

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke im Beschwerdeverfahren über die als Beschwerden weiterwirkende Berufungen der H***** Handels GmbH in Liqu., *****Adresse****, vertreten zunächst durch PWT Pannonische Wirtschaftstreuhand GmbH, 7210 Neudörfel, Hauptstraße 26, nunmehr vertreten durch Dkfm. Horst Rohrbeck, 2700 Wiener Neustadt, Grazer Straße 19/18, vom 17. 8. 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom a) 15. 7. 2011 und b) 18. 7. 2011 betreffend a) Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Einbehalt und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, b) Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, alle zur Steuernummer 38 2***** den Beschluss gefasst:

- I. Die angefochtenen Bescheide und die diesbezüglichen Berufungsvereinscheidungen vom 15. 12. 2011 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Außenprüfung

Bei der Berufungswerberin (Bw) und nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf), der H***** Handels GmbH, die unter der Etablissementbezeichnung "T*****s Bar" ein Bordell in einer burgenländischen Bezirkshauptstadt betreibt, fand hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 eine Außenprüfung statt, zu deren Ergebnis der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht vom 15. 7. 2011 unter anderem ausführt:

...

Betriebsgegenstand / Art der Tätigkeit

Gaststättenwesen

...

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung

Die Überprüfung des Betriebes unter Beihilfe von NPT ergab im Prüfungszeitraum **154** Doppel- u. Mehrfachlosungen, sodass die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht mehr gegeben ist.

Bei einer Tageslosungsanzahl von etwa 350 betragen die Doppel- u. Mehrfachlosungstage ca. 20%.

Daher erfolgt im Prüfungszeitraum eine Zuschätzung von jährlich 20% der erkl. Erlöse.

Das Argument, dass auf Grund der geringen Auswahl an diversen Getränken (ca. 8 - 10) durchaus die Möglichkeit gleicher Tageslosungen gegeben ist, ist insofern zu widerlegen, dass der Zufall der gleichen Gäste und der gleichen Konsumation, sowie der gleichen Zimmerkategorie bei einer Anzahl von 50 und mehr Doppel- u. Mehrfachlosungen pro Jahr nicht mehr zum Tragen kommt.

	2007	2008	2009
Zuschätzungen lt. Prüfung (20% der erkl. Erlöse)	20.000,00	22.000,00	22.000,00

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Umsatzsteuer:			
[000] Steuerbarer Umsatz	20.000,00	22.000,00	22.000,00
[022] 20% Normalsteuersatz	20.000,00	22.000,00	22.000,00
Kapitalertragsteuer:			
Abgabe	24.000,00	26.400,00	26.400,00
Körperschaftsteuer:			

[619] Verlustabzug ab 1991	0,00	-8.636,65	-12.610,87
[704] Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	20.000,00	22.000,00	22.000,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	20.000,00	22.000,00	22.000,00

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	101.835,59	108.787,95	111.405,19
Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung	20.000,00	22.000,00	22.000,00
Nach Bp	121.835,59	130.787,95	133.405,19

[022] 20% Normalsteuersatz

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	101.835,59	108.787,95	111.405,19
Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung	20.000,00	22.000,00	22.000,00
Nach Bp	121.835,59	130.787,95	133.405,19

Kapitalertragsteuer

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00

Tz. 1	24.000,00	26.400,00	26.400,00
Zuschätzung lt. Prüfung			
Nach Bp	24.000,00	26.400,00	26.400,00

Körperschaftsteuer

[619] Verlustabzug ab 1991

Zeitraum	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	8.636,65	12.610,87
Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung	-8.636,65	-12.610,87
Nach Bp	0,00	0,00

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	-5.240,30	-3.974,22	5.188,81
Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung	20.000,00	22.000,00	22.000,00
Nach Bp	14.759,70	18.025,78	27.188,81

[777] Gesamtbetrag der Einkünfte

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Vor Bp	-5.240,30	-3.974,22	5.188,81
Tz. 1 Zuschätzung lt. Prüfung	20.000,00	22.000,00	22.000,00
Nach Bp	14.759,70	18.025,78	27.188,81

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

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

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2007 - 2009	Tz. 1
Kapitalertragsteuer	2007 - 2009	Tz. 1
Körperschaftsteuer	2007 - 2009	Tz. 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. 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.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 13.07.2011 stattgefunden.

Arbeitsbogen

Aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung ergibt sich hierzu:

...

Betriebsbesichtigung:

Hauseigentümerin: ...

Lokal ist gemietet (1.600,-/Monat)

Animierdamen: 3 - 7

Zimmer: 4

1 Saunazimmer

1 Whirlpoolzimmer 70,-/h

1 Normales Zimmer 50,-/h 35,-/1/2h 25,-/20min

1 Quickiezimmer 15,--

2 Bankomatautomaten:

1. Barbetrieb

*2. Mädchen Subkonto der H******

Das Obergeschoss ist zum Teil vermietet.

1 Küche und 3 Zimmer außerdem für Mädchen, die nächtigen.

...

Prüfungsschwerpunkte:

- 1) *ACL*
- 2) *NPT*
- 3) *Inventuren*
- 4) *VISA-Abrechnungen*
- 5) *Anzeige (durchgestrichen)*
- 6) *Erlösverkürzungen*
- 7) *Ust-Nachscha*

...

Inventuren

Auf täglichen Losungsaufzeichnungen werden auch die Warenbestände eingetragen.

Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung:

Die Lösungsanalyse, durchgeführt mittel NPT Makro, ergab im Prüfungszeitraum 154 Doppel- u. Mehrfachlösungen, die eine ordnungsgemäße BH nicht mehr gewährleisten.

Die Argumentation, dass wenige Sparten (Sekt, Bier, Wein, usw.) vorhanden sind, immer die gleichen Gäste kommen, die immer das Gleiche konsumieren und immer die gleiche Zimmerkategorie benutzen, mag vielleicht bei 10 - 15 Doppellosungen, Zufall sein, jedoch nicht bei mehr als 50 pro Jahr.

Bei den vorgelegten Stricherlisten besteht ohne weiters die Möglichkeit, dass sie erst im Nachhinein an die Erlöse angepasst wurden, es wird die Anzahl der Getränke in Ziffern angegeben und nicht in Stricherl.

Wo sind die Grundaufzeic [Rest leer]

Da es sich bei der Anzahl der Doppel- u. Mehrfachlösungen um ca 20% der Gesamtanzahl handelt wurden den erkl. Ziffern 20% des Umsatzes als verd. Gewinnausschüttung hinzugerechnet:

	2007	2008	2009
<i>Zuschätzung lt. Prüfung</i>	20.000,00	22.000,00	22.000,00

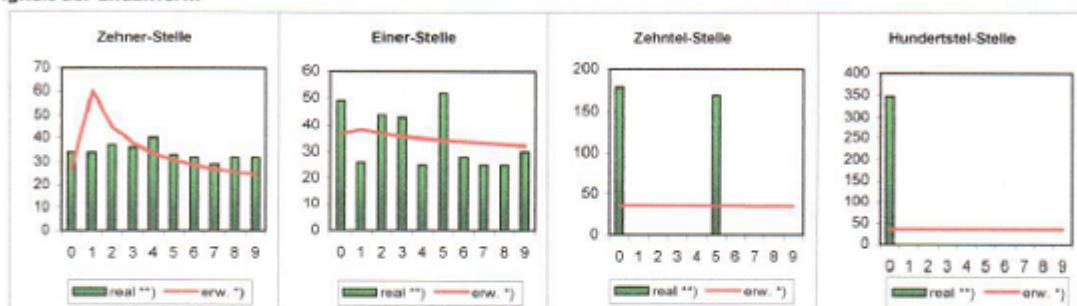
...

Folgende Detailanalysen lassen sich dem Arbeitsbogen entnehmen (hier nur die gesamten Daten für 2007 wiedergegeben, für 2008 und 2009 nur die LogNV-Auswertung):

Endziffernanalyse

Endziffernanalyse vom 1.1.2007 bis 31.12.2007

Häufigkeit der Endziffern:



Gesamtanzahl der Werte	347
Minimum	5
Maximum	1.097
davon im Bereich:	
Zehntausender	0
Tausender	2
Hunderter	221
Zehner	116
Einer	8

Chi²-Test der Anteilstwerte:

wahrsch. zufällig entst.: *** 1,29% 0,09% 0,00% 0,00%

Ziffer	Zehner-Stelle		Einer-Stelle		Zehntel-Stelle		Hundertstel-Stelle		
	erw. *)	real **)	erw. *)	real **)	erw. *)	real **)	erw. *)	real **)	
0	26,65	34	2,0	36,58	49	4,2	35,10	178	581,7
1	60,29	34	11,5	38,22	26	3,9	35,00	0	35,0
2	44,68	37	1,3	36,55	44	1,5	34,90	0	34,9
3	37,75	36	0,1	35,53	43	1,6	34,81	0	34,8
4	33,61	40	1,2	34,75	25	2,7	34,73	0	34,7
5	30,75	33	0,2	34,10	52	9,4	34,64	169	521,0
6	28,60	32	0,4	33,53	28	0,9	34,56	0	34,6
7	26,89	29	0,2	33,03	25	2,0	34,49	0	34,5
8	25,48	32	1,7	32,57	25	1,8	34,41	0	34,4
9	24,29	32	2,4	32,14	30	0,1	34,34	0	34,3
Summe	339,00	339	21,0	347,00	347	28,1	347,00	347	1.380,0

Anmerkungen zur Berechnung:

*) erw. = Bei zufälliger Entstehung der Lösungsbeträge wird für die letzten Ziffern etwa eine Gleichverteilung erwartet.
daher je Ziffer ca. 1/10 der Gesamtanzahl = "Nullhypothese"

FALSCH

Diese gross angenommene Wrscheinlichkeit stimmt jedoch für die vorderen Ziffern nicht exakt, es wird daher für alle Stellen die Wrscheinlichkeit nach Benfords Gesetz berücksichtigt in Abhängigkeit der folgenden Ziffernhäufigkeiten:

Zahlenbereich u. Anzahl	Zehnerstelle =	Einerstelle =	Zehntelstelle =	Hundertstelstelle =
>=H1	0	5. AZ	6. AZ	7. AZ
ZT	0	4. AZ	5. AZ	6. AZ
T	2	3. AZ	4. AZ	5. AZ
H	221	2. AZ	3. AZ	4. AZ
Z	116	1. AZ	2. AZ	3. AZ
E	8	-	1. AZ	2. AZ
z	0	-	-	1. AZ
h	0	-	-	-
	347			

Erwartungswerte nach Benford für die Anfangsziffern (gerundet):

Ziffer	1. Ziffer	2. Ziffer	3. Ziffer	4. Ziffer	5. Ziffer	6. Ziffer	7. Ziffer
0	-	11,9679%	10,1784%	10,0176%	10,0018%	10,0002%	10,0002%
1	30,1030%	11,3890%	10,1376%	10,0137%	10,0014%	10,0001%	10,0001%
2	17,6091%	10,8821%	10,0972%	10,0098%	10,0010%	10,0001%	10,0001%
3	12,4939%	10,4330%	10,0573%	10,0059%	10,0006%	10,0001%	10,0001%
4	9,6910%	10,0308%	10,0178%	10,0019%	10,0002%	10,0000%	10,0000%
5	7,9181%	9,6677%	9,9788%	9,9980%	9,9998%	10,0000%	10,0000%
6	6,6947%	9,3375%	9,9401%	9,9941%	9,9994%	9,9999%	9,9999%
7	5,7992%	9,0352%	9,9019%	9,9902%	9,9990%	9,9999%	9,9999%
8	5,1153%	8,7570%	9,8641%	9,9863%	9,9986%	9,9999%	9,9999%
9	4,5257%	8,4997%	9,8267%	9,9824%	9,9982%	9,9998%	9,9999%
	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

***) real = das tatsächliche Vorkommen der jeweiligen Endziffern wird gezählt

chi²-Wert = Die Differenzen zwischen erwarteter und tatsächlicher Häufigkeit wird quadriert und durch die erw. Häuf. dividiert. Die Summe ergibt den Chi-Wert.

Für den Chi²-Test sollte die erwartete Anzahl zumindest >= 5 sein.

****) Der Chi-Quadrat-Test berechnet die Wrscheinlichkeit, mit der die Nullhypothese (=erwartete Verteilung liegt vor) bestätigt wird mit folgender Excel-Formel: =CHITEST(beob. Werte;erwartete Werte)

Ist diese kleiner als 5 %, so wird mit mehr als 95%-iger Sicherheit die Nullhypothese abgelehnt.

Die Wrscheinlichkeit für eine besondere Ursache ergibt sich aus der Differenz auf 100%

Grafische Auswertung

Grafische Auswertung

vom 1.1.2007 bis 31.12.2007

Gesamtsumme
Anzahl Elemente

72.001
347

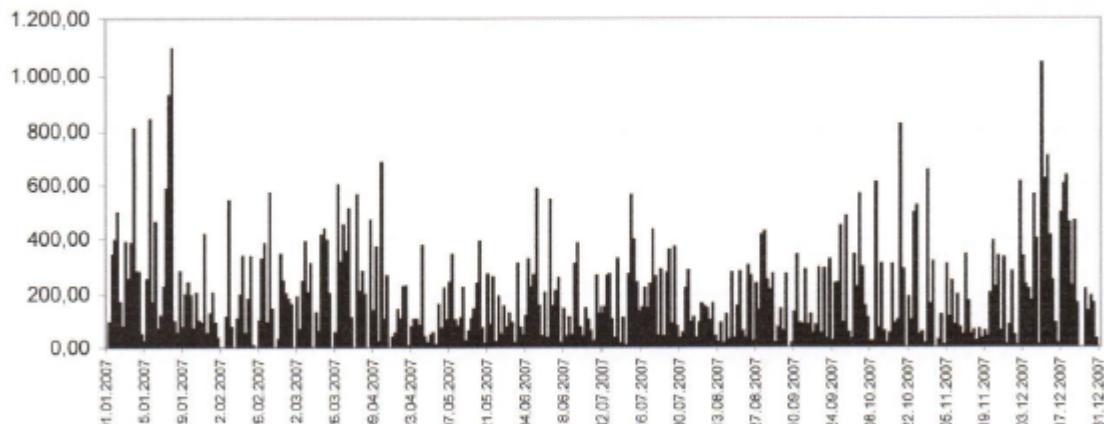
Mittelwert
Standardabw.

207
183

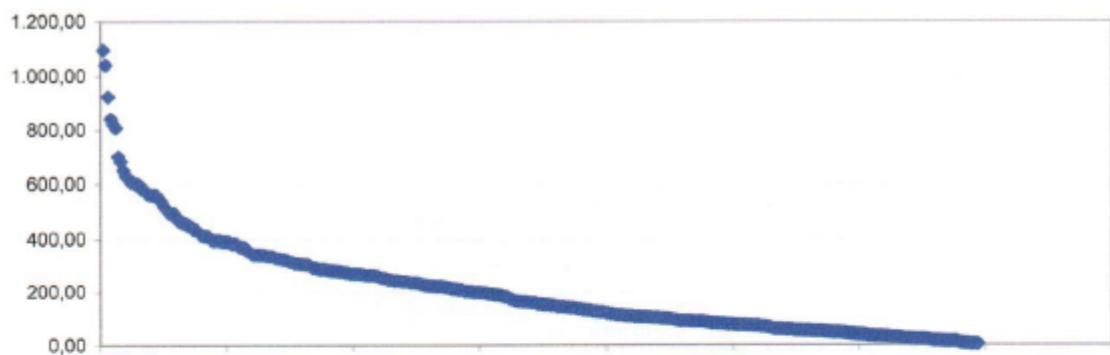
größter Wert
kleinster Wert

1.097
4,5

Werte chronologisch

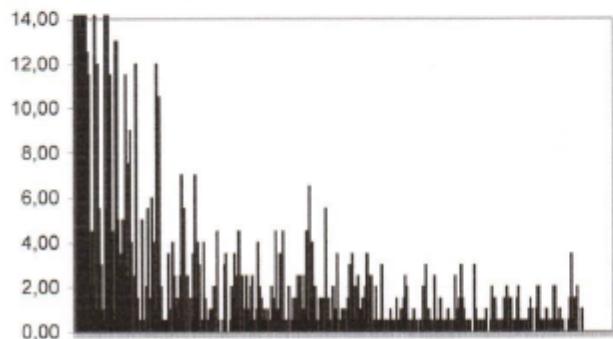


Werte sortiert



Lückenstruktur:

Lücken in den sort. Werten



Mittelwert der Lücken 3

Standardabw. der Lücken 10

größte Lücke 117

kleinste Lücke 0

Ann.: Das Diagramm zeigt links die Lücken zw. den größten Beträgen, rechts zwischen den kleinsten Beträgen. Die Größenachse wurde zur besseren Darstellung der kleineren Lücken im Mittelbereich gekürzt.

Doppel- oder Mehrfachbeträge

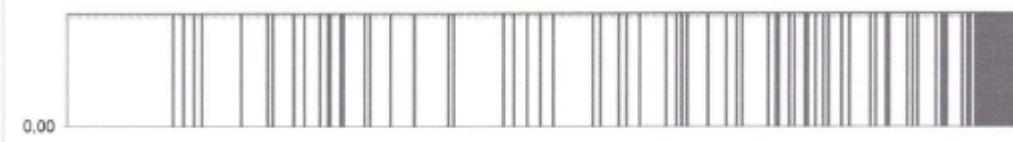
Doppel- oder Mehrfachbeträge

vom 1.1.2007 bis 31.12.2007

56 Beträge kommen mehrfach vor

49	Beträge	2 -fach
6	Beträge	3 -fach
1	Betrag	4 -fach
	Beträge	5 -fach
	Beträge	noch öfter

grafische Auswertung der Doppel- oder Mehrfach-Beträge



Anm.: Das Diagramm wertet mit senkrechten Balken jene Lücken aus, die gleich Null sind, d.h. dort wiederholen sich gleiche Beträge. Die Losungsbeträge sind von links nach rechts in absteigender Höhe geordnet.

Folgende gleiche Beträge sind vorhanden:

Datum	Betrag	Datum	Betrag	Datum	Betrag	Anz.
Mi, 21.3.2007	412,00	Mi, 29.8.2007	412,00			2
Do, 4.1.2007	396,00	Fr, 13.7.2007	396,00			2
Do, 15.3.2007	390,00	Do, 22.11.2007	390,00			2
Mi, 10.1.2007	382,50	Sa, 23.6.2007	382,50			2
Fr, 23.2.2007	335,00	Sa, 24.11.2007	335,00			2
Sa, 17.3.2007	310,00	Fr, 1.6.2007	310,00			2
Fr, 22.6.2007	307,50	Fr, 12.10.2007	307,50			2
Mo, 23.7.2007	286,50	Sa, 20.10.2007	286,50			2
Fr, 12.1.2007	280,50	So, 28.1.2007	280,50			2
Mi, 25.7.2007	275,00	Sa, 18.8.2007	275,00			2
Mi, 4.7.2007	270,00	Mi, 11.7.2007	270,00	Fr, 7.9.2007	270,00	3
Sa, 14.4.2007	263,00	Sa, 30.6.2007	263,00	Sa, 25.8.2007	263,00	3
Mi, 7.3.2007	247,50	Fr, 31.8.2007	247,50			2
Mi, 14.3.2007	245,00	Fr, 14.12.2007	245,00			2
Mo, 27.8.2007	235,00	Di, 25.9.2007	235,00			2
Mi, 3.10.2007	223,50	Fr, 23.11.2007	223,50			2
Sa, 3.2.2007	202,50	Fr, 9.2.2007	202,50			2
Do, 8.3.2007	200,50	Sa, 24.3.2007	200,50			2
Sa, 11.8.2007	165,00	So, 23.12.2007	165,00			2
Sa, 10.3.2007	160,50	Do, 3.5.2007	160,50			2
Do, 14.6.2007	152,50	Mo, 20.8.2007	152,50			2
Di, 26.6.2007	145,00	Mi, 18.7.2007	145,00			2
Sa, 3.3.2007	142,00	Mi, 5.9.2007	142,00			2
So, 21.1.2007	118,50	Mo, 4.6.2007	118,50			2
Mi, 14.2.2007	113,50	Sa, 4.8.2007	113,50			2
Do, 19.4.2007	106,50	Di, 15.5.2007	106,50			2
Di, 24.4.2007	105,50	Mi, 25.4.2007	105,50			2
So, 6.5.2007	103,00	Mi, 9.5.2007	103,00			2
Mi, 30.5.2007	92,00	Fr, 28.9.2007	92,00			2
Di, 14.8.2007	90,00	Sa, 15.12.2007	90,00			2
Sa, 10.2.2007	89,50	Mi, 12.9.2007	89,50			2
Mo, 5.2.2007	89,00	Mi, 17.10.2007	89,00			2
Di, 18.9.2007	81,00	Mi, 28.11.2007	81,00			2
Mo, 28.5.2007	75,00	So, 24.6.2007	75,00			2
Di, 4.9.2007	73,00	Sa, 10.11.2007	73,00			2
Fr, 4.5.2007	72,50	Do, 11.10.2007	72,50			2
Mo, 14.5.2007	60,50	Do, 6.9.2007	60,50			2
Di, 20.3.2007	59,50	Mi, 22.8.2007	59,50	Mo, 19.11.2007	59,50	3

Seite 1

Doppel- oder Mehrfachbeträge

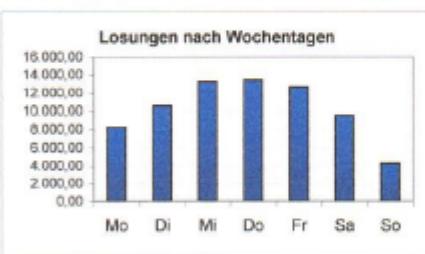
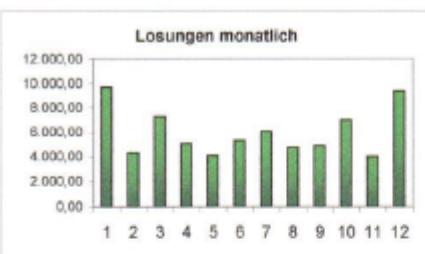
vom 1.1.2007 bis 31.12.2007

Mo, 26.3.2007	55,00	So, 30.9.2007	55,00			2
Sa, 27.1.2007	54,50	Di, 17.4.2007	54,50			2
Mi, 7.2.2007	52,50	Do, 20.9.2007	52,50	Mo, 15.10.2007	52,50	3
So, 14.1.2007	50,00	Sa, 26.5.2007	50,00			2
Fr, 26.10.2007	48,00	So, 11.11.2007	48,00			2
Mo, 30.4.2007	47,50	Do, 21.6.2007	47,50			2
So, 10.6.2007	43,00	So, 12.8.2007	43,00			2
Di, 19.6.2007	40,00	Mo, 25.6.2007	40,00			2
Di, 12.6.2007	34,00	Fr, 6.7.2007	34,00			2
So, 11.2.2007	33,50	Mo, 30.7.2007	33,50			2
Mo, 5.3.2007	30,00	Mo, 1.10.2007	30,00	So, 30.12.2007	30,00	3
Mo, 15.1.2007	23,50	Fr, 16.11.2007	23,50			2
So, 26.8.2007	22,50	Di, 9.10.2007	22,50			2
Do, 24.5.2007	22,00	Mo, 8.10.2007	22,00			2
Do, 31.5.2007	15,50	So, 14.10.2007	15,50			2
So, 8.7.2007	15,00	Mi, 15.8.2007	15,00	So, 9.9.2007	15,00	
So, 16.12.2007	15,00					4
So, 4.11.2007	7,50	So, 9.12.2007	7,50			2
Sa, 24.2.2007	5,50	Di, 10.7.2007	5,50	Sa, 1.12.2007	5,50	3

Vergleich nach Monaten und Wochentagen

Vergleich nach Monaten und Wochentagen

vom 1.1.2007 bis 31.12.2007



Anmerkung: Hier wird der gesamte im Datenblatt angeführte Zeitraum ausgewertet. Die Auswertung eines kürzeren Teilzeitraumes ist nicht möglich.

Wenn mehrere Jahre erfasst wurden, werden gleiche Monate bzw. Wochentage des gesamten Zeitraumes gemeinsam dargestellt.

