



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Roland Wagerer, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1990 sowie Umsatzsteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1990 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1988	steuerpflichtiger Umsatz	289.673,70 € (= 3.985.997,05 S)	Umsatzsteuer	41.023,44 € (= 564.494,83 S)
			Vorsteuer	-23.704,29 € (= -326.178,14 S)
			Zahllast	17.319,17 € (= 238.317 S)
1989	steuerpflichtiger Umsatz	303.719,94 € (= 4.179.277,53 S)	Umsatzsteuer	42.141,46 € (= 579.879,15 S)
			Vorsteuer	-24.081,52 € (= -331.368,95 S)
			Zahllast	18.059,93 € (= 248.510 S)
1990	steuerpflichtiger Umsatz	331.668,56 € (= 4.563.858,95 S)	Umsatzsteuer	44.472,81 € (= 611.959,20 S)
			Vorsteuer	-32.660,73 € (= -449.421,41 S)
			Zahllast	11.812,10 € (= 162.538 S)

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1988	Gesamtbetrag der Entgelte	63.983,22 € (= 880.428,31 S)	Alkoholabgabe	6.398,33 € (= 88.043 S)
1989	Gesamtbetrag der Entgelte	66.355,12 € (= 913.066,41 S)	Alkoholabgabe	5.216,17 € (= 71.776 S)
1990	Gesamtbetrag der Entgelte	65.558,68 € (= 902.107,13 S)	Alkoholabgabe	5.442,69 € (= 74.893 S)

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1988	Gesamtbetrag der Einkünfte	33.337,35 € (= 458.732 S)	Einkommensteuer	12.947,68 € (= 178.164 S)
	Einkommen	32.002,50 € (= 440.364 S)	Abgabenschuld:	12.947,68 € (= 178.164 S)
1989	Gesamtbetrag der Einkünfte	47.070,92 € (= 647.710 S)	Einkommensteuer	15.385,42 € (= 211.708 S)
	Einkommen	46.320,57 € (= 637.385 S)	Abgabenschuld:	15.385,42 € (= 211.708 S)
1990	Gesamtbetrag der Einkünfte	48.265,59 € (= 664.149 S)	Einkommensteuer	15.730,33 € (= 216.454 S)
	Einkommen	47.139,74 € (= 648.657 S)	Abgabenschuld:	15.730,33 € (= 216.454 S)

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1988	Gewerbeertrag	32.934,24 € (= 453.185 S)	Gewerbsteuer	5.176,56 € (= 71.231 S)
1989	Gewerbeertrag	46.917,58 € (= 645.600 S)	Gewerbsteuer	7.009,51 € (= 96.453 S)
1990	Gewerbeertrag	47.427,16 € (= 652.612 S)	Gewerbsteuer	6.850,72 € (= 94.268 S)

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob im Hinblick auf die mangelhafte Buchführung, eine 15 %ige Wareneinsatz-zuschätzung und eine dementsprechende Umsatzzuschätzung in den Jahren 1988 bis 1990 gerechtfertigt sind.

Beim Bw. fand für die Jahre 1988 bis 1990 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147 ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 24. Mai 1996 ausführlich dargestellt wurden:

#### **1. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf Speisekarten/Speisenangebot (Tz. 23):**

- Die Betriebsprüfung bezweifle, ob tatsächlich, wie seitens des Bw. behauptet worden sei, des öfteren die in der Speisekarte angebotenen Speisen nicht vorrätig gewesen seien.
- Auch die Verwendung alter Visitenkarten mit nicht aktuellem Speiseangebot als Gutscheine werde von der Betriebsprüfung in Zweifel gezogen.
- Die im Rahmen der vorgelegten Unterlagen vorgefundene Speisekarte "Sautanz" enthalte Speisen eines "Schlachtessens", das lt. Bw. jedoch seit 1987 nicht mehr angeboten werde. Dass es sich hierbei um eine alte Karte handeln solle, könne die Betriebsprüfung aufgrund des gleichhohen Preises für ein Standardgericht (Schweinsbraten) nicht nachvollziehen.

