



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 17. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 16. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2000 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw./und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Gasthof-Restaurant mit dazugehörigem Pub, geführt in der Rechtsform einer OG (OEG).

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1998 bis 2005 wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### **<TZ 1) Erlösaufzeichnungen – Grundaufzeichnungen**

##### *Sachverhalt:*

Bei Betriebsbesichtigung am 26.9.2007 wurde festgestellt, dass für die Erfassung der Geschäftsfälle (Tischbonierungen bzw. vorher Bonierungen auf Kellner) ein EDV-Erfassungssystem mittels einer sog. Vectronkasse verwendet wurde bzw. wird.

Für diese einzelnen Tischbonierungen werden seitens der Unternehmer keine Datensicherungen vorgenommen. Frau R. erstellt Tagesberichte mit den jeweiligen Spartenerlösen in Papierform. Die einzelnen Tischbonierungen wurden der Betriebsprüfung weder in Papier noch in Datenform zur Verfügung gestellt. Es wurden lediglich die bereits kumulierten Tagesabrechnungen in Papierform zur Verfügung gestellt. Die Ermittlung der Tageslosungen wird oftmals nur alle 2 bis 3 Tage vorgenommen. Der tägliche, tatsächlich gezahlte Kassastand wird vom Unternehmen nicht ermittelt oder festgehalten.

*Rechtliche Würdigung:*

Gemäß § 131 Bundesabgabenordnung sind Erlöse laufend, das heißt zumindest täglich in geeigneter Form festzuhalten.

Die Losungen wurden im gegenständlichen Fall oftmals nur alle 2 bis 3 Tage aufgezeichnet.

§ 131 BAO normiert weiters, dass bei Erstellung von dauerhaften Wiedergaben diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen sind.

Im gegenständlichen Fall wurden keinerlei Daten der Vectronkasse gespeichert.

Die Tischbonierungen (Geschäftsfälle) stellen die Grundlagen für die Erlöserfassung dar, es handelt sich dabei um steuerliche Grundaufzeichnungen, die nicht vorgelegt bzw. aufbewahrt wurden.

Eine Buchführung bzw. Aufzeichnungen, die materiell richtig sein sollen, müssen vorab grundsätzlich durch welche Methoden auch immer, tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Die Nachprüfbarkeit als Systemvoraussetzung und als wichtiges Kriterium zur Beurteilung der sachlichen Richtigkeit bedingt folgende Überlegungen: Nachprüfbarkeit besteht nur, wenn die steuerlich erheblichen Daten festgehalten werden. Dabei ist die festzuhaltende Datenebene jene, in welcher die Primärdaten anfallen. Wenn also im Betrieb die ursprünglichen Daten der einzelnen Geschäftsfälle (Tischbonierungen) vorhanden sind, so entsprechen diese auch den Primärdaten für die praktische Betriebsprüfung.

Beim geprüften Fall wurden der Betriebsprüfung die Tischbonierungen (Primärdaten) weder in Papierform noch in Datenform vorgelegt.

Auf Grund der festgestellten Mängel (s.o.) wurde der Betriebsprüfung die Möglichkeit genommen, die Richtigkeit der erklärten Losungen zu prüfen.

Weiters ist die Kassenführung täglich mit dem Kassenstand abzustimmen (VwGH 166/65). Im gegenständlichen Fall wurde der täglich gezählte IST-Stand nicht mit dem rechnerischen SOLL-Stand abgeglichen.

## **TZ 2) Auswertungen der Einkäufe bei der Firma X**

### **Sachverhalt:**

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma X wurde Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden erhoben. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch Verkäufe auf zusätzliche bzw. weitere Mitgliedskarten (zum Teil auf hauseigene Mitarbeiterkarten), sowie Verkäufe ohne Nennung des Empfängers ("Barverkaufsrechnungen") getätigt wurden.

Konkret ergab die Auswertung, dass neben offiziellen Warenlieferungen und -verkäufen an die Kundennummer XXX, lautend auf die Firma R. OEG, Adr. auch weitere diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt wurden. Auf Grund dieses Splittings des Einkaufes erhebt sich der Verdacht, dass diese zusätzlich eingekauften Waren im Rahmen des Geschäftsbetriebes der Firma R. OEG weiterverkauft wurden, ohne die dadurch erzielten Umsätze und Erlöse in der offiziellen' Buchhaltung des Betriebes zu erfassen.

Vor Beginn der Betriebsprüfung (30.10.2007) wurde diesbezüglich seitens der Gesellschafter Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz erstattet. Dabei wurde angezeigt, dass vom geprüften Unternehmen bisher nicht verbuchte Einkäufe in den Jahren 1999 bis einschließlich 2005 getätigt wurden. Der Selbstanzeige wurden die X-Rechnungen (alle lautend auf die Firma R. OEG) in Kopie samt Aufstellung über die aus diesen fehlenden Einkäufen und dazu korrespondierenden fehlenden Umsätzen resultierende Umsatzsteuerzahllast in Höhe von insgesamt € 1.681,03 beigelegt.

Weiters wurde am Tag des Prüfungsbeginnes mit der Gesellschafterin Frau M.R. eine Niederschrift gemacht, worin diese angibt im Prüfungszeitraum ausschließlich mit der X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) sämtliche Einkäufe getätigt zu haben. Eine Trennung der betrieblichen Waren und der privaten Einkäufe erfolgt erst im Zuge der Verbuchung.

Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass neben den Einkäufen mit der X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) auch Einkäufe lautend auf „BARVERKAUF“ getätigt wurden. Diese Einkäufe wurden innerhalb von Sekunden bzw. innerhalb einer Minute fast zeitgleich mit einem jeweiligen Einkauf lautend auf die X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) getätigt:

	1998	1999	2000	2001
X-Einkäufe gesamt netto	32.802,25	30.570,85	26.656,81	25.798,12
davon X-Einkäufe gesamt mit Barverkaufsrechnung	2.923,96	6.601,17	3.761,32	4.241,46
<b>X-Einkauf mit BVK-RG bereinigt um Haushaltsartikel</b>	<b>2.319,78</b>	<b>6.019,19</b>	<b>3.577,06</b>	<b>3.839,75</b>
2002	2003	2004	bis 3/2005	Summe
18.968,90	17.597,18	22.263,51	7.527,51	182.185,13
4.477,70	3.651,21	2.505,94	458,87	28.621,63
<b>4.060,00</b>	<b>3.340,72</b>	<b>2.378,47</b>	<b>446,60</b>	<b>25.981,57</b>

Seitens der Gesellschafter wurde zu den X-Rechnungen, die auf „Barverkauf“ lauten, angegeben, dass die auf diesen Rechnungen enthaltenen Produkte auf Grund ihrer Art nicht von den Gesellschaftern der R. OEG für den Gastronomiebetrieb eingekauft wurden.

Bei Durchsicht sämtlicher Rechnungen konnte von der Betriebsprüfung festgestellt werden, dass es sich bei den erworbenen Produkten auf den Barverkaufsrechnungen um die folgenden Gastrosparten handelt:

- Speisen und Speisenzubehör (Fleisch, Gemüse, Speisefett, Senf, Ketchup, Mayonnaise en gros etc.)
- Flaschenbier (0,5l Flaschen)
- Spirituosen (alle Sorten)
- Alkoholfreie Getränke in kleinen Größen (0,33l und 0,25l Flaschen im 24er-Pack)
- Schaumweine (in 6er Kartons)

### **Rechtliche Würdigung:**

Sämtliche X-Einkäufe mit „Barverkaufsrechnung“ wurden innerhalb von Sekunden bzw. innerhalb einer Minute fast zeitgleich mit einem jeweiligen Einkauf lautend auf die X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX,

lautend auf R. OEG) getätigt, wobei es sich bei fast allen Produkten (abgesehen von einigen wenigen Haushaltsartikeln, die von der Betriebsprüfung aus dem Datenbestand ausgeschieden wurden) um ganz typische Produkte für die Gastronomie handelt, die auch sonst bei X von der geprüften Gesellschaft mit Firmenrechnung erworben wurden.

Auf Grund dieses Sachverhaltes (nicht gebuchte Einsatzteile) wird der Wareneinsatz um die nicht gebuchten Einkäufe und einen Gefährdungszuschlag, somit insgesamt um € 5.000,00 netto/jährlich erhöht. Die Wareneinsatzstruktur wird analog der erklärten Wareneinsätze angenommen.

Berechnungen: siehe Excel-Beilagen 1 bis 8

### ***TZ 3) Kalkulation***

#### ***Sachverhalt:***

Der Betrieb wurde seitens der Betriebsprüfung einer Nachkalkulation unterzogen:

Es wurden die buchmäßigen Spartenrohaufschläge im Gesamttatbestand errechnet und mit den ermittelten Spartenaufschlägen aus dem Einzeltatbestand (ermittelt aus der vorgelegten Speisekarte und den vorgelegten Einkaufsbelegen und sodann auf Grund des gesamten Wareneinkaufes gewichtet) verglichen. Wird dieser so gewichtete Einzelrohaufschlag auf den erklärten Wareneinsatz angewendet, ergeben sich erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen.

Weiters ergeben sich bei der Verprobung des Gesamttatbestandes Erlöse/Wareneinkauf extreme Schwankungen in den erklärten Rohaufschlägen.

Diese Kalkulation wurde dem steuerlichen Vertreter und den Gesellschaftern seitens der Betriebsprüfung mehrfach vorgehalten.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde zu diesen Differenzen und Schwankungen folgendermaßen Stellung genommen: laut Angaben der Gesellschafter (K. und M.R.) gibt es für Pensionisten und Schüler bei den Menüs bis zu 20% Rabatt für Speisen auf den Kartenpreis. Die übrigen Differenzen wurden mit Schwund und schlechtem Geschäftsgang erklärt.

#### ***Rechtliche Würdigung:***

Auf Grund der vorgehaltenen formellen Mängel (siehe TZ 1) und der materiellen Mängel sind die Umsätze der Jahre 2000 bis 2005 gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Diese Argumente des steuerlichen Vertreters werden in der von der Betriebsprüfung erstellten Kalkulation teilweise berücksichtigt. Der Rohaufschlagskoeffizient für Speisen wird in der Mitte zwischen dem höchst- und niedrigsterklärten RAK der Jahr 2000 bis 2005 mit 3,65 angesetzt. Weiters wird der Rohaufschlagskoeffizient für Rauchwaren mit einem handelsüblichen Mittel in Höhe von 1,2 angesetzt. Vom gesamten Rest (alle Spartenerlöse) werden 10% für Rabatte und Schwund berücksichtigt.

Berechnungen: siehe Excel-Beilagen 1 bis 8

### ***TZ 4) Analysen***

#### ***Sachverhalt:***

Die gebuchten Tageslosungen wurden von der Betriebsprüfung den folgenden Analysen unterzogen:

- Zeitreihenvergleiche
- Lücken
- Endziffernanalyse
- Verteilungsstruktur der Losungen

#### ***a) Zeitreihenvergleich***

Im gegenständlichen Fall wurde die logische Struktur von betrieblichen Bezugsgrößen untersucht und in Diagrammen dargestellt. Dabei fällt u.a. auf, dass v.a. die einzelnen Spartenmonatserlöse in keinem logischen, wirtschaftlichen Zusammenhang mit den dazugehörigen Einkäufen stehen.

#### ***b) Lücken***

Bei Betrachtung der Lösungsstruktur als Produkt von üblichen Verkaufspreisen und normal verteilter Kundenanzahl ergibt sich als grobe Vermutung, dass die Salden zwischen den Losungen (Lücken) zum Lösungsmittelwert hin kleiner werden sollten und die größten Lücken in den Randbereichen auftreten sollten, dementsprechend sollten im Randbereich Mehrfachlosungen weniger häufig auftreten, als im Mittelbereich.

Im Prüfungsfall ergibt sich folgendes Bild:

Es zeigt sich eine ziemliche "Gleichverteilung" der Lücken mit einem leichten Ausschlag im Bereich des Minimalwertes. Diese Auswertung kann darauf hinweisen, dass die Losungen nicht zufällig entstanden sind.

### **c) Endziffernanalyse**

Die Endziffernanalyse überprüft, ob die vorgefundenen Ziffern sinnvoll verteilt sind oder nicht, indem sie die Abweichungen der gemessenen Verteilung von der angenommenen Gleichverteilung ermittelt. Auf dieser Grundlage werden die Erlöse dahingehend untersucht, in welcher Häufigkeit die Ziffern 0 bis 9 an bestimmten oder mehreren Stellen (Einer, Zehner, Hunderter) vor oder hinter dem Komma vorkommen. Nach der statistischen Wahrscheinlichkeit müssen die zehn Ziffern 0 bis 9 an der gleichen Endstelle bei einer großen Datenmenge in etwa gleichmäßig vorkommen, sofern nicht Besonderheiten in der Preisgestaltung vorliegen.

