



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Elisabeth Wanke, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Engelhart & Partner Rechtsanwälte OG, 1030 Wien, Esteplatz 8, vom 27. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Hofrat Mag. Christian Wolf, vom 25. November 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2000 bis 2002 nach der am 26. Februar 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, von Amts wegen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 bis 2002 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Gastgewerbe in Wien tätig und betreibt mehrere Lokale.

Im Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer Folgendes fest:

„Der Gewinn wird gem. § 5 EStG ermittelt. Auf Grund formeller und materieller Mängel sind die Bücher des Bw. nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO. Die

Besteuerungsgrundlagen mussten daher für die Jahre 2000-2002 gem. § 184 BAO geschätzt werden.

Tz. 15) Gesamtbetrag der Entgelte:

Unter Hinweis auf Tz.22) werden folgende Beträge dem Gesamtbetrag der Entgelte hinzugerechnet:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-------------------|---------------|---------------|---------------|-------------|
| <i>Gewichtung</i> | | | | |
| | 2,55 | 3,14 | 1,29 | 1,29 |
| | 8,03 | 14,56 | 4,92 | 4,92 |
| | 8,07 | 7,98 | 3,31 | 3,31 |
| | 18,64 | 25,68 | 9,52 | 9,52 |
| | | | | |
| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
| | S | S | S | € |
| 10% lt. Erkl. | 5.901.055,29 | 10.300.455,97 | 10.242.182,63 | 744.328,44 |
| 10% lt. BP | 7.001.178,28 | 12.945.465,63 | 11.217.682,29 | 815.220,76 |
| Zuschätzung | 1.100.122,99 | 2.645.009,66 | 975.499,65 | 70.892,32 |
| | | | | |
| 14% lt. Erkl. | 6.154.456,16 | | | |
| 14% lt. BP | 7.301.820,22 | | | |
| Zuschätzung | 1.147.364,06 | | | |
| | | | | |
| 20% lt. Erkl. | 10.428.193,68 | 10.330.182,69 | 10.408.310,18 | 756.401,40 |
| 20% lt. BP | 12.372.302,84 | 12.982.825,75 | 11.399.632,38 | 828.443,59 |
| Zuschätzung | 1.944.109,16 | 2.652.643,06 | 991.322,20 | 72.042,19 |

Tz. 16) Eigenverbrauch:

Auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen wird die Höhe des Eigenverbrauchs geschätzt.

| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | S | S | S | S | € |
| EV 10 % lt. Erkl. | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -13.760,30 | -1.000,00 |
| EV 20 % lt. Erkl. | 0,00 | 0,00 | 20.166,67 | 16.008,32 | 1.163,37 |

Schätzung mittels außerbetrieblichen Vergleichs:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|---------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | S | S | S | € |
| EV 10 % | 44.000,00 | 46.000,00 | 48.000,00 | 3.488,30 |
| EV 14 % | 36.500,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| EV 20 % | 36.500,00 | 75.000,00 | 77.000,00 | 5.595,81 |
| | 117.000,00 | 121.000,00 | 125.000,00 | 9.084,10 |

Summe Erhöhung des Eigenverbrauchs:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | S | S | S | € |
| | 117.000,00 | 100.833,33 | 122.751,98 | 8.920,73 |

Tz 17) Zusammenfassung Tz. 15)und Tz. 16):

a) Summe Erhöhung Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferung und sonstige Leistungen

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-------------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| | S | S | S | € |
| Umsätze lt. Erkl. | 22.483.705,13 | 20.630.638,66 | 20.650.492,82 | 1.500.729,84 |
| Zuschätzung | 4.191.596,21 | 5.297.652,72 | 1.966.821,85 | 142.934,52 |
| Umsätze lt. BP. | 26.675.301,34 | 25.928.291,38 | 22.617.314,67 | 1.643.664,36 |

b) Summe Erhöhung 20%-ige Umsätze:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------|
| | S | S | S | € |
| Zuschätzung | 1.944.109,16 | 2.652.643,06 | 991.322,20 | 72.042,19 |
| EV 20% | 36.500,00 | 54.833,33 | 60.991,68 | 4.432,44 |
| 20% lt. Erkl. | 10.428.193,68 | 10.330.182,69 | 10.408.310,18 | 756.401,40 |
| 20% lt. BP. | 12.408.802,84 | 13.037.659,08 | 11.460.624,06 | 832.876,03 |

c) Summe Erhöhung 10%-ige Umsätze:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|---------------|--------------|---------------|---------------|-------------|
| | S | S | S | € |
| Zuschätzung | 1.100.122,99 | 2.645.009,66 | 975.499,65 | 70.892,32 |
| EV 10% | 44.000,00 | 46.000,00 | 61.760,30 | 4.488,30 |
| 10% lt. Erkl. | 5.901.055,29 | 10.300.455,97 | 10.242.182,63 | 744.328,44 |
| 10% lt. Bp. | 7.045.178,28 | 12.991.465,63 | 11.279.442,59 | 819.709,06 |

d) Summe Erhöhung 14%-ige Umsätze:

| | 2000 |
|---------------|--------------|
| | S |
| Zuschätzung | 1.147.364,06 |
| EV 14% | 36.500,00 |
| 14% lt. Erkl. | 6.154.456,16 |
| 14% lt. BP. | 7.338.320,22 |

Tz. 21) Umsatzsteuerpassivierung:

Der Umsatzsteuermehraufwand (Tz. 18-20) wird durch die BP passiviert.

| | | 31.12.2000 | 31.12.2001 | 31.12.2002 | € |
|-------------|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------|
| lt. Vlg. | S | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| lt. BP | S | 676.275,00 | 1.486.871,00 | 1.801.059,93 | 130.888,13 |
| Verm. | S | -676.275,00 | -1.486.871,00 | -1.801.059,93 | -130.888,13 |
| Verm./Vorj. | S | 0,00 | 676.275,00 | 1.486.871,00 | 108.055,13 |
| Erfolgsänd. | S | -676.275,00 | -810.596,00 | -314.188,93 | -22.833,00 |

Tz.22) Einnahmen:

Das geprüfte Unternehmen betreibt drei Gaststätten – (A), (B) und C (das 4. Lokal D nur bei Bedarf).

Buchführung:

Zur Ermittlung der täglichen Lösungen dient das Boniersystem „Sunrise“.

Damit werden die Umsätze pro Tisch und Kellner erfasst und die einzelnen Rechnungen erstellt.

Es gibt einen zentralen Rechner, auf dem sämtliche Daten der drei Lokale zusammenlaufen. Datenmäßig wird das System als eine Einheit betrachtet. In den Lokalen gibt es Eingabeterminals für die Kellnerbonierungen.

Sämtliche Bonierungen und Eingaben des Personals werden in einem Logfile aufgezeichnet. Die aufgezeichneten Bonierungen bleiben auch nach Abrechnung des einzelnen Geschäftsfalles im System vorhanden, verlieren jedoch den Bezug zum Tisch.

Am Tagesende wird die Lösung von den Kellnern vom Display abgelesen und der Geldbetrag in einem Kuvert verwahrt. Dieses Kuvert wird am nächsten Tag durch den Bw. mit den Zahlen im System abgeglichen. Bei Übereinstimmung der Beträge werden die Bonierungsdaten (Logfile) regelmäßig nach zwei bis drei Tagen gelöscht.

Ausdrucke aus dem System anlässlich der Kellnerabrechnungen gibt es nicht, es gibt auch keine Übergabebestätigung für den Kellner.

Aus den Bonierungsdaten können tägliche Sparten- und Artikelberichte erstellt werden (als Liste oder als Datenfile), welche eine Tagessumme je Sparte und Artikel ausweisen.

Diese Daten wurden für die aktuellen Zeiträume Februar und März 2004 auf Datenträger übergeben. Für Zeiträume davor gibt es nur einzelne Ausdrucke jedoch keine Daten.

Für sämtliche Tage des Prüfungszeitraumes gibt es eine Aufsummierung der einzelnen Spartenerlöse pro Tag in Papierform, nicht jedoch die Artikelsummierungen.

Die täglichen Daten aus dem Bonierungssystem werden händisch in EXCEL übernommen und bereinigt um Kreditkartenerlöse und Kundenkontenerlöse wiederum händisch in ein Kassenbuch (EXCEL-Tabelle) übernommen, welches die jeweiligen Barlosungen des Tages enthält.

Am Monatsende wird eine Aufstellung der Tageslosungen, getrennt nach Lokalen, für die Verbuchung an den steuerlichen Vertreter übermittelt.

Zusätzlich gibt es pro Tag und Monat eine Aufsummierung der einzelnen Sparten in Datenform als „BAO-file“.

Vom Betriebsprüfer als auch von den mitprüfenden EDV-Experten wurde mehrmals vergeblich, mündlich sowohl im Zuge der Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 als auch in den Besprechungen am 23.6.2004 und am 9.9.2004 die Vorlage der Grundaufzeichnungen aus dem Bonierungssystem zu den Tageslosungen urgert.

Anlässlich der Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 gab es dazu eine telefonische Auskunft des EDV Betreuers des Bw. dahingehend, dass grundsätzlich alle Daten am System gespeichert bleiben, wenn nicht durch bewussten Eingriff des Unternehmers die Daten gelöscht werden. Eine automatische Löschung erfolgt nicht.

Der Bw. hat wiederholt angegeben, die Daten des Logfiles mit den Bonierungen regelmäßig zu löschen, da er selbst diese Daten nach Abgleich mit den Abrechnungen nicht mehr benötige. Hinsichtlich Stornierungs- oder Löschungsmöglichkeiten wurde erklärt, dass es dazu Zeiteinstellungen im System gibt, welche den Rahmen abstecken, innerhalb dessen Eingriffe in die bereits bonierten Daten möglich sind (notwendig aus dem Geschäftsbetrieb z.B. bei Fehlbonierungen oder Bestellungsänderungen).

Stornierungen werden in einem eigenen Stornoprotokoll erfasst. Dieses Stornoprotokoll liegt für den Prüfungszeitraum nicht vor.

Alle vorgelegten Unterlagen (Tagessummen und Spartenerlöse) stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den Grundaufzeichnungen dar.

Durch das Vernichten (Löschen) derselben ist eine Rückverfolgung auf einzelne Geschäftsfälle und damit eine Verprobung auf dieser Ebene nicht mehr möglich.

Verprobung:

Mangels detaillierterer Daten wurden die Tageslosungen des Gesamtbetriebs einer Verprobung hinsichtlich der Lösungsverteilung unterzogen, um eine Aussage hinsichtlich Plausibilität der Ziffern treffen zu können.

Hiezu wurde eine statistische Prüfung auf Log-Normalverteilung der Tageslosungen vorgenommen. (Methode beschrieben in „Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“, Erich Huber).

Bei dieser ersten Überprüfung ergaben sich zum Teil auffallende Abweichungen von der erwarteten Normalverteilung. Zudem ergab der Zeitreihenvergleich einige auffallende Spitzen in den Tageslosungen.

Das Ergebnis der ersten Auswertungen wurde dem Unternehmer in einer Besprechung am 23.6.2004 zur Stellungnahme übergeben und erläutert.

Zu den Abweichungen in der Log-Normalverteilung wurde eingewendet, dass der Betrieb starken saisonalen Schwankungen unterliege, und man daher eine Untersuchung nach „Saisonen“ vornehmen müsse. Andernfalls wäre das Ergebnis nicht schlüssig. Die Saisonen wurden folgendermaßen angegeben:

- Mai bis August
- September bis April

Zu der Tatsache, dass die Tageslosungen nur in Gesamtsumme (vom Prüfer erfasst, Detaillaten waren nicht vollständig!) vorlagen, wurde eingewendet, dass es die Lösungen getrennt nach Lokalen auf Datenträger gäbe und diese auch zur Verfügung gestellt werden können.

Zu den festgestellten auffallenden Spitzen wurde eine Aufstellung versprochen, welche eventuelle außergewöhnliche Umstände erläutern sollte, die ebenfalls Einfluss auf die Lösungsverteilung haben könnten.

Den Einwendungen folgend wurde daraufhin die Überprüfung der Lösungsdaten (in Gesamtsumme) nach Saisonen vorgenommen. Auch hier ergaben sich auffallende Abweichungen zur erwarteten Log-Normalverteilung.

Die versprochenen Detaillosungen und Erklärungen zu eventuellen außergewöhnlichen Spitzen wurden der Betriebsprüfung am 1. Juli 2004 übermittelt.

Zur Liste der „außergewöhnlichen Umstände“ wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass eine „Außergewöhnlichkeit“ nur aus der Sicht des Unternehmenszwecks beurteilt werden kann.

So fand sich auf der Liste nur eine einzige nicht im Unternehmenszweck begründete Auffälligkeit (21.5.2000, 50. Geburtstag des Bw.) sowie einige wenige Abweichungen bei Öffnungszeiten (Lokal C). Diese wurden in der weiteren Auswertung auch berücksichtigt.

Alle übrigen angeführten Umstände betrafen Firmenfeiern, Weihnachtsfeiern und ähnliche Ereignisse.

Hiezu wurde festgestellt, dass dies im Geschäftszweck des Unternehmens liegt und somit keine Außergewöhnlichkeit vorliegen kann.

Nach Beurteilung der Einwendungen wurden die Detaildaten der einzelnen Lokale getrennt verprobt, wobei in den Monaten Juni und Oktober 2002 nur die Gesamtsummen und keine Lokaldetaildaten vorlagen.

Auch bei dieser, nunmehr den Einwendungen des Abgabepflichtigen folgenden Auswertung ergaben sich signifikante Abweichungen zur Log-Normalverteilung. Die festgestellten Abweichungen in Prozent

| | 2000 | 2001 | 2002 |
|---|------|------|------|
| C | 11 | 13 | 5 |
| A | 22 | 43 | 15 |
| B | 20 | 19 | 8 |

(In weiterer Folge wurden einzelne Detailaufwendungen angeführt).

Schätzung:

Die einzelnen Geschäftsfälle (Rechnungs- und Bonierungsdaten), welche zur Überprüfung der Richtigkeit der Tagessummen benötigt werden, wurden vom Betriebsinhaber gelöscht.

Diese Aufzeichnungen gehören gem. § 131 BAO jedoch zu den aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen.

Das Fehlen dieser aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen begründet für sich alleine bereits eine Schätzungsberichtigung für die Abgabenbehörde.

Gem. § 184(3) BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, welche zu führen sind, nicht vorgelegt werden oder wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Abgabenbehörde steht dabei die Wahl der Schätzungsmethode frei.

Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Die detailliertesten, durch das Unternehmen zur Verfügung gestellten Daten waren die unvollständigen Aufzeichnungen der Tageslosungen, getrennt nach Lokalen.

Folglich wurde eine Analyse der Verteilungsstruktur der Tageslosungen vorgenommen. Tageslosungen entstehen üblicherweise zufällig durch Kombination von Preisen mit Verkaufsvorgängen.

Wenn viele Zufallsgrößen bei Entstehung einer rechnerischen Größe multiplikativ zusammenwirken, ergibt sich strukturell eine bestimmte Verteilung.

Bei wirtschaftlichen Vorgängen ist das die logarithmische Normalverteilung.

Bei unvollständiger oder unrichtiger Erfassung der Tageslosung verändert sich deren Verteilung.

Wenn für Abweichungen keine glaubhaften Gründe ermittelbar sind, vor allem dann, wenn Untersuchungen der Gründe für eine Abweichung wegen schwerer Mängel der Buchhaltung nicht oder unzureichend möglich sind, stellt diese Tatsache die zufällige Entstehung der Tageslosungsbeträge in Frage und die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel.

Die Analyse der Verteilungsstruktur von Tageslosungen ist sowohl eine Überprüfungs- als auch eine Verprobungsmethode.

Einerseits stellt die Nichtaufklärung – die Grundaufzeichnungen welche dies ermöglichen wurden gelöscht – einer irrealen Verteilung die Grundziffern in Frage, andererseits können Überlegungen über die Richtigstellung der Mängel angestellt werden.

Sie ist besonders in Fällen, in welchen das Fehlen von Grundaufzeichnungen nachvollziehbare Grundlagen für andere Verprobungen nehmen, geeignet, Auffälligkeiten in der Tageslosungsstruktur aufzuzeigen.

Im gegenständlichen Fall sind Abweichungen in der graphischen Darstellung der Tageslosungen von der zu erwartenden logarithmischen Normalverteilung in allen 3 Jahren in jedem Lokal aufgetreten.

Bei Aufdeckung von Strukturdifferenzen aus Verteilungsanalysen, welche zu schätzungsweisen Erhöhungen der Erlöse/Einnahmen führen, muss zur Beurteilung der Frage einer möglichen Wareneinsatzverkürzung jedenfalls mit untersucht werden, ob sich aus einer flankierenden Aufschlagsrechnung ebenfalls Differenzen ergeben.

Da solche nicht vorliegen, ist anzunehmen, dass für die Erzielung der nicht bucherlichen Einnahmen Waren und Personal nötig waren, das gleichfalls nicht in die Bücher aufgenommen wurde.

Es wurden daher parallel zu den Erlöserhöhungen aus der Waren-/Personalverprobung Aufschlagssätze festgestellt, die bei Ermittlung der im Zuge der Schätzung anzusetzenden Kosten deren Rückrechnung ermöglichen.

Berechnung:

In den Erklärungen wurde keine Aufteilung der Erlöse nach den Lokalen vorgenommen. Folglich mussten die für die einzelnen Lokale je Jahr in unterschiedlichen Höhen festgestellten Abweichungen entsprechend den Lokalumsätzen gewichtet werden.

Die Lokalbruttoumsätze wurden durch Zusammenrechnung der Tageslosungen je Lokal ermittelt und deren prozentueller Anteil an den Gesamtbruttoumsätzen je Jahr errechnet.

Mittels des errechneten prozentuellen Anteiles je Lokal und Jahr wurden die festgestellten Abweichungen gewichtet und durch Summierung eine Abweichung für alle drei Lokale gemeinsam je Jahr ermittelt.

Um diese Jahresabweichungen (Prozent) wurden die erklärten Nettoerlöse der Gewinnermittlungen erhöht und der Umsatzsteuer 10% und 20% im Verhältnis wie nachfolgend dargestellt unterzogen.

Mittels des Aufschlagsatzes der erklärten Nettoerlösen und Waren-/Personalaufwendungen wurde der neue erhöhte Waren-/Personalaufwand ermittelt.

Berechnung Auswirkung Gewinnermittlung:

| <i>It. Erklärung in G+V:</i> | <i>2000</i> | <i>2001</i> | <i>2002</i> | <i>2002</i> |
|-------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| | <i>S</i> | <i>S</i> | <i>S</i> | <i>€</i> |
| <i>Erlöse</i> | <i>21.935.080,22</i> | <i>20.164.681,55</i> | <i>20.202.241,83</i> | <i>1.468.154,17</i> |
| <i>WEK</i> | <i>5.731.823,43</i> | <i>5.616.386,30</i> | <i>5.630.712,28</i> | <i>409.199,82</i> |
| <i>Personalaufwand</i> | <i>8.741.561,06</i> | <i>7.647.694,49</i> | <i>7.005.707,10</i> | <i>509.124,59</i> |
| <i>WES</i> | <i>14.473.384,49</i> | <i>13.264.080,79</i> | <i>12.636.419,38</i> | <i>918.324,41</i> |
| <i>Rohgewinn-Gesamt</i> | <i>7.461.695,73</i> | <i>6.900.600,76</i> | <i>7.565.822,45</i> | <i>549.829,76</i> |
| <i>RAK- Gesamt</i> | <i>1,52</i> | <i>1,52</i> | <i>1,60</i> | <i>1,60</i> |
| <i>Abweichungen Log-NV</i> | | | | |
| <i>C</i> | <i>11</i> | <i>13</i> | <i>5</i> | <i>5</i> |
| <i>A</i> | <i>22</i> | <i>43</i> | <i>15</i> | <i>15</i> |
| <i>B</i> | <i>20</i> | <i>19</i> | <i>8</i> | <i>8</i> |
| <i>Umsätze</i> | | | | |
| <i>C</i> | <i>5.644.778,00</i> | <i>5.621.121,20</i> | <i>4.831.011,53</i> | <i>351.083,30</i> |
| <i>A</i> | <i>8.881.084,00</i> | <i>7.884.088,00</i> | <i>6.155.314,64</i> | <i>447.324,16</i> |
| <i>B</i> | <i>9.819.312,00</i> | <i>9.776.932,86</i> | <i>7.772.143,56</i> | <i>564.823,70</i> |
| | <i>24.345.174,00</i> | <i>23.282.142,06</i> | <i>18.758.469,73</i> | <i>1.363.231,16</i> |
| <i>% Umsatz</i> | | | | |
| <i>C</i> | <i>23,19</i> | <i>24,14</i> | <i>25,75</i> | <i>25,75</i> |
| <i>A</i> | <i>36,48</i> | <i>33,86</i> | <i>32,81</i> | <i>32,81</i> |
| <i>B</i> | <i>40,33</i> | <i>41,99</i> | <i>41,43</i> | <i>41,43</i> |
| | <i>100,00</i> | <i>100,00</i> | <i>100,00</i> | <i>100,00</i> |
| <i>Gewichtung</i> | | | | |
| | <i>2,55</i> | <i>3,14</i> | <i>1,29</i> | <i>1,29</i> |
| | <i>8,03</i> | <i>14,56</i> | <i>4,92</i> | <i>4,92</i> |
| | <i>8,07</i> | <i>7,98</i> | <i>3,31</i> | <i>3,31</i> |

| | | | | |
|-------------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| | 18,64 | 25,68 | 9,52 | 9,52 |
| Erl. It. BP | 26.024.397,29 | 25.342.683,15 | 22.126.370,76 | 1.607.986,07 |
| RAK- Gesamt | 1,52 | 1,52 | 1,60 | 1,60 |
| WES | 17.171.631,21 | 16.670.106,89 | 13.839.954,13 | 1.005.788,69 |
| Rohgewinn It.BP | 8.852.766,08 | 8.672.576,27 | 8.286.416,62 | 602.197,38 |
| Zuschätzung | 1.391.070,35 | 1.771.975,51 | 720.594,18 | 52.367,62 |
| Umsatzsteuer | 659.465,10 | 795.029,58 | 295.814,40 | 21.497,67 |
| Brutto Zurechnung | 2.050.535,45 | 2.567.005,08 | 1.016.408,58 | 73.865,29 |

Detail Umsatzsteuer:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|---------|------------|------------|------------|-----------|
| | S | S | S | € |
| Ust 10% | 110.012,30 | 264.500,97 | 97.549,97 | 7.089,23 |
| Ust 14% | 160.630,97 | | | |
| Ust 20% | 388.821,83 | 530.528,61 | 198.264,44 | 14.408,44 |
| | 659.465,10 | 795.029,58 | 295.814,40 | 21.497,67 |

Tz.23) Zurechnung Eigenverbrauch:

Unter Hinweis auf Tz. 16) wird folgender Eigenverbrauch (EV) den Entnahmen hinzugerechnet.

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-----------|------------|------------|-------------|-----------|
| | S | S | S | € |
| EV 10 % | 44.000,00 | 46.000,00 | 61.760,30 | 4.488,30 |
| Ust | 4.400,00 | 4.600,00 | 6.176,03 | 448,83 |
| EV 14% | 36.500,00 | | | |
| | 5.110,00 | | | |
| EV 20% | 36.500,00 | 54.833,33 | 60.991,68 | 4.432,44 |
| | 7.300,00 | 10.966,67 | 12.198,34 | 886,49 |
| Brutto EV | 133.810,00 | 116.400,00 | 1431.126,35 | 10.256,05 |

Tz. 24) Teilbetriebseinbringung in die S Immobilien GmbH:

(Dieser Punkt ist nicht mehr strittig und wird daher nicht weiter dargestellt).

Tz. 25)Auflösung IFB:

(Dieser Punkt ist nicht mehr strittig und wird daher nicht weiter dargestellt).

Tz. 29)Zusammenfassung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-------------------------------|---------------|--------------|--------------|------------|
| | S | S | S | € |
| Gewinn It. Gewinnermittlung | 13.545.024,00 | 2.095.336,00 | 1.406.850,79 | 102.239,83 |
| Lt. Tangente St.Nr.: 260/3803 | -49.155,00 | 78.400,00 | -11.564,29 | -840,41 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 13.495.869,00 | 2.173.736,00 | 1.395.286,50 | 101.399,42 |

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge am 25.11.2004 entsprechende Wiederaufnahme- und Sachbescheide.

Am 28.12.2004 erhab die rechtsfreundliche Vertretung des Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen „Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000, 2001 und 2002“.

Der Bw. habe der einschreitenden Rechtsanwaltsgesellschaft Vollmacht für das Berufungsverfahren erteilt (§ 8 RAO). Diese Vollmacht erstrecke sich (beschränke sich) ausschließlich auf das Berufungsverfahren. Die sonstige abgabenrechtliche Vollmacht für die steuerliche Vertretung verbleibe aufrecht.

Die nachstehend angeführten Bescheide seien am 29.11.2004 der steuerlichen Vertretung des Bw. zugestellt worden. Am 6.12.2004 hat die steuerliche Vertretung als Begründung zu den Bescheiden den mit 16.11.2004 datierten Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung erhalten.

Die Bescheide würden angefochten, soweit gegenüber der bisherigen Veranlagung Erhöhungsbeträge festgesetzt worden seien und zwar im Detail wie folgt:

Für 2000

Nachforderung Umsatzsteuer (€ 49.146,82 minus € 195,75 48.951,07 € 48.951,07
Differenz Eigenverbrauch)

| | |
|-------------------------------|--------------|
| Nachforderung Einkommensteuer | 503.356,47 € |
|-------------------------------|--------------|

(darin enthalten € 445.759,79 wegen Korrektur Einbringung)

Für 2001

| | |
|-------------------------------|-------------|
| Nachforderung Umsatzsteuer | 58.908,31 € |
| Nachforderung Einkommensteuer | 67.022,96 € |

Für 2002

| | |
|--|-------------|
| Nachforderung Umsatzsteuer (€ 22.833,-- minus € 73,86 Differenz Eigenverbrauch) | 22.759,14 € |
| Nachforderung Einkommensteuer | 30.056,07 € |

Des Weiteren wurde in der Berufung wie folgt begründend ausgeführt:

„Betriebsprüfung – Verfahren

Nach Kenntnis des Bw. wurden die Prüfungshandlungen in der Wirtschaftstreuhankanzlei und unmittelbar im Unternehmen vorgenommen und zwar im Detail wie folgt:

Ab Beginn der Betriebsprüfung im Februar 2004 wurden die Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, im Detail siehe den Aktenvermerk (Protokoll) des Abgabepflichtigen vom 7.9.2004, der Berufung angeschlossen als Beilage /1.

Sodann wurden 365 EDV-Dateien gemäß § 131 BAO übermittelt, Dateien mit Tageslosungen für den Prüfungszeitraum sowie Tageslosungen und Artikelumsätze für die Monate Februar bis März 2004, Tageslosungen, nach Lokalen getrennt für den Zeitraum 2000 bis 2002, Nachkalkulation der Rohaufschläge, Berechnungen von Bier und Heißgetränken, EDV-Dateien

mit Lösungen, Sparten- und Artikelumsätzen der Monate Februar und März 2004, wobei wegen der Details auf den Aktenvermerk vom 7.9.2004, Beilage/1 verwiesen wird.

Am 18.3.2004 wurde eine erste Betriebsbesichtigung durchgeführt, bei der das System der Losungsermittlung (EDV-Boniersystem), der Kassabuchführung und der Buchhaltungs- systematik erläutert und überprüft wurde. Zur Detaildarstellung wird auf den Aktenvermerk vom 7.9.2004, Beilage/1, Zif 2.1, verwiesen.

Am 1.4.2004 fand eine zweite Betriebsbesichtigung statt, wobei EDV-Dateien übergeben wurden und über Wunsch der Betriebsprüfung die Tageslösung und deren Übereinstimmung mit dem Boniersystem überprüft wurde, indem der vom Personal für den Vortag im verschlossenen Kuvert in den Einwurftresor geworfene Bargeldbestand aus den Lösungen des Vortages (31.3.2004) gezählt und mit den im Boniersystem gespeicherten Daten (Inkassosumme) verglichen wurde.

Es ergab sich eine Übereinstimmung.

Neben weiteren Überprüfungen des Boniersystems und des Buchhaltungssystems hinsichtlich Stornierungen etc. wurde auch eine Verprobung der im Boniersystem gespeicherten Verkaufsmengen einer Biersorte für Februar 2004 mit den Eingangsrechnungen der Lieferanten vorgenommen, wobei sich eine Übereinstimmung ergab. Wegen der Details wird auf den Aktenvermerk, Beilage/1, Zif 2.2., verwiesen.

Im Mai 2004 wurden die Unterlagen über die Nachkontrolle der Rohaufschläge durch die Wirtschaftstreuhankanzlei durch den zuständigen Mitarbeiter der Betriebsprüfung übergeben (siehe Aktenvermerk Beilage/1, Zif 3).

Am 23.8.2004 wurde bei einer Besprechung in der Steuerberatungskanzlei von der Betriebsprüfung erklärt, dass kein weiterer Vorhalt vor der Schlussbesprechung ergehen werde, aus Sicht der Betriebsprüfung eine Schätzungsberechtigung bestehe und als Mittel der Zuschätzung die Lösungsanalysen genommen würden.

Da befürchtet wurde - was auch eingetreten ist - dass objektive Tatsachen im Bericht der Betriebsprüfung keinen ausreichenden Niederschlag finden, wurde der Aktenvermerk vom 7.9.2004 aus Anlass der Schlussbesprechung vom 24.9.2004 dem Betriebsprüfer mit dem Ersuchen um Anschluss an den Betriebsprüfungsbericht übergeben. Die Übernahmebestätigung vom 24.9.2004 ist der Berufung als Beilage/2 angeschlossen.

Bereits bei der Besprechung zwischen Betriebsprüfung und dem Bw. in der Steuerberatungskanzlei am 9.9.2004 wurde dieses Protokoll als Stellungnahme übergeben. Bei dieser Besprechung hat der Abgabepflichtige darauf verwiesen, dass seiner Auffassung

nach die Grundaufzeichnungen gemäß der bestehenden Rechtslage vollständig geführt und übergeben wurden und für eine Schätzung kein Rechtsgrund bestehe.

Diskutiert wurde damals auch die Zulässigkeit und die Richtigkeit des Einsatzes von Überprüfungen mit einem Programm nach der logarithmischen Normalverteilung (log NV), insbesondere unter Hinweis auf die Besonderheiten des Betriebes.

Die Betriebsprüfung hat erklärt, dass die schon vorher vorgebrachten Einwendungen anhand der Methode log NV überprüft worden seien und dies „noch andere schlechtere Ergebnisse“ erbracht hätte, ohne dass in diesem Zusammenhang Details bekannt gegeben oder Unterlagen vorgelegt wurden. Hiezu wird auf den mit dieser Berufung vorgelegten Aktenvermerk vom 14.9.2004, Beilage/3 im Detail verwiesen.

In Befürchtung, dass die Betriebsprüfung die von ihr erarbeiteten Unterlagen, welche angeblich zur Schätzung berechtigen sollen und die Höhe des Zuschätzbetrages darstellen sollen, nicht in ausreichend verständlicher Art übergibt bzw. ohne ausreichende Möglichkeit zur Prüfung durch den Abgabepflichtigen unter Beiziehung von Fachleuten, da die eingesetzten Programme und Methoden für sich alleine nicht verständlich sind, hat die Wirtschaftstreuhandkanzlei bereits am 9.7.2004 um rechtzeitige Information zur Vorbereitung einer Stellungnahme vor der Schlussbesprechung gebeten, siehe angeschlossenes Schreiben vom 9.7.2004, Beilage/4.

Mit Schreiben der Wirtschaftstreuhandkanzlei vom 19.7.2004 wurde die Erledigung des Ersuchens vom 9.7.2004 urgiert und wurde gebeten, die nach Mitteilung der Betriebsprüfung neu erstellten Auswertungen nach log NV zu übersenden, siehe Beilage/5. Während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens wurde vom Bw. darauf verwiesen, dass bei jeder Überprüfungsmethode eine Berücksichtigung der unterschiedlichen Saisonen und der durch die Nutzung oder Nichtnutzung des Gastgartens bedingten schwankenden Auslastung erfolgen müsse.

Die Auswertungen (Tabellen) gemäß Betriebsprüfungsbericht wurden von der BP am 5.8.2004 übergeben.

Trotz dieser Ersuchen wurde von der Betriebsprüfung keine Darstellung gegeben, unter welchen Rahmenbedingungen und mit welchen konkreten Daten und Annahmen die Eingaben für die Auswertungen der log NV betriebsbezogen durchgeführt worden sind.

Dies auch nach Vorhalt des Bw., dass die übermittelten Kurven unverständlich sind und hiezu jede Erläuterung und vor allem jede Nachvollziehbarkeit und Überprüfungsmöglichkeit fehle.

Vor der Schlussbesprechung hat die Betriebsprüfung diesbezüglich keine Unterlagen und Erläuterungen übergeben, sodass schon deswegen kein ausreichendes Parteiengehör eingeräumt wurde.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht lassen sich diese Mindestvoraussetzungen nicht entnehmen. Damit bleibt die Begründung des Bescheides nicht nachvollziehbar und entspricht das Ergebnis nicht dem Gesetz.

Im Betriebsprüfungsbericht ist der Sachverhalt teilweise unvollständig, teilweise nicht richtig dargestellt, worauf bei den weiteren Ausführungen im Einzelnen verwiesen wird.

Gastgewerbebetriebe

Der Bw. führt im Rahmen eines einheitlichen Unternehmens Gastgewerbe folgende Betriebe, welche jedoch keine selbstständigen Unternehmen darstellen:

A:

Dieses Lokal hat grundsätzlich nur am Abend geöffnet, im Lokal ca. 80, im Gastgarten und Vorgarten ca. 120 Sitzplätze. In der Weihnachtszeit Schließtage.

B:

Dieses Lokal hat ca. 80 Sitzplätze und täglich von 12 - 24 Uhr offen. Angeschlossen ist ein Gastgarten mit ca. 130 Sitzplätzen.

C:

Dieses Lokal in der Betriebsart eines Kaffee-Restaurants hat ca. 50 Sitzplätze und im Wesentlichen von 8 - 24 Uhr geöffnet. Im anschließenden Hofbereich sind im Freien ca. 60 Sitzplätze. In der Weihnachtszeit Schließ- und Teilschließtage.

D:

Hiebei handelt es sich um ein Lokal mit ca. 26 Sitzplätzen, welches vorwiegend bei Bedarf (zB geschlossene Gesellschaften) verwendet wird. In der Weihnachtszeit Schließtage.

Einkauf und allgemeine Verwaltung erfolgen für alle Betriebe einheitlich und gemeinsam, die Kellnerlosungen über das Boniersystem werden - auch schon wegen der Abrechnung mit dem Personal - für jedes Lokal getrennt ermittelt.

Buchhaltung und Losungserfassung

Darstellung der Organisation

Für die Arbeit in den Lokalen wird ein Bonier-EDV-System „Sunrise“ verwendet, in welches der Kellner die Bestellungen des Gastes mit Artikelbezeichnungen eingibt, einen Laufzettel ausdrückt, auf dem die Bestellvorgänge einschließlich Tischnummer, Uhrzeit, Kennziffer des Bearbeiters sowie die bestellten Artikel ausgewiesen sind. Wünscht der Guest zu zahlen, wird ihm der aus dem System ausgedruckte Konsumationsbeleg vorgelegt, damit er die Richtigkeit überprüfen kann, und wird ihm auf Wunsch aus diesem System die Rechnung ausgedruckt und übergeben.

Nachträgliche Änderung der vom Boniersystem erfassten Geschäftsfälle kann nur der Kellner mit Hilfe seines EDV-Schlüssels vornehmen, der die Eingabe vorgenommen hat, und dies ist nur kurzfristig möglich ist(z.B. bei einer Falschbestellung oder einer Falscheingabe

erforderlich). Der Bw. selbst hat keine Möglichkeit, Änderungen oder Stornierungen vorzunehmen.

Diese Auswertungen aus dem Boniersystem werden als Grundaufzeichnungen aufbewahrt und standen der Betriebsprüfung zur Verfügung.

Es sind dies die täglichen Ausdrucke der Losungsdaten, gegliedert nach Warengruppen, für alle Betriebsstätten des Gesamtunternehmens gemeinsam, und die monatsweisen Ausdrucke für alle Betriebsstätten gemeinsam sowie getrennt nach Betriebsstätten.

Diese Auswertungen aus dem Boniersystem werden der Steuerberatung übermittelt, welche die EDV-Buchhaltung für den Bw. führt.

Vorgelegt werden der Aktenvermerk „Losungsermittlung des Bw.“ als Beilage/6 und als Beispiele für solche Urkunden (Grundaufzeichnungen) die Vorgänge und deren Erfassung für den Monat August 2000, nämlich Saldenliste, Datei mit Buchungsvermerk der Steuerberatung, Aufstellung Ausgangsfakturen mit Buchungsvermerk, Lösungslisten nach Lokalen und Tagen, Monatslisten getrennt nach Gesamtbetrieb, Einzellokale A, B, C und Summerstage (im Jahr 2000 Teilnahme am Sommerbetrieb...), als Beilagen/7 bis /11.