Monat	Losungen	Tag	Losungen
1	9.723,00	Mo	8.245,00
2	4.324,50	Di	10.582,00
3	7.292,00	Mi	13.261,50
4	5.052,50	Do	13.429,50
5	4.102,50	Fr	12.692,50
6	5.309,00	Sa	9.514,50
7	6.073,00	So	4.275,50
8	4.759,00		<u>72.000,50</u>
9	4.893,50		
10	7.033,00		
11	4.019,00		
12	9.419,50		
	<u>72.000,50</u>		

MM	TT							Gesamtergebnis
	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
1	711,00	1.378,00	2.731,00	2.468,50	1.335,50	572,50	526,50	9.723,00
2	385,00	1.079,50	600,50	1.042,00	682,00	297,50	238,00	4.324,50
3	405,00	1.071,00	1.220,00	1.568,00	1.705,00	1.323,00	0,00	7.292,00
4	299,00	1.093,00	476,00	1.150,50	904,50	530,50	599,00	5.052,50
5	646,50	715,00	606,50	512,00	763,50	565,00	294,00	4.102,50
6	504,50	544,50	986,00	528,50	1.433,00	1.130,00	182,50	5.309,00
7	728,50	584,50	960,00	1.257,00	949,50	1.196,50	397,00	6.073,00
8	498,00	669,00	855,50	1.011,00	774,00	816,50	135,00	4.759,00
9	233,50	729,00	763,00	646,00	937,50	806,50	788,00	4.893,50
10	943,00	931,50	1.728,00	1.259,50	1.472,50	557,50	141,00	7.033,00
11	1.034,50	338,00	573,50	812,50	513,50	598,00	149,00	4.019,00
12	1.866,50	1.449,00	1.761,50	1.174,00	1.222,00	1.121,00	825,50	9.419,50
Gesamtergebnis	8.245,00	10.582,00	13.261,50	13.429,50	12.692,50	9.514,50	4.275,50	72.000,50

MM	TT							Gesamtergebnis
	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
1	4	5	5	4	4	4	4	30
2	3	3	4	4	4	3	3	24
3	4	4	4	5	5	5	5	27
4	4	4	4	4	4	3	4	27
5	4	5	5	5	4	4	4	31
6	4	4	4	4	5	5	4	30
7	5	5	4	4	4	4	5	31
8	4	4	5	5	5	4	4	31
9	4	4	4	4	4	4	5	29
10	5	5	5	4	4	4	3	30
11	4	4	4	4	5	4	4	29
12	3	3	4	4	4	5	5	28
Gesamtergebnis	48	50	52	51	52	49	45	347

MM	TT							Gesamtergebnis
	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
1	177,75	275,60	546,20	617,13	333,88	143,13	131,63	324,10
2	128,33	359,83	150,13	260,50	170,50	99,17	79,33	180,19
3	101,25	267,75	305,00	313,60	341,00	264,60		270,07
4	74,75	273,25	119,00	287,63	226,13	176,83	149,75	187,13
5	161,63	143,00	121,30	102,40	190,88	141,25	73,50	132,34
6	128,13	136,13	246,50	132,13	286,60	225,00	45,63	176,97
7	145,70	116,90	240,00	314,25	237,38	299,13	79,40	195,90
8	124,50	167,25	171,10	202,20	154,80	204,13	33,75	153,52
9	55,88	182,25	190,75	161,50	234,38	201,63	157,60	168,74
10	188,60	186,30	345,60	314,88	368,13	139,38	47,00	234,43
11	258,63	84,50	143,38	203,13	102,70	149,50	37,25	138,59
12	622,17	483,00	440,38	293,50	305,50	224,20	165,10	336,41
Gesamtergebnis	171,77	211,64	255,63	263,32	244,09	194,17	95,01	207,49

MM	TT							Gesamtergebnis
	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
1	23,50	92,50	240,50	167,50	97,00	54,50	50,00	23,50
2	89,00	327,50	52,50	127,00	69,00	5,50	33,50	5,50
3	30,00	59,50	245,00	91,50	181,50	142,00		30,00
4	37,50	54,50	21,50	81,50	105,00	39,50	4,50	4,50
5	60,50	55,50	9,00	15,50	72,50	50,00	13,00	9,00
6	40,00	34,00	103,50	47,50	24,00	74,00	17,50	17,50
7	33,50	5,50	145,00	104,00	34,00	240,00	15,00	5,50
8	19,50	90,00	15,00	35,50	29,00	113,50	22,50	15,00
9	16,50	73,00	89,50	52,50	92,00	31,00	15,00	15,00
10	22,00	22,50	89,00	72,50	48,00	56,50	14,50	14,50
11	59,50	9,50	48,50	63,50	23,50	68,00	7,50	7,50
12	331,00	230,00	213,00	133,50	190,00	5,50	7,50	5,50
Gesamtergebnis	16,50	5,50	9,00	15,50	23,50	5,50	4,50	4,50

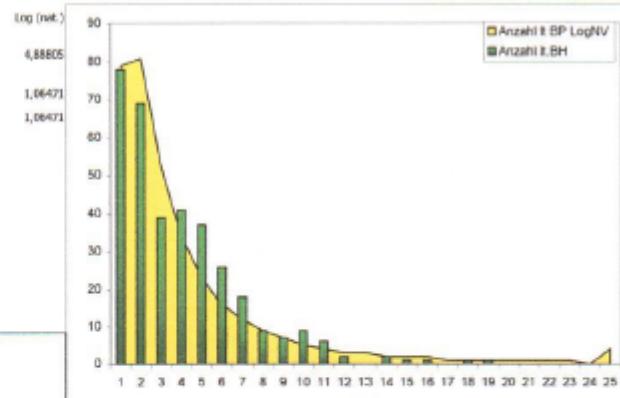
MM	TT							Gesamtergebnis
	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
1	388,00	582,50	925,00	1.096,50	498,50	279,00	280,50	1.096,50
2	196,50	416,00	381,00	539,50	335,00	202,50	106,00	539,50
3	189,00	601,50	412,00	451,00	570,50	510,00		601,50
4	137,00	562,00	208,50	682,50	375,00	263,00	467,50	682,50
5	269,50	341,50	259,00	235,50	390,50	223,00	153,00	390,50
6	203,00	325,50	545,00	266,50	583,50	382,50	75,00	583,50
7	286,50	262,50	275,00	561,00	432,50	370,00	133,00	561,00
8	235,00	278,00	412,00	425,00	302,00	275,00	43,00	425,00
9	130,50	340,00	293,50	446,50	289,50	480,50	323,00	480,50
10	652,00	341,00	666,00	565,00	822,00	286,50	111,00	822,00
11	340,50	173,50	244,00	390,00	223,50	335,00	61,00	390,00
12	1.041,50	619,50	702,50	456,00	560,50	462,50	608,00	1.041,50
Gesamtergebnis	1.041,50	619,50	925,00	1.096,50	822,00	510,00	608,00	1.096,50

Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV)

Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) für 2007

Schichtung:	
Ende 1. Schicht	60
Schichtdicke	60
variabel m. Faktor	

LogNV lt. BP:	
Absolutwert	
Mittelwert \bar{x}_{LogNV}	133
StAbw. s^*	2,90
StAbw. s^* lt. BH-Werten	2,90



Werte lt. BH:	
Anzahl gesamt	347
dav. in Schichtung	347
Werte in Schichtung:	
Minimum	5
Maximum	1.097
arithm. Mittel	207
Standardabw.	183
Median	155
geom. Mittel	133
Wurzel(Min*Max)	70

Anzahl Elemente:	
in Schicht	<input checked="" type="checkbox"/> nur ganze Werte für Anzahl lt. BP

1: Maximum lt. Bp 1.097

2: 3: 4: 5: 6: 7: 8: 9: 10: 11: 12: 13: 14: 15: 16: 17: 18: 19: 20: 21: 22: 23: 24: 25:

Kolmogorow-Smirnow-Test der Einzelwerte lt. BH:

Wert der Teststatistik 1,5919978 **signifikant**
Signifikanzniveau bei 95% 1,3581
bei 99% 1,6276

Chi-Quadrat-Test d. Verteilung: 1,9% **signifikant**

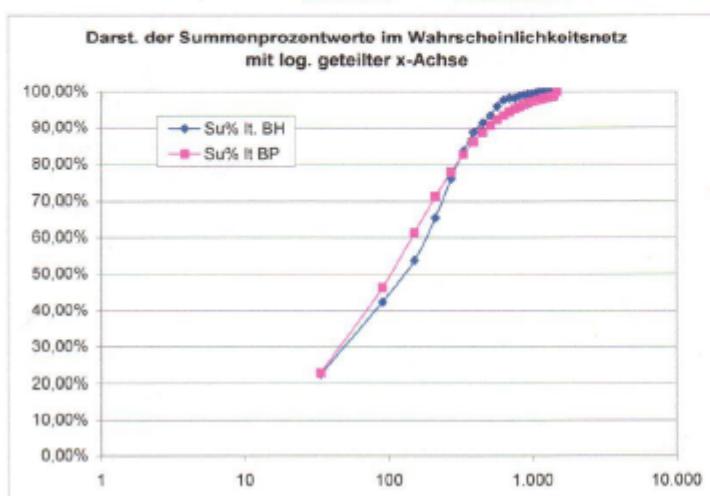
Kolmogorow-Smirnow-Test der Verteilung: **signifikant**

Maximalabstand Su% Werte BH zu BP beträgt 7,67%
mit 95 % Wahrsch. liegt dieser bei max.
mit 99 % Wahrsch. liegt dieser bei max.

Detailberechnung:

Schicht	von	bis	Schicht-Mitte	Anzahl lt. BH	abs. Häufigkeit	Lösung BH	Su% lt. BH	erwart. Häufigkeit	Su% lt. BP	Anzahl lt. BP LogNV	Diff. AnzahN	Diff. Betrag	KS-Test	
													Chi ² -Test	Diff. Su% BP-BH
1	0	60	33	78	22,48%	2.611	22,48%	22,80%	29,00	1,00	33	0,0157	0,32%	
2	60	120	90	69	19,88%	6.165	42,36%	23,44%	46,24%	81,00	12,00	1.080	1,8695	3,67%
3	120	180	150	39	11,24%	5.743	53,60%	15,03%	61,27%	52,00	13,00	1.950	3,3219	7,67%
4	180	240	210	41	11,82%	8.676	65,42%	9,84%	71,11%	34,00	-7,00	-1.470	1,3785	5,69%
5	240	300	270	37	10,66%	9.903	76,08%	6,71%	77,82%	23,00	-14,00	-3.780	8,0710	1,74%
6	300	360	330	26	7,49%	8.506	83,57%	4,75%	82,57%	16,00	-10,00	-3.300	5,4882	1,00%
7	360	420	390	18	5,19%	7.055	88,76%	3,47%	86,04%	12,00	-6,00	-2.340	2,9532	2,72%
8	420	480	450	9	2,59%	4.036	91,35%	2,60%	88,64%	9,00	0,00	0	0,0000	2,71%
9	480	540	510	7	2,02%	3.537	93,37%	1,99%	90,63%	7,00	0,00	0	0,0014	2,74%
10	540	600	570	9	2,59%	5.130	95,97%	1,55%	92,18%	5,00	-4,00	-2.280	2,4388	3,79%
11	600	660	630	6	1,71%	3.719	97,69%	1,23%	93,41%	4,00	-2,00	-1.260	0,7126	4,29%
12	660	720	690	2	0,58%	1.385	98,27%	0,98%	94,39%	3,00	1,00	690	0,5879	3,88%
13	720	780	750	0	0,00%	0	98,27%	0,80%	95,19%	3,00	3,00	2.250	2,7758	3,08%
14	780	840	810	2	0,58%	1.631	98,85%	0,66%	95,85%	2,00	0,00	0	0,0341	3,00%
15	840	900	870	1	0,29%	844	99,14%	0,54%	96,39%	2,00	1,00	870	0,4178	2,74%
16	900	960	930	1	0,29%	925	99,42%	0,45%	96,85%	2,00	1,00	930	0,2118	2,58%
17	960	1.020	990	0	0,00%	0	99,42%	0,38%	97,23%	1,00	1,00	990	1,3390	2,19%
18	1.020	1.080	1.050	1	0,29%	1.042	99,71%	0,32%	97,55%	1,00	0,00	0	0,0143	2,16%
19	1.080	1.140	1.110	1	0,29%	1.097	100,00%	0,28%	97,83%	1,00	0,00	0	0,0015	2,17%
20	1.140	1.200	1.170	0	0,00%	0	100,00%	0,24%	98,07%	1,00	1,00	1.170	0,8258	1,93%
21	1.200	1.260	1.230	0	0,00%	0	100,00%	0,21%	98,27%	1,00	1,00	1.230	0,7128	1,73%
22	1.260	1.320	1.290	0	0,00%	0	100,00%	0,18%	98,45%	1,00	1,00	1.290	0,6182	1,55%
23	1.320	1.380	1.350	0	0,00%	0	100,00%	0,16%	98,61%	1,00	1,00	1.350	0,5387	1,39%
24	1.380	1.440	1.410	0	0,00%	0	100,00%	0,14%	98,74%	0,00	0,00	0	0,4715	1,26%
25	1.440	1.470	1.470	0	0,00%	0	100,00%	1,20%	100,00%	4,00	4,00	5.880	4,3596	0,00%

347 100% 72.001 100,00% 345,00 5.283 39,15 max.: 7,67%



Wert der Chi-Quadrat-Verteilung bei 5 % Wahrscheinlichkeit

Abweichung 35,1725

ChiVERT erg. Wahrscheinlichkeit von 1,9%

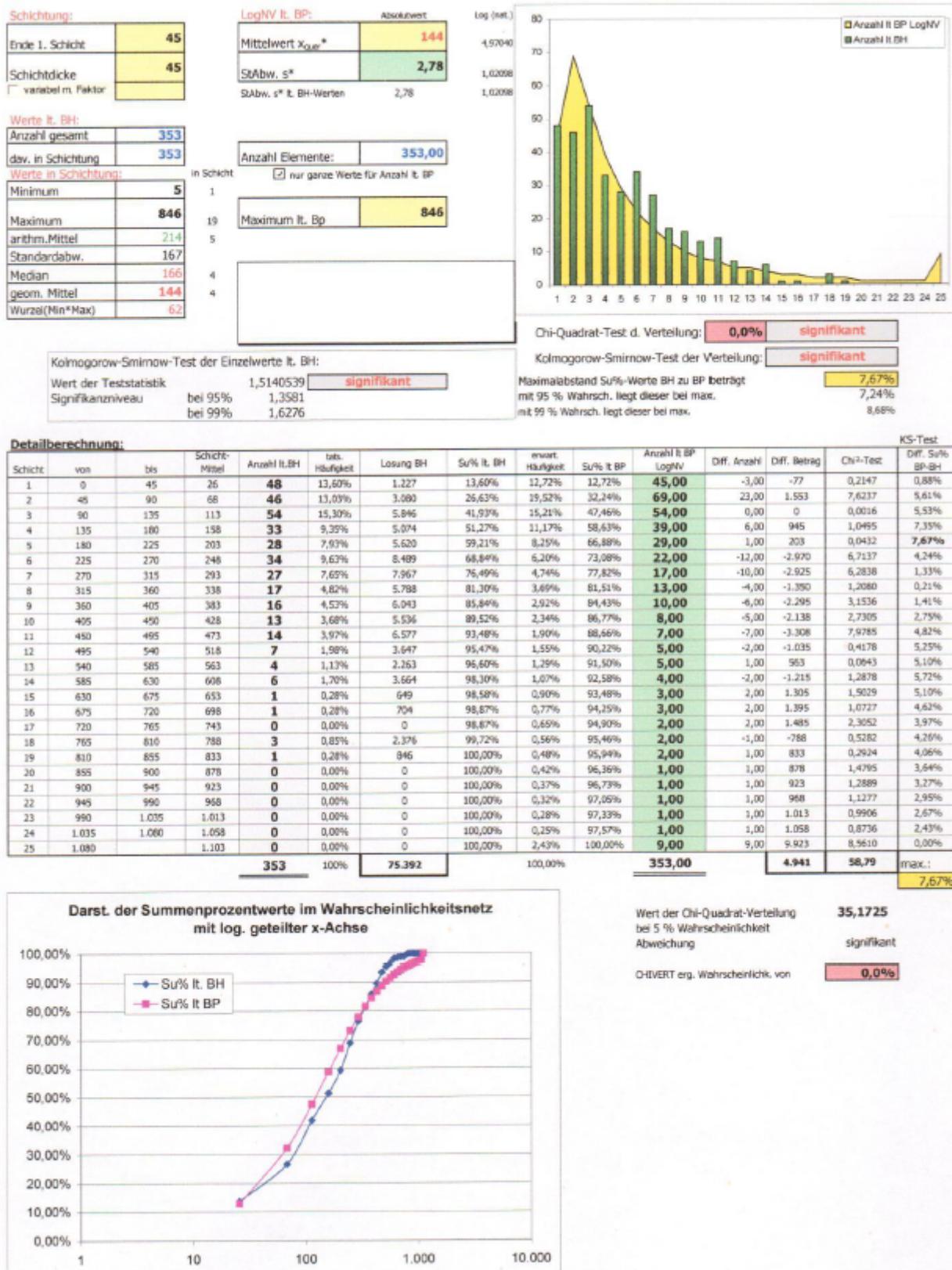
signifikant

max.:

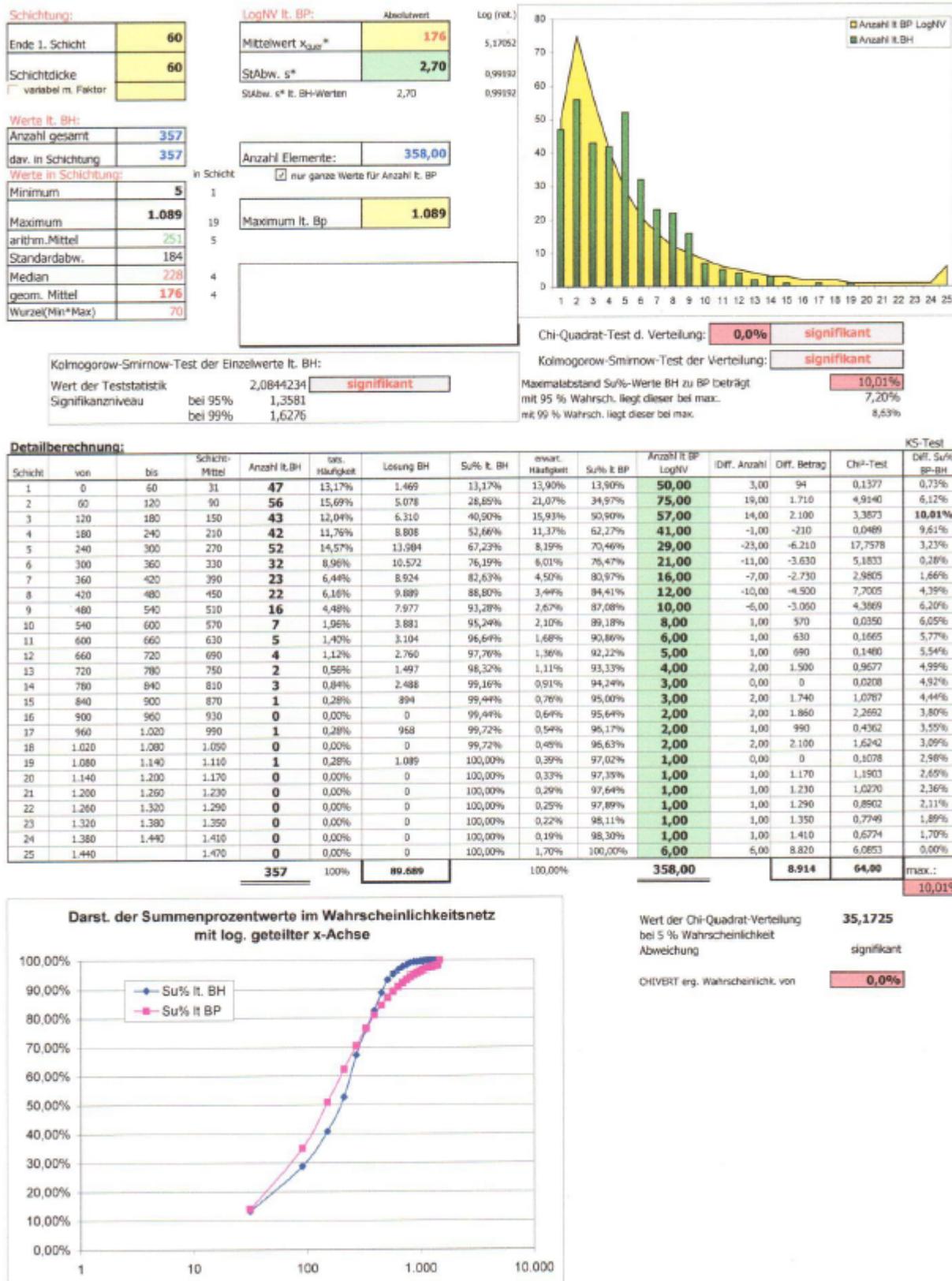
7,67%

signifikant

Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) für 2008



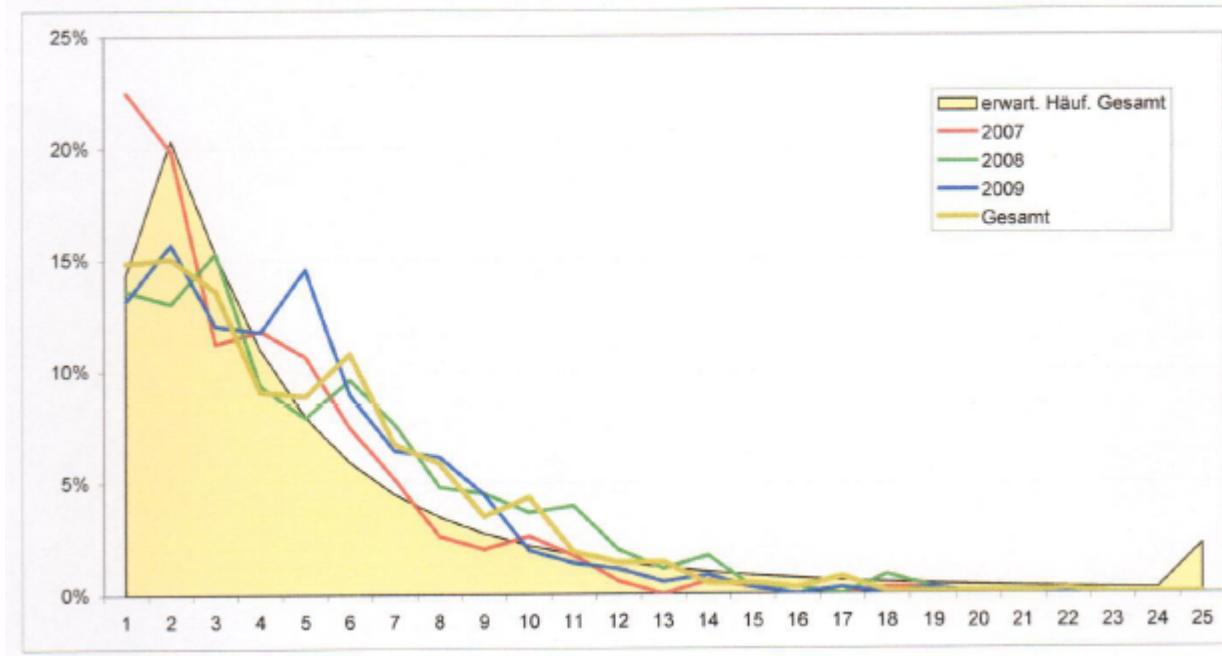
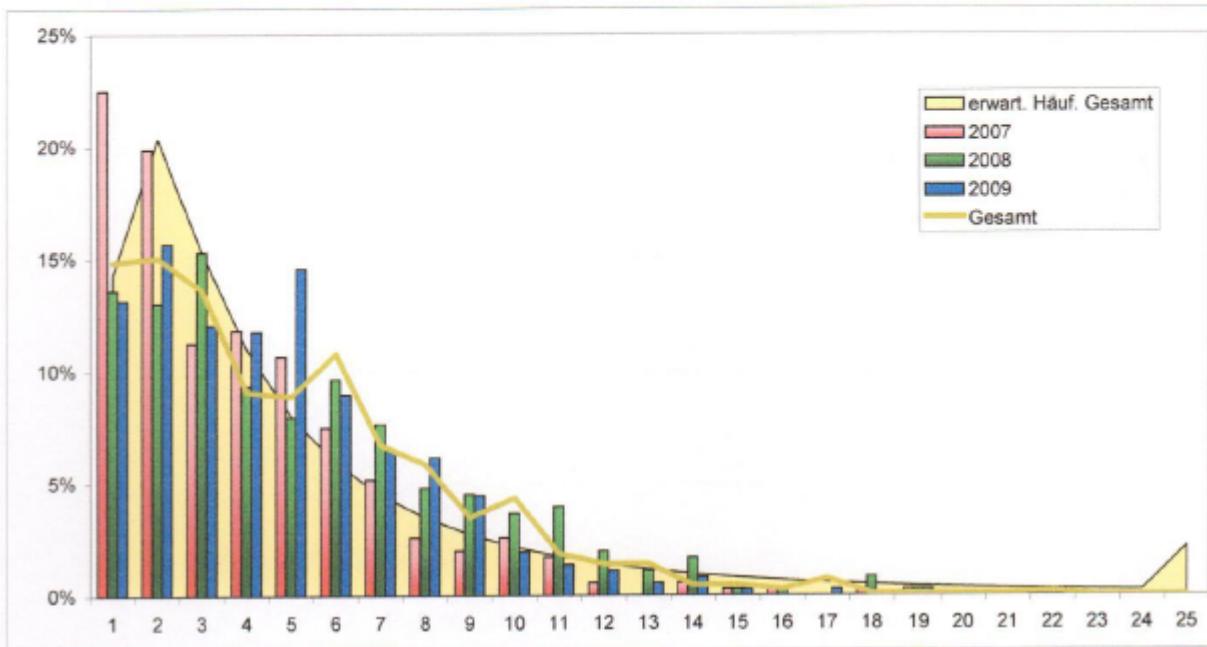
Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) für 2009



Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) - Übersicht

Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) - Übersicht

Schichtung:	2007	2008	2009	Gesamt
Ende 1. Schicht	60	45	60	50
Schichtdicke	60	45	60	50
Faktor für var. Schichtung:	0,00	0,00	0,00	0,00
Maximum	1.097	846	1.089	1.097

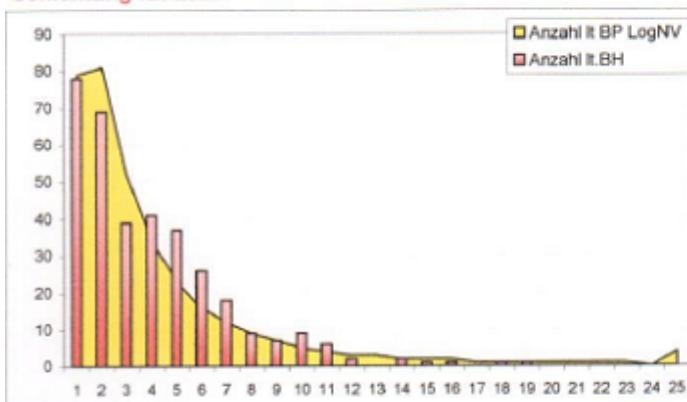


Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) - Übersicht

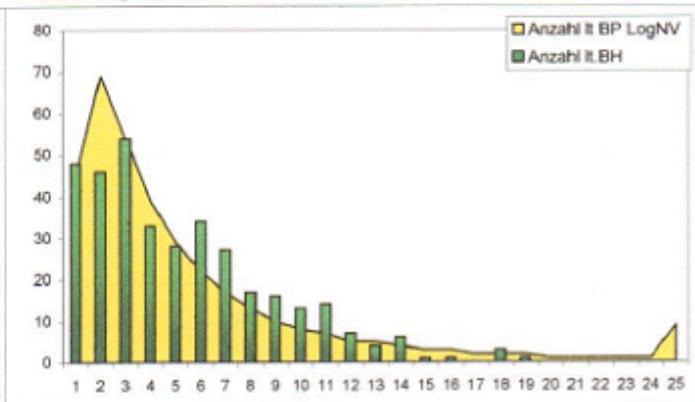
Schichtung:

