen seien jedenfalls für die Bp nicht nachvollziehbar gewesen.

Zur Kalkulation werde ausgeführt, dass die Bp die formellen Mängel aufgezeigt habe. Die Schwankungen der Rohaufschläge hätten iRd Bp geklärt werden können; der Kohlensäureverbrauch sei zwar nicht nachvollziehbar aufgeklärt worden, sei jedoch der Schätzung nicht zu Grunde gelegt worden.

Zu den Grundaufzeichnungen sei auszuführen, dass die Behauptung des Steuerberaters den Angaben des befragten Servicetechnikers widerspreche. Auf die diesbezügliche NS werde verweisen. Die Monatsabrechnungen seien demnach jederzeit manipulierbar gewesen. Es sei daher der Bp nicht möglich gewesen, die Vollständigkeit der Lösungen zu überprüfen. Das FA

gehe davon aus, dass die Kellnerabrechnungen nicht aufbewahrt worden seien, um eine Überprüfung der Vollständigkeit der Lösungen nicht zu ermöglichen.

Im Vorverfahren, welches die Jahre 1993 – 1995 umfasste, hatte der UFS, Außenstelle Wien, Senat 4, mit Entscheidung vom 13.12.2004, RV/0417-W/02, 0418-W/02, die Berufung der Bw abgewiesen. Strittig war v.a. die Herkunft der vom Geschäftsführer Hrn. B. getätigten Einlagen.

Die Berufungsentscheidung wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2010, ZI 2005/13/0012, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, wobei als Begründung auf das in einem Parallelfall ergangene Erkenntnis vom 27.2.2008, ZI 2005/13/0014, verwiesen wurde.

Der UFS, Außenstelle Wien, Senat 2, gab im fortgesetzten Verfahren der Berufung mit Erkenntnis vom 20. April 2010, ZI RV/0814-W/10, RV/0815-W/10, RV/0816-W/10 Folge und führte darin i.W. aus, wie vom VwGH ausgeführt worden sei, könne nicht ausgeschlossen werden, dass die vom Geschäftsführer in den Streitjahren über das Verrechnungskonto getätigten Bareinlagen tatsächlich aus dem unstrittigen Liegenschaftsverkaufserlös stammen könnten. In diesem Erkenntnis sei explizit darauf verwiesen worden, dass sich die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erst dann ergäbe, wenn das Vorliegen von Umsatzverkürzungen in einem mängelfreien Verfahren bejaht worden sei, weil diesfalls die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig gewesen wären. Da sich im konkreten Fall aus den Feststellungen der Bp keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen von tatsächlichen Umsatzverkürzungen ergäben, könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Gesellschafter und Geschäftsführer getätigten Einlagen aus nicht erklärten Erlösen der Bw. stammten.

Daraus folge, dass die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10% des Umsatzes in den Jahren 1993 bis 1995 aus dem Grunde der ungeklärten Herkunft der für die Einlagen des Geschäftsführers B. verwendeten Mittel nicht zu Recht erfolgt sei. Demzufolge seien die von der Bp festgestellten Mehrerlöse auch nicht zu Recht als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter B. behandelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Allgemeines

Die Bw betreibt eine Pizzeria in der Rechtsform einer GesmbH. Gesellschafter/Geschäftsführer ist Hr D. B. . Die Gewinnermittlung erfolgt gem § 5 EStG.

Losungsermittlung

Die Ermittlung der Tageslosungen erfolgte im Prüfungszeitraum an Hand einer Registrierkasse, Modell S L45-45, das vermutlich zwischen 1980 und 1985 hergestellt wurde. Von den Kellnern wurden mittels Steckschlüssel die jeweiligen Bestellungen boniert. Am Ende jeden Tages wurden die nach Kellner (Steckschlüssel) bonierten Umsätze getrennt ermittelt und von den Kellnern abgerechnet. Die Abrechnungen wurden der Geschäftsleitung übergeben.

Seitens der Geschäftsleitung wurden die Umsätze der einzelnen Steckschlüssel in einer Summe in einen Tagesspeicher getrennt nach Warengruppen übernommen und als Tagesumsatz gespeichert und ausgedruckt.

Die ausgedruckten Abrechnungen der Tagesumsätze, getrennt nach Warengruppen, nicht jedoch nach Kellnerabrechnung (Steckschlüssel) wurden als belegmäßiger Nachweis in der Belegsammlung abgelegt.