Die gebildeten Messwert-Klassen (Ziffern 0 bis 9) werden mit den in den Aufzeichnungen vorgefundenen Werten verglichen.

Durch Vergleich der beobachteten mit den erwarteten Ergebnissen lässt sich eine Aussage darüber treffen mit welcher Wahrscheinlichkeit die untersuchten Lösungsbeträge zufällig entstanden sind oder durch besondere Ereignisse beeinflusst wurden.

Die Endziffernauswertungen der Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall zeigen, dass die erklärten Tageslosungen sehr häufig bei der zweiten Kommastelle nicht auf Null oder Fünf lauten, sondern dass alle Ziffern von 0 bis 9 im Endziffernbereich der Centstelle wiederkehrend vorkommen, obwohl die Getränke und Speisen laut Speisekarte alle bei der im Centbereich auf Null oder Fünf enden. Dies wurde seitens der Gesellschafter dahingehend begründet, dass auf Speisen zum Teil für Pensionisten und Kinder 20%ige Rabatte gewährt wurden. Weiters wurden Gutscheine des Magistrates in Höhe von € 1,46 abgerechnet.

Diese Tatsache, dass auf Preise, die im Centbereich auf Null oder Fünf laut Speisekarte enden, 20% Rabatt gewährt werden, lässt mathematisch (20% Abschlag) wieder nur Centendungen im geraden Ziffernbereich zu. Im gegenständlichen Fall wurden Tageslosungen mit Endziffern im Centbereich von 0 bis 9 erklärt.

### **d) Verteilungsstruktur der Tageslosungen**

Tageseinnahmen bzw. Losungen 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 (Siehe Bohley, Statistik, S. 419; Bosch, Grundlagen der Statistik; S. 294, Sachs, Angewandte Statistik; S. 173, Hartung, Angewandte Statistik; S. 155 und die zahlreichen bei Ernst, Indirekte Methoden der steuerlichen Betriebsprüfung, 1986; S. 135 angeführten Literaturstellen) bei wirtschaftlichen Vorgängen vorherrscht.

Die beim geprüften Unternehmen angefallenen Tageseinnahmen wurden auf ihre Verteilungsstruktur untersucht. Dabei wurden erhebliche Abweichungen von der für wirtschaftliche Vorgänge geforderten logarithmischen Normalverteilung festgestellt.

Bei Prüfung der Anzahl der Tageslosungen je Schicht zeigt die Optik, dass für alle analysierten Jahre eine linksschiefe Verteilung vorliegt, wobei eine hohe Anzahl betragsmäßig kleinerer Losungen zugunsten von Losungen im Mittelbereich gegeben ist.

#### *Rechtliche Würdigung:*

Alle diese Analysen, wurden u.a. zum Anlass genommen, die in TZ 3 angeführte Berechnung durchzuführen. Sämtliche Analysen untermauern durch die nicht geklärten optischen Abweichungen die rechtliche Würdigung in TZ 3 (Schätzung gemäß § 184 BAO).

*Darstellungen: siehe Excel-Beilage 9*

### **TZ 5) Selbstanzeige**

Die Beträge der Selbstanzeige für die Jahre 2000 bis 2005 sind in obigen Berechnungen gedeckt. Für das Jahr 1999 liegen keinerlei Unterlagen mehr vor (Ablauf der Aufbewahrungsfrist). Die Differenzen für Umsatz und Gewinn werden laut Selbstanzeige angesetzt. >

*Berechnungen. Siehe Excel-Beilagen 1*

In der fristgerechten Berufung wurde die Festsetzung der Abgaben auf den Inhalt der ursprünglich erklärten Umsätze und Gewinne zuzüglich der in der Selbstanzeige einbekannten Umsätze und Vorsteuern und Ergebnisse beantragt und eingewendet, dass:

„lt. Betriebsprüfungsbericht

- TZ 1:  
Die Behörde stellte unwiderlegliche formelle Mängel in den Erlös- und Grundaufzeichnungen fest.
- TZ 2:  
Es wurden der StPfl. so genannte „Barverkäufe“, die im zeitlichen Abstand von bis **zu einer Minute** zu einem Einkauf der StPfl. mit der Kundenkarte bei X stattfanden, der StPfl. ohne weitere Beweise zugerechnet.
- TZ 3:  
o Bei sämtlichen Sparten mit Ausnahme der Küchensparte wurden zwecks Kalkulation der Durchschnitt der Einkaufspreise 1999+2005/2 erhoben und die Rohaufschläge mittels der Preise der Getränkearten errechnet.  
  
o Im Bereich Küche wurden die Waren-/Materialeinsätze der einzelnen Jahre den dazugehörigen Jahresumsätzen gegenübergestellt und auf diese Weise Rohaufschläge ermittelt.

Die ohne weitere Untersuchung von Gewichtungen und/oder außergewöhnlichen Umständen errechneten Aufschläge, die von Jahr zu Jahr für die BP ungewöhnliche Schwankungen zeigten, bildeten für die Behörde gemeinsam mit den Feststellungen der formalen Mängel (TZ 1) die rechtliche Grundlage für die Schätzungsbefugnis der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO.

- TZ 4:  
Die hier angeführten statistischen Übungen samt Literaturhinweisen sind für die Gesellschafter der StPfl. unverständlich und inhaltlich nicht nachvollziehbar, da es sich um Wirtsleute und nicht um Mathematiker bzw. Personen mit Matura- bzw. Universitätsabschluss handelt.  
Durchgeführt wurden **5** Analysen, von denen im Bericht nur **4** aufscheinen. Die Auslastungsrechnung, die im Feststellungsverfahren vorgehalten wurde, fehlt im Bericht zur Gänze.
- TZ 5:  
Hier wird festgehalten, dass die Werte der Selbstanzeige in der Wareneinkaufszuschätzung von € 5.000,00 pro Jahr gedeckt sei.

4. In der unter 2.2. angeführten Schlussbesprechung wurden von der Behörde

a. unterstellt, dass sämtliche Barverkäufe, die bei X innerhalb einer Minute nach einem Einkauf der StPfl. mit Kundenkarte dieser ohne weitere Beweisführung für die Erzielung von Schwarzumsätzen zuzurechnen wären.

Dafür werde eine Wareneinsatzhinzuschätzung von € 5.000,00 pro Prüfungsjahr (unabhängig von der unbewiesenen zugeordneten Einkaufssumme und ohne Rücksicht darauf, ob und inwieweit die Artikel überhaupt für die StPfl. im Rahmen ihres spezifischen Gastgewerbebetriebes verkäuflich wäre oder nicht) einschließlich Gefährdungszuschlag vorgenommen.

b. für die Kalkulation der Küchenumsätze wird seitens der Behörde das mathematische Mittel des höchsten und des niedrigsten errechneten Rohaufschlages der 6 geprüften Jahre für jedes

Prüfungsjahr, somit der Wert von 3,65 herangezogen. Bei allen übrigen Kalkulationen wird ein Schwund von 10% des Rohaufschlages, das ist 1% des Wareneinsatzes anerkannt.

c. Die Einwendungen des Parteienvertreters - insbesondere hinsichtlich der unrealistischen Auslastung der kalkulierten Umsätze wurden zwar in das Protokoll aufgenommen, aber in keiner Weise gewürdigt.

#### 5. Nachweise und Erläuterungen für die begehrten Bescheidänderungen:

- Die Grundlagen für die in der Folge erläuterten Abweichungen zwischen den von der Behörde einerseits und von der StPfl. ermittelten Rohaufschlägen aus dem Rechnungswesen der StPfl. sind in den Beilagen 1/2000 bis 1/2005 dargestellt.
- Die Zusammenfassung dazu samt den Ermittlungen der RAKoeffizienten einerseits durch die Behörde und andererseits (gewichtet) seitens der Stpfl. enthält die Beilage 2.

##### 5.1. Zu Pkt. TZ 3 des Berichtes - Kalkulation:

Im Zuge der Überprüfung der Zahlen in den Beilagen 1-3 des Berichtes musste festgestellt werden, dass wesentliche Elemente für Zwecke der korrekten Nachweisführung im Zuge der Erhebungen der BP nicht erfasst und daher auch nicht gewürdigt wurden.

- Die StPfl. ist bei der Erhebung der Ist-Daten von den Daten der *Jahresabschlüsse, die auch die Grundlage für die Steuererklärungen bildeten*, ausgegangen - wie in den Beilagen 1 zur Berufung dargestellt. Dabei wurden folgende Abweichungen zu den BP-Beilagen festgestellt:
- Für Zwecke der Darstellung wurden Küche und Eis gesondert kalkuliert. Dadurch konnten die Schwankungen noch verstärkt dargestellt werden. Diese Technik bildete die Grundlage für die Schätzungsfaktoren. In Beilage 1a sind gegenübergestellt die singuläre Küchenkalkulation mit der zusammengefassten Kalkulation. Die Unterschiede sind insbesondere im Jahr 2000 eklatant. Im Zuge eines Systembruchs wurde bei der Schätzung der Wareneinsatz Küche zuzüglich Eis zu Grunde gelegt.
- Es wurden Differenzen zwischen den Zahlen der BP in den Beilagen 1-3 zum Bericht einerseits und den Zahlen, die in den Jahresabschlüssen (2000-2002) bzw. Einnahmen-Ausgabenrechnungen (2003-2005) vorgefunden wurden, festgestellt (Beilagen 1/2000-2005).
- Für die **Kalkulation** erhebliche Daten wurden im falschen Jahr erfasst; z.B. wurden Essensmarkenumsätze, die kalkulatorisch in ein anderes Jahr gehörten, nicht im richtigen Jahr erfasst. Die Ursache waren in den Jahren 2000 bis einschließlich 2002 Abgrenzungsfehler, die durch die Essensmarkenabrechnungen entstanden sind. So wurden von Frau R. die Tageslosungen am Tag der Einlösung von Essensmarken um diese Werte gekürzt und im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Geldbetrages nach Rechnungslegung und Bezahlung durch Magistrat und/oder APCOA als Einnahme verbucht. Somit sind diese Eingänge in den ersten beiden Monaten jedes Jahres kalkulationsrelevant - für das jeweilige Vorjahr. Da es sich ausschließlich um Küchenumsätze handelte, deren Kalkulationsschwankungen die Behörde zur Schätzung dieses Bereiches veranlasste, wurde auf die richtige Jahreszuordnung bei Ausarbeitung der Berufung geachtet.
- Es fand ein Wechsel der Gewinnermittlung im Prüfungszeitraum statt. Das Übergangsergebnis wurde steuerlich richtig erfasst, jedoch hätte seitens der Behörde bei der Kalkulationsüberprüfung der Warenvorrat zum 31.12.2002 beim Wareneinsatz 2003 - dem ersten Jahr der E/A-Rechnung berücksichtigt (= zugerechnet) werden müssen.

### 5.1.1. Kalkulationen außerhalb des Bereiches Küche

Beilage 2 zur Berufung zeigt eine Gegenüberstellung der Kalkulation der BP (Berichtsbeilage 5) - in den Einzelbereichen ohne Gewichtung vorgenommen - mit einer gewichteten Kalkulation. Z.B. wurde seitens der Behörde den Flaschenbieren und deren Aufschlägen das gleiche Gewicht wie den Fassbieren mit geringeren Rohaufschlägen zugemessen. Den Jahresabschlüssen ist jedoch offen ausgewiesen zu entnehmen, dass Flaschenbiere nur 6% des gesamten Bierumsatzes ausmachen. Auch die übrigen Kalkulationen wurden gewichtet durchgeführt, wodurch Kalkulationsdifferenzen zwischen BP und Berufungsvorbringen bei Spirituosen um bis zu 10,4% darzustellen waren.

#### 5.1.1.1. Spirituosen (Umsatzanteil unter 2%)

Der gewichtete Rohaufschlag beträgt Faktor 6,49, weil der Wodkaverkauf rd. 60% des Gesamtumsatzanteiles beträgt.

Der Nachweis der kalkulierten Rohaufschläge stößt deshalb auf unüberwindliche Schwierigkeiten, weil bei manchen Veranstaltungen Spirituosen als Begrüßungstrunk ohne Berechnung verabreicht wurden und darüber keine Aufzeichnungen geführt wurden.