	2007	2008	2009	Gesamt
Ende 1. Schicht	60	45	60	50
Schichtdicke	60	45	60	50
Faktor für var. Schichtung:	0,00	0,00	0,00	0,00
Maximum	1.097	846	1.089	1.097

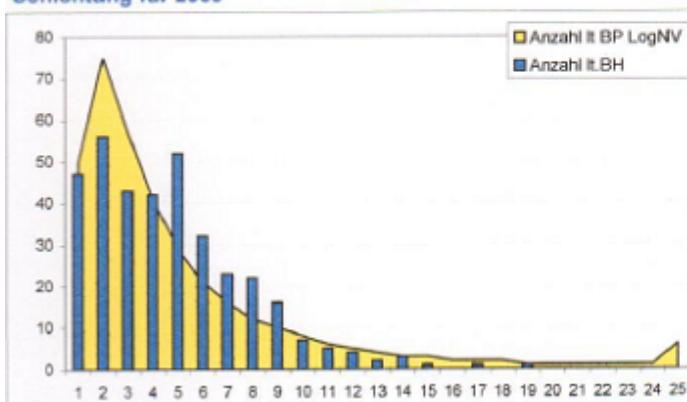
Schichtung für 2007



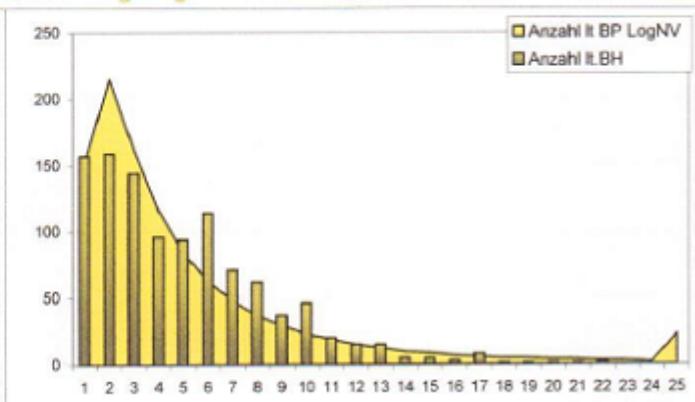
Schichtung für 2008



Schichtung für 2009

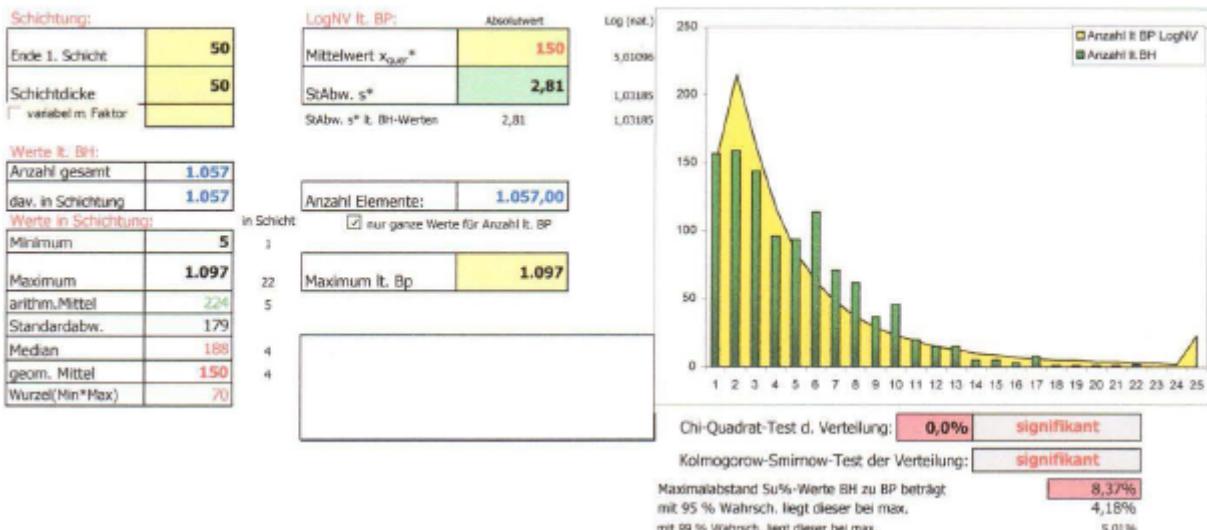


Schichtung für gesamten Zeitraum



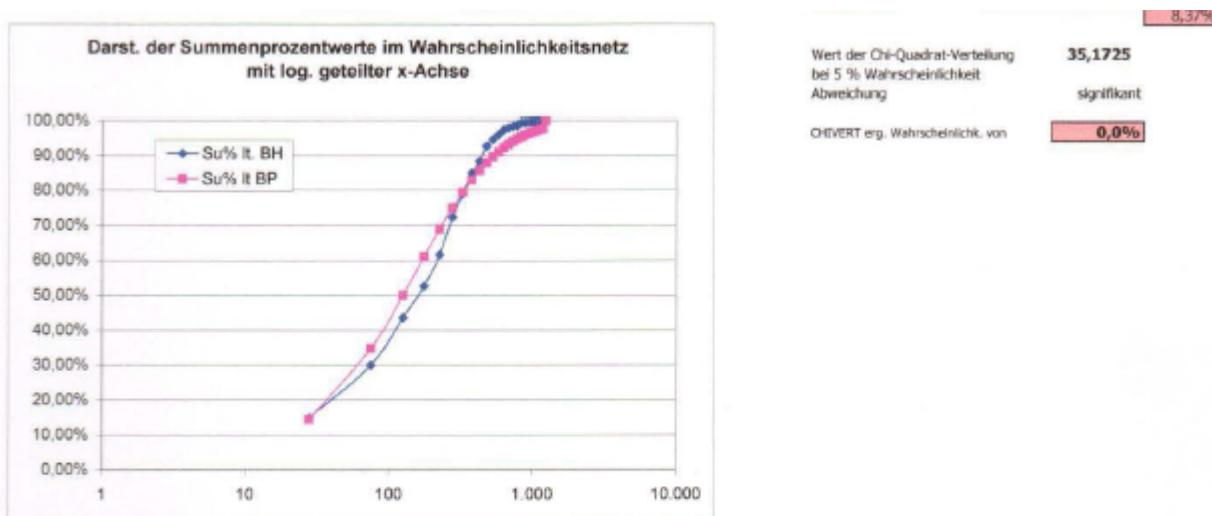
Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) für gesamten Zeitraum

Prüfung auf logarithmische Normalverteilung (LogNV) für gesamten Zeitraum



Detailberechnung:

Schicht	von	bis	Schicht-Mittel	Anzahl lt. BH	tats. Häufigkeit	Lösung BH	Su% lt. BH	erwart. Häufigkeit	Su% lt. BP	KS-Test				
										Anzahl lt. BP Lognv	Diff. Anzahl	Diff. Betrag	Chi²-Test	Diff. Su% BP-BH
1	0	50	28	157	14,89%	4.375	14,83%	14,34%	14,34%	152,00	-5,00	-1,19	0,1915	0,51%
2	50	100	75	159	15,04%	11.970	29,93%	20,36%	34,71%	215,00	56,00	4,200	14,6928	4,81%
3	100	150	125	144	13,62%	17.680	43,52%	15,28%	49,99%	162,00	18,00	2,250	1,9009	6,47%
4	150	200	175	96	9,08%	16.756	52,60%	10,98%	66,97%	116,00	20,00	3,500	3,4689	8,37%
5	200	250	225	94	8,89%	21.159	61,49%	7,99%	68,96%	84,00	-10,00	-2,250	1,9718	7,47%
6	250	300	275	114	10,79%	31.021	72,28%	5,94%	74,90%	63,00	-51,00	-14,025	41,7279	2,62%
7	300	350	325	71	6,72%	22.986	79,00%	4,51%	79,41%	48,00	-23,00	-7,475	11,4180	0,42%
8	350	400	375	62	5,87%	23.287	84,86%	3,49%	82,90%	37,00	-25,00	-9,375	17,1390	1,96%
9	400	450	425	37	3,90%	15.779	85,16%	2,74%	85,64%	29,00	-8,00	-3,400	2,2187	2,72%
10	450	500	475	46	4,33%	21.815	92,72%	2,19%	87,83%	23,00	-23,00	-10,925	22,6942	4,89%
11	500	550	525	20	1,89%	10.578	94,61%	1,77%	89,60%	19,00	-1,00	-0,225	0,0941	5,01%
12	550	600	575	15	1,42%	8.589	96,03%	1,44%	91,04%	15,00	0,00	0	0,0043	4,99%
13	600	650	625	15	1,42%	9.242	97,45%	1,19%	92,23%	13,00	-2,00	-1,250	0,4660	5,21%
14	650	700	675	5	0,47%	3.326	97,92%	0,99%	93,22%	10,00	5,00	3,375	2,8655	4,70%
15	700	750	725	5	0,47%	3.574	98,39%	0,83%	94,06%	9,00	4,00	2,900	1,6426	4,34%
16	750	800	775	3	0,18%	2.326	98,68%	0,70%	94,76%	7,00	4,00	3,100	2,6533	3,92%
17	800	850	825	8	0,76%	6.610	99,43%	0,60%	95,36%	6,00	-2,00	-1,650	0,4358	4,07%
18	850	900	875	1	0,09%	894	99,53%	0,51%	95,87%	5,00	4,00	3,500	3,6136	3,65%
19	900	950	925	1	0,09%	925	99,62%	0,44%	96,32%	5,00	4,00	3,700	2,8910	3,31%
20	950	1.000	975	1	0,09%	968	99,72%	0,38%	96,70%	4,00	3,00	2,925	2,2970	3,02%
21	1.000	1.050	1.025	1	0,09%	1.042	99,81%	0,33%	97,03%	4,00	3,00	3,075	1,8077	2,78%
22	1.050	1.100	1.075	2	0,19%	2.186	100,00%	0,29%	97,32%	3,00	1,00	1,075	0,3786	2,68%
23	1.100	1.150	1.125	0	0,00%	0	100,00%	0,26%	97,58%	3,00	3,00	3,375	2,7028	2,42%
24	1.150	1.200	1.175	0	0,00%	0	100,00%	0,23%	97,80%	2,00	2,00	2,350	2,3812	2,20%
25	1.200		1.225	0	0,00%	0	100,00%	0,20%	100,00%	23,00	23,00	28,175	23,2066	0,00%
				1057	100%	237.081		100,00%	1.057,00		16.486	163,92	Max.:	8,37%



Bemerkungen zur Berechnung der LogNV:

Schichtung:

Zur Überprüfung auf Vorliegen einer LogNV wird der Lösungsbereich in Klassen (Schichten) eingeteilt. Klassenanzahl = Wurzel aus der Anzahl der Werte, maximal 24. Für die Schichtdicke wird die Spannweite durch die benötigten Schichten geteilt und aufgerundet. Die 1. Schicht beginnt bei 0, das Ende wird mit einem Vielfachen der Schichtdicke angesetzt. Die letzte (25.) Schicht ist nach oben offen. Bei variabler Schichtdicke wird die Schichtgrenze jeder Schicht um den angegebenen Faktor erhöht.

Anmerkungen zur Berechnung der LogNV:

Schichtung:

Zur Überprüfung auf Vorliegen einer LogNV wird der Lösungsbereich in Klassen (Schichten) eingeteilt. Klassenanzahl = Wurzel aus der Anzahl der Werte, maximal 24. Für die Schichtdicke wird die Spannweite durch die benötigten Schichten geteilt und aufgerundet. Die 1. Schicht beginnt bei 0, das Ende wird mit einem Vielfachen der Schichtdicke angesetzt. Die letzte (25.) Schicht ist nach oben offen. Bei variabler Schichtdicke wird die Schichtgrenze jeder Schicht um den angegebenen Faktor erhöht.

Werteverteilung, Spannweite

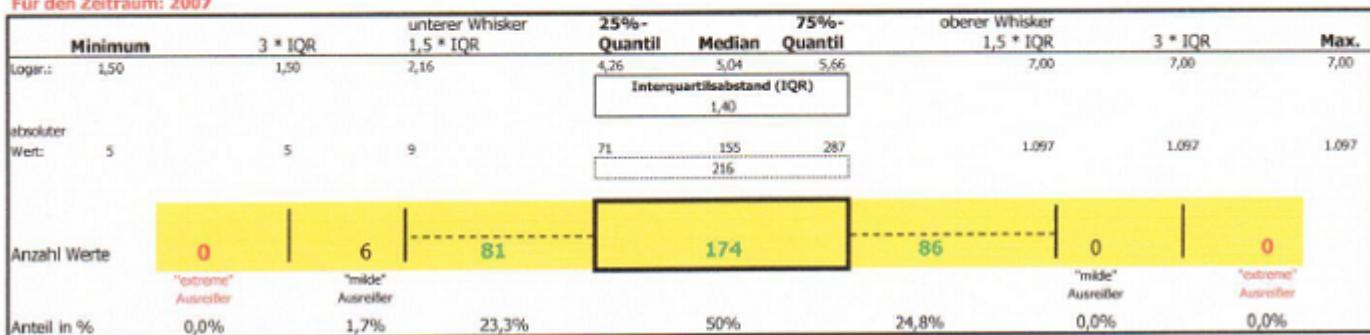
Tageslösungen

Werteverteilung, Spannweite

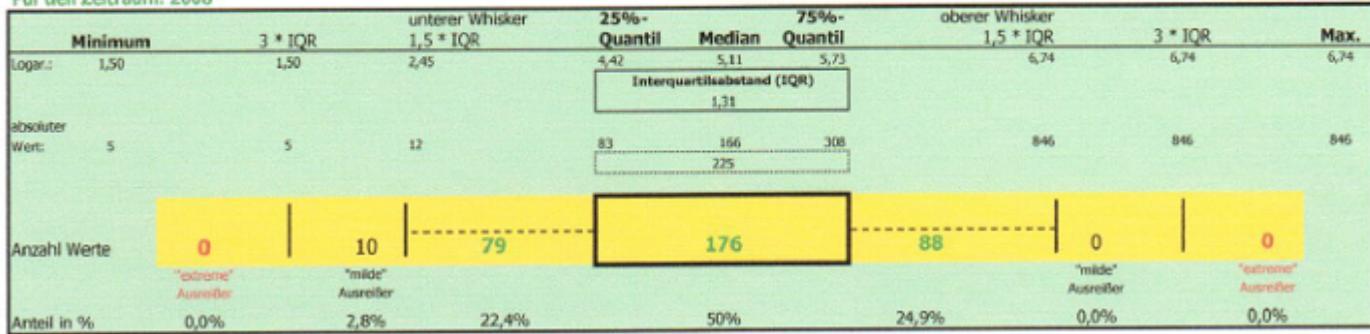
Darstellung der Werteverteilung ähnlich "Boxplot"

Es werden nur jene Daten berücksichtigt, die nicht bereits als Ausreißer markiert wurden.

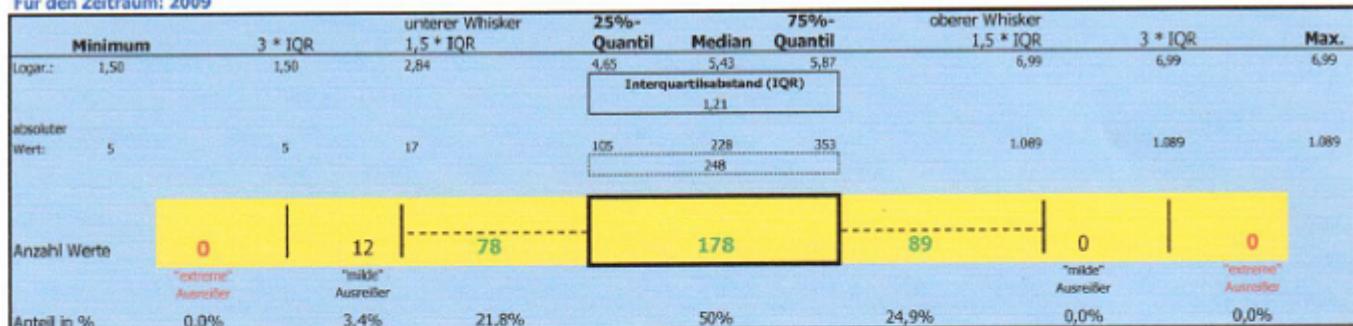
Für den Zeitraum: 2007



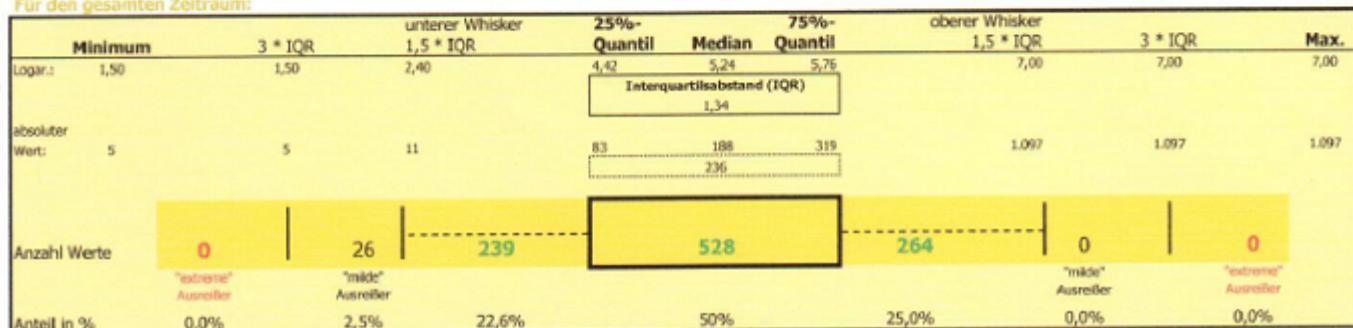
Für den Zeitraum: 2008



Für den Zeitraum: 2009



Für den gesamten Zeitraum:



Spannweite der (logarithmierten) Werte:

Differenz zwischen Minimum und Maximum It. BH:

: Standardabweichung It. BH

= x-fache Standardabweichung

Differenz zwischen Minimum und Maximum It. BP:

= x-fache Standardabweichung

	2007	2008	2009	Gesamt
Logarithmus	5,49580	5,23644	5,48894	5,49580
	1,0647082	1,020984	0,991923023	1,03185043
	5,162 -fache	5,129 -fache	5,534 -fache	5,326 -fache Stabw.
Logarithmus	5,49580	5,23644	5,48894	5,49580
	5,162 -fache	5,129 -fache	5,534 -fache	5,326 -fache Stabw.
	5,522 -fache	5,533 -fache	5,540 -fache	5,213 -fache Stabw.
Logarithmus	5,87918	5,64917	5,49566	6,41126
	absolut	absolut	absolut	absolut
	7,38326	1,609	7,15325	1,278
		1,097		846
der theor. Maximalwert beträgt: Minimum + Spannw.:				6,99973
It. BH				1,096
der theor. Mittelwert beträgt: Minimum + 1/2 Spannw.:	4,44367	85	4,32866	76
It. BH				4,25191
				144
				176
				7,91534
				1,097
				4,70971
				111
				150

Anm.: der theor. Abstand beträgt ca. die 6-fache Standardabw., wobei im Randbereich nur (tatsächlich nicht mögliche) Bruchteile von Lösungen errechnet würden.

Berechnung der Spannweite unter Berücks. der Lösungsanzahl:

Bei den vorhandenen umfassen diese einen Bereich von der gesamten Fläche unter der gauß'schen Glockenkurve (1-1/ANZAHL(Werte)) die theor. Spannweite beträgt demnach ca. die Standardabw. (=2*STANDNORMINV(Wahrscheinlichkeit)) das sind	347 Werten 99,71%	353 Werten 99,72%	357 Werten 99,72%	1057 Werten 99,91%
	5,522 -fache	5,533 -fache	5,540 -fache	5,213 -fache Stabw.
	5,87918	5,64917	5,49566	6,41126

Beurteilung: tatsächliche Spannweite ist höher: evtl. sind noch Ausreißer (nach unten oder oben) enthalten oder es könnte eine Mischverteilung vorliegen.
tatsächliche Spannweite ist niedriger: es sollte die Ursache im Betrieb erkennbar sein - evtl. Verdacht, dass der Maximalwert verkürzt wurde.

Untersuchung der Werteverteilung (Schichtanalyse)

Untersuchung der Werteverteilung (Schichtanalyse)



Untersuchung der Werteverteilung (Schichtanalyse)



Untersuchung der Werteverteilung (Schichtanalyse)

Untersuchung der Werteverteilung (Schichtanalyse)

Detailberechnung:			2007		2008		2009		2010		2011	
Schicht	von >	bis <=	Anzahl	Häufigkeit 2007	Anzahl	Häufigkeit 2008	Anzahl	Häufigkeit 2009	Anzahl	Häufigkeit 2010	Anzahl	Häufigkeit 2011
1	0	22	23	6,63%	17	4,82%	15	4,20%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
2	22	44	29	8,36%	30	8,50%	19	5,32%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
3	44	66	31	8,93%	25	7,08%	19	5,32%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
4	66	88	26	7,49%	21	5,95%	19	5,32%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
5	88	110	30	8,65%	34	9,63%	22	6,16%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
6	110	132	16	4,61%	21	5,95%	18	5,04%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
7	132	154	18	5,19%	19	5,38%	22	6,16%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
8	154	176	13	3,75%	13	3,68%	9	2,52%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
9	176	198	10	2,88%	14	3,97%	20	5,60%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
10	198	220	15	4,32%	14	3,97%	11	3,08%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
11	220	242	18	5,19%	11	3,12%	16	4,48%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
12	242	264	14	4,03%	20	5,67%	19	5,32%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
13	264	286	16	4,61%	12	3,40%	24	6,72%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
14	286	308	10	2,88%	14	3,97%	12	3,36%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
15	308	330	9	2,59%	10	2,83%	12	3,36%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
16	330	352	10	2,88%	8	2,27%	10	2,80%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
17	352	374	4	1,15%	13	3,68%	10	2,80%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
18	374	396	11	3,17%	5	1,42%	12	3,36%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
19	396	418	5	1,44%	8	2,27%	5	1,40%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
20	418	440	3	0,86%	4	1,13%	7	1,96%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
21	440	462	4	1,15%	8	2,27%	11	3,08%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
22	462	484	3	0,86%	7	1,98%	7	1,96%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
23	484	506	3	0,86%	4	1,13%	9	2,52%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
24	506	528	2	0,58%	2	0,57%	5	1,40%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
25	528	550	2	0,58%	4	1,13%	4	1,12%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
26	550	572	5	1,44%	1	0,28%	2	0,56%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
27	572	594	2	0,58%	3	0,85%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
28	594	616	4	1,15%	3	0,85%	3	0,84%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
29	616	638	2	0,58%	2	0,57%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
30	638	660	1	0,29%	1	0,28%	2	0,56%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
31	660	682	0	0,00%	0	0,00%	2	0,56%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
32	682	704	2	0,58%	1	0,28%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
33	704	726	0	0,00%	0	0,00%	2	0,56%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
34	726	748	0	0,00%	0	0,00%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
35	748	770	0	0,00%	0	0,00%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
36	770	792	0	0,00%	1	0,28%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
37	792	814	1	0,29%	2	0,57%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
38	814	836	1	0,29%	0	0,00%	2	0,56%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
39	836	858	1	0,29%	1	0,28%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
40	858	880	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
41	880	902	0	0,00%	0	0,00%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
42	902	924	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
43	924	946	1	0,29%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
44	946	968	0	0,00%	0	0,00%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
45	968	990	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
46	990	1.012	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
47	1.012	1.034	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
48	1.034	1.056	1	0,29%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
49	1.056	1.078	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
50	1.078	1.100	1	0,29%	0	0,00%	1	0,28%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
			347	100%	353	100%	357	100%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!

Im Arbeitsbogen befinden sich neben Kopien einer Rechnung über einen Autoankauf und einer über einen Autoverkauf vor allem Kopien von Einkaufsrechnungen i. d. R. über Noblier (0,20 zu 0,85 €, offenbar alkoholfreies Erfrischungsgetränk) und Cristall de Vie in verschiedenen Gebindegrößen (Einkaufspreis zwischen 1,15 € und 3,50 € je Größe), alle von einem bestimmten burgenländischen Unternehmen.

Weitere Prüfungsunterlagen lassen sich dem Arbeitsbogen nicht entnehmen.

Finanzamtsakt

Dem Finanzamtsakt lässt sich unter anderem entnehmen:

Vermerk der Strafsachenstelle

Die Strafsachenstelle vermerkte am Prüfungsbericht:

§ 82/3/a FinStrG

Da es sich bei der GmbH um ein Nachtlokal handelt, wo aufgrund der eingeschränkten Möglichkeit an Zimmerpreisen und Konsumation von Getränken die Möglichkeit besteht, dass es zu Doppel- und Mehrfachlosungen kommt, ist eine strafrechtliche Verfolgung wenig erfolgversprechend.

Firmenbuch

Laut Firmenbuch waren bis Jänner 2010 Gesellschafter der H***** Handels GmbH Tünde F***** und Helmut Ha*****, wobei Tünde F***** (Tünde Ildikó Ha*****) auch Geschäftsführerin war. Nunmehr ist Alleingesellschafter Marco B*****.

Anonyme Anzeige

Im Finanzamtsakt findet sich eine mehrseitige anonyme Anzeige aus dem November 2008, auch das gegenständliche Unternehmen betreffend, der sich unter anderem detaillierte Angaben zur (behaupteten) wirtschaftlichen Gebarung des gegenständlichen Unternehmens entnehmen lassen.

Kontrolle vom 12. 12. 2008

Am 12. 12. 2008 führten Organe des Finanzamts auf Grund der anonymen Anzeige eine Kontrolle nach dem AusIBG und nach § 89 Abs. 3 EStG 1988 durch.