Das von der Bw verwendete Modell ist eine elektronische Registrierkasse, die über einen batteriengepufferten RAM-Speicher mit einem Bondrucker und einem Journalstreifendrucker als Ausgabeeinheiten verfügt. Es gab sonst keine Möglichkeiten die Ausgaben zu speichern. Neben den Bedienerschlüssel (Kellnerschlüssel) für die Bonierungen gab es einen Hauptschlüssel für Abrechnungen und Stornos.

Man konnte mit der Tastatur verschiedene Artikel und Preise auf Schnelltasten programmieren. Das Einstecken des Kellnerschlüssels gab die Bonierung frei. Bei der Bonierung wurde ein Tisch mit einer Tischnummer eröffnet und beim Abschluss des Tisches wurde ein Bestellbon ausgedruckt. Jeder Bonausdruck wurde auch auf dem Journalausdruck vollinhaltlich mitgeschrieben, auch sämtliche Sofortstornos wurden miterfasst.

Mit dem Bestellbon ging der Kellner zur Schank bzw zur Küche und erhielt dort die Ware. Beim Abschluss dieses Tisches wurde der Tisch aufgerufen und die jeweilige Abschlusstaste (bar oder Kredit) gedrückt und es wurde ein neuerlicher Bon ausgedruckt. Den Tisch „splitten“ konnte die Kassa nicht. Sofortstornos konnte der Kellner nur vor Druck des Bestellbons durchführen.

Der Kellner konnte sich jederzeit eine Zwischensumme ausdrucken. Auf diesem Ausdruck standen die Artikelgruppen und die Summen.

Nach Beendigung der Schicht hat der Kellner diesen Bon üblicherweise ausgedruckt und damit abgerechnet.

Ein Tischcheck (Abrechnung einzelner Tische) war nicht möglich; möglich war nur ein Sofortstorno vor Ausgabe des Bestellbons.

Auch ein „Bruchstorno“ war nicht möglich, da er bei der von der Bw verwendeten Kasse nicht aktiviert war. Eine „pauschale Herausnahme eines Umsatzes“ war ebenfalls nicht möglich.

Am Tagesende wurde der Tagesabschluss durchgeführt. Dazu musste jede Auswertung und jeder Speicher einzeln aufgerufen werden. Mit der täglichen Absummierung erfolgte die Übertragung der Summen in den Monatsspeicher, erst danach war der Tagesspeicher für den nächsten Tag wieder frei.

Der tägliche Ausdruck zeigt sämtliche Details über die Zusammensetzung des Tagesumsatzes (Datum, Angabe der einzelnen Produkte, Stückanzahl sowie Summe je Produkt; Gesamttageslosung). Mit der Erstellung des Tagesberichtes wurden die Tagessummen der diversen Berichte in den Monatsspeicher übernommen, wobei die Tagesspeicher gleichzeitig gelöscht wurden.

In gleicher Weise wurde eine detaillierte Monatsübersicht ausgedruckt. Dabei konnten die Werte eines Monats nur abgerufen werden, wenn der Vormonat gelöscht wurde. Eine weitergehende Speicherung war bei vorliegendem Modell nicht möglich.

Das von der Bw verwendete Gerät ermöglichte auch keine Angaben über Artikelgruppen auf den ausgegebenen Kellnerausdrucken.

Die einzelnen Bonierungen wurden im Tagesspeicher des Kellners sowie im Artikelspeicher automatisch gleichzeitig abgespeichert. Ein Storno war nur vor Ausgabe des Bestellbons möglich. Nach dessen Ausdruck war eine Korrektur nur möglich, wenn gleichzeitig in der gleichen Gruppe eine mindestens gleich hohe neue Bonierung erfolgte (mit dem Zentralschlüssel auf der Stellung X1). D.h. der bereits bonierte Umsatz konnte durch nachträglichen Storno nicht mehr reduziert werden. Überdies war dies nur dann möglich, solange dieser Tisch nicht abgeschlossen war. Dies veranlasste gleichzeitig die Bereinigung des Kellner- und des Spartenumsatzes. Wurde ein Tisch abgeschlossen, konnte für diesen Tisch kein Storno mehr durchgeführt werden.