Der Kassastand des Vortages wird täglich durch Ablesen des Barinkassos aus dem Boniersystem Sunrise mit der Summe der Einnahmen, welche nach Betriebsschluss in den betriebseigenen Safe von den Mitarbeitern des Abgabenpflichtigen eingeworfen werden, verglichen und im Kassabuch täglich erfasst.

Sämtliche Barausgänge werden ebenfalls täglich erfasst.

Die Buchhaltung wird über die Wirtschaftstreuhandkanzlei mit einer dort verwendeten Buchhaltungssoftware geführt (OP-Listen, Saldenlisten für Kunden, Lieferanten, Kassabuch etc.). Die Sicherung der Grundlagen für die `Erfassung der Abgaben erfolgt täglich in doppelter Weise durch den Ausdruck aus dem Boniersystem und durch den täglichen Kassasturz und gleichzeitige Eintragung in die dem Steuerberater zur Führung der Buchhaltung übermittelten Tabelle unter Kontrolle durch die vom Kellner mit Kuvert eingeschlossener und festgehaltener Tageslösung.

Bereits an dieser Stelle ist auf einen Beurteilungsfehler des Betriebsprüfungsberichtes zu verweisen:

Das Boniersystem ist kein Bestandteil der Buchhaltung.

Die Buchhaltung wird von der Steuerberatungskanzlei über dessen Software geführt. Falls die Betriebsprüfung recht hätte, dass Grundaufzeichnungen fehlen oder nicht vorgelegt wurden, hat dies keinen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, da die angeblich

fehlenden Aufzeichnungen kein Bestandteil der Buchhaltung sind, sondern Aufzeichnungen, welche zur Gänze in die Buchhaltung eingeflossen sind.

Hiezu wird auf das mit dieser Berufung vorgelegte Gutachten der Univ.-Prof.

MMag. Dr. Sabine Kirchmayr vom 21.12.2004, Beilag./14 verwiesen (insbes. S. 16 f).

Als im Zusammenhang mit dem neuen § 131 BAO Debatten über den Umfang der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen entstanden, wurde die sachgerechte Methode zur Erfassung der Tagesumsätze am 20.2.2001 unter Beziehung des Steuerberaters unter Berücksichtigung der damaligen Erlässe und Veröffentlichungen durch Änderungen im Boniersystem möglich gemacht. Hinsichtlich Details wird auf den Aktenvermerk Beilage /12 verwiesen.

Durch die Steuerberatungskanzlei wurde und wird als weitere Kontrolle eine Nachkalkulation vorgenommen, wie sie etwa als Beilagen./13a, 13b und 13c für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vorgelegt werden und der Betriebsprüfung für alle drei geprüften Jahre übergeben wurden.

Sämtliche erforderlichen Buchhaltungsunterlagen wurden ordnungsgemäß geführt und der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt (siehe auch Aktenvermerk 7.9.2004, Beilage/1).

5.2. Zur Darstellung im BP-Bericht

Insbesondere folgende Darstellungen im Bericht der Betriebsprüfung sind unrichtig, unvollständig oder missverständlich:

5.2.1.

Bei TZ 22, Einnahmen, sind die Lokale unzureichend beschrieben. Es fehlt die Darstellung der extrem starken Umsatzschwankungen einerseits nach Saison (Gartenbetrieb oder nicht), andererseits nach Schlechtwettertagen innerhalb der Gartensaison und die Berücksichtigung der sich daraus ergebenden massiven Umsatzschwankungen auch für den einzelnen Betrieb, welche die von der Betriebsprüfung eingesetzte Berechnung nach log NV unzulässig machen.

5.2.2.

Zum Thema Buchführung (in TZ 22):

5.2.2.1.

Zu Teil „Buchführung“, 1. Absatz, 3. Satz „Sämtliche Bonierungen und Eingaben des Personals werden in einem Logfile aufgezeichnet“.

Dazu ist anzumerken, dass das System „Sunrise“ aus zwei unterschiedlichen Erfassungs- und Verarbeitungssystemen besteht:

a) Ein in Tabellenform organisiertes Datenbanksystem, welches die abgegebenen und bezahlten Verkaufsartikel aufsummiert und aus den Summen die Umsätze ermittelt. Dieses

Datenbanksystem erlaubt verschiedene Darstellungsformen, die alle auf dem selben Datenbestand beruhen; zum Beispiel Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform einer Artikelliste; Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform von sogenannten Arbeitsblättern (mit Kundenkonten, VISA- und anderen Datenbeständen), Tages-, Monats- und Jahresumsätze mit Spartenerlösen in der Darstellungsform von „Steuer- und Warengruppen“. Die letztere Darstellungsform wird als Grundsicherung aufbewahrt. Der innere Datenkomplex der relationalen Datenbank ist als solcher am Bildschirm nicht sichtbar und wird auch nicht ausgedruckt.

b) Logfiles, die der zeitnahen Kontrolle der Tätigkeit der MitarbeiterInnen und der Aufklärung in Zweifelsfällen dienen (wenn beispielsweise ein Gast behauptet, er habe mehr als 30 Minuten auf eine Speise gewartet). Mithilfe des „Alle Ereignisse“ genannten Logfiles können alle jüngsten Arbeitsvorgänge in ihrer zeitlichen Abfolge nachvollzogen werden, mithilfe des „Stornojournal“ genannten Logfiles nur die Stornierungsvorgänge. Diese Logfiles sind keine Grundaufzeichnungen, es sind darin lediglich Zeitpunkt, Nummer des Kellnerschlüssels, Artikelnummer sowie der getätigte EDV-Vorgang (Bestellung, Umbelegung etc.) wiedergegeben, aber es wird kein Verkaufspreis, kein Umsatz und somit auch kein für die Abgabenermittlung relevanter Geschäftsfall ausgewiesen. Die Anzahl der im System gehaltenen Zeilen dieses Logfiles kann der Benutzer einstellen (maximale Zahl laut Systemvorgabe: 99999), vom Abgabepflichtigen wurden 5.000 Logbuchzeilen gewählt; damit sind im Schnitt die jeweils letzten 48 Stunden nachvollziehbar. Die zeitlich weiter zurückliegenden Zeilen des Logfiles werden durch jüngere Ereigniserfassungen überschrieben (ähnlich wie beim Fahrtenschreiber). Von Logfiles des System „Sunrise“ können derzeit keine Ausdrucke auf Papier erstellt werden. Würden beispielsweise alle Darstellungsformen gemäß a) gelöscht und nur die Logfiles aufbewahrt, so könnte daraus niemals der Gesamtumsatz eines Tages errechnet werden (weil die jeweiligen im Logfile gespeicherten Artikelnummern weder Preis noch MWSt-Satz des Artikels enthalten).

5.2.2.2.

Hinsichtlich Weiterverarbeitung bzw. Aufbewahrung ist daher begrifflich zwischen „Logfile“ einerseits und „Datenbanksystem“ andererseits zu unterscheiden. Daher muss der obzitierte Satz korrekt heißen: „Sämtliche Bonierungen und Eingaben des Personals werden in einem Logfile und in einem Datenbanksystem aufgezeichnet“.

5.2.2.3.

Zum 2. Absatz, 3. Satz der Feststellungen der BP („Bei Übereinstimmung der Beträge werden die Bonierungsdaten (Logfile) regelmäßig nach zwei bis drei Tagen gelöscht“) ist anzumerken, dass weder bei den Logfiles (siehe 5.2.2.1.) noch bei den am Computer ablesbaren Inkassosummen eine Löschung durch aktiven Eingriff erfolgt; das System erlaubt für die

Inkassosummen, analog zu den Ausführungen in 5.2.2.1. für die Logfiles, verschiedene Einstellungen der Dauer, für welche die Inkasso-Daten im System aufbewahrt werden (1 Tag, 3 Tage, 7 Tage etc.); nach dieser Zeitspanne werden die Inkasso-Daten vom System automatisch freigegeben.

5.2.2.4.

Die Inkasso-Kontrolle erfolgt in der Fa. [des Bw.] täglich. Vom Abgabepflichtigen wurde die im System „Sunrise“ mögliche Einstellung gewählt, Inkasso-Daten drei Tage aufbewahrt zu halten. Dieselben werden in einem anderen, parallel gelagerten Aufzeichnungsvorgang festgehalten und dauerhaft aufbewahrt, wie die BP im 4. Absatz des Abschnitts „Buchführung“ richtigerweise erwähnt: „Die täglichen Daten aus dem Bonierungssystem werden händisch in EXCEL übernommen und bereinigt um Kreditkartenerlöse und Kundenkontenterlöse wiederum händisch in ein Kassabuch (Excel-Tabelle) übernommen, welches die jeweiligen Barlosungen des Tages enthält.“

Dazu sei ergänzend angemerkt, dass diese „händische Übernahme“ nicht durch nochmaliges Eintippen der Daten, sondern durch Speichern der Losungs-, VISA- und Kundenkonten aus dem System „Sunrise“ auf einen ZIP-Datenträger und Importieren dieser Daten auf einen Windows-PC mithilfe des Programms EXCEL erfolgt.

5.2.2.5.

Die Weiterverarbeitung mithilfe von EXCEL erklärt sich daraus, dass das System „Sunrise“ kein Buchhaltungssystem, sondern ein EDV-gestütztes Hilfsmittel für den geregelten Ablauf im gastronomischen Betrieb und die zeitnahe Kontrolle der MitarbeiterInnen ist. Für das Kassa- und Wareneingangsbuch gibt es eine eigene Festhaltung - daher die im vorangegangenen Absatz erwähnten Datenübernahme in das System „EXCEL“ als eine Vorstufe für das Kassa- und Wareneingangsbuch (siehe Aktenvermerk Beilage/6).

5.2.2.6.

Zur Kontrolle der korrekten Übernahme der Daten aus dem System „Sunrise“ in das System „EXCEL“ werden jene täglich und monatlich festgehaltenen Losungsdaten (Gesamterlöse und Spartenerlöse) des Systems „Sunrise“, die am Monatsende an den steuerlichen Vertreter in Form von dauerhaften Ausdrucken auf Papier übermittelt werden, auch in Form von „BAO-Files“ auf Datenträgern aufbewahrt (sie wurden der BP für den gewünschten Zeitraum lückenlos zur Verfügung gestellt).

5.2.2.7.

Im 5. Absatz des Abschnitts „Buchführung“ führt die BP aus „Vom Betriebsprüfer als auch von den mitprüfenden EDV-Experten wurde mehrmals vergeblich ... die Vorlage der Grundaufzeichnungen aus dem Bonierungssystem zu den Tageslösungen urgert“. Dazu ist

anzumerken, dass die BP weder in ihrem mündlichen Vorbringen noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung konkret klar machte, welche Grundaufzeichnungen urgierter werden. Es wurde lediglich ausgeführt, die vom Abgabenpflichtigen vorgelegten Spartenumsumsätze in den BAO-Files seien „zu wenig“, man könne die einzelnen Geschäftsfälle nicht nachvollziehen. Der Abgabenpflichtige wies darauf hin, dass die Aufzeichnungen im EDV-System „Sunrise“ lückenlos erfolgen, dass die Summierung der Artikelumsätze einwandfrei erfolge und damit der Zweck der Bundesabgabenordnung, die Sicherung der korrekten Ermittlung der Lösungen und damit der Abgaben, erfüllt sei. Jede Konsumation, die beispielsweise auf einem Tisch getätigt worden sei, bleibe als Artikelumsatz im System erhalten, sie verliere lediglich ihren EDVtechnischen Bezug zum Tisch (wie die BP im 1. Absatz richtigerweise ausführt).

5.2.2.8.

Zur 2. Seite, 3. Zeile („Der Bw. hat wiederholt angegeben, die Daten des Logfiles mit den Bonierungen regelmäßig zu löschen, …) ist anzumerken, dass die Daten des Logfiles nicht durch bewussten Eingriff gelöscht werden; das System „Sunrise“ erlaubt vielmehr, wie unter 2.3. ausgeführt, verschiedene Einstellungen der Zahl der aufbewahrten Logbuchzeilen. Durch bewussten Eingriff freigegeben werden die Speicherungen der einzelnen Files mit den täglichen und monatlichen Artikeldaten (siehe 5.2.2.1.). Bei den Logfiles handelt es sich nicht um Grundaufzeichnungen.

5.2.2.9.

Zur 2. Seite, 2. Absatz („Stornierungen werden in einem eigenen Stornoprotokoll erfasst. Dieses Stornoprotokoll liegt für den Prüfungszeitraum nicht vor“) ist anzumerken, dass Stornierungen eines Boniervorgangs nur mithilfe jenes Kellnerschlüssels möglich sind, mithilfe dessen die ursprüngliche Bonierung getätigt worden war, jedoch nicht durch einen anderen Schlüssel oder durch einen anderen externen Eingriff; nach Ablauf der kurzen Zeitspanne für Änderungen sind Stornierungen grundsätzlich unmöglich. Das Stornoprotokoll dient zur laufenden zeitnahen Kontrolle der MitarbeiterInnen im Service durch den Betriebsinhaber. Das Stornojournal stellt, weil es keine erlösrelevanten Informationen enthält (Preis, Art der Bezahlung etc.), keine Grundaufzeichnung dar.

5.2.2.10.

Zum Abschnitt „Verprobung“ ist anzumerken: Die Behauptung des Fehlens „detaillierter Daten“ ist unrichtig, da neben Tageslösungen zumindest Spartenerlöse vorliegen, die kalkulatorische Überprüfungen ermöglichen.

5.2.2.11.

Zur 2. Seite, 9. Absatz: „(vom Prüfer erfasst, Detaildaten waren nicht vollständig)“ wird ausgeführt: In den meisten Monaten des Zeitraums 2000 bis 2002 liegen die Tagesumsätze in

Summe sowie zusätzlich auch getrennt nach den einzelnen Lokalen vor, aus zwei Monaten liegen nur die Gesamtumsätze aller Lokale vor. Dies ist nach Auffassung des Abgabenpflichtigen kein Buchführungsmangel, da zur Ermittlung der Barlosungen für die Losungsaufzeichnungen nur die Gesamtlosungen sowie zur Ermittlung der Spartenumsumsätze getrennt nach 10% und 20% MWSt ebenfalls nur die Summen der Spartenumsumsätze erforderlich sind: Es handelt sich bei den einzelnen Lokalen nicht um Filialbetriebe, sondern erfolgt ein für alle Betriebe gemeinsamer Wareneinkauf; folgerichtig wird auch die Losungsermittlung für alle Lokale gemeinsam vorgenommen.

5.2.2.12.

Zu 13. Seite 1. Absatz („Schätzung“): Es ist unrichtig, dass die einzelnen Geschäftsfälle (Rechnungs- und Bonierungsdaten) ... vom Betriebsinhaber gelöscht wurden. Die Gästrechnungen sind in einem Rechnungsjournal gespeichert und werden auch als Ausdrucke auf Papier aufbewahrt, desgleichen werden die Ausgangsfakturen (aufgrund von Buchungen auf Kundenkonten) in der Buchhaltung aufbewahrt. Freigegeben (nicht „gelöscht“) wird vielmehr der EDV-mäßige Bezug einer Konsumation zu einem bestimmten Tisch, und zwar sobald der Gast seine Konsumation bezahlt hat. Die Erlösedaten bleiben zahlenmäßig weiterhin im System verankert und in Summierung sowie nach Sparten auch in den nach BAO § 131 erstellten Files als Grundaufzeichnungen aufbewahrt (siehe 5.2.2.1.).

5.2.3. Verprobung

Entgegen der Darstellung unter diesem Abschnitt liegen ausreichend detaillierte Daten zur Durchführung einer Verprobung vor: Es liegen die Tageslosungen vor, es liegen die Spartenerlöse vor, sodass die kalkulatorischen Überprüfungen möglich werden.

Da sich im Prüfungsbericht darüber nichts vorfindet, haben die kalkulatorischen Überprüfungen offenbar die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltungsaufzeichnungen und Erklärungen ergeben oder diese Überprüfungsmethode wurde bewusst unterlassen, was einen schweren Mangel darstellt.

5.2.4.

In Absatz 6 und 7 des Prüfungsberichtes („Für sämtliche Tage des Prüfungszeitraumes . . .“) wird bestätigt, dass für sämtliche Tage des Prüfungszeitraumes die einzelnen Spartenerlöse pro Tag in Papierform vorhanden waren. Zusätzlich war die monatliche Aufsummierung der einzelnen Sparten vorhanden. Die weiteren Ausführungen über die Erfassung bis hin zur Aufsummierung der einzelnen Sparten in Datenform als „BAO-File“ pro Tag und pro Monat bestätigen die ordnungsgemäße und ausreichende Führung der Grundaufzeichnungen (Erfassung der Losungen).

Entgegen der Darstellung im Betriebsprüfungsbericht bestand keine Pflicht zur Vorlage weiterer (systemgemäß gar nicht vorhandener) Grundaufzeichnungen, da die vorhandenen Unterlagen ausreichende Grundaufzeichnungen im Sinne "der BAO sind. Hiezu wird weiter unten näher ausgeführt.

Der Bericht verschweigt in seinen Feststellungen, dass anhand der (überraschenden) konkreten Kontrolle der Erfassung der Tageslosungen vom 31.3.2004, vorgenommen am 1.4.2004, sich die Funktionalität des Systems und die Richtigkeit bestätigt hat.

5.2.5

Verschwiegen wird auch, dass die Nachprüfung im Zusammenhang mit den Umsätzen für eine bestimmte Biersorte und nach Kontrolle der Eingangsrechnungen ebenfalls die Richtigkeit der Aufzeichnungen bestätigt hat (siehe oben Punkt 3.).

5.2.6.

Der Prüfungsbericht übergeht die Übergabe der Rohaufschlags-Nachkalkulationen und sonstigen vom Steuerberater durchgeführten Kontrollberechnungen, welche ebenfalls die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung bestätigen.

5.2.7.

Das gesamte Betriebsprüfungsverfahren hat - mit Ausnahme der Behauptung angeblich fehlender Grundaufzeichnungen nämlich der Tischbelege - keinen Hinweis auf, geschweige denn einen Nachweis einer Abgabenverkürzung oder einer lückenhaften Buchhaltung oder das Fehlen von Unterlagen ergeben.

Der einzige Ansatzpunkt für die Betriebsprüfung ist die Behauptung, dass bestimmte Belege aus einer Vorstufe des Boniersystems nicht vorhanden seien und diese Belege zu den Grundaufzeichnungen im Sinne der BAO gehören und mangels dieser Belege eine Schätzungsbefugnis gegeben sei.

6. Fehlende Grundaufzeichnungen

6.1. Zur Schätzungsbefugnis

Die Befugnis zur Schätzung wird in der Begründung (Niederschrift zur Betriebsprüfung) daraus abgeleitet, dass Grundaufzeichnungen zum Bonierungssystem bei Erfassung der einzelnen Tageslosungen nicht vorliegen und dass die einzelnen Geschäftsfälle (Rechnungs- und Bonierungsdaten), welche zur Überprüfung der Richtigkeit der Tagessummen benötigt werden, vom Betriebshaber gelöscht worden seien und diese Aufzeichnungen gemäß § 131 BAO zu den aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen zählten. Dieses Fehlen ergäbe die Schätzungsberechtigung.

Falsch und aktenwidrig ist die Behauptung, dass Rechnungsdaten gelöscht würden. Keinerlei Rechnungsdaten wurden oder werden gelöscht!

6.2. Erforderliche Grundaufzeichnungen

Das Betriebsprüfungsverfahren hat ergeben (auch wenn dies nicht ausreichend in den Feststellungen des Berichtes zum Ausdruck kommt), dass bei der Kassaführung vom Abgabepflichtigen im gesamten Prüfungszeitraum der Kassastand täglich festgehalten wurde, indem das bare Inkasso des jeweiligen Vortages am Bildschirm des Boniersystems abgelesen und mit der von den Mitarbeitern in den Bürotresor eingeworfenen Bargeldsumme

verprob wurde (täglicher Kassasturz). Die Richtigkeit wurde von der Betriebsprüfung am 1.4.2004 anhand der Losung des Vortages überprüft (zum Detail siehe Aktenvermerk 7.9.2004, Beilage/1).

Neben allen Bareingängen werden alle Barausgänge (Bezahlung von Lieferanten, Zahlungen an Botendienste) täglich erfasst. Die Betriebsprüfung hat nicht einmal den Verdacht geäußert, dass die Kassenführung nicht ordnungsgemäß oder materiell unrichtig sei.

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind bei ordnungsgemäßer Kassenführung weitere detaillierte Grundaufzeichnungen nicht erforderlich.

In der Entscheidung 7.10.2003, 2001/15/0025 hat der VwGH ausdrücklich ausgesprochen, dass bei ordnungsgemäßer Kassaführung weitere Grundaufzeichnungen (Rechnungen, Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, Stricherllisten usw.) nicht erforderlich sind und das Fehlen dieser Detailunterlagen die Bücher und die Aufzeichnungen nicht der Ordnungsmäßigkeit berauben, und keine Schätzungsbefugnis mit sich bringt.

Im Erkenntnis 11.12.2003, 2000/14/01113 hat der VwGH bestätigt, dass bei täglicher Erfassung der Tageslosungen und der Ausgänge im Kassabuch der Abgabenpflichtige nicht zur Aufbewahrung weiterer Grundaufzeichnungen verpflichtet ist. Zu diesem Thema wird auf das Gutachten der Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr, Beilage/14, insbes. S. 25, verwiesen.

Im Kapitel Buchführung des Berichtes der Betriebsprüfung wird offenbar von der Ordnungsmäßigkeit der jeweiligen Barlosung des Tages ausgegangen und das Vorhandensein auch in Papierform festgestellt.

Für den Eigenverbrauch sehen VO und Richtlinien des BMF selbst die Schätzung statt Aufzeichnungen vor; hiezu weiter unten.

Infolge ausreichender und ordnungsgemäßer Grundaufzeichnungen fehlt jede Schätzungsbefugnis !

6.3. Grundlagensicherung trotz Kassabuch

Wie vorhin ausgeführt genügt die tägliche Führung des Kassabuches für die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung.

Die EDV-Aufzeichnungen, welche auch der Betriebsprüfung übergeben wurden, sind daher gar nicht mehr zwingender Teil der Buchhaltung. Die ausreichende Methode zur Lösungsfeststellung ist das Kassabuch mit täglichem Kassasturz (über Kellner und Kuvert wie oben dargestellt).

Die EDV-Daten dienen nur dazu, bestimmte Auswertungen zu erzielen und können gleichzeitig als Mittel der Verprobung der Aufzeichnungen des Kassabuches herangezogen werden. Hierzu im Einzelnen:

Über das Boniersystem „Sunrise“ werden die Tagessummen ermittelt, ferner die Erlöse nach den einzelnen Umsatzsparten, die Ergebnisse werden als Grundaufzeichnungen auf Papier und auf Datenträger gemäß § 131 BAO zur Verfügung gestellt. Zusätzlich liegt pro Monat die Zusammenfassung der einzelnen Spartenumsätze auf Papier und auf Datenträger vor. Diese täglichen und monatlichen Ausdrucke aus dem Boniersystem führen nachkontrollierbar über die täglich geführte Exceltabelle zur Buchung in der EDV-Buchführung durch den Steuerberater. Die Ausdrucke und Datenträger wurden - soweit verlangt - der Betriebsprüfung übergeben. Nachstehend werden ein Musterausdruck „Steuern/Warengruppen“ aus dem System Sunrise sowie für den Monat Jänner 2004 als Muster die zusammenfassende Exceltabelle dargestellt:

BAO-Datei „SB010200“ vom 1.2.2001 für das Lokal „A“:

| Warengruppe | U m s a t z | USt (%) | GSt (%) | Bed'Entgelt |
|------------------|-------------|----------|---------|-------------|
| Total | 590205.00 | 73054.70 | 0.00 | 48856.86 |
| inkl. 10% USt. | 334129.00 | 30375.37 | 10% | |
| inkl. 14% USt. | 0.00 | 0.00 | 14% | |
| inkl. 20% USt. | 256076.00 | 42679.33 | 20% | |
| | | | 0.00 | 5% |
| | | | 0.00 | 10% |
| A. Tagesgerichte | 223370.00 | 20306.36 | 10% | 0.00 |
| B. Speisen | 110149.00 | 10013.55 | 10% | 0.00 |
| C. Speisen C | 84.00 | 7.64 | 10% | 0.00 |
| D. Bier | 49466.00 | 8244.33 | 20% | 0.00 |
| E. Bier C | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| F. Wein offen | 63828.00 | 10638.00 | 20% | 0.00 |
| G. Wein Flasche | 39960.00 | 6660.00 | 20% | 0.00 |
| H. Wein+Sekt C | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| I. Alkoholfrei | 58849.00 | 9808.17 | 20% | 0.00 |
| J. AFC | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| K. Spir/Cock | 3811.00 | 635.17 | 20% | 0.00 |
| L. Edeibr.,nde | 12348.00 | 2058.00 | 20% | 0.00 |
| M. Spir/Cock C | 108.00 | 18.00 | 20% | 0.00 |
| N. Kaffee/Tee | 17513.00 | 2918.83 | 20% | 0.00 |
| O. Kaffee C | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| P. Rauchwaren | 6605.00 | 1100.83 | 20% | 0.00 |
| Q. Speiseeis | 526.00 | 47.82 | 10% | 0.00 |
| R. Sonstiges | 1050.00 | 175.00 | 20% | 0.00 |
| S. Tip/Bar | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| T. Tip/Konto | 2538.00 | 423.00 | 20% | 0.00 |

Aus den Grundaufzeichnungen sind ersichtlich

-
- a) die Gesamtlosung pro Tag
 - b) die Spartenerlöse, getrennt nach den Ust-Sätzen 10%, (14%) und 20%, sowie
 - c) das Bedienungsentgelt.

Somit sind die Gesamtlosungen pro Tag einwandfrei nachvollziehbar. Die im System Sunrise ablesbare, aber nicht ausgedruckte „Bar-Inkassosumme pro Tag“ wird, wie erwähnt, durch tägliche Verprobung (=Abzählen des vorhandenen Bargeldbestandes und Abgleich mit den EDV-Daten) abgesichert. Die unbaren VISA- und Kundenkontenerlöse (in der untenstehenden Tabelle als „AF“ bezeichnet) sind in der Buchhaltung ebenfalls ausgewiesen, desgleichen die daraus resultierenden Barlosungen pro Tag (als „TL“ bezeichnet). Im Zusammenhang mit der täglichen Kontrolle des Bargeldbestands ist somit ein lückenloser Kontrollkreislauf geschlossen.

Muster-Ausdruck Excel-Tabelle „Tageserlöse, unbare und Barlosungen“

Ges.JÄNNER 2004

| | Gesamtbetrieb | C | A, B | | Visa | AF | TL |
|------------|---------------|----------|----------|----------|-----------|----------|----------|
| 01.01.2004 | 2677,50 | 1086,70 | 1590,80 | 0,00 | 2677,50 | 600,00 | 2077,50 |
| 02.01.2004 | 2704,20 | 1066,20 | 1638,00 | 0,00 | 2704,20 | 253,80 | 2450,40 |
| 03.01.2004 | 2532,30 | 1157,50 | 1374,80 | 0,00 | 2532,30 | 240,40 | 2291,90 |
| 04.01.2004 | 2825,90 | 1299,00 | 1526,90 | 0,00 | 2825,90 | 239,20 | 2586,70 |
| 05.01.2004 | 3475,30 | 1096,20 | 1485,90 | 893,20 | 3475,30 | 570,50 | 2904,80 |
| 06.01.2004 | 3855,90 | 1287,50 | 1094,00 | 1474,40 | 3855,90 | 967,20 | 2888,70 |
| 07.01.2004 | 2876,00 | 1153,90 | 1003,90 | 718,20 | 2876,00 | 331,70 | 387,40 |
| 08.01.2004 | 2750,40 | 1246,80 | 841,60 | 662,00 | 2750,40 | 181,10 | 2569,30 |
| 09.01.2004 | 2980,20 | 1127,80 | 887,30 | 965,10 | 2980,20 | 255,20 | 2725,00 |
| 10.01.2004 | 3397,90 | 1315,80 | 1030,00 | 1052,10 | 3397,90 | 404,30 | 2993,60 |
| 11.01.2004 | 3060,00 | 1408,80 | 1414,70 | 236,50 | 3060,00 | 655,60 | 2404,40 |
| 12.01.2004 | 2877,40 | 1022,90 | 667,00 | 1187,50 | 2877,40 | 162,90 | 37,70 |
| 13.01.2004 | 3574,40 | 1230,90 | 959,10 | 1384,40 | 3574,40 | 410,80 | 3163,60 |
| 14.01.2004 | 3160,90 | 1266,90 | 824,70 | 1069,30 | 3160,90 | 161,10 | 2999,80 |
| 15.01.2004 | 4496,90 | 1205,00 | 1420,70 | 1871,20 | 4496,90 | 743,40 | 3753,50 |
| 16.01.2004 | 4048,70 | 1087,40 | 1575,30 | 1386,00 | 4048,70 | 511,10 | 3537,60 |
| 17.01.2004 | 4783,70 | 1442,40 | 1262,50 | 2078,80 | 4783,70 | 653,50 | 4130,20 |
| 18.01.2004 | 3164,20 | 1347,00 | 1529,10 | 288,10 | 3164,20 | 350,30 | 2813,90 |
| 19.01.2004 | 2636,50 | 1026,30 | 507,90 | 1102,30 | 2636,50 | 633,60 | 2002,90 |
| 20.01.2004 | 3791,50 | 1038,20 | 1261,90 | 1491,40 | 3791,50 | 321,40 | 340,00 |
| 21.01.2004 | 3740,50 | 1205,10 | 1544,10 | 991,30 | 3740,50 | 476,50 | 271,80 |
| 22.01.2004 | 5423,40 | 1144,80 | 976,20 | 3302,40 | 5423,40 | 157,60 | 2458,40 |
| 23.01.2004 | 4052,50 | 1081,90 | 1235,50 | 1735,10 | 4052,50 | 1271,60 | 249,10 |
| 24.01.2004 | 3870,30 | 1370,50 | 1459,00 | 1040,80 | 3870,30 | 434,70 | 3435,60' |
| 25.01.2004 | 3837,50 | 1433,20 | 1838,60 | 565,70 | 3837,50 | 273,20 | 3564,30 |
| 26.01.2004 | 3713,90 | 1305,50 | 1388,50 | 1019,90 | 3713,90 | 430,70 | 271,70 |
| 27.01.2004 | 3361,80 | 1213,70 | 1313,40 | 834,70 | 3361,80 | 305,70 | 3056,10 |
| 28.01.2004 | 3794,20 | 1263,00 | 1226,20 | 1305,00 | 3794,20 | 747,00 | 3047,20 |
| 29.01.2004 | 4686,00 | 1186,20 | 1953,80 | 1546,00 | 4686,00 | 309,40 | 380,00 |
| 30.01.2004 | 4559,50 | 1464,50 | 1707,90 | 1387,10 | 4559,50 | 310,60 | 4248,90 |
| 31.01.2004 | 4041,20 | 1359,80 | 1199,80 | 1481,60 | 4041,20 | 533,00 | 2506,90 |
| | 110750,60 | 37941,40 | 39739,10 | 33070,10 | 110750,60 | 13897,10 | 6903,00 |
| | | | | | | | 89950,50 |

Durch die Verwendung der elektronischen Datenverarbeitung liegt jedenfalls eine ordnungsgemäße Grundlagensicherung (iSd Punkt 4.4, (1) Erl. D. BMfF Z 01 2261/4-IV/2/90, AÖFV 1990/169) vor, die geeignet ist, die tägliche Losungsaufzeichnung sicherzustellen.

Die Form der „Grundlagensicherung“ (Ritz zu § 131 Abs. 1 Z. 2; RZ 11 und 12) erfolgt somit täglich in doppelter Weise. Einerseits durch den täglichen Ausdruck aus dem von der BP nicht infrage gestellten EDV-System (iSd Punkt 4.5, (1) Erl.d.BmfF Z 01 2261/4-IV/2/90), andererseits durch den täglichen Kassasturz und die gleichzeitige Eintragung in die Excel-Tabelle (iSd Punkt 4.5, (2) Erl.d.BMfF Z 01 2261/4-IV/2/90) mit Kontrolle durch den Kellner (Kuvert).

Die Grundaufzeichnung ist die nach dem o.a. Erlass des BMF durchgeführte tägliche Losungsermittlung und nicht die EDV oder den Tischbeleg. Durch die vorhandenen und schlüssig nachvollziehbaren Grundaufzeichnungen sind jene Aufzeichnungen geführt, die nach Maßgabe der Abgabenvorschrift zur Erfassung der abgabenrechtlichen Tatbestände (lt. § 126 Abs. 1 BAO) dienen.

Die Führung der Bücher wird beim Steuerberater mit Hilfe des EDVProgrammes „LSS Schleupen“ durchgeführt.

Die von der BP bemängelte „Lösung von Daten durch den Abgabenpflichtigen“ berechtigt nicht zur Schätzung gemäß § 184 BAO. Die Losungsdaten werden täglich, nach Warengruppen getrennt, für alle Betriebsstätten der Einzelfirma gemeinsam, und monatsweise gemäß BAO § 131 für alle Betriebsstätten gemeinsam sowie überdies getrennt nach Betriebsstätten gesichert und aufbewahrt, weil diese Daten auf Papier ausgedruckt und dem Steuerberater zur weiteren Verarbeitung übermittelt werden.

Die erwähnten Tageslösungen dienen als Grundlage für das Kassabuch und sind daher als Gesamtsumme ausgewiesen, weil auch das Inkasso (=Bargeld) als Gesamtsumme gezählt und ausgewiesen wird. Der Ausdruck und die folgerichtig erforderliche BAO § 131 - Speicherung der Monatslösungen getrennt nach Betriebsstätten ist lediglich deshalb erforderlich, um das anteilige Bedienungsgeld der in den einzelnen Betriebsstätten tätigen ServicemitarbeiterInnen monatsweise zu ermitteln und zu dokumentieren.

In diesem Zusammenhang wird auf den Erlass vom 5.3.1999, GZ. 02 2251/5IV/2/99 des Bundesministerium für Finanzen verwiesen: Stellt der Abgabenpflichtige auf Grundlage seiner EDV-Buchführung dauerhafte Wiedergaben (insbesondere einen Ausdruck) her, so ist er verpflichtet, davon Druckdateien oder Exportfiles (jeweils als unformatierter Text) der erstellten Auswertungen anzufertigen, aufzubewahren und zur Verfügung zu stellen. Unter dieser Voraussetzung beendet z.B. der Ausdruck von Unterlagen die Verpflichtung zur Aufbewahrung der Originaldatenbestände der Hard- und Software.

Aus diesem Grund wurden und werden vom Abgabenpflichtigen die einzelnen Dateien mit den Artikelumsätzen nach Erstellung der BAO-Files nicht aufbewahrt (= gelöscht); sie stellen lediglich eine andere Darstellungsform jener Datenbankinhalte dar, die die „Steuer und Warengruppen“ genannte Grundaufzeichnung festhält.

6.4. Gutachtensvorlage

Zum Beweis der Richtigkeit des Sach- und Rechtsstandpunktes des Abgabenpflichtigen wird das Gutachten der Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr vom 21.12.2004 als Beilage/14 vorgelegt.

7. Zwischenergebnis - Keine Schätzungsbefugnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde (Betriebsprüfung)

- keine Mängel oder Unrichtigkeiten der vorhandenen Buchhaltung (Aufzeichnungen) festgestellt hat*
- zu unrecht behauptet, dass Grundaufzeichnungen fehlen, welche die vorhandenen Aufzeichnungen nicht überprüfbar machen*
- nur aufgrund dieses unrichtigen Standpunktes eine Schätzungsbefugnis behauptet*
- anstelle der üblichen sachgerechten und nachvollziehbaren Überprüfungen und Verprobungen Auswertungen eines Programmes nach log NV vorlegt, erklärt, dass die Kurven andere Ergebnisse zeigen als richtig wäre, und daraufhin eine Hinterziehung von Abgaben im massiven Ausmaß und eine Unrichtigkeit der Buchhaltung unterstellt*
- tatsächlich die angewandte Methode für einen Dritten nicht nachvollziehbar ist und der Anwendung einer „black box“ gleichkommt*
- das Programm offenbar - soweit überhaupt überprüfbar – zum angewandten Zweck an sich unbrauchbar ist*
- soweit das Programm brauchbar ist, die Ergebnisse falsch sind, da Programmteile unrichtig angewendet wurden*
- bei der Prüfung massive Verfahrensmängel unterlaufen sind, da erforderliche Prüfungen und ein Eingehen auf die Sachargumente des Abgabenpflichtigen unterlassen wurden und die eigenen Ergebnisse dem Abgabenpflichtigen teils in nicht überprüfbarer Form, teils mit zu kurzer Prüfzeit vorgehalten wurden.*

In der Folge wird zur angewandten Methode log NV und zu den Verfahrensmängeln im Detail Stellung genommen.