Der Grund für die massive Überschreitung des RAKoeffizienten in 2004 und 2005 ist der Umstand, dass Herr R. anlässlich seines 40. Geburtstages im Jahr 2004 sehr viele Spirituosen geschenkt bekam, die bei Bedarf - anstelle sie zu kaufen - im Geschäft verkauft wurden. Aus dem Umstand, dass mangels besserem Wissen keine Einlagenbelege erstellt wurden, soll jetzt im Zuge der Gesamtschätzung neben der ohnehin durch diesen Vorgang erhöhten Gewinn noch eine Bemessungsgrundlage für Abgaben geschöpft werden.

#### 5.1.1.2. Bier (Umsatzanteil 15,4-17%)

Der gewichtete Rohaufschlagsfaktor beträgt lt. StPfl. 3,12; bei der Kalkulation der BP 3,48.

Dies deshalb, weil die Flaschenbiere in der Kalkulation der BP mit dem gleichen Umsatzgewicht wie die Fassbiere bewertet wurden, Der Flaschenbierumsatz beträgt aber nur 6% des Gesamtbierumsatzes. Lt. Rechnungswesen betragen aber die Rohaufschlagsfaktoren trotzdem nur 2,44 bis 2,71. Begründet wird diese Negativabweichung teilweise mit den jährlichen Spenden an die freiwillige Feuerwehr, Ausführen von Gratisbier auf einem Wagen bei den Faschingsumzügen 2002 und 2004, Ausschank von Gratisbier bei einer Abschiedsfeier mit Spanferkel anlässlich des Todes eines Freundes in 5/2002 sowie nicht aufgezeichnete Abgaben bei großen „All Inklusive“ Veranstaltungen. Die Tatsache des Beweisnotstandes ist hier leider gegeben.

#### 5.1.1.3. Alkoholfreie Getränke (Umsatzanteil 9,4-11,5%)

Hier wird der Rohaufschlagskoeffizient regelmäßig überschritten. Der Grund liegt aber nicht darin, dass die StPfl. nicht deklarierte Einkäufe offiziell verkauft hat, sondern darin, dass

Beigaben, Draufgaben und Dreingaben der Lieferanten eben nicht ohne Erfassung in den Büchern verkauft werden. Sofern nämlich zumindest 5 bis 6 Gebinde gekauft werden, werden Gratisdraufgaben mitgeliefert. Lt. StPfl. sind diese auch auf den Rechnungen vermerkt. Durch den Verkauf steigt natürlich der RAKoeffizient über den kalkulierten Wert hinaus.

#### 5.1.1.4. Wein (Umsatzanteil 6,71-10,3%)

Der RAKoeffizient der Jahre 2001 und 2002 ist deshalb geringer als in den übrigen Jahren, weil in diesen beiden Jahren versucht wurde, mit Bouteillenweinen den Standard der Gaststätte zu heben - was nicht gelang. Bouteillenweine haben einen geringeren RA, weshalb in diesen Jahren die Kalkulation, die ausschließlich über offenen Wein gemacht wurde (Beilage 5 des Berichtes), über den aus den Büchern resultierenden Werten liegt. In den Jahren 2004 und 2005 wurden seitens eines Lieferanten schadhafte Fässer (Oxydation), die schon teilverbraucht waren, ohne Berechnung gegen volle ausgetauscht, weshalb die Kalkulationsdifferenz positiv ist.

#### 5.1.1.5. Kaffee (Umsatzanteil 4,8-6%)

Die Gewichtung verlagerte den korrekten RAKoeffizienten auf 12,09 (gegenüber 12,62 durch die BP). Begründet ist diese Gewichtung in dem Umstand, dass rd. 60% Melangen, 30% Kleine Braune und rd. 10% Große Braune verabreicht werden, die unterschiedliche Koeffizienten aufweisen (Feststellung der BP). Die einzige nennenswerte Abweichung (Unterschreitung) ist im Jahr 2002 festzustellen. Im Zusammenhang mit der Bedeutung des Umsatzanteiles ist aber auch dadurch mit Sicherheit keine Gesamtumsatzschätzung zu rechtfertigen.

#### 5.1.1.6. Speiseeis

Diese Produktparte wäre mit rd. 0,8% Umsatzanteil zu vernachlässigen, wurde aber (erst bei der Schätzung!) von der BP kalkulatorisch den Speisen zugeschlagen. Bei der RA-Überprüfung wurde das Eis singular kalkuliert. Die Rohaufschläge sind - außer in 2000 - in den übrigen Jahren über dem Faktor 3,5, wobei auf Grund von Abgaben bei Menüs und bei Veranstaltungen als unberechneter Nachtisch sehr wohl - aber verständlicherweise - Schwankungen gegeben sind. Dazu wird darauf hingewiesen, dass im Jahr mit den wenigsten Veranstaltungen - logischerweise - auch der höchste Rohaufschlag (Faktor 3,97) zu verzeichnen war. Es ist leider nicht mehr möglich, einen soeben entdeckten Erhebungsfehler der Behörde in den Beilagen zu korrigieren: Lt. BP wurde 2000 Eis im Wert von € 3.027,91 eingekauft; tatsächlich wurde lt. Beleglage nur Eis um € 723,00 eingekauft. Der Eisverkauf lt. BP betrug € 2.421,13, tatsächlich betrug der Erlös € 1.706,36. Der Faktor beträgt 2,36 - allerdings ohne Berücksichtigung der Inventur.

### 5.1.2. Kalkulation des Küchenbereiches (Umsatzanteil 54,0-58,2%)

Beilage 3 zur Berufung zeigt und erläutert, weshalb - völlig verständlich und nachvollziehbar - im Jahr 2003 der höchste Rohaufschlag war. In diesem Jahr waren bei weitem die wenigsten Veranstaltungen. Die Veranstaltungen drücken auf Grund der schlechteren Kalkulation den Gesamtrohaufschlag dieser Sparte erheblich. Die Anzahl und der Umfang der Veranstaltungen kann jederzeit nachgewiesen werden. Rd. 20% der Großveranstaltungen (über 50 Personen) werden „All Inclusive“ angeboten. In diesen Fällen ist eine Aufteilung auf Spartenumsätze nicht exakt möglich, weshalb auch die Kalkulationen und insbesondere die korrekte Aufteilung sämtlicher Leistungen, die im Gesamtpaket enthalten sind, unmöglich ist.

Die Aufteilung wurde diesfalls geschätzt, was zu Ungenauigkeiten in jedem Bereich mit Ausnahme der nicht angebotenen führt. Da die Kalkulation jedenfalls schlechter als die Gasthauskalkulation ist, führt zwangsläufig auch eine exakte Aufteilung zu einer Reduzierung jedes im Nachhinein kalkulierten Rohaufschlages.

### 5.2. X-Einkäufe

Eingangs wird auf die Selbstanzeige verwiesen, deren Berücksichtigung in den Bescheiden ausdrücklich nicht in Abrede gestellt wird.

In TZ 2 des Berichtes wird darauf hingewiesen, dass der StPfl. alle Barverkaufrechnungen innerhalb einer Minute nach einem Karteneinkauf zugerechnet werden. Diese Zurechnungen sind unbewiesene Behauptungen - es wird versucht, die StPfl. ohne jeglichen Beweis in Beweisnotstand zu drängen. Nachweisbar (seitens der StPfl. ist nur, dass z. B. dann, wenn ein Wagen erfasst war und noch weitere Ware auf einem 2. Wagen zur Kassa gebracht wurde, auch andere Kunden - ob mit Barverkaufsrechnung oder mit Kartenrechnung ist von der StPfl. nicht beachtet worden zwischendurch abgerechnet wurden. Es wird darauf hingewiesen, dass es wohl bei der Unterstellung von Schwarzeinkäufen die Unterstellung von ausreichendem Verstand geben sollte, dass Verbrauchsgüter wie Fett etc. wohl auf den Einkäufen mit Kundenkarte zu finden wären. Lt. Beilage 4 wird aber der Einkauf solcher Güter mit Barverkaufsrechnung unterstellt. In Beilage 4 ist aufgelistet, welche Waren gekauft zu haben, der StPfl. unterstellt wird. Es ist davon auszugehen, dass wohl nur Waren der StPfl. zuzurechnen wären, die überhaupt in der Speisekarte angeboten werden. Tatsächlich wurden aber in nicht unbeträchtlichem Umfang unter anderem folgende Produkte von der BP als verkaufbare Produkte erfasst (lt. von der BP übergebenen Rechnungslisten):

- Lindor Kugeln
- Schokozapfen
- Weihnachtsmänner Milka
- Amaretto
- Limetten Citrella
- Linzerschnitten
- Limettensaft
- Joghurt in Kleinpackungen (sicher nicht Gewerbeküchengerecht)

- Lachsabschnitten
- Kräuterblutsaft 250ml
- Maismehl
- Sushi
- Superior Lachs ausgenommen
- Heringshai
- Thunfisch Sushi
- Lachsforelle frisch Kleinmenge
- Zanderfilet frisch Kleinmenge
- Mischgetränk XUXU 10
- Erdbeerlimetten
- Zwetschkenschnaps

Diese Artikel sollen im Gasthaus der Stpfl. feilgeboten worden sein.

Den Ermittlungen wird im Zusammenhang mit den Aussagen von Frau R. jegliche Beweiskraft abgesprochen. Ebenso wird festgestellt, dass die Festsetzung der Differenz der vermeintlichen Einkaufssummen auf den Betrag von jährlich € 5.000,00 als Gefährdungszuschlag im Anbetracht der dargestellten Umstände in keiner Weise gerechtfertigt ist.

5.3. Stellungnahmen zu den Analysen des Berichtes und des Vorhaltes, wie bereits eingangs erwähnt, wird zu den wissenschaftlichen Ausführungen nicht Stellung genommen.

Angemerkt wird allerdings, dass auf Grund der Essensmarken (Magistrat, APCOA mit € 1,45 bis 2004 und 1,46 ab 2004 sehr wohl auch ungerade Centbeträge auftreten und nicht, wie im Bericht auf Seite 8 dargetan, nur gerade Centbeträge möglich sind. Beweis: jeder gerade Centbetrag + 5 ergibt jedenfalls eine ungerade Centziffer (zumindest in den Jahren 2000 bis 2004).

Hingewiesen wird auf die im Bericht nicht mehr ausgeführte Auslastungsrechnung/Sitzplatzrechnung. Diese wird nun als Berufungsbegründung ausdrücklich genauer ausgeführt. Die von der BP vorgelegte Auslastungsrechnung bildet Beilage 5.

Die Fortführung über alle Jahre auf Grundlage der BP-Darstellung bildet Beilage 6.

5.5. Plausibilitätsrechnung der von der Behörde vorgenommenen Schätzung

Beilage 6 zeigt die Berechnung der Umsätze auf Grundlage einer 70%-igen Auslastung. Das sollte bedeuten, dass an jedem Öffnungstag eine 70%- Auslastung gegeben sein müsste. Die Realität im Gaststättenbetrieb sieht eine solche Durchschnittsauslastung als (leider) unerfüllten Wunschtraum. Zu beachten ist außerdem, dass das Mittagsgeschäft ausschließlich zwischen 11:30-13h abgewickelt wird.

Eine Stichprobenerhebung der Mittagsfrequenz bestärkt in keiner Weise die 70%-Auslastung:

- 2000.02.07: 18 Menüs, 15 Speisekartenumsätze, davon 5 Rabattessen = Auslastung von 38,9%
- 2000.08.08: 20 Menüs, 22 Speisekartenumsätze, davon Rabattessen = Auslastung von 49,1
- 2001.02.19: 25 Menüs, 5 Speisekartenumsätze, davon 0 Rabattessen = Auslastung von 23,5%

- 2001.06.18: 21 Menüs, 6 Speisekartenumsätze, davon 2 Rabattessen = Auslastung von 31,8%
- 2002.01.02: 15 Menüs, 7 Speisekartenumsätze, davon 0 Rabattessen = Auslastung von 25,9%
- 2002.08.06: 40 Menüs, 12 Speisekartenumsätze, davon 5 Rabattessen = Auslastung von 61,2%

Die Reihe kann gerne und auf Verlangen beliebig - begrenzt durch die Öffnungstage - ergänzt werden.

Tatsache ist jedenfalls, dass diese Auslastungsdefizite durch die anderen Tage abgefangen werden müssten - damit gibt es in jedem Jahr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit genug Tage mit einer Auslastung jenseits der 100%!