Eine Manipulationsmöglichkeit von mehreren Tagesabschlüssen an einem Tag wäre nur in einem sehr komplizierten Zusammenspiel mit sämtlichen Mitarbeitern möglich. Durch die gleichzeitige Speicherung wäre selbst bei einer Manipulation der Losungen diese mit den absummierten Kellnerberichten wieder ident. Die Kellnerberichte würden daher keinerlei weitere Informationen liefern, als die Verteilung der Gesamtumsätze auf die einzelnen Mitarbeiter.

Daraus folgt, dass Tagesberichte mit Kellnerberichten zwingend ident sind. Der Kellnerbericht weicht lediglich ab, indem er auf einzelne Kellner unterteilt ist.

Das Gerät verfügt auch über keine Schnittstelle für einen PC, sodass Druck- oder Exportdateien nicht zur Verfügung gestellt werden konnten.

Die die Umsatzgrundlage bildenden detaillierten Lösungsaufzeichnungen (sowohl täglich als auch monatlich) wurden lückenlos aufbewahrt und dem FA vorgelegt. Die ausgedruckten Tagesberichte enthalten jeden einzelnen Artikel (bis zu 290 Artikel), dessen Anzahl, Gesamtwert und Anteil am Gesamtumsatz sowie den gesamten Tagesumsatz. Der ausgedruckte Monatbericht enthält zusätzlich Summen und Prozentanteil der einzelnen Warengruppen sowie den Monatsumsatz.

Die vom Personal ausgedruckten Kellnerabrechnungen wurden nicht aufbewahrt.

Kohlensäureverbrauch

Im geprüften Zeitraum wurde festgestellt, dass der Einkauf und folglich der Verbrauch für CO₂ extrem hoch und zusätzlich sehr unterschiedlich ist.

Das CO₂ wird hauptsächlich zur Förderung von Bier und alkoholfreien Getränken in der Gastronomie verwendet.

Der erhöhte CO₂-Verbrauch ist auf die Verwendung als Reinigungsmaterial sowie eine alte, undichte Schankanlage zurückzuführen. Der Kohlensäureverbrauch war der Schätzung durch das FA nicht zu Grunde gelegt worden.

Kalkulation

Im Zuge einer vom FA durchgeführten Nachkalkulation wurden große Schwankungen der Rohaufschläge bei den Warengruppen Spirituosen, Sekt, Eis, Kakao, Kaffee, und Tee festgestellt.

Die Differenzen wurden dadurch aufgeklärt, dass Wareneinkäufe teilweise auf den falschen Konten verbucht wurden bzw der Inventurstand zum 31.12.1999 und 01.01.2000 bei den Spirituosen zu gering verbucht wurde.

Privateinlagen

Die Betriebsprüfung erfolgte gleichzeitig mit den Betriebsprüfungen der verbundenen Unternehmen Fa V Hotel Betriebs GmbH (Gesellschafter 100%: D. B.), Fa K & S. GmbH (Gesellschafter 100% D. B.) und der Fa K & S. GmbH & Co KG (Gesellschafter K & S. GmbH und B B.).

In den Streitjahren kam es bei diesen Unternehmen wiederholt zu Bareinlagen des Geschäftsführers, D. B. , in beträchtlicher Höhe, die über dessen Verrechnungskonto bzw Konto „Sonst. Darlehen“ verbucht wurden.

Die Geldflussrechnung betreffend Hrn B. , beginnend mit 1.5.1996, bietet folgendes Bild:

Auflösung Sparbücher Mai 1996	+ 4,132.000,--
Rest der Kreditaufstockung Dez 1996	+2,870.000,--
Einlagen 1996 (ab Mai)	- 2,131.000,--
Stand 1.1.1997	+ 4,871.000,--
Einlagen 1997	- 2,102.000,--
Stand 1.1.1998	+ 2,769.000,--
Verkauf Privatgrundstück	+ 90.000,--
Einlagen 1998	- 2,689.000,--
Stand 1.1.1999	+ 170.000,--
Einlage PF	+ 1,500.000,--
Rückzahlung Salcher Polizzen	+ 151.000,--
Einlagen 1999	- 3,200.000,--
Stand 1.1.2000	- 1,379.000,--
Wohnungsablöse XYZ	+ 3,000.000,--
Einlagen 2000	- 1,551.000,--
Stand 1.1.2001	+ 70.000,--

Zusätzlich sind noch Zinsen in unbekanntem Ausmaß sowie in geringem Ausmaß Einkünfte des Ehepaares B. als Zuflüsse zu berücksichtigen.