Hierbei wurde in einem Protokoll der Prüfungsorgane die Art der Führung der Aufzeichnungen festgehalten.

Niederschriften vom 12. 12. 2008 und vom 22. 12. 2008

Ferner wurden am 12. 12. 2008 und am 22. 12. 2008 Niederschriften mit der handelsrechtlichen Geschäftsführerin, mit Mitarbeitern sowie mit im Etablissement tätigen Prostituierten aufgenommen. Diese Erhebungen wurden nicht von der Außenprüfung, sondern von der (damaligen) KIAB vorgenommen.

Geschäftsführerin

Die Geschäftsführerin gab unter anderem an:

... Frage: Wieviele Prostituierte arbeiten in ihrem Betrieb?

Antwort: Zu Beginn des Monats waren es acht Mädchen, jetzt zur Zeit sind es fünf Mädchen. ...

Frage: Wie sind sie mit den Personen in Kontakt gekommen?

Antwort: Ich inseriere in Sopran im Basar. Die Mädchen rufen mich dann an.

Frage: Werden die Tage sowie die Uhrzeiten, an den sie arbeiten, vorgegeben?

Frage: Wenn ja, durch wen?

Antwort: Wir haben einen Kalender, wer wann kommen soll. Wenn sie nicht kommen, kann ich auch nichts tun. Einmal in der Woche, am Freitag, bespreche ich gemeinsam mit den Mädchen, wer, wann kommt. Das schreibe ich immer auf dem Kalender auf, dann weiß ich wer da ist.

Frage: Wie hoch sind die Preise im Zuge des Prostitution?

Antwort: eine Stunde Zimmer € 130,-- , 1/2 Stunde Zimmer € 80,-- , Von den € 130,-- für eine Stunde Zimmer bekomme ich € 50,-- und das Mädchen € 80,-- . Von den € 80,-- für 1/2 Stunde Zimmer bekomme ich € 35,-- und das Mädchen € 45,-- . Wenn der Gast mit Bankomatkarte bezahlt, kostet die Stunde um € 15,-- und die 1/2 Stunde um € 10,-- mehr. Die € 15,-- bzw. die € 10,-- bekommen die Mädchen.

Frage: Von wem werden die Preise festgesetzt?

Antwort: Meine Preise bestimme ich, dass heißt z. B. die € 50,-- für die Stunde Zimmer. Die Preise für die Mädchen haben wir gemeinsam besprochen.

Frage: An wen bezahlt der Kunde?

Antwort: An die Barfrau.

Frage: Wer ist bzw. wieviele Barfrauen haben sie?

Antwort: Eine. Auch ich und gelegentlich mein Gatte arbeiten auch.

Frage: Wie heißt die Barfrau?

Antwort: Andrea K***** M*****.

Frage: Seit wann arbeitet Frau Andrea K***** M***** für ihren Betrieb?

Antwort: Februar oder März 2007

Frage: Zahlen die Prostituierten Miete für das Zimmer?

Antwort: Ja, seit Mitte November bezahlten sie € 10,--. Jetzt, seit 01.12.2008, bezahlen sie € 170,-- pro Monat. Alle Mädchen die hier schlafen. Bis Mitte Dezember 2008 wohnten fünf Mädchen oben in den Zimmern und zur Zeit sind es nur mehr zwei. Mein Gatte und ich sind seit November 2008 umgezogen. Jetzt wohnen wir in

Frage: Gibt es Aufzeichnungen über die Einnahmen aus der Prostitution bzw. der einbehaltenen Beträge?

Wenn ja, wer führt diese Aufzeichnungen und wo werden diese aufbewahrt?

Antwort: Ja. Die Aufzeichnungen mache ich oder die Bardame "Nicki". Die nehme ich immer mit und einmal im Monat bringen ich sie der Steuerberaterin.

Frage: Gibt es Aufzeichnungen über die verkauften Getränke?

Wenn ja, wer führt diese Aufzeichnungen und wo werden diese aufbewahrt?

Antwort: Ja. Die Kellnerin schreibt mit. Am Tag benötigen wir keine Bardame, da ist nur Zimmerbetrieb. Wenn die Mädchen am Tag Getränke an die Kunden verkaufen schreiben diese das auf.

Frage: Sind ihre Angestellten bzw. Prostituierten am Getränkeumsatz beteiligt?

Antwort: Nein...

Unter anderem befinden sich Kopien von Kalenderblättern für den Zeitraum April bis Dezember 2008 im Finanzamtsakt, auf welchen die Vornamen der an den einzelnen Tagen anwesenden Mädchen sowie weitere Anmerkungen, etwa "Putzen/Bar" oder wer frei habe, enthalten sind; ferner Kopien der Ausweise sowie der Bestätigungen über die amtsärztlichen Untersuchungen gemäß V BGBI. Nr. 314/1974 und G BGBI. Nr. 728/1993 ("Deckel") sowie Gehaltsabrechnungen für Andrea K***** M***** , ferner Ausdrucke aus dem Internet (die dort angegebenen Preise entsprechen jenen laut Niederschriften) und Meldeabfragen sowie Versicherungsdatenauszüge u.a.m..

"Internetpreisliste" vom November 2008:

Zimmer	Preise
Sauna Stunde	160 €
Whirlpool Stunde	160 €
1 Stunde	130 €
1/2 Stunde	80 €

20 Minuten	50 €
Handentspannung	35 €

Mitarbeiter und Prostituierte

Eine in der Bar angetroffene Frau gab an, für € 40 für 7 Stunden Arbeit zu putzen, und zwar an 4 bis 5 Tagen jeweils 6 bis 7 Stunden. Die Geschäftsführerin hat hierzu erklärt, dass diese Frau ausschließlich als Prostituierte gearbeitet habe und andere Personen, auch Prostituierte, die Reinigung vorgenommen haben.

Die Kellnerin Andrea K***** M***** gab unter anderem an:

... F: Wieviel müssen die Mädchen für die Zimmer in denen sie wohnen bezahlen?

A: Das weiß ich nicht.

F: Was kassieren sie alles?

A: Ich kassiere die Getränke und die Zimmer wo die Mädchen mit den Kunden hingehen. Ich kassiere das vom Kunden. Ich kassiere für die halbe Stunde € 80,-- und für die ganze Stunde € 130,-- Für eine Stunde Sauna oder Whirlpool kassiere ich € 160,-- Für 20 Min. kassiere ich € 50,-- Für Handentspannung kassiere ich € 35,--

F: Wie viel von diesem kassierten Geld bekommen die Mädchen?

A: Für eine halbe Stunde bekommen sie € 45,-- Für die ganze Stunde im Zimmer bekommen sie € 80,-- Für eine Stunde Sauna oder Whirlpool bekommen sie € 90,-- Für 20 Minuten im Zimmer bekommen sie € 30,-- und für die Handentspannung bekommen sie € 20,--

F: Wann und von wem wird das Geld an die Mädchen ausbezahlt.

A: Immer zu Dienstschluß, entweder von mir persönlich oder von der Chefin.

F: Müssen die Mädchen für den Erhalt des Geldes etwas unterschreiben?

A: Ja.

F: Zeigen sie uns bitte einen solchen Zettel, wo die Mädchen unterschreiben?

A: Ja. Ich übergebe ihnen zwei Zettel zur Anfertigung einer Kopie.

F: Können sie uns auf dem Zettel in der Spalte von ... die 10 Euro erklären?

A: Die Mädchen ... schlafen hier, deshalb müssen sie, wenn sie einen Kunden haben, bei Dienstschluss 10 Euro für das Schlafen bezahlen. Nicht pro Kunde. Diese 10 Euro werden von mir beim Ausbezahlen abgezogen.

F: Wo unterschreiben die Mädchen den erhalt des Geldes auf diesen Zetteln?

A: Auf diesem vorgelegten Zettel.

F: Wo sind die alten Zetteln?

A: Wahrscheinlich bei der Chefin.

A: Ja, mit Bankomatkarte und mit Kreditkarte?

F: Warum sind im Schankbereich zwei Bankomatkassen aufgestellt?

A: Auf dem einen bezahlt der Kunde für die Mädchen, auf dem anderen bezahlt er für das Haus. Wenn er mit Bankomat- bzw. mit Kreditkarte bezahlt, bezahlt der Kunde für eine halbe Stunde € 90,-- Für eine Stunde € 145,-- für Whirlpool oder Sauna € 175,-- für 20 Minuten € 60,-- und für Handentspannung € 45,-- Das heißt er zahlt für eine halbe Stunde € 80,- An der linken Bankomatkasse bezahlt er für das Mädchen € 55,-- und an der rechten Bankomatkasse bezahlt er für das Haus € 35,-- Für eine Stunde zahlt der Kunde dann an der linken Bankomatkasse für das Mädchen € 95,-- und an der rechten Bankomatkasse für das Haus € 50,-- Hauptsächlich wird aber in bar bezahlt.

F: Wie viel verdienen sie im Monat?

A: Im November 2008 habe ich inkl. Weihnachtsgeld € 2.238,47 erhalten. Ansonsten erhalte ich pro Monat ca. € 1.200,-- Das Geld bekomme ich immer am Monatsanfang für das Vorangegangene Monat in bar von Frau oder Herrn Ha***** ausbezahlt.

F: Sind sie am Getränkeumsatz beteiligt oder erhalten sie sonst noch irgendwelche Zahlungen zu ihrem Gehalt.

A: Nein. Ich bekomme ab und zu Trinkgeld von den Kunden.

F: Sind die Mädchen am Getränkeumsatz beteiligt?

A: nein.

F: Was kostet ein Piccolo?

A: 25 Euro.

F: Was davon bekommt dann das Mädchen?

A: Nichts.

F: Gibt es eine Putzfrau?

A: Weiß ich nicht. Solange ich hier bin, ist keine hier....

Die vernommenen Prostituierten, ungarische oder slowakische Staatsbürgerinnen, gaben übereinstimmend an, selbst zu entscheiden, an welchen Tagen sie arbeiten, und Kunden, mit denen sie keinen Geschlechtsverkehr wollen, auch abzulehnen. Die Preise (die den vorstehend genannten entsprechen) seien von der Chefin T***** festgesetzt worden, der Kunde bezahle bei der Kellnerin oder der Chefin den Gesamtbetrag. Die Prostituierten bekämen von den Zahlungen der Kunden einen bestimmten Anteil (wie von der Kellnerin und der Geschäftsführerin angegeben), dieser sei für alle Mädchen gleich. Einen Anteil an der Konsumation gäbe es nicht. Aufzeichnungen über die Prostitutionsumsätze

würden von der Kellnerin oder der Chefin geführt, mit der täglich abgerechnet werde. Als Monatsverdienst der Prostituierten wurden, soweit Beträge genannt wurden, zwischen ca. 1.000 Euro und ca. 3.500 Euro "netto" angegeben. Sofern an einem Tag der Prostitution nachgegangen und dann im Haus genächtigt wurde, seien 10 Euro für das Nächtigungszimmer zu zahlen gewesen, nicht aber, wenn es an einem Tag zu keinem Verdienst aus Prostitution gekommen sei.

Grundaufzeichnungen

Im Jänner 2009 wurden dem Finanzamt von der Bf Kopien der Grundaufzeichnungen betreffend November 2008 übermittelt, und zwar Stricherlisten betreffend die Ausübung der Prostitution und Standlisten betreffend den Getränkeverkauf sowie Tagesabrechnungen:

Stricherlisten (Beispiel)

Montag	Dienstag	Mittwoch	Donnerstag	Freitag	Samstag	Sonntag
0.11.08.	11.11.08.	12.11.08.	13.11.08.	14.11.08.	15.11.08.	16.11.08.
Hand	Hand	Hand	Hand	Hand	Hand	Hand
Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky
½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde
1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde
Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool
Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna
●						
Summe	Summe	Summe	Summe	Summe	Summe	Summe
100,-		120,-	140,-	125,-	50,-	
Montag	Dienstag	Mittwoch	Donnerstag	Freitag	Samstag	Sonntag
17.11.08.	18.11.08.	19.11.08.	20.11.08.	21.11.08.	22.11.08.	23.11.08.
Hand	Hand	Hand	Hand	Hand	Hand	Hand
Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky	Qicky
½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde	½ Stunde
1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde	1 Stunde
●						
Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool	Whirlpool
Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna	Sauna
●						
Summe	Summe	Summe	Summe	Summe	Summe	Summe
150,-		170,-	50,-	180,-	50,-	

Standlisten (Beispiel)

Standliste	€	Stand	Zugang	Endstand	Verkauf	€	Sonstiges
Jack Daniels 2cl	7,5	3643		3643			
Bacardi 2cl	6,5	1764		1773	9	58,50	
Kl. Flasche	80,-	2		2			
Four Roses 2cl	6,5	111731		111731			
Kl. Flasche 0,35l	80,-	2		2			
Red Label 2cl	6,5	17665		17665			
Remi Martin 2cl	7,5	23		23			
Gin 2cl	6,5	17505		17505			
Kl. Flasche	80,-	2		2			
Vodka 2cl	6,5	12181		12181			
Kl. Flasche	80,-	2		2			
Rum 2cl	6,5	152		152			
Chivas 2cl	7,5	16		16			
Campari 4cl	7,5	18		18			
Bier Gösser 0,33l	7,5	27		20	7	52,50	
Bier Puntig 0,33l	7,5	32		27	5	37,50	
<hr/>							
Wein							
Stifterl weiß 1/4l	7,5	23		25			
Stifterl rot 1/4l	7,5	19		19			
Champagner 0,7l	220,-	4		4			
Schlumberger 0,7l	120,-	7		7			
Cristal 0,7l	100,-	37		37			
Cristal 0,35l	65,-	10		10			
Piccolo 0,2l	25,-	12		32	10	250,-	
Cola 0,35l	5,5	17		17			
Tonic 0,2l	5,5	12		12			
Mineral 0,33l	4,5	23		21	2	9,-	
Almdudler 0,35l	5,5	18		18			
Frucade 0,35l	5,5	18		18			
Red Bull 0,25l	7,5	15		15			
Kaffee	4,5				6	27,-	
Sonstiges							
Datum: 19.11.08.						434,50	
Mittwoch							

Tagesabrechnung (Beispiel)

Datum 19.11.08

Getränke.....	€ <u>134,50</u>
+Zimmermiete.....	€ <u>170,-</u>
Summe.....	€ <u>604,50</u>
-Karten.....	€ <u>-</u>
Endsumme.....	€ <u>604,50</u>

Wie ersichtlich, wurde die Summe der Getränkeverkäufe (hier: am 19. 11. 2008) aus der Standliste des jeweiligen Tages und die Summe der Zimmererlöse aus der Stricherlliste des jeweiligen Tages übernommen. Soweit mit Bankomat- oder Kreditkarten gezahlt wurde (am 19. 11. 2008 nicht der Fall), wurde dieser Betrag von der "Summe" abgezogen, sodass die "Endsumme" den bar vereinnahmten Betrag ergibt.

Laut Stricherlliste erfolgten am 19. 11. 2008 2 "Handentspannungen" (laut Niederschriften zu 35,00 Euro, davon 20,00 Euro für die Prostituierte und somit 15,00 Euro "Zimmer"), 1 "Quicky" (zu 20 Minuten, laut Niederschriften zu 50,00 Euro, davon 30,00 Euro für die Prostituierte und somit 20,00 Euro "Zimmer", laut Aufstellung im Arbeitsbogen "Quickiezimmer" jedoch 15,00 Euro), 2 "1/2 Stunde" (laut Niederschriften zu 80,00 Euro, davon 45,00 Euro für die Prostituierte und somit 35,00 Euro "Zimmer") und 1 "1 Stunde" (laut Niederschriften zu 130,00 Euro, davon 80,00 Euro für die Prostituierte und somit 50,00 Euro "Zimmer").

Laut Stricherlliste betrug am 19. 11. 2008 die vereinnahmte Gesamtsumme "Zimmer" 170,00 Euro.

Summiert man die Beträge, die vom Kunden zu zahlen waren, laut Niederschriften und Preisliste (2 x 35,00, 1 x 50,00, 2 x 80,00, 1 x 135,00) ergäbe sich ein Betrag von 335,00 Euro.

Als vereinnahmt wurden jedoch nur ein geringerer Betrag, nämlich nur die "Zimmermiete" (2 x 15,00, 1 x 20,00 oder 15,00, 2 x 35,00, 1 x 50,00), insgesamt 170,00 Euro, angesetzt. Offenbar (Feststellungen der Außenprüfung hierzu fehlen) fand auch nur dieser Betrag (und nicht ein Betrag von 335,00 Euro) Eingang in die von der Bf erklärten Umsätze.

"Haftungs- und Abgabenbescheid"

Mit Datum 15. 7. 2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf den Feststellungen der Außenprüfung folgend einen "Haftungs- und Abgabenbescheid" (vgl. zur irreführenden Bezeichnung "Haftungs- und Abgabenbescheid" VwGH 24. 5. 2012, 2009/15/0182, tatsächlich liegt ein Haftungsbescheid vor), wonach die Bf gemäß § 95 EStG 1988 als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	bisher gebucht	Nachzahlung
2007	24.000,00 €	25%	6.000 €	0,00 €	6.000 €
2008	26.400,00 €	25%	6.600 €	0,00 €	6.600 €
2009	26.400,00 €	25%	6.600 €	0,00 €	6.600 €

Zur Begründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. 7. 2011 verwiesen.

Umsatzsteuerbescheide

Mit Datum 18. 7. 2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009, die den Prüfungsfeststellungen Rechnung trugen.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betrugen:

2007

Umsatzsteuer für 2007 in EUR

EVAB 6.30

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	121.835,59
Summe	121.835,59
 Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	
übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	-2,99
 Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	121.832,60
 Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage
20 % Normalsteuersatz	121.832,60
Summe Umsatzsteuer	24.366,52
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-10.604,49
Zahllast	13.762,03

2008

Umsatzsteuer für 2008 in EUR

EVAB 6.30

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	130.787,95
Summe	130.787,95
 Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	
übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	-1,90
 Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	130.786,05
 Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage
20 % Normalsteuersatz	130.113,31
10 % ermäßigerter Steuersatz	672,74
Summe Umsatzsteuer	26.089,93
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-10.157,78
Zahllast	15.932,15

2009

Umsatzsteuer für 2009 in EUR

EVAB 6.30

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	133.405,19	
Summe	133.405,19	
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug		
Übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	-173,15	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	133.232,04	
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	124.768,40	24.953,68
10 % ermäßiger Steuersatz	8.463,64	846,36
Summe Umsatzsteuer	25.800,04	
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-13.758,93	
Zahllast	12.041,11	

Körperschaftsteuerbescheide

Mit Datum 18. 7. 2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf im wiederaufgenommenen Verfahren Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009, die den Prüfungsfeststellungen Rechnung trugen.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

2007

Körperschaftsteuer für 2007 in EUR

EVAB 6.30

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.		14.759,70
Gesamtbetrag der Einkünfte		14.759,70
Einkommen		14.759,70
<p>Die Körperschaftsteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt:</p>		
Gem. § 22 KStG 1988	25,00 % von	14.759,70
Körperschaftsteuer		3.689,93
Festgesetzte Körperschaftsteuer		3.689,93

2008

Körperschaftsteuer für 2008 in EUR

EVAB 6.30

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.		18.025,78
Gesamtbetrag der Einkünfte		18.025,78
Einkommen		18.025,78
<p>Die Körperschaftsteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt:</p>		
Gem. § 22 KStG 1988	25,00 % von	18.025,78
Körperschaftsteuer		4.506,45
Festgesetzte Körperschaftsteuer		4.506,45

2009

Körperschaftsteuer für 2009 in EUR

EVAB 6.30

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.		27.188,81
Gesamtbetrag der Einkünfte		27.188,81
Einkommen		27.188,81
<p>Die Körperschaftsteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt:</p>		
Gem. § 22 KStG 1988	25,00 % von	27.188,81
Körperschaftsteuer		6.797,20
Festgesetzte Körperschaftsteuer		6.797,20

Berufung

Mit Schreiben vom 16. 8. 2011 erhab die Bf durch ihre steuerliche Vertretung Berufung unter anderem gegen die Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009 sowie gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 bis 2009:

Berufung gegen wiederaufgenommene KÖSt-Bescheide 2007-2009 jeweils vom 18.07.2011 und wiederaufgenommene USt-Bescheide 2007-2009 jeweils vom 18.07.2011

Berufung gegen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Einbehalt und Abfuhr der Kapitalerträge vom 15.07.2011 für die Jahre 2007 - 2009

Berufung gegen Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 09.08.2011 für die Umsatzsteuer 2007 - 2009

Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Vollmachtsnamen unseres o. a. Mandanten erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen folgende Bescheide das ordentliche Rechtsmittel der Berufung:

Wiederaufgenommene Körperschaftsteuerbescheide für 2007-2009 jeweils vom 18.07.2011 und Wiederaufgenommene Umsatzsteuerbescheide für 2007-2009 jeweils vom 18.07.2011 sowie die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 09.08.2011 für die Umsatzsteuer 2007 - 2009 in Höhe von € 256,00.

Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Einbehalt und Abfuhr der Kapitalerträge vom 15.07.2011 für die Jahre 2007 - 2009:

Die Wiederaufnahme der oben angeführten Bescheide basiert auf einer Betriebsprüfung, die zu Zuschätzungen im Jahr 2007 in Höhe von netto € 20.000,00, im Jahr 2008 in Höhe von netto € 22.000,00, im Jahr 2009 von netto € 22.000,00 zum Umsatz geführt hat.

Die Begründung zu dieser Hinzuschätzung sei im Folgenden kurz angeführt:

„Die Überprüfung des Betriebes unter der Beihilfe von NPT ergab im Prüfungszeitraum 154 Doppel- u. Mehrfachlosungen, sodass die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht mehr gegeben ist.

Bei einer Tageslosungsanzahl von etwa 350 betragen die Doppel- u. Mehrfachlösungstage ca. 20 %. Daher erfolgt im Prüfungszeitraum eine Zuschätzung von jährlich 20 % der erklärten Erlöse.

Das Argument, das aufgrund der geringen Auswahl an diversen Getränken (ca. 8-10) durchaus die Möglichkeit gleicher Tageslösungen geben ist, ist insofern zu widerlegen, dass der Zufall der gleichen Gäste und der gleichen Konsumation sowie der gleichen Zimmerkategorie bei einer Anzahl von 50 und Mehrdoppel- und Mehrfachlösungen pro Jahr nicht mehr zu tragen kommt.“

Wie aus der vorgenommenen Begründung zu entnehmen ist, basieren die Zuschätzungen lt. Prüfung ausschließlich auf die vorgefundenen Doppel- und Mehrfachlösungen. Es wird daher im Folgenden zu hinterfragen sein, ob diese Doppel- und Mehrfachlösungen im konkreten tatsächlich vorliegen und ob die gegebenen Mehrfach- und Doppellosungen bei der gegebenen Betriebs- und Erlösstruktur tatsächlich die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widerlegen können.

1. Aus der Berufungsbegründung lässt sich zunächst ableiten, dass es mit Ausnahme der angeführten Doppel- und Mehrfachlösungen, es zu keinen formellen Beanstandungen der Buchhaltung Anlass gab. Die Erlösaufzeichnungen und die zugrundeliegenden Uraufzeichnungen wurden formell richtig und vollständig geführt. Tatsache ist, dass unser Mandant nur über ein sehr geringes Produktsortiment bei Getränken und ein sehr geringes Dienstleistungsspektrum verfügt, somit wenige Produkt- u. Dienstleistungsgruppen mit damit zusammenhängenden Preiskategorien angeboten werden. Die Uraufzeichnung unseres Mandanten werden in Form von sogenannten „Stricherlisten“ geführt, getrennt nach Produkten und Zimmervermietungen, die eine genaue Ableitung des Umsatzes pro Tag erlauben (in der Anlage 1 erhalten Sie für drei ausgewählte Tage die Erlösaufzeichnung).

Diese „Stricherlisten“ enthalten jeden Umsatz in der betreffenden Produktsparte an jedem einzelnen Tag. Diese „Stricherlisten“ sind Teil der Buchhaltung und wurden auch entsprechend im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt. Sie waren vollständig für jeden Tag im Betriebsprüfungszeitraum vorhanden und erlaubten daher zweifelsfrei die Feststellung des Tageserlöses, der dahingehend von unserem Mandanten auch kontrolliert wurde, durch Vergleich der Summe gemäß „Stricherliste“ am Tagesende mit den tatsächlich erzielten Erlösen lt. Kassa bzw. Kartenabbuchungen (wenn solche verwendet wurden).

Die Erlöse wurden daher der Bundesabgabenordnung entsprechend vollständig, ordnungsgemäß, zeitgerecht und lückenlos erfasst. Die formelle Beweiskraft dieser Belege ist daher gegeben und grundsätzlich sind solche Belege auch der Abgabenerhebung zugrunde zu legen.

2. Auch eine materielle kalkulatorische Überprüfung der Getränkeerlöse führt zum gleichen Ergebnis. Setzt man den Wareneinsatz der Getränke den tatsächlich erzielten Getränkeerlösen gegenüber, so zeigt sich folgende Bild:

Warenaufschlag

	2009	2008	2007

Getränkeerlöse	65.964,47 €	76.126,33 €	72.547,50 €
WES Getränke	5.466,79 €	5.532,64 €	5.512,03 €
Rohaufschlag	1107%	1276%	1216%

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass sich im Prüfungszeitraum der Aufschlag auf die Getränkeerlöse nicht wesentlich verändert. Der Rohaufschlag beträgt

im Jahr 2007: 1216 %

im Jahr 2008: 1276 %

im Jahr 2009: 1107 %

Es besteht daher ein durchgehend kontinuierlicher Warenaufschlag, der ebenfalls die Vermutung der Richtigkeit der erfassten Getränkeerlöse nahelegt. Der etwas schlechtere Rohaufschlag im Jahr 2009 ergibt sich dadurch, dass in diesem Jahr die Getränkeliweranten ihre Preise deutlich angehoben haben und unser Mandant diese erhöhten Einkaufspreise aufgrund des bestehenden hohen Aufschlages nicht an seine Kunden weitergegeben hat, weiters durch eine strukturelle Verschiebung von Sekterlösen zu Kaffeeerlösen (Kaffeeerlöse haben einen niedrigen Aufschlag), was somit im gesamten einen etwas niedrigeren Rohaufschlag im Jahr 2009 bedeutet.