Vorweg wird die Frage beantwortet, weshalb die erklärten Umsätze bis auf ein Jahr über den Beträgen bei 70%-iger Auslastung liegen:

3/4 der Großveranstaltungen sind in den Tabellen als Schließtage vermerkt, weil an diesen Tagen nachvollziehbar kein 100%-iges Gassengeschäft aufrecht erhalten werden kann.

Warum dann die Rohaufschlagserwartungen der BP nicht erfüllt wurden, ist in den vorherigen Ausführungen dargestellt -Veranstaltungen haben einen wesentlich geringeren Rohaufschlag, der insbesondere bei Großveranstaltungen durch Umsatzschätzungen der einzelnen in „All Inklusive“ Angeboten nur durch Schätzung der Spartenanteile geschätzt wird. Veranstaltungen bringen daher eine Umsatzauffüllung, aber keine in der Kartenkalkulation vorgesehenen Rohaufschläge. Das gleiche gilt natürlich auch für die Menüs, die lt. obiger Darstellung beim Mittagstisch immerhin regelmäßig einen 50% der Lösung überschreitenden Anteil ausmachen.

Zu bedenken ist ergänzend, dass das Bedienungspersonal aus folgenden Personen besteht.

- Frau M. R., permanent (außer im Krankheitsfall) anwesend
- Ein Kellner, der an 3 Tagen bis 17h im Restaurant und an 2 Abenden im Pub Dienst tut.

Es ist branchenüblich nachvollziehbar, dass eine Kundenanzahl von 120 über der verkraftbaren Bedienfähigkeit des Personals liegt - ein weiteres Argument für die Unhaltbarkeit der (durchgehenden) 70% Auslastung.

Um die Schätzung der BP ins rechte Licht zu rücken, wurde Beilage 7 erstellt, die die Auslastungsgradienten der Betriebsprüfung ermittelt. Demnach wird mit den von der BP festgesetzten Umsätzen in 3 Jahren eine Auslastung von täglich über 90% behauptet. Das bedeutet, dass - im Zusammenhang mit Schwankungserwartungen - sehr oft eine über 100%-Auslastung unterstellt wird. In den übrigen Jahren ist die durchgehende Auslastung auch noch jenseits von Gut und Böse mit 88,61%, 79,74 und 74,65% festgelegt.

Von der Bedienungsmannschaft wird erwartet, dass sie **an jedem Öffnungstag** in diesen 6 Jahren zwischen 23 und 49 Personen mehr mit den Standardeinzelumsätzen bedienen kann.

Hier ist daher auf Grund der Unmöglichkeit der Auslastung jedes Öffnungstages mit einer Auslastung jenseits der 100% an zumindest jedem 2. Öffnungstag zu rechnen.

*Die gesamte Schätzung wird daher als völlig unrealistisch und wirklichkeitsfremd bekämpft.*

*Eine solche Gebärung entbehrt jeglicher Grundlage im Wirtschaftsleben - abgesehen von den mathematischen Unmöglichkeiten.*

*Da jede Schätzung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, keinesfalls aber eine Bestrafung von Steuerpflichtigen zum Ziel haben sollte, geht diese Schätzung völlig am Ziel vorbei, weil sie ausschließlich eine dieser Behörde nicht zustehende Sanktionierung eines unterstellten, nicht aber bewiesenen Verhaltens darstellt. Die Ergebnisse der Schätzung (für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung) widerspricht noch dazu den Gesetzen der Logik völlig.*

6. Plausibilitätsrechnung im Zusammenhang mit dem Auftrag der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. § 114 BAO

Laut Verordnung für die Pauschalierung für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe sind Betriebe mit einem Gesamtumsatz bis zu € 255.000,00 pauschalierungsberechtigt (wenn es ihnen nicht gelingt, geringere Umsatz/ Gewinnverhältnisse als im Folgenden dargestellt) zu erreichen:

Maximalumsatz: € 255.000,00

Basisbetrag € 2.180,00 zuzüglich

5,5% des Bruttoumsatzes.

Der Mindestgewinn hat € 10.900,00

Das bedeutet, dass der der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Verordnung entsprechende Gewinn € 16.205 bei einem Umsatz von € 255.000,00, das sind 6,35% des Umsatzes, beträgt.

Für die Stpfl. ist die Pauschalierung insbesondere deshalb nicht anwendbar, weil der Jahresumsatz zu hoch ist.

Ich stelle aber im Zusammenhang mit der vom Gesetzgeber geforderten und der Behörde aufgetragenen Sorge um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgende berufsrelevante Überlegung an, die durchaus einer Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof zugänglich gemacht werden sollte:

Die StPf. erzielt lt. BP einen Gesamtumsatz

- 2000 von € 341.413,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 91.413,00 ein Gewinn von € 58.709,00, das sind 64,22 % vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.
- 2001 von € 317.319,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 67.319,00 ein Gewinn von € 54.397,00, das sind 80,8 % vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.

- 2002 von € 313.330,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 63.330,00 ein Gewinn von € 78.742,00, das sind 124,34% vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.
- 2003 von € 312.669,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 62.669,00 ein Gewinn von € 39.833,00, das sind 63,56% vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.
- 2004 von € 317.134,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 67.134,00 ein Gewinn von € 64.066,00, das sind 95,4 % vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.
- 2005 von € 288.966,00, es wird ihr also für den überschreitenden Umsatz von € 38.966,00 ein Gewinn von € 51.844,00, das sind 133,1% vom überschreitenden Umsatz, als Gewinn zur Besteuerung vorgeschrieben.“

Die Bw. „stelle daher in eventu den Antrag, den Gewinn gemäß den Regeln der Gaststättenpauschalierung festzusetzen, da durch den Gesetzgeber ausdrücklich das in der Pauschalierung vorgesehene Gewinn/Umsatzverhältnis als der Gleichmäßigkeit/Gleichbehandlung aller Steuerpflichtiger entsprechend mit Verordnung im BGBl. veröffentlicht wurde. Es ist bei der Struktur dieses Betriebes von denselben Verhältnissen wie bei pauschalierungsfähigen Gastwirten auszugehen. Entweder entspricht die Pauschalierungsverordnung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - dann sind 5,5% der den Jahresbruttoumsatz von € 255.000,00 übersteigenden Umsätze zuzüglich dem Betrag von € 16.205,00 als Gewinn anzusetzen oder es sind die erklärten Ergebnisse als einer Schätzung entsprechend anzusetzen. Wenn allerdings nur aus dem Umstand der Überschreitung der Umsatzgrenzen der Pauschalierungsverordnung um weniger als 40% Zusatzgewinnsätze von über 100% im Zuge einer Schätzung aufrechterhalten werden, muss wohl die Pauschalierungsverordnung dem Auftrag des § 114 BAO grundsätzlich widersprechen. Diesfalls wird die Vorschrift auf ihre Verfassungskonformität zu prüfen sein.“

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung, mit dem Ersuchen zur Stellungnahme der BP eine Gegenäußerung samt allfälliger Unterlagen zu senden.

<In der gegenständlichen Berufung wird seitens der steuerlichen Vertretung eine Änderung der bekämpften Umsatzsteuer und Feststellungsbescheide auf deren ursprüngliche Umsätze bzw. Gewinne unter Berücksichtigung der Selbstanzeige betreffend nicht verbuchte X-Einkäufe beantragt.

Zur Begründung der steuerlichen Vertretung wird seitens der Betriebsprüfung wie folgt Stellung genommen:

#### *Ad TZ 1: Formale Mängel*

Den formalen Mängeln in den Erlös- und Grundaufzeichnungen werde seitens der steuerlichen Vertretung nicht widersprochen. Sämtliche Mängel (keine Aufbewahrung der Primärdaten/Grundaufzeichnungen, keine Vornahme von Datensicherungen der Abrechnungen, Tageslosungsermittlung oft nur alle 2 bis 3 Tage, keine Ermittlung des täglichen, gezählten Kassastandes) sind in TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes hinlänglich ausgeführt.

§ 184 (3) BAO besagt, dass die Besteuerungsgrundlagen allein schon dann zu schätzen sind, wenn Bücher und Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, dass die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen ist.

### Ad TZ 2: X-Einkäufe

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma X wurde Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden erhoben. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch Verkäufe ohne Nennung des Empfängers ("Barverkaufsrechnungen") getätigt wurden.

Konkret ergab die Auswertung, dass neben offiziellen Warenlieferungen und -verkäufen an die Kundennummer XXX, lautend auf die Firma R. OEG, Adr. auch weitere diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt wurden.

Betreffend X-Einkäufe wurde seitens der Abgabepflichtigen vor Betriebsprüfungsbeginn Selbstanzeige über bisher nicht verbuchte Wareneinkäufe und Privatentnahmen erstattet. Die selbst angezeigten Einkäufe wurden alle mit der X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) getätigt.

Summe Einkäufe	2000	2001	2002	2003	2004	2005
lt. Selbstanzeige	2.446,37	385,93	1.144,15	405,68	650,2	655,85

Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass neben den Einkäufen mit der X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) auch Einkäufe lautend auf „BARVERKAUF“ getätigt wurden. Diese Einkäufe wurden innerhalb von Sekunden bzw. innerhalb einer Minute fast zeitgleich mit einem jeweiligen Einkauf lautend auf die X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) getätigt. Dazu wird von der steuerlichen Vertretung eingewendet, dass es für diese zweite Abrechnung mit „BARVERKAUF“ an die Fa. R. OEG keinerlei Beweis gebe und dass es sich bei diesen um Sekunden späteren Abrechnungen um andere Kunden als um das geprüfte Unternehmen handeln müsse, die zwischendurch abgerechnet wurden, während das geprüfte Unternehmen weitere Ware auf einem zweiten Wagen zur Kassa brachte. Dazu merkt die Betriebsprüfung an, dass mehr als die Hälfte der Einkaufsrechnungen, lautend auf „BARVERKAUF“ mit einer Firmenrechnung lautend auf R. OEG (KDNr.: XXX) verschränkt sind.

So zum Beispiel:

Datum	Markt	Uhrzeit	RG-TYP	ERFASSERNR	RG-NR	KD NR	V	Bezeichnung
07.06.03	10	09:07	RECHNUNG	0047/000078	0068/000240	XXX	1	R. OEG
07.06.03	10	09:07	BARVERKAUF	0047/000079	0068/000239		2	

V = Verschränkung

Wenn der vorstehende Einkauf von einem anderen Kunden durchgeführt worden wäre, hätte der Firmenkauf die Rechnungsnummer 0068/000239 erhalten müssen. Verschränkte Bareinkäufe sind nur jenen Firmen zugeordnet worden, die am selben Band abgefertigt worden sind, unmittelbar vor oder nach dem Wareneinkauf lautend auf Firmennamen und der Rechnungsausdruck erfolgte in derselben Minute oder höchstens im Minutensprung.

Dies wurde mit der steuerlichen Vertretung im Zuge der Schlussbesprechung eingehend erörtert.

	1998	1999	2000	2001
X-Einkäufe gesamt netto	32.802,25	30.570,85	26.656,81	25.798,12
davon X-Einkäufe gesamt mit Barverkaufsrechnung	2.923,96	6.601,17	3.761,32	4.241,46
<b>X-Einkauf mit BVK-RG bereinigt um Haushaltsartikel</b>	<b>2.319,78</b>	<b>6019,19</b>	<b>3.577,06</b>	<b>3.839,75</b>
2002	2003	2004	bis 3/2005	Summe
18.968,90	17.597,18	22.263,51	7.527,51	182.185,13
4.477,70	3.651,21	2.505,94	458,87	28.621,63
<b>4.060,00</b>	<b>3.340,72</b>	<b>2.378,47</b>	<b>446,60</b>	<b>25.981,57</b>

Von den insgesamt € 25.981,57 sind € 14.236,23 so genannte „verschränkte“ Einkäufe.

Die im Kontrollmaterial vorhandenen nicht verschränkten Rechnungen mit der Bezeichnung „BARVERKAUF“ wurden stets innerhalb von Sekunden bzw. innerhalb einer Minute fast zeitgleich mit einem jeweiligen Einkauf lautend auf die X-Firmenkundenkarte (KDNr.: XXX, lautend auf R. OEG) getätigt. Die Betriebsprüfung kann schon rein aus zeitlichen Gründen daraus keinerlei Abrechnung eines

anderen Kunden „zwischendurch“ ableiten.

Weiters führt der steuerliche Vertreter an, dass es sich zum Großteil bei den laut Kontrollmitteilung eingekauften Waren über „BARVERKAUF“ um Produkte handle, die gar nicht im Gastbetrieb der Fa. R. OEG feilgeboten würden bzw. dass, die gekauften Packungsgrößen für einen Gewerbebetrieb unüblich wären. Dazu werden in der Berufung 20 eingekaufte Produkte angeführt, die nicht auf der Speisekarte des geprüften Unternehmens vorkämen.