8. Schätzungsmethoden

8.1. Schätzungsbefugnis

Wie ausgeführt kann selbst bei einem fehlenden Datenbestand infolge ordnungsgemäßer Ermittlung und Aufzeichnung der Tageslosungen nicht eine fehlende Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung unterstellt werden.

Wenn die Betriebsprüfung meint, dass Grundaufzeichnungen fehlen, hätte sie bei einem mängelfreien Verfahren vorerst untersuchen müssen, ob ungeachtet des behaupteten Fehlens von Grundaufzeichnungen die Erfassung der Einkünfte richtig und vollständig ist (VwGH 94/13/0257). Wie bereits ausgeführt und im Aktenvermerk vom 7.9.2004 (Beilage/1) dargestellt, fand am 1.4.2004 eine zweite Betriebsbesichtigung statt.

Angekündigt war vom Betriebsprüfer lediglich, dass er sich das EDV-System zur Losungsermittlung noch einmal ansehen wolle. Tatsächlich erschien der Betriebsprüfer in Begleitung seiner Gruppenleiterin und zweier Vertreter der Systemprüfung. Es wurde neuerlich das System der Losungsermittlung und Kassabuchführung erläutert und vor Ort ausführlich demonstriert. Es wurden den bei der Betriebsbesichtigung anwesenden Vertretern der EDV-Systemprüfung ferner auf Verlangen die EDV gespeicherten Dateien mit den Artikelumsätzen der Monate Februar und März 2004 auf ZIP-Datenträger übergeben. Außerdem wurde vor den Augen der BP der an diesem Tag im Tresor vorhandene, in einem Couvert verschlossene Bargeldbestand des Vortages (31.03.2004) abgezählt und mit den im Boniersystem gespeicherten Daten (Inkassosumme) verglichen, es ergab sich Übereinstimmung.

Außerdem wurden an Hand von Stichproben die im Boniersystem, gespeicherten Verkaufsmengen (Pfiff, Seidel, Krügel) einer Biersorte für den Monat Februar 2004 summiert und die so erhaltenen Volumina (Liter) mit den Volumina (Fässer) der entsprechenden Eingangsrechnung des Lieferanten, verprobt, es ergab sich Übereinstimmung.

Diese Überprüfungen der Kassaführung und der Einkaufsrechnungen für einen Zeitraum außerhalb der BP war im Rahmen der Betriebsbesichtigung weder geplant noch angekündigt, weil von der BP lediglich eine neuerliche Demonstration des EDV-Boniersystems verlangt worden war.

In der weiteren Folge fand auf Veranlassung des Betriebsprüfers ein Abgleich der Lieferantenrechnungen zwischen den Daten des Lieferanten und jenen des Bw. statt, es ergab sich Übereinstimmung.

Der Abgabepflichtige hat u.a. bei der zweiten Betriebsbesichtigung Umstände vorgetragen und demonstriert, denen zufolge geschlossen werden kann, dass die vom Abgabepflichtigen

geführten Aufzeichnungen ungeachtet des behaupteten Mangels fehlender Grundaufzeichnungen doch richtig und vollständig sind.

Aufgrund der dokumentierten Vorgänge konnte die Behörde die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen aller Geschäftsfälle für den Zeitraum Februar und März 2004 im Detail überprüfen, desgleichen die korrekte Funktionsfähigkeit des maschinellen Aufzeichnungssystems. Aus den, wie erläutert, vor Ort demonstrierten Verprobungen der Artikelumsätze mit den Lieferantenrechnungen und den anschließenden Überprüfungen durch die Behörde folgt, dass für diesen Zeitraum eine Verkürzung der Tageslosungen denkmöglich nicht stattgefunden haben kann.

Aufgrund der übermittelten Lösungsdaten hätte die Behörde außerdem die Möglichkeit gehabt, die Umsätze der Monate Februar und März 2004 mit den jeweiligen Vergleichsumsätzen aus den Jahren des Prüfungszeitraumes zu vergleichen. Dabei hätte sich, wie folgende Tabelle zeigt, feststellen lassen, dass die Umsätze im Februar und März 2004 unter jenen des Jahres 2000 liegen und auch der Umsatz des ersten Quartals 2004 niedriger als der des Jahres 2000 ist:

Vergleich der Umsätze 2000 - 2004 (1. Quartal)

| | | ATS | € | 2000 = 100 |
|------|------------|-----------|---------|------------|
| 2000 | Jänner | 1,414.021 | 102.761 | 100 |
| 2000 | Februar | 1,650.709 | 119.962 | 100 |
| 2000 | März | 1,837.020 | 133.501 | 100 |
| 2000 | 1. Quartal | | 356.224 | 100 |
| 2001 | Jänner | 1,747.393 | 126.988 | 124 |
| 2001 | Februar | 1,532.281 | 111.355 | 93 |
| 2001 | März | 1,481.774 | 107.685 | 81 |
| 2001 | 1. Quartal | | 346.028 | 97 |
| 2002 | Jänner | | 108.462 | 106 |
| 2002 | Februar | | 103.320 | 86 |
| 2002 | März | | 112.891 | 85 |
| 2002 | 1. Quartal | | 324.673 | 91 |
| 2004 | Jänner | | 110.751 | 108 |
| 2004 | Februar | | 112.575 | 94 |
| 2004 | März | | 124.815 | 93 |
| 2004 | 1. Quartal | | 348.141 | 98 |

Die Betriebsprüfung hatte ferner aufgrund der aus der Buchhaltung des Pflichtigen bereitgestellten Unterlagen auch die Möglichkeit, die Rohaufschläge der einzelnen Sparten für den gesamten Prüfungszeitraum zu überprüfen (Beilagen /13a bis /13c) und mit den der Behörde vorliegenden Branchenkennzahlen zu vergleichen. Eine solche Prüfung hätte ergeben, dass die Rohaufschläge der einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes nur geringfügig voneinander

abweichen und zudem im Normbereich der Erfahrungswerte liegen. Eine solche Überprüfung wurde jedoch nicht vorgelegt (während in anderen Fällen unerklärliche Rohaufschlagsschwankungen zu Sicherheitszuschlägen geführt haben, siehe VwGH 92/14/0212).

Die von der BP vorgelegten, in ihren Ausmaßen stark schwankenden Zuschätzungsergebnisse (Ausmaße der Verkürzung der Tageslosungen im Prüfungszeitraum von 5 bis 43% !) sind weder schlüssig noch folgerichtig noch stehen sie mit der Lebenserfahrung im Einklang; es wurde auch nicht auf die vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingegangen (siehe dazu VwGH 87/14/0160 vom 2.6.1992).

Es wurde im Zuge der BP ferner mündlich mitgeteilt, dass am 4.2.2003 abends eine „Ausländer-Razzia“ in den Lokalen stattgefunden habe (...); bei dieser überfallsartigen Überprüfung seien allen anwesenden MitarbeiterInnen kontrolliert worden, es wurden weder nicht angemeldete MitarbeiterInnen noch solche ohne Beschäftigungsbewilligung angetroffen. Eine Berücksichtigung dieses Sachverhalts in der Beweiswürdigung der BP ist nicht erfolgt.

8.2. Schätzungsmethode

Bei einer Schätzungsbefugnis ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, bestens geeignet ist. Dabei sind die als gesichert aufgezeichneten betrieblichen Daten genauso zu berücksichtigen wie die konkreten auf Umsatz und Erlöse des Betriebes Bezug habenden Umstände. Ziel der Schätzung ist die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses. Die Behörde hat sorgsam darauf zu achten, dass alle Umstände, die die zu ermittelnden Besteuerungsgrundlagen beeinflussen können, genau beachtet werden, wobei Abweichungen der kalkulatorisch ermittelten Ergebnisse von den erklärten bedeutend sein müssen (in der Regel zumindest 10% Abweichung, siehe VwGH 17.5.1957, 1020/54; 14.3.1958, 3073/55). Eine formell einwandfreie Buchführung hat die Rechtsvermutung der sachlichen Richtigkeit für sich, sodass nur ein wesentlich abweichendes Ergebnis eine Schätzung wegen sachlicher Unrichtigkeit der Buchführung rechtfertigen kann (VwGH 27.6.1958, 2058/57; VwGH 13.9.1977, 0088/77; 15.1.1986, 84/13/0284). Vermeint die Abgabenbehörde die sachliche Unrichtigkeit einer formell fehlerfreien Buchführung anzunehmen, hat sie zur Beurteilung von Differenzen objektive Vergleichsmaßstäbe anzulegen, welche regelmäßig Erfahrungswerte darstellen, welche nachprüfbar und schlüssig als Beweismittel gewonnen wurden und dem Abgabepflichtigen vorgehalten werden. Bloße Behauptungen hiefür genügen nicht (VwGH 19.12.1990, 86/13/0094).

Als solche Schätzmethoden wurden grundsätzlich die Methode des äußeren oder des inneren Betriebsvergleiches anerkannt, oder die kalkulatorische Schätzung. Bei der Schätzung selbst sind die vorhandenen Daten des Unternehmens heranzuziehen.

8.3. Nichtberücksichtigung der Argumente des Abgabenpflichtigen

Bringt der Abgabenpflichtige Umstände vor und stelle er Berechnungen an, die geeignet sind, die Richtigkeit seiner Aufzeichnungen glaubhaft zu machen, hat sich die Behörde zwingend mit diesem Vorbringen auseinanderzusetzen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0188; 94/13/0257).

8.4. Fehlende flankierende Prüfungsmaßnahmen

Die Betriebsprüfung führt selbst aus „Bei Aufdeckung von Strukturdifferenzen aus Verteilungsanalysen, welche zu schätzungsweisen Erhöhungen der Erlöse/Einnahmen führen, muss zur Ermittlung der Frage einer möglichen Wareneinsatzverkürzung jedenfalls mituntersucht werden, ob sich aus einer flankierenden Aufschlagsrechnung ebenfalls Differenzen ergeben. Wenn solche nicht vorliegen, ist anzunehmen, dass für die Erzielung der nicht bucherlichen Einnahmen Waren und Personal nötig waren, das gleichfalls nicht in die Bücher aufgenommen wurde ...“.

Flankierende Aufschlagsrechnungen wurden von der BP nicht vorgelegt, obwohl die BP am 18. Mai 2004 durch einen Mitarbeiter des Steuerberaters vom System der Nachkontrolle mit Rohaufschlagsberechnung in Kenntnis gesetzt worden war (siehe hiezu unter 9.7.3.).

Indem die BP die von ihr selbst geforderten „flankierenden Aufschlagsrechnungen“ nicht ausführt und sogleich annimmt, dass die unterstellten Malversationen durch außer-bücherlichen Einsatz von Waren und Personal kaschiert worden seien, ohne Sachbeweise vorzulegen, deutet sie Unschuldsvermutung in eine Schuldvermutung um und verletzt damit ein elementares Prinzip des Rechtsstaates.

Der BP-Bescheid entbehrt auch sonst einer nachvollziehbaren Beweiswürdigung. Eine solche ist aber laut VwGH ZI 2001/15/0049 vom 24.6. 2004 erforderlich: „Es durften Wieder-aufnahme-, Schätzungsgrund und Schätzungsergebnis ... nur auf solche Sachverhalte gestützt werden, welche die Abgabebehörden in Wahrnehmung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht unter Einbeziehung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers in einem gesetzmäßig gestalteten Verfahren erheben und in einer nachvollziehbaren Beweiswürdigung begründen können“.

Die BP hätte außerdem einen inneren Betriebsvergleich derart anstellen können, indem sie die Umsätze beispielsweise des Jahres 1997, in welchem der Betrieb B von Herrn O. geführt worden war, mit jenen etwa des Jahres 2000 verglichen hätte. Die Zahl der Verabreichungsplätze lag im Zeitraum bis Ende 1997 um 10% über jenen ab Mai 1998 (Herr O. betrieb 1997 neben dem Lokal B auch zwei weitere Lokale).

9. Verprobungsmethode log NV

9.1. Methode ungeeignet und falsch angewandt

Die von der Betriebsprüfung angewandte Methode ist an sich für den Zweck einer Verprobung oder gar zur Feststellung vermuteter Differenzen zwischen Buchhaltung und vermuteten abweichenden Umsätzen eines Betriebes ungeeignet. Die Methode ist auch falsch angewandt worden. Bei der Anwendung wurden alle Besonderheiten des Betriebes (saisonale Schwankungen, Sperrtage u.ä.) nicht berücksichtigt. Die Annahmen für die Methode und die Methode selbst sind weder für einen Abgabepflichtigen noch einen Fachmann überprüfbar, sie ist auch für Fachleute nicht nachvollziehbar, geschweige denn für Abgabepflichtige. Zum Beweis der Richtigkeit dieser Ausführungen werden die nachstehenden Gutachten vorgelegt.

9.2. Gutachten Univ.-Prof. Dr. Peter Hackl

Dieses Gutachten vom 10.12.2004 wird als Beilage/15 vorgelegt und kommt zu folgenden wesentlichen Kernaussagen:

Die Allgemeinheit der Gültigkeit der logarithmischen Normalverteilung für Merkmale von wirtschaftlichen Vorgängen, die Huber (Autor des Buches „Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“, nach dessen Ideen offenbar das angewandte Programm geschaffen wurde) muss als Fehlinterpretation bewertet werden. Die von Huber gezogenen Schlüsse sind in ihrer Allgemeinheit nicht haltbar, die von ihm vertretene Darstellung ist in mehrfacher Hinsicht unrichtig. Es ist keinesfalls zwingend, dass die Verteilung von Tageslosungen einer logarithmischen Normalverteilung entspricht; im Gegenteil, dies wird vermutlich nur ausnahmsweise der Fall sein und wird vor allem in den meisten Situationen nicht leicht nachzuweisen sein.

Das Argument, die logarithmische Normalverteilung könne darauf zurückgeführt werden, dass viele Zufallsgrößen multiplikativ zusammenwirken, ist für Tageslosungen nicht passend.

Es wäre erforderlich, dass bei der Anwendung der Methode sämtliche Einflussfaktoren wie Wochentage, Jahreszeit, Monatsbeginn, spezielle Kalendereffekte wie Weihnachten oder Martini, das Wetter etc. berücksichtigt werden, was beim angewandten Modell nicht geschehen ist.

Daraus, dass die empirische Verteilung von Tageslosungen nicht die logarithmische Normalverteilung ist, kann nicht geschlossen werden, dass die Tageslosungen nicht zufällig entstanden seien (also manipuliert worden seien). Es sei eher Ausnahme, dass die Tageslosungen logarithmisch normal verteilt sind.

Aus Abweichungen von einer bestimmten Verteilung wie der logarithmischen Normalverteilung kann nicht geschlossen werden, wie die buchmäßigen Tageslosungen zu Stande gekommen sind.

Das Gutachten sagt zusammenfassend, dass für Tageslösungen kaum eine Verteilung gefunden werden kann, die für alle Betriebe in gleicher Weise gilt. Auch für Realisationen innerhalb eines Betriebes wird die Verteilung nicht über die Zeit konstant sein, sondern von zahlreichen Faktoren bestimmt werden.

9.3. Gutachten Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Sylvia Frühwirt-Schnatter

Dieses als Beilage/16 vorgelegte Gutachten hat folgende wesentliche Aussagen:

Der Schluss ist unzulässig, dass Wirtschaftsdaten generell einer logNormalverteilung folgen. Jede seriöse statistische Auswertung der Daten muss zuerst überprüfen, ob die Annahme einer log NV überhaupt gerechtfertigt ist.

Bei den vorliegenden Daten des Bw. sei nicht zu erwarten, dass sich eine homogene Verteilung wie die log NV ergeben werde.

Es sei theoretisch nachweisbar, dass sich im Fall heterogener Grundgesamtheiten mehrgipflige Mischverteilungen ergeben.

9.4. Gutachten Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug

Dieses als Beilage/17 vorgelegte Gutachten enthält folgende Kernaussagen:

Die eingesetzte Methode ist für die Prüfung der Korrektheit von Abrechnungen vollkommen irrelevant. Es könnte eine anwendbare Methode sein, dies müsse aber datengestützt nachgewiesen werden.

Verfehlt ist es wertmäßige Ausreißer (also Tage mit besonders hohem oder besonders niedrigem oder gar fehlendem Umsatz) nicht als außergewöhnliche Geschäftsfälle zu behandeln und bei der Anwendung der Methode nicht fachgerecht zu berücksichtigen. Die Behauptung, außergewöhnliche Umstände könnten nur aus der Sicht des Unternehmenszweckes beurteilt werden und deswegen könnten solche außergewöhnliche Umsatztage außer Ansatz bleiben, ist wissenschaftlich verfehlt.

Die Schätzungsvorgänge seien nicht nachvollziehbar.

Die Analyse der zur Verfügung gestellten Daten hätten bei Beispielsfällen ergeben, dass die vom Abgabenpflichtigen gelieferten Daten (wenn man die Allgemeingültigkeit der log NV entgegen seiner Auffassung bejaht) teils bestätigt werden, teils weniger als die tatsächlichen Werte errechnen ließen.

9.5. Fachsenat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

In seinen Gutachten vom 22.6.2004 und vom 23.11.2004 ist der Fachsenat zu folgendem Ergebnis gekommen (siehe als Beilage/18 vorgelegtes Schreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 17.12.2004):

Wenn die Buchführung im Sinne des § 163 BAO ordnungsgemäß ist, kann das Ergebnis einer statistischen Überprüfung alleine keinen Vorhalt bei einer Außenprüfung darstellen, da nur Tendenzen aufgezeigt werden können und statistische Verfahren nur als Indiz und zur Auswahl eines speziell zu prüfenden Teiles (Prüfungsschwerpunkt) herangezogen werden. Gestattet ist diese Methode lediglich bei Schätzungen.

9.6. Fehlende Nachvollziehbarkeit

Es entspricht der ständigen Judikatur des VwGH aber auch der einhelligen Lehre, dass Schätzmethoden auch für Nichtfachleute nachvollziehbar sein müssen. Dies muss auch bei der Anwendung von mathematisch-statistischen Methoden oder Rechenmodellen der Fall sein. Ansonsten handelt es sich um eine unzulässige Methode, die weder zur Begründung einer Schätzungsbefugnis noch zur Ermittlung der Höhe eines Schätzungswertes herangezogen werden darf (UFS 21.7.2004, RV/4213-W/02 in SWK-Heft 28, 1211). Auch bei der Beurteilung einer Vorsteuerproblematik lehnte der Verwaltungsgerichtshof die Anwendung nicht ausreichend nachvollziehbarer mathematisch-statistischer Methoden ab (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022).

9.7. Weitere konkrete Einzelfehler

9.7.1 Wie aus dem Erkenntnis des VwGH 87/14/0160 ableitbar ist, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Diese Voraussetzungen sind im Bescheid der BP nicht erfüllt: Die in den einzelnen Auswertungen im Bescheid sowie am 23.6.2004 vorgelegten behaupteten Differenzen zwischen den Lösungssummen laut BH und BP sind offenkundig Artefakte und widersprechen jeglicher Lebenserfahrung:

| Differenz BP / BH n | | | | |
|---------------------|------|------|------|-----------|
| Lokal | 2000 | 2001 | 2002 | 2000-2002 |
| A | 22 | 43 | 15 | |
| B | 20 | 19 | 8 | |
| C | 11 | 13 | 5 | |
| Gesamt | 6 | 12 | 25 | 20 |

9.7.2

Das von der BP ermittelte Ergebnis, beispielsweise für das Lokal A - im Jahr 2000 22% Zuschätzung (= Losungsverkürzung), 2001 43% und 2002 15%, unterstellt einen völlig willkürlichen Vorgang bei der Losungsverkürzung.

Dem widersprechen unter anderem die Rohaufschlags-Nachkalkulationen, die der BP vorgelegt und erläutert wurden.

9.7.3

So wurde durch einen Mitarbeiter des Steuerberaters, dem Prüfer am 18. Mai 2004 das System der Nachkontrolle der Rohaufschläge bei den Küchenerlösen sowie den Getränkespartenerlösen erläutert. Der Betriebsprüfer nahm Einsicht in die Kassabücher mit den dazugehörigen Losungslisten, die jeweils am Monatsende abgeheftet sind. Er informierte sich über die Kontrollarbeiten der Kanzlei im Hinblick auf die vom Klienten aufgezeichneten Lösungen (Soll-Ist-Vergleich der Rohaufschläge). Der Mitarbeiter erklärte ihm seine Berechnung des Soll-Rohaufschlages anhand von Einkaufspreisen laut Beleg und Verkaufspreisen laut Preislisten. Bei den Sparten Bier und Heißgetränke erklärte er die Berechnung von Durchschnitts-Verkaufspreisen und entsprechender Gewichtung. Dem Betriebsprüfer wurden die Berechnungen von Bier und Heißgetränken für das Jahr 2002 in Kopie ausgehändigt (siehe Beilagen /13a bis /13c).

9.7.4

Eine wie immer geartete „Abstimmung“ der Wareneinkäufe mit den von der BP behaupteten Schwankungen in den Ausmaßen der Zuschätzungen (= Losungsverkürzungen) von einmal 5%, bis ein andermal 43%, ist praktisch unmöglich. Tatsächlich weisen die Rohaufschläge des Abgabepflichtigen über Jahre hinweg generell und für jede Sparte sehr geringe Schwankungen auf.

9.7.5

Die BP hätte aufgrund der - in ihrer Validität bestrittenen - Auswertungen eine genaue Nachrechnung der Rohaufschläge vornehmen müssen, um die Ergebnisse der mathematisch-statistischen Analyse zu konkretisieren, sie hätte auch andere Nachforschungen anstellen können, die geeignet sind, um die aus der statistisch-mathematischen Auswertung herausgelesenen Unregelmäßigkeiten substantiiieren zu können.

9.7.6

Die BP hat sich dagegen mit rechnerisch ermittelten Zuschätzungen begnügt, ohne auch nur im Ansatz auf die aufklärungswürdigen Diskrepanzen einzugehen, die durch die Analyse der obenstehenden Tabelle klar zutage treten: Wie ist beispielsweise zu erklären, dass die Zuschätzung im Jahre 2000 für die einzelnen Lokale 22%, 20% bzw. 11%, für alle Lokale

zusammen aber nur 6% (also einen deutlich niedrigeren Wert) ergab, im Jahre 2002 dagegen für die einzelnen Lokale 15%, 8% bzw. 5%, für alle Lokale zusammen aber 25% (also einen deutlich höheren Wert)? Die Auswertungen für alle Lokale wurden dem BP-Bericht zwar nicht beigefügt, dem Unternehmer sowie dem Steuerberater jedoch zur Stellungnahme ausgehändigt und stellen daher ermittlungsrelevante Unterlagen dar. Sie werden als Beilagenkonvolut/19 vorgelegt.

10. Zur Auslegung der §§ 131 und 132 BAO im Zusammenhang mit Artikel 18 BVG

10.1.

Der Gesetzgeber muss der breiten Öffentlichkeit den Inhalt seines Gesetzesbeschlusses in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis bringen, da andernfalls der Normunterworfenen nicht die Möglichkeit hat, sich der Norm gemäß zu verhalten (VfSlg 3130/1956, 12420/1990, 13740/1994).

10.2.

Die BP behauptet in Abweichung von der auf der Homepage des Finanzministeriums publizierten Rechtsauslegung zu den §§ 131 und 132, Abs. 3, jeweils letzter Satz der BAO (siehe Erlass vom 5.3.1999 als Beilage/20), wonach die Bereitstellung von dauerhaften Wiedergaben auf Datenträgern die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Originaldatenbeständen, der Hard- und Software beendet, in der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung des Pflichtigen eine Unvollständigkeit der Grundaufzeichnungen und begründet dies mit dem Argument, dass vom Abgabepflichtigen EDV-Daten gelöscht worden seien.

10.3.

Abgesehen von dem Umstand, dass Grundaufzeichnungen bei ordnungsgemäßer Kassaführung nicht erforderlich sind, ist dem entgegenzuhalten, dass der § 131 Ziffer 3 BAO nicht klar formuliert ist und damit dem Determinierungsgebot des Art. 18 B-VG widerspricht. Dies gilt insbesondere für den letzten Satz „wenn dauerhafte Wiedergaben erstellt werden, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen“.

10.4.

Der Gesetzgeber legt weder dar, was unter „dauerhaften Wiedergaben“ zu verstehen ist, noch finden sich über den Umfang und den Detaillierungsgrad von dauerhaften Wiedergaben nähere Angaben. Werden Geschäftsfälle gemäß § 131 Abs 2 BAO „maschinell festgehalten“, so kann dies ja nicht bedeuten, dass zusätzlich zur maschinellen Festhaltung auch noch eine Archivierung auf Papier erfolgen muss, denn eine solche „doppelte“ Archivierung würde jene benachteiligen, die Daten maschinell festhalten. Daher kann es bei maschineller Erfassung nur darum gehen, dass die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsfälle gesichert sein

muss. Mit dieser Regelung des § 131 Abs 3 BAO konkretisiert der Gesetzgeber lediglich die Sicherung der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsfälle, aber nicht die Notwendigkeit deren Speicherung. Sobald mit hinreichender Gewissheit gezeigt werden kann, dass ein maschinelles System alle erfassten Geschäftsvorfälle zur korrekten Ermittlung der Abgaben verarbeitet, dann sollte damit den Anforderungen des § 131 BAO Genüge getan sein.

10.5.

Vor dem Hintergrund der schwer wiegenden Rechtsfolgen (u.a. der im § 184 geregelten Schätzungsbefugnis z.B. aufgrund nicht aufbewahrter Grundaufzeichnungen), ist die gesetzliche Anordnung, welche Unterlagen ein Abgabepflichtiger, der seine Aufzeichnungen EDV-unterstützt führt, und in welcher Form aufzubewahren hat, jedenfalls nicht hinreichend klar formuliert. Sie widerspricht ferner dem aus Art I 8 B-VG erfließenden Gebot der Klarheit von Normen.

10.6.

So hat der VfGH auch in seinem Urteil Slg. 14179 vom 22.6. 1995 dargetan, dass die Formulierung „bestimmte Arten von Betrieben“ als verfassungswidrig aufzuheben seien.

10.7.

Darüber hinaus ergibt sich durch die Erweiterung der §§ 131 Abs 3 und 132 Abs. 3 BAO nunmehr ein deutlicher Unterschied zum § 126 des Handelsgesetzbuches, welcher der BAO vergleichbare Bestimmungen bezüglich des EDV-Einsatzes zum Zwecke der Buchführung im Handelsrecht enthält. Im Zusammenhang mit weiteren gesetzlichen Vorschriften zur Buchführung, wie Umsatzsteuergesetz, Einkommenssteuergesetz und Rechnungslegungsgesetz, resultiert gesamthaft, dass die finanzrechtlichen Bestimmungen über den EDV-Einsatz zum Zwecke der Grundlagensicherung und Buchführung in Österreich derzeit äußerst dürfzig sind.

10.8.

Dies ist umso mehr unverständlich, als die nunmehr formalisierte Notwendigkeit der Aufbewahrung von EDV-Daten neue, zum Teil erhebliche Anforderungen für den Steuerpflichtigen schafft.

10.9.

Welche Wiedergaben in Ausdruckform vorgelegt werden müssen, ist weder aus dem Ministerialentwurf, noch aus der Regierungsvorlage, noch aus den jeweiligen Erläuternden Bemerkungen zu ersehen.

10.10.

Die Formulierung ist überdies in sich nicht logisch und klar: Man kann den Satz auf zwei Arten interpretieren:

-
1. dass es die dauerhaften Wiedergaben selbst sind, die auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen sind (denn es heißt: „..., so sind diese“, also die dauerhaften Wiedergaben);
 2. dass immer dann, wenn dauerhafte Wiedergaben auf Papier erstellt werden, diese auch auf Datenträgern zur Verfügung gestellt werden müssen. Die Worte „auf Papier“ und „auch“ fehlen jedoch im Gesetztext.

10.11.

Die Interpretation, dass mit „dauerhaften Wiedergaben“ Ausdrucke auf Papier gemeint sein müssten, ist nicht schlüssig. Dauerhafte Wiedergaben können auch auf einer Festplatte, einem Magnetband, einer DVD o.ä. erstellt werden. In der EDV-Terminologie unterscheidet man, vereinfacht ausgedrückt, zwischen Speicherungen, die von der Stromzufuhr abhängen (z.B. Arbeitsspeicher, RAM = random access memory), und solchen, die unabhängig von der Stromzufuhr erhalten bleiben.

Dagegen gibt es Wiedergaben auf Papier oder papierähnlichen Medien, die nicht dauerhaft im Sinne von „lange Zeit“ beständig“ sind, beispielsweise Polaroid-Fotos, Ausdrucke auf Thermopapier und/oder mit Tintenstrahltechnik (verblasst mit der Zeit, sofern nicht lichtecht). Mit Hinblick auf die Aufbewahrungsfrist von 7 Jahren ist eine Wiedergabe auf einem Medium wie Magnetband oder DVD in der Regel dauerhafter als eine mit einem Tintenstrahldrucker auf Thermopapier erstellte.

10.12.

In der deutschen Gesetzgebung regeln § 1 Abs 2 InfoVO und § 126b BGB den Begriff dauerhafte Wiedergabe. „Danach fallen unter dem Begriff der Textform schriftliche Urkunden, aber auch jede andere lesbare Form, sofern die dauerhafte Wiedergabe in Schriftzeichen gewährleistet ist . . . Geeignete Medien für die Übermittlung in Textform sind insbesondere Telefaxe, CDs, Disketten und E-Mails, sowie herkömmliche Schriftstücke. Der Begriff des „dauerhaften Datenträgers“ wurde durch die Schuldrechtsreform wieder zurückgenommen.“

10.13.

Im Kontext des Europäischen Geschmacksmusters und dem neuen deutschen Geschmacksmusterreformgesetz findet sich die Bestimmung „dauerhafte Wiedergabe des Gegenstands (z.B.: keine Polaroid), unverwischbar und nicht nachträglich retouschiert“.

10.14.

Die Bestimmung des § 131 BAO ist auch aus folgendem Grund unvollziehbar, weil praxisfremd: Wenn bei maschineller Verarbeitung jegliche dauerhaften Ausdrucke (auf Papier) (auch) auf Datenträger zur Verfügung gestellt werden müssen, so gilt dies gleichermaßen für Ausdrucke eines handelsüblichen elektronischen Taschenrechners, mit welchem beispielsweise händisch erstellte Bons addiert werden. Derartige Ausdrucke von Rechnerstreifen werden in

zahlreichen Betrieben als Teil der Grundaufzeichnungen aufbewahrt; eine Aufbewahrung auf Datenträger ist in solchen Fällen technisch nicht möglich.

11. Verstoß gegen Treu und Glauben

Im Hinblick auf die unter Punkt 10. dargestellte rechtliche Unklarheit und Unsicherheit, was unter Einsatz der EDV nach der damals geänderten Rechtslage rechtens ist und wie dies im Betrieb umzusetzen ist, hat der Abgabenpflichtige am 20.2.2001 an Ort und Stelle im Lokal B eine Besprechung zur Klärung der weiteren Vorgangsweise mit dem Steuerberater abgehalten. Die Ergebnisse dieser Besprechung wurden - teilweise mit erheblichem Aufwand die EDV betreffend - umgesetzt und in der Folge praktiziert. Es verstößt wider Treu und Glauben, wenn die Betriebsprüfung nunmehr erklärt, sich nicht an die Erlässe des BMF (siehe zB oben unter 6.3., Erlass vom 5.3.1999) halten zu wollen, das Fehlen von Grundaufzeichnungen behauptet, und daraus eine Schätzungsbefugnis ableitet.

12. Eigenverbrauch

12.1.

Die Auffassung der Betriebsprüfung hinsichtlich der Zuschätzung betreffend Eigenverbrauch ist unverständlich und widerspricht den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen.

Aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen wird die Höhe des Eigenverbrauchs „mittels außerbetrieblichen Vergleichs“ wesentlich überhöht geschätzt, wobei alle Erklärungen fehlen, wie die Betriebsprüfung zu diesem Schätzungsergebnis gekommen ist. Das Ergebnis ist unrichtig und nicht nachvollziehbar.

12.2.

In Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes stellt gemäß UStR Rz 71 die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern keinen Eigenverbrauch dar (Erlass 8.6.1999).

12.3.

Zum Eigenverbrauch des Gastwirtes gehen der Gesetzgeber und der Verordnungsgeber davon aus, dass das Fehlen der Aufzeichnungen für den Eigenverbrauch und die Anwendung von Durchschnittssätzen als Schätzungsmethode im Gastgewerbe das Übliche ist, soweit eine Steuerpflicht besteht. Dies ergibt sich aus der Verordnung BGBl 1983 Nr. 628, Schätzungsrichtlinien für den Eigenverbrauch von Speisen und Getränken im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe, welche Verordnung gemäß § 28 Abs 5 Z 2 UStG 1994 als aufgrund des UStG 1994 ergangen gesetzlich aufrechterhalten wurde. Diese Verordnung ist daher nach wie vor in Kraft. Gemäß § 21 Abs 8 UStG 1994 und § 2 Abs 1 der Verordnung

entfällt die Aufzeichnungsverpflichtung für den Eigenverbrauch bei Anwendung der Schätzungsrichtlinien.

Die Betriebsprüfung hält sich nicht an diese Rechtslage und nimmt nicht nachvollziehbare und weit überhöhte Schätzungen vor.

Die Prüfung der Sachlage anhand der Ergebnisse des Betriebsprüfungsberichtes hat allerdings ergeben, dass die bisher von der Steuerberatungskanzlei erklärten Zuschätzungs beträge nicht richtig waren. Einerseits hat die Steuerberatung für 2000 überhaupt keinen Eigenverbrauch des Abgabenpflichtigen persönlich angesetzt, für 2001 keine Aufteilung in die beiden Umsatzsteuersätze 10% und 20% und ein überhöhtes Schätzungspauschale als der Verordnung 1983 entspricht, für 2002 ist durch einen Buchungsfehler der Wert für 10% USt als Minusbetrag ausgewiesen.

Nachfolgende Korrektur wäre daher unter Anwendung der Verordnung 1983 vorzunehmen:

Eigenverbrauchsberechnung 2000 bis 2002 (in Euro)

| | 10% | 14% | 20% | Summen |
|--------------------|-----------|--------|----------|---------|
| Pauschale (brutto) | 684,92 | 660,88 | 313,92 | |
| Erklärung | 0,-- | 0,-- | 0,-- | |
| Diff brutto | 684,92 | 660,88 | 313,92 | |
| USt-Diff. | 62,27 | 81,16 | 52,32 | 195,75 |
| <hr/> | | | | |
| 2001 | | | | |
| Pauschale (brutto) | 1.369,83 | | 313,92 | |
| Erklärung | 0,-- | | 1.465,57 | |
| Diff. brutto | 1.369,83 | | 1.151,65 | |
| USt-Diff. | 124,53 | | - 191,94 | - 67,41 |
| <hr/> | | | | |
| 2002 | | | | |
| Pauschale (brutto) | 1.369,83 | | 313,92 | |
| Erklärung | -1.000,00 | | 1.163,37 | |
| Diff. brutto | 2.369,83 | | - 849,45 | |
| USt-Diff. | 215,44 | | - 141,58 | 73,86 |
| <hr/> | | | | |

Es ergibt sich daher gegenüber Erklärung und bisheriger Veranlagung für das Jahr 2000 eine Nachforderung von € 195,75, für 2001 ein Guthaben von € 67,41 und für 2002 eine Nachforderung von € 73,86.

Auf dieses Ergebnis wurde bei der Formulierung der Anfechtungserklärungen unter Zif 2. bereits verwiesen.

13. Teilbetriebseinbringung

(...)

14. Berufungsanträge

14.1.

Beantragt wird die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO).

14.2.

Beantragt wird die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BAO).

14.3.

Beantragt wird die Abänderung der angefochtenen Bescheide gemäß der Anfechtungs-erklärung unter Zif 2., sodass Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 gemäß den ursprünglichen Vorschreibungen in den mit den angefochtenen Bescheiden aufgehobenen Bescheiden festgesetzt wird;

in eventu die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Folgende Beilagen waren beigeschlossen:

| | |
|---------------|--|
| ./1 | AV (Protokoll) des Bw. vom 7.9.2004 |
| ./2 | Übernahmebestätigung Betriebsprüfer |
| ./3 | AV des Bw.vom 14.9.2004 |
| ./4 | Schreiben Steuerberater an BP vom 9.7.2004 |
| ./5 | Schreiben Steuerberater an BP vom 19.7.2004 |
| ./6 | AV „Losungsermittlung des Bw. |
| ./7 | Saldenlisten 8/2000 |
| ./8 | Erlösberechnung durch den Steuerberater / Beispiel |
| ./9 | Liste der Gästerechnungen (Ausgangsfakturen) / Beispiel |
| ./10 | Monatsübersicht August 2000 / Beispiel |
| ./11 | Ausdruck „Steuer und Warengruppen“ / Beispiele |
| ./12 | AV „Zur Frage der Aufbewahrung der Originaldatenbestände, der Hard- und Software bei Erstellung von Druck- bzw. Exportdateien gemäß BAO § 131“ |
| ./13a bis 13c | Rohaufschlags-Nachkalkulationen für 2000 bis 2002 (Steuerberater) |
| ./14 | Gutachten Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr vom 21.12.2004 |
| ./15 | Gutachten Univ.-Prof. Dr. Peter Hackl |
| ./16 | Gutachten Univ.-Prof. DI Dr. Sylvia Frühwirth-Schnatter |
| ./17 | Gutachten Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug |

Der Betriebsprüfer gab hierzu folgende, auszugsweise wiedergegebene Stellungnahme ab:

Verlauf des Betriebsprüfungs-Verfahrens:

(...)