3. Die Buchhaltung weist daher alle Merkmale (zunächst unter Außerachtlassung der Doppel- und Mehrfachlosungen) einer formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit auf. Die Betriebsprüfung führt aus, dass es im Prüfungszeitraum 154 Doppel- und Mehrfachlosungen gegeben hat. Die Betriebsprüfung verkennt jedoch, dass es sich bei diesen Doppel- und Mehrfachlosungen, lt. der uns übergebenen Aufstellungen, lediglich um die Kassadoppel- und Kassamehrfachlosungen handelt. Diese Kassadoppel- u. Kassamehrfachlosungen stimmen jedoch größtenteils nicht mit den tatsächlichen Tageserlösen zusammen, da nicht wenige Kunden ihre Rechnungen mit Bankomat oder Kreditkarte bezahlen. Somit ist der tatsächliche Tageslös höher als der erzielte Kassenerlös. In der genannten „Stricherlliste“ werden die Umsätze jedoch, unabhängig von der Art der Bezahlung, erfasst somit sowohl Bar- als auch Kartenerlöse.

In der Anlage II) erhalten Sie nunmehr eine Auswertung auf Basis der uns von der Betriebsprüfung überreichten Unterlagen mit den sogenannten 154 Doppel- und Mehrfachlosungen, die nunmehr entsprechend obigen Angaben um die Kartentageserlösung gemäß „Stricherllisten“ erweitert wurden.

Die von der Betriebsprüfung dargestellten Mehrfachlosungen setzen sich wie folgt zusammen:

im Jahr 2009 44

im Jahr 2008 53

im Jahr 2007 56

Gesamt 153

Betrachtet man nunmehr die angefügte Anlage II), so sieht man, dass die tatsächlich erzielten Tageserlöse deutlich weniger Mehrfachlösungen ausweisen. So weist das Jahr 2009 nunmehr lediglich 14 Doppellosungen auf (keine Mehrfachlösung) und von diesen 14 Doppellosungen sind davon 9 Doppellosungen die unter € 100,00 liegen, für das Jahr 2008 bestehen lediglich 9 Doppel- und Mehrfachlösungen (8 Doppel- und eine 3-fach Lösung), wobei die 3-fach Lösung eine Lösung mit € 7,50 und von den 8 Doppellosungen 4 Doppellosungen unter € 100,00 liegen. Das Jahr 2007 weist 16 Doppel- und Mehrfachlösungen auf (eine 4-fach Lösung mit € 15,00 und zwei 3-fach Lösungen mit € 52,50/€ 30,00) und 14 Doppellosungen, obi wiederum 5 Doppellosungen unter € 100,00 liegen.

5. In der Anlage IV) erhalten Sie weiters für den Monat September 2009 eine Detailaufgliederung des Gesamtumsatzes dieses Monats auf die einzelnen Produktgruppen und Dienstleistungen sowohl nach Menge als auch nach Umsatz. Wie Sie aus der Aufstellung zunächst erkennen können, verfügt das Unternehmen insgesamt lediglich über 15 Produktpreisen für Getränke und Dienstleistungen. Im Monat September wurden die Produktpreise € 80,00, € 120,00, € 220,00 gar nicht angesprochen, d.h. das insgesamt nur 12 unterschiedliche Verkaufspreise angesprochen wurden. Die häufigste Produktsparte ist € 7,50 mit 282 getätigten Umsätzen (Bier, Wein), somit entfallen 43 % Verkaufsakte auf die Preiskategorie € 7,50. Fügt man die Preiskategorien € 4,50, 5,50, € 7,50 und € 25,00 ergänzend hinzu, ergibt sich ein Mengenumsatz von 523. Im Verhältnis zu den gesamten Verkaufsakten von 656, ergibt sich somit bereits eine relative Häufigkeit von 80 %. D.h. mit 4 Produktpreisen werden 80 % der gesamten Verkaufsmenge abgedeckt. Erweitert man diese Rechnung um die nächst häufigen Preiskategorien € 25,00 u. € 35,00, so ergeben sich insgesamt 589 Verkaufsakte, im Verhältnis zu den gesamten des Monates werden daher bereits mit 6 Preisen 90 % der Verkaufsakte durchgeführt. An dieser Situation ändert sich auch nichts, wenn man diesen Vergleich über mehrere Monate zieht (Anlage IVa).

Es ist somit klar, dass wenn mit nur 6 unterschiedlichen Preisen 90 % der Verkaufsakte durchgeführt werden, es zwangsläufig zu ähnlichen und doppelten Lösungen kommen muss. Insbesondere wenn man bedenkt, dass es aufgrund der geringen Größe des Unternehmens zu wenigen Verkaufsakten pro Tag kommt. Je geringer daher die Verkaufsakte pro Tag, desto höher wird die Wahrscheinlichkeit sein, dass es zu Doppel- und Mehrfachumsätzen kommt. Dies leitet somit zum nächsten Punkt über.

6. Betrachtet man die Doppel- und Mehrfachumsätze (Anlage II), die einen Betrag von unter € 100,00 pro Tag betragen, ergibt sich folgende Tabelle (im Verhältnis zu der gemäß Betriebsprüfung festgestellten Doppellosungen):

Doppelumsatz kleiner 100 %

2009 19/44 43 %

2008 20/53 38 %

2007 28/56 50 %

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass

im Jahr 2009 43 %

im Jahr 2008 38 %

im Jahr 2007 50 %

der Doppel- und Mehrfachumsätze, solche sind die unter oder gleich € 100,00 betragen. Diese Tabelle zeigt daher deutlich, dass durchschnittlich rd. 44 % der Doppellosungen auf einen Betrag von unter € 100,00 entfallen. Die Kombination geringe Verkaufsakte mit wenigen Produktpreisen ergibt zwangsläufig eine große Häufigkeit von Umsätzen im Bereich unter € 100,00. Dieses Ergebnis ergibt sich zwangsläufig aufgrund mathematischer Gegebenheiten.

Dies zeigt auch deutlich die folgende Tabelle, die die Doppel- und Mehrfachlosungen im gesamten Prüfungszeitraum von der Höhe her dem durchschnittlichen Tagesumsatz gegenüberstellt. Der durchschnittliche Tagesumsatz errechnet sich aus:

+ Getränkeerlöse

+ Zimmererlöse

+ Umsatzsteuer

Summe + 350 Tage

das ergibt für die einzelnen Jahre folgende Werte:

2009 einen täglichen Durchschnittsumsatz von € 348,00

2008 einen täglichen Durchschnittsumsatz von € 367,80

2007 einen täglichen Durchschnittsumsatz von € 348,00

Würde man eine gewisse Beliebigkeit in der Erlöserfassung vermuten, so muss zumindest auch eine Gleichverteilung der Mehrfachlosungen über bzw. unter diesem Mittelwert zu erkennen sein. Die Fakten zeigen aber ein anderes Bild. Im Jahr 2009 liegen lediglich 4 Doppellosungen, im Jahr 2008 3 Doppellosungen und im Jahr 2007 4 Doppellosungen über dem täglichen Durchschnittsumsatz. Diese Aufstellung zeigt somit deutlich, dass über 90 % der Mehrfachlosungen auf einen geringen Umsatz mit wenigen Verkaufsakten und wenigen Preisen zurückzuführen sind. Je höher die täglich umgeschlagene Menge an Verkaufsakten, desto geringer wird die Wahrscheinlichkeit der Doppellosungen.

Diese Aufstellung zeigt genau die statistische Grundregel, dass die Häufigkeit der Doppellosungen bei wenigen Preiskategorien mit deutlich höherer Wahrscheinlichkeit bei wenigen Umsatzakten zum Tragen kommt. Bei vermehrten Umsatzakten sinkt daher gleichzeitig die Wahrscheinlichkeit der Doppellosungen. Genau dieses Bild zeigt die Struktur der Mehrfachlosungen. Je höher der Umsatz, je mehr Verkaufsakte desto geringer die Anzahl der Doppellosungen.

Aus den vorhergesagten ergibt sich daher klar, dass die Methode des Aufzeigens der Doppel- und Mehrfachlösungen bei der Betriebsstruktur unseres Mandanten die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht widerlegen kann.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden:

1. Die Ordnungsmäßigkeit der Belegaufzeichnung wurde nie in Frage gestellt.
2. Jeder einzelne Verkaufsakt wird nach Menge und Preis ("Stricherliste") erfasst und ist somit dokumentiert und nachvollziehbar. Jeder Tageserlös ist daher bis zum einzelnen Verkaufsakt nachvollziehbar und kann nach Produktgruppe und Menge aufgeteilt werden. Die Tageslösung ergibt sich daher aus Menge x Preis der Produktgruppe. Gleiche Tageslösungen sind insbesondere bei wenigen Verkaufsakten eine mathematische Zwangsläufigkeit, wenn das zugrundeliegende Mengen- und Preisgerüst ein sehr geringes ist. Insbesondere wenn viele von den wenigen Preiskategorien verwandte Zahlen sind, die bei Multiplikation mit unterschiedlichen Multiplikatoren (Mengen) zu gleichen Summen führen.
3. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass mit 4 Produktpreisen 80 % und mit 6 Produktpreisen 90 % der Verkaufsakte abgedeckt werden. Mehrfachlösungen sind daher zwangsläufig.
4. Die statistische Tatsache, dass bei wenigen Verkaufsakten mit wenigen Produktpreisen eine höhere Wahrscheinlichkeit von Mehrfachlösungen ergibt, konnte schlüssig nachgewiesen werden, da über 90 % der Doppel- und Mehrfachlösungen unter den durchschnittlichen Tageserlös liegen.
5. Nach unserer Meinung ist die gewählte Methode das Aufzeichnen von Mehrfachlösungen nur dann geeignet, die Ordnungsmäßigkeit in Frage zu stellen, wenn formelle und/oder materielle Mängel der Buchführung vorliegen.
6. Aufgrund der geringen Verkaufsakte pro Tag und der wenigen Preiskategorien ist die Methode der Mehrfachlösungen zur Wiederlegung der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung in keiner Weise geeignet, weil sie die Besonderheiten des Unternehmens negiert.

Aus diesem Grund ersuchen wir Sie, die wieder aufgenommenen Körperschaftssteuer- bzw. Umsatzsteuerbescheide Haftungs- und Abgabenbescheid komplett aufzuheben und die ursprünglich ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuer wieder in Rechtskraft zu setzen.

Gleichzeitig stellen wir

gemäß § 212 a BAO den Antrag,

die aufgrund der Betriebsprüfung entstandene Abgabenvorschreibung an Körperschaft-, Umsatz-, Kapitalertragssteuer samt Nebengebühren im Ausmaß von € 39.292,48 sowie die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages in Höhe von € 256,00 für die Umsatzsteuer 2007 - 2009 bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen...

Stellungnahme des Prüfers

Der Prüfer gab hierzu am 7. 10. 2011 folgende Stellungnahme gegenüber dem Fachbereich des Finanzamts ab:

*Zu Ihren Fragen im Bp-Fall H***** Handels GmbH möchte ich wie folgt Stellung nehmen:*

Zur Feststellung der Doppel-, bzw. Mehrfachlosungen wurde das von Huber und KollegInnen der RIA in unzähligen Seminaren entwickelte (übrigens auch mit Hilfe meiner Person) Losungsanalyseprogramm verwendet.

Die als Basis verwendeten Lösungen beinhalten sowohl Konsumation als auch Zimmer!!!

Der Betrieb verfügt über 4 preisunterschiedliche Räumlichkeiten, die der Entspannung der Gäste dienen !!!

Es erscheint dem Prüfer sehr unrealistisch, dass es pro Jahr mehr als 50x Tage gibt, wo die gleichen Kunden anwesend sind, das Gleiche konsumieren und immer die preisgleichen Zimmer benutzen!!!

Was die vorgelegten Stricherlisten betrifft, ist es ohne weiteres denkbar, dass diese erst im Nachhinein verfasst wurden.

Da die Richtlinien von Huber, als auch der RIA besagen, dass ab einer Anzahl von 5 Doppel- bzw. Mehrfachlosungen pro Jahr die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen nicht mehr gegeben ist, waren vom Prüfer bei einer Anzahl von mehr als 50 pro Jahr eindeutig Zuschätzungen wegen Nichtordnungsmäßigkeit der BH durchzuführen.

Da die Höhe der Zuschätzung einer Grundlage bedarf („Griffweise“ ist nicht zulässig), wurden pro Jahr 20% der erkl. Erlöse zugeschätzt. Die Anzahl der Doppellosungen entspricht in etwa 20% der Anzahl der gesamten jährlichen Tageslosungen.

Es erfolgte zwar eine grobe Feststellung des erkl. RA, eine genaue Kalkulation war nach Feststellung vorheriger Mängel nach Ansicht des Prüfers nicht notwendig.

*Die in der ursprünglichen Anzeige angeführten Schwarzeinkäufe bei Getränken konnte nicht nachgewiesen werden: Herr Ha***** bestellt Getränke (z.B. 5 Kisten Wein), geliefert wird automatisch das Doppelte. Eine Erhebung beim Getränkehändler ergab, dass die offizielle Rechnung über die bestellten 5 Kisten ausgestellt wurde. Ob die am selben Tag angegebenen Barverkäufe die restlichen 5 Kisten enthielten war natürlich nicht festzustellen.*

Der Umstand, dass einige Getränke zum gleichen Preis verkauft werden, ist zwangsläufig kein Argument für Doppellosungen, da folgende Voraussetzungen gegeben sein müssten: Dieselben Kunden, dieselbe Konsumation, dieselben Zimmer!!!!

Niemand ist immer gleich gut drauf, konsumiert immer die gleiche Menge, und vergnügt sich auf die gleiche Weise!----- Anwesenheit derselben Kunden !!!!!

Die Argumentation des bei der Schlußbesprechung anwesenden Gesellschafters Ha**** Helmut zur Berufung lautete: Wir weisen sicher auch in den kommenden Jahren Doppel- u. Mehrfachlosungen aus. Dann beginnen die Diskussionen mit dem Prüfer von Neuem.

Das wollen wir uns ersparen.

Damit stellen wir der Fa. H**** Handels GmbH bei einer Stattgabe quasi einen Freibrief aus, in Zukunft die Losungen nach Belieben zu manipulieren. Lösungsanalysen und Kassaprüfungsrichtlinien, wie von Huber und RIA erarbeitet und vereinbart, werden somit zur Sinnlosigkeit degradiert (auch bei Feststellung von 154 Doppel- u. Mehrfachlosungen in 3 Prüfungsjahren !!!!).

Inwieweit eine Stattgabe gerechtfertigt ist wird mit den befassten Gremien wie RIA etc. erklärt werden müssen.

Beigeschlossen waren Kopien von Standlisten, Tageslosungszusammenstellungen sowie nachstehende Vergleiche:

Getränke	September 2009										Zimmermiete					Summe	
	4,5	5,5	7,5	25	6,5	65	80	100	120	220	15	25	35	50	70		
1.9.	6	2	18	1									1				
2.9.	3	1	7	2								2	1				
3.9.	9	1	4	1								1	2		2		
4.9.	1	6	14									3	2				
5.9.	1	2	3									2		2			
6.9.	3	1	9	6											2		
7.9.	4	1	5	3								1	2	1	1		
8.9.	3	3	2	3								1	1	2			
9.9.	4	1	5	4								1	2				
10.9.	2	3	13	3			1					1	2	3	1	1	
11.9.	4	3	12	2	1												
12.9.	2	2	5		1												
13.9.	1		2	2													
14.9.	3	1	23	16								1	2	4			
15.9.	2	5	9	2		1		1				1	1	3	1		
16.9.	2	2	12	6								4					
17.9.	3	1	13	4	2							1	2				
18.9.	3	4	8	6				1				2		1	1		
19.9.	2	3	16	10				1				2					
20.9.	1	1	3														
21.9.	3		5	6	2			5						2			
22.9.	6	1	7	5		1						1	2	1			
23.9.		2	6	2	1	1		1				1	1	1	1		
24.9.	5	2	11	2								1	1				
25.9.	5	2	8	6								2	1			1	
26.9.	1	3	31	2								3	6	4			
27.9.		4	3										1	1			
28.9.			3		2							1	2	1			
29.9.	1	1	21	3								1			1	1	
30.9.	2		4	4		1						12	35	31	22	6	656
Umsatz in Stück in Prozent	82	58	282	101	9	5	0	13	0	0	2%	5%	5%	3%	1%	100%	
	13%	9%	43%	15%	1%	1%	0%	2%	0%	0%							
			523									66				589	
Umsatz in Euro in Prozent	369	319	2115	2525	58,5	325	0	1300	0	0	180	875	1085	1100	420	10672	
	3%	3%	20%	24%	1%	3%	0%	12%	0%	0%	2%	8%	10%	10%	4%	100%	

Verkaufszahlen Jahresvergleiche

	Preise	Mär.09	Aug.09	Sep.09	Jän.08	Nov.08	Summe		in Prozent	
							einzel	kumuliert	einzel	kumuliert
G e t ä n k e	4,5	111	93	82	109	93	488	488	15%	15%
	5,5	39	76	58	35	56	264	752	8%	24%
	6,5	27	20	9	49	50	155	907	5%	29%
	7,5	180	286	282	270	269	1287	2194	40%	69%
	25	91	66	101	86	82	426	2620	13%	82%
	65	2	2	5	5	3	17	2637	1%	83%
	80	-	-	-	1	-	1	2638	0%	83%
	100	5	6	13	15	14	53	2691	2%	85%
	120	1	1	-	2	-	4	2695	0%	85%
	220	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Z i m m e r	15	-	9	12	42	11	74	2769	2%	87%
	25	-	39	35	-	-	74	2843	2%	89%
	35	-	34	31	11	21	97	2940	3%	92%
	50	-	15	22	28	23	88	3028	3%	95%
	70	-	2	6	9	3	20	3048	1%	96%
A k t i o n	28	86	-	-	-	-	86	3134	3%	99%
	10	-	-	-	-	-	0	3134	0%	99%
	20	-	-	-	18	29	47	3181	1%	100%
Menge		542	649	656	680	654	3181		100%	

Liste der gängisten Preise

Preise	Mär.09	Aug.09	Sep.09	Jän.08	Nov.08	Summe		in Prozent	
						einzel	kumuliert	einzel	kumuliert
4,5	111	93	82	109	93	488	488	15%	15%
5,5	39	76	58	35	56	264	752	8%	24%
6,5	27	20	9	49	50	155	907	5%	29%
7,5	180	286	282	270	269	1287	2194	40%	69%
25	91	66	101	86	82	426	2620	13%	82%
25	-	39	35	-	-	74	2694	2%	85%
35	-	34	31	11	21	97	2791	3%	88%

Ein Beispiel einer Standliste wurde bereits oben wiedergegeben, nachstehend ein Beispiel einer Tageslosungszusammenstellung:

Mi, 21.03.2007			Mi, 29.08.2007		
Getränke:	Verkauf	€	Verkauf	€	
Bacardi 3cl	2	13,00	Bier Gösser 0,33l	2	15,00
Bier Gösser 0,33l	7	52,50	Bier Puntig 0,33l	12	90,00
Bier Puntig 0,33l	10	75,00	Cristal 0,7l	2	200,00
Stifterl weiß 1/4l	5	37,50	Piccolo 0,3l	3	75,00
Piccolo 0,2l	5	125,00	Cola 0,35l	2	11,00
Mineral 0,33l	6	27,00	Mineral 0,33l	1	4,50
Frucade 0,35l	1	5,50	Red Bull 0,25l	1	7,50
Kaffee	2	9,00	Kaffee	2	9,00
		344,50			412,00

Zimmermiete:					
1/2 Stunde 20 min.	B: 3	67,50			-
Tageserlös:		412,00			412,00
Betrag:		412,00			412,00

Do, 04.01.2007			Fr, 13.07.2007		
Getränke:	Verkauf	€	Verkauf	€	
Bier Puntig 0,33l	8	60,00	Four Roses 2cl	1	6,50
Cristal 0,7l	3	300,00	Bier Gösser 0,33l	2	15,00
Piccolo 0,2l	1	25,00	Bier Puntig 0,33l	6	45,00
Cola 0,35l	2	11,00	Cristal 0,7l	1	100,00
		396,00	Cola 0,35l	5	27,50
			Frucade 0,35l	1	5,50
			Red Bull 0,25l	1	7,50
			Kaffee	2	9,00
					216,00

Zimmermiete:				
	-		1/2 Stunde	B: 5
Tageserlös:		396,00		180,00
Betrag:		396,00		396,00

Ein Vorhalt der Stellungnahme an die Bf zur Äußerung ist nicht ersichtlich.

Berufungsvorentscheidungen vom 15. 12. 2011

Mit Datum 15. 12. 2011 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen (offenbar) betreffend Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009, Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009, Haftungs- und Abgabenbescheide 2007 bis 2009 sowie Säumniszuschlagbescheide Umsatzsteuer 2007 bis 2009, die der Bf am 20. 12. 2011 zugestellt wurden.

Zuvor, mit Datum 30. 11. 2011, wurde die Begründung hierzu ausgefertigt und am 13. 12. 2011 der Bf zugestellt:

... Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

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

§ 184 Abs. 4 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, wenn der Abgabenpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht.

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsfälle (einschließlich Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Bei Gewinnermittlern durch Bestandsvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten.

Als formal mangelhaft sind Ihnen zwei Aspekte der Buchführung anzulasten:

- 1.) *Mehr als 40 identische Tageslosungen in jedem der bestrittenen Kalenderjahre*
- 2.) *Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen (der Standeslisten gemäß Ihrer Anlage I)*

Zu 1.)

Es besteht der Grundsatz, dass die Betriebseinnahmen einzeln zu erfassen sind. Die Ermittlung der Tageslösung durch Rückrechnung (Kassasturz) ist als Ausnahme gedacht,

die jeder Unternehmer in Anspruch nehmen kann, wenn eine Einzelerfassung aufgrund Betriebsgröße oder Umstände der Geschäftsabwicklung nicht zumutbar erscheint.

Die Losungsermittlung kann entweder durch Summierung der einzelnen Bareinnahmen oder durch Rückrechnung (bzw Kassasturz) erfolgen. Dieses Prinzip der Erleichterung der Aufzeichnungspflicht umfasst in keinster Weise Kredit- oder Bankomatkartenerlöse. Daher wird bei der Verprobung durch den Betriebsprüfer nicht auf die tatsächlichen Tageserlöse, sondern auf die Tageslosungen abgestellt.

Die im gegenständlichen Fall angewendete Verprobungsmethode basiert auf der Annahme, dass auf die Entstehung von Losungen sehr viele Einflüsse und Parameter unabhängig voneinander einwirken. Unter diesen Umständen entstehen Losungsbeträge i.d.R. zufällig durch Kombination von Preisen mit Verkaufsvorgängen und sollten daher annähernd normalverteilt sein. Diese logarithmische Normalverteilung (kurz "LogNV") entsteht somit, wenn viele Zufallsgrößen multiplikativ zusammenwirken. Werden hingegen etwa Tageseinnahmen unvollständig erfasst, so verändert sich auch deren Verteilung. Aus einer LogNV resultiert daher durch Verminderung einzelner Werte eine andere Verteilung. Eine solche - auffallend von der LogNV abweichende - Verteilungsstruktur spricht somit dafür, dass die jeweiligen Losungsbeträge nicht zufällig, sondern manipulativ, entstanden sind (zur Berechnung der LogNV vgl. ausführlich Huber, ÖStZ 2002/1150 m.w.N.).

Dass Tageslosungen eines gastronomischen oder vieler anderer Betriebe Zufallscharakter haben, liegt auf der Hand. Die Anzahl der Gäste, die eine Gaststätte an einem bestimmten Tag besuchen, und die Höhe ihrer Konsumation hängen von einer großen Zahl von Faktoren ab und sind nicht vorhersagbar.

Die Verteilung der Tageslosungen hat für das von der Betriebsprüfung herangezogene Verfahren zur statistischen Analyse von Tageslosungen eine zentrale Bedeutung.

Huber ("Die neue Prüfungstechnik der Betriebsprüfung", Wien 2004, Abschnitt 5.3.3.7, S.155) geht davon aus, dass ein Abweichen der Verteilung von Tageslosungen von der logarithmischen Normalverteilung darauf hinweist, dass die Tageslosungen nicht zufällig zustande gekommen sind: "Bei unvollständiger Erfassung von Tageseinnahmen verändert sich deren Verteilung, das heißt aus einer ursprünglichen logarithmischen Normalverteilung wird durch Verminderung einzelner, mehrerer oder aller Werte eine andere Verteilung. Wenn für Abweichungen keine glaubhaften Gründe ermittelbar sind, vor allem dann, wenn Untersuchungen der Gründe wegen eines undurchsichtigen Systems oder schweren Formalmängeln nicht oder unzureichend möglich sind, stellt diese Tatsache die zufällige Entstehung der Tageseinnahmenbeträge in Frage und die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel (§ 163 BAO)".

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden folgende Mehrfachlosungen festgestellt:

Im Jahr 2009 44

Im Jahr 2008 53

Im Jahr 2007 56

Ihrem Ansatz, dass Sie Tageslosungen unter EUR 100,- außeracht lassen, kann nur widersprochen werden. Die Grundsätze der Buchführung billigen einem Unternehmer zwar vertretbare Rundungsdifferenzen zu, zu einem vertretbaren Negieren von „geringfügigen Tageslosungen“ kann aber in sämtlicher Literatur kein Hinweis gefunden werden.

Die Verprobung nach dem Modell Huber ergab somit, dass Mehrfachlosungen von vielleicht 10 pro Jahr zufällig auftreten könnten, eine Anzahl von über 40 Mehrfachlosungen pro Jahr aber ein eindeutiges Indiz für Manipulationen in der Erfassung der Tageslosung darstellt.

Zu 2.)

Strichlisten sind keine Methode der Losungsermittlung, sondern dienen primär der Grundlagensicherung. Die Losungsermittlung erfolgt durch Summierung der im Rahmen der Grundlagensicherung erfassten Einnahmen. Strichlisten sollen sich laut Barbewegungserlass auf die einzelnen Barbeträge beziehen und diese geschäftsfallbezogen darstellen.