Die in der Berufung angeführten Waren wurden nunmehr von der Betriebsprüfung aus dem Datenbestand der „BARVERKÄUFE“ gefiltert. Dabei wurde festgestellt, dass eben diese Produkte im gesamten Prüfungszeitraum von 1999 bis 2005 jeweils nur ein bis höchstens zwei Mal um einen Gesamtbetrag von € 395,52 eingekauft wurden. So wurde zum Beispiel laut übermittelten Datenbestand das in der Berufung angeführte Joghurt nur einmal in der Kleinpackung gekauft, während mehrfach Joghurt zu 5kg erworben wurde. Ebenso wurde das in der Berufung angeführte „Zanderfilet Kleinmenge“ auch mehrmals zu einer Größe von 5kg eingekauft. Im Übrigen befindet sich die Speise „Zanderfilet“ sehr wohl auf der Speisekarte.

Wie bereits angeführt handelt es sich bei den in der Berufung angeführten 20 Produkten um Waren, die nur ein- bis höchstens zweimal im gesamten Prüfungszeitraum eingekauft wurden. Die Betriebsprüfung bestreitet nicht, dass es sich dabei möglicherweise um Produkte handelt, die auch für den privaten Verzehr der Unternehmer geeignet sind, worüber es allerdings keine Aufzeichnungen gibt.

Bei den vielen anderen erworbenen Produkten auf den Barverkaufsrechnungen finden sich die folgenden Gastrosparten:

- Speisen und Speisenzubehör (Fleisch, Gemüse, Speisefett, Senf, Ketchup, Mayonnaise en gros etc.)
- Flaschenbier (0,5l Flaschen)
- Spirituosen (alle Sorten)
- Alkoholfreie Getränke in kleinen Größen (0,33l und 0,25l Flaschen im 24er-Pack)
- Schaumweine (in 6er Kartons)

Diese Einkäufe stellen auch Analogien zu den auf der Firmenkundenkarte getätigten Einkäufen dar.

Auf Grund dieses Sachverhaltes (nicht gebuchte Einsatzteile) wurde von der Betriebsprüfung der Wareneinsatz um die nicht gebuchten Einkäufe und einen Gefährdungszuschlag, somit insgesamt um € 5.000,00 netto/jährlich erhöht. Die Wareneinsatzstruktur wurde analog der erklärten Wareneinsätze angenommen.

Wenn ein Teil der Geschäftsfälle nicht gebucht ist, sind die Aufzeichnungen mangelhaft und daher die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die beantragte Veranlagung auf Basis der erklärten Zahlen ist daher denkunmöglich.

### *Ad TZ 3: Kalkulation*

Der Betrieb wurde seitens der Betriebsprüfung einer Nachkalkulation unterzogen:

Es wurden die buchmäßigen Spartenrohaufschläge im Gesamttatbestand errechnet und mit den ermittelten Spartenaufschlägen aus dem Einzeltatbestand (ermittelt aus der vorgelegten Speisekarte und den vorgelegten Einkaufsbelegen und sodann auf Grund des gesamten Wareneinkaufes gewichtet) verglichen. Wird dieser so gewichtete Einzelrohaufschlag auf den **erklärten** Wareneinsatz angewendet, ergeben sich bereits erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen.

Weiters ergeben sich bei der Verprobung des Gesamttatbestandes Erlöse/Wareneinkauf extreme Schwankungen zwischen den buchmäßigen Rohaufschlägen der geprüften Jahre.

Diese Kalkulation wurde dem steuerlichen Vertreter und den Gesellschaftern während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens mehrfach vorgehalten.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde zu diesen Differenzen und Schwankungen folgendermaßen Stellung genommen: laut Angaben der Gesellschafter (K. und M.R.) gibt es für Pensionisten und Schüler bei den Menüs bis zu 20% Rabatt für Speisen auf den Kartenpreis. Die übrigen Differenzen wurden von der steuerlichen Vertretung in den Besprechungen während der laufenden Betriebsprüfung pauschal mit Schwund und schlechtem Geschäftsgang erklärt.

Diese Argumente wurden im Rahmen der freien Beweiswürdigung in der von der Betriebsprüfung erstellten Kalkulation teilweise berücksichtigt:

Der Rohaufschlagskoeffizient für Speisen wurde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens in der Mitte zwischen dem höchst- und niedrigsterklärten RAK der Jahre 2000 bis 2005 mit rund 3,65 angesetzt (höchst erklärter RAK im BP-Verfahren: 4,09 - niedrigst erklärter RAK im BP-Verfahren: 3,19). Weiters wurde der Rohaufschlagskoeffizient für Rauchwaren mit einem handelsüblichen Mittel in Höhe von 1,2

angesetzt, Vom gesamten Rest (alle Spartenerlöse) wurden 10% für Rabatte und Schwund berücksichtigt.

Von der steuerlichen Vertretung wurde nun erstmals im Zuge der Berufung wie folgt Stellung genommen:

*Kalkulation im Gesamttatbestand:*

Der steuerliche Vertreter bringt erstmals in der Berufung wie folgt vor:

Der im Gesamttatbestand kalkulierte Umsatz sei um Abgrenzungs- und Buchungsfehler in der Essensmarkenabrechnung durch die Abgabepflichtigen, zu korrigieren. Die Betriebsprüfung schließt sich der Meinung des Steuerberaters an, dass die erklärten Umsätze im Gesamttatbestand um diese Abgrenzungsfehler zu korrigieren sind. Der im Gesamttatbestand kalkulierte Wareneinsatz sei um den Warenvorrat aus der Übergangsgewinnermittlung 2002/2003 und um die Umbuchungen auf den einzelnen Wareneinkaufskonten zu korrigieren. Von der Betriebsprüfung wird dazu angemerkt, dass es sich dabei einerseits meist um halbjährliche Umbuchungen von Wareneinkäufen auf Werbeaufwand und andererseits in den Jahren 2000 bis 2002 (ab 2003 E/A RG) um geringere Bestandsveränderungen handelt, die bisher noch nicht berücksichtigt wurden.

Laut Betriebsprüfung ist der Wareneinsatz im Gesamttatbestand um die Bestandsveränderungen und die Übergangsgewinnauswirkung zu korrigieren. Bei den Umbuchungen der Wareneinkäufe auf Werbeaufwand innerhalb aller Gastrosparten stellt sich die Frage der Glaubwürdigkeit (Wareneinkäufe wie Bier, Kaffee, Spirituosen etc. werden verschenkt - siehe dazu Ausführungen zur Kalkulation im Einzeltatbestand).

*Kalkulation im Einzeltatbestand:*

*a) Spirituosen:*

Der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand betrage laut Steuerberater 6,49 statt 7,01 laut Betriebsprüfung, weil der Wodkaverkauf rd. 60% des Gesamtumsatzes betrage. Weiters habe Herr R. im Jahr 2004 im Zuge seines 40. Geburtstages sehr viele Spirituosen geschenkt bekommen, die er dann im Betrieb ausgeschenkt habe. Darin seien die extremen Schwankungen im erklärten Rohaufschlagsbereich begründet.

Die Betriebsprüfung hält den unbewiesen behaupteten Umsatzanteil für Wodka für unglaublich, auch für die übrigen Einwendungen zu diesem Punkt fehlt jeder Nachweis. Artikelstatistik wurde der Betriebsprüfung bis dato keine vorgelegt. Weshalb werden dann viele andere Spirituosen (wie z. B. diverse Obstschnäpse) im Betrieb eingekauft und auf der Speisekarte angeboten?

*b) Bier:*

Der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand betrage laut Steuerberater 3,12 statt 3,48 laut Betriebsprüfung, da von der Betriebsprüfung Flaschenbiere mit dem gleichen Umsatzgewicht wie Fassbiere bewertet wurden. Der erklärte Rohaufschlagskoeffizient betrage jedoch nur 2,44 bis 2,71. Begründet sei diese Abweichung durch Spenden an die Feuerwehr, Ausschankung von Gratisbier anlässlich des Todes eines Freundes und nicht aufgezeichnete Abgaben bei großen All-Inklusive Veranstaltungen. Hier gäbe es allerdings laut steuerlicher Vertretung einen Beweisnotstand. Die Betriebsprüfung merkt dazu an, dass bei der Kalkulation Bier im Einzeltatbestand sehr wohl überwiegend Fässer (ca. zu 2/3) kalkuliert wurden. Da Fassbier mit besserem Aufschlag verkauft wird, wäre nach der Argumentation der steuerlichen Vertretung (Flaschenbierumsatz betrage nur 6%) der Bieraufschlag noch höher als bisher von der Betriebsprüfung berechnet. Allerdings fehlt auch wieder ein Nachweis für den Anteil an Umsatz für Flaschenbier.

*c) Alkoholfreie Getränke:*

Hier ist der buchmäßige Rohaufschlagskoeffizient regelmäßig höher als der Artikelrohaufschlagskoeffizient. In diesem Fall wird seitens der steuerlichen Vertretung mit Gratisdraufgaben der Lieferanten argumentiert, um den Verdacht von nicht gebuchten Einkäufen zu entkräften.

Dazu merkt die Betriebsprüfung an, dass bei zu niedrigen Aufschlägen mit Gratisabgaben und bei zu hohen Aufschlägen mit Gratislieferungen argumentiert wird, jeweils ohne Beweise und wie es gerade gebraucht wird. Ein Faktum, das den Eindruck von reinen Schutzbehauptungen verstärkt.

*d) Wein:*

Der erklärte Rohaufschlagskoeffizient der Jahre 2001 und 2002 sei deshalb geringer als in den übrigen Jahren, da in diesen beiden Jahren versucht wurde Bouteillenwein zu verkaufen. Die Kalkulation der

Betriebsprüfung sei über offenen Wein gemacht worden. In den Jahren 2004 und 2005 wurde von einem Lieferanten ein schadhaftes Fass ohne Berechnung gegen ein volles Fass ausgetauscht, daher seien die Rohaufschlagskoeffizienten dieser Jahre höher.

Dazu merkt die Betriebsprüfung an, dass auf der vorgelegten Speise-Getränkekarte ausschließlich offene Weine angeboten werden.

*e) Kaffee/Tee:*

Der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand betrage laut Steuerberater 12,09 statt 12,62 laut Betriebsprüfung, da eine Gewichtung von 60% Melangen, 30% kleine Braune und 10% Große Braune verabreicht würden. Allerdings stellt sich auch hierbei wieder die Frage nach dem Nachweis und der Ermittlungsmethode für den Anteil an Umsatz für die einzelnen Kaffeearten.

*f) Speiseeis:*

Laut steuerlicher Vertretung bewegt sich der Rohaufschlag für Eis (0,8% Umsatzanteil) zwischen 3,5% und 3,97%. Dies entspricht durchaus der Rohaufschlagshöhe der Sparte Küche. Die vom Steuerberater behaupteten Differenzen (Differenz verbuchte Beträge/Belege) in den Einkäufen und Eisverkäufen können nicht nachvollzogen werden. Es wurden für die Kalkulation im Gesamttatbestand die Erlöse und die Einkäufe gemäß verbuchter Belege herangezogen.

*g) Küche:*

Die extremen Schwankungen im Bereich Küche werden seitens der steuerlichen Vertretung dahingehend erklärt, dass im Jahr 2003 die wenigsten Veranstaltungen waren, daher war der Aufschlag entsprechend hoch. Bei Veranstaltungen führe ein „All-Inklusive Preis“ mit ca. 50 Personen zu einem niedrigeren Aufschlag.

Um dieser Argumentation zu folgen, müsste der Gesamtumsatz der beiden vorangegangenen Jahre, nämlich 2001 und 2002, und in den beiden folgenden Jahren, nämlich 2004 und 2005 aufgrund einer höheren Auslastung durch die höhere Gästeanzahl bei den Veranstaltungen höher sein, als der Gesamtumsatz 2003. Dies ist aber nicht der Fall, im Gegenteil 2003 wurde der höchste Gesamtumsatz erklärt.

Daher ist nach Ansicht der Betriebsprüfung (nach Korrektur des Umsatzes und Wareneinsatzes) der Rohaufschlagskoeffizient für die Küche in der Mitte zwischen dem höchst- und niedrigsterklärten RAK der Jahr 2000 bis 2005 mit rund 3,63 (höchst erklärter RAK nach Korrekturen: 3,96 - niedrigst erklärter RAK nach Korrekturen: 3,30) anzusetzen. Vom gesamten Rest (alle Spartenerlöse) wurden 10% für Rabatte und Schwund berücksichtigt.