Bei der Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 wurde das Bonierungssystem nochmals vorgestellt. Danach wurde der Bargeldinhalt eines in einem Tresor hinterlegten Kuverts abgezählt und mit der am Bildschirm abgelesenen Inkassosumme aus dem Bonierungssystem verglichen. Die Inkassosumme setzt sich aus den im Boniersystem aufgezeichneten einzelnen Geschäftsfällen zusammen.

Zur Ermittlung der baren Tageslosung werden vom Bw. von der Inkassosumme aus dem Boniersystem die Unbarerlöse abgezogen und dieser Betrag als Bartageslosung händisch ins Kassabuch eingetragen. Ausdrucke aus dem System anlässlich der Kellnerabrechnungen gab es nicht, es gab auch keine Übergabebestätigung für den Kellner.

Die Übereinstimmung betreffend der Barlösungen mit dem Bonierungssystem konnte für den betreffenden Tag (31.3.2004) nachvollzogen werden. Für die Tageslösungen des Prüfungszeitraumes konnte diese Überprüfung nicht durchgeführt werden, da keine Detailunterlagen oder Belege über die Tageslösungssummen vorhanden sind. Die Kontrolle der Tageslösung, wie sie bei der Betriebsbesichtigung durch den Abgabepflichtigen vor und durchgeführt wurde, ist daher der BP mangels vorhandener Daten des Boniersystems nicht möglich.

Zu dem wurde eine Kleinmengenverprobung einer Biersorte für Februar 2004 vorgeführt, bei der nur Eingangsrechnungen Februar und Verkauf Februar verglichen wurden, Bestände (Fässer von 20 oder 50 Liter) fanden keine Berücksichtigung.

(...)

Es wurden sowohl bei dieser Betriebsbesichtigung als auch bei weiteren Besprechungen am 23.6.2004 und am 9.9.2004 die Vorlage der Daten aus dem Bonierungssystem, nämlich die einzelnen Geschäftsfälle eines Tages und die sich daraus ergebende Inkassosumme so wie eben bei dieser Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 vorgeführt, abverlangt. Es wurde auf die Notwendigkeit der Vorlage dieser Grundaufzeichnung aus dem Boniersystem hingewiesen, da nur so die Richtigkeit und Vollständigkeit der Tageslosungssummen nachprüfbar ist.

Dem gegenüber stellten alle vorgelegten Unterlagen (Tagessummen und Spartenerlöse) nur abgeleitete Auswertungen aus dem Bonierungssystem dar. Durch das Vernichten (Löschen) der Detailunterlagen, welche die einzelnen Bonierungsvorgänge und somit die Bargeldbewegungen eines Tages festhalten, ist eine Rückverfolgung auf einzelne Geschäftsfälle und damit eine Überprüfung der Summe der Tageslosung nicht mehr möglich.

Ob diese Daten durch aktives Löschen oder durch vorgenommene Systemeinstellungen entfernt wurden ist für die Beurteilung durch die Betriebsprüfung unmaßgeblich. Auch wurden am 18.5.2004 die Erläuterungen eines Mitarbeiters des steuerlichen Vertreters betreffend den nachträglichen Nachkontrollen der Rohaufschläge auf Basis der Spartenerlöse, welche nur nichtnachprüfbar Auswertungen des Boniersystems sind, zur Kenntnis genommen. Sie wurden auch im Schätzungsverfahren berücksichtigt (die mangelnde Differenzen der flankierenden Aufschlagsrechnungen führte zur Berücksichtigung eines entsprechenden WES und Personalaufwandes bei der Schätzung). Insofern sind die Ausführungen in der Berufung falsch.

Mangels Vorlage der Grundaufzeichnungen - wie oben beschrieben -, wurden die Tageslosungen des Gesamtbetriebs einer Verprobung hinsichtlich der Losungsverteilung unterzogen, um eine Aussage hinsichtlich Plausibilität der Ziffern treffen zu können. Hierzu wurde eine statistische Prüfung auf Log-Normalverteilung der Tageslosungen vorgenommen. (Methode beschrieben in „Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“, Erich Huber).

Bei dieser ersten Überprüfung ergaben sich zum Teil auffallende Abweichungen von der erwarteten Normalverteilung. Zudem ergab der Zeitreihenvergleich einige auffallende Spitzen in den Tageslosungen.

(...)

Zu den Abweichungen in der Log-Normalverteilung wurde vom Abgabepflichtigen eingewendet, dass der Betrieb starken saisonalen Schwankungen unterliege, und man daher eine Untersuchung nach „Saisonen“ vornehmen müsste. Andernfalls wäre das Ergebnis nicht schlüssig. Die Saisonen wurden folgendermaßen angegeben: Mai bis August und September bis April. Den Einwendungen folgend wurde daraufhin die Überprüfung der Losungsdaten (in Gesamtsumme) nach Saisonen vorgenommen. Auch hier ergaben sich auffallende, noch größere Abweichungen zur erwarteten LogNormalverteilung, welche jedoch keinen Eingang in die Schätzung gefunden haben. Es wurde dann den weiteren Einwendungen des Bw. folgend eine Verprobung mit nach Lokalen getrennten Tageslosungen vorgenommen.

Es wurden in der Folge am 1.7.2004 vom Bw. eine Liste übermittelt, die nach seiner Ansicht Außergewöhnlichkeiten des Geschäftsganges enthält, sowie tägliche Tageslösungssummen nach Lokalen getrennt.

Diese Liste mit sonstigen Feiern, Geburts- und Schließtagen wurde durch die BP gewürdigt und der folgenden Berechnung zugrundegelegt.

Zur Liste der „außergewöhnlichen Umstände“ wurde von der Betriebsprüfung vorgehalten, dass eine „Außergewöhnlichkeit“ nur aus der Sicht des Unternehmenszwecks beurteilt werden kann. Die Gastbetriebe eignen sich ihrer Einrichtung und Kapazität nach für Firmen-, Weihnachts- und sonstige Feiern.

So fand sich auf der Liste nur eine einzige nicht im Unternehmenszweck begründete Auffälligkeit (21.5.2000, 50. Geburtstag des Bw.) sowie einige wenige Abweichungen bei Öffnungszeiten (Lokal C). Diese wurden in der weiteren Auswertung auch berücksichtigt.

Alle übrigen angeführten Umstände betrafen Firmenfeiern, Weihnachtsfeiern und ähnliche Ereignisse. Hierzu wurde festgestellt, dass dies im Geschäftszweck des Unternehmens liegt und somit keine Außergewöhnlichkeit vorliegen kann.

Nach Beurteilung der Einwendungen wurden die Detaildaten der einzelnen Lokale getrennt verprobt, wobei in den Monaten Juni und Oktober 2002 nur die Gesamtsummen und keine Lokaldetaildaten vorlagen.

Am 5.8.2004 wurden diese neuerlichen Auswertungen dem steuerlichen Vertreter in dessen Kanzlei übergeben, sowohl in Datenform (xls.) als auch in Papierform. In diesen Auswertungen sind die zugrundeliegenden Daten (die erklärten Tageslosungen), schriftliche Information zu log NV inklusive Formeln und Literaturhinweis, Darstellungen der Auswertungen für alle 3 Jahre je Lokal in tabellarischer Form ersichtlich.

Am 23.8.2004 fand eine Besprechung mit dem Steuerberater zu einem weiteren Prüfungsschwerpunkt statt, in der auch mitgeteilt wurde, dass nach Ansicht der Bp die bereits

übergebenen Auswertungen Basis einer Schätzung wegen Nichtvorhandenseins von Grundaufzeichnungen sein werden. Das Vorbringen in der Berufung in dieser Besprechung sei von der Bp erklärt worden, dass kein weiterer Vorhalt ergehen würde, ist nicht zutreffend. Richtig ist, dass in einer weiteren Besprechung am 9.9.2004 sowohl die log NV und die sich daraus ergebenden Berechnungen der Schätzung anhand von übergebenen Berechnungen ausführlich besprochen wurden.

(...)

Wenn daher in der Berufung ausgeführt wird, dass keine Aufforderung zur Vorlage von Grundaufzeichnungen erfolgt sei, nicht auf Argumente des Steuerpflichtigen eingegangen wurde, keine genaue Darstellung der Abweichung und deren Berechnungsmethode, keine Darstellung der auf Grund der Abweichung erfolgten Zuschätzung erfolgte, ist dies nicht den Tatsachen entsprechend.

(...)

Buchhaltung und Losungserfassung:

(...) - wie Tz. 22 des Prüfungsberichtes

Boniersystem SUNRISE

(...)

Die Eingaben (Bonierungen) der Kellner werden in einem Datenbanksystem erfasst, die Kontrolle der laufenden Erfassung wird über ein eigenes „Logfile“, welches sämtliche Eingaben der Kellner aufzeichnet, gesichert. In diesem System werden sämtliche Bonierungen ausgewiesen, bei Bezahlung (bzw. Abschluss) des jeweiligen Geschäftsfalles bleiben - nach Angaben des Unternehmers im BP Verfahren - alle Artikelumsätze im System erhalten, sie verlieren aber den Bezug zum jeweiligen Tisch des Lokal, auf welchen sie ursprünglich gebucht wurden.

Gespeichert sind im System demnach auch die Inkassosummen des einzelnen Kellners.

Stornierungen sind laut Angabe nur mittels des jeweiligen Kellnerschlüssels möglich. Diese werden in einem eigenen Stornoprotokoll gespeichert.

Bei Tagesabschluss des jeweiligen Kellners liest dieser „seine“ Inkassosumme vom System ab und zählt den entsprechenden Betrag in ein Kuvert, welches verwahrt wird. Eine Dokumentation dieser Summe in schriftlicher Form (Kellnerabrechnung) gibt es nicht (Angabe des Bw). Am Tagesende wird ein Kuvert mit sämtlichen Kellnerlosungen im Tresor verwahrt. Diese Gesamtsumme ist in keiner Form dokumentiert (keine Ausdrucke aus dem System, keine Bestätigung des Kellners).

Die Kontrolle der hinterlegten Summen erfolgt am folgenden Tag durch den Bw. persönlich durch Nachzählen und Vergleich mit der - wieder nur - abgelesenen Summe aus dem Boniersystem.

Die (nachgezählte) Summe wird nach Kontrolle händisch in eine EXCEL-Tabelle übernommen (...).

In dieser Tabelle erfolgt eine händische Aufteilung der Beträge in bare und unbare Beträge. Die als Barinkasso ermittelte Summe wird wiederum händisch als Tageslosung in ein EXCEL-Kassabuch tageweise eingetragen.

Bezüglich des Einwandes in der Berufung, diese „händische Übernahme“ erfolge „nicht durch nochmaliges Eintippen, sondern durch Import mittels Datenträger“ sei angemerkt, dass händisch hier im Gegensatz zu automatisiert (d.h. ohne Eingriff des Benutzers) zu verstehen ist. Die Datenübernahme erfolgt hier eindeutig durch manipulative Tätigkeit, also „händische Übernahme“ der Daten.

Nach der Kontrolle werden die Daten des Boniersystems – laut dem Bw. - „nicht mehr benötigt, weil spätestens hier Übereinstimmung der Zahlen herrschen muss“. Die einzelnen Bonierungen und (wie auch in der Berufung angeführt) die Inkassosummen (d.h. die Umsätze pro Kellner) werden nicht aufbewahrt. Eine Dokumentation der Abstimmung erfolgt nicht.

Aus der Datenbank werden lediglich die monatlichen Spartenerlöse und die Tagessummen aufbewahrt (in Papierform und als monatlicher „BAO file“).

Das Stornoprotokoll wurde ebenfalls nicht aufbewahrt.

Die Aussage der Betriebsprüfung: „...werden die Bonierungsdaten regelmäßig nach zwei bis drei Tagen gelöscht“ stützt sich auf die Auskunft des Unternehmers selbst anlässlich der Betriebsbesichtigung vom 1.4.2004. Wenn nun dem entgegnet wird, die „Freigabe“ der Daten erfolge aufgrund von vorgenommenen Systemeinstellungen und nicht durch aktiven Eingriff, so ist dazu festzustellen, dass „Freigabe“ in diesem Fall Löschung bedeutet, diese Löschung aufgrund von Systemeinstellungen erfolgt, welche der Unternehmer selbst trifft oder treffen lässt (dokumentiert in der Berufung Pkt. 5.2.2.1. b bzw. 5.2.2.3.), laut Aussagen des befragten Systembetreuers des Boniersystems „SUNRISE“ vom System nur die Lösungen vorgenommen werden, welche der Unternehmer selbst einstellt, andernfalls alle Daten in der Datenbank erhalten blieben.

Es ist somit festzustellen, das Aufzeichnungen - im Detail sind dies Logfiles, Stornoprotokolle, Inkassosummen der Kellner - welche zur Ermittlung der Kellnerlösungen und letztlich der Tageslösungen geführt werden, nicht aufbewahrt werden.

Lediglich die Summen der Spartenumsätze und die Tagessummen bleiben erhalten, das Zustandekommen dieser Summen ist mangels der zugehörigen Grundaufzeichnungen nicht mehr nachvollziehbar.

Diese Daten wurden - entgegen der Darstellung in Pkt. 5.2.2.7. der Berufung - von der Betriebsprüfung eindeutig definiert. Die behauptete lückenlose und richtige Aufzeichnung des Systems „Sunrise“ sollte gerade anhand dieser Detaildaten nachvollzogen werden.

Kassabuchführung

In der Berufung wird ausgeführt, dass die Lösung durch täglichen Kassasturz (mittels Verprobung der in den Tresor eingeworfenen Bargeldsummen) ermittelt würde. Dem ist klar entgegenzuhalten, dass nach Feststellung der Betriebsprüfung die Ermittlung der Tageslösungen durch das System SUNRISE erfolgt. Dort werden die nötigen Summen für die einzelnen Kellnerabrechnungen und die Tageslösungen ermittelt. Aufgrund der im System gespeicherten (und vom Display abgelesenen) Zahlen werden die Beträge durch die Kellner in Kuverts verwahrt und am nächsten Tag vom Unternehmer abgeglichen. Dies ist eine reine Nachkontrolle dahingehend, ob die richtigen Beträge von den Kellnern in den Tresor eingeworfen wurden und keine Ermittlung mittels Kassasturz.

Das System SUNRISE ist also Grundlage für die Ermittlung der Tageslösung. Diese Tageslösung setzt sich aus den einzelnen Geschäftsfällen (Summe der Bonierungen pro Gast) zusammen. Die Aufsummierung und damit die rechnerische Kontrolle der Tageslösung ist mangels Aufbewahrung der Datendetails nicht möglich. Ein Nachweis darüber, ob Stornierungen erfolgt sind und wenn ja, in welchem Umfang, ist mangels Aufbewahrung des Stornoprotokolls ebenfalls nicht möglich.

Richtig ist, dass am Tag der (vorher angekündigten) Betriebsbesichtigung anhand des Umsatzes des Vortages (31.3.2004) die Kontrolle des beschriebenen Ablaufs (Zählen des Geldes aus dem Tresor, Abgleich mit der Umsatzzahl aus dem System) erfolgt ist und dabei keine Differenzen festgestellt wurden. Auch für diesen Tag gab es aber keine Abrechnungen der Kellner, ein Abgleich mit den Detaildaten des Logfiles wurde für diesen Tag nicht vorgenommen. Eine Eintragung im Kassabuch (EXCEL -tabelle für März 2004) war zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgt.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass die Kassenführung von der Betriebsprüfung nicht als nichtordnungsmäßig oder materiell unrichtig beanstandet wurde, so ist dies insofern zu differenzieren, als vom Unternehmen immer nur die „ordnungsgemäße Kassabuchführung mittels des EXCEL-Kassabuches“ beurteilt wird, die Betriebsprüfung aber das vorgelagerte Boniersystem SUNRISE als wesentliche Grundaufzeichnung zur Ermittlung der täglichen Lösungen beurteilt hat. Dieses System wird aber - aufgrund der fehlenden Unterlagen zur Berechnung und Nachkontrolle der im Kassabuch verzeichneten Beträge - in der vorliegenden Form gemäß § 131 und 132 BAO als formell nichtordnungsmäßig angesehen. Dies in einem Ausmaß, dass berechtigte Zweifel an der materiellen Richtigkeit gegeben sind.

Der Berufungswerber zieht unter Zitierung von Erkenntnissen des VwGH (vom 7.10.2003, 2001/15/0025 und vom 11.12.2003, 2000/14/113) den Schluss, dass bei ordnungsgemäßer

Kassabuchführung weitere Grundaufzeichnungen nicht erforderlich seien bzw. diese nicht aufbewahrungspflichtig seien

Dieser Schluss ist nach Meinung der Betriebsprüfung unzutreffend. Die Erkenntnisse stellen nur fest, dass das „Führen von weiteren Aufzeichnungen“ in den konkret betroffenen Fällen nicht erforderlich wäre, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt seien. Nicht ableitbar ist daraus, dass Aufzeichnungen, welche geführt werden und wurden, nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt werden müssen.

Im Unternehmen des Bw. ist unbestritten, dass dem „Kassabuch“ vorgelagerte Aufzeichnungen mittels des Boniersystems „Sunrise“ geführt wurden und bis heute geführt werden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung dienen sie eindeutig der Losungsermittlung, stellen daher Grundaufzeichnungen im Sinn des § 131 BAO dar, unterliegen gemäß § 132 BAO der Aufbewahrungspflicht und sind der Betriebsprüfung vorzulegen.

Zusammenfassung

Aus Sicht der Betriebsprüfung ist daher festzuhalten, dass die zur Ermittlung und Überprüfung der täglichen Losungen notwendigen Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden. Die vorgelegten Aufzeichnungen sind daher nicht geeignet, die vollständige und richtige Erfassung der Tageslosungen - somit die Einhaltung der Bestimmungen des §131 BAO - zu überprüfen. Die ursprünglich vorhandenen Mittel des Systems (Logdatei, Inkassosummen, Stornodatei), welche die Richtigkeit und Vollständigkeit der Daten überprüfbar gemacht hätten, wurden nicht aufbewahrt. Somit ist die Führung der Aufzeichnungen formell nicht ordnungsmäßig.

Aufgrund der Bedeutung der Tageslosungen für den Gesamtumsatz wurde der formelle Mangel als so schwer qualifiziert, dass die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen war. Somit ist gemäß § 163 BAO die Vermutung der Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr gegeben und gemäß § 184 BAO die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verpflichtet.

Verprobung und Schätzung

Verprobung der Tageslosungen

*Mangels Vorliegen der Daten auf Geschäftsfallebene (einzelne Kundenumsätze, Bondaten) wurden von der Betriebsprüfung Verprobungen der Tageslosungen auf LogNormalverteilung vorgenommen, da dies als die wahrscheinlichste Verteilung für wirtschaftliche Vorgänge angenommen wurde (vgl. Huber, *Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung*).*

Da zunächst nur die Gesamttageslosungen des Betriebs vorlagen wurden diese verprobt. Dabei ergaben sich Differenzen zwischen der Verteilung der tatsächlichen Losungen und den

laut Berechnung mittels EXCEL Makro erwarteten Verteilungen. Die Ergebnisse wurden dem Unternehmen in Beisein des steuerlichen Vertreters erläutert.

Der Bw. wandte ein, dass sein Betrieb saisonalen Schwankungen unterliege, welche nicht in der Berechnung berücksichtigt worden seien.

Die Saisonen wurden daraufhin nach Angaben des Unternehmens eingegrenzt und in einer weiteren Berechnung zugrunde gelegt. Auch das Ergebnis dieser Berechnung wurde in einer eigenen Besprechung präsentiert und erläutert, wobei festgestellt wurde, dass sich die Verteilungsdifferenzen zur ersten Verprobung sogar erhöht hätten.

In dieser Besprechung wurde vom Unternehmen eingewandt, dass man die einzelnen Teile des Betriebes (Lokal A, ,Lokal B und Lokal C) für die Verprobung trennen müsste. Die Daten dazu seien im Unternehmen vorhanden und wurden daraufhin auch zur Verfügung gestellt (s.o. BP-Verfahren)

Der neuen Argumentation des Unternehmens folgend wurden die Lokale einer getrennten Verprobung unterzogen. Die dabei verwendeten Daten stammen aus den übermittelten Dateien des Unternehmens. Die Ergebnisse der Makroberechnung wurden als XLS Dateien auf CD und als Ausdruck auf Papier dem Unternehmen präsentiert.

Berücksichtigung bei dieser Berechnung fand vor allem auch eine Liste von „Außergewöhnlichkeiten“, die vom Bw. im Zuge des Parteiengehörs übergeben wurde.

In der Berufung wird dazu ausgeführt, dass diese Liste keine Berücksichtigung in der Argumentation der BP gefunden hätte. Dazu ist festzuhalten, dass diese Liste im BP Verfahren gewürdigt wurde, die BP sich aber nicht vollinhaltlich der Argumentation des Unternehmens angeschlossen hat. Als außergewöhnlich - und damit aus dem Datenmaterial auszuscheiden - wurden nur jene Umstände qualifiziert, welche eindeutig private bzw. nicht im normalen Betrieb des Unternehmens liegende Ursachen haben. Dies war in der übergebenen Liste lediglich die Geburtstagsfeier anlässlich des 50. Geburtstags des Bw.. Alle anderen angeführten Tage betrafen zwar Tage mit hohen Umsätzen, nicht jedoch aufgrund außergewöhnlicher Umstände. Es gehört nach Ansicht der BP zum Geschäftszweck, zu Weihnachten Weihnachtsfeiern von Firmen oder auch andere Firmenfeiern und Hochzeiten auszurichten, welche naturgemäß höhere Tagesumsätze bedingen können. Schließtage wurden ebenfalls aus der Berechnung ausgeschieden.

Schätzungs methode

Nach Meinung des VwGH ist bei Vorliegen der Schätzungs berechtigung bzw. - verpflichtung die Behörde in der Wahl ihrer Methode frei, sofern sie logisch nachvollziehbar und nicht denkun möglich ist.

Mangels anderer (genauerer) Daten wurde von der BP die LogNormalverteilung der Tageslosungen als Schätzungs methode herangezogen.

Vorliegen einer LogNormalverteilung?

In der Berufung und in den angeschlossenen Gutachten wird damit argumentiert, dass die Annahme der BP, die Lösungsverteilung in der Gastronomie müsse einer LogNormalverteilung entsprechen, falsch und das Ergebnis der Schätzung daher nicht schlüssig sei.

Bei Analyse der Daten zeigt sich aber, dass sogar mit den vorhandenen Daten der Nachweis erbracht werden kann, dass die Annahme der BP richtig war.

Dies kann erreicht werden, wenn man sämtliche hohen Umsätze aus den Berechnungen weglässt. (Nullwerte z.B. wegen Schließtagen wurden schon in den ursprünglichen Berechnungen aus den Berechnungen eliminiert!)

Die entstehenden Kurven folgen fast genau einer LogNV. Unerklärbar sind allerdings dann die isoliert übrig bleibenden Maximalwerte, welche laut Beurteilung der BP nicht auf außergewöhnliche Umstände zurückzuführen sind, sondern aus dem Geschäftsbetrieb erklärllich sind. Es sind dies Spitzenumsätze, welche von der Betriebsprüfung der Höhe nach als plausibel und nicht als unwahrscheinlich gewertet wurden.

Daher besteht für die BP kein Grund, diese Umsätze aus den Verteilungsberechnungen auszuscheiden.

Dass das Vorliegen einer LogNV nicht unlogisch ist, zeigt im übrigen auch das Gutachten von Univ.-Prof. Dr. Peter Hackl, welches in einer eigenen Berechnung mittels der Daten des Unternehmens ebenfalls eine der LogNV entsprechende Verteilung aufzeigt. (s. Gutachten in Beilage 17)

Anwendung der Methode

In Punkt 9. der Berufung wird zur Schätzung mittels LogNV ausgeführt, die Methode sei an sich ungeeignet, falsch angewandt worden und Besonderheiten des Betriebs nicht berücksichtigt. Überdies wird bemängelt, die Annahmen und die Methode selbst seien nicht überprüfbar.

Hiezu stellt die Betriebsprüfung fest:

Die Methode, welche angewendet wurde, folgt den Ausführungen in „Huber, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“, welche jedermann zugänglich sind. Sämtliche Zahlen sind vom Unternehmen selbst der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt worden, somit jederzeit auch vom Pflichtigen oder dessen Sachverständigen nachprüfbar.

Dass sich die Gutachten ausschließlich auf Angaben des Pflichtigen und bereits erstellte schriftliche Verfahrensunterlagen stützen, jedoch offenbar keine „vollständige Befundaufnahme, insbesondere keinerlei Augenscheinsüberprüfungen der in den Unterlagen

gemachten Ausführungen zur technischen und tatsächlichen Wirkungsweise des EDV Systems des Herrn Dr. Gergely" erfolgt ist (Zitat Gutachten Beilage 14, Dr. Kirchmayr, S. 4), kann nicht als Versäumnis der Betriebsprüfung uminterpretiert werden.

Sämtliche Berechnungsgrundlagen der Betriebsprüfung, welche im BP Bericht verarbeitet wurden, sind dem Unternehmen sowohl in Papierform als auch als EXCEL Daten übergeben worden. Aus diesen Daten sind alle relevanten Annahmen der BP ersichtlich (Maxima, Minima, Ausscheiden von Nullwerten bei Schließtagen usw.). Somit ist auch dokumentiert, dass Besonderheiten des Betriebs sehr wohl in die Berechnung eingeflossen sind, wenn auch nach Beurteilung der BP und nicht der des Abgabepflichtigen.

Unter Einbeziehung aller genannten und übergebenen Unterlagen kann von fehlender Nachvollziehbarkeit keine Rede sein.

Berechnung der geschätzten Bemessungsgrundlagen

Die Berechnung erfolgte derart, dass die ausgewiesenen Maxima in den Tageslösungen - bereinigt um die als außergewöhnlich angenommenen Umstände (z.B. Geburtstag des Bw., Schließtage) - als realistisch beurteilt wurden. Auf Basis dieser Beurteilung wurde innerhalb der vorliegenden Spannweite der Lösungen eine Anpassung der inneren Verteilung auf LogNV vorgenommen (s. Huber, Neue Prüfungstechnik , S. 174). Die errechneten Differenzen wurden gewichtet nach dem Umsatzanteil der einzelnen Teillokale am Gesamtumsatz in einen Gesamtprozentsatz überführt. Die Erlöse wurden um die ermittelten Prozentsätze erhöht.

Wie schon im BP Bericht dargestellt, hat die flankierende Aufschlagsrechnung keine Differenzen ergeben, daher wurde bei der Schätzung ein entsprechender Wareneinsatz und Personalaufwand in Abzug gebracht. (s. Huber, S. 193).

Insofern stimmen die Einwendungen des Abgabepflichtigen nicht, dass die Rohaufschlagsnachkalkulation im Schätzungsverfahren keine Berücksichtigung gefunden hätte.

Entgegen werden muss auch der Aussage, die aufgezeigten Differenzen im BP Bericht seien Artefakte. Diese Differenzen haben sich aufgrund von Berechnungen nach statistischen Methoden auf Basis von Zahlen des Unternehmens ergeben. Warum überdies ein „willkürlicher Vorgang bei der Lösungsverkürzung“ jeglicher Lebenserfahrung widersprechen soll, ist nicht nachvollziehbar.

Zur Berechnung und deren Endergebnis ist anzumerken - dies wurde im Zug der Schlussbesprechung auch dem Unternehmer und dessen steuerlichem Vertreter rechnerisch unterbreitet - dass die hinzugeschätzten Beträge bei (hier theoretischer) alternativer Berechnung als Sicherheitszuschlags unter Berücksichtigung aller Faktoren (Anpassung von

Wareneinkauf, Personalaufwand u.dgl.) in einer Bandbreite von 3,57 bis 8,79 (Durchschnitt 6,23) Prozent gelegen wäre. Somit ist die gewählte Methode im Endergebnis nicht als unwahrscheinlich und fern jeder Lebenserfahrung einzustufen.

Eigenverbrauch:

Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch des Unternehmers geführt. Im Jahr 2000 wurde kein Eigenverbrauch, im Jahr 2001 nur ein 20%-iger und im Jahr 2002 wurde ein negativer 10%-iger Eigenverbrauch erklärt.

Da es im gegenständlichen Unternehmen ein höherpreisiges Angebot an Speisen und Getränken gibt, insbesondere Wein und Cocktails und der Abgabepflichtige nach eigenen Angaben überdurchschnittliche önologische Kenntnisse besitzt, wurde mittels ausserbetrieblichen Vergleichs, und nicht anhand der Sachbezugswerte des Einkommensteuergesetzes, der Eigenverbrauch des Abgabepflichtigen geschätzt.

Teilbetriebseinbringung

(...)

Hierzu erfolgte folgende Gegenäußerung (auszugsweise Wiedergabe):

1. Allgemeines

Die Gegenäußerung folgt der Stellungnahme der Betriebsprüfung in chronologischer Hinsicht.

In der Stellungnahme zur Betriebsprüfung werden teilweise wortgleich Äußerungen in der Niederschrift wiederholt, einige Sachverhalte sind unrichtig dargestellt, auf zahlreiche Einwendungen der Berufungsschrift wird nicht eingegangen und die vorgelegten 4 Fachgutachten werden inhaltlich nicht behandelt bzw. teilweise falsch interpretiert.

2. Verlauf des Betriebsprüfungs- Verfahrens

2.1 Zu Seite 2, Absatz 2:

Wenn für den Betriebsprüfer anlässlich der ersten Betriebsbesichtigung tatsächlich eine „mangelnde Nachvollziehbarkeit der Bonierungen im Unternehmen ...“ vorgelegen ist, so hat er dies nicht zu erkennen gegeben, sondern im Gegenteil erklärt, dass er keine Bedenken betreffend die Ordnungsgemäßheit der Unterlagen habe. Es erfolgten auch keine wie immer gearteten Vorhalte, Fragen oder Äußerungen des Prüfers zur Frage der Nachvollziehbarkeit der Bonierungen.

2.2 Zu Seite 2, 1 Absatz:

Die Darstellung zur Ermittlung der baren Tageslosung ist unrichtig (tatsachenwidrig). Von der Inkassosumme aus dem Boniersystem werden Unbarerlöse nicht abgezogen. Bei der

Inkassosumme handelt es sich um die bar kassierten Erlöse, zu diesen werden die unbaren Erlöse hinzugezählt und nicht, wie vom Prüfer dargestellt, in Abzug gebracht. Die Details sind im Aktenvermerk des Bw. vom 7.9.2004, Seite 3 (Beilage/ 1 zur Berufung) wiedergegeben.

Für Kontrolle und Nachvollziehbarkeit der Abwicklung der Bestellvorgänge mithilfe des Datenerfassungssystems Sunrise ist die doppelte Kontrolle der Inkassosumme maßgeblich:

- 1. Das tägliche händische Nachzählen der durch die MitarbeiterInnen in den Bürotresor eingeworfenen Couverts mit den Inkassosummen des Vortages und der Vergleich dieser Summen mit den im System Sunrise angezeigten Inkassosummen, sowie*
- 2. Der Abgleich dieser Summen durch eine andere Art der Ermittlung, nämlich durch die Rechnung*

„Tageslösung insgesamt minus Unbarerlös = Inkassosumme“

Der Prüfer führt im 1. Absatz zweiter Satz ferner aus, es gebe keine Ausdrucke aus dem System und auch keine Übergabebestätigung für den Kellner. Diese Darstellung ist zutreffend. Ausdrucke der Barlosungen aus dem System Sunrise werden nicht vorgenommen, weil die oben beschriebene doppelte Kontrolle der Bargeldlösung und die Eintragung der solcherart kontrollierten Summe in das Kassabuch für ausreichend erachtet wird. Übergabebestätigungen für den Kellner sind ebenfalls nicht vorgesehen bzw. durch die BAO vorgeschrieben.

2.3 Zu Seite 2, 2. Absatz:

Dass eine Kontrolle der Tageslösungen mangels vorhandener Daten des Boniersystems nicht möglich sei, ist unrichtig: Es sind vielmehr

- 1) alle Tageslösungen des Unternehmens im Prüfungszeitraum in Form von sogenannten „BAO-Files“ gespeichert (sie wurden der BP überreicht) sowie*
- 2) alle Aufstellungen zur Ermittlung der Bargeld- und Unbarerlöse als Ausdrucke der Buchhaltung beigelegt sowie*
- 3) alle daraus resultierenden und - wie oben beschrieben - kontrollierten Bargelderlöse im Kassabuch eingetragen.*

Entscheidend hierbei ist die Aufbewahrung der Lösungsdaten in Form einer Druckdatei gemäß § 131 BAO, wie folgendes Beispiel für den 12. Juli 2002 zeigt:

| | | | | |
|-------------------------------|--------------------|----------------|----------------|--------------------|
| <i>12. Juli 02</i> | | | | |
| <i>STEUERN/WARENGRUPPEN</i> | | | | |
| <i>Gesamtbetrieb – Gesamt</i> | | | | |
| <i>Warengruppe</i> | <i>U m s a t z</i> | <i>USt (%)</i> | <i>GSt (%)</i> | <i>Bed'Entgelt</i> |

| | | | | | |
|--------------|-----|-------------|---------|--------|--------|
| <i>Total</i> | | 6851.50 | 878.77 | 0.00 | 560.42 |
| <i>inkl.</i> | 10% | <i>USt.</i> | 3474.60 | 315.78 | 10% |
| <i>inkl.</i> | 14% | <i>USt.</i> | 0.00 | 0.00 | 14% |
| <i>inkl.</i> | 20% | <i>USt.</i> | 3377.90 | 562.99 | 20% |
| 0.00 | 5% | | | | |
| 0.00 | 10% | | | | |

| | | | | | |
|------------------|---------|--------|-----|------|--------|
| A. Tagesgerichte | 1209.60 | 109.96 | 10% | 0.00 | 104.49 |
| B. Speisen | 2264.00 | 205.82 | 10% | 0.00 | 195.57 |
| D. Bier | 863.10 | 143.85 | 20% | 0.00 | 68.35 |
| F. Wein offen | 716.20 | 119.37 | 20% | 0.00 | 56.71 |
| G. Wein Flasche | 211.00 | 35.17 | 20% | 0.00 | 16.71 |
| I. Alkoholfrei | 790.30 | 131.72 | 20% | 0.00 | 62.58 |
| K. Spirituosen | 124.70 | 20.78 | 20% | 0.00 | 9.87 |
| L. Edelbrände | 34.60 | 5.77 | 20% | 0.00 | 2.74 |
| M. Cocktails | 186.80 | 31.13 | 20% | 0.00 | 14.79 |
| N. Kaffee/Tee | 278.40 | 46.40 | 20% | 0.00 | 22.05 |
| P. Rauchwaren | 82.80 | 13.80 | 20% | 0.00 | 6.56 |
| R. Sonstiges | 90.00 | 15.00 | 20% | 0.00 | 0.00 |
| T. Tip/Konto | 0.00 | 0.00 | | 0.00 | 0.00 |

Bei diesen Druckdateien handelt es sich um - gemäß BAO ausgedruckte und als Druckdatei auf Datenträgern aufbewahrte - Detailunterlagen, die jederzeit eine nachträgliche Verprobung mit den Eintragungen im Kassabuch sowie den Unbarerlösen (Ausgangsrechnungen und VISA) ermöglichen, sowie den Normzweck „der Durchsetzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (...)

Dieser Normzweck ist durch die vom Abgabepflichtigen übermittelten BAO-Dateien offenkundig erfüllt; dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass in dem letztgenannten Erlass unter 5. explizit klargestellt wird, dass Unterlagen wie beispielsweise Lieferscheine und Rechnungen „nicht zwingend als Druck- oder Exportdateien zur Verfügung zu stellen“ seien.

Weshalb die Betriebsprüfung dagegen die Vorlage der EDV-gespeicherten Tischbelege als angebliche Grundaufzeichnung verlangt, ist vor dem Hintergrund der zitierten Erlässe nicht nachvollziehbar.

2.4 Zu Seite 2, 3. Absatz:

Die Formulierung „... eine Kleinmengenverprobung ... wurde vorgeführt ...“ verdeckt den Umstand, dass die für die Verprobung herangezogene Getränkesorte durch den Betriebsprüfer ausgesucht wurde, und lässt die Tatsachenfeststellung vermissen, dass die Verprobung volle Übereinstimmung ergeben hat. Die Nichtberücksichtigung von Lagerbeständen ist unmaßgeblich, weil Bestandsunterschiede im Vergleich zu monatlichen Konsummengen bei häufig verkauften Artikeln eine untergeordnete Rolle spielen.