Die „Stricherl“ sind zeitnach an den Umsatz zu führen und diese Listen sind ebenfalls mit den Grundaufzeichnungen aufzubewahren.

Dass die Anzahl der Getränke in Ziffern und nicht in Stricherl angegeben wird und das auffällig einheitliche Schriftbild der Strichlisten bilden ein starkes Indiz gegen eine durch § 131 Abs. 1 Z 2 BAO geforderte, fortlaufende und zeitfolgegerechte Führung.

Aufgrund der aufgezeigten Verstöße gegen die Vorschriften des § 131 BAO haben die von Ihnen geführten Aufzeichnungen keinen Anspruch auf Glaubwürdigkeit. Sie haben die in § 163 BAO normierte Vermutung der Ordnungsmäßigkeit nicht für sich und müssen daher nicht der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt werden. Die festgestellten Mängel sind nicht bloß punktueller Natur.

Im Sinne vorstehender Ausführungen gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zu den Elementen der Schätzung (VwGH v. 25.2. 2004, 200/13/0050, 0060, 0061; VwGH v. 24.2.2005, 2003/15/0019), wobei diese Schätzungsmethode davon ausgeht, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH v. 25.2.2004, 2003/13/0147; VwGH v. 21.10. 2004, 2000/13/0043, 01016). In Anbetracht der Unregelmäßigkeit der Aufzeichnungen gelangt die Abgabenbehörde zur Überzeugung, dass für die Berufungsjahre die Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 20% zu den erklärten Umsätzen der Vorzug zu geben ist. Die Höhe dieses Sicherheitszuschlages richtet sich nach dem Verhältnis der Anzahl der Mehrfachlosungen (154) zur Gesamtanzahl aller Tageslosungen (1057) in den Prüfungsjahren.

Selbstverständlich ist ein Schätzungsergebnis nicht eine exakt feststehende Größe. Vielmehr haben es Sie bzw. ihre Organe zu vertreten, dass die jedem Schätzungsergebnis immanente Ungenauigkeit Ihnen allenfalls zu Last fällt.

Ihr Berufungsbegehren ist daher abzuweisen und die bekämpften Bescheide bleiben unverändert im Rechtsbestand.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 16. 1. 2012 stellte die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin Vorlageantrag:

Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz betreffend folgender Bescheide:

Umsatzsteuerbescheid 2007 - 2009

Körperschaftsteuerbescheide 2007 - 2009

jeweils Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BA 0 vom 15.12. 2011

Aussetzung der Einhebung

Sehr geehrte Damen und Herren,

bezüglich der oben angeführten Bescheide stellen wir innerhalb offener Frist (Bescheide eingelangt am 20.12.2011) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Weiters halten wir unsere Berufung vom 17.08.2011 gegen die Kapitalertragssteuerbescheide vom 15.07.2011 und die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 09.08.2011 aufrecht.

Gleichzeitig stellen wir gemäß § 212 a BAO den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der durch die Berufung anhängigen Abgaben Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer samt Nebengebühren in der Höhe von € 20.085,25. Die Berufungsentscheidung vom 15.12.2011 bezüglich der oben genannten Bescheide stützt sich auf die Bescheidbegründung vom 30.11.2011, eingegangen am 13.12.2011 .

Die Ablehnung der Berufung stützt sich grundsätzlich auf zwei Aspekte:

- 1. Mehr als 40 identische Tageslosungen in jedem der bestrittenen Kalenderjahre*
- 2. Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen*

Zunächst führen wir an, dass wir die im Berufungsschreiben vom 16.08.2011 angeführten Argumente vollinhaltlich aufrechterhalten.

Bezugnehmend auf die Bescheidbegründung durch die Finanzverwaltung erlauben wir uns noch folgendes festzustellen:

1.

Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen

Es ist doch sehr interessant festzustellen, dass ausgerechnet in der Bescheidbegründung plötzlich Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen auftauchen.

Diese nunmehr geäußerten Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit basieren auf insgesamt 6 kopierten vorgelegten Belegen, die die Erfassung der Erlöse dokumentieren sollen. Im Betriebsprüfungsbericht vom 15.07.2011 wird mit keiner Zeile Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen gehegt. Obwohl sich der Prüfer sehr ausführlich mit dem Rechenwerk der Gesellschaft auseinander gesetzt hat, hat er solche Zweifel nicht in sich getragen, da er ansonsten diese sehr wohl im Prüfungsbericht ausführlich beschrieben hätte, um die Hinzuschätzung zu untermauern.

In der Bescheidbegründung wird nunmehr zur formellen Nichtordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnung folgendes ausgeführt:

Strichlisten sind keine Methode der Losungsermittlung, sondern dienen primär der Grundlagensicherung. Die Losungsermittlung erfolgt durch Summierung der im Rahmen der Grundlagensicherung erfassten Einnahmen. Strichlisten sollen sich lt. Barbewegungserlass auf die einzelnen Barbeträge beziehen und diesen geschäftsfallbezogen darstellen. Strichlisten sind zeitnah an dem Umsatz zu führen und diese Listen sind ebenfalls mit den Grundaufzeichnungen aufzubewahren.

Dazu sei folgendes auszuführen:

Grundsätzlich müssen Unternehmer gemäß § 131 Abs. 1 Ziff. 2 Bundesabgabenordnung ihre Bareinnahmen und -ausgaben einzeln festhalten. Gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und -ausgängen können Abgabenpflichtige jeder Art (unabhängig ob sie buchführungspflichtig sind oder nicht), wenn ihre Umsätze in den beiden unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von € 150.000,00 nicht überschritten haben, eine vereinfachte Losungsermittlung durchführen. Wie Sie unschwer den Steuererklärungen unseres Mandanten entnehmen können, betragen die Gesamtumsätze unseres Mandanten im Prüfungszeitraum und davor stets unter € 150.000,00, sodass bei unserem Mandanten eine vereinfachte Losungsermittlung in Frage kommt. Eine einzelne Aufzeichnung sämtlicher Bareinnahmen und -ausgaben ist daher gesetzlich gar nicht vorgeschrieben. Es würde den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, wenn unser Mandant täglich seine Bareinnahmen über einen Kassasturz ermittelt.

Dass sich unser Mandant einer erhöhten Aufzeichnungsform bedient, ergibt sich lediglich aus der Tatsache der internen Kontrolle des Betriebsgeschehens. Selbstverständlich sind dann diese Aufzeichnungen, die für interne Zwecke getätigten werden, für die Abgabenerhebung relevant und wurden daher auch entsprechend in die Buchhaltung aufgenommen. Dies ändert jedoch nicht daran, dass sie auf freiwilliger Basis geführt wurden.

Zur Erläuterung des Erlöserfassungssystems unseres Mandanten:

Die ihnen vorgelegten Grundaufzeichnungen dienen der Ermittlung des Soll-Umsatzes des Tages. Bei der Zimmervermietung wird hier auf das Mittel der Strichlisten zurückgegriffen, durch Multiplikation der Anzahl der Striche mit dem jeweiligen Zimmerpreis ergeben sich dann die Tageserlöse der Zimmer. Die Ermittlung des Soll-Umsatzes erfolgt über eine Bestandsrechnung. Der Stand am Beginn des Tages stellt den Ausgangspunkt dar. Zu diesem Stand am Beginn des Tages (der natürlich mit dem Stand des Abends des vorherigen Tages übereinstimmt) werden etwaige Zukäufe hinzugerechnet. Am Ende des Tages erfolgt durch den Geschäftsführer dann die Ermittlung des Endstandes an Getränken durch tatsächliche Zählung. Durch Vergleich dieses Endstandes mit dem rechnerischen Stand am Ende des Tages samt Zukäufen ergibt sich dann der Mengenverkauf des Getränkes pro Produktgruppe.

<u>Darstellung:</u>	Anfangsbestand
	+ Zukäufe
	rechnerischer Endbestand (ohne Verkäufe)
	- Endbestand lt. Zählung
	Verkaufszahl x Verkaufspreis = Tagesumsatz des jeweiligen Getränkes
	=====

Durch Addition der Getränkeerlöse und der Zimmererlöse ergibt sich dann ein Soll-Umsatz, von der die unbaren Kartenerlöse abgezogen werden und es ergibt sich dann der sogenannte Soll-Barumsatz des Tages. Dieser Soll-Barumsatz des Tages wird dann mit den Bareinnahmen lt. Kassasturz (Zählung der Kasseneinnahme) verglichen.

Durch diesen Vergleich hat man zweierlei sichergestellt:

1. Die formell korrekte Erfassung der Barerlöse.
2. Die interne Kontrolle der Geschäftsabläufe, dass alle Einnahmen auch entsprechend erfasst wurden.

Zum Vorwurf dass die Anzahl der Getränke in Ziffern und nicht in Strichen angegeben wird, sei nochmals angeführt, dass diese Ermittlung des Getränkeumsatzes nur eine interne Kontrolle darstellt, dass der am Tagesschluss ermittelte Kassasturz in Summe richtig ist. Bezuglich des einheitlichen Schriftbildes sein hinzugefügt, dass eben diese Kassenkontrolle ausschließlich vom Geschäftsführer der Gesellschaft getätigt wird, um die Richtigkeit der Abrechnung zu gewährleisten.

Nach unserem Dafürhalten gehen daher sämtliche Argumente bezüglich der Nichtordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen komplett ins leere. Unser Mandant ist lediglich zu einem Kassasturz verpflichtet, führt die vermehrten Aufzeichnungen nur um eine interne Kontrolle zu gewährleisten bzw. auch um eine Umsatzstatistik zu haben. Alle Unterlagen wurden der Betriebsprüfung vollständig offengelegt. Auch der Betriebsprüfer ist zu keinem anderen Ergebnis bezüglich der Ordnungsmäßigkeit gekommen, da ansonsten

eine solche formelle Ordnungswidrigkeit sicherlich im Prüfungsbericht Aufnahme gefunden hätte.

2. Als Mangelhaftigkeit der Buchführung wird ebenfalls angeführt, dass mehr als 40 identische Tageslosungen pro Kalenderjahr vorhanden sind. Zu diesem Punkt sei folgendes angeführt (ergänzend zu unserem Berufungsschreiben vom 16.08.2011):

a) Zunächst möchten wir auf ein Urteil des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz vom 24.08.2011, 2K1277/10 verweisen. In dieser Erkenntnis nahm das Finanzgericht zur Frage Stellung, ob Auffälligkeiten bei statistischen Testverfahren zur Beanstandung der Buchführung berechtigen, wenn sonst keine weiteren Mängel der Buchführung gegeben sind. Der Finanzgerichtshof hat dies klar verneint und festgestellt, dass solche statistische Verfahren alleine zur Beanstandung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht ausreichen. Diese Rechtsansicht des deutschen Finanzgerichtes macht auch verständlich, warum ausgerechnet erstmalig in der Bescheidbegründung zu unserer Berufung Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen, obwohl der Betriebsprüfer diesbezüglich keine Feststellungen traf, auftreten. Nach unserer Ansicht ist dieses deutsche Erkenntnis auch auf die österreichische Rechtslage übertragbar, das statistische Verfahren alleine die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung nicht in Frage stellen können.

b) In der Bescheidbegründung wird das statistische Verfahren der logarithmischen Normalverteilung erklärt. Insbesondere wird auf Huber, die neue Prüfungstechnik der Betriebsprüfung Wien 2004 Abschnitt 5.3.3.7. Seite 155 verwiesen.

Hier ist auf die Berufungsentscheidung UFSW, GZ RV/0328-W/06 vom 12.03.2009 zu verweisen. In der Hinzuschätzungsgrundlage wurde wortident von der Abgabenbehörde (wie im gegenständlichen Verfahren) im Verfahren vor dem UFS (Pkt. 6.3. Seite 76 - grundsätzliche Eignung der von der Betriebsprüfung verwendeten Schätzung) argumentiert. Bezüglich dieser wortidenten Argumentation wurde von 3 Gutachtern (Univ. Prof. Dr. Peter Hackl, Univ. Prof. Dr. Georg Pflug und Univ. Prof. DI Dr. Sylvia Frühwirth-Schnatter) entsprechende Gegengutachten vorgelegt, die diese logarithmische Normalverteilung als ungeeignet ansehen. Alle 3 Universitätsprofessoren für Statistik haben die von der Betriebsprüfung angewendete Verprobung und Schätzungsweise der logarithmischen Normalverteilung (gleiches statistisches Instrumentarium wie im gegenständlichen Fall) als ungeeignet angesehen, um den Verdacht von nichtverbuchten Einnahmen zu belegen sowie die Höhe derartiger nichtverbuchten Einnahmen zu schätzen. Ein Gegenbeweis von der Abgabenbehörde wurde damals nicht angetreten, daher erfolgte nach Ansicht des UFS das Heranziehen der mathematisch-statistischen Methode der Normalverteilung als Verstoß gegen die Denkgesetze.

Da im gegenständlichen Fall auch dieses Verfahren zur Anwendung kommt, sich an der grundsätzlichen Einschätzung der Methoden durch Gutachter unseres Wissens nichts geändert hat, besondere Umstände (geringe Produktgruppen, wenig Umsatzakte)

vorliegen, kann auch hier eine Schätzungsbefugnis aufgrund einer logarithmischen Verteilung nicht gegeben sein.

c) Die Bescheidbegründung führt weiters aus, dass nach dem Modell Huber, maximal vielleicht 10 Mehrfachlosungen pro Jahr zufällig auftreten können und Mehrfachlosungen von über 40 pro Jahr ein eindeutiges Indiz für Manipulationen darstellen.

Wie die Behörde auf diese 10 maximalen Mehrfachlosungen pro Jahr kommt, ist uns absolut unklar. Der UFS führt in seiner ständigen Rechtsprechung aus, dass die statistischen Methoden sowie die Eignung für den Berufungsfall in einer für den Nichtstatistiker nachvollziehbaren Form verständlich sein müssen.

Möglicherweise bezieht sich die Bescheidbegründung auf einen Artikel von Huber im SWK-Heft 23/24 vom 10.08.2001 Seite 593 ff in der dieser Plausibilitätsverprobungen von Losungsbeträgen unter besonderer Berücksichtigung der Gastronomie vornimmt. Aufgrund von Ergebnissen von Simulationen errechnet dieser Mehrfachlosungsanzahlen im Mittelwert (bei 365 Kalendertagen) zwischen 2,2 und 16,4 pro Jahr, die zufällig auftreten können, die Minimalwerte bewegten sich zwischen 0 und 12 Mehrfachlosungen pro Jahr und die Maximalwerte lagen zwischen 10 und 31 Mehrfachlosungen pro Jahr. Kurz gesagt, im äußersten Fall können maximal 31 Mehrfachlosungen pro Jahr zufällig bei seinen Berechnungen auftreten.

Diese Simulation basierte jedoch unter anderem auf folgende Parameter: Bei der Kundenanzahl wurde in unterschiedlichen Fällen von wenigen (70) bis vielen (200) Kundenkontakten ausgegangen. Diese Studie basierte daher auf zumindest 70 Kundenkontakten. Die angesetzte Preisanzahl bewegte ich bei diesen Simulationen zwischen 21 und 66 verschiedenen Preisen. Dazu führte dann in weiterer Folge dieser Artikel auch folgendes aus (4.4.).

Die Anzahl von plausibel auftretenden Mehrfachlosungen ist von folgenden Faktoren abhängig:

a) Der Menge der Verkaufspreise:

je mehr unterschiedliche Preise desto weniger Mehrfachlosungen.

b) Von der Menge der Geschäftsfälle:

Je mehr Geschäftsfälle desto weniger Mehrfachlosungen.

c) Die Verteilung der Kundenanzahl auf die einzelnen Tage:

je gleicher die tägliche Kundenanzahl (Stammkunden) desto mehr Mehrfachlosungen.

d) Das Konsumverhalten der Kunden:

je eher bestimmte gleichpreisige Artikel gekauft werden, desto eher Mehrfachlosungen.

In Pkt. 4.6. führt dieser Artikel auch aus, dass es für Plausibilitätsüberlegungen bezüglich Mehrfachlosungen unbedingt notwendig ist auf diese Parameter Rücksicht zu nehmen.

Die Rücksichtnahme auf diese Parameter, wie in unserer Berufung vom 17.08.2011 ausführlich dargestellt, ist jedoch der Bescheidbegründung völlig fremd.

Es ist die Tatsache, dass unser Mandant nur über ein sehr geringes Preisspektrum verfügt (insgesamt 15 Einzelpreise, wobei mit 7 Artikeln 90 % des Umsatzes bestritten werden). Unser Mandant hat einen hohen Stammkundenanteil mit gleichem Konsumverhalten.

Unser Mandant verfügt nur über eine geringe Kundenanzahl pro Tag. Die durchschnittliche Geschäftsanzahl pro Tag liegt bei rd. 2-20 Kunden.

Aufgrund der geringen Preisanzahl, der vielen Stammkunden, der geringen Kundenanzahl, sind daher Mehrfachlösungen mit deutlich höherer Wahrscheinlichkeit möglich und damit zufällig als bei dem durchschnittlichen Gastronomen.

Wie oben bereits angeführt, basiert die Studio von Huber in der SWK auf eine Kundenanzahl von 70-200 pro Tag und einer Preisanzahl zwischen 21 und 66 verschiedenen Preisen. Trotzdem kommt er auf eine maximal zulässige zufällige Mehrfachlösungsanzahl von 31 pro Jahr bei 365 Eröffnungstagen. Diese Zufälligkeit an Mehrfachlösungen liegt zwingend statistisch deutlich höher, wenn die Kundenanzahl lediglich 2-20 und die Preisanzahl 15 beträgt und hauptsächlich Stammkunden mit dem gleichen Konsumverhalten das Lokal frequentieren. Ein lapidarer Hinweis, dass ab einer Mehrfachlösungsanzahl von 10 Manipulation gegeben ist, vernachlässigt geradezu straflich die realen Bedingungen, unter denen dieses Zahlenwerk zustande kommt.

3.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt (Seite 2 ganz unten), dass Tageslösungen unter € 100,00 nicht außeracht gelassen werden können und das dies den Grundsätzen der Buchführung fremd wäre. Hier liegt offensichtlich ein Missverständnis vor. Diese Grenze € 100,00 Tageslösungen sollten buchhalterisch nicht außeracht gelassen werden (sie wurden tatsächlich aufgezeichnet und verbucht), sondern sollten lediglich bei Betrachtung der Mehrfachlösungen ausgeklammert bleiben, weil gerade bei Tageslösungen unter € 100,00, diese auf ganz wenige Umsatzakte zurückzuführen sind und die Wahrscheinlichkeit, dass die gleiche Mehrfachlösung entsteht, deutlich höher ist als bei Mehrfachlösungen, die über € 100,00 liegen. Diese Grenze von über € 100,00 wurde nur als Richtwert herangezogen, um die Mehrfachlösungen in jene zu trennen, bei denen vermehrt Umsatzakte stattfinden und solchen, die nur mit geringen Umsatzakten in Verbindung stehen.

Aus den oben angeführten Gründen ersuchen wir Sie, die wieder aufgenommenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide (Kapitalertragssteuerbescheide) 2007 - 2009 komplett aufzuheben und die ursprünglich ergangenen Bescheide mit Rechtsstand vor 18.07.2011 wiederum in Kraft zu setzen.

Vorlage

Mit Bericht vom 18. 12. 2012 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Strittig sei "Schätzungsbefugnis aufgrund aufgedeckter Mehrfachlosungen und Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung".

Nichterledigung durch den UFS

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Liquidation

Laut Firmenbuch wurde die Bf mit Generalversammlungsbeschluss vom 14. 12. 2016 aufgelöst und befindet sich in Liquidation. An die Stelle der bisherigen Geschäftsführerin Tünde Ha***** ist als Liquidator Helmut Ha***** getreten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf, die H***** Handels GmbH, betreibt unter der Etablissementbezeichnung "T*****s Bar" ein Bordell in einer burgenländischen Bezirkshauptstadt betreibt.

Die Bf verfügt über ein geringes Produktsortiment bei Getränken und ein geringes Dienstleistungsspektrum, es werden somit wenige Produkt- und Dienstleistungsgruppen mit damit zusammenhängenden Preiskategorien angeboten.

In dem Betrieb arbeiten jeweils mehrere Prostituierte. Die Prostituierten entscheiden selbst, an welchen Tagen sie arbeiten. Sie entscheiden auch selbst, ob sie mit Kunden Geschlechtsverkehr haben wollen.

Die Preise für die von den Prostituierten in den Zimmern des Bordells erbrachten Dienstleistungen sind nach Art und Dauer der Dienstleistung unterschiedlich und werden

von der Geschäftsführerin der Bf im Einvernehmen mit den Prostituierten festgelegt. Die Preisliste ist den Kunden bekannt.

Der Kunde rechnet mit der jeweiligen Barfrau ab. Bankomatzahlung ist möglich, wobei getrennte Bankomatkassen für den Anteil der Prostituierten an den Prostitutionsleistungen und "für das Haus" (Anteil an den Prostitutionsleistungen, Getränke, ...) bestehen.

In dem Betrieb werden am Abend und in der Nacht Getränke ausgeschenkt, Zimmerbetrieb ist auch untertags. Die Prostituierten und die sonst im Betrieb arbeitenden sind am Getränkeumsatz nicht beteiligt.

Die Prostituierten erhalten zum jeweiligen Dienstschluss von der jeweiligen Barfrau einen im vorhinein festgelegten Anteil an den von den Kunden vereinnahmten Entgelten. Für Übernachtungen im Zimmer wird ein Betrag von 10 € je Tag beim Auszahlen einbehalten, wenn es an dem Übernachtungstag zu Prostitutionseinnahmen der jeweiligen Prostituierten kam.

Die Einnahmen aus Prostitutionsleistungen werden, nach Leistungsarten aufgeschlüsselt, mit einer Stricherliste erfasst und am Tagesende aufsummiert.

Der Getränkeausschank wird mittels Standlisten durch Gegenüberstellung des Anfangs- und des Endstandes an Getränken an einem Tag erfasst. Die Tageslösung ergibt sich daher aus Menge x Preis der Produktgruppe.

In eine Tagesabrechnung werden die Summen aus "Getränke" und "Zimmermiete" angegeben und (nach Abzug allfälliger Kartenzahlungen) als Kassaeinnahmen summiert.

Offenbar (nähere Feststellungen der Außenprüfung fehlen bisher) wurde nur der "Hausanteil" an den Prostitutionsleistungen als Einnahmen angesetzt.

Eine statistische Auswertung der erklärten Erlöse durch die Außenprüfung ergab, dass bei rund 350 Tageslösungen an etwa 20% der Tage Lösungen ausgewiesen wurden, die sich betragsmäßig mit an einem oder mehreren anderen Tagen erklärten Lösungen decken.

Zweckdienliche Ermittlungen der Außenprüfung zu dem im Raum stehenden Verdacht, ein Teil der Getränke sei im Wege von "Schwarzlieferungen" in der Form bezogen worden, dass für einen Teil eine Rechnung ausgestellt worden sei, der andere Teil hingegen bar bezahlt (und nicht in das Rechnungswesen aufgenommen worden) sein soll, wurden bisher nicht gepflogen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die wiedergegebene Aktenlage. Sie sind nicht strittig.

Rechtsgrundlagen

§ 124 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006:

§ 124. Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 131 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 20/2009:

§ 131. (1) 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.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei 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 Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 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 den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

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 geradert 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. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.*
- (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 und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

(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 und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

§ 132 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 28/1999:

§ 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.

§ 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.

§ 278 BAO lautet:

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lautet:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt; ...

§ 4 Abs. 1, 2 und 3 UStG 1994 lautet:

§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

(2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,
2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

(3) Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten).

Formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Feststellungen, dass die Buchführung der Bf formell nicht ordnungsgemäß gewesen sei, hat die Außenprüfung nicht getroffen.

Erstmals in den Berufungsvorentscheidungen werden Überlegungen angestellt, es läge keine fortlaufende und zeitfolgegerechte Führung der Aufzeichnungen vor. Diesen Überlegungen fehlt es freilich an entsprechend fundierten Prüfungsfeststellungen. Zu den diesbezüglichen Überlegungen ist auf die Ausführungen im Vorlageantrag zu verweisen.

Nach dem derzeitigen Verfahrensstand kann nicht gesagt werden, dass Schätzungsbefugnis infolge mangelnder Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht.

Materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - Doppel- und Mehrfacherlöse

Die Außenprüfung hat, wie auch der Arbeitsbogen zeigt, sich anstelle "traditioneller" Prüfungshandlungen im Wesentlichen darauf beschränkt, eine Prüfung nach der sogenannten "Methode Huber" vorzunehmen, die aus Abweichungen von der logarithmischen Normalverteilung ("LogNV") von Erlösen statistisch eine materielle Unrichtigkeit von Aufzeichnungen ableitet.

Eine Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten des Betriebes durch die Außenprüfung ist nicht ersichtlich, obwohl sowohl bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und vielmehr noch bei der Annahme einer materiellen Unrichtigkeit der Buchführung alle Umstände zu berücksichtigen sind, die hierfür von Bedeutung sind. Das gewonnene Ergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich, vernünftig und plausibel sein (vgl. BFH 25. 4. 2017, VIII R 52/13, m. w. N.).

Auf die Einwendungen der Bf in Bezug auf die festgestellten Doppel- und Mehrfachlosungen ist der Prüfer jeweils nur pauschal und nicht konkret unter Bedachtnahme auf die tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb der Bf eingegangen.