Der Geldfluss aus der Auflösung der Sparbücher im Mai 1996 und der Geldfluss aus der Einlage PF wurde nicht nachgewiesen.

Als conclusio wird festgestellt: Die Herkunft der Einlagen ist jedenfalls nicht in dem Ausmaß ungeklärt, dass die Feststellung, es handle sich konkret um nicht erklärte Einkünfte, die dem Betrieb der Bw zuordenbar seien, gerechtfertigt wäre.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die allgemeinen Feststellungen sind unbestritten.

Die Ausführungen zur Losungsermittlung beruhen auf den Feststellungen der Bp, den Ausführungen der Bw und den Aussagen des Servicetechnikers der Herstellerfirma, Hrn St.. Dass die vom Personal ausgedruckten Kellnerberichte nicht aufbewahrt wurden, ist unbestritten.

Ebenso unbestritten ist, dass die die Umsatzgrundlage bildenden detaillierten Losungsaufzeichnungen – sowohl ausgedruckte Tagesberichte als auch ausgedruckte Monatsberichte – aufbewahrt und dem FA vorgelegt wurden.

Die Funktionen der Registrierkasse, die im Betrieb der Bw verwendet wurde, wurden von Hrn St. beschrieben. Glaubwürdig ist dessen später als vor dem FA getätigte Aussage, die von der Bw vorgelegt wurde, wonach eine Manipulationsmöglichkeit von mehreren Tagesabschlüssen an einem Tag nur in einem sehr komplizierten Zusammenspiel mit sämtlichen Mitarbeitern möglich wäre und wonach die Tagesberichte mit den Kellnerberichten zwingend ident seien. Es liegt auf der Hand, dass eine derartige Manipulation nach der allgemeinen Lebenserfahrung extrem unwahrscheinlich ist, sodass von einer solchen nicht auszugehen ist.

Weiters ist ebenfalls glaubwürdig, dass mehrere grundsätzlich vorhandene Funktionen bei der verwendeten Registrierkasse nicht belegt waren und dass ein Bruchstorno bei nämlicher Registrierkasse nicht möglich war. Auch die eingeschränkten Möglichkeiten beim Nachstorno sowie die fehlende Funktion des Tischchecks wurden anschaulich beschrieben. Glaubwürdig und nachvollziehbar ist die Aussage des Servicetechnikers, wonach die Angaben vor dem FA allgemein die Möglichkeiten eines derartigen Modells in Bezug auf den letzten Stand der Technik betreffen, während die späteren Angaben vor der Bw sich auf das konkret verwendete Modell beziehen. Glaubwürdig ist auch die Aussage des Technikers, wonach durch die gleichzeitige Speicherung selbst bei einer Manipulation der Losungen diese mit den absummierten Kellnerberichten wieder ident wären. Somit würden die Kellnerberichte keinerlei weitere Informationen liefern, als die Verteilung der Gesamtumsätze auf die einzelnen Mitarbeiter.

Die weiteren Feststellungen zur Losungsermittlung, welche den Ablauf der Buchungen und in weiterer Folge die Ermittlung der Tageslosungen an Hand der verwendeten Registrierkasse betreffen, sind unbestritten.

Die Begründung der Bw für den erhöhten Kohlensäureverbrauch blieben vom FA unbestritten, auch deshalb, weil der erhöhte Kohlensäureverbrauch der Schätzung durch das FA ohnehin nicht zu Grunde gelegt wurde.

Die Feststellungen zur Kalkulation sind unbestritten.

Die im Sachverhalt dargestellte Geldflussrechnung beruht auf der im Erörterungsgespräch vom FA vorgelegten handschriftlichen Berechnung. Dabei handelt es sich um die chronologisch letzte Berechnung, in der die von der Bw vorgebrachten Einwände vom FA zum Teil bereits berücksichtigt wurden. Die vorhergehenden Darstellungen, die auch auf ungeklärten Einlagen der Vorjahre beruhen, wurden der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt, da betreffend der Vorjahre aG der Erkenntnisse des VwGH der UFS die Ansicht vertrat, da sich im konkreten Fall aus den Feststellungen der Bp keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen von tatsächlichen Umsatzverkürzungen ergäben, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Gesellschafter/Geschäftsführer Hrn B. getätigten Einlagen aus nicht erklärten Erlösen der Bw stammten. Im Übrigen wurden diese vorhergehenden Darstellungen zum Teil modifiziert, widerlegt bzw können nicht zur Gänze nachvollzogen werden.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass die Bareinlagen und somit die Geldflussrechnung auch die verbundenen Unternehmen betreffen. Bei diesen Unternehmen konnte jedoch laut Entscheidungen des UFS kein Anhaltspunkt für tatsächliche Umsatzverkürzungen festgestellt werden.