2.5 Zu Seite 2, 4. Absatz:

Richtig ist, dass der Besuch des Betriebsprüfers für den 1.4.2004 angekündigt war, überraschend waren jedoch die von ihm erfolgte Beziehung der Gruppenleiterin sowie zweier Mitglieder der EDV-Systemgruppe, und die Vornahme der auf Seite 4 der Berufung dargestellten Prüfungshandlungen, insbesondere das EDV-System betreffend und die Prüfung

der Lösungen des Vortages (Kassasturz). Für die Details wird auf den Aktenvermerk Beilage./1, Ziffer 2.2, verwiesen.

2.6 Zu Seite 2, 5. und 6. Absatz:

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung ist durch die vorgelegten Unterlagen die Nachvollziehbarkeit der Lösungsermittlung samt den Verprobungsvarianten zweifelsfrei möglich. Hierzu wird auf die umfangreichen Ausführungen in der Berufungsschrift sowie auf das der Berufung angeschlossene Gutachten der Univ.Prof. Dr. Sabine Kirchmayr über die Zulässigkeit und Rechtmäßigkeit der Verprobung (Schätzung) gemäß § 184 BAO verwiesen.

Der Durchführungserlass zu den §§ 126 ff. der BAO vom 22. Mai 1990, Z 02 2261/4IV/2/90 AÖF 1990/169) stellt unter 3.1.2. die Zulässigkeit der gruppenweisen Zusammensetzung von z.B. Betriebseinnahmen im zweiten Satz dieses Abschnitts zweifelsfrei und explizit wie folgt fest: „Es bestehen jedoch keine Bedenken dagegen, dass Verkaufs- oder Leistungserlöse eines Tages (Tageslösung) oder mehrere gleichartige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten eines Tages zusammengezählt und in einer Summe aufgezeichnet werden ... Die Möglichkeit einer gruppenweisen Zusammenfassung ist sowohl bei baren als auch bei unbaren Geschäftsvorfällen gegeben“.

In dem zitierten Erlass wird unter 4.3. weiters die Grundlagensicherung wie folgt definiert: „Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 sind Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben mindestens täglich festzuhalten (Grundlagensicherung)“ Hieraus resultiert unzweideutig der Umfang der Grundlagensicherung als Festhaltung von Barausgaben und Bareinnahmen mindestens täglich (und nicht etwa zwingend jeder einzelne Tischbeleg).

Unter 4.5. definiert derselbe Erlass als mögliche Form der Grundlagensicherung die „elektronische Datenverarbeitung“, und zwar ohne weitere Ausführungen zu diesem Verfahren; das BMF erachtet folglich die elektronische Datenverarbeitung als die vom Abgabepflichtigen gewählte Arbeitsweise für zulässig.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen regelt § 131 Abs 3. BAO die Führung von Aufzeichnungen mittels Datenträger und führt im Detail aus, es solle „die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle durch entsprechende Einrichtungen -gesichert werden“; mit dem Wort „Sicherung“ resultiert die gedankliche Klammer zum vorvorstehenden Absatz betr. Grundlagensicherung, das heißt, zu sichern ist demnach das System zur vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle und nicht jeder einzelne Geschäftsvorfall selbst, denn andernfalls hätte der Gesetzgeber ja angeordnet, dass „alle Geschäftsvorfälle durch entsprechende Einrichtungen vollständig und richtig gesichert“ werden müssten.

Auch § 132 BAO regelt in derselben gedanklichen Richtung im 1. Absatz 2. Satz: „Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden“. Damit wird lediglich auf die Zielvorgabe, nämlich die Abgabenerhebung, abgestellt. Bedeutungsvoll für die Abgabenerhebung sind die täglichen bzw. monatlichen Erlöse sowie die Sicherstellung, dass diese Erlöse durch vollständiges und richtiges Summieren der Geschäftsvorfälle ermittelt wurden (Aufzeichnung der Einnahmen i.S. des § 131 Abs 1 Z 2 BAO).

Auch der Erlass des BMF vom 3. Juli 2000 Betr.: Zurverfügungstellung von Daten auf Datenträgern gem. §§ 131 und 132 BAO, jeweils Abs. 3, letzter Satz regelt beispielsweise in Punkt 1.3, dass „nach dem Normzweck Daten, welche bisher in Papierform übergeben worden sind, künftig als Datei übergeben werden“. Unter dem „Übergeben von Daten“ ist ebenfalls augenscheinlich das Übergeben von (zum Beispiel tageweise) kumulierten Buchungsdaten gemeint.

Diese Aussage wird auch durch das unter diesem Punkt angeführte Praxisbeispiel des BMF selbst untermauert:

Beispiel (...):

Das Boniersystem als solches ist kein Bestandteil der Buchhaltung. Die Buchhaltung wird von der Steuerberatungskanzlei über deren Software geführt.

Sollte dennoch die Betriebsprüfung Recht haben, dass weitere Grundaufzeichnungen vorzuführen und vorzulegen gewesen seien, hat dies keinen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung, da die angeblich fehlenden Aufzeichnungen kein Bestandteil der Buchhaltung sind; die aus dem Boniersystem stammenden Barlösungen sind zur Gänze in die Buchhaltung eingeflossen. Dies ist überprüfbar (siehe oben 2.3).

Das Boniersystem Sunrise ist ein in Tabellenform organisiertes Datenbanksystem, welches die abgegebenen und bezahlten Verkaufsartikel nachvollziehbar aufsummiert und aus den Summen die Umsätze ermittelt. Der innere Datenkomplex einer solchen relationalen Datenbank ist als solcher am Bildschirm nicht sichtbar und auch nicht ausdruckbar. Sicht- und dokumentierbar sind dagegen verschiedene Darstellungsformen, die alle auf dem selben Datenbestand beruhen; zum Beispiel Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform einer Artikelliste; Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform von sogenannten Arbeitsblättern (mit Kundenkonten, VISA- und anderen Datenbeständen), sowie Tages-, Monats- und Jahresumsätze mit Spartenerlösen in der Darstellungsform von „Steuer- und Warengruppen“. Die letztere Darstellungsform wird als Grundsicherung aufbewahrt.

2.7 Zu Seite 3, 2. Absatz:

Diese Ausführungen des Betriebsprüfers sind unrichtig. Bei der Nachkontrolle der Rohaufschläge werden, wie durch einen Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters erläutert und branchenüblich,

- 1) die Anfangs- und Endbestände der Verkaufsartikel laut Jahresinventur,
- 2) Wareneinkäufe nach Sparten
- 3) Erlöse nach Sparten

ermittelt und einander gegenübergestellt.

Die Daten gemäß 1) und 2) stammen zweifelsfrei nicht aus dem Datenverarbeitungssystem Sunrise und sind daher auch entgegen der Behauptung des Prüfers keine „nur nichtnachprüfbarer Auswertungen des Boniersystems; sie ermöglichen vielmehr eine Hochrechnung der Verkaufserlöse mithilfe der - anhand der Verkaufspreise laut Speise- und Getränkekarte ermittelbaren - Rohaufschläge und stellen somit einen weiteren, unabhängigen Kontrollkreislauf der vom Computersystem ermittelten Lösungsdaten dar.

Dass die Betriebsprüfung angeblich im Zuschätzungsverfahren die Rohaufschläge berücksichtigt habe, ist für eine solche Nachkontrolle unerheblich: Hätte der Prüfer eine kontrollierende Verprobung mithilfe der Rohaufschläge vorgenommen, wie sie im Zuge von Betriebsprüfungen seit Jahrzehnten üblich ist, so hätte sich eine Bestätigung der Richtigkeit der vorgelegten Lösungsdaten ergeben.

Dass, wie der Prüfer im letzten Satz des 1. Absatzes ausführt, „insoferne die Ausführungen in der Berufung auf S. 36 falsch“ seien, ist logisch nicht nachvollziehbar.

2.8 Zu Seite 3, 3. bis 7. Absatz:

Zur Frage der Zulässigkeit und Richtigkeit einer Verprobung unter Heranziehung der Methode der sogenannten LogNormalverteilung wird weiter unten eingegangen. Bezeichnend ist die Ausführung in Absatz 4 über eine „erwartete Normalverteilung“, von der auffällige Abweichungen sich ergaben. Dies spricht für die Unzulässigkeit der Methode: Der Prüfer beginnt mit Verdachtsmomenten aufgrund von „auffallenden Abweichungen von der erwarteten Normalverteilung“, erst in der Folge gibt er - auch nach eigener Darstellung - die richtigen und tatsächlichen unternehmensbezogenen Daten teilweise in das System ein.

Unrichtig ist, dass das Ergebnis der ersten Auswertung in einer Besprechung am 23.6.2004 zur Stellungnahme übergeben und erläutert wurde. Übergeben wurde ein Konvolut von ausgedruckten Tabellen und Graphiken, teilweise mit kaum leserlichen Zahlen und unverständlichen Abkürzungen, eine Erläuterung erfolgte überhaupt nicht. Die von der

Betriebsprüfung übergebenen Lösungsanalysen sind auch für einen gebildeten Laien unverständlich und nicht nachvollziehbar. Trotz Studium (auch des von der Betriebsprüfung zitierten Buches von Huber) lässt sich für den Abgabepflichtigen zum Beispiel mit der Überschrift „Darst. der Summenprozentwerte im Wahrscheinlichkeitsnetz mit log. geteilter x-Achse“ nichts anfangen (siehe Beilage ./19 zur Berufung). Den vorgelegten Unterlagen fehlen vor allem jene Algorithmen, welche das Ausmaß der behaupteten Zuschätzung hervorbringen sollen.

Zahlreiche Annahmen in den am 23.6.2004 vorgelegten Unterlagen sind falsch. Es fehlen dort Schließtage und außergewöhnliche Umstände. Eine Berechnung über 3 Jahre und über alle 4 Lokale hinweg ist für einen Statistiker unsinnig. Die Vorlage einer solchen Berechnung zeigt, dass die Betriebsprüfung offenbar auch ohne tiefere Kenntnis des Systems aus der EDV (als „Blackbox“) ausgedruckte Daten vorgelegt hat, ohne selbst die statistischen Kenntnisse für den fachlich richtigen Einsatz der Methode zu haben. Obwohl später andere Auswertungen vorgelegt wurden, hat die Betriebsprüfung die am 23.6.2004 vorgelegten Unterlagen nicht zurückgezogen.

Die Einwendungen des Abgabepflichtigen werden auf Seite 3, Abs 6 und Abs 7, unvollständig und teilweise unrichtig wiedergegeben. Vom Abgabepflichtigen wurde

1. das Recht zur Schätzung an sich

2. die angewandte Schätzungs methode als unrichtig bestritten und darauf verwiesen, dass bei Anwendung von statistischen Methoden die Zusammenrechnung der Ergebnisse von vollkommen unterschiedlichen Lokalen im Gastronomiebetrieb einerseits und die Nichtberücksichtigung der extrem unterschiedlichen Sommer- und Wintersaison andererseits unsachgemäß ist. Eine korrekte Methode müsste eine Betrachtung pro Lokal anstellen und jeweils pro Saison, darüber hinaus müssten die außergewöhnlichen Umstände (Schließtage, Teilschließtage, Umsätze außerhalb der üblichen Öffnungszeiten) berücksichtigt werden.

Die auf Seite 3, 6. Absatz behauptete Überprüfung der Lösungsdaten nach Saisonen wurde entweder nicht gemacht oder dem Abgabepflichtigen nicht vorgelegt. Bei einer Besprechung wurde lediglich behauptet, es seien „noch größere Abweichungen“ zu Tage getreten. Im Bescheid bzw. Betriebsprüfungsbericht findet sich diesbezüglich nichts.

Falsch ist, dass den weiteren Einwendungen des Abgabepflichtigen folgend eine Verprobung mit nach Lokalen getrennten Tageslösungen vorgenommen worden sei (7. Absatz). Der Abgabepflichtige hat darauf verwiesen, dass nach statistischen Methoden nur eine Betrachtung getrennt nach den einzelnen Lokalen und den jeweiligen Saisonen zulässig sei, weil die unterschiedlich hohe Zahl der Verabrechnungsplätze im Lokalinneren (Wintersaison) und im Gastgarten (Sommersaison) zwei abweichende Verteilungskurven bewirken, und das

summierte Ergebnis daher - denkunmöglich - einer LogNormalverteilung entsprechen könne.

Auch das Zutreffen von „Außergewöhnlichkeiten“ liegt für jedes Lokal und für jede Saison unterschiedlich vor.

Eine solche Untersuchung wurde nicht vorgenommen.

2.9 Zu Seite 3, letzter Absatz und Seite 4, 1. bis 4. Absatz:

Zum Thema „Außergewöhnlichkeiten“ ist auch die Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Wie soll ein Programm zu einer korrekten logarithmischen Normalverteilung kommen, wenn entweder das Programm oder die die erhobenen Daten eingebenden Personen nicht oder nicht richtig außergewöhnliche Umstände berücksichtigen, die einerseits einen Entfall oder eine Verringerung der Umsätze mit sich bringen, andererseits Spitzenumsätze? Bezuglich von Schließtagen anerkennt die Betriebsprüfung dieses Argument (Seite 12, Abs 2 der Stellungnahme). Nicht berücksichtigt werden Teilschließtage, wie z.B. im Lokal C, das in einigen Tagen statt um 9:00 erst um 16:00 Uhr aufsperrt (z.B. am 25.12.); analog dazu müssen auch Tage ausgeschieden werden, in denen das Lokal A,, die üblicherweise um 18 Uhr aufsperrt, schon ab 12 Uhr mittags offen hat, weil zu dieser Zeit eine Feier gebucht ist; bei vielen Feiern sind die Lokale B und A über die üblichen Sperrstunden hinaus (B bis 2 Uhr statt üblicherweise 24 Uhr, A bis 4 Uhr statt üblicherweise 2 Uhr) geöffnet und werden dadurch Umsätze zu Zeiten erwirtschaftet, in denen das Lokal an den meisten anderen Tagen gar nicht geöffnet hat, sodass für Tage mit längeren Öffnungszeiten erwartungsgemäß weit höhere Losungen resultieren.

Ein Teil dieser Umstände wurde in der folgenden, der BP am 1. Juli 2004 per Mail übermittelten Liste, bekannt gegeben; die Liste betrifft Feiern, die zum überwiegenden Teil über die normalen Öffnungszeiten hinaus stattgefunden haben. Ausgeführt wurde u.a. im e-mail:

Zu den Lösungsdaten ist weiters anzumerken, dass in allen Lokalen saisonale und andere, auf externe Faktoren zurückzuführende Schwankungen verzeichnet werden, die sich beispielsweise wie folgt erklären:

- die Gastgärten der Lokale weisen mehr Verabreichungsplätze auf als die Lokalräume, daher sind die Umsätze, insbesondere im Lokal A (Gastgarten: 130 Plätze, Lokal: 85 Plätze), von ca. Anfang Mai bis ca. Ende August im Mittel deutlich höher als in der kälteren Jahreszeit; die Umsatzmittelwerte sind, je nach Lokal und Wetterlage, in der Zeit von Mai/August um 20 - 70 Prozent höher als Jänner/April.
- In der Zwischensaison gibt es im langjährigen Mittel ca. 40 Tage (Frühling + Herbst), in denen die Gäste teilweise im Lokal und teilweise im Gastgarten sitzen, die dabei erzielten Erlöse sind in sehr hohem Umfang von der jeweiligen Außentemperatur abhängig.
- Auch in der reinen Gastgartensaison folgen die Erlöse sehr deutlich einer temperaturabhängigen Verteilung, wobei in der Regel ein Erlösmaximum bei Außentemperaturen von 25 - 28 Grad Celsius zu beobachten ist. Je nach Außentemperatur verändert sich auch das Konsumverhalten (alkoholische / alkoholfreie Getränke, Fleischspeisen / Salate).
- Im Mai (1. Mai, Muttertag, Erstkommunionsfeiern), letzte Juniwoche (= Schulschluss, Maturafeiern) sowie im Dezember (Weihnachtsfeiern, Sylvester) werden häufig Spitzenumsätze erzielt, die sich durch

an sonst unübliche Doppel- und Mehrfachbelegungen erklären (z.B. Abendlokal A am Muttertag schon zu Mittag gebucht, Premierenfeier nach 22.30 Uhr, Umsätze mit Gästegruppen, die hochpreisige Menüs/Buffets bzw. Weine/Spirituosen bestellen etc.).

- Die Umsätze des Lokals A umfassen auch das benachbarte D, das als Extrazimmer dient und in unregelmäßigen Abständen für Feste und Feiern gebucht wird. Daraus resultieren für die Umsätze der A zusätzliche Tagesumsatzschwankungen).

Bei der Analyse der Gesamtumsätze sind Schließtage einzelner oder zweier Lokale zu berücksichtigen.

An manchen Tagen (z.B. während der Weihnachtsfeiertage) weichen Öffnungszeiten ab (z.B. C ab 16 Uhr offen), woraus sich für dieses Lokal vergleichsweise niedrige Umsätze ergeben. Über Detailbeispiele informiert nachfolgende Aufstellung.

| | | | |
|------------|--------|-------------------------------|----------------|
| 25.03.2000 | A | Geburtstagsfeier Bw. | |
| 06.05.2000 | A | Premierenfeier nach 22.30 Uhr | |
| 21.05.2000 | Gesamt | 50. Geburtstag Bw. | |
| 19.06.2000 | B | | Feiern |
| 29.06.2000 | B | | Feier |
| 25.08.2000 | A | Feier | |
| 30.09.2000 | A | Feier | |
| 20.12.2000 | A | Weihnachtsfeiern | |
| 24.12.2000 | C | C nur bis 16 Uhr offen | |
| 25.12.2000 | C | C ab 16 Uhr offen | |
| 31.12.2000 | C | Sylvesterparty | |
| 15.01.2001 | A | Feier | |
| 19.05.2001 | A | Feier | |
| 14.06.2001 | B | | Verband der .. |
| 27.06.2001 | B | Schulschlussfeiern | |
| 06.07.2001 | B | Feiern | |
| 08.08.2001 | B | Feier | |
| 07.11.2001 | B | Präsentation... | |
| 11.12.2001 | A | Feier | |
| 12.12.2001 | Gesamt | Feier | |
| 19.12.2001 | A | Feier | |
| 25.12.2001 | C | C ab 16 Uhr offen | |
| 31.12.2001 | B | Euro-Umstellungsparty | |
| 25.06.2002 | Gesamt | Feiern | |
| 27.06.2002 | Gesamt | Schulschlussfeiern | |
| 04.12.2002 | A | Weihnachtsfeiern | |
| 17.12.2002 | A | Weihnachtsfeiern | |
| 17.12.2002 | Gesamt | Weihnachtsfeiern | |
| 18.12.2002 | A | Weihnachtsfeiern | |
| 18.12.2002 | Gesamt | Weihnachtsfeiern | |
| 25.12.2002 | C | C ab 16 Uhr offen | |

Die Betriebsprüfung hat diese Sachverhaltselemente nicht oder nicht vollständig berücksichtigt, wodurch die angewandte Methode für sich zu unbrauchbaren Ergebnissen führt.

2.10 Zu Seite 4, 6. Absatz bis Seite 5, 1. Absatz:

Zu den am 5.8. und 23.8. dem steuerlichen Vertreter übergebenen Auswertungen ist zu bemerken, dass sie

- 1) *Die Einwendungen betr. Saisonalität nicht berücksichtigen,*
- 2) *die Einwendungen betr. Sonderfälle (siehe obige Liste) nicht berücksichtigen,*
- 3) *entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung keine Formeln enthalten (insbes. das zitierte Excel Makro ist nirgendwo dokumentiert) und*
- 4) *wie oben ausgeführt, nicht einmal Fachleuten in ihrer Aussagekraft nachvollziehbar sind.*

Zur Erklärung der BP, es sei das Vorbringen unzutreffend, wonach kein weiterer Vorhalt erfolgen würde, denn richtigerweise seien in einer weiteren Besprechung am 9.9.2004 die Berechnungen der Schätzung ... ausführlich besprochen worden, wird entgegen gehalten, dass zwar Papiere mit komplizierten, für Laien unverständlichen Berechnungen vorgelegt wurden, der Steuerberater und der Pflichtige jedoch zum wiederholten Male betonten, dass erstens keine Schätzungsbefugnis vorliege und zweitens das Ergebnis der Berechnungen nicht nachvollziehbar sei.

Nach üblichem Sprachgebrauch ist für einen solchen Vorgang die Bezeichnung „ausführliche Besprechung“ unpassend.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, wurde seitens der BP weder auf gewichtige Argumente des Pflichtigen eingegangen noch wurden die Schätzungsmethoden für Laien verständlich erklärt und dokumentiert. Aus diesem Grunde kann keinesfalls von einem ausreichenden Parteiengehör gesprochen werden.

3. Buchhaltung und Losungserfassung

Diese Ausführungen in der Stellungnahme wiederholen - teilweise wortgleich - die Darstellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung. Der Abgabepflichtige verweist diesbezüglich auf die Ausführungen in der Berufung.

4. Boniersystem Sunrise

4.1 Allgemeines (Seite 7):

Die Stellungnahme wiederholt die Darstellung in der Niederschrift zur Betriebsprüfung, wonach - entgegen dem Standpunkt des Abgabepflichtigen - die einzelnen Kellnerabrechnungen zu den Grundaufzeichnungen zählen und daher die Grundaufzeichnungen unvollständig seien.

Hiezu wird auf die Ausführungen in der Berufung (insbesondere Kapitel 6) verwiesen. Das Fehlen der einzelnen Kellnerabrechnungen (keine Dokumentation in schriftlicher Form) stellt

keinen Mangel der Buchhaltung dar, da die Gesamtsumme des täglichen Inkassos im Kassabuch täglich und damit zeitnah dokumentiert ist.

4.2 Zu Seite 8:

Zu der auf Seite 8 oben erörterten Frage, was eine „händische“ Übernahme von Daten bedeutet, sei lediglich angemerkt, dass diese Frage irrelevant ist; entscheidend ist, dass die Gesamtlosungen durch Ausdruck aus dem System in Form von Druckfiles gemäß § 131 BAO für jeden Tag des BP-Zeitraumes vorliegen und der BP auf Datenträgern übergeben wurden.

Durch die Verwendung der elektronischen Datenverarbeitung liegt jedenfalls eine ordnungsgemäße Grundlagensicherung (iSd Punkt 4.4, (1) Erl. D. BMfF Z 02 2261/4-IV/2/90, AÖFV 1990/169) vor, die geeignet ist, die tägliche Losungsaufzeichnung sicherzustellen.

Diese Grundaufzeichnung ist die nach dem o.a. Erlass des BMF durchgeführte tägliche Losungsermittlung und nicht wie die BP behauptet die Kellnerabrechnung oder der Tischbeleg. Durch die vorhandenen und schlüssig nachvollziehbaren Grundaufzeichnungen sind jene Aufzeichnungen geführt, die nach Maßgabe der Abgabenvorschrift zur Erfassung der abgabenrechtlichen Tatbestände (lt. § 126 Abs. 1 BAO) dienen. Die Führung der Bücher wird beim Steuerberater mit Hilfe des EDV-Programmes „LSS Schleupen“ durchgeführt.

Die von der BP bemängelte „Lösung von Daten durch den Abgabepflichtigen“ berechtigt nicht zur Schätzung gemäß § 184 BAO. Die Losungsdaten werden täglich, nach Warengruppen getrennt, für alle Betriebsstätten der Einzelfirma gemeinsam, und monatsweise gemäß BAO § 131 für alle Betriebsstätten gemeinsam sowie überdies getrennt nach Betriebsstätten gesichert und aufbewahrt, weil diese Daten auf Papier ausgedruckt und dem Steuerberater zur weiteren Verarbeitung übermittelt werden.

Die erwähnten Tageslösungen dienen als Grundlage für das Kassabuch und sind daher als Gesamtsumme ausgewiesen, weil auch das Inkasso (=Bargeld) als Gesamtsumme gezählt und ausgewiesen wird. Der Ausdruck und die folgerichtig erforderliche BAO § 131 - Speicherung der Monatslösungen getrennt nach Betriebsstätten ist lediglich deshalb erforderlich, um das anteilige Bedienungsentgelt der in den einzelnen Betriebsstätten tätigen Servicemitarbeiterinnen monatsweise zu ermitteln und zu dokumentieren.

In diesem Zusammenhang wird auf den Erlass vom 5.3.1999, GZ. 02 2251/5-IV/2/99 des Bundesministerium für Finanzen verwiesen: (...)

Aus diesem Grund wurden und werden vom Abgabepflichtigen die einzelnen Dateien mit den Artikelumsätzen nach Erstellung der BAO-Files nicht aufbewahrt (= vom System gelöscht); sie sind im übrigen lediglich eine andere Darstellungsform jener Datenbankinhalte, die die „Steuer und Warengruppen“ genannte Grundaufzeichnung festhält. Das Aufbewahren von Tischbelegen als EDV-Dateien für einen späteren Ausdruck ist im System „Sunrise“ rein technisch gar nicht möglich.

In der Berufung, Kapitel 5.2.2, wurden die tatsächlichen Vorgänge und die zugrunde liegenden Überlegungen und Rechtsansichten ausführlich dargestellt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Ausführungen verwiesen (zum Thema Kellnerbonierungen insbesondere auf 5.2.2.7 ff).

5. Kassabuchführung

5.1 Ad Seite 9, 3. und 4. Absatz:

Unrichtig behauptet die Betriebsprüfung, dass kein täglicher Kassasturz im Zusammenhang mit der Losungsermittlung durchgeführt wurde.

Bei jeder Methode des Aufsummierens von Losungsteilbeträgen, sei es durch händische Addition von Kellnerbons, durch eine elektronische Registrierkassa oder mithilfe eines EDV-Programms, ergibt sich in allen Fällen am Ende des Tages eine rechnerische Losungssumme, die in Form von Bargeld vorhanden sein muss. Jedenfalls müssen täglich zwei Vorgänge erfolgen:

1. *rechnerische Ermittlung der Losung*
2. *Überprüfung des Bargeldes (= Kassasturz)*

Ein isolierter Kassasturz, das heißt, das Abzählen des in den Kellnerbrieftaschen vorhandenen Bargelds, ohne rechnerische Ermittlung der Losung kann zumindest im Gastgewerbe nicht zum Ziele führen, weil zusätzlich zur Barlosung auch bares Trinkgeld vorhanden ist (sein sollte), welches vom Servicepersonal vereinnahmt wird.

Auch bei einer Abrechnung „auf Stand“ resultiert eine rechnerische Losungssumme, die zu einem Bargeldbetrag führt, der vorhanden sein und abgeliefert werden muss.

Wie mündlich gegenüber dem Betriebsprüfer mehrfach ausgeführt, dient das System Sunrise vor allem zur Kontrolle der ordnungsgemäßen Arbeit der Service-MitarbeiterInnen; wie die Lebenserfahrung zeigt, werden ohne solche Kontrollen Losungsteilbeträge durch manche Service-Mitarbeiterinnen fallweise nicht abgegeben. Zahlreiche Festhaltungen des Systems Sunrise sind daher für zeitnahe Kontrollzwecke konzipiert. Wenn sie diese Kontrollzwecke erfüllt haben und damit die ordnungsgemäße Losungsermittlung sichergestellt ist und wenn ferner das daraus resultierende Bargeld für den Unternehmer vorhanden, nachgezählt und im Kassabuch eingetragen ist, dann ist nach Überzeugung des Pflichtigen auch die Grundsicherung ordnungsgemäß erfolgt.

Die Stellungnahme bemängelt das Fehlen eines Stornoprotokolls. Dieses Stornoprotokoll dient jedoch nur zur laufenden zeitnahen Kontrolle der MitarbeiterInnen im Service durch den Betriebsinhaber. Das Stornojournal stellt, weil es keine erlösrelevanten Informationen enthält (Preis, Art der Bezahlung etc.), keine Grundaufzeichnung dar. Stornierungen von Artikeln

können systembedingt nur durch jenen Mitarbeiter vorgenommen werden, der zuvor auch die Bonierung getätigt hat. Stornierte Artikel scheinen auf dem jeweiligen Tisch nicht mehr auf und können daher auch nicht vereinnahmt werden. Der Vorgang ist vergleichbar dem Zettel, auf dem der Kellner bei händischer Abwicklung die Konsumations-Erlöse für den einzelnen zahlenden Gast addiert, wobei er vom Guest reklamierte Fehlbeträge (z.B. 1 Bier weniger) durchstreicht und die korrigierte Gesamtsumme kassiert und in eine Erlösliste einträgt.

5.2 Zu Seite 9, letzter Absatz:

Wie schon ausgeführt, ist die Dokumentation von Kellnerabrechnungen im System des Pflichtigen nicht vorgesehen. Wie bei der Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 festgestellt, wird im Regelfall ein Couvert mit der Losungssumme pro Lokal abgegeben.

Dass eine Eintragung im Kassabuch zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgt ist, ist unrichtig. Die Vorlage einer solchen wurde während der Betriebsbesichtigung nicht urgirt. Ein diesbezüglicher Hinweis ist in der Niederschrift der BP nicht vorhanden.

5.2 Zu Seite 10:

Hier wird die zwischen Finanzamt und Abgabepflichtigem strittige Rechtsfrage neuerlich angesprochen, was zu aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen zählt bzw. ob im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei ordnungsgemäß geführtem Kassabuch noch weitere Grundaufzeichnungen (z.B. einzelne Verkaufsbelege) vorhanden sein müssen oder vorgelegt werden müssen.

Hiezu wird auf die Ausführungen in der Berufung, Kapitel 6.2 verwiesen, aber auch auf die vorgelegten Gutachten.

Entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme, Seite 10, 3. Absatz, gibt es keine weiteren Aufzeichnungen (Kellnerabrechnungen), welche geführt werden und hätten vorgelegt werden müssen. Die Kellnerabrechnungen sind nicht Bestandteil der Buchhaltung. Nach den Erkenntnissen des VwGH vom 7.10.2003 und 11.12.2003 genügt die ordnungsgemäße Führung des Kassabuches, darunter liegende Verkaufsbelege muss der Abgabepflichtige weder erstellen noch aufbewahren noch der Prüfung vorweisen. Die zur ordnungsgemäßen Erfassung der Tageslösungen und Spartenumsätze relevanten Aufzeichnungen liegen in Form von Druckfiles gemäß § 131 BAO vor und wurden der Betriebsprüfung auch in Form von Datenträgern übergeben.

Es liegt daher kein Mangel, geschweige denn ein schwerer Mangel (Seite 11, 1. Absatz der Stellungnahme) vor, welcher zur Vermutung der Unrichtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen berechtigt und zur Schätzung berechtigen würde.

Ebenso wie die Niederschrift übergeht die Stellungnahme wesentliche Ergebnisse der Betriebsprüfung, welche deren Standpunkt nicht decken:

- a) Mit Ausnahme der Behauptung der angeblich fehlenden Grundaufzeichnungen (Tischbelege der Kellner) wurde kein einziger Hinweis auf, geschweige denn ein Nachweis einer Abgabenverkürzung oder lückenhaften Buchhaltung oder das Fehlen von zur Buchhaltung gehörigen Unterlagen festgestellt (siehe Berufung 5.2 und insbesondere 5.2.7).
- b) Selbst wenn die Betriebsprüfung Recht hat, dass Grundaufzeichnungen fehlen, hätte die Betriebsprüfung bei einem mängelfreien Verfahren vorerst untersuchen müssen, ob ungeachtet des behaupteten Fehlens die Einkünfte richtig und vollständig erfasst sind (VwGH 94/13/0257). Gemäß VwGH 87/14/0160 besteht für die Behörde eine Schätzungsberechtigung nur dann, wenn die Beanstandungen so schwerwiegend sind, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen ..., sodass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen". Die Betriebsprüfung konnte keinerlei Hinweise auf Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Aufzeichnungen aller Geschäftsfälle für die geprüften Zeiträume finden. Aus der vorgenommenen Verprobung von Artikelumsätzen mit Lieferantenrechnungen und den anschließenden Überprüfungen durch die Abgabenbehörde folgt, dass eine Verkürzung der Tageslosungen denkunmöglich ist. Auf die Ausführungen in der Berufung unter Kapitel 8.1 wird verwiesen.
- c) Die Betriebsprüfung hätte auch die Möglichkeit gehabt, nach der klassischen Methode unter Verwendung der aus der Buchhaltung bereit stehenden Unterlagen die Rohaufschläge der einzelnen Sparten für den gesamten Prüfungszeitraum zu überprüfen und mit den der Behörde vorliegenden Branchenkennzahlen zu vergleichen. Eine solche Prüfung hätte ergeben, dass die Rohaufschläge der einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes nur geringfügig voneinander abweichen und im Normalbereich die Erfahrungswerte liegen. Eine solche Überprüfung wurde entweder nicht vorgenommen oder nicht vorgelegt.

6. Verprobung der Tageslosungen

6.1 Zu Seite 11, 3. Absatz:

Die an dieser Stelle erwähnte Berechnung mittels Excel Makro wurde weder vorgelegt noch erläutert, die für den Laien unverständlichen Ergebnisse wurden zwar in Papierform vorgelegt, aber nicht erläutert und sind unverständlich.

6.2 Zu Seite 11, 4. Absatz bis Seite 12, 2. Absatz:

Das Ergebnis der Berechnung nach Saisonen wurde weder übergeben noch erläutert; lediglich mündlich wurde erklärt, dass man bei dieser Methode zu „noch schlechteren Ergebnissen“ gelangt sei. Möglicherweise deshalb, weil sich bei dieser Gelegenheit die vollständige

Unbrauchbarkeit der Methode herausgestellt hat ? Wie oben ausgeführt wurden in der Folge aufgrund des Einwandes des Abgabepflichtigen die Umsätze der Lokale getrennt, jedoch nicht nach Lokal und Saison ausgewertet, ferner wurden auch die außergewöhnlichen Ereignisse nicht ausreichend bzw. nicht richtig berücksichtigt. Hiezu wird auf die Ausführungen oben verwiesen.

7. Schätzungsmethode

Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung (Seite 12, 3. Absatz, Stellungnahme) ist die gewählte Methode logisch nicht nachvollziehbar und denkunmöglich. Der Hinweis auf Seite 13, 3. Absatz, auf Univ.Prof. Dr. Peter Hackl ist eine Fehlinterpretation. Zur Bescheinigung hiefür wird die Stellungnahme des Herrn Univ.Prof. Dr. Peter Hackl vom 11.7.2005 (Beilage ./A zu dieser Gegenäußerung) vorgelegt.

8. Zur LogNormalverteilung

Aus dem letzten Absatz Seite 12 ergibt sich die Fehlerhaftigkeit der gesamten Argumentation der Betriebsprüfung zur Schätzungsmethode und ihrer behaupteten Beweiskraft: Es zeige die Analyse der Daten, so wird ausgeführt, dass „sogar mit den vorhandenen Daten der Nachweis erbracht werden kann, dass die Annahme der BP richtig war“. Auf Seite 13 wird dazu näher ausgeführt, dass mit den Daten des Pflichtigen eine „fast genaue LogNV“ erzielt werde, wenn man „sämtliche hohen Umsätze aus den Berechnungen weglässt“.

Damit reduziert die BP ihre Argumentation einzig und allein auf das Vorliegen „isoliert übrig bleibender Maximalwerte“.

Unter Beachtung elementarer Grundsätze der Logik gibt es zu diesem Sachverhalt nur folgende drei gedankliche Lösungsmöglichkeiten:

1. *Die Lösungsprüfung mittels LogNormalverteilung ist - wie alle vom Abgabepflichtigen zitierten wissenschaftlichen Gutachten unisono ausführen - eine unzulässige Methode zur Zuschätzung von - vorgeblich verkürzten - Lösungen.*
2. *Die Lösungsprüfung mittels LogNormalverteilung ist, wie die BP behauptet, eine universell zulässige Verprobungsmethode, die einerseits Beweiskraft schon im Vorfeld eines Verdachts auf unzureichende Grundsicherungen hat, und darüber hinaus auch noch eine mengenmäßig korrekte Zuschätzung vorgeblich verkürzter Lösungen gewährleistet.*
3. *Die Lösungsprüfung mittels LogNormalverteilung ist allenfalls unter bestimmten genau definierten Umständen als Verprobungsmethode geeignet.*

Indem die Betriebsprüfung auf Seite 12 behauptet, die LogNV-Kurven des Abgabepflichtigen folgten - nach Eliminierung isoliert übrig bleibender Maximalwerte - „fast genau einer LogNV“,

will sie die universelle Gültigkeit der Methode durch Hinweis auf die genannten Korrekturen betr. Maximalwerte untermauern, die im selben Atemzug jedoch, was die Maximalwerte betrifft, nicht anerkannt werden.

Für die Beweiskraft der genannten Methode ist es letztlich unerheblich, wenn nach Eliminierung von „Ausreißern“ eine LogNV resultiert, solange gleichzeitig diese „Ausreißer“ nicht als solche anerkannt werden.

Würde die BP nämlich diese Ausreißer berücksichtigen, dann resultierte, wie die BP selbst ausführt, eine LogNV und wäre somit der Schätzungsbelegnis gemäß § 184 BAO die von der BP behauptete Basis entzogen.