UFS 12. 3. 2009, RV/0328-W/06

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung UFS 12. 3. 2009, RV/0328-W/06, die im Zeitpunkt der Außenprüfung bereits mehr als eineinhalb Jahre in der FINDOK veröffentlicht war und mehrfach in der Fachliteratur besprochen wurde (UFSaktuell 2009, 218; UFS Newsletter 2009/04, taxlex 2009, 274), folgende Gutachten bzw. gutachtliche Äußerungen von Univ.-Prof. Dr. h. c. Dr. Peter Hackl, Institut für Statistik, Wirtschaftsuniversität Wien, von Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Sylvia Frühwirt-Schnatter, Vorständin des Instituts für Angewandte Statistik der Johannes Kepler Universität Linz und Inhaberin eines Lehrstuhls für Angewandte Wirtschaftsstatistik, sowie von Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug, Vorstand des Institutes für Statistik der Universität Wien, zur "Methode Huber" auszugsweise wiedergegeben:

Univ.-Prof. Dr.h.c. Dr. Peter Hackl, Institut für Statistik, Wirtschaftsuniversität Wien, erstattete nachstehendes, auszugsweise wiedergegebenes Gutachten über statistische Verfahren in der steuerlichen Betriebsprüfung:

A. Aufgabenstellung

Die Ausführungen in der Niederschrift vom 15.10.2004 über die Schlussbesprechung anlässlich der Betriebsprüfung beim Bw. zur Analyse von Tageslosungen und die Erklärungen zu diesem Verfahren in Abschnitt 5.3, "Zur Analyse der Verteilungsstruktur von Tageseinnahmen", in der Monographie "Die neue Prüfungstechnik der Betriebsprüfung" von Erich Huber (2004) weisen aus der Sicht des Statistikers Mängel in der Argumentation auf, welche die daraus gezogenen Schlüsse nicht akzeptabel erscheinen lassen. Die von Huber dargestellten Verfahren zur Analyse von Tageslosungen werden im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen standardmäßig eingesetzt und zum Ermitteln von Schätzungen von Tageslosungen verwendet, die vermutlich in vielen Fällen wegen der technischen Mängel des Schätzverfahrens nicht rechtfertigbar sind. Das Gutachten legt diese Mängel dar und stellt damit die Berechtigung der Anwendung dieses Verfahrens in Frage.

Die Fragestellungen des Gutachtens sind:

Ist die Behauptung, die Tageslosungen eines gastronomischen Betriebs seien logarithmisch normal verteilt, in der von Huber behaupteten und von der steuerlichen Betriebsprüfung geübten Allgemeinheit zu halten?

Wie wirken sich den Umsatz bestimmende Faktoren wie Wochenzzyklus, Saisonalitäten, Kalendereffekte (Weihnachten, Martini, Bälle, etc.), das Wetter, die konjunkturelle Lage, Werbemaßnahmen, etc. auf die Verteilung von Tageslosungen aus?

Unter welchen Voraussetzungen können die oben angesprochene Verfahren zur Analyse der Verteilungsstruktur von Tageseinnahmen valide Ergebnisse liefern, und welche ergänzenden Analysen sind notwendig, um das Vorliegen dieser Voraussetzungen zu überprüfen?

Wegen der zentralen Bedeutung, die die logarithmische Normalverteilung von Tageslosungen in den Überlegungen von Huber (2004) hat, steht am Beginn der Ausführungen ein Abschnitt über die Verteilung von Tageslosungen und die Eignung der logarithmischen Normalverteilung als Verteilungsgesetz für diese Größe. Anschließend wird auf die von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren und ihre Verwendung (a) zum Nachweis, dass buchmäßige Tageslosungen durch Manipulationen zustande gekommen sind, und (b) zum Schätzen des Ausmaßes der Abweichung der buchmäßige von den tatsächlichen Tageslosungen diskutiert. Ein letzter Abschnitt diskutiert zusammenfassend die Anwendung der von Huber vorgeschlagenen Verfahren.

B. Zur Logarithmischen Normalverteilung von Tageslosungen

Die Verteilung der Tageslosungen hat für die Verfahren, die zur statistischen Analyse von Tageslosungen aus der Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung in Frage kommen, eine zentrale Bedeutung. In diesem Abschnitt werden daher die Verteilung von Tageslosungen im Allgemeinen und die Eignung der logarithmischen Normalverteilung als Verteilungsgesetz für Tageslosungen im Speziellen behandelt.

Dass Tageslosungen eines gastronomischen oder vieler anderer Betriebe Zufallscharakter haben, braucht nicht weiter ausgeführt zu werden. Die Anzahl der Gäste, die ein Restaurant an einem bestimmten Tag besuchen, und die Höhe ihrer Konsumation hängen von einer großen Zahl von Faktoren ab und sind nicht vorhersagbar. In einer solchen Situation wird man sich darauf beschränken, die Verteilung der Tageslosungen zu bestimmen; Charakteristika dieser Verteilung wie ihr Mittelwert und Ihre Standardabweichung sind für viele Fragestellungen eine ausreichende Information.

Für viele Fragestellungen ist es nicht wesentlich, ob die Verteilung der Tageslosungen eine ganz bestimmte wie etwa eine logarithmische Normalverteilung ist, ob sie symmetrisch oder rechtsschief ist, ob sie ein- oder mehrgipflig ist, oder ob sie eine Mischverteilung ist oder andere Charakteristika hat, die sie von einer in der Literatur behandelten Standardverteilung unterscheidet. Wenn die Tageslosungen verwendet werden, um die Bemessungsgrundlage für eine bestimmte Besteuerung zu berechnen, kommt es nur auf den Mittelwert dieser Verteilung an.

Eine solche empirische Verteilung repräsentiert die Wahrscheinlichkeitsverteilung des interessierenden Merkmals, die Tageslosungen, wobei unterstellt wird, dass die Verteilung für alle Beobachtungen eines bestimmten Zeitraumes, also etwa für alle Tageslosungen eines Jahres, die gleiche ist. Natürlich sind auch Situationen denkbar, in denen die Konstanz der Verteilung für alle Realisationen nicht zutrifft. Gerade bei Umsätzen muss davon ausgegangen werden, dass als Folge der ständigen Geldentwertung durch die Inflation die Verteilung sich kontinuierlich zu immer größeren Werten verschiebt: Der

Mittelwert wird eine Funktion der Zeit sein. In Zeiten geringer Inflationsraten wird diese Verschiebung keine wesentliche Rolle spielen, etwa wenn ein Zeitraum von einem Jahr interessiert. Andere Faktoren wie die Saisonalität innerhalb eines Jahres, das Wetter oder eine Werbeaktion können Charakteristika wie den Mittelwert aber massiv verändern, so dass die Konstanz der Verteilung für alle Realisationen nicht mehr zutreffen wird.

Huber (2004) führt im Abschnitt 5.3.3.7 (5.154) aus: "Tageseinnahmen bzw. Lösungen entstehen üblicherweise zufällig durch Kombination von Preisen mit Verkaufsvorgängen. Wenn viele Zufallsgrößen bei der Entstehung einer rechnerischen Größe multiplikativ zusammenwirken, die Wirkung der Zufallsänderung also jeweils der zuvor bestehenden Größe proportional ist, ergibt sich strukturell eine bestimmte Verteilung. Bei wirtschaftlichen Vorgängen ist das die logarithmische Normalverteilung, die nach einheitlicher Meinung der Lehre bei wirtschaftlichen Vorgängen vorherrscht." Als Beleg für diese angeblich vorherrschende Meinung werden eine Reihe von Autoren angeführt, darunter Sachs (1992).

Zum Thema logarithmische Normalverteilung führt Sachs in seiner 8-ten Auflage aus (Huber zitierte die wortgleiche 7-te Auflage). "Viele Verteilungen in der Natur laufen als positiv schiefe, linkssteile Verteilungen rechts flach aus. Eine anschauliche Erklärung dafür, dass sich ein Merkmal nicht symmetrisch-normal verteilt, ist oft dadurch gegeben, dass das Merkmal einen bestimmten Schrankenwert nicht unter- bzw. überschreiten kann und somit nach dieser Seite hin in seiner Variationsmöglichkeit gehemmt ist. Markantes Beispiel ist die Verteilung von Zeiten (untere Grenze: Null). Besonders dann, wenn die Verteilung links durch den Wert Null begrenzt ist, kommt man durch Logarithmierung zu annähernd normal verteilten Werten. Durch das Logarithmieren wird der Bereich zwischen 0 und 1 in den Bereich - oo bis 0 überführt, der linke Teil der Verteilung stark gestreckt und der rechte stark gestaut. Das gilt besonders dann, wenn die Standardabweichung groß ist im Vergleich zum Mittelwert, wenn der Variabilitätskoeffizient größer als 33% ist." Soviel zu Form der logarithmischen Normalverteilung und ihrem Bezug zur Normalverteilung. Weiter sagt Sachs: "Die Entstehung einer logarithmischen Normalverteilung kann darauf zurückgeführt werden, dass viele Zufallsgrößen MULTIPLIKATIV zusammenwirken, die Wirkung einer Zufallsänderung also jeweils der zuvor bestehenden Größe proportional ist. Es ist somit verständlich, dass die logarithmische Normalverteilung insbesondere bei Merkmalen aus Biologie und Wirtschaft vorherrscht."

Wie man sieht, hat sich Huber (2004) fast wörtlich den Ausführungen von Sachs (1997) angeschlossen. Allerdings geht er nicht auf ihre Anwendbarkeit auf Tageslösungen ein, beispielsweise auf die Frage, welche Zufallsgrößen es sein sollen, die multiplikativ zusammenwirken, so dass dabei die Tageslösungen entstehen. Die Allgemeinheit der Gültigkeit der logarithmischen Normalverteilung für Merkmale von wirtschaftlichen Vorgängen, die Huber aus der Darstellung von Sachs herausliest, muss als Fehlinterpretation bewertet werden. Vor allem aber zieht Huber aus diesem Befund Schlüsse, die in ihrer Allgemeinheit nicht zu halten sind: Huber geht davon aus, dass ein Abweichen der Verteilung von Tageslösungen von der logarithmischen Normalverteilung

darauf hinweist, dass die Tageslosungen nicht zufällig zustande gekommen sind: "Bei unvollständiger Erfassung von Tageseinnahmen verändert sich deren Verteilung, das heißt aus einer ursprünglichen logarithmischen Normalverteilung wird durch Verminderung einzelner, mehrerer oder aller Werte eine andere Verteilung. Wenn für Abweichungen keine glaubhaften Gründe ermittelbar sind, vor allem dann, wenn Untersuchungen der Gründe wegen eines undurchsichtigen Systems oder schweren Formalmängeln nicht oder unzureichend möglich sind, stellt diese Tatsache die zufällige Entstehung der Tageseinnahmenbeträge in Frage und die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel (§163 BAO)." (Abschnitt 5.3.3.7, S.155).

Die von Huber (2004) vertretene Darstellung ist in mehrfacher Hinsicht unrichtig:

Es ist durchaus möglich, dass die Verteilung von Tageslosungen eine logarithmische Normalverteilung ist; allerdings ist das nicht zwingend so, wird im Gegenteil vermutlich nur ausnahmsweise so sein, und wird vor allem in den meisten Situationen nicht leicht nachzuweisen sein. Es gibt jedenfalls keinen Hinweis darauf, dass die Verteilung von Tageslosungen eine logarithmische Normalverteilung sein muss. Das Argument, die logarithmische Normalverteilung kann darauf zurückgeführt werden, dass viele Zufallsgrößen multiplikativ zusammenwirken (sodass für die logarithmierten Größen wegen des Zentralen Grenzwertsatzes die Normalverteilung eine gute Näherung wäre), ist für Tageslosungen nicht passend: Zwar werden Preise mit Mengen multipliziert; im Vordergrund steht aber das Aufsummieren der den Kunden in Rechnung gestellten Positionen. Jedenfalls kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass Tageslosungen einer logarithmischen Normalverteilung folgen.

Es ist anzunehmen, dass Tageslosungen von einer Reihe von Einflussfaktoren abhängen. Beispiele für solche Faktoren sind die Wochentage, die Jahreszeit, der Monatsbeginn, spezielle Kalendereffekte wie Weihnachten oder Martini, das Wetter, wirtschaftliche Effekte wie die Geldentwertung, auch konjunkturelle Effekte, Werbemaßnahmen etc. Manche dieser Faktoren wirken auf die gesamte Branche, manche sind spezifisch für bestimmte Betriebe. Ein Modell der Tageslosungen würde diese in erster Näherung als Summe der Beiträge der einzelnen Faktoren auffassen, der ein Zufallseffekt überlagert ist. Dieser Zufallseffekt ist Summe der nicht einem speziellen Effekt zuordnenbaren Faktoren und hat den Erwartungswert Null. Seine Wahrscheinlichkeitsverteilung kann in der Häufigkeitsverteilung der Tageslosungen beobachtet werden, wenn keine sonstigen Effekte wirksam sind: Die Zufallseffekte sind dann Abweichungen vom gemeinsamen Mittelwert der Tageslosungen. Im Allgemeinen muss man aber damit rechnen, dass die Häufigkeitsverteilung der Tageslosungen eine Reihe von wirksamen Einflussfaktoren widerspiegelt. Das soll an einem Beispiel illustriert werden. Ein Betrieb verfüge über einen Gastraum und einen Gastgarten; an regenfreien Tagen mit einer Temperatur von mindestens 18° C wird der Gastbetrieb auf den Garten erweitert. Durch das größere Angebot an Plätzen wird die Tageslosung an Tagen mit Gartenbetrieb größer sein als an Tagen ohne Gartenbetrieb. Vermutlich wird die Häufigkeitsverteilung zweigipflig sein, wobei die beiden Maxima durch die Erwartungswerte der Tageslosungen mit

und ohne Gartenbetrieb bestimmt sind. Die Form der theoretischen Verteilung wird bei Wirksamkeit von mehreren Einflussfaktoren noch komplizierter sein. Selbst wenn die Wahrscheinlichkeitsverteilung der einzelnen Tageslosungen eine logarithmische Normalverteilung wäre, würde durch das Wirksam werden der verschiedenen Einflussfaktoren für die Tageslosungen eines bestimmten Zeitraumes eine empirische Verteilung beobachtet werden, die kaum eine logarithmische Normalverteilung ist.

Daraus, dass die empirische Verteilung von Tageslosungen nicht die logarithmische Normalverteilung ist, kann nicht geschlossen werden, dass die Tageslosungen nicht zufällig entstanden seien. Nach dem oben Gesagten muss es eher als Ausnahme angesehen werden, dass die Tageslosungen logarithmisch normal verteilt sind. Jede beliebige empirische Verteilung der Tageslosungen kann sowohl durch Manipulieren als auch als ganz den tatsächlichen Tageslosungen entsprechend zustande kommen. Aus Abweichungen von einer bestimmte Verteilung wie der Logarithmischen Normalverteilung kann daher nicht geschlossen werden, wie die buchmäßigen Tageslosungen zustande gekommen sind: Es kann daraus weder auf ein Manipulieren noch auf ein ordnungsgemäßes Verbuchen geschlossen werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass für Tageslosungen kaum eine Verteilung gefunden werden kann, die für alle Betriebe in gleicher Weise gilt. Auch für die Realisationen innerhalb eines Betriebes wird die Verteilung nicht über die Zeit konstant sein, sondern von Faktoren wie Saisonalität, Wetter, Werbeaktionen u.a. bestimmt werden.

C. Statistische Analyse von Tageslosungen nach Huber (2004)

Huber (2004) behandelt im Abschnitt 5.3.3.7 zwei Verfahren zum Überprüfen, ob die buchmäßigen Tageslosungen auch tatsächlich einer logarithmischen Normalverteilung folgen. Das eine Verfahren ist im Wesentlichen ein qq-Plot, das andere Verfahren eine grafische Gegenüberstellung der buchmäßigen und einer Schätzung der tatsächlichen Tageslosungen. Bei beiden Verfahren zielt Huber darauf ab, Manipulationen zu erkennen. Das qq-Plot wird eher als Instrument zum Entscheiden dargestellt, ob nun Manipulationen vorliegen oder nicht; nach welchen Regeln diese Entscheidung zu treffen ist, und welche Implikationen im Sinn einer statistischen Testtheorie damit verbunden sind, wird nicht ausgeführt. Die grafische Gegenüberstellung von buchmäßigen und geschätzten Tageslosungen wird als Möglichkeit dargestellt, die Differenz zwischen den Bemessungsgrundlagen zu schätzen, die den buchmäßigen und den tatsächlichen Tageslosungen entsprechen; aber auch in diesem Zusammenhang werden Möglichkeiten diskutiert, vorgenommene Manipulationen zu identifizieren und damit über das Vorliegen von Manipulationen zu entscheiden.

Die von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren zur Prüfung von Tageslosungen sollen aus der Sicht der folgenden zwei Fragestellungen untersucht werden:

Kann mit Hilfe der von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren gezeigt werden, dass buchmäßige Tageslosungen durch Manipulieren zustande gekommen sind und gegenüber den tatsächlichen Tageslosungen verändert wurden?

Können die tatsächlichen Tageslosungen mit Hilfe der von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren geschätzt werden, wenn die buchmäßigen Tageslosungen nicht anerkannt werden?

In beiden Fragestellungen setzt das Anwenden der von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren voraus, dass die Verteilung der Tageslosungen bekannt ist. Beide Verfahren gehen davon aus, dass die Tageslosungen einer logarithmischen Normalverteilung folgen.

Das qq-Plot: Huber verwendet dieses grafische Verfahren, das er "Graphische Kontrolle im Wahrscheinlichkeitsnetz" nennt, zum Überprüfen, ob die buchmäßigen Tageslosungen auch tatsächlich einer logarithmischen Normalverteilung folgen. Das qq-Plot ist ein Streudiagramm, in dem die realisierten Werte der Tageslosungen über den Quantilen der logarithmischen Normalverteilung aufgetragen werden, die den kumulierten relativen Rangzahlen der Tageslosungen entsprechen. Je besser die Verteilung der realisierten Tageslosungen mit einer logarithmischen Normalverteilung übereinstimmt, umso geringer sind die Abweichungen der Punkte dieses qq-Plots von einer Geraden. Qq-Plots werden in analoger Weise verwendet, um die Übereinstimmung einer empirischen Verteilung mit einer beliebigen hypothetischen Verteilung anzuzeigen, die nicht notwendigerweise eine logarithmische Normalverteilung ist.

Eine Analyse mittels qq-Plot gibt allerdings nur einen Hinweis auf das Ausmaß der Übereinstimmung. Die statistische Theorie bietet neben solchen grafischen Verfahren auch so genannte Anpassungstests an, also Verfahren zum Testen der Hypothese an, dass eine empirische mit einer hypothetischen Verteilung übereinstimmt. Ein solcher statistischer Test erlaubt das Quantifizieren der Wahrscheinlichkeit, dass bei der Entscheidung der Fehler 1. Art begangen wird, also die Übereinstimmung irrtümlich für nicht zutreffend gehalten wird. Die Wahrscheinlichkeit, eine nicht zutreffende Übereinstimmung mit einem solchen Test zu entdecken, hängt wesentlich von der Anzahl der verfügbaren Beobachtungen und natürlich vom Ausmaß der Abweichung der empirischen von der hypothetischen Verteilung ab. Diese Wahrscheinlichkeit, auch Macht des Tests genannt, ist allerdings bei solchen Anpassungstests nicht allzu groß, wenn nicht eklatante Unterschiede zwischen den Verteilungen oder große Umfänge der verfügbaren Daten vorliegen.

Soll also ein statistisches Entscheidungsverfahren verwendet werden, um im Sinn von Huber (2004) zu zeigen, dass buchmäßige Tageslosungen durch Manipulieren zustande gekommen sind und gegenüber den tatsächlichen Tageslosungen verändert wurden, so sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:

Es muss bekannt sein, welcher Verteilung die Tageslosungen tatsächlich folgen; nach Huber (2004) muss es sich um die logarithmische Normalverteilung handeln.

Es muss eine ausreichende Menge von Daten zur Verfügung stehen.

Insbesondere die erste der beiden Voraussetzungen ist praktisch nicht zu erfüllen.

Es ist denkbar, dass Daten aus vergangenen Jahren oder Daten von vergleichbaren Unternehmen einen Rückschluss auf die Verteilung der zu analysierenden Daten

erlauben. Allerdings sind derartige Rückschlüsse mit Unsicherheit verbunden, so dass auch die Ergebnisse von Analysen auf Basis derartiger Verteilungen mit Vorsicht zu interpretieren sind. In praktischen Situationen wird man nicht in der Lage sein, die Verteilung der tatsächlichen Tageslosungen anzugeben.

Schließlich soll auf das Fehlen einer konkreten Entscheidungsregel im Verfahren von Huber hingewiesen werden; dieser Mangel kann durch das Ergänzen des qq-Plots um einen Anpassungstest behoben werden.

Ein statistischer Test, mit dem - mit einer zu wählenden maximal tolerierten Wahrscheinlichkeit, eine Fehlentscheidung zu begehen, - das Abweichen einer empirischen Verteilung von einer hypothetischen Verteilung identifiziert werden kann, wird umso eher eine signifikante Abweichung diagnostizieren, je größer der Umfang der verfügbaren Daten ist; daneben hängt diese Chance auch von anderen Faktoren ab, etwa wie groß das Ausmaß des Unterschiedes zwischen den beiden Verteilungen ist. Die Frage, wie viele Daten in einer bestimmten Situation nötig sind, kann demnach nicht allgemein beantwortet werden. Sie ist aber auch nur eine theoretische Frage, da in praktischen Situationen die Verteilung der tatsächlichen Tageslosungen nicht bekannt sein wird und daher eine hypothetische Verteilung nicht angegeben werden kann.

Schätzen der tatsächlichen Tageslosungen: Für den Fall, dass die buchmäßigen Tageslosungen nicht anerkannt werden, schlägt Huber (2004) vor, die tatsächlichen Tageslosungen mit Hilfe des folgenden Verfahrens zu schätzen. Huber empfiehlt, die zu prüfenden Daten in Form eines Histogramms der logarithmierten Werte mit einer geeigneten Klassenbildung darzustellen: "Bei dieser Methode erfolgt die gründlichste Durchleuchtung der Verteilungsstruktur, da bei grafischer Unterstützung durch ein interaktives Diagramm in einer Tabellenkalkulation schichtweise die Original- und Sollwerte, sowie die Abweichungen bei Korrektur erkennbar sind. Gegenüber allen anderen Verfahren ergibt sich dabei der Vorteil, dass unmittelbar Überlegungen über die Natur von Lücken, Ausreißern und Extremwerten angestellt werden können," Huber unterstellt dabei, dass die korrekte Verteilung der Tageslosungen eine logarithmische Normalverteilung ist, und dass die Parameter dieser Verteilung aus den buchmäßigen Tageslosungen ermittelt werden können; Huber bzw. das von ihm empfohlene EXCEL-Programm verwendet dazu einen nicht weiter dargestellten Algorithmus, bei dem das Maximum bzw. die Spannweite der buchmäßigen Tageslosungen eine wesentliche Rolle zu spielen scheinen. Die grafische Aufbereitung der Gegenüberstellung von buchmäßigen Tageslosungen und den nach der Rechnung von Huber erwarteten Tageslosungen lässt erkennen, in welchen Bereichen die stärksten Abweichungen liegen; Huber interpretiert diese Bereiche als jene, in denen "Korrekturen" der buchmäßigen Tageslosungen vorgenommen wurden.

Damit das Verfahren von Huber anwendbar ist, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

Es muss zutreffen, dass die Tageslosungen tatsächlich der logarithmischen Normalverteilung folgen.

Es muss möglich sein, die Parameter der zutreffenden Verteilung aus den zur Verfügung stehenden Daten zu schätzen, auch wenn diese Daten durch "Korrekturen" verfälscht sind.

Nach dem oben Ausgeführten kann erstens die vorausgesetzte logarithmische Normalverteilung der Tageslosungen nur in begründeten Ausnahmesituationen gerechtfertigt werden. Zweitens können aus prinzipiellen Überlegungen solche Daten, die eine verfälschte Verteilung repräsentieren, nicht dazu verwendet werden, die Parameter der unverfälschten Verteilung zu schätzen. Gerade das Rekonstruieren des Maximums der Verteilung, das bei Huber's Verfahren eine wesentliche Rolle spielt und Basis für das Schätzen der als richtig angenommenen Verteilung ist, bringt eine besondere Unsicherheit mit sich, Solche Maxima haben oft den Charakter eines Ausreißers, haben also einen so extrem großen Wert, dass sie nur mit extrem geringer Wahrscheinlichkeit realisiert werden. Die statistische Literatur kennt zwar Regeln, mit denen extreme Beobachtungen als Ausreißer identifiziert werden können. Verfahren, mit denen aus solchen Beobachtungen auf die tatsächliche Verteilung zurück geschlossen werden kann, sind schwer vorstellbar und vermutlich in einem hohen Ausmaß spekulativ. Ob der Algorithmus von Huber einen derartigen Versuch macht, kann aus der rudimentären Darstellung nicht geschlossen werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren nicht geeignet sind, die behaupteten Ergebnisse zu liefern.

Weder ein qq-Plot noch ein Anpassungstest können verwendet werden, eine statistisch abgesicherte Entscheidung darüber zu fällen, ob die buchmäßigen Tageslosungen manipuliert sind oder nicht: Dazu müsste die Wahrscheinlichkeitsverteilung der Tageslosungen bekannt sein; ein Nachweis, dass Tageslosungen, wie von Huber behauptet, der logarithmischen Normalverteilung folgen, kann praktisch nicht erbracht werden.

Das Schätzen der Differenz zwischen den Bemessungsgrundlagen, die den buchmäßigen und den tatsächlichen Tageslosungen entsprechen, setzt ebenfalls voraus, dass die Form der Wahrscheinlichkeitsverteilung der Tageslosungen bekannt ist; Huber unterstellt die logarithmische Normalverteilung. Da die Verteilung der tatsächlichen Tageslosungen in realen Situationen nicht bekannt ist (siehe den Punkt oben), fehlt für ein derartiges Schätzverfahren die Voraussetzung.

Aber selbst, wenn die Verteilung der tatsächlichen Tageslosungen bekannt wäre, ist es kaum denkbar, dass aus Daten, die für manipuliert anzusehen sind, verlässliche Information über die Verteilung der tatsächlichen Tageslosungen errechnet werden können.

D. Konsequenzen für die Anwendung

Es ist ein berechtigtes Vorgehensweise der Steuerbehörde, statistische Verfahren einzusetzen, um Hinweise auf mögliche Manipulationen zu bekommen, für die in der Folge gezielt der Nachweis gesucht werden kann. Verfahren der Zeitreihenanalyse oder der statistischen Prozesskontrolle sind Beispiele für höchst erfolgreiche Anwendungen von statistischen Methoden zum effizienten Identifizieren von möglichen Manipulationen.