Die vom FA beim Erörterungsgespräch vorgelegte Geldflussrechnung wurde vom UFS adaptiert. Sie beginnt mit der Auflösung der Sparbücher im Mai 1996. Die Sparbücher wurden vorgelegt. Der Geldfluss, dass nämlich die Beträge aus der Auflösung der Sparbücher als Einlagen verwendet wurden, konnte nicht nachgewiesen werden, ist aber zumindest möglich bzw wahrscheinlich. Da die Geldflussrechnung im Mai 1996 beginnt, ist der Einwand der Bw, auch die Einlagen erst ab Mai 1996 zu berücksichtigen, berechtigt. Die im Schätzungswege vorgenommene Aufteilung nach Zeiträumen (Kalendermonaten) erscheint sachgerecht. Die Abflüsse (Einlagen) verringern sich daher um 1 Mio ATS und der Saldo erhöht sich entsprechend zu Gunsten der Bw.

Der Geldfluss der Einlage „PF“ konnte nicht nachgewiesen werden. Behauptet wurde Barzahlung. Da jedoch die Vereinbarung mit der PF Kft über die Beteiligung vorgelegt wurde, erscheint der Ansatz als Zufluss gerechtfertigt, obwohl auch die Modalitäten der Rückzahlung ungeklärt blieben. Nach Ansicht des UFS sind Zinsen angefallen, diese wurden jedoch nicht nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht. Überschüssige Einkünfte des Ehepaares B. wären ebenfalls zu berücksichtigen, wurden allerdings weder vom FA berücksichtigt noch von der Bw nachgewiesen, sodass deren Höhe unbekannt ist.

Die dargestellte Geldflussrechnung ergibt, dass die Herkunft der Einlagen auch unter Außerachtlassung allfälliger Guthabenszinsen und Außerachtlassung allfälliger überschüssiger Einkünfte des Ehepaares B. gedeckt ist; dies allerdings nur, wenn man die aufgelösten Sparbücher und die Einlage „PF“ als für die Einlagen verwendete Gelder anerkennt.

Dieser Sachverhalt vermag die Feststellung, bei den Einlagen handle es sich in zu bestimmender Höhe konkret um nicht erklärte Einkünfte aus dem Betrieb der Bw, nicht zu rechtfertigen. Darüber hinaus läge auch die Höhe der Zuordnung zum vorliegenden Betrieb in Anbetracht der Tatsache, dass die ungeklärten Einlagen mehrere Betriebe des Gesellschafter/Geschäftsführers betreffen, völlig im Ungewissen, da diesbezüglich überhaupt keine Feststellungen getroffen wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Beurteilung zu unterziehen.

Gemäß § 124 BAO in der im Berufszeitraum geltenden Fassung (auch die weiteren Verweise beziehen sich auf den Berufszeitraum) hat, wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 131 BAO lautet in der bis 29.12.2000 anzuwendenden Fassung:

"§ 131. (1) Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 130 bezeichneten Art im Inland zu führen. Eine danach gegebene Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen im Inland entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb oder einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, wenn hierüber im Ausland entsprechende Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden und durch allenfalls notwendige Anpassungsmaßnahmen die Einhaltung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Vorschriften gewährleistet ist; soweit eine Verpflichtung zur Einsichtgewährung besteht, sind derartige Bücher oder Aufzeichnungen über Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen. Falls dies nach dem Recht des Staates, in dem diese Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, nicht zulässig ist, genügt die Beibringung urschriftgetreuer Wiedergaben. Bücher oder Aufzeichnungen brauchen ferner insoweit nicht im Inland geführt zu werden, als das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt für den Einzelfall über Antrag die Führung im Ausland bewilligt hat. Die Bewilligung darf sich nur auf solche Bücher oder Aufzeichnungen erstrecken, die im Anschluß an im Inland geführte Grundaufzeichnungen geführt werden. Dabei muß gewährleistet sein, daß die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

- 1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.*
- 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.*
- 3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll 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.*
- 4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie 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.*
- 5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.*
- 6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche*

Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten 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.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung 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."