Würde andererseits die BP diese Ausreißer nicht berücksichtigen, dann resultierte keine LogNV und wären damit die Daten des Pflichtigen nicht, wie die BP auf Seite 12 ausführt, als Nachweis für die Richtigkeit der Annahme der BP geeignet.

Unverständlich ist die Argumentation auf Seite 13, 2. Absatz. Die BP behauptet, dass die verzeichneten Spitzenumsätze „der Höhe nach als plausibel und nicht als unwahrscheinlich gewertet wurden“, jedoch nicht auf außergewöhnliche Umstände zurückzuführen seien. Wenn ein Lokal wie das Lokal A, das üblicherweise von 18 bis 2 Uhr geöffnet hat, an wenigen Tagen des Jahres zusätzlich zu Mittag für eine Feier geöffnet hat und an diesen Tagen etwa den doppelten Umsatz erzielt, so erklärt sich dieser „Ausreißer“ einzig und allein aus der längeren Öffnungszeit.

Für eine statisch zulässige Verprobung auf LogNV müssten daher, unabhängig von der Frage der - vom Pflichtigen und in den von ihm vorgelegten Fachgutachten bezweifelten - Beweiskraft dieser Methode, vor der Verprobung jedenfalls jene Umsätze ausgeschieden werden, die zu anderen als den üblichen Öffnungszeiten erzielt wurden.

9. Anwendung der Methode

Das Buch von Huber, seit 1974 Mitglied der Finanzverwaltung, kann nicht ernsthaft als Beleg für die Gültigkeit der Anwendung der Methode für die Betriebsprüfung in der Gastronomie herangezogen werden. Auch das genaue Studium des Buches bringt keine näheren Erläuterungen für das vorgelegte Ergebnis.

Der Rechenalgorithmus des von der BP eingesetzten Programms ist nicht bekannt, er wurde nicht erläutert, die daraus resultierenden Ergebnisse sind nicht nachvollziehbar und werden von namhaften Experten für statistische Methoden grundsätzlich angezweifelt.

Die BP erbringt in ihrer Stellungnahme keinen einzigen plausiblen Beleg für die Gültigkeit der angewendeten Verprobungsmethode.

Der letzte Absatz der Seite 13, in welchem auf ein „caveat“ des Gutachtens Univ. Prof. Kirchmayr verwiesen wird, richtet sich von selbst: Niemand hat das genannte „caveat“ als Versäumnis der Betriebsprüfung „uminterpretiert“. Das Gutachten hat lediglich, wie es für wissenschaftlich fundierte Stellungnahme üblich ist, die Rahmenbedingungen der Untersuchung festgelegt. Dass dabei keine vollständige Befundaufnahme und keinerlei Augenscheinsüberprüfungen ... stattgefunden haben, ist vor dem Hintergrund der vorliegenden Diskussion völlig unerheblich, weil eine solche Befundaufnahme und Augenscheinsüberprüfungen für die im Gutachten geprüften Grundsatzfragen etwa des Vorliegens von Grundsicherungen unmaßgeblich sind.

Zu Seite 14, 1. und 2. Absatz: Die Ausführungen der BP sind falsch. Die relevanten Annahmen der BP sind nicht nachvollziehbar, weil der Algorithmus des Excel Makros weder bekannt gegeben noch erläutert wurde, weil die Ergebnisse für Laien unverständlich und überdies nicht logisch nachvollziehbar sind, weil die Nullwerte bei Schließtagen nur unvollständig berücksichtigt wurden und Umsätze in Tagen mit erweiterten Öffnungszeiten nicht aus der Berechnung eliminiert wurden.

10. Berechnung der geschätzten Bemessungsgrundlagen

Wie schon mehrfach ausgeführt, sind die in diesem Punkt angeführten Argumente nicht stichhaltig und für Laien unverständlich. Die erwähnte flankierende Aufschlagsrechnung ist völlig unmaßgeblich, sie hätte vielmehr im Vorfeld angestellt werden müssen und zu dem dokumentierbaren Resultat geführt, dass die festgehaltenen Lösungsdaten mit den Wareneinkäufen unter Beachtung der Rohaufschläge übereinstimmen.

Zu Seite 14. letzte Absätze: Hier wird versucht, dem Einwand entgegen zu treten, die aufgezeigten Differenzen im BP Bericht seien Artefakte. Die Differenzen hätten sich „aufgrund von Berechnungen nach statistischen Methoden ...“ ergeben.

Dagegen sprechen die von der BP vorgelegten Zahlen eine sehr deutliche Sprache:

| Differenz BP / BH | | | | |
|-------------------|------|------|------|-----------|
| Lokal | 2000 | 2001 | 2002 | 2000-2002 |
| A | 22 | 43 | 15 | |
| B | 20 | 19 | 8 | |
| C | 11 | 13 | 5 | |
| Gesamt | 6 | 12 | 25 | 20 |

Die in obiger Tabelle zusammengefassten Werte der BP sind ein Lehrbeispiel für statistische Artefakte. Die BP möge dazu noch die 18 Auswertungen der LogNV aus den nach Saisonen

und Lokale getrennten Analyse vorlegen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit weitere 18 komplett andere Zuschätzungswerte ergeben, sodass es letzten Endes als purer Akt der Willkür erscheinen wird, welche der Auswertungen für die amtliche Zuschätzung auserkoren wurden.

Betont werden muss, dass eine jegliche Zuschätzung seitens der BP im Endeffekt unterstellt, dass der Pflichtige zuvor Lösungen verkürzt habe.

Die errechnete Verkürzung beispielsweise im Jahre 2000 von 22% für A 21, 20% für B und 11 % für C steht aber in krassem Widerspruch zur errechneten Verkürzung für alle Lokale zusammen von nur 6 Prozent.

Schon der Laie kann eine solche Diskrepanz einer vorgeblich wissenschaftlichen Methode nicht nachvollziehen.

Angenommen, die Umsätze der Lokale wären im Jahre 2000 um 22% (A), 20% (B) und 11 % (C) verkürzt worden bzw. seien aufgrund der LogNVBerechnung analoge Zuschätzungen gerechtfertigt, so hätte dieselbe Analyse für alle Lokale zusammen einen um die Umsatzanteile gewichteten Mittelwert dieser drei Abweichungen von ca. 18 ergeben müssen; statt dessen ist die von der BP errechnete Abweichung von 6 Prozent von diesem Mittelwert ein ca. um den Faktor 3 niedrigerer Wert.

Im Jahr 2002 ist es umgekehrt: In diesem Jahr ist der Mittelwert der Verkürzung bzw. Zuschätzung aller Lokale zusammen um den Faktor ca 2,5 höher als die errechneten Abweichungen für die einzelnen Lokale.

Ungeachtet des Umstands, dass die Rechenmethode der Finanzverwaltung für Laien unverständlich und für namhafte Experten unangemessen ist, entpuppen sich die Ergebnisse als jeglicher Lebenserfahrung und Logik widersprechend.

11. Eigenverbrauch

Hiezu wird auf Pkt. 12 der Berufung und die dort zitierten gesetzlichen Bestimmungen verwiesen. Dass die von der BP angeführten überdurchschnittlichen önologischen Kenntnisse des Pflichtigen zu einer Schätzung mittels außerbetrieblichem Vergleich geführt hätten, wird von der BP in der Sache weder näher ausgeführt noch begründet. Unrichtig ist jedenfalls die Behauptung, dass es im gegenständlichen Unternehmen „ein höherpreisiges Angebot an Speisen und Getränken gibt, insbesondere Wein und Cocktails“. Die 2-gängigen Mittagsmenüs im Lokal B um 5,60 Euro zählen zu den preisgünstigsten weitum, desgleichen die Cocktails während der Happy Hour im Lokal C; das günstige Preis-Leistungsverhältnis bei Weinen und Spirituosen kann jederzeit durch Berichte unabhängiger Journalisten belegt werden.

Die zitierten önologischen Kenntnisse des Betriebsinhabers beziehen sich auf dessen Tätigkeit im Wiener Sommelierverein und die von diesem veranstalteten Verkostungen, sowie auf seine Tätigkeit als Juror bei zahlreichen Verkostungen im In- und Ausland und haben für die Berechnung des Eigenverbrauchs keinerlei Relevanz.

12. Zusammenfassung

Es bleibt beim Ergebnis, dass die Betriebsprüfung

- keine Mängel oder Unrichtigkeiten der vorhandenen Buchhaltung (Aufzeichnungen) festgestellt hat;*
- es keinen Ansatzpunkt dafür gibt, dass Lösungen verkürzt wurden;*
- keine Grundaufzeichnungen in der Buchhaltung fehlen;*
- die Behauptung der Betriebsprüfung einer Abgabenverkürzung von dieser lediglich aufgrund eines EDV-Programms erfolgte, welches für die Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit von Buchhaltungsunterlagen nicht geeignet ist, falsch angewendet wurde und deren Details der Programmlogik und der Anwendung weder für Laien noch für Fachleute nachvollziehbar sind.*

Das von Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayer als Partnerin einer Wirtschaftsprüfungs KEG erstellte Gutachten über die „steuerliche Beurteilung“ der beim Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung vermerkt zur Außerachtlassung betrieblicher „außergewöhnlicher Umstände“, dass „ergebnisbeeinflussende statistische Ausreißer“ „selbstverständlich auch dann zu berücksichtigen“ seien, „wenn sie ihrer Art nach, etwa wegen Übereinstimmung mit dem Geschäftszweck, als gewöhnlich anzusehen sind“ (Seite 7).

Nach Ausführungen zu § 131 BAO verweist die Gutachterin auf *Tipke/Kruse*, AO § 145 Rz. 33f, und führt aus: „Werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rahmen der Buchführung nicht beachtet oder verletzt, führt dies allein jedoch nicht zur fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, weil es sich dabei lediglich um abgeleitete Grundsätze handelt, die dazu bestimmt sind, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung EDV-mäßig zu konkretisieren (...). Ein Rückschluss von – nach Ansicht des Betriebsprüfers – in der EDV-Buchführung vorhandenen Aufzeichnungsmängeln auf eine insgesamt nicht ordnungsgemäße Buchführung des Unternehmens wäre daher unzulässig.“

Nach Wiedergabe im Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder aufgestellten Grundsätze für die Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vertritt die Gutachterin die Meinung, „dass es im konkreten Fall nicht um die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung, sondern um die Ordnungsmäßigkeit von Aufzeichnungen, somit um die Vorstufe zur Buchführung, geht.“ Die

aufgestellten Kriterien zur Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung könnten nicht „ipso iure“ auf die Ordnungsmäßigkeit von Aufzeichnungen angewendet werden, da die Buchführung i.e.S. „wesentlich strenger Anforderungen zu genügen hat als die Vorstufe hierzu...“ (Seiten 16 ff.).

In den strittigen „logfiles“ würden keinerlei Bonierungen, sondern „bloße systembedingte Vorgänge“ aufgezeichnet. „Die tatsächlichen Grundaufzeichnungen sind in anderen EDV-Dateien abgespeichert“. Der Bw. habe weder „Aufzeichnungen noch Buchungen in einer Weise verändert“, „dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.“

Zur Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO führt die Gutachterin nach Wiedergabe des Gesetzestextes aus (Seiten 18 ff.):

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

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

Dies wird unseres Erachtens jedoch so zu verstehen sein, dass solche ‚Hilfsbelege‘ nur dann aufzubewahren sind, wenn sie für die nachträgliche Kontrolle der Einnahmengebarung unbedingt notwendig sind. Können die gewünschten Informationen auch anderweitig festgestellt werden, wäre diese Art der Aufbewahrungspflicht wohl idR untnlich, zumal damit nicht selten erheblicher Aufwand für den Abgabepflichtigen verbunden ist.“

Zum Umsatzsteuergesetz 1994 verweist die Gutachterin im Wesentlichen auf die in § 18 leg. cit. enthaltenen Aussagen (Seiten 20 ff.).

In der Folge führt Univ.Prof. MMag. Dr. Kirchmayer aus:

„Der Aufbewahrungszweck ist damit durch den Zweck der Bücher und Aufzeichnungen vorgegeben. Art und Umfang der Aufbewahrungspflicht sind vom Aufbewahrungszweck, dieser vom jeweiligen Dokumentationszweck abhängig. Dieser ist freilich nicht ein abstrakt-absoluter, sondern ein von Größe, Art, Gegenstand, Rechtsform und Besonderheiten des Unternehmers abhängiger Zweck. Es ist daher davon auszugehen, dass mit der Vernachlässigung der Aufbewahrung eines Unterlagen-(Beleg-)Typs nicht unter allen Umständen die Ordnungsmäßigkeit des Aufbewahrungswesens, und damit jene der Buchführung, in Zweifel gezogen werden muss (und die mit der Mangelhaftigkeit einer Buchführung verbundenen Folgen eintreten müssen).

Entscheidend ist daher im Einzelfall, ob in Anbetracht der Gegebenheiten, des Umfanges, der Art und der Größe des Unternehmens, des Unternehmensgegenstandes und ähnlicher Kriterien, aber auch im Hinblick auf die Besonderheiten des Unternehmens der Dokumentationszweck mit seinen durch die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten verbundenen Kontrollmöglichkeiten und Sicherheitsattributen insgesamt (etwa durch anderes zumindest gleichwertiges Beleggut als gerade durch das nicht aufbewahrte) im konkreten Fall erreicht und die damit verbundenen Aufgaben zuverlässig erfüllt werden können oder nicht (Stoll, BAO, 2489).

Der VwGH (28.5.2002, 9811410097) meinte hierzu treffend: „Der entscheidende Inhalt der Vorschrift des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO liegt in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorge durch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. Der Beleg hat jene Angaben aufzuweisen, die den der Buchung zu Grunde liegenden Geschäftsvorfall erkennen lassen, also in der Regel die Beschreibung des Vorganges mit seinen sachlichen, zeitlichen und persönlichen Komponenten“.

B. Beurteilung der Grundaufzeichnungsproblematik

Wie sich aus den Ausführungen des Betriebsprüfers ergibt, wird insbesondere die Lösung der logfiles bemängelt. Auf Seite 3 der Niederschrift heißt es: „Alle vorgelegten Unterlagen (Tagessummen und Spartenerlöse) stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den Grundaufzeichnungen dar. Durch das Vernichten (Löschen) derselben ist eine Rückverfolgung auf einzelne Geschäftsfälle und damit eine Verprobung auf dieser Ebene nicht mehr möglich.“

a. Der Begriff der Grundaufzeichnungen

Der Begriff der Grundaufzeichnungen ist im konkreten Fall von großer Bedeutung. Hierunter versteht man Aufzeichnungen mit Journalfunktion (Ritz, BAO-Handbuch, 86; derselbe, BAO², § 131, Rz 3), also solche, die Grundlage für die systematische Verbuchung von Geschäftsfällen sind, wobei bei der EDV-Buchführung auch ein Datenerfassungs- oder Datenübernahmeprotokoll diese Funktion erfüllen kann. Werden im Journal Sammelbuchungen durchgeführt (z.B. bare Geschäftsfälle), so gehören auch die Einzelaufzeichnungen (z.B. Kassabuch, Wareneingangsbuch) zu den Grundaufzeichnungen (vgl. auch Koller/Kurz, ÖStZ 2001, 54).

Nach uns vorliegenden Informationen sind in den sog „logfiles“ lediglich Zeitpunkt, Nummer des Kellnerschlüssels, Artikelnummer sowie der getätigte EDV-Vorgang (Bestellung, Umbelegung etc.) wiedergegeben, aber es wird kein Verkaufspreis, kein Umsatz und somit auch kein für die Abgabenermittlung relevanter Geschäftsfall ausgewiesen. Inwiefern es sich bei diesen Dateien daher tatsächlich um Grundaufzeichnungen handelt, ist fraglich, zumal darin die für Grundaufzeichnungen typischen Inhalte fehlen. Weder sind die gegenständlichen Inhalte der logfiles in irgendeiner Weise für die Verbuchung von Relevanz, noch enthalten sie abgabenrechtlich relevante Inhalte. Auch die parallele, anderweitige Aufzeichnung der dort enthaltenen Daten spricht uE dafür, den „logfiles“ bzw. deren Inhalten keine Funktion als Grundaufzeichnung zuzumessen.

Grundaufzeichnungen sind im gegenständlichen Fall daher die parallel zu den logfiles mittels EDV erstellten Aufzeichnungen, zumal nur diese die für Grundaufzeichnungen wesentlichen Merkmale - nämlich insbesondere die Eignung, als Grundlage für die Verbuchung von Geschäftsfällen zu dienen - aufweisen. Diese Grundaufzeichnungen wurden der Betriebsprüfung vorgelegt.

b. Konsequenz des Fehlens von Grundaufzeichnungen

Selbst, wenn man die gegenständlichen logfiles als Grundaufzeichnungen qualifiziert, ist unklar, wie deren Fehlen bzw. deren nachträgliche Vernichtung zu beurteilen ist. Von großer praktischer Bedeutung ist die Tatsache, dass der VwGH das notwendige Vorhandensein von Grundaufzeichnungen oft streng bewertet und deren Vorliegen in manchen Erkenntnissen nahezu als Selbstverständlichkeit für eine ordnungsmäßige Buchführung bzw. Aufzeichnung wertet. So führte er unter Hinweis auf Stoll (BAO, 1456 f) aus: „Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden

Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können" (VwGH 7.8.2001, 96/14/0118).

Trotz dieser - auf den ersten Blick eindeutigen - Aussage ist unklar, welche Konsequenzen die Vernichtung von Grundaufzeichnungen nach Ansicht des Gerichtshofes hat:

Nach vereinzelten Erkenntnissen ist der bloße Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen „immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen“. Die Behörde sei in solchen Fällen zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt und verpflichtet (VwGH 22.9.1987, 85/14/0038; 27.11.1987, 86/1410098).

Nach anderen (neueren) Erkenntnissen kann auf Grundaufzeichnungen dann verzichtet werden, wenn eine ordnungsgemäße Kassaführung vorliegt. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2001/15/0025, für einen Gärtner (Einzelunternehmer), der an verschiedenen Marktständen Blumen verkauft, zu Recht erkannt, es stehe der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige nicht zusätzlich zum Kassabuch Grundaufzeichnungen, wie Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, Stricherllisten, usw. geführt habe. Auch in anderen Entscheidungen meinte der VwGH hierzu (z.B. 11.12.2003, 2000/14/0113; 23.3.1999, 9811410127): "...derartige Grundaufzeichnungen sind bei ordnungsmäßiger Kassaführung nicht erforderlich, die vorliegt, wenn täglich alle Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge) erfasst werden, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht".

Zu beachten ist zudem, dass auch in älteren Entscheidungen (zumindest indirekt) bereits diese Auffassung vertreten wird. So meinte der VwGH (3.12.1986, 85/1310078): „Steht nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung bzw. nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin fest, dass Grundaufzeichnungen für die Eintragungen in die Kassabücher nicht vorgelegt wurden, dass der Kassastand des Vormonats nicht sogleich übertragen wurde, dass nach der letzten monatlichen Eintragung Zeilen freigelassen wurden, dass aus den Kassabüchern Durchschreibeblätter entfernt wurden und dass Eintragungen in den Wareneingangsbüchern verspätet vorgenommen wurden, kann der belangten Behörde nicht entgegen getreten werden, dass sie die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zieht und die Berechtigung zur Schätzung bejaht“.

Aus diesem Erkenntnis ist wohl abzuleiten, dass das Fehlen von Grundaufzeichnungen per se nur dann die Behörde zur Schätzung berechtigt, wenn noch andere Kriterien hinzutreten und die Gesamtheit dieser Tatsachen geeignet ist, die Ordnungsmäßigkeit von Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im Rechtssatz eines älteren VwGH-Erkenntnisses (11.1.1972, 2077/70) findet sich die folgende Aussage des Gerichtshofes: „Auch geringfügige Kassenfehlbeträge und der Umstand, dass die Kassenaufzeichnungen nur einwöchentlich bzw. zweiwöchentlich vorgenommen werden, wobei im Anschluss daran die vorherigen Grundaufzeichnungen weggeworfen werden, berechtigen die Behörde zur Schätzung“. Auch hieraus könnte e contario abgeleitet werden, dass etwa das bloße Wegwerfen von Grundaufzeichnungen bei täglicher Kassaführung ohne Vorliegen von Fehlbeträgen nicht geeignet sein wird, eine Schätzungsbefugnis der Behörde zu begründen.

Geht man vom Zweck der Grundaufzeichnungen als „Garanten“ einer ordnungsmäßigen Aufzeichnung aus, so könnte aus dem Nichtvorliegen von Grundaufzeichnungen - gleichsam mit Indizwirkung - geschlossen werden, dass an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher zu zweifeln ist. Bei einer solchen Annahme muss es sich (insbesondere nach der neueren Judikatur des VwGH) konsequenterweise jedoch jedenfalls um eine widerlegbare Vermutung handeln, welche der Abgabepflichtige - etwa durch den Nachweis einer ordnungsmäßigen Kassaführung - entgegentreten und so eine Schätzung der Behörde verhindern kann.

Nach uns vorliegenden Informationen, stellt sich das Kassasystem des Bw. wie folgt dar: Die Service-Mitarbeiterinnen des Bw. legen täglich zu Dienstende das von den Gästen erhaltene Barinkasso in den Tresor im Büro des Unternehmens. Die Höhe dieses Inkasso entspricht der Summe der laut Boniersystem „Sunrise“ bar bezahlten Gästekonsumationen pro Lokal. Dieses Barinkasso wird in einem verschlossenen Kuvert pro Lokal in den Tresor eingeworfen, in manchen Fällen werden Teilbeträge des Inkasso vorab in einem verschlossenen Kuvert eingeworfen.

Die daraus resultierenden Inkassosummen werden im Büro täglich nachgezählt und mit den EDV-Soll-Daten laut Boniersystem verprobt, indem jedes Soll-Inkasso pro Lokal am Bildschirm des Boniersystems „Sunrise“ abgelesen und mit dem vorhandenen und gezählten Bargeldbestände pro Kuvert abgeglichen wird. Das gezählte Bargeld wird nach erfolgter Kontrolle im BüroTresor verwahrt. Die täglich überprüften Inkasso-Summen für alle Lokale werden in einem Excel-File festgehalten, welches eine Vorstufe für die Eintragungen in das Kassa- und Wareneingangsbuch bildet. Zusätzlich hierzu erfolgt eine Berücksichtigung der unbaren Einnahmen (etwa mittels Kreditkarten, oä). Mit diesem Vorgang ist, über die tägliche Bargeldzählung hinaus, auch die laufende Kontrolle der Visa-Zahlungen und der

Ausgangsfakturen dergestalt gewährleistet, dass der rechnerisch ermittelte Bargeldbetrag (Gesamtsumme laut EDV-System minus Visa minus AF) mit dem gezählten Inkasso übereinstimmen muss. Beispielhaft liegt uns für Jänner 2004 folgende Excel-Tabelle vor:...

Die Erfassung der Ausgänge (bar bezahlte Lieferantenrechnungen, Taxirechnungen und dergleichen) erfolgt analog und immer dann, wenn solche Ausgänge getätigten werden. An manchen Tagen werden mehrere solche Rechnungen verbucht, an anderen Tagen keine.

Zur schriftlichen Zusammenfassung der Ein- und Ausgänge zwecks Weiterverarbeitung in der Buchhaltung des Steuerberaters wird ferner ein Kassa- und Wareneingangsbuch geführt, in welchem die Tageslosungen der einzelnen Lokale eingetragen werden. Datenquellen dafür sind die oben dargestellte Excel-Tabelle sowie die Lieferantenrechnungen. Während die Ermittlung und Zählung der baren Eingänge und Ausgänge täglich bzw. nach Anlass sofort erfolgt, wird die chronologische Nummerierung der Belege und die Eintragung dieser Nummern in das Kassa und Wareneingangsbuch in einem wöchentlichen bzw. zweimonatlichen Rhythmus vorgenommen.

Darüber hinaus hat der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 26.11.1998 (95/16/0222) ausgesprochen, dass es Ziel der Schätzung sei, (...) den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Daraus kann uE geschlossen werden, dass Aufzeichnungen, deren Fehlen die Behörde zur Schätzung berechtigen sollen, dies nur dann tun, wenn sie abgabenrechtsbedeutsame Inhalte haben. Umgekehrt bedeutet dies, dass das Fehlen von Aufzeichnungen, welche - wie im konkreten Fall die „logfiles“ - keinerlei für die Abgabenerhebung relevante Inhalte haben, die Behörde nicht zur Schätzung berechtigt.

C. Zur gegenständlichen Verprobung bzw. Schätzung

a. Allgemeines

Die Daten aus der gegenständlichen Verprobung werden voraussichtlich in eine spätere Schätzung der Besteuerungsgrundlagen eingehen. Wenn im Folgenden daher von einer „Schätzung“ gesprochen wird, gilt dies gleichermaßen für die durchgeföhrte Verprobung und vice versa.

Unter dem Begriff „Schätzen“ versteht man einen Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, 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.

Von wesentlicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch die Norm des § 163 BAO. Dort heißt es: „Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen“.

Demnach besteht die (widerlegbare) Vermutung, dass Bücher und Aufzeichnungen, welche den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen, auch inhaltlich richtig seien. Der Abgabepflichtige hat nach dieser Norm einen Rechtsanspruch darauf, dass die Inhalte dieser Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zugrunde gelegt werden (Ritz, BAO², § 163, Rz 1). Dies gilt bloß dann nicht, wenn in einem einwandfreien Verfahren (so VwGH 13.9.1977, 1860/77, 1861/77) vom Betriebsprüfer nachgewiesen werden kann, dass trotz formeller Ordnungsmäßigkeit sachliche Unrichtigkeiten vorliegen.

Umgekehrt führt formelle Mängelhaftigkeit dazu, dass die Vermutung des § 163 BAO nicht zur Anwendung gelangt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass aufgrund dieser formellen Mängel auch die sachliche Fehlerhaftigkeit von Aufzeichnungen zu vermuten ist (maW Stoll, BAO, 1742). Die Schätzungsberechtigung infolge formeller Mängel besteht vielmehr nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und überdies die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt werden können (vgl. § 184 Abs. 1 iVm Abs. 3 BAO; Ritz, BAO², § 163, Rz 3; vgl. auch jüngst VwGH 3.8.2004, 200111310022: „Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen“).

Die Behörde ist somit bei Vorliegen eines formellen Mangels nur dann zur Schätzung berechtigt, wenn vom Abgabepflichtigen nicht nachgewiesen wird, dass die formell mangelhaften Aufzeichnungen doch sachlich richtig sind (vgl. Stoll, BAO, 1920). Aus den uns vorliegenden Unterlagen ergibt sich nicht, dass der Betriebsprüfer begründete Zweifel an der Richtigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen haben musste. Vielmehr wurde uns mitgeteilt, dass mehrmals Betriebsbesichtigungen durchgeführt wurden, bei denen keinerlei Mängel seitens der Betriebsprüfung festgestellt werden konnten.

Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden, dass selbst bei Fehlen von Grundaufzeichnungen eine Schätzung nur dann zulässig ist, wenn darüber hinaus auch Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der gegenständlichen Aufzeichnungen bestehen. Diese

Voraussetzung ist uE im konkreten Fall nicht gegeben, da - wie oben ausgeführt - im Unternehmen des Dr. G. eine ordnungsmäßige Kassaführung existiert und auch ansonsten nach uns vorliegenden Informationen keine Unregelmäßigkeiten von der Betriebsprüfung eruiert wurden.

b. Anforderungen und mögliche Schätzungsmethoden

Ist eine Schätzung dem Grunde nach überhaupt zulässig, so steht die Wahl der Schätzungsmethode nach hM der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei (so etwa VwGH 17.11.1971, 1546/71; 22.4.1998, 9511310191; 15.7.1998, 95/13/0286 u.a.). Es ist jedoch jene Methode (evtl in Kombination mit anderen Methoden) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, nämlich der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO², § 184, Rz 12 mwN; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218).

In einem Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. dazu VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; 24.2.1998, 9511310083).

Der Grundsatz der anzuwendenden Schätzmethoden setzt sich somit aus mehreren Forderungen zusammen (vgl. dazu auch Gierlinger/Neschkudla, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, 12):

Die Voraussetzungen für eine Schätzung müssen vorliegen.

Die Betriebsprüfung bzw. die Abgabenbehörde hat Wahlfreiheit bei der Schätzungsmethode. Die gewählte Methode muss lediglich geeignet sein, das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Ergebnis darzustellen.

Die Schätzung muss frei von Willkür sein. Es muss einer Schätzung ein Ermittlungsverfahren vorausgehen, welches alle notwendigen Erhebungen erfasst, die für die Bemessung von Bedeutung sind. Es sind daher alle Sachverhalte zu erheben, unter ein Tatbestandsmerkmal zu subsumieren und aus diesen die denkfolgerichtigen Schlüsse zu ziehen.

Der Denkvorgang und das Verfahren müssen fehlerfrei sein und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehen. Auch ein außenstehender Dritter muss den Denkvorgang

nachvollziehen können, wodurch die Forderung nach Schlüssigkeit begründet wird. Das Schätzungsergebnis ist somit so zu begründen, dass es nachvollziehbar und schlüssig ist.

Grundsatz der Fehlertoleranz: Mit einer Schätzung verbundene Unsicherheiten müssen in Kauf genommen werden. Diese Unsicherheiten müssen in einem Toleranzbereich bleiben.

Grundsatz der Vorsicht: Das bedeutet, dass die Betriebsprüfung im Zweifel eher zu gering als zu hoch zu schätzen hat. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen hat keinen Pönalcharakter und soll daher auch nicht zu einer Strafsteuer führen. Aus diesem Grund besteht selbstverständlich auch die Möglichkeit, dass die behördliche Schätzung zugunsten des Abgabepflichtigen ausfällt.

Als Schätzungsmethoden - auf die jedoch im Rahmen dieses Gutachtens nur im Überblick eingegangen werden soll - werden in der Literatur va der äußere und innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt (vgl. dazu etwa Doralt/Ruppe, Steuerrecht^f, Rz 248 mwN).

Mit der Anwendung mathematisch-statistischer Schätzungsmethoden hat sich erst jüngst der UFS (21.7.2004, RV/4213-W/02) beschäftigt. Unter Hinweis darauf, dass sich Aussagen über die Zulässigkeit solcher Schätzungsmethoden nicht in den führenden BAO-Kommentaren (Ritz, BAO²; Stoll, BAO) finden, führte er an, dass sich daraus nicht per se die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit dieser Art der Nachkalkulation ableiten lässt, zumal es der Behörde freisteht, die jeweils effizienteste Methode zur Überprüfung heranzuziehen. Dazu komme, „dass diese [mathematisch-statistischen] Methoden durch den Einsatz leistungsfähigerer EDV erst in den letzten Jahren im Prüfungsbereich angewandt werden konnten“. Der UFS vertrat in der genannten Entscheidung die Auffassung, dass die Nachvollziehbarkeit der von der Betriebsprüfung angewandten Methoden auch für "Nichtstatistiker" gegeben sein muss, bzw. dass die jeweils angeführte Methode nachvollziehbar und ihre Eignung zur Überprüfung der erklärten Ergebnisse allgemein verständlich dargelegt wird. Ein ordnungsgemäß durchgeführtes Verfahren setze demnach voraus, dass der Partei die Grundlagen der Schätzung unter Heranziehung statistischer Methoden nachweislich vorgehalten werden müssen.

Höchstgerichtliche Judikatur liegt, abgesehen von einer einzigen Entscheidung (in der aber auch nur am Rande auf die Problematik der Anwendung statistischer Methoden eingegangen wird; vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0020), diesbezüglich noch nicht vor.

Die im gegenständlichen Fall angewendete Verprobungsmethode basiert nach Ansicht der Betriebsprüfung auf der Annahme, dass auf die Entstehung der Lösungen sehr viele Einflüsse und Parameter unabhängig voneinander einwirken. Unter diesen Umständen entstehen

Losungsbeträge idR 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 durch einen Betriebsinhaber - 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 spreche somit dafür, dass die jeweiligen Losungsbeträge nicht zufällig, sondern manipulativ, entstanden sind (zur Berechnung der LogNV vgl. ausführlich Huber, ÖStZ 2002/1150 mwN).

Ohne etwaigen statistischen Expertisen voregreifen zu wollen, ist uE fraglich, ob die durchgeführte LogNV-Verprobung eine im konkreten Fall geeignete Schätzmethode darstellt. Wie sich auch aus dem uns vorliegenden Unterlagen ergibt, lagen für die Durchführung der Verprobung nur eine relativ geringe Zahl von Daten vor, weshalb wohl jedenfalls die Gefahr einer gravierenden Ungenauigkeit gegeben sein wird. Es ist zwar zuzugestehen, dass jede Schätzung ein gewisses Maß an Unsicherheit in sich birgt (vgl. etwa VwGH 16.5.2002, 98/1310195) und daher verschiedene Auffassungen über die „Richtigkeit“ eines Schätzungsergebnisses bestehen können (in der Regel muss daher derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit ihres Ergebnisses hinnehmen; vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147; 19.3.2002, 98/14/0026). Der Schätzwert soll jedoch den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen. Dem Grundsatz der Richtigkeit soll somit Rechnung getragen werden, wobei „Richtigkeit“ im Sinne dieser Ausführungen bedeutet, mit welcher Sicherheitsquote alle wesentlichen Fehler ausgeschaltet werden können. Nach in der Literatur verbreiteter Ansicht (vgl. etwa Gierlinger/Neschkudla, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, 11 f) ist als Mindestwert insbesondere bei mathematischstatistischen Verfahren auch im Zuge einer Schätzung 95 %-ige Sicherheit zu fordern. Der tatsächliche Wert soll daher mit einer Wahrscheinlichkeit von 95% zwischen der Differenz von Schätzwert und tatsächlicher Besteuerungsgrundlage liegen.

Wie auch der VwGH (21.12.1993, 90114/0055; 17.1.1989, 88/14/0037) meint, ist eine angewandte Schätzung insbesondere dann mangelhaft, wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht schlüssig ist und auf Angaben und Ausführungen des Abgabepflichtigen nur teilweise eingegangen wird. Diese Mängel sind - bei ausschließlicher Heranziehung der uns vorliegenden Unterlagen - im konkreten Fall gegeben. Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass durch das Ergebnis der Betriebsprüfung dem Bw. - zumindest implizit - vorgeworfen wird, Manipulationen vorgenommen zu haben. Zumal im gegenständlichen Fall jedoch nur eine geringe Anzahl von Daten vorlag, ist uE die Richtigkeit

der gegenständlichen Ergebnis unsicher und damit auch der dem Bw. gemachte Vorwurf keineswegs schlüssig nachgewiesen.

c. Begründung der Schätzung

Wie behördliche Erledigungen im Allgemeinen, unterliegen auch Ergebnisse einer Schätzung der behördlichen Begründungspflicht. So meint der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung: „Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a bzw. des § 288 Abs. 1 lit. d BAO der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen“ (vgl. etwa jüngst VwGH 25.3.2004, 200211610290; ebenso 10.9.1998, 96/15/0183).

Diese Anforderungen wurden - zumindest in den uns vorliegenden Unterlagen - nicht erfüllt. Insbesondere ist nicht ersichtlich, warum die Betriebsprüfung manche Sachverhalte als gegeben annahm und im Gegensatz dazu, auf manche Ausführungen des Dr. G. nicht einging. Darüber hinaus ist unklar, warum die Betriebsprüfung sich nicht näher mit der Grundaufzeichnungsqualität der „logfiles“ beschäftigt hat, sondern diese vielmehr als Tatsache ihren Beurteilungen zu Grunde legte.

d. Global- oder Teilschätzung

Das Gesetz will die Schätzung durch den Gebrauch des Wortes "soweit" in § 184 Abs. 1 BAO im Sinne eines Subsidiaritätsprinzipes auf das notwendigste Ausmaß einschränken (vgl. dazu etwa VwGH 17.10.2001, 98/13/0233). Die Berechtigung zur Schätzung reicht daher nur soweit, als die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht anders erfolgen kann. Durch die Gesetzformulierung über die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wird somit bereits klar, dass der Umfang auf jenen Teil beschränkt ist, der keine Abgabenermittlung ermöglicht. Bevor die Betriebsprüfung den Schätzungsumfang bestimmen kann, hat sie demnach die Schätzungsvoraussetzungen zu prüfen. Daran anschließend ergibt sich der Schätzungsumfang von selbst, wobei mängelfreie Teile einer Buchhaltung oder von Aufzeichnungen anzusetzen sind und nur für den verbleibenden Rest eine Schätzung vorzunehmen ist. Hierzu finden sich in den uns vorliegenden Unterlagen keinerlei Ausführungen, weshalb auch der Umfang einer eventuellen Schätzungsberechtigung noch näher hinterfragt werden muss.