Ausgangspunkt der Verfahren von Huber (2004) ist die Behauptung, dass die Tageslosungen der Log-Normalverteilung folgen. In der Folge wird weiter argumentiert, dass Tageslosungen, die nicht der logarithmischen Normalverteilung folgen, nicht zufällig entstanden seien, womit impliziert wird, dass Veränderungen der verbuchten Werte gegenüber den realisierten Tageslosungen, also Manipulationen der Buchhaltungsdaten, vorgenommen wurden.

Nach dem im Abschnitt C Gesagten kann nicht davon ausgegangen werden, dass Tageslosungen der logarithmischen Normalverteilung folgen. Die logarithmische Normalverteilung von Tageslosungen wird eher die Ausnahme und nur unter idealisierten Umständen in der Realität zu beobachten sein; man wird sogar in den meisten Situationen nicht einmal davon ausgehen können, dass die Wahrscheinlichkeitsverteilung der Tageslosungen über längere Zeit konstant ist; den Umsatz bestimmende Faktoren wie Wochenzzyklus, Saisonalitäten, Kalendereffekte, das Wetter, die konjunkturelle Lage, Werbemaßnahmen, etc. werden beispielsweise den Mittelwert und damit die gesamte Verteilung der Tageslosungen von solchen Ereignissen abhängig machen. Diese Ausführungen machen klar, dass Abweichungen der Verteilung der Tageslosungen von der logarithmischen Normalverteilung die Regel sein werden und dass aus solchen Abweichungen keineswegs geschlossen werden kann, dass Veränderungen der verbuchten Werte gegenüber den realisierten Tageslosungen, also Manipulationen der Buchhaltungsdaten, vorgenommen wurden.

Die von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren, das qq-Plot und ein Verfahren zum Schätzen der Tageslosungen, sind nicht geeignet, die behaupteten Ergebnisse zu liefern. Beide Verfahren gehen von der nicht haltbaren Annahme aus, die Tageslosungen würden der logarithmischen Normalverteilung folgen. Der Anwendung der Verfahren von Huber (2004) müsste also eine Überprüfung der Annahme vorausgehen, dass die Tageslosungen überhaupt der logarithmischen Normalverteilung folgen. Wenn ein solcher Nachweis nicht möglich ist, kann mit Hilfe der Verfahren von Huber

- weder ein Verdacht von Manipulationen belegt, noch ein Beweis von Manipulationen erbracht werden;*
- noch kann die Differenz zwischen den Bemessungsgrundlagen geschätzt werden, die den buchmäßigen und den tatsächlichen Tageslosungen entsprechen.*

Literatur

E. Huber (2004). Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung. Methoden zur Betrugsbekämpfung. Wien: Orac.

L. Sachs (1997). *Angewandte Statistik. Anwendungen statistischer Methoden*, 8. Auflage. Berlin: Springer.

Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug, Vorstand des Institutes für Statistik der Universität Wien, erstattete folgendes auszugsweise wiedergegebenes "Gutachten zur Niederschrift des zuständigen Finanzamtes vom 24.9. 2004 anlässlich der Betriebsprüfung beim Bw":

Die mir vorliegende Niederschrift gem. § 149 (1) BAO enthält wegen der nach Ansicht des Finanzamtes unvollständigen Datenlage eine Umsatzschätzung nach § 184 (3) BAO, welche auf folgenden Aussagen beruht:

Die Verteilung von Umsatzdaten müsse einer Lognormalverteilung ähnlich sehen, weil wenn viele Zufallsgrößen bei der Entstehung einer rechnerischen Größe multiplikativ zusammenwirken, ergibt sich strukturell eine bestimmte Verteilung. Bei wirtschaftlichen Vorgängen ist dies die logarithmische Normalverteilung.

Außergewöhnlichkeit der Umstände könne nur aus der Sicht des Unternehmenszweckes beurteilt werden.

Beide Aussagen werden in Zweifel gezogen.

Ad 1. Welche sind die vielen Zufallsgrößen? Warum wirken diese multiplikativ zusammen und nicht etwa additiv? Es stimmt, dass die logarithmische Normalverteilung theoretisch mit limitierenden multiplikativen Modellen begründet werden kann. Für die Frage der Korrektheit von Abrechnungen ist dies jedoch irrelevant. Denn es kann ja Lokale geben, die durch Lage und Umstände bedingt, völlig verschiedene Lösungsverteilungsformen aufweisen (Ausflugslokale, Heurigenlokale, Stadtbeisel, Menschen, Betriebskantinen etc.). Die deduktive Methode, aus theoretischen Überlegungen auf reale wirtschaftlich Vorgänge zu schließen, ist nicht zulässig. Vielmehr müssen nach Art, Umfang und Zweck vergleichbare Unternehmen betrachtet werden und daraus in induktiver Weise auf mögliche Verteilungstypen geschlossen werden. Dabei kann es natürlich vorkommen, dass die logarithmische Normalverteilung ein gutes Modell ist, dies muss aber datengestützt nachgewiesen werden.

Korrekte Schätzmethoden sind:

Interpolationsverfahren, falls Daten lückenhaft sind, ansonsten aber die vorhandenen Daten nicht systematisch verzerrt sind;

Analogieverfahren, falls zu wenig verwertbare Daten vorhanden sind. Dabei muss auf die speziellen Gegebenheiten des Betriebes Rücksicht genommen und es dürfen nur vergleichbare Betriebe zum Analogieschluss herangezogen werden. "Irreale" Lehrbuchunternehmungen sind zum Analogieschluss nicht geeignet, denn die wirtschaftliche Realität wird nicht durch Idealisierungen in Lehrbüchern, sondern durch real erhobene Daten und Fakten abgebildet.

Ad 2. Hier werden die Begriffe Art und Umfang einer Geschäftstätigkeit vermischt. Art und Umfang sind verschiedene Kategorien, die strikt auseinander gehalten werden müssen. Es ist also zwischen außergewöhnlich in der Art und außergewöhnlich im Umfang zu

unterscheiden. Wertmäßige Ausreißer, d.h., im Umfang außergewöhnliche Geschäftsfälle bleiben außergewöhnlich, selbst wenn sie in ihrer Art, wegen der Übereinstimmung mit dem Geschäftszweck, als gewöhnlich anzusehen sind. Ausreißer in der Tageslosung können trotz Übereinstimmung mit dem Geschäftszweck vorkommen und stellen keinen Hinweis auf Verfälschung der Daten dar. Wieso die Behörde zum Schluss kommt, dass alle im Unternehmenszweck begründeten Geschäftsfälle (z.B. große Betriebsfeiern) sich in ihrem Umfang nicht von der Masse der typischen Geschäftsfälle unterscheiden dürfen ist nicht nachvollziehbar.

Trotz der grundsätzlichen Ablehnung der Ansicht des Finanzamtes, eine theoretische, in Lehrbüchern vorkommende Wahrscheinlichkeitsverteilung hätte mehr Realitätsnähe als beobachtete wirtschaftliche Daten und eine Verteilungsanpassung könnte zur Unterscheidung korrekter von nicht-korrekt Steuererklärungen herangezogen werden, habe ich die Verteilungsanpassungen der Behörde näher unter die Lupe genommen.

Ich komme dabei zu ganz anderen Resultaten.

Zur Untermauerung meiner Behauptung, werden hier die Lösungsdaten SG2001 herangezogen, weil bei diesen nach Ansicht der Behörde die höchste (eine 43%-ige) Korrektur nach oben angebracht sei.

Deshalb wird die vom Steuerpflichtigen gemeldete Ziffer von 7 922 (alle Angaben in Tausend) durch eine mir nicht nachvollziehbare Schätzung von 11 302 ersetzt.

Schon eine oberflächliche Betrachtung der Zeichnung der Verteilungsanpassung (oberes rechtes Eck) zeigt, dass hier etwas nicht stimmen kann. Im Folgenden wird die korrekte Verteilungsanpassung durchgeführt:

Man legt eine Lognormalverteilung zugrunde $Y = \exp(X)$, wobei $X \sim N(\mu, \sigma^2)$.

Dann gilt für Erwartungswert $m = E(Y)$ und Varianz $s^2 = \text{Var}(Y)$ dass

$$m = \exp(\mu + \sigma^2/2) s^2 = \exp(2\mu + \sigma^2)(\exp(\sigma^2) - 1)$$

Durch Logarithmierung der Daten Y werden sie in eine Normalverteilung übergeführt, die dann mit der Standardmethode (empirischer Mittelwert, empirische Varianz) geschätzt wird, Dabei ergibt sich, dass die Parameter der geschätzten Normalverteilung X wie folgt sind:

$\mu = 2.933$, $\sigma^2 = 0.2877$, und daraus ergeben sich die Parameter der Lognormalverteilung Y als $m = 21.7$, $s^2 = 12.53$. Multipliziert man diesen Schätzwert mit 365, so erhält man 21.7 * 365 = 7918, also einen Wert, der dem angegeben Wert von 7 922 sehr nahe kommt und weit entfernt vom Wert 11 302 ist. Die untenstehende Zeichnung zeigt deutlich, dass, in diesem Fall (Generalisierungen sollen aber nicht vorgenommen werden), die Lognormalverteilung ein gutes Modell für diese Daten ist, allerdings jene, deren Parameter ich berechnet habe.

...

Aus dieser Analyse würde sich interessanterweise ergeben, dann sogar eine geringfügige Reduktion des Wertes von 7.922 auf 7.918 angebracht wäre, wenn man an die Allgemeingültigkeit der Lognormalverteilung glaubt (was - wie ausgeführt - nicht sinnvoll ist).

Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Sylvia Frühwirt-Schnatter, Vorständin des Instituts für Angewandte Statistik der Johannes Kepler Universität Linz und Inhaberin eines Lehrstuhls für Angewandte Wirtschaftsstatistik, führte in einem Schreiben an den Bw. unter anderem aus:

“...In dem Bescheid werden die von Ihnen dem Finanzamt übermittelten Tageslosungen einer statistischen Analyse unterzogen, indem an die Daten für mehrere Einzeljahre, getrennt nach Lokalen, eine Log-Normalverteilung angepasst wird. Anschließend werden aus einem Vergleich zwischen der empirischen Verteilung Ihrer Tageslosungen und der durch die Betriebsprüfung angepassten Log-Normalverteilung Nachzahlungen in beträchtlicher Höhe eingefordert.

Ich habe Ihnen gegenüber bereits bei unserem Gespräch im Rahmen der Erstberatung mein Entsetzen über diese Vorgehensweise seitens der Betriebsprüfung (im Weiteren mit BP bezeichnet) geäußert, die jeder seriösen wissenschaftlichen Grundlage entbehrt. Ich möchte die dabei angesprochenen Kritikpunkte in dieser kurzen Stellungnahme schriftlich zusammenfassen:

Die Log-Normalverteilung ist im Zusammenhang mit der Analyse von Wirtschaftsdaten keineswegs, wie von der BP behauptet, "gottgewollt" und zweifelsfrei, sondern ein bei der Analyse von Wirtschaftsdaten gerne gewähltes Verteilungsmodell, das gewisse Eigenschaften von Wirtschaftsdaten wie z.B. Rechtsschiefe, Kurtosis und Positivität der Merkmalsausprägungen besser abbildet als andere Verteilungen (z.B. die Normalverteilung). Daraus darf aber nicht geschlossen werden, dass Wirtschaftsdaten generell einer Log-Normalverteilung folgen. Jede seriöse statistische Auswertung der Daten würde zuerst die Hypothese überprüfen, ob die Annahme einer Log-Normalverteilung überhaupt gerechtfertigt ist.

Bei den vorliegenden Daten ist auf Grund theoretischer Überlegungen allerdings nicht zu erwarten, dass sich eine homogene Verteilung wie die Log-Normalverteilung ergibt. Die Erhebung der Tageslosungen in einem gastronomischen Betrieb erfolgt aus einer extrem heterogenen Grundgesamtheit, deren statistische Kennzahlen im hohen Maße von externen Faktoren wie Wetterlage und Feiertag/Wochenende abhängt. Es ist theoretisch nachweisbar, dass sich im Falle heterogener Grundgesamtheiten mehrgipflige Mischverteilungen ergeben. Bei Ihren Daten würde ich etwa eine Überlagerung zweier Log-Normalverteilungen erwarten, wobei eine Komponente der Verteilung Tageslosungen an normalen Tagen mit durchschnittlichem Wetter abbildet, während die zweite Komponente der Verteilung außergewöhnlichen Tagen vorbehalten ist.

Wird nun an heterogene Daten eine homogene Log-Normalverteilung angepasst, wie es in den Analysen der BP geschehen ist, kommt es zu einem Phänomen, das jedem

halbwegs informierten Anwender statistischer Methoden bekannt ist. Das Vorhandensein extremer Tageslosungen, die ja der zweiten Komponente der Log-Normalverteilung entsprechen, führt bei der Anpassung einer homogenen Verteilung dazu, dass die geschätzten Parameter dieser Verteilung nach oben verzerrt werden, weil ja alle Daten über einen Kamm geschoren werden. Damit wird die angepasste Kurve automatisch nach oben gezogen. Dieses Phänomen ist in allen von der BP vorgelegten Auswertungen der Tageslosungen in den verschiedenen Jahren in den verschiedenen Lokalen ersichtlich.

Zusammenfassend möchte ich anmerken, dass nach meiner Ansicht die von der BP entdeckte Abweichung zwischen dem vorgelegten Fit einer Log-Normalverteilung und Ihren Daten in keiner Weise eine zwingende Begründung von Nachzahlungen in der geforderten Höhe darstellt. Die Differenzen erklären sich meiner Ansicht nach aus einer rein mechanischen Anwendung einer von vielen möglichen Methoden der Datenanalyse, die in keiner Weise auf die Natur der vorgelegten Daten Rücksicht nimmt und die Richtigkeit der getroffenen Annahmen überprüft..."

Die Berufungsbehörde hat in dieser Entscheidung in ausführlicher Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Verfahrensparteien darauf verwiesen, dass jedenfalls drei Universitätsprofessoren für Statistik die von der Betriebsprüfung angewendete Verprobungs- und Schätzungsmethode, soweit sie diesen bekannt war, als ungeeignet angesehen haben, den Verdacht von nicht verbuchten Einnahmen zu belegen sowie die Höhe derartiger nicht verbuchter Einnahmen zu schätzen. Den Gegenbeweis, dass es sich bei der von der Betriebsprüfung angewendeten Methode von Huber um ein wissenschaftlich abgesichertes Verfahren handelt, habe das Finanzamt nicht angetreten.

Nach Ansicht des UFS konnte nicht festgestellt werden, dass die statistische Methode ("LogNV") nach Erich Huber ("Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung", Wien 2004) zur Überprüfung der Plausibilität von Tageslosungen - und für eine allfällige Schätzung - geeignet ist.

Bereits zuvor hat der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht vertreten, eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen und Ermittlung unverkürzter Umsätze auf Basis von - möglicherweise verkürzten - Tageslosungen allein mittels Lognormalverteilung ohne weitere Anhaltspunkte und Beweismittel sei unzulässig (UFS 14. 9. 2005, RV/0975-W/04; SWK 33/2005, S 929).

VwGH 18. 9. 2013, 2009/13/0146; VwGH 18. 9. 2013, 2009/13/0145

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Erkenntnissen (VwGH 18. 9. 2013, 2009/13/0146; VwGH 18. 9. 2013, 2009/13/0145) zwischenzeitig zu Recht erkannt, dass statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen allein nicht ausreichen, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürften vielmehr der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung, wobei der Gerichtshof zu ähnlichen

Vorschriften der deutschen Abgabenordnung auf Seer in *Tipke/Kruse*, AO, § 158 Tz 21a und § 162 Tz 60 verwies.

BFH 25. 3. 2015, X R 20/13

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil BFH 25. 3. 2015, X R 20/13 (siehe auch *Kirchmayr/Achatz*, Zur Digitalisierung der Prüfung von Registrierkassenaufzeichnungen, taxlex 2016, 181) ausgesprochen, dass bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden könne. Diese Rechtsprechung wurde in weiterer Folge bekräftigt (vgl. etwa BFH 12. 7. 2017, X B 16/17 m. w. N.).

Materielle Unrichtigkeit der Bücher steht derzeit nicht fest

Weitere Ermittlungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung hat der Prüfer nicht vorgenommen, er hat sich allein auf die vom ihm festgestellten statistischen Auffälligkeiten gestützt.

Der nicht unplaublichen Argumentation der Bf, auf Grund der Besonderheiten ihres Geschäfts seien Mehrfachlosungen, d. h. gleiche Tageslosungsbeträge an zwei oder mehreren Tagen im Jahr nicht unwahrscheinlich, ist der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 7. 10. 2011 bloß unter Hinweis auf "die Richtlinien von Huber, als auch der RIA" entgegengetreten, wonach "ab einer Anzahl von 5 Doppel- bzw. Mehrfachlosungen pro Jahr die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen nicht mehr gegeben ist". Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass der Verweis auf irgendwelche internen Arbeitsrichtlinien die Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Bf nicht zu ersetzen vermag, zumal es den Denkgesetzten widerspricht, dass bei jedem Betrieb, unabhängig von seiner Größe, seinem Produktangebot und seiner Kundenstruktur mehr als fünf Doppel- oder Mehrfachlosungen im Jahr statistisch nicht vorkommen könnten. Eine derartige Auffassung ist mit dem Stand der Wissenschaft (siehe die in UFS 12. 3. 2009, RV/0328-W/06 wiedergegebenen gutachtlichen Ausführungen) nicht vereinbar.

Damit ist die Sache insoweit entschieden, als die bisherigen Feststellungen der Außenprüfung die angefochtenen Bescheide allein nicht zu tragen vermögen.

Allerdings bestehen für das Bundesfinanzgericht erhebliche Zweifel, ob die von der Bf erklärten Besteuerungsgrundlagen tatsächlich zutreffend sind. Es sind daher vor einer endgültigen Entscheidung weitere Ermittlungen erforderlich.

Unvollständig erfasster Wareneinkauf?

Während des Verwaltungsverfahrens bestand der Verdacht, ein Teil der Getränke sei im Wege von "Schwarzlieferungen" in der Form bezogen worden, dass für einen Teil eine Rechnung ausgestellt worden sei, der andere Teil hingegen bar bezahlt (und nicht in das Rechnungswesen aufgenommen worden) sein soll.

Konkrete zweckdienliche Ermittlungen hierzu wurden von der Außenprüfung, soweit ersichtlich, nicht gepflogen.

Im weiteren Verfahren wird daher durch konkrete Prüfungshandlungen dieser Verdacht entweder zu erhärten oder zu entkräften sein. Die zahlreichen Doppel- und Mehrfachlosungen mögen ein Indiz für "Schwarzein- und -verkäufe" sein, sie hätten jedoch zum Anlass weiterer Ermittlungen (und nicht als Ersatz für solche) genommen werden sollen.

Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme vom 7. 10. 2011 angegeben, eine "grobe Feststellung" des erklärten Rohaufschlags vorgenommen zu haben (im Arbeitsbogen finden sich dazu keine näheren Unterlagen), "eine genaue Kalkulation" sei jedoch zufolge der Ergebnisse der statistischen Überprüfung Ansicht des Prüfers nicht notwendig gewesen.

Im weiteren Verfahren wird, da sich die Ergebnisse der statistischen Überprüfung als für eine Schätzungsberichtigung ohne weitere Ermittlungen untauglich erwiesen haben, neben der Überprüfung des Verdachts auf "Schwarzeinkäufe" eine Nachkalkulation, wie jahrzehntelang in der Betriebsprüfung Standard, vorzunehmen sein.

Vollständigkeit der Erlöserfassung?

Wie oben ausgeführt, wurde offenbar - vom Prüfer unbeanstandet - nur der "Hausanteil" an den Prostitutionsleistungen als Einnahmen angesetzt.

Offenbar wurde somit der in weiterer Folge an die Prostituierten weitergeleitete Anteil an den Einnahmen der Bf aus Prostitutionsleistungen nicht der Besteuerung bei der Bf unterzogen.

Nach ständiger Rechtsprechung besteht bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees ("Zimmern") die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee-Besuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. Dem Betreiber ist das Entgelt für alle in diesem Betrieb angebotenen Leistungen, also auch für jene aus der

Prostitution, zuzurechnen, wobei eine einheitliche, nicht auf "Mädchen, Zimmer, Getränke" aufzuteilende Leistung vorliegt (vgl. VwGH 20. 12. 2000, 98/13/0047; VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0104; VwGH 22. 9. 2005, 2003/14/0002; VwGH 23. 9. 2005, 2003/15/0147; VwGH 24. 1. 2007, 2003/13/0138; VwGH 19. 4. 2007, 2004/15/0037; VwGH 24. 6. 2010, 2010/15/0059). Ist der Bordellbetreiber selbst für die wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten zuständig, spricht die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch mit dem Kunden über ihn erbracht wird (vgl. *Laudacher*, Zurechnung von Bordellumsätzen an die Betreiber von Lokalitäten mit Separees bzw. Gästezimmern, SWK 2005, S 899, 1323).

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 Entgelt alles ist, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen - Organisation als Barbetrieb mit Zimmern zur Ausübung der Prostitution, Preisfestsetzung auch für Prostitutionsleistungen durch die Bf, allgemeine Tarife für die Prostitutionsleistungen, Inkasso des vom Kunden zu entrichtenden Gesamtpreises durch die jeweilige Barfrau, abendliche Abrechnung der Barfrau mit den Prostituierten - liegt im Sinne der zitierten Rechtsprechung eine einheitliche, mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Leistung der Bf gegenüber den Kunden vor.

Im weiteren Verfahren wird daher zu prüfen sein, ob in die von der Bf erklärten Erlöse auch die in weiterer Folge an die Prostituierten weitergegebenen Anteile umfasst haben, was nach der Aktenlage zumindest zweifelhaft ist.

Sollte dies nicht der Fall gewesen sein, werden die erklärten Umsätze der Bf entsprechend zu erhöhen sein, wobei anhand der "festen Tarife" im Betrieb der Bf die Besteuerungsgrundlagen - die materielle Richtigkeit der diesbezüglichen Mengenaufzeichnungen vorausgesetzt - konkret ermittelt werden können.

Darüber hinaus wird auch die Plausibilität der an den einzelnen Tagen erklärten Getränkeumsätze in Relation zu den an den einzelnen Tagen erklärten Umsätzen aus Prostitutionsleistungen sowie zu den Angaben der Prostituierten über ihr durchschnittliches Einkommen (als Monatsverdienst der Prostituierten wurden vor der KIAB zwischen ca. 1.000 Euro und ca. 3.500 Euro "netto" angegeben) im Hinblick auf die materielle Richtigkeit der diesbezüglichen Mengenaufzeichnungen zu prüfen und die Bf zur Aufklärung aufzufordern sein.

Zurückverweisung der Sache

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umstand, dass noch weitere Ermittlungen in Form einer

Nachschauf oder Wiederholungsprüfung erforderlich sind, die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden (vgl. für viele etwa VwGH 30. 6. 2015, Ra 2014/03/0054, VwGH 29. 7. 2015, Ra 2015/07/0034 oder VwGH 4. 8. 2015, Ra 2015/06/0039).

Brauchbare Ermittlungsergebnisse, die im Zusammenhang mit einer allenfalls durchzuführenden mündlichen Verhandlung bloß zu vervollständigen sind (vgl. etwa VwGH 9. 9. 2015, Ra 2014/04/0031 oder VwGH 16. 10. 2015, Ra 2015/08/0042), liegen im gegenständlichen Fall zur Frage, ob die erklärten Besteuerungsgrundlage zutreffend sind, nicht vor. Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall, wie oben ausgeführt, den Sachverhalt nicht in einer Weise ermittelt, dass sich hierauf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützen lässt.

Die Außenprüfung hat, soweit sich dies dem Arbeitsbogen und dem Bericht entnehmen lässt, die im Arbeitsbogen ausgewiesenen 7,5 Prüfungstage abgesehen von einer Betriebsbesichtigung praktisch ausschließlich darauf verwendet, mit Hilfe der "Neuen Prüfungstechnik" (NPT) nach der "Methode "Huber" Doppel- und Mehrfachbeträge bei den Tageserlösen ausfindig zu machen und allein darauf eine Schätzung aufzubauen. Der (zu erwartende) Prüfungsschwerpunkt "Anzeige" wurde gestrichen und nicht weiter verfolgt (obwohl die Anzeige auf sechs eng beschriebenen Seiten in Bezug auf die Bf und deren Gesellschafter verschiedene Angaben macht, die zu verifizieren oder falsifizieren Aufgabe einer Außenprüfung wäre), zur Prüfung der Inventuren findet sich ein einziger Satz, nämlich dass auf den täglichen Losungsaufzeichnungen die Warenbestände eingetragen werden, neben der Rechnung über einen Fahrzeugankauf sind verschiedene Rechnungen über Getränkeinkäufe im Arbeitsbogen in Kopie abgelegt, aber nicht ersichtlich, dass und welche Prüfungshandlungen diesbezüglich gesetzt wurden. Allein zufolge der Doppel- und Mehrfacherlöse wurden pauschal jährlich 20.000 € bzw. 22.000 € hinzugeschätzt.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Die erforderlichen Erhebungen im Außendienst wären jedenfalls vom Finanzamt (sei es nach § 278 BAO, sei es bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde im Ergebnis erstmals ein zweckentsprechendes Ermittlungsverfahren zu führen, sind

die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 BAO aufzuheben und ist die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da nach Abschluss der Ermittlungen das Finanzamt entweder von der Erlassung neuer Bescheide Abstand nehmen (weil die neuerliche Prüfung die Korrektheit der bisher erklärt Besteuerungsgrundlagen ergeben hat) oder neue Bescheide unter Zugrundelegung der hier dargestellten Rechtsausführungen (mit durch die neuerliche Prüfung festzustellenden geänderten Besteuerungsgrundlagen) erlassen kann.

Nichtzulassung der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da die hier zu lösenden Rechtsfragen, wie oben näher ausgeführt, durch die Rechtsprechung geklärt sind. Abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof zur Lösung von Tatfragen nicht berufen ist, sind noch Ermittlungen zur Sachverhaltsfeststellung erforderlich.

Wien, am 17. August 2017