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl. I Nr. 142 wurde § 131 BAO ab 30.12.2000 - für das gegenständliche Verfahren mangels Auslandsbezugs nicht von Bedeutung - dahingehend abgeändert, dass in Abs. 1 an die Stelle der ersten sechs Sätze folgender (erster) Unterabsatz getreten ist und die Sätze ab "Für alle" zum zweiten Unterabsatz des Abs. 1 wurden:

"Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist."

§ 132 BAO lautet

"§ 132. (1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(2) Hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 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 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.

§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) 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.

(2) 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.

(3) 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."

Ordnungsmäßigkeit der Bücher

Bei der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO handelt es sich um eine logische Folge der Pflicht gemäß § 131 BAO. Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht stellt daher gleichzeitig einen Verstoß gegen die Aufzeichnungspflicht dar (Stoll, BAO, 1484 m.w.N.). Eine Mangelhaftigkeit im Aufbewahrungsbereich führt somit im Grunde zu einer Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Brockmeyer in Klein, AO, 7. Auflage, § 147, Rz. 1 m.w.N.), wenngleich die Aufbewahrungspflicht in zeitlicher Hinsicht die Aufzeichnungspflicht überdauern kann (bspw. nach Aufgabe des Betriebes). Auch Verstöße gegen die Aufbewahrungspflicht können je nach Schwere der Pflichtenverletzung dazu führen, dass die Buchhaltung als solche nicht als ordnungsmäßig zu beurteilen ist (BFH 25.3.1966, BStBl III 487; vgl auch Stoll, BAO, 1485).

Der Aufbewahrungspflicht unterliegen nach Stoll (BAO, 1488 mwN) sowohl Erstaufzeichnungen als auch Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, Schmieraufzeichnungen sowie Abrechnungsbelege über die erzielten Lösungen. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB VwGH 23.5.1990, 89/13/280). In vereinzelt Judikaten wird überdies die Ansicht vertreten, dass auch handschriftliche Schmierzettel der Aufbewahrungspflicht unterliegen, sofern mit deren Hilfe die Tageslösung und in weiterer Folge die Einnahmen ermittelt werden (VwGH 20.2.1991, 90/13/214; VwGH 25.5.1988, 86/13/83).

Vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; die Abgabenbehörde kann zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung berechtigt sein (siehe die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 132 E 6 zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Unbestritten ist, dass es sich bei den Kellnerabrechnungen um Grundaufzeichnungen handelt.

Die Nichtaufbewahrung dieser Abrechnungen ist daher grs geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

Aus dem Nichtvorliegen von Grundaufzeichnungen muss - gleichsam mit Indizwirkung - geschlossen werden, dass an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher zu zweifeln ist, wobei der Abgabepflichtige den Gegenbeweis der materiellen Richtigkeit seiner Bücher führen kann.

Allerdings wurden im ggstdl Fall detaillierte tägliche und monatliche Losungsaufzeichnungen (Warengruppenbericht mit Anzahl und Art der einzelnen Speisen und Getränke, Tagessumme je Produkt, Summe je Produktgruppe usw) lückenlos vorgelegt. Eine Abweichung zwischen Losungsaufzeichnungen und Kellnerabrechnungen war technisch nicht möglich. Die Manipulationsmöglichkeit war de facto nicht gegeben.

Bezüglich Losungsermittlungen wurde kein materieller Mangel festgestellt.

Zum erhöhten Kohlensäureverbrauch ist festzuhalten, dass dieser plausibel durch die Bw erklärt wurde und auch nach Ansicht des FA keine Grundlage für eine Schätzung bildet. Zur Kalkulation ist auszuführen, dass die Differenzen aufgeklärt werden konnten. Es handelt sich um formelle Mängel. Es gibt auch in dieser Hinsicht keine Hinweise auf materielle Mängel.

Die Schätzungsberechtigung infolge formeller Mängel besteht dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und überdies die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt werden können.

Die Behörde ist somit bei Vorliegen eines formellen Mangels nur dann zur Schätzung berechtigt, wenn vom Abgabepflichtigen nicht nachgewiesen wird, dass die formell mangelhaften Aufzeichnungen doch sachlich richtig sind (vgl. *Stoll*, BAO, 1920).