IV. Zusammenfassung und Ergebnis

Ob die im gegenständlichen Fall existierenden, aber in weiterer Folge systembedingt gelöschten, „logfiles“ tatsächlich abgabenrechtlich relevante Grundaufzeichnungen

darstellen, ist zu bezweifeln. Zum einen sind diese mangels relevantem Inhalt uE nicht geeignet, als Grundlage für die systematische Verbuchung von Geschäftsfällen zu fungieren. MaW: Bei den „logfiles“ handelt es sich um keine Grundaufzeichnungen iSd §§ 131 ff BAO. Zum anderen werden parallel zu diesen „logfiles“ andere Aufzeichnungen geführt, in denen sich diese wesentlichen Grundlagen für die Verbuchung von Geschäftsfällen finden. Diese - unstrittig als Grundaufzeichnungen iSd §§ 131 ff BAO zu qualifizierenden - Aufzeichnungen lagen aber der Betriebsprüfung vor.

Selbst wenn die gegenständlichen „logfiles“ als Grundaufzeichnungen zu qualifizieren wären, ist die Betriebsprüfung unseres Erachtens zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Aufzeichnungen des Bw. allein aufgrund der Löschung der logfiles nicht ordnungsmäßig gewesen seien. Wie sich auch der neueren Judikatur des VwGH entnehmen lässt, sind Grundaufzeichnungen nämlich bei ordnungsmäßiger Kassaführung nicht obligatorisch. Wie sich aus dem uns vorliegenden Unterlagen ergibt, wurde die Ordnungsmäßigkeit der Kassaführung im Zuge einer Betriebsbesichtigung überprüft und wurden hierbei keinerlei Mängel vorgestellt. Weder in der Niederschrift gemäß § 149 BAO noch im Betriebsprüfungsbericht gemäß § 150 BAO finden sich jedoch Aussagen zur Kassaführung des Bw., weshalb der Betriebsprüfung jedenfalls vorgeworfen werden kann, die Einwände des Bw. - wohl unter Verkennung der Rechtslage - nicht beachtet bzw. das Kassasystem nicht in ausreichendem Maß gewürdigt zu haben. Der Bw. hat nämlich vorgebracht, dass er für die Ermittlung der Tageslosungen ein Kassabuch führt, in dem er die Anfangs- und Endbestände sowie die Einlagen und Entnahmen täglich festhält. Dies ist nicht nur aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen glaubwürdig, sondern ergibt sich auch aus der mit der Kassaführung verbundenen Möglichkeit der Kontrolle der Mitarbeiter, die gerade in einer Branche mit vielen Bargeldumsätzen im ureigensten Interesse jedes Gastwirtes liegt.

Unter der Prämisse der Existenz einer ordnungsmäßigen Kassaführung kann daher uE mit guten Gründen die Auffassung vertreten werden, dass das Aufzeichnungssystem des Bw. trotz Löschung der „logfiles“ formell ordnungsmäßig ist. Bejaht man dies, so käme als Konsequenz hiervon § 163 BAO zur Anwendung, was nach Ansicht des VwGH zur Folge hätte, dass eine Nachkalkulation der eindeutigen Feststellung bedurft hätte, dass das vom Abgabepflichtigen ausgewiesene Ergebnis ordnungsgemäßer Buchführung sachlich unrichtig ist. Eine derartige Kalkulation müsste daher auf einwandfreien Grundlagen beruhen und sich mit allen Einwendungen des Abgabepflichtigen auseinandersetzen (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072). Dies ist im konkreten Fall nach uns vorliegenden Informationen jedoch jedenfalls nicht geschehen, weshalb.

Selbst die Annahme, dass die Vernichtung der „logfiles“ zur Nichtordnungsmäßigkeit der

Aufzeichnung führen würde, führt nicht per se zur Zulässigkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen nur dann zur Schätzung berechtigen, wenn sie derart schwerwiegend sind, „dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint“ (so Ritz, BAO², § 184, Rz 9 mit Hinweis auf VwGH 2.6.1992, 87111410160). Ob dieses Erfordernis im konkreten Fall erfüllt ist, darf uE bezweifelt werden, zumal das EDV-System des Bw. durchaus strukturiert erscheint und aufgrund der uns vorliegenden Informationen auch die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen gegeben ist.

Als Mindestwert ist insbesondere bei mathematisch-statistischen Verfahren auch im Zuge einer Schätzung 95 %-ige Sicherheit zu fordern. Dieses Erfordernis ist nach unserer Auffassung im konkreten Fall nicht erfüllt, zumal die Betriebsprüfung nur relativ geringe Datenmengen bei der Verprobung verwendet hat. Insgesamt ist zu sagen, dass im konkreten Fall zweifelsfrei Ungereimtheiten bestehen, die geeignet sind, dass Ergebnis der Verprobung in Zweifel zu ziehen. Die Schätzungsmethode, die zugrundegelegten Daten, die angewendeten Gedankengänge und Schlüsse sowie das Schätzungsergebnis hätten dem Abgabepflichtigen dargelegt werden müssen. Dies ist -- in den uns vorliegenden Unterlagen - nicht in ausreichendem Maße geschehen.

Auch die Nichtbeachtung der Ausführungen des Bw. zur Außergewöhnlichkeit bestimmter Umsätze spricht gegen die Richtigkeit der Schätzung, zumal sämtliche ergebnisbeeinflussenden statistischen Ausreißer von der Betriebsprüfung zu berücksichtigen gewesen wären. Die von der Betriebsprüfung in Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes getätigten Aussagen, wonach hinsichtlich im Geschäftszweck des Unternehmens liegender Ereignisse keine Außergewöhnlichkeit vorliegen kann, sind daher unzutreffend. Auch die im Anschluss daran erfolgte, „den Einwendungen des Abgabepflichtigen folgende“ Auswertung muss daher wohl als unrichtig bezeichnet werden. Damit zusammenhängend kann uE auch eine Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs angenommen werden, zumal die Betriebsprüfung auf die vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Informationen und Behauptungen eingehen und diese würdigen hätte müssen, indem sie neue Ermittlungsschritte setzt oder diese entkräftet bzw. zulässt.

Nach den uns vorliegenden Unterlagen hat sich die Betriebsprüfung nicht mit der Subsidiarität der Schätzung auseinandergesetzt und nicht geprüft, inwieweit im konkreten Fall - wenn überhaupt - eine Berechtigung zur Schätzung besteht. Der Umfang der Schätzung hätte daher - sofern die Schätzungsberechtigung überhaupt besteht - auf jene Teile beschränkt werden müssen, hinsichtlich derer keine anderweitige Ermittlung der

Besteuerungsgrundlagen möglich ist. Es muss zwischen einer Globalschätzung und einer Teilschätzung unterschieden werden. Hierzu finden sich in den uns vorliegenden Unterlagen keinerlei Ausführungen, weshalb auch der Umfang einer eventuellen Schätzungsberechtigung noch näher hinterfragt werden muss.

Abschließend möchten wir anmerken, dass unsere Rechtsmeinung ausschließlich auf den unter Punkt II wiedergegebenen Sachverhaltsannahmen basiert.

Die vorstehenden Ausführungen wurden aus den derzeit geltenden Gesetzen, der Rechtsprechung und der bisher veröffentlichten Rechtsmeinung der Finanzverwaltung abgeleitet. Wir möchten darauf hinweisen, dass es zu vielen - im Gutachten angesprochenen - Detailfragen weder Aussagen der Finanzverwaltung noch Judikatur des VwGH gibt. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung - in einzelnen Fragen - die in diesem Gutachten ausgedrückte Meinung nicht teilen wird..."

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 buchmäßigen 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. 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 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 - ∞ 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 Tageslosungen ein, beispielsweise auf die Frage, welche Zufallsgrößen es sein sollen, die multiplikativ zusammenwirken, so dass dabei die Tageslosungen 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 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).“ (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 zuordenbaren 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 Wochenzyklus, 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 gern. § 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-korrekteten 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 $s^2 = \text{Var}(X)$ 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

$$m=21.7, s=12.53.$$

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 mehrgipelige 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...“

Am 14. Februar 2006 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 26. Februar 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Ad 1) Betriebsprüfung

Im Jahr 2000 sei auch eine Summerstage geführt worden.

Für diese Lokalität seien keine Kurven erstellt worden (diese Lokalität sei nicht gesondert erörtert, von der BP und auch nicht verprobzt worden). Hinsichtlich des Geburtstagsfestes des

Bw. am 21.5.2000 wurde ausgeführt, dass es an diesem Tag in allen Lokalen zur einer Spaltenlosung gekommen sei, da nur einige wenige geladene Gäste gratis konsumiert hätten, während die übrigen Gäste jede Konsumation auch bezahlt hätten. Da im Rahmen dieses Geburtstagsfestes verschiedene künstlerische Attraktionen geboten worden seien, sei es zu einem besonderen Besucherandrang gekommen. Darüber hinaus sei auch eine weitere Fläche, die ansonsten nicht gastronomisch genutzt werde, an diesem Tag ebenfalls für das Geburtstagsfest genutzt worden.

Hinsichtlich des verwendeten Bonierungssystems verwies der Bw. darauf, dass vom System her lediglich 99.999 Daten gespeichert werden können, weshalb auch ohne seinen Eingriff, spätestens nach 2 Monaten die Daten überschrieben würden.

Bezüglich der Ermittlung der Tageslösungen erklärte der Bw., dass in seinen Gaststätten ein sogenanntes Tronc-System eingeführt worden sei, weshalb die Lösungen nicht gesondert, sondern von allen Servicekräften gemeinsam am Ende des Tages in den Safe eingeworfen werden (pro Lokalität). Einige Kellner hätten sich auch private Aufzeichnungen über das von ihnen bekommene Trinkgeld gemacht. Der Schlussdienst sei dafür verantwortlich, dass von allen Kellnern während des ganzen Tages erwirtschaftete Trinkgeld entsprechend der Anwesenheitsstunden der einzelnen Servicekräfte aufzuteilen. Darin sei der Bw. grundsätzlich nicht involviert. Der Bw. sei in der Regel bei der Schlussabrechnung nicht anwesend. Die Überprüfung durch den Bw. erfolge erst am nächsten Tag.

Hinsichtlich des Bedienungsentgeltes erklärte der Bw., dass dieses 10% bei den Gaststätten A und B und 12% im C ausmache.

Gemeinsam wurde anhand einer Monatsabrechnung für Jan. 2007 das Bedienungsentgelt (betr. Lokal A) ermittelt.

Ad 2) Schätzungsberichtigung

Der Bw. verwies auf die Erlässe des BMF vom 22.5.1990 und vom 3.7.2000, die auszugsweise vorgelegt und zum Akt genommen wurden. Darüber hinaus wurde ein Schreiben eines Mitarbeiters des Finanzministeriums, die „Zurverfügungstellung von Unterlagen auf Datenträgern“, in Kopie übergeben und insbesondere auf die Fußnote 3 verwiesen. Es wurde auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen (Berufung S. 49).

Der Bw. betonte, dass er auf Grund dieser Schriftstücke und Unterredungen mit verantwortlichen des BMF davon ausgegangen sei, dass die strittigen Logfiles nicht aufzubewahren seien. Im Übrigen verwies der Bw. darauf, dass das von ihm installierte Computersystem eingeriffssicher sei und er daher nicht die Möglichkeit habe, die gespeicherten Daten zu manipulieren. Die Aufzeichnungen über die Artikelumsätze seien ebenfalls nicht

aufbewahrt worden. Im Übrigen werde jedes Jahr eine körperliche Inventur erstellt und anhand dieser der Wareneinsatz errechnet und der Umsatz im Hinblick auf einen üblichen Rohaufschlag überprüft.

Ad 3) Eigenverbrauch

Der Bw. erklärte ausdrücklich den anwesenden Mitarbeiter seiner Steuerberatungskanzlei von der Verschwiegenheitsverpflichtung zu entbinden. Der Mitarbeiter führte aus:

Im Zuge der Nachkalkulation sei der Eigenverbrauch geschätzt worden. Hingewiesen wurde diesbezüglich auf die VO BGBI. 628/1983, weswegen keine laufenden Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch geführt worden seien. Der zuständige Sachbearbeiter hätte aber nicht die Werte der Sachbezugsverordnung, sondern ihm plausibel erscheinende Werte eingesetzt. Entgegen dem bisherigen Vorbringen seien im Jahr 2001 ein Eigenverbrauch (10%) iHv. S 13.636,36 angesetzt worden. Im Jahr 2002 sei der geschätzte Eigenverbrauch irrtümlich mit einem negativen Betrag von € 1.000,00 festgesetzt worden.

Der Bw. erklärte sich mit einer Zuschätzung des Eigenverbrauchs in Höhe von € 4.000,00 jährlich im Verhältnis 80:20 zwischen 20 und 10%igen Umsätzen einverstanden.

Darauf verwiesen wurde, dass der bisher erklärte Eigenverbrauch davon in Abzug zu bringen sei.

Der FA- Vertreter erklärte sich mit einer Schätzung in dieser Höhe einverstanden.

Hinsichtlich des Personalverbrauchs erklärte der Bw., dass die Mitarbeiter pro Dienst ein alkoholfreies Getränk (Soda- Himbeer) und eine Mahlzeit erhalten. Der Wert dafür sei ebenfalls vom Sachbearbeiter der Steuerberatungskanzlei ermittelt worden.

Die Vorsitzende verkündet den Beschluss auf Einvernahme des Betriebsprüfers als Zeugen.

Dieser führte an:

Auf die Frage, inwieweit Eingriffsmöglichkeiten in das Computersystem bestehen, erklärte der Zeuge, er sei kein Computerfachmann. Seines Wissens nach habe es Stornomöglichkeiten gegeben, die Stornoprotokolle seien ihm niemals vorgelegt worden.

Die Anhaltspunkte, dass die Tageslösungen manipuliert sind, ergäben sich nach Ansicht des Zeugen aus der Verprobung mittels der Log-Normalverteilung.

Auf die Frage des Beisitzers, ob dem Zeugen Bedenken gekommen seien, ob die Daten aus der Buchhaltung den tatsächlichen Ergebnissen entsprechen würden, erklärt der Zeuge:

Die Daten des Prüfungszeitraumes konnten von mir nicht überprüft werden. Ich hatte daher nur die Verprobungsmöglichkeit, die die Differenzen ergab.

Auf die Frage des FA- Vertreters, warum nicht auch andere Verprobungsmöglichkeiten angewandt worden seien, erklärt der Zeuge:

Vom steuerlichen Vertreter seien ihm Nachkalkulationen vorgelegt worden, eine derartige Verprobung sei daher nicht sinnvoll gewesen. Die bisher entwickelten Methoden seien damals nicht bekannt gewesen.

Auf die Frage des Besitzers, ob eine Umsatzverprobung anhand der ausbezahlten Löhne stattgefunden habe, erklärt der Zeuge:

Eine derartige Verprobung habe er nicht durchgeführt.

Zeuge erklärt, die Prinzipien der Log-Normalverteilung könne er nicht erklären, er verweise auf das Buch von Erich Huber.

Der Berufungswerber beantragte der Berufung im eingeschränkten Umfang stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

1.1. Betriebsstruktur

Der Bw. führt im Rahmen eines einheitlichen Unternehmens Gastgewerbe folgende Betriebe, welche jedoch keine selbstständigen Unternehmen darstellen (Berufung):

Restaurant A:

Dieses Lokal hat grundsätzlich nur am Abend geöffnet, im Lokal ca. 80, im Gastgarten und Vorgarten ca. 120 Sitzplätze. In der Weihnachtszeit Schließtage (Berufung).

B:

Dieses Lokal hat ca. 80 Sitzplätze und täglich von 12 - 24 Uhr offen. Angeschlossen ist ein Gastgarten mit ca. 130 Sitzplätzen (Berufung)

C:

Dieses Lokal in der Betriebsart eines Kaffee-Restaurants hat ca. 50 Sitzplätze und im wesentlichen von 8 - 24 Uhr geöffnet. Im anschließenden Hofbereich sind im Freien ca. 60 Sitzplätze. In der Weihnachtszeit Schließ- und Teilschließtage (Berufung).

D:

Hiebei handelt es sich um ein Lokal mit ca. 26 Sitzplätzen, welches vorwiegend bei Bedarf (zB geschlossene Gesellschaften) verwendet wird. In der Weihnachtszeit Schließtage (Berufung).

Einkauf und allgemeine Verwaltung erfolgen für alle Lokale einheitlich und gemeinsam, die Kellnerlosungen über das Boniersystem werden für jedes Lokal getrennt ermittelt (Berufung).

Im Jahr 2000 erfolgte auch eine Teilnahme an einer Summerstage, die dabei erzielten Erlöse wurden vom Bw. erklärt, allerdings von der Betriebsprüfung nicht in die Verprobung mittels Lognormalverteilung einbezogen.

1.2. Lösungsermittlung

Zur Ermittlung der täglichen Lösungen dient das Bonier-EDV-System „Sunrise“ (Betriebsprüfungsbericht, Berufung).

Damit werden die Umsätze pro Tisch und Kellner erfasst und die einzelnen Rechnungen erstellt (Betriebsprüfungsbericht).

Der Kellner gibt in das System die Bestellungen des Gastes mit Artikelbezeichnungen ein und druckt einen Laufzettel aus, auf dem die Bestellvorgänge einschließlich Tischnummer, Uhrzeit, Kennziffer des Bearbeiters sowie die bestellten Artikel ausgewiesen sind. Wünscht der Guest zu

zahlen, wird ihm der aus dem System ausgedruckte Konsumationsbeleg vorgelegt, damit er die Richtigkeit überprüfen kann. Auf Wunsch wird dem Gast aus diesem System die Rechnung ausgedruckt und übergeben (Berufung). Diese Gästerechnungen sind in einem Rechnungsjournal gespeichert und werden auch als Ausdrucke auf Papier aufbewahrt, desgleichen werden die Ausgangsfakturen (aufgrund von Buchungen auf Kundenkonten) in der Buchhaltung aufbewahrt (Berufung). Sobald der Gast seine Konsumation bezahlt hat, geht der Bezug der Konsumation zu einem bestimmten Tisch verloren, wobei die Erlösdaten zahlenmäßig im System – summiert nach Sparten – verbleiben (Berufung).

Der Betrieb des Bw. verfügt über einen zentralen Rechner, auf dem sämtliche Daten der drei Lokale zusammenlaufen. Datenmäßig wird das System als eine Einheit betrachtet. In den Lokalen gibt es Eingabeterminals für die Kellnerbonierungen (Betriebsprüfungsbericht).

Das System „Sunrise“ besteht aus zwei unterschiedlichen Erfassungs- und Verarbeitungssystemen (Berufung):

- a) Ein in Tabellenform organisiertes Datenbanksystem, welches die abgegebenen und bezahlten Verkaufsartikel aufsummiert und aus den Summen die Umsätze ermittelt. Dieses Datenbanksystem erlaubt verschiedene Darstellungsformen, die alle auf dem selben Datenbestand beruhen; zum Beispiel Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform einer Artikelliste; Tages-, Monats- und Jahresumsätze in der Darstellungsform von so genannten Arbeitsblättern (mit Kundenkonten, VISA- und anderen Datenbeständen), Tages-, Monats- und Jahresumsätze mit Spartenerlösen in der Darstellungsform von „Steuer- und Warengruppen“. Die letztere Darstellungsform wird als Grundsicherung aufbewahrt. Der innere Datenkomplex der relationalen Datenbank ist als solcher am Bildschirm nicht sichtbar und wird auch nicht ausgedruckt (Berufung).
- b) Logfiles, die der zeitnahen Kontrolle der Tätigkeit der MitarbeiterInnen und der Aufklärung in Zweifelsfällen dienen (wenn beispielsweise ein Guest behauptet, er habe mehr als 30 Minuten auf eine Speise gewartet). Mithilfe des „Alle Ereignisse“ genannten Logfiles können alle jüngsten Arbeitsvorgänge in ihrer zeitlichen Abfolge nachvollzogen werden, mithilfe des „Stornojournal“ genannten Logfiles nur die Stornierungsvorgänge. In diesen Logfiles sind Zeitpunkt, Nummer des Kellnerschlüssels, Artikelnummer sowie der getätigte EDV-Vorgang (Bestellung, Umbelegung etc.) wiedergegeben, aber es wird kein Verkaufspreis und kein Umsatz ausgewiesen. Die Anzahl der im System gehaltenen Zeilen dieses Logfiles kann der Benutzer einstellen (maximale Zahl laut Systemvorgabe: 99999), vom Bw. wurden 5.000 Logbuchzeilen gewählt; damit sind im Schnitt die jeweils letzten 48 Stunden nachvollziehbar. Die zeitlich weiter zurückliegenden Zeilen des Logfiles werden durch jüngere Ereigniserfassungen überschrieben (ähnlich wie beim Fahrtenschreiber). Von Logfiles des

System „Sunrise“ können derzeit keine Ausdrucke auf Papier erstellt werden. Aus den Logfiles allein lässt sich der Gesamtumsatz eines Tages nicht ermitteln, dazu bedarf es einer Verknüpfung mit dem Preis und dem Mehrwertsteuersatz des jeweiligen Artikels (Berufung).

Nachträgliche Änderungen der vom Boniersystem erfassten Geschäftsfälle kann der jeweilige Kellner, der die Eingabe vorgenommen hat, nur kurze Zeit nach der Eingabe mit Hilfe seines EDV-Schlüssels vornehmen. Der Bw. selbst hat nach seinem Vorbringen keine Möglichkeit, Änderungen oder Stornierungen vorzunehmen (Berufung).

Sämtliche Eingaben (Bonierungen) des Personals werden im EDV-System (in einem Logfile und in einem Datenbanksystem) aufgezeichnet (Berufung), wobei die Kontrolle der laufenden Erfassung über ein eigenes „Logfile“, welches sämtliche Eingaben der Kellner aufzeichnet, gesichert wird (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Nach Abrechnung des einzelnen Geschäftsfalles werden diese Eingaben weiterverarbeitet und verlieren den ursprünglichen Bezug zum einzelnen Tisch. Jede Konsumation, die beispielsweise auf einem Tisch getätigten worden sei, bleibt als Artikelumsatz im System erhalten, sie verliert allerdings EDV-technischen Bezug zum jeweiligen Tisch (Betriebsprüfungsbericht). Gespeichert bleiben im System vorerst die Inkassosummen des einzelnen Kellners (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Bei Tagesabschluss des jeweiligen Kellners liest dieser die sich aus seinen Bonierungen ergebende Gesamtsumme (Losung) ab, entnimmt aus seiner Brieftasche den dieser Zahl entsprechenden Geldbetrag und gibt ihn in ein Kuvert. Am Tagesende wird ein Kuvert mit sämtlichen Kellnerlosungen im Tresor verwahrt. Die Kontrolle der hinterlegten Summen erfolgt am folgenden Tag durch den Bw. persönlich durch Nachzählen und Vergleich mit der - wieder nur - abgelesenen Summe aus dem Boniersystem. Ausdrucke aus dem System anlässlich der Kellnerabrechnungen werden nicht angefertigt, es werden auch keine Übergabebestätigungen für das Servierpersonal ausgestellt (Betriebsprüfungsbericht, Stellungnahme Betriebsprüfung).

Die Überprüfung wird durch den Bw. wie folgt vorgenommen (Stellungnahme Bw.):

1. Die durch die MitarbeiterInnen in den Bürotresor eingeworfenen Couverts mit den Inkassosummen des Vortages werden täglich händisch nachgezählt und die sich hieraus ergebenden Summen mit den im System Sunrise angezeigten Inkassosummen verglichen.
2. Die Summe wird durch eine andere Art der Ermittlung, nämlich durch die Rechnung

„Tageslösung insgesamt minus Unbarerlös = Inkassosumme“

geprüft.

Der Bw. hat das System „Sunrise“ so eingestellt, dass die Inkasso-Daten drei Tage aufbewahrt werden (Berufung). Bei Übereinstimmung der Beträge laut Kellnerkuvert mit jenen laut System werden die Bonierungsdaten (Logfile) somit regelmäßig nach drei Tagen automatisch vom System gelöscht, ein aktiver Eingriff erfolgt jeweils nicht (Betriebsprüfungsbericht, Berufung).

Aus den Bonierungsdaten können tägliche Sparten- und Artikelberichte erstellt werden (als Liste oder als Datenfile), welche eine Tagessumme je Sparte und Artikel ausweisen (Betriebsprüfungsbericht).

Die Losungsdaten werden, gegliedert nach Warengruppen, für alle Betriebsstätten des Gesamtunternehmens gemeinsam, täglich ausgedruckt; ferner erfolgen monatlich Ausdrucke für alle Betriebsstätten gemeinsam sowie getrennt nach Betriebsstätten. Diese täglichen und monatlichen Auswertungen aus dem Boniersystem werden der Steuerberatung übermittelt, welche davon ausgehend die EDV-Buchhaltung für den Bw. führt und die Ausdrucke aufbewahrt. Diese Auswertungen werden auch aufbewahrt und standen der Betriebsprüfung – als „BAO-file“ - zur Verfügung (Berufung).

Diese Unterlagen (Tagessummen und Spartenerlöse) stellen abgeleitete Auswertungen aus dem Bonierungssystem dar, eine Rückverfolgung auf einzelne Geschäftsfälle ist damit nicht mehr möglich (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Die täglichen Daten aus dem Bonierungssystem werden händisch in EXCEL übernommen und bereinigt um Kreditkartenerlöse und Kundenkontenerlöse wiederum händisch in ein Kassenbuch (EXCEL-Tabelle) übernommen, welches die jeweiligen Barlosungen des Tages enthält (Betriebsprüfungsbericht). Diese „händische Übernahme“ erfolgt nicht durch nochmaliges Eintippen der Daten, sondern durch Speichern der Losungs-, VISA- und Kundenkonten aus dem System „Sunrise“ auf einen ZIP-Datenträger. Diese Daten werden dann auf einen Windows-PC exportiert und dort mit dem Softwareprogramm „EXCEL“ weiterverarbeitet (Berufung).

Die Weiterverarbeitung mithilfe von EXCEL erklärt sich daraus, dass das System „Sunrise“ kein Buchhaltungssystem, sondern ein EDV-gestütztes Hilfsmittel für den geregelten Ablauf im gastronomischen Betrieb und die zeitnahe Kontrolle der MitarbeiterInnen ist. Für das Kassa- und Wareneingangsbuch gibt es eine eigene Festhaltung, daher stellt diese Datenübernahme in das System „EXCEL“ eine Vorstufe für das Kassa- und Wareneingangsbuch dar (Berufung).

Der Kassastand des Vortages wird täglich durch Ablesen des Barinkassos aus dem Bonier- system Sunrise mit der Summe der Einnahmen, welche nach Betriebsschluss in den betriebseigenen Safe von den Mitarbeitern des Bw. eingeworfen werden, verglichen und im

Kassabuch täglich erfasst (Berufung). Sämtliche Barausgänge werden ebenfalls täglich erfasst (Berufung).

Zur Ermittlung der baren Tageslosung bestehen widersprüchliche Angaben:

Laut Stellungnahme der Betriebsprüfung werden vom Bw. von der Inkassosumme aus dem Boniersystem die Unbarerlöse abgezogen und dieser Betrag als Bartageslosung händisch ins Kassabuch eingetragen. Demgegenüber wird in der Stellungnahme des Bw. ausgeführt: „Von der Inkassosumme aus dem Boniersystem werden Unbarerlöse nicht abgezogen. Bei der Inkassosumme handelt es sich um die bar kassierten Erlöse, zu diesen werden die unbaren Erlöse hinzugezählt.“

Die Daten des Logfiles mit den Bonierungen werden regelmäßig gelöscht, da der Bw. selbst diese Daten nach Abgleich mit den Abrechnungen nicht mehr benötigt. Für die Stornierungs- oder Löschungsmöglichkeiten gibt es Zeiteinstellungen im System, welche den Rahmen abstecken, innerhalb dessen Eingriffe in die bereits bonierten Daten möglich sind (notwendig aus dem Geschäftsbetrieb z.B. bei Fehlbonierungen oder Bestellungsänderungen) (Betriebsprüfungsbericht). Das längerfristige Aufbewahren von Tischbelegen als EDV-Dateien für einen späteren Ausdruck ist im System „Sunrise“ technisch nicht möglich (Stellungnahme Bw.).

Stornierungen werden in einem eigenen Stornoprotokoll erfasst. Dieses Stornoprotokoll liegt für den Prüfungszeitraum nicht vor, da es sich nach Ansicht des Bw. um keine Grundaufzeichnung handelt, sondern zur laufenden zeitnahen Kontrolle der MitarbeiterInnen im Service durch den Betriebsinhaber dient (Betriebsprüfungsbericht, Berufung).

Alle vorgelegten Unterlagen (Tagessummen und Spartenerlöse) stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den ursprünglichen Eingaben der Kellner dar (Betriebsprüfungsbericht,).

Die ursprünglichen Aufzeichnungen (Logfiles, Stornoprotokolle, Inkassosummen der Kellner), die zur Ermittlung der Kellnerlösungen und letztlich der Tageslösungen geführt werden, werden jedoch nicht aufbewahrt (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Durch das (weitgehende) Löschen der ursprünglichen Eingaben ist eine Rückverfolgung auf einzelne Geschäftsfälle und damit eine Verprobung auf dieser Ebene nicht mehr möglich (Betriebsprüfungsbericht).

Bei einer Betriebsbesichtigung am 1.4.2004 wurde die Tageslösung und deren Übereinstimmung mit dem Boniersystem in der Form überprüft, dass der vom Personal für den Vortag im verschlossenen Kuvert in den Einwurftresor geworfene Bargeldbestand aus den Lösungen des Vortages (31.3.2004) gezählt und mit den im Boniersystem gespeicherten Daten (Inkassosumme) verglichen wurde. Hierbei ergab sich eine Übereinstimmung (Berufung,

unstrittig). Für die Tageslosungen des Prüfungszeitraumes konnte diese Überprüfung nicht durchgeführt werden, da keine Detailunterlagen oder Belege über die Tageslösungssummen vorhanden sind. Die Kontrolle der Tageslösung, wie sie bei der Betriebsbesichtigung durch den Bw. vorgeführt wurde, war daher dem Betriebsprüfer mangels noch vorhandener Daten des Boniersystems nicht möglich (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Bei einer Verprobung der im Boniersystem gespeicherten Verkaufsmengen einer Biersorte für Februar 2004 mit den Eingangsrechnungen der Lieferanten durch die Betriebsprüfung hat sich eine Übereinstimmung ergeben (Berufung).

Außerhalb des Prüfungszeitraumes fand eine Erhebung durch die so genannte KIAB statt, wobei weder nicht angemeldete MitarbeiterInnen noch solche ohne Beschäftigungsbewilligung angetroffen wurden (Berufung).

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

Strittig sind die hieraus in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zu ziehenden Schlüsse.

3. Rechtsgrundlagen

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

§ 131 BAO lautet in der bis 29.12.2000 anzuwendenden Fassung:

„§ 131. (1) Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 130 bezeichneten Art im Inland zu führen. Eine danach gegebene Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen im Inland entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb oder einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, wenn hierüber im Ausland entsprechende Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden und durch allenfalls notwendige Anpassungsmaßnahmen die Einhaltung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Vorschriften gewährleistet ist; soweit eine Verpflichtung zur Einsichtgewährung besteht, sind derartige Bücher oder Aufzeichnungen über Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Falls dies nach dem Recht des Staates, in dem diese Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, nicht zulässig ist, genügt die Beibringung urschriftgetreuer Wiedergaben. Bücher oder Aufzeichnungen brauchen ferner

insoweit nicht im Inland geführt zu werden, als das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt für den Einzelfall über Antrag die Führung im Ausland bewilligt hat. Die Bewilligung darf sich nur auf solche Bücher oder Aufzeichnungen erstrecken, die im Anschluß an im Inland geführte Grundaufzeichnungen geführt werden. Dabei muß gewährleistet sein, daß die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. *Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.*
2. *Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.*
3. *Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.*
4. *Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.*

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

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

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

„Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb,

einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.“

§ 132 BAO lautet

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

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

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.“

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

§ 184 BAO lautet:

„§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Was die Rüge in der Berufung anlangt, dass § 131 Z 3 BAO nicht klar formuliert sei und dem Determinierungsgebot des Art. 18 B-VG widerspreche, genügt der Hinweis, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht zur Beurteilung der Verfassungskonformität eines Gesetzes zuständig ist.

4. Ordnungsmäßigkeit der Bücher

Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer stellt in ihrem vom Bw. vorgelegten Gutachten die Rechtlage betreffend die Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO wie folgt dar:

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

Der Aufbewahrungspflicht unterliegen nach Stoll (BAO, 1488 mwN) sowohl Erstaufzeichnungen als auch Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, Schmieraufzeichnungen sowie Abrechnungsbelege über die erzielten Lösungen. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB VwGH 23.5.1990, 89/13/280). In vereinzelten Judikaten wird überdies die Ansicht vertreten, dass auch handschriftliche Schmierzettel der Aufbewahrungspflicht unterliegen, sofern mit deren Hilfe die Tageslösung

und in weiterer Folge die Einnahmen ermittelt werden (VwGH 20.2.1991, 90/13/214; VwGH 25.5.1988, 86/13/83).

Dies wird unseres Erachtens jedoch so zu verstehen sein, dass solche ‚Hilfsbelege‘ nur dann aufzubewahren sind, wenn sie für die nachträgliche Kontrolle der Einnahmengebarung unbedingt notwendig sind. Können die gewünschten Informationen auch anderweitig festgestellt werden, wäre diese Art der Aufbewahrungspflicht wohl idR untunlich, zumal damit nicht selten erheblicher Aufwand für den Abgabepflichtigen verbunden ist.“

Auch die Gutachterin räumt ein, dass nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung (neben den von der Gutachterin genannten Belegstellen etwa auch *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 132 Tz. 5; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 132 E 2 ff.) der Aufbewahrungspflicht auch so genante „Schmieraufzeichnungen“ unterliegen.

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

Der Unabhängige Finanzsenat vermag der Gutachterin zum einen nicht zu folgen, dass es sich hierbei um „vereinzelte Judikate“ handelt, und zum anderen, „dass solche ‚Hilfsbelege‘ nur dann aufzubewahren sind, wenn sie für die nachträgliche Kontrolle der Einnahmengebarung unbedingt notwendig sind.“ Eine derartige Einschränkung auf eine „unbedingte Notwendigkeit“ der Hilfsbelege für die Überprüfung der sachlichen Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen lässt sich weder Lehre noch Rechtsprechung entnehmen. Wurden einnahmenrelevante Hilfsaufzeichnungen angefertigt, sind diese auch aufzubewahren.

Selbst wenn die Ansicht der Gutachterin, „dass mit der Vernachlässigung der Aufbewahrung eines Unterlagen-(Beleg-)Typs nicht unter allen Umständen die Ordnungsmäßigkeit des Aufbewahrungswesens, und damit jene der Buchführung, in Zweifel gezogen werden muss (und die mit der Mangelhaftigkeit einer Buchführung verbundenen Folgen eintreten müssen)“ zutreffend sein sollte, trifft dies auf die Bonierungseingaben des Servierpersonals jedenfalls nicht zu. Der „Dokumentationszweck mit seinen durch die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten verbundenen Kontrollmöglichkeiten und Sicherheitsattributen“ kann im konkreten Fall eben nicht mit der bloßen Speicherung der Ableitungen aus den Grundeingaben in das Bonierungssystem erreicht werden.

Worin die Untunlichkeit für den Abgabepflichtigen, seiner diesbezüglichen Aufbewahrungspflicht nachzukommen, bestehen soll, ist nicht ersichtlich, abgesehen davon, dass damit den Abgabenbehörden die Kontrolle seiner Angaben ermöglicht wird. Im Hinblick

auf den im Berufungszeitraum gegebenen Stand der Technik kann es kein Problem darstellen, die Eingaben des Servierpersonals auch in der ursprünglich erfolgten – und nicht nur in der abgeleiteten – Form zu speichern. Wenn das vom Bw. verwendete Softwareprogramm eine dauerhafte Abspeicherung nicht ermöglicht, wäre entweder die Speicherung außerhalb dieses Programms auf Datenträger vorzunehmen oder ein den Vorschriften der Bundesabgabenordnung entsprechendes EDV-Programm zu verwenden.

Unstrittig ist, dass in diesen „logfiles“ lediglich Zeitpunkt, Nummer des Kellnerschlüssels, Artikelnummer sowie der getätigte EDV-Vorgang (Bestellung, Umbelegung etc.) wiedergegeben werden, aber kein Verkaufspreis und kein Umsatz direkt ausgewiesen wird.

Dass Grundaufzeichnungen im gegenständlichen Fall nach Ansicht von Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer nur die parallel zu den logfiles mittels EDV erstellten Aufzeichnungen, die der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, sein sollen, „zumal nur diese die für Grundaufzeichnungen wesentlichen Merkmale - nämlich insbesondere die Eignung, als Grundlage für die Verbuchung von Geschäftsfällen zu dienen – aufweisen“, ist für den Senat nicht nachvollziehbar.

Die Eingaben des Servierpersonals in das Boniersystem stellen die Grundlagen für alle weiteren Vorgänge in diesem System und später in der Buchführung des Bw. dar. Die späteren Auswertungen sind Ableitungen aus den Eingaben des Servierpersonals. Durch die Eingabe der Artikelnummern werden die jeweiligen Dienstleistungen eindeutig identifiziert – wie ja auch im vom Bw. verwendeten System der Fall – durch Kenntnis des jeder Artikelnummer zugewiesenen Preises lassen sich die Umsätze ermitteln.