Bei allen übrigen Sparten sieht die Betriebsprüfung aufgrund der erörterten Sachverhaltselemente keinerlei Grund von den bisherigen Rohaufschlagskoeffizienten im Einzeltatbestand abzuweichen.

Wenn die Kalkulation der Betriebsprüfung aufgrund der Ausführungen in der Berufung wie folgt adaptiert wird:

- Berücksichtigung der Abgrenzungsfehler (falsche Essensmarkenabrechnungen) in den erklärten Umsätzen
- Einbeziehung des Übergangsgewinnergebnisses
- Berücksichtigung der Umbuchungen auf den Wareneinkaufskonten (Bestandsveränderungen, weiters Anerkennung des Werbeaufwandes, um den Argumenten der steuerlichen Vertretung in der Berufung Rechnung zu tragen)

so ergeben sich nach Berücksichtigung der Änderungen immer noch erhebliche Differenzen zu den bisher erklärten Umsätzen.

Eine Berechnung dazu liegt der Stellungnahme in Form von Tabellen dieser Stellungnahme bei.

*Analysen:*

Die von der Betriebsprüfung durchgeführten Analysen zeigen Auffälligkeiten im erklärten Rechenwerk, die nicht entkräftet werden konnten.

Die Endziffernwertungen der Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall zeigen, dass die erklärten Tageslosungen sehr häufig bei der zweiten Kommastelle nicht auf Null oder Fünf lauten, sondern dass alle Ziffern von 0 bis 9 im Endziffernbereich der Centstelle wiederkehrend vorkommen, obwohl die Getränke und Speisen laut Speisekarte alle bei der im Centbereich auf Null oder Fünf enden.

Dies wurde seitens der Gesellschafter dahingehend begründet, dass auf Speisen zum Teil für Pensionisten und Kinder 20%ige Rabatte gewährt wurden. Weiters wurden Gutscheine des Magistrates

in Höhe von € 1,45 bis zum Jahr 2004 und danach in Höhe von € 1,46 abgerechnet. Diese Tatsache, dass auf Preise, die im Centbereich auf Null oder Fünf laut Speisekarte enden, 20% Rabatt gewährt werden und jedenfalls bis zum Jahr 2004 Gutscheine in Höhe von € 1,45 abgerechnet wurden, lässt mathematisch (20% Abschlag) wieder nur Cent-Endungen im geraden Ziffernbereich zu. Im gegenständlichen Fall wurden Tageslosungen mit allen auch ungeraden Endziffern im Centbereich von 0 bis 9 erklärt.

Die im Zuge des Fragenvorhaltes angestellte Auslastungsrechnung zeigt, welcher Umsatz bei einer Auslastung von 70% einmal täglich ohne Gästewechsel im Gasthausbereich und einer Auslastung von 50% einmal täglich ohne Gästewechsel im Pubbereich möglich wäre. Diese Differenzen ergeben mehr als das Doppelte der tatsächlichen Zuschätzungen laut Betriebsprüfung. Das war aber, wie ersichtlich, nicht die Berechnungsbasis für die Zuschätzung und daher auch nicht Teil des Betriebsprüfungsberichtes.

Die Betriebsprüfung ist bei ihrer Zuschätzung von einer Auslastung zwischen 50 und 60% einmal täglich ohne Gästewechsel und ohne Einberechnung von Feiern und Veranstaltungen ausgegangen.

Die in der Berufung behauptet Unmachbarkeit eines zugeschätzten Umsatzes zwischen rd. 8% und rd. 20% ist unbewiesen. Sollte dieser Mehrumsatz mit dem angemeldeten Personal nicht möglich gewesen sein, würde dies voraussetzen, dass es im Prüfungszeitraum nicht angemeldetes Personal gegeben haben müsste.

#### *Antrag auf Pauschalierung:*

Der steuerliche Vertreter stellt in der Berufung einen Antrag auf Gewinnpauschalierung. Diesem kann seitens der Betriebsprüfung aufgrund fehlender Voraussetzungen laut Gaststättenpauschalierungsverordnung nicht stattgegeben werden.

Seitens der Betriebsprüfung wird eine Neuberechnung der Steuer auf Basis der beiliegenden Tabellen vorgeschlagen. >

Der steuerliche Vertreter nahm in der Folge ergänzend Stellung, dass grundsätzlich „Vermutungen der Behörde immer als bewiesene Feststellungen, Erklärungen der StPfl. dagegen immer als unbewiesene Schutzbehauptungen interpretiert werden. Erstmals wird in der Stellungnahme bei den X-Einkäufen der Verschränkungen ins Spiel gebracht. Verschränkte Einkäufe (angeblich € 14.236,23) wurden nie vorgehalten. Immer wurde mit € 25.981,57 operiert. Wenn die verschränkten Einkäufe beweisbar sein sollten, hätte das vorgehalten werden sollen. Tatsache ist jedenfalls, dass eine Hinzuschätzung von € 30.000,00 zum Einkauf somit einen Gefährdungszuschlag von 111% der (ANGEBLICH NACHGEWIESENEN – weil verschränkten Einkäufe) bedeutet – obwohl eine Schätzung keine Bestrafung sein sollte, sondern der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen soll. Es wird in diesem Zusammenhang auf den Punkt Auslastungsrechnung der Berufung hingewiesen.

Kalkulation: Die Schwankungen im Küchenbereich betragen bei 6 Prüfungsjahre 2 Jahre RA 330 = 0 , 1 Jahr 6%, 1 Jahr 16%, 1 Jahr 20%. Auf die diese Schwankungen begründenden, beweisbaren und nachvollziehbaren in der Anzahl pro Jahr unterschiedlichen Pauschalveranstaltungen, auf die bereits in der Berufungsbegründung hingewiesen wurde, wird verwiesen. Hier von extremen Schwankungen zu sprechen, dürfte auf einem semantischen Missverständnis beruhen. Weshalb zur Kalkulation erstmals in der Berufung Stellung genommen wurde, lässt sich einfach erklären. Es wurde – beginnend mit der ersten Besprechung – immer betont, dass eine sachliche Lösung gesucht würde. Dass dann im

Rahmen der Schlussbesprechung ohnehin über Argumente nur hinweggegangen wurde, zeigt die Richtigkeit der Darlegung von Fakten erst im Rahmen der Berufung. Zu den – für diesen Zweck auf einmal – geringfügigen Rohaufschlagsänderungen durch die Bestandsveränderungen wird festgestellt, dass – wenn genau ermittelt worden sein soll – wie immer betont wurde, auch diese Änderungen zu berücksichtigen sind.

Zu den einzelnen Spartenkalkulationen wird auf die Feststellungen der StPfl. in der Berufungsbegründung hingewiesen. Hingewiesen wird darauf, dass auch hier deutlich zum Ausdruck kommt, dass alle Aussagen der Behörde als bewiesene Tatsachen, die Aussagen der StPfl. jedoch 1 als unbewiesen – es fehlt nur noch a, dass auch der Geburtstag des Gesellschafters K.R. als unglaubwürdig bezeichnet wird, 2 nicht nachweisbar b, 3 Schutzbehauptung c bezeichnet werden.

Küche: Hier wurden die Ausführungen der Berufung – aus welchen Gründen auch immer – völlig missverstanden. Der Rohaufschlag ist natürlich – wie in der Berufungsbegründung hoffentlich verständlich ausgeführt – in dem Jahr mit den geringsten Veranstaltungen – aber den meisten Erlösen über Verkauf der Artikel im Preisbereich der Speisekarte und nicht über pauschal und schlechter kalkulierte Veranstaltungen – am höchsten. Es ist das Jahr 2003, das auch der Ausreißer in der Kalkulation 20% über den 330%, die immerhin in 4 Jahren mit 2 Abweichungen im Ausmaß von 1 x 3% und 1 x 6% von der Behörde ermittelt wurden. Hinweis: das sollen extreme Schwankungen sein. Zu den Analysen wird ausgeführt. Wenn zu einer Summe von geraden Cent-Endbeträgen, die immer eine gerade Zahl ergeben, eine ungerade Cent Endzahl ergeben. Beispiel: € 5,00 minus 20 % ergibt 4,0 Pensionist zuzüglich 1 Gutschein mit € 1,45 Magistrat ergibt eine ungerade Centziffer € 5,45 da kann man machen, was man will, aber Mathematik ist hoffentlich nicht unglaubwürdig – egal in welchem der geprüften Jahren.

Die 20 %-Abschläge haben nichts mit den Magistratsgutscheinen zu tun. Die Annahme, dass die Magistratsbediensteten auch noch 20% erhalten haben sollten, ist falsch. Wenn der Kassaeingang der Tageslosung um eine ungerade Anzahl von Bons von € 1,45 reduziert wurde, weil dieser Betrag nicht in die Kassa einging, ist das zweifellos richtig erfasst und ergibt einen ungeraden Centbetrag. Wenn dann die Bons später mit dem Magistrat abgerechnet werden und wieder eine ungerade Bonanzahl abgerechnet wird, ist die 5 in der Hunderterstelle eindeutig und keine Schutzbehauptung ungerade.

Auslastung: Unter Punkt 5.5 wurden Auslastungsbeispiele angeführt, die jederzeit und in jedem erwünschten Umfang – bis hin zu allen Öffnungstagen vorgelegt und nachgeprüft werden können. Die Stpfl. stellt jeden gewünschten Tag zur Verfügung. Nachgewiesen wird

eine Auslastung von 61,2 % bis 23,5 % - gemeint ist die Anzahl von Gästen. Die Ausführungen der Behörde, es sei mit ihren Schätzungen nur eine Auslastung von 50 – 60 % erreicht worden, ist schlicht falsch und unglaubwürdig. Offensichtlich hat der Gesellschafter K.R. dann im Jahr 2007 – weil die Gesellschafter die extrem gute Auslastung samt dem großen Geldverdienen nicht mehr verantworten konnten – nachweislich und der Behörde bekannt – den Speisesaal, das Gastzimmer und das Extrazimmer und den großen Kühlraum zwecks Vermietung entnommen und umgebaut.

Die letzte Bemerkung/Unterstellung in der Stellungnahme war dann eigentlich nur noch selbstverständlich – es sei im Prüfungszeitraum nicht angemeldetes Personal tätig gewesen. Dazu wird unwiderleglich festgestellt, dass die KIAB unter Leitung von Frau ADir. A – Teamexpertin Spezial Außendienst den Betrieb am 09.07.2007 (natürlich unangemeldet) überprüfte und trotz intensiver Suche keine nicht angemeldeten Mitarbeiter vorfand. Wohl aber die erkleckliche Anzahl von rd. 20 Gästen, die über den Umstand, ungefragt fotografiert zu werden, nicht sonderlich erbaut waren. Falls nun noch seitens der Behörde vielleicht erwidert werden wird, dass in Erwartung der KIAB an diesem Tag keine nicht angemeldeten Arbeitskräfte anwesend gewesen sein werden, werden sich Gegenäußerungen wohl erübrigen.