Im vorliegenden Fall konnte die Bp – abgesehen von den dargestellten formellen Mängeln – keine weiteren, insbesondere materielle Mängel, feststellen.

Die Bw konnte plausibel machen, dass die Nichtvorlage der Kellnerabrechnungen (Grundaufzeichnungen) nichts an der materiellen Richtigkeit der Losungsermittlung ändert. Auch die durchgeführte Kalkulation lieferte keinen Anhaltspunkt für eine materielle Unrichtigkeit.

Die Bw konnte die Plausibilität seiner Buchführung nachweisen. Auch die von der Bp durchgeführte Befragung einer Angestellten (Kellnerin) der Bw ergab keine Anhaltspunkte für eine sachliche Unrichtigkeit der Losungsermittlung.

Anhaltspunkte dafür, dass es im gegenständlichen Fall zu einer Lösungsverkürzung gekommen sein könnte, bestehen nicht. Es konnte auch nicht aufgezeigt werden, wie eine derartige Verkürzung im gegenständlichen Fall technisch vorgenommen werden hätte können.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags erfolgt - siehe die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 184 E 316 ff. zitierte Judikatur - in der Regel, um das Risiko abzudecken, dass über festgestellte Verkürzungen hinausgehend noch weitere Einnahmen außer denen, die als unverbucht nachgewiesen werden konnten, nicht aufgezeichnet worden sind.

Derartige Verkürzungen hat die Betriebsprüfung nicht festgestellt.

Auch wenn Grundaufzeichnungen nicht vorliegen, finden sich doch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Bücher der Bw nicht das tatsächliche wirtschaftliche Geschehen wiedergeben.

Zu den Einlagen ist auszuführen, dass sich bei den verbundenen Unternehmen, über deren Berufungen vom UFS bereits entschieden wurde, in den konkreten Fällen aus den Feststellungen der Bp keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen von tatsächlichen Umsatzverkürzungen ergaben. Demnach konnte bei diesen Fällen nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Gesellschafter und Geschäftsführer getätigten Einlagen aus nicht erklärten Erlösen der Bw stammten.

Auch im ggstdl Fall ist nach dem Sachverhalt die Feststellung, die Einlagen seien nicht gedeckt, nicht gerechtfertigt.

Daher ergeben sich auch hier keine Anhaltspunkte für das Vorliegen von tatsächlichen Umsatzverkürzungen. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Geschäftsführer getätigten Einlagen aus nicht erklärten Erlösen der Bw stammen. Lediglich aus dem Umstand, dass die Herkunft der strittigen Geldmittel des Geschäftsführers nicht zur Gänze aufgeklärt werden konnte, folgt noch nicht zwingend, dass es sich bei diesen Geldern konkret um nicht erklärte Einkünfte der Bw handeln muss.

Dieser Zusammenhang konnte von der Bp nicht hergestellt werden und die sachliche Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen kann nicht angenommen werden.

Die Schätzungsberechtigung des FA und daraus folgend die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ist daher nicht gegeben.

Demzufolge sind die von der Bp festgestellten Mehrerlöse auch nicht zu Recht als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter B. behandelt worden.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das FA als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom FA gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig wäre. Liegt der vom FA angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des FA ersatzlos beheben.

Die im ggstdl Fall angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen.

Diese Gründe – Schätzungsberechtigung wegen fehlender Grundaufzeichnungen und ungeklärter Herkunft der Privateinlagen und demzufolge Zurechnung eines Sicherheitszuschlages iHv 10% des Umsatzes – liegen nach den Ausführungen der Berufungsbehörde jedoch nicht vor.

Daher ist unabhängig von der Frage, ob diese Prüfungsfeststellungen auch taugliche Wiederaufnahmsgründe iS von neu hervorgekommenen Tatsachen gem § 303 BAO darstellten, jedenfalls mit der inhaltlichen Stattgabe in den als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen Punkten kein Wiederaufnahmsgrund mehr gegeben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 und 1999 scheiden die vom FA iVm den Wiederaufnahmeverfügungen neu erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für

die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 307 Abs 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Dies bedeutet, dass die Berufung insoweit, als sie sich gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 richtet, als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

Bezüglich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 erfolgte keine Wiederaufnahme. Der Berufung gegen diese Bescheide war daher Folge zu geben und die Bescheide waren abzuändern.

Mangels verdeckter Ausschüttung war der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (in Schilling und Euro)

Wien, am 22. März 2011