Der Bw. führt keine Grundaufzeichnungen in der Form, dass alle verkauften Dienstleistungen unmittelbar mit ihrem Preis verfasst werden. Die Grundaufzeichnungen bestehen vielmehr darin, dass das Servierpersonal – mit näheren Angaben - eingibt, welche Artikel verkauft werden.

Diese Grundaufzeichnungen konnten nicht vorgelegt werden; lediglich die Ableitungen aus diesen Eingaben – die Verknüpfung der Eingaben mit bestimmten Daten (Preisen) und die Aufsummierung der Eingaben nach bestimmten Kriterien – wurden den Abgabenbehörden vorgelegt.

Es liegt im Wesen von Hilfsaufzeichnungen, dass diese zumeist nicht unmittelbar zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden können, aber wesentliche Aufschlüsse über die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Einnahmen liefern.

5. Folgen aus der Vernichtung der „logfiles“

Die Vernichtung der Datenträgeraufzeichnungen über die ursprünglichen Eingaben des Servierpersonals ist daher geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

Die Gutachterin Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer verweist zutreffend darauf, dass der VwGH das notwendige Vorhandensein von Grundaufzeichnungen streng bewertet und deren Vorliegen „nahezu als Selbstverständlichkeit für eine ordnungsmäßige Buchführung bzw. Aufzeichnung wertet.“

Wie bereits oben ausgeführt, ist nicht nach „vereinzelten Erkenntnissen“, sondern nach gesicherter Rechtsprechung des Höchstgerichts „der bloße Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen“ „immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen“ und führt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Diese Aussagen sind nicht nur „auf den ersten Blick“ eindeutig, sondern lassen in der Tat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats auf eine Schätzungsverpflichtung schließen.

Der von der Gutachterin aus dem Rechtssatz des Erkenntnisses des VwGH vom 11.1.1972, 2077/70 („Auch geringfügige Kassenfehlbeträge und der Umstand, dass die Kassenaufzeichnungen nur einwöchentlich bzw. zweiwöchentlich vorgenommen werden, wobei im Anschluss daran die vorherigen Grundaufzeichnungen weggeworfen werden, berechtigen die Behörde zur Schätzung“) abgeleitete Umkehrschluss, dass „das bloße Wegwerfen von Grundaufzeichnungen bei täglicher Kassaführung ohne Vorliegen von Fehlbeträgen nicht geeignet sein wird, eine Schätzungsbefugnis der Behörde zu begründen“, wird vom Senat nicht geteilt, da sich dieser Schluss dem Erkenntnis nicht entnehmen lässt.

Wenn die Gutachterin ausführt, aus dem Nichtvorliegen von Grundaufzeichnungen müsse - gleichsam mit Indizwirkung - geschlossen werden, dass an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher zu zweifeln ist, wobei der Abgabepflichtige den Gegenbeweis der materiellen Richtigkeit seiner Bücher führen kann, ist ihr insoweit beizupflichten.

Allerdings teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht die Auffassung, dieser Nachweis könne jedenfalls durch eine „ordnungsmäßige Kassaführung“ erfolgen.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 7.10.2003, 2001/15/0025, ist für den Bw. nichts gewonnen, da im vorliegenden Fall – anders als in dem vom Gerichtshof entschiedenen – Grundaufzeichnungen wie die Boniereingaben tatsächlich geführt, allerdings nachträglich vernichtet wurden. Im übrigen hat der VwGH in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass im Rahmen der Buchführung alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen sind und eine tägliche Eintragung der Tageslosung (Bareinnahmen) allein den Anforderungen des § 131 Abs. 1 Z. 2 vierter Satz BAO nicht genügt.

Eine ordnungsgemäße Kassaführung liegt demzufolge vor, wenn täglich alle Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge) erfasst werden, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht.

Wesentlich für ein Kassabuch ist, dass es nicht nur Einnahmen und Ausgaben enthält, sondern auch eine Bestandsverrechnung. Von diesem Kassabuch, das nicht verpflichtend zu führen ist, ist das Kassakonto des Buchführenden zu unterscheiden (vgl. *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 131 Tz. 12 f.).

Darüber hinaus liegt eine ordnungsmäßige Kassabuchführung nicht vor:

Grundlage für die Kassaaufzeichnungen des Bw. bilden aber – entgegen dem mehrfachen Vorbringen des Bw. – ausschließlich die Bonierungs- und Stornierungseingaben in das System „Sunrise“, sei es direkt, sei es im Wege davon abgeleiteter Excel-Tabellen. Auch die wiederholt ins Treffen geführten „doppelten Kontrollen“ gehen alle von den Eingaben in das System aus.

Die Kellner und Kellnerinnen ermitteln ihre Tageslosungen eben nicht durch „Kassasturz“ des Inhalts ihrer Brieftasche, sondern sie lesen aus dem Bonierungssystem den Betrag ab, den sie an den Bw. als Tageserlös abzuführen haben und behalten sich die Differenz zum tatsächlichen Brieftascheninhalt bzw. zum bei Schichtbeginn bereits vorhanden gewesenen Wechselgeld als Trinkgeld. Dieser aus „Sunrise“ abgelesene Betrag wird in die Kellnerkuverts gezählt; vom Bw. wird nur verglichen, ob der tatsächlich in den Kuverts vorhandene Betrag mit dem Kellnererlös laut „Sunrise“ übereinstimmt. Sollte es hier zu Differenzen kommen, hat sich der Kellner verzählt; ein Rückschluss auf die tatsächlichen Erlöse ist aber aus den Kuvertinhalten nicht möglich. Hinzu kommt, dass nach den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die Losungen nicht gesondert, sondern von allen Servicekräften eines Lokals gemeinsam am Ende des Tages in den Safe eingeworfen werden.

Unzutreffend ist, dass „die Service-MitarbeiterInnen“ „täglich zu Dienstende das von den Gästen erhaltene Barinkasso in den Tresor im Büro des Unternehmens“ legen. Das Servicepersonal legt vielmehr nicht den gesamten vereinnahmten Betrag in den Tresor, sondern errechnet den abzuführenden Betrag aus der Summe der laut Boniersystem „Sunrise“ bar bezahlten Gästekonsumationen pro Lokal abzüglich bereits vorhanden gewesenem Wechselgeld und abzüglich Trinkgeld.

Die Tageslösung wird daher ausschließlich mittels dem System „Sunrise“ ermittelt, wobei sich die Tageslösung aus den einzelnen Geschäftsfällen (Summe der Bonierungen pro Gast) zusammensetzt und die Aufsummierung und damit die rechnerische Kontrolle der Tageslösung mangels Aufbewahrung der Datendetails nicht möglich ist. Ebenso fehlt mangels Aufbewahrung des Stornoprotokolls ein Nachweis darüber, ob Stornierungen erfolgt sind und wenn ja, in welchem Umfang.

Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer ist zuzustimmen, dass „Aufzeichnungen, deren Fehlen die Behörde zur Schätzung berechtigen sollen, dies nur dann tun, wenn sie

abgabenrechtsbedeutsame Inhalte haben“ – im Gegensatz zu Auffassung der Gutachterin ist dies aber hier genau der Fall.

6. Schätzung

Wie Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer ebenfalls zutreffend ausführt, besteht die Schätzungsberichtigung infolge formeller Mängel dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und überdies die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt werden können.

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

Im Gegensatz zu Ansicht der Gutachterin konnte der Nachweis der sachlichen Richtigkeit der Bücher durch die Kassaführung nicht erbracht werden, da diese auf den Eingaben im System „Sunrise“ beruht und die Vernichtung der diesbezüglichen Grundaufzeichnungen sehr wohl Zweifel an der sachlichen Richtigkeit aufkommen lassen.

Was den vom Bw. auch gerügten vermeintlichen Verstoß gegen Treu und Glauben anlangt, da der Bw. „am 20.2.2001 an Ort und Stelle im Lokal B eine Besprechung zur Klärung der weiteren Vorgangsweise mit dem Steuerberater abgehalten“ und „die Ergebnisse dieser Besprechung ... - teilweise mit erheblichem Aufwand die EDV betreffend – umgesetzt“ habe, genügt der Hinweis, dass ein (damaliger) Mitarbeiter der Großbetriebsprüfung (nunmehr bei der Steuer- und Zollkoordination des BMF) für das (damalige) Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien keine verbindlichen Erklärungen abzugeben befugt war.

„Treu und Glauben“ ist nach der Rechtsprechung eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Allerdings ist das in Art. 18 Abs 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von „Treu und Glauben“; der Grundsatz von „Treu und Glauben“ kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; zB Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14. 7. 1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung – dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 39 Anm. 9, m.w.N.).

Nun hat der Bw. zum einen weder von der zuständigen Abgabenbehörde – dem (damaligen) Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien – eine Auskunft erhalten noch handelt es sich bei der Festsetzung von Einkommensteuer und Umsatzsteuer um ein Verfahren, in welchem Billigkeitsentscheidungen zu treffen sind.

Die Wiederaufnahmebescheide, bei denen die Ermessensübung eine Rolle spielt, wurden vom Bw. nicht bekämpft.

6.1 Schätzungsmethode der Betriebsprüfung

Für eine Verprobung und allfällige Schätzung liegen als Daten somit die Tageslosungen und die Spartenerlöse vor. Diese können einer kalkulatorischen Überprüfung unterzogen werden (Berufung).

Der steuerliche Vertreter hat dem Prüfer Rohaufschlags-Nachkalkulationen und sonstige Kontrollberechnungen vorgelegt, aus welchen sich ebenfalls die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung ergeben soll (Berufung).

Auf Grund der aus der Buchhaltung des Bw. bereitgestellten Unterlagen hätte die Möglichkeit bestanden, die Rohaufschläge der einzelnen Sparten für den gesamten Prüfungszeitraum zu überprüfen und mit Branchenkennzahlen zu vergleichen. Eine solche Prüfung hätte ergeben, dass die Rohaufschläge der einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes nur geringfügig voneinander abweichen und zudem im Normbereich der Erfahrungswerte liegen (Berufung).

Der Betriebsprüfer hat zwar diese Daten zur Ermittlung eines entsprechenden Wareneinsatzes und Personalaufwands bei seiner Schätzung herangezogen (Stellungnahme Betriebsprüfung), aber grundsätzlich eine andere Methode gewählt:

Die Tageslosungen des Gesamtbetriebs wurden vom Betriebsprüfer einer Verprobung hinsichtlich der Lösungsverteilung unterzogen, um eine Aussage hinsichtlich Plausibilität der Ziffern treffen zu können.

Hiezu wurde eine statistische Prüfung auf Log-Normalverteilung der Tageslosungen nach der von *Huber* in „Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung“ beschriebenen Methode vorgenommen.

Bei dieser ersten Überprüfung ergaben sich zum Teil auffallende Abweichungen von der Betriebsprüfung erwarteten Normalverteilung. Zudem ergab der Zeitreihenvergleich einige auffallende Spitzen in den Tageslosungen.

Nach einer ersten Auswertung wurde von der Betriebsprüfung den vom Bw. vorgetragenen Einwendungen teilweise Rechnung getragen.

Es wurde eine Überprüfung der Lösungsdaten (in Gesamtsumme) nach Saisonen (Mai bis August einerseits und September bis April andererseits) vorgenommen. Von den vom Bw. genannten Besonderheiten wurde nur eine Feierlichkeit anlässlich des 50. Geburtstags des Bw. sowie einige wenige Abweichungen bei den Öffnungszeiten im Lokal C berücksichtigt. Eine Korrektur um die übrigen vom Bw. ins Treffen geführten untypischen Erlöse - Firmenfeiern, Weihnachtsfeiern und ähnliche Ereignisse- erfolgte mit der Begründung, diese seien „im Geschäftszweck des Unternehmens gelegen“, weswegen „keine Außergewöhnlichkeit vorliegen könne“ nicht.

Auch bei dieser neuen Auswertung haben sich signifikante Abweichungen zur Log-Normalverteilung ergeben. Die festgestellten Abweichungen in Prozent

| | 2000 | 2001 | 2002 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| C | 11 | 13 | 5 |
| A | 22 | 43 | 15 |
| B | 20 | 19 | 8 |

Der Betriebsprüfer nahm eine Analyse der Verteilungsstruktur der Tageslösungen vor und schätzte die Betriebsergebnisse wie folgt:

In den Erklärungen wurde keine Aufteilung der Erlöse nach den Lokalen vorgenommen. Folglich mussten die für die einzelnen Lokale je Jahr in unterschiedlichen Höhen festgestellten Abweichungen entsprechend den Lokalumsätzen gewichtet werden.

Die Lokalbruttoumsätze wurden durch Zusammenrechnung der Tageslösungen je Lokal ermittelt und deren prozentueller Anteil an den Gesamtbruttoumsätzen je Jahr errechnet. Mittels des errechneten prozentuellen Anteiles je Lokal und Jahr wurden die festgestellten Abweichungen gewichtet und durch Summierung eine Abweichung für alle drei Lokale gemeinsam je Jahr ermittelt.

Um diese Jahresabweichungen (Prozent) wurden die erklärten Nettoerlöse der Gewinnermittlungen erhöht und der Umsatzsteuer 10% und 20% im Verhältnis wie nachfolgend dargestellt unterzogen.

Mittels des Aufschlagsatzes der erklärten Nettoerlösen und Waren-/Personalaufwendungen wurde der neue erhöhte Waren-/Personalaufwand – wie oben in der Wiedergabe des Prüfungsberichtes dargestellt - ermittelt.

Die Schätzung erfolgte unter Zuhilfenahme eines EDV-Programmes der Finanzverwaltung.

Diesbezüglich wurden auch grafische Darstellungen vorgenommen. Über Inhalt und Nachvollziehbarkeit des von der Betriebsprüfung dem Bw. zur Verfügung stellten Materials zu den Auswertungen besteht Dissens zwischen den Parteien.

6.2 Schätzmethoden

Wie Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer zutreffend darstellt, steht die Wahl der Schätzmethode nach herrschender Meinung der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, sofern die Schätzung dem Grunde nach zulässig ist (so etwa VwGH 17.11.1971, 1546/71; 22.4.1998, 9511310191; 15.7.1998, 95/13/0286 u.a.). Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, nämlich der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO², § 184, Rz 12 mwN; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218).

„In einem Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen.“

„Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. dazu VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; 24.2.1998, 9511310083).“

Die Gutachterin verweist darauf, dass der UFS (21.7.2004, RV/4213-W/02) grundsätzlich auch eine Schätzung unter Anwendung mathematisch-statistischer Schätzmethoden – unter der Voraussetzung der Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit – als zulässig erachtet hat.

Auch der Gutachter Univ.-Prof. Dr. Hackl hat grundsätzlich statistische Methoden als geeignet angesehen, Abgabenverkürzungen aufzuzeigen: „*Es ist eine 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.*“

6.3 Grundsätzliche Eignung der von der Betriebsprüfung verwendeten Schätzmethode

Die im gegenständlichen Fall angewendete Verprobungsmethode basiert auf der Annahme, dass auf die Entstehung von Lösungen sehr viele Einflüsse und Parameter unabhängig voneinander einwirken. Unter diesen Umständen entstehen Lösungsbeträge 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 Tagesein-

nahmen 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 spreche 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)“.

Der Gutachter Univ.-Prof. Dr. Peter Hackl, hält die von *Huber* vertretene Auffassung „in mehrfacher Hinsicht“ für unrichtig:

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

logarithmischen Normalverteilung folgen.“

Es sei, so Univ.-Prof. Dr. Hackl, anzunehmen, dass Tageslosungen von einer Reihe von Einflussfaktoren abhängen. Beispiele für solche Faktoren seien „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 zuordenbaren 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.“

Der Gutachter verweist darauf, dass beispielsweise bei einem Betrieb mit einem Gastraum und einem Gastgarten, der an regenfreien Tagen mit einer Temperatur von mindestens 18° C in Verwendung ist, durch das größere Angebot an Plätzen die Tageslösung an Tagen mit Gartenbetrieb größer sein werde als an Tagen ohne Gartenbetrieb. Vermutlich werde 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 Wirksamwerden der verschiedenen Einflussfaktoren für die Tageslosungen eines bestimmten Zeitraumes eine empirische Verteilung beobachtet werden, die kaum eine logarithmische Normalverteilung ist.“

Schließlich, so der Gutachter: „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 bestimmten 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.“

Der Gutachter weiter: „*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 hält der Gutachter fest:

„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.“

Auch der Gutachter Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug erklärt zwar, „dass die logarithmische Normalverteilung theoretisch mit limitierenden multiplikativen Modellen begründet werden“ könne, dies aber für „die Frage der Korrektheit von Abrechnungen“ irrelevant sei, da Lokale, durch Lage und Umstände bedingt, völlig verschiedene Lösungsverteilungsformen aufweisen (Ausflugslokale, Heurigenlokale, Stadtbeisel, Menschen, Betriebskantinen etc.) können. „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 wären diesfalls:

„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.“

Der Gutachter hat „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-korrekteten Steuererklärungen herangezogen werden, ... die Verteilungsanpassungen der Behörde näher unter die Lupe genommen“, wobei er aber zu ganz anderen Resultaten gelangt ist:

Unter Berücksichtigung der vom Bw. genannten Lösungsdaten (und nicht der Schätzung der BP.) ergäbe sich, dass „die Lognormalverteilung ein gutes Modell für diese Daten ist“. Allerdings verweist der Gutachter nochmals darauf, dass eine „Allgemeingültigkeit der Lognormalverteilung“ „nicht sinnvoll ist“.

Nach dem Schreiben von Univ.-Prof. DI Dr. Sylvia Frühwirth-Schnatter, Vorständin des Instituts für Angewandte Statistik der Johannes Kepler Universität Linz und Inhaberin eines Lehrstuhls für Angewandte Wirtschaftsstatistik, entbehre die Vorgangsweise der Betriebsprüfung „jeder seriösen wissenschaftlichen Grundlage“. Bei den vorliegenden Daten sei auf Grund theoretischer Überlegungen nicht zu erwarten, dass sich eine homogene Verteilung wie die Log-Normalverteilung ergibt.

„Die Erhebung der Tageslösungen 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 mehrgipelige Mischverteilungen ergeben. Bei Ihren Daten würde ich etwa eine Überlagerung zweier Log-Normalverteilungen erwarten, wobei eine Komponente der Verteilung Tageslösungen an normalen Tagen mit durchschnittlichem Wetter abbildet, während die zweite Komponente der Verteilung außergewöhnlichen Tagen vorbehalten ist.“

„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...“

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass jedenfalls drei Universitätsprofessoren für Statistik die von der Betriebsprüfung angewendete Verprobungs- und Schätzmethoden, soweit sie diesen bekannt war, als ungeeignet ansehen, 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, ist das Finanzamt nicht angetreten, obwohl ihm diese Gutachten bereits seit der Berufung bekannt sind.

Eine Befragung von *Huber* selbst durch den Berufungssenat im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung war infolge Verhinderung des – geladenen - Autors nicht möglich.

Selbst wenn die von der Betriebsprüfung herangezogene mathematisch-statistische Methode grundsätzlich zur Prüfung von Abgabenerklärungen geeignet wäre, weil – für die Berufungsbehörde wie für die Gutachter nicht erkennbar – die Berechnung letztlich die von den Gutachtern für wesentlich erachteten Faktoren berücksichtigen sollte, erfolgte nach Ansicht des Senats die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung in Verstoß gegen die Denkgesetze:

6.4 Unbeachtlichkeit besonderer Umstände?

Sämtliche Gutachter verweisen darauf, dass die vom Bw. aufgezeigten Umstände, die zu einer Abweichung der tatsächlichen Ergebnisse von der so genannten LogNV geführt haben können, bei Anwendung dieser Methode – sofern diese überhaupt *lege artis* angewandt worden wäre - auch zu berücksichtigen gewesen wären.

So vermerkt das von Univ.-Prof. MMag. Dr. Kirchmayer erstellte Gutachten zur Außerachtlassung betrieblicher „außergewöhnlicher Umstände“, dass „ergebnisbeeinflussende statistische Ausreißer“ „selbstverständlich auch dann zu berücksichtigen“ seien, „wenn sie ihrer Art nach, etwa wegen Übereinstimmung mit dem Geschäftszweck, als gewöhnlich anzusehen sind“.

Univ.-Prof. Dr. Hackl verweist darauf, dass – abgesehen davon, dass die Normalverteilung von Tageslosungen eher die Ausnahme sein werde – die Verteilung der Tageslosungen von den Umsatz bestimmenden Faktoren wie Wochenzyklus, Saisonalitäten, Kalendereffekte, das Wetter, die konjunkturelle Lage, Werbemaßnahmen, Gastgartenbetrieb, usw. abhänge.

Zutreffend führt Univ.-Prof. Dr. Pflug aus: „*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.*“ Hier würden 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 Tageslösung können trotz Übereinstimmung mit dem Geschäftszweck vorkommen und stellen keinen Hinweis auf Verfälschung der Daten dar.*“

Und schließlich Univ.-Prof. Dr. Frühwirth-Schnatter: „*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 Tageslösungen, 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 Tageslösungen in den verschiedenen Jahren in den verschiedenen Lokalen ersichtlich.*“

Es bedarf nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats keiner näheren Ausführungen, dass saisonale Faktoren im Gastgewerbe nicht mit der lapidaren Begründung, Umstände wie „Firmenfeiern, Weihnachtsfeiern und ähnliche Ereignisse“ lägen „im Geschäftszweck des Unternehmens“ und könne somit keine Außergewöhnlichkeit vorliegen, bei einer Schätzung außer Betracht bleiben können. Dass an Tagen wie Muttertag oder Martini häufig besondere Umsätze gemacht werden entspricht ebenso der Lebenserfahrung, dass Weihnachtsfeiern eben nur in der Adventzeit vorkommen und Firmenfeiern von entsprechenden Jubiläen abhängig sind.

Der Bw. hat etwa folgende Umstände ins Treffen geführt:

„Zu den Lösungsdaten ist weiters anzumerken, dass in allen Lokalen saisonale und andere, auf externe Faktoren zurückzuführende Schwankungen verzeichnet werden, die sich beispielsweise wie folgt erklären:

- die Gastgärten der Lokale weisen mehr Verabreichungsplätze auf als die Lokalräume, daher sind die Umsätze, insbesondere im Lokal B (Gastgarten: 130 Plätze, Lokal: 85 Plätze), von ca. Anfang Mai bis ca. Ende August im Mittel deutlich höher als in der kälteren Jahreszeit; die Umsatzmittelwerte sind, je nach Lokal und Wetterlage, in der Zeit von Mai/August um 20 - 70 Prozent höher als Jänner/April.

In der Zwischensaison gibt es im langjährigen Mittel ca. 40 Tage (Frühling + Herbst), in denen die Gäste teilweise im Lokal und teilweise im Gastgarten sitzen, die dabei erzielten Erlöse sind in sehr hohem Umfang von der jeweiligen Außentemperatur abhängig.

Auch in der reinen Gastgartensaison folgen die Erlöse sehr deutlich einer temperaturabhängigen Verteilung, wobei in der Regel ein Erlösmaximum bei Außentemperaturen von 25 - 28 Grad Celsius zu beobachten ist. Je nach Außentemperatur verändert sich auch das Konsumverhalten (alkoholische / alkoholfreie Getränke, Fleischspeisen / Salate).

Im Mai (1. Mai, Muttertag, Erstkommunionsfeiern), Ende Juniwoche (= Schulschluß, Maturafeiern) sowie im Dezember (Weihnachtsfeiern, Sylvester) werden häufig Spitzenumsätze erzielt, die sich durch ansonst unübliche Doppel- und Mehrfachbelegungen erklären (z.B. Abendlokal A am Muttertag schon zu Mittag gebucht, Premierenfeier nach 22.30 Uhr, Umsätze mit Gästegruppen, die hochpreisige Menüs/Buffets bzw. Weine/Spirituosen bestellen etc.).

Die Umsätze des Lokals A umfassen auch das benachbarte D, das als Extrazimmer dient und in unregelmäßigen Abständen für Feste und Feiern gebucht wird. Daraus resultieren für die Umsätze des Lokales A zusätzliche Tagesumsatzschwankungen.

Bei der Analyse der Gesamtumsätze sind Schließtage einzelner oder zweier Lokale zu berücksichtigen.

An manchen Tagen (z.B. während der Weihnachtsfeiertage) weichen Öffnungszeiten ab (z.B. C erst ab 16 Uhr offen), woraus sich für dieses Lokal vergleichsweise niedrige Umsätze ergeben.“

Alle diese Einwendungen sind schlüssig und wären bei einer Schätzung zu berücksichtigen gewesen.

Da dies nicht der Fall war, kann die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung nicht der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt werden.

7. Sicherheitszuschlag

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Sie beruht auf der ohne Verstoß gegen Denkgesetze berechtigten Annahme, bei mangelhaften Aufzeichnungen einzelne Vorgänge nicht aufgezeichnet worden.

Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme in einem konkreten Fall aufdrängt.

Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht „berechnet“ wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt. So gesehen soll mit Hilfe des Sicherheitszuschlages ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (VwGH 25.10.1989, 85/13/0055).

Es kann auch die griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen sind. Diese Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen orientieren

(VwGH 13.3.1991, 90/13/0232; VwGH 20.12.1994, 93/14/0173; VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Auch wenn zufällig die Buchhaltungsdaten des Bw. – ohne die Zuschätzungen durch die Betriebsprüfung – unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Betriebes einer LogNV entsprechen sollten (wie dies auch von der Betriebsprüfung – bei Außerachtlassung der besonders hohen Erlöse infolge Feiern usw. – behauptet wird und sich auch aus dem Gutachten von o.Prof. Dr. Pflug ergibt), ist doch darauf zu verweisen, dass alle Gutachter – auch o.Prof. Dr. Pflug - in diesem Verfahren die mangelnde Eignung einer LogNV zur Prüfung von Tageslosungen in der Gastronomie hervorheben.

Ist nun die LogNV in der vorliegenden Form nicht zur Prüfung geeignet, kann sie auch nicht dazu herangezogen werden, die Richtigkeit der erklärten Erlöse in Frage zu stellen.

Darüberhinaus konnte die Betriebsprüfung – abgesehen von der Vernichtung bestimmter Grundaufzeichnungen - keinerlei weiteren Mängel feststellen.

Weder wurden – nach Feststellung der Vernichtung bestimmter Grundaufzeichnungen - über die Anwendung der LogNV hinausgehende weitere Prüfungshandlungen gesetzt, noch erfolgte eine kalkulatorische Verprobung.

Das Vorbringen des Bw., dass eine kalkulatorische Verprobung durch seinen steuerlichen Vertreter die Plausibilität seiner Bücher ergab, blieb unbestritten.

Auch der Umstand, dass das Bedienungspersonal in allen Lokalen prozentmäßig am Umsatz beteiligt ist und dieses daher den Umsatz zumindest großenordnungsmäßig überprüfen wird, spricht gegen Verkürzungsmöglichkeiten, außer man unterstellt ein diesbezügliches Zusammenwirkungen des Bw. mit allen seinen Servicekräften – dies entspricht bei der gegebenen Größenordnung des Betriebs aber nicht der Lebenserfahrung, und finden sich dafür auch keinerlei Anhaltspunkte.

Eine Umsatzverprobung an Hand der ausbezahlten Löhne wurde vom Prüfer nicht vorgenommen; die beispielsweise Nachkontrolle eines Monats (außerhalb des Berufungszeitraums) in der mündlichen Berufungsverhandlung ergab keine Abweichungen.

Unbestritten blieb auch, dass Stornierungen nur durch das Servierpersonal selbst innerhalb eines kurzen Zeitraums vorgenommen werden konnten.

Die einzigen Anhaltspunkte des Prüfers, dass Lösungen unzutreffend ermittelt worden seien, war die Nachprüfung mittels der LogNV, die vom Berufungssenat – wie dargestellt – in der vorgenommenen Form als untaugliches Mittel angesehen wird.

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

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags erfolgt – siehe die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 184 E 316 ff. zitierte Judikatur – in der Regel, um das Risiko abzudecken, dass über festgestellte Verkürzungen hinausgehend noch weitere Einnahmen außer denen, die als unverbucht nachgewiesen werden konnten, nicht aufgezeichnet worden sind.

Derartige Verkürzungen hat die Betriebsprüfung nicht festgestellt.

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

Es war daher in diesem Fall von der Verhängung von Sicherheitszuschlägen Abstand zu nehmen.

Den Mängeln in Bezug auf den Eigenverbrauch wird – siehe den folgenden Punkt – gesondert Rechnung getragen.

8. Eigenverbrauch

Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch des Unternehmers geführt. Im Jahr 2000 wurde kein Eigenverbrauch, im Jahr 2001 nur ein 20%-iger (in der Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, dass darüber hinaus noch ein Eigenverbrauch in Höhe von ATS 13.636,36 netto 10% erklärt worden sei) und im Jahr 2002 wurde ein negativer 10%-iger Eigenverbrauch erklärt :

Eigenverbrauch bisher laut BP-Bericht:

| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|-------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | S | S | S | S | € |
| EV 10 % lt. Erkl. | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -13.760,30 | -1.000,00 |
| EV 20 % lt. Erkl. | 0,00 | 0,00 | 20.166,67 | 16.008,32 | 1.163,37 |

Der Betriebsprüfer hat den Eigenverbrauch mittels außerbetrieblichen Vergleich wie folgt geschätzt:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 |
|---------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | S | S | S | € |
| EV 10 % | 44.000,00 | 46.000,00 | 48.000,00 | 3.488,30 |
| EV 14 % | 36.500,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| EV 20 % | 36.500,00 | 75.000,00 | 77.000,00 | 5.595,81 |
| | 117.000,00 | 121.000,00 | 125.000,00 | 9.084,10 |

Hierbei wurde, „da es im gegenständlichen Unternehmen ein höherpreisiges Angebot an Speisen und Getränken gibt, insbesondere Wein und Cocktails, und der Abgabepflichtige nach eigenen Angaben überdurchschnittliche önologische Kenntnisse besitzt,“ mittels außerbetrieblichen Vergleichs der Eigenverbrauch des Bw. geschätzt (Stellungnahme Betriebsprüfung).

Demgegenüber hält der Bw. folgende Eigenverbrauchsermittlung unter Heranziehung der Sachbezugswerte nach der Sachbezugswerteverordnung für zutreffend:

| | | | | |
|--------------------|--------|--------|--------|--------|
| 2000 | 10% | 14% | 20% | Summen |
| Pauschale (brutto) | 684,92 | 660,88 | 313,92 | |
| Erklärung | 0,-- | 0,-- | 0,-- | |
| Diff brutto | 684,92 | 660,88 | 313,92 | |
| USt-Diff. | 62,27 | 81,16 | 52,32 | 195,75 |

| | | | |
|---------------------|-----------------|-----------------|---------|
| 2001 | | | |
| ,Pauschale (brutto) | 1.369,83 | 313,92 | |
| Erklärung | 0,-- | 1.465,57 | |
| Diff. brutto | <u>1.369,83</u> | <u>1.151,65</u> | |
| USt-Diff. | 124,53 | - 191,94 | - 67,41 |
| | | | |
| 2002 | | | |
| Pauschale (brutto) | 1.369,83 | 313,92 | |
| Erklärung | -1.000,00 | 1.163,37 | |
| Diff. brutto | <u>2.369,83</u> | <u>- 849,45</u> | |
| USt-Diff. | 215,44 | - 141,58 | 73,86 |

Vom Bw. wird bestritten, dass es im gegenständliche Unternehmen „ein höherpreisiges Angebot an Speisen und Getränken gibt, insbesondere Wein und Cocktails“, und verweist darauf, dass die 2-gängigen Mittagsmenüs im Lokal B um 5,60 Euro zählen zu den preisgünstigsten weitum zählten, desgleichen die Cocktails während der Happy Hour im C.

Das günstige Preis-Leistungsverhältnis bei Weinen und Spirituosen könne jederzeit durch Berichte unabhängiger Journalisten belegt werden. Die zitierten önologischen Kenntnisse des Betriebsinhabers bezögen sich auf dessen Tätigkeit im Wiener Sommelierverein und die von diesem veranstalteten Verkostungen, sowie auf seine Tätigkeit als Juror bei zahlreichen Verkostungen im In- und Ausland und hätten für die Berechnung des Eigenverbrauchs keinerlei Relevanz (Stellungnahme Bw.).

Festzuhalten ist, dass der Eigenverbrauch vom Bw. in seinen Steuererklärungen unzutreffend angesetzt wurde, was der Bw. auch nicht bestreitet.

Es erscheint eine Schätzung des Eigenverbrauchs mit 117.000 S bis 125.000 S bzw. über 9.000 € im Jahr reichlich hoch gegriffen. Welche Vergleichsbetriebe hierfür herangezogen wurden, hat die Betriebspflege nicht bekannt gegeben.

Wie in der Berufungsverhandlung ausgeführt wurde, wurde der bisher erklärte Eigenverbrauch im Zuge der Nachkalkulation geschätzt. Es wurde auf die VO BGBI. 628/1983 hingewiesen, daher wurden keine laufenden Aufzeichnungen über den bezogenen Eigenverbrauch geführt. Die genannte Verordnung besagt, dass diese lediglich anzuwenden ist, wenn nicht außergewöhnliche Umstände vorliegen, die eine diesen Umständen entsprechende Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich machen.

Der Bw. verfügt über önologische Kenntnisse, die auf einen qualitätsvollen Eigenverbrauch schließen lassen, sodass bei Ermittlung des in Streit stehenden Eigenverbrauches die genannte VO BGBI. 628/1983 nicht anwendbar ist.

In der mündlichen Berufungsverhandlung haben die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahren übereinstimmend erklärt, eine Zuschätzung des Eigenverbrauches in Höhe

von € 4.000,00 (entspricht rd. ATS 55.000,00) jährlich im Verhältnis 80:20 zwischen 20 und 10%igen Umsätzen unter Abzug des bisher erklärten Eigenverbrauchs komme den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten.

Der Berufungssenat hält diese Angabe für zutreffend und legt diesen Eigenverbrauch seiner Entscheidung zugrunde.

| in ATS | 2000 | 2001 | 2002 |
|---|------------------|----------------------|----------------------|
| Umsätze laut Erklärung | 22.483.705,13 | 20.630.638,66 | 20.650.492,81 |
| Eigenverbrauch laut Berufungsentscheidung | 55.000,00 | 55.000,00 | 55.000,00 |
| abzüglich bisher erklärtem Eigenverbrauch | <u>0,00</u> | <u>-33.803,03</u> | <u>-2.248,02</u> |
| Summe | 22.538.705,13 | 20.651.835,63 | 20.703.244,79 |
| | | | € 1.504.563,78 |
| davon zu 10% lt. Erklärung | 5.901.055,29 | 10.300.455,97 | 10.242.182,63 |
| Eigenverbrauch lt. Berufungsentscheidung 10% | <u>11.000,00</u> | <u>11.000,00</u> | <u>11.000,00</u> |
| Summe Umsätze 10% | 5.912.055,29 | 10.311.455,97 | 10.253.182,63 |
| abzüglich bisher erklärtem Eigenverbrauch 10% | <u>0,00</u> | <u>-13.636,36</u> | <u>13.760,30</u> |
| Summe Umsätze 10% | 5.912.055,29 | <u>10.297.819,61</u> | <u>10.266.942,93</u> |
| | | | € 746.127,84 |
| davon zu 14% lt. Erklärung | 6.154.456,16 | | |
| davon zu 20% lt. Erklärung | 10.428.193,68 | 10.330.182,69 | 10.408.310,18 |
| Eigenverbrauch lt. Berufungsentscheidung zu 20% | <u>44.000,00</u> | <u>44.000,00</u> | <u>44.000,00</u> |
| Summe Umsätze 20% | 10.472.193,68 | 10.374.182,69 | 10.452.310,18 |
| abzüglich bisher erklärtem Eigenverbrauch 20% | <u>0,00</u> | <u>-20.166,67</u> | <u>-16.008,32</u> |
| Summe Umsätze 20% | 10.472.193,68 | 10.354.016,02 | 10.436.301,86 |
| | | | € 758.435,63 |
| in ATS | 2000 | 2001 | 2002 |
| Gewinn lt. G+V | -379.622,55 | 222.527,22 | 563.504,79 |
| Zurechnung Teilbetriebseinbringung | 12.416.576,00 | | |
| Eigenverbrauch netto laut Berufungsentscheidung | 55.000,00 | 55.000,00 | 55.000,00 |
| abzüglich bisher erklärter Eigenverbrauch | <u>0,00</u> | <u>-33.803,00</u> | <u>-2.248,02</u> |
| Gewinn laut Berufungsentscheidung | 12.091.953,45 | 243.724,22 | 616.256,77 |
| | | | € 44.785,13 |
| 2000 | 2001 | 2002 | |
| Gewinn laut Berufungsentscheidung | 12.091.953,45 | 243.724,22 | 616.256,77 |
| Gewinn laut Tangente St.Nr. 260/3803 | -49.155,00 | 78.400,00 | -11.564,29 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung | 12.042.798,45 | 322.124,22 | 604.692,48 |
| | | | € 43.944,72 |

Beilagen: 10 Berechnungsblätter

Wien, am 12. März 2009