Zum letzten Satz der Stellungnahme wird ausgeführt: Die Stellungnahme zeigt das Missverständnis der Ausführungen der Berufungsbegründung deutlich auf. Es wird nicht die Pauschalierung beantragt – dass diese rechtlich unmöglich ist, sollte der Behörde bekannt sein. Festgestellt wird und zur Begründung der Berufung wird aber folgende Tatsache ausdrücklich erhoben, dass – sofern die Pauschalierung gesetzeskonform ist – wovon auszugehen ist, indem dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt ist – dieses Betriebsprüfungsergebnis im Zusammenhang mit den übrigen Voraussetzungen des geprüften Betriebes völlig wirklichkeitsfremd/denkunmöglich und auf jeden Fall in seiner Exzessivität der vom Gesetzgeber in der BAO vorgeschriebenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspricht und eine Bestrafungswirkung schafft, der bestenfalls der Strafbehörde, nicht aber der Amtsbetriebsprüfung zusteht. Auf die Ausführungen unter 6. der Berufungsbegründung wird verwiesen, wo ausgeführt wird, dass – unter Anerkennung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch die Pauschalierung für Umsätze bis € 255.000,00 ein Gewinn von € 16.205 festgelegt wird, im Fall der Stpfl. dann aber für zusätzliche Umsätze ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von bis zu 124,34% dieser Mehrumsätze vorgeschrieben wird.“

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter weiters ergänzt, dass

1. ungerechtfertigterweise als Grundlage der Hinzuschätzungen für die Jahre 2000-2005 die X-Einkäufe der Jahre 1998 bis 2005 herangezogen worden wäre, damit eine um 2 Jahre

erweiterte Grundlage. Dadurch ergäbe sich ein wesentlich schlechteres Bild. Statt der in den Jahren 2000 bis 2005 behaupteten Privateinkäufen von € 17.642,60 würden € 25.981,57, d.h. um 27,27% mehr dargestellt. Eine Erklärung, weshalb für die Darstellung des rechtswidrigen Verhaltens der Bw. ein so wesentlich höherer Wert herangezogen würde, sei nirgendwo begründet und daher auch nicht objektiv bekämpfbar. Wenn nun von den Umsätzen des Prüfungszeitraumes ausgehend, eine Hinzuschätzung vorgenommen werden soll, sei festzustellen, dass maximal die „verschränkten“ Umsätze für die Hinzuschätzung und den Gefährdungszuschlag herangezogen werden dürften. Die „verschränkten“ Umsätze und deren Aufteilung auf die einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes wären nie vorgelegt worden - stelle somit einen Verfahrensmangel dar – und würde für die weiteren Ausführungen vom prozentuell identen Verhältnis der 7 statt den 5 Prüfungsjahren ausgegangen. Für die in der Stellungnahme dargestellten Umsätze würden die verschränkten Umsätze 54,79% betragen. Mangels vorgehaltener Aufteilung der Prüfungsjahre sei daher vom gleichen Prozentsatz auszugehen; dass von den Einkäufen von € 17.642,60 auf die „verschränkten“ ein Betrag von € 9.667,01 (54,79%) entfallen würde. Das bedeutet, dass (ungewichtet) pro Jahr € 1.993,40 auf unerklärte Einkäufe entfällt. Die BP würde jedoch samt Gefährdungszuschlag pro Jahr € 5.000,00 zum Wareneinsatz hinzuschätzen.

Damit betrage der Gefährdungszuschlag € 3.006,40 bzw. 151%. Lt. Judikatur hat der Gefährdungszuschlag die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen, jedoch nicht eine vorweggenommene Bestrafung eines allfälligen Fehlverhaltens. Dies sei Aufgabe der Strafbehörde.

2. Betreffend die Kalkulationsdifferenzen und deren Erläuterungen, die erwartungsgemäß von der BP als Schutzbehauptung abgetan werden, wird ergänzt:

ad Speisen + Eis: Lt. BP sei bei derartig von Jahr zu Jahr unterschiedlichen Anzahlen von „All Inklusiv“-Veranstaltungen, welche nachweisbar sind, jedes Jahr der gleiche Durchschnittsrohaufschlag darstellbar bzw. unterstellbar. Dabei handelt es sich um ein Fehlurteil – ebenso wie das Missverständnis, im Jahr der wenigsten Veranstaltungen sei ein passender Rohaufschlag (weil am höchsten; lt. Gruppenleiter „da hat er sich halt bei der Kalkulation der zu erklärenden Umsätze verrechnet und kommt der Realität am nächsten“) und in den Jahren mit geringeren Rohaufschlägen (Grund: die in der Kalkulation ungünstigeren Veranstaltungen) sei das halt nicht so gewesen“. Die Auswirkung der Großveranstaltungen, bei denen – abhängig von der Gästezahl – auch oft das Lokal für übrige Gäste gesperrt würde, wäre wie die Anzahl dieser Veranstaltungen, neben denen auch noch zusätzlich kleinere stattfanden, angegeben: 2000: 16; 2001: 13; 2002: 16; 2003: 12; 2004: 16; 2005: 16. Symptomatisch sei das Missverständnis der BP in diesem Punkt: Die in der

Gegenäußerung dargestellten jährlichen Kalkulationsdifferenzen widersprechen dem dargestellten Bild „extremer“ Schwankungen und entbehre es jeglicher „Hinterziehungslogik“, sei aber eine Tatsache, dass Umsätze mit geschenkten Waren (Spirituosen) als Umsätze erklärt worden wären. Dies sei jedoch geschehen. Wenn im Rahmen der Schlussbesprechung bei der Behörde Verwunderung darüber ausbreche, dass die Bw. nicht auf das „billige“ Ergebnis der Zuschätzung der 1. BP (2000-2002) eingestiegen sei – jetzt käme sie nicht so billig davon – wird die Angemessenheit der Hinzuschätzungen/Erträglichkeit nicht logischer. Die damalige Antwort, dass auch ein vermeintlich billiges Angebot, wenn es nicht der Realität entspricht zu teuer sein kann, würde hiermit erneut eingebracht.

3. Beigelegt würde weiters die Auslastungsrechnung, adaptiert auf die tatsächlichen Öffnungstage, durchgeführt. Mit der Hinzuschätzung seien wirklichkeitsfremde Auslastungssätze unterstellt worden.

4. Die Unterstellung, wenn das mit dem offiziellen Personal nicht bewältigbar gewesen wäre, sei davon auszugehen, dass es im Prüfungszeitraum nicht angemeldetes Personal gegeben haben müsse, zeige die „objektive“ Vorgangsweise, sei jedoch durch 2 Besuche der Staatspolizei widerlegbar, nämlich im Jahr 1999 und 2004, als – ebenso wie im Rahmen eines Besuches der KIAB am 9.7.2007 unter Leitung der Prüferin ADir. A. – trotz intensivster Suche (einschließlich Kühlhaus mit Straßenschuhen) kein unangemeldetes Personal aufzufinden gewesen wäre.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte zu den Vorwürfen aus, dass das Jahr 1998 zwar Gegenstand der Kontrollmitteilung, jedoch bereits verjährt gewesen wäre. Für das Jahr 1999 sei auf Basis der Selbstanzeige eine Zuschätzung erfolgt, jedoch nicht Berufungsgegenstand. Die Schätzung der Jahre 2000 bis 2005 wäre auf Basis der Einkäufe lt. Selbstanzeige zuzüglich der Einkäufe lt. Stellungnahme zugerechnet worden.

Die verschränkten Einkäufe seien in gegenläufiger Verbindung zu den Rechnungen eindeutig nachweisbar, die nicht verschränkten Einkäufe stünden ebenso im zeitlich engen Zusammenhang mit den Rechnungen der Bw., wobei der Einwand der Bw., dass der Einkauf in der Früh noch mit 2 Kassen und dass die anderen Einkäufer ebenso aus der Gastgewerbe- und Lebensmittelbranche gekommen wären, nicht nachgewiesen werden könnte.

Zur Einwendung betreffend eine vom steuerlichen Vertreter durchgeführten Auslastungsrechnung von 70% in Zusammenhang mit der Umsatzhöhe und „All-Inklusiv“ Veranstaltungen zwischen 25 und maximal 70 Personen sei festzustellen, dass dies im Jahre 2003 eine 70%ige Auslastung und dadurch niedrigeren Umsatz ergeben würde. Die Schätzung

wäre jedoch auf Basis einer Aufschlagsrechnung und Kalkulationsdifferenzen erfolgt. Auch hätte es keine Aufzeichnungen über die Weinverkäufe gegeben.

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

ad Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO)

Abs. 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.

Abs. 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.

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

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturenanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO § 184 Pkt. 4c).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass Grundaufzeichnungen (Tischbonierungen, -ausdrucke) fehlen und die Ermittlung der Tageslosungen nur alle 2-3 Tage vorgenommen wurden. Der tägliche Kassastand wurde nicht ermittelt und die elektronischen Daten nicht gesichert noch vorgelegt. Die BP stellte weiters nachweislich Kalkulationsschwankungen in den einzelnen Prüfungsjahren und eine Einsatzverkürzung bezüglich der Einkäufe bei der Firma X für die Jahre 1998 bis 2005 fest, wobei die Bw. zu Beginn der BP diesbezüglich auch Selbstanzeige erstattete.

Die festgestellten Kalkulationsmängel wurden von der Bw. in der Berufung sowie Gegenäußerung bestritten und eingewendet, dass die Differenzen auf Grund schlechten Geschäftsganges in den Prüfungsjahren, Schwund und durchgeführte Groß- sowie „All Inklusiv“ Veranstaltungen, Spenden an Feuerwehr z.B. Gratisbier sowie schadhaften Weinfässern oder geschenkt erhaltenen Spirituosen sich ergeben hätten. Weiters wären die Essensmarken am Tag der Einlösung zu kürzen und erst im Jänner und Februar zu kalkulieren und hätte eine Stichprobenerhebung der Mittagsfrequenz nicht eine Auslastung von 70% lt. BP sondern tatsächlich zwischen 25 bis 60% ergeben.

ad Schätzungsberechtigung)

Zur Schätzungsberechtigung ist auszuführen, dass bereits mangels Sicherung der Grundaufzeichnungen unstrittig ein formeller Mangel vorliegt, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

Im vorliegenden Fall wurde von der Abgabenbehörde weiters festgestellt, dass neben den Einkäufen mit der X-Firmenkundenkarte im Zeitraum 1998 bis 2005 auch Einkäufe lautend auf BARVERKAUF getätigt wurden. Neben den offiziellen Einkäufen wurden auch Einkäufe ohne Nennung des Bw., so genannte BARVERKAUFS-Rechnungen getätigt, welche im engen zeitlichen Zusammenhang als auch die Erfassungs- und Rechnungsnummern gegenläufig mit den offiziellen Rechnungen stehen. Es besteht somit ein enger Zusammenhang mit den offiziellen Einkaufsrechnungen und werden diese von der Bw. auch nicht bestritten.

Darüber hinaus wurden von der Abgabenbehörde Datenmaterial in Bezug auf die Einkäufe bei der Firma X für die Gastwirtschaft der Bw. erhoben, welche ebenfalls innerhalb von Sekunden oder Minuten fast zeitgleich mit dem jeweiligen Einkauf der Bw. lautend auf die X-Firmenkundenkarte erfolgten, jedoch ebenso nicht auf die Bw. ausgestellt waren. Auf Grund des engen zeitlichen Zusammenhang ist jedoch davon auszugehen, dass diese auch der Bw. zuzurechnen sind. Einerseits sind dieselben Artikelpaletten betroffen und andererseits kann die Einwendung der Bw., dass viele Einkäufer bei der Fa. X ebenso aus der Gastgewerbebranche

am Morgen eingekauft hätten, die Feststellungen in Hinblick auf die nicht verschränkten Einkäufen grundsätzlich nicht entkräften.

Somit steht in freier Beweiswürdigung fest, dass die Bw. Teile des betrieblichen Wareneinkaufes nicht verbucht hat. Vor Prüfungsbeginn wurde diesbezüglich auch teilweise Selbstanzeige gemäß § 29 FinstrG erstattet, dass Teile der Wareneinkäufe von der Bw. nicht als betriebliche Einkäufe gebucht wurden.

Wie die in der Stellungnahme zur Berufung angeführten Beispiele darlegen, wurde der Rechnungsbetrag der gesamten X-Einkäufe mit Barverkaufsrechnungen in der Folge um die Privateinkäufe bereinigt und der Wareneinsatz auf Grund dieses Sachverhaltes einschließlich der Beträge der Selbstanzeige gerundet auf jährlich netto € 5.000,- erhöht.

Durch die Feststellungen der BP wurde somit eindeutig erwiesen, dass die Aufzeichnungen, die die Bw. nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, formell unrichtig bzw. unvollständig sind und auf Grund der aufgezeigten Natur der Mängel die Aufzeichnungen materiell unrichtig sind, weshalb die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO gegeben ist.

ad Schätzungsergebnis)

Betreffend das Schätzungsergebnis ist weiters auszuführen, dass bei einer kalkulatorischen Schätzung der unter Berücksichtigung aller Verhältnisse zu ermittelnde Rohaufschlagssatz auf den ausgewiesenen Wareneinsatz aufgeschlagen und damit der Umsatz im Schätzungswege ermittelt wird. Die kalkulatorischen Sätze können aus dem Vergleich des geprüften Betriebes selbst oder externen Werten bzw. Branchenerfahrung gewonnen werden. Die Behörde hat jedoch stets den besonderen betrieblichen Bedingungen Rechnung zu tragen und ist eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (vgl. Stoll, BAO, S 1934f).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Kommentar, Tz. 3 zu § 184 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Zuschätzung der Umsätze einerseits auf Basis der Einkäufe bei der Fa. X zuzüglich eines Sicherheitszuschlages und andererseits unter Heranziehung der von der BP ermittelten buchmäßigen Spartenrohaufschläge. Dabei wurden in der Stellungnahme der BP die buchmäßigen Spartenrohaufschläge unter Berücksichtigung der Einwendungen der Bw. im Gesamttatbestand zwischen 3,84 bis 3,97 für die Jahre 2000 bis 2005 ermittelt und ergibt eine (geringere) Zuschätzung zwischen € 20.900,- bis € 49.700,-. Damit wird den Einwendungen der Bw. bezüglich Abgrenzungsfehler Essensmarkenabrechnungen Rechnung getragen, d.h. die Tageslosungen am Tag der Einlösung um diese Werte gekürzt und im Zeitpunkt der Vereinnahmung nach Rechnungslegung als Einnahme verbucht. Diese Berechnung ergibt eine teilweise stattgebende Berücksichtigung der Beträge und ist in freier Beweiswürdigung als richtig zu beurteilen.

Zu den einzelnen Kalkulationspunkten ist weiters festzuhalten, dass die Einwendungen der Bw. mangels Vorlage von Nachweisen nicht glaubhaft bzw. nur teilweise glaubhaft gemacht werden konnten.

*ad Spirituosen:* Zur Einwendung, dass der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand 6,49 statt 7,01 lt. BP betrage, weil der Wodkaverkauf rd. 60% des Gesamtumsatzes ausmache und Herr R. im Jahr 2004 im Zuge seines 40. Geburtstages sehr viele Spirituosen geschenkt bekommen hätte, die er dann im Betrieb ausgeschenkt habe, daher die extremen Schwankungen im erklärten Rohaufschlagsbereich begründet wären, ist

zu entgegnen, dass mangels Nachweis des behaupteten Umsatzanteiles für Wodka dies als nicht glaubhaft zu beurteilen ist.

*ad Bier:* Der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand betrage laut Bw. 3,12 statt 3,48, da von der BP Flaschenbiere mit dem gleichen Umsatzgewicht wie Fassbiere bewertet wurden. Der erklärte Rohaufschlagskoeffizient beträgt jedoch nur 2,44 bis 2,71. Begründet wird diese Abweichung durch Spenden an die Feuerwehr, Ausschenkung von Gratisbier anlässlich des Todes eines Freundes und nicht aufgezeichnete Abgaben bei großen „All-Inklusiv“ Veranstaltungen. Betreffend diese Einwendung gibt es jedoch bereits laut Angaben der steuerlichen Vertretung einen Beweisnotstand.

Da bei der Kalkulation Bier im Einzeltatbestand überwiegend von Fässer (ca. zu 2/3) ausgegangen und ein Nachweis für den Anteil an Umsatz für Flaschenbier nicht erbracht und darüber hinaus Fassbier mit besserem Aufschlag verkauft wurde, ergebe dies einen noch höher als der bisher berechneten Bieraufschlag.

*ad Alkoholfreie Getränke:* Betreffend die Einwendungen von Gratisdraufgaben der Lieferanten, um den Verdacht von nicht gebuchten Einkäufen zu entkräften, ist festzustellen, dass diese mangels Nachweis den Eindruck einer reinen Schutzbehauptung verstärken und der buchmäßige Rohaufschlagskoeffizient in der Regel höher als der Artikelrohaufschlagskoeffizient ist.

*ad Wein:* Die Bw. wendet ein, dass der erklärte Rohaufschlagskoeffizient der Jahre 2001 und 2002 deshalb geringer als in den übrigen Jahren sei, da in diesen beiden Jahren versucht wurde Bouteillenwein zu verkaufen. Weiters wurde in den Jahren 2004 und 2005 ein schadhaftes Fass ohne Berechnung gegen ein volles Fass ausgetauscht, daher seien die Rohaufschlagskoeffizienten dieser Jahre höher. Dazu ist anzumerken, dass laut vorgelegten Getränkekarten ausschließlich offene Weine angeboten und keine Nachweise für diese Vorbringen erbracht wurden. Daher ist diese Einwendung ebenso als zweifelhaft zu beurteilen.

*ad Kaffee/Tee:* Der gewichtete Rohaufschlagskoeffizient aus dem Einzeltatbestand betrage 12,09 statt 12,62, da eine Gewichtung von 60% Melangen, 30% kleine Braune und 10% Große Braune verabreicht würden. Ein Nachweis und Ermittlungsmethode für den Anteil an Umsatz für die einzelnen Kaffeearten konnte jedoch nicht erbracht werden.

*ad Speiseeis:* Laut steuerlicher Vertretung bewegt sich der Rohaufschlag für Eis (0,8% Umsatzanteil) zwischen 3,5% und 3,97%. Dies entspricht der Rohaufschlagshöhe der Sparte Küche. Jedoch wurde bereits von der BP im Rahmen der Stellungnahme für die Kalkulation im Gesamttatbestand die Erlöse und Einkäufe auf Basis der verbuchten Belege herangezogen und der RAK betreffend Küche insgesamt auf einen Wert rund 3,63 verringert.

*ad Küche:* Betreffend die extremen Schwankungen im Bereich Küche wird eingewendet, dass im Jahr 2003 die wenigsten Veranstaltungen waren, daher war der Aufschlag entsprechend hoch. Bei „All-Inklusiv“ Veranstaltungen führe ein „All-Inklusiv“ Preis für ca. 25 bis 70 Personen zu einem niedrigerem Aufschlag.

Dazu ist festzustellen, dass entsprechend dieser Einwendung der erklärte Gesamtumsatz der beiden vorangegangenen Jahre 2001 und 2002 und den beiden folgenden Jahren, nämlich 2004 und 2005 auf Grund einer höheren Auslastung durch die höhere Gästeanzahl bei den Veranstaltungen in Relation nicht höher ist als der Gesamtumsatz 2003. Diesfalls wird der höchste Gesamtumsatz grundsätzlich erklärbar, nicht jedoch die insgesamt festgestellten Kalkulationsdifferenzen. Dazu ist weiters festzuhalten, dass die Kalkulationsaufschläge und –differenzen auf Basis von Durchschnittswerten sämtlicher Jahre ermittelt wurden, somit auch insgesamt niedriger sich ergeben. Die Zuschätzung für das Jahr 2003 ergeben daher auch entsprechend niedrigere Zurechnungsbeträge. Die ermittelten Zuschlagssätze für die Bw. sind somit insgesamt nicht als ungünstig für die Bw. zu beurteilen.

Den Einwendungen der Bw. folgend ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Rohaufschlagskoeffizient auf Basis der Stellungnahme der BP (nach Korrektur des Umsatzes und Wareneinsatzes) für die Küche – ein Mittelwert zwischen dem höchst- und niedrigsterklärten RAK der Jahre 2000 bis 2005 - mit rund 3,63 (höchst erklärter RAK nach Korrekturen: 3,96 - niedrigste erklärter RAK nach Korrekturen: 3,30) insgesamt nicht als überhöht zu beurteilen.

Bei den ermittelten Kalkulationsdifferenzen der restlichen Spartenerlöse wurden zudem von der BP ein 10%iger Rabatt und Schwund berücksichtigt. Ein Nachweis über weitere Aktionen wurde in diesem Zusammenhang nicht erbracht. Somit ist die Zuschätzung diesbezüglich als jedenfalls nicht überhöht zu beurteilen. D.h. es erfolgte die Zuschätzung der alkoholfreien Getränke, alkoholischen Getränke Bier und Wein, Spirituosen und Kaffee auf Basis der ermittelten Durchschnittswerte abzüglich 10% Schwund. Dies ergibt einen gewichteten Wert von 3,84 bis 3,97 lt. Stellungnahme der BP (Beilage 1).

Die Zuschätzung der ermittelten Kalkulationsdifferenzen ist somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Basis der Stellungnahme der BP als angemessen zu beurteilen. Die Schätzung erfolgte unter Berücksichtigung der betriebseigenen Kalkulationswerte und wurde in Hinblick auf die Abgrenzung der festgestellten Durchschnittssätze bezüglich Essensmarken den Einwendungen der Bw. auch Rechnung getragen. Die Schätzungshöhe lt. Stellungnahme der BP ist in Hinblick auf die Aufzeichnungsmängel, nicht erfassten Rechnungen der Fa. X als richtig bzw. als wahrscheinlich der Höhe nach zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Wenn die Bw. einwendet, dass sich die Differenzen insgesamt auf Grund der schlechten Geschäftslage, Auslastung und durchgeführten Aktionen und Schwund ergeben hätten, ist auszuführen, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Einwendungen der Bw. durch die vorgenommenen Kürzungen ausreichend Rechnung getragen wurde.

Betreffend die Einwendung einer Auslastungsrechnung des Restaurants und Pub als Begründung, dass die Schätzung der Höhe nach nicht richtig sei, ist festzuhalten, dass die Schätzung auf Basis der festgestellten X-Rechnungen unter Heranziehung der betriebseigenen Kalkulationssätze erfolgte und darüber hinaus die Umsätze lt. vorgelegter Auslastungsrechnung die festgestellten Differenzen bestätigt. Ein Beweis über die tatsächlich ermittelten Umsätze kann durch diese Aufstellung jedoch ebenso nicht erbracht werden.

Die Schätzung gründet sich somit auf für den Prüfungszeitraum ermittelte Rohaufschläge und Einkaufsdifferenzen und erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Anlehnung an die betriebsinternen Rohaufschläge der Bw. im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Nichterfassung von Wareneinkäufen und Aufzeichnungsmängel lässt jedenfalls auf höhere Umsätze und Erlöse schließen. Dem aufgezeigten Ziel der Schätzung kann am ehesten dadurch entsprochen werden, dass der fehlende Wareneinsatz über die nicht verbuchten Rechnungen ermittelt und mit Hilfe des für die nicht verbuchten Rechnungen ermittelten und mit Hilfe des für die im Wareneinsatz fehlende Warengruppe ermittelten Rohaufschlages ein wahrscheinlicher Erlös zugerechnet wird.

Hinsichtlich der Zuschätzung eines Gefährdungszuschlages ist weiters festzustellen, dass die Zuschätzungen auf Grund der erwiesenen Fehlmenge des Wareneinkaufes, nicht zu einer hypothetischen Gewinnermittlung führen soll, sondern zu einer geschätzten Erlösgröße wahrscheinlichen Ausmaßes. Die zugerechneten Wareneinkäufe ergeben sich aus der Summe der Wareneinkäufe lt. Selbstanzeige sowie festgestellten bereinigte X-Einkäufe im Zeitraum 2000 bis 12/2005 lautend auf insgesamt € 24.670,58 (€ 5.688,18 zuzüglich € 18.982,4), dies ergibt im Durchschnitt einen nicht erklärten Wareneinkaufsbetrag von € 4.111,76 jährlich.

Betreffend die Hinzuschätzung eines Gefährdungszuschlages ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insgesamt als nicht unangemessen zu beurteilen auf Basis der festgestellten Differenzen und Aufzeichnungsmängel eine Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages vorzunehmen. Auf Grund der vorgefundenen Mängel ergibt dies auf Basis eines zusätzlichen Wareneinkaufsbetrages von € 900,- einen griffweisen Zurechnungsbetrag von rund 1,5% im Verhältnis der von der Bw. erklärten Umsätze für die Jahre 2000 bis 2005, rund € 3.500,- jährlich. In Hinblick auf die festgestellten Mängel im strittigen Zeitraum ist die Höhe der Zuschätzung von mit rund 1,5% der Umsätze im Prüfungszeitraum 2000 bis 2005 jährlich als keinesfalls überhöht zu beurteilen, die auf Grund

der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken. Die Zurechnung eines Wareneinkaufsbetrages von insgesamt rund € 5.000 ist in Hinblick auf die festgestellten Kalkulationsdifferenzen sowie Aufzeichnungsmängel somit insgesamt als nicht unrichtig der Höhe nach zu beurteilen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient in Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Derartige Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise sich an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Die Höhe eines Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages ist somit davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die gewerblichen Einkünfte gemäß § 188 BAO werden wie folgt festgestellt.

2000:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	750.126,24 S
	54.513,80 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	370.881,64 S
	26.953,02 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	379.244,60 S
	27.560,78 €

2001:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	714.186,81 S
	51.901,98 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	353.578,33 S
	25.695,54 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	360.608,47 S
	26.206,44 €

2002:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	79.746,51 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	39.666,10 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	40.080,41 €

---

2003:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	66.138,43 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	32.862,06 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	33.276,37 €

2004:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	75.770,65 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	37.720,90 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	38.049,75 €

2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt, Bw, StNr. Bwxy	58.888,75 €
Gewinnanteil K.R., StNr. x	29.344,22 €
Gewinnanteil M.R., StNr y	29.544,53 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter, 1 Kalkulation, 1 Berechnung der Besteuerungsgrundlagen

Wien, am 29. Juni 2010