#### **2. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf Küche - Resümee (Tz. 23):**

- Aufgrund der Erhebungen der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass der Bw. Speisen verkauft habe, ohne dass ein zugehöriger Wareneingang nachgewiesen hätte werden können.
- Der steuerliche Vertreter habe in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Rohprodukte in größerem Rahmen eingefroren worden seien. Ein fallweiser Einkauf von bereits tiefgekühlter Ware sei seitens der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt worden, wohl aber das regelmäßige Einfrieren von frisch gekaufter Ware, was auch gegen die gegenständliche Unternehmenswerbung gesprochen hätte (siehe auch Zeitungsinserat "Seit 95 Jahren Selitsch in Stadlau").
- Betreffend der markanten Differenzen beim Putenfleischeinkauf werde festgehalten, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die Vermutung eines einigermaßen

gleichmäßigen Verbrauches von Putenfleisch weit mehr Wahrscheinlichkeit für sich habe als ein drastisches Absinken des Verbrauches.

- Auch seien Produkte (Hirn) angeblich "gratis" bezogen worden, was aber an der Erfassungspflicht des Bw. nichts ändere.

**3. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Betr.: Preisel- und Moosbeeren (Tz. 23):**

- Der mengenmäßige Einkauf habe im Jahre 1990 195 kg (= bei 384 Einheiten) betragen, für 1988 hätten seitens des Bw. keine Angaben gemacht werden können wieviele kg den festgestellten 78 Einheiten entsprochen hätten.

**4. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Spanferkel- Einkauf (Tz. 23):**

- Die Betriebsprüfung bezweifle weiters, dass Gäste, die ein Spanferkel bestellt hätten, sich lediglich mit einem "Karree vom jungen Schwein" zufriedengegeben hätten.
- Der Bw. habe den Nachweis für den Einkauf von "Spanferkelfleisch" bis dato nicht erbringen können.

**5. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Wein (Tz. 23):**

- Die Betriebsprüfung sehe es als unglaublich an, dass es im Streitzeitraum nur an zwei Tagen (16. und 17. Dezember 1988) einen Flaschenweinverkauf gegeben habe, insbesondere wo beim Bw. laufend größere Veranstaltungen stattgefunden hätten.
- Die Veranstaltungen selbst hätten mangels Aufbewahrung der "Reservierungsbücher" (Terminkalender) von der Betriebsprüfung nicht mehr nachvollzogen werden können.

**6. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Kaffee (Tz. 23):**

- Unstrittig sei diesbezüglich, dass für den erklärten Verbrauch an Kaffee ein zu hoher Umsatz erzielt worden sei.
- Der Einkauf von Kaffee Hag sei beim Bw. nicht verbucht worden.

**7. Grundaufzeichnungen, Belege  
Küchenlosung (Tz. 23.1):**

- Die zur Summenbildung herangezogenen "Küchenzettel" seien nach dem Eintrag der Küchenlosung in den Losungsbogen lt. Bw. nicht weiter aufbewahrt worden, weshalb der Betriebsprüfung keine effektive Kontrolle mehr möglich gewesen sei.
- Es liege somit ein schwerer formeller Mangel der Buchführung vor, da im Falle dass Bareinnahmen nicht einzeln, sondern nach Ermittlung einer Tageslosung aufgezeichnet

worden seien, die Ermittlungsunterlagen dafür jedenfalls für eine spätere Kontrolle aufzubewahren gewesen wären.

- Der Betriebsprüfung sei es somit nicht mehr möglich gewesen, Rückschlüsse auf das tatsächliche Speisenangebot zu ziehen.

## **8. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Nichtaufbewahrung der Getränke-Stricherllisten (Tz. 23.1):**

- Dasselbe Problem hätte sich bei den "Getränke-Stricherllisten" ergeben, wo ebenfalls vom Bw. die Grundaufzeichnungen nicht weiter aufbewahrt worden wären, weshalb der Lösungsbogen nur als eine "Zwischenaufzeichnung" angesehen werden könne.
- Auch in diesem Falle läge ein schwerer formeller Mangel der Buchführung vor.

## **9. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Nichtaufbewahrung von Belegen (Tz. 23.1):**

- Die in den Streitjahren geführten "Reservierungsbücher" wären nach Ansicht der Betriebsprüfung in ihrer Eigenschaft als "Grundaufzeichnungen" ebenfalls aufbewahrungspflichtig gewesen.

## **10. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Speisekarte mit Vermerk "Wildbretwoche" (Tz. 23.1):**

- Eine Verprobung des Wareneinganges mit dem Angebot bzw. Verkauf der Waren sei nur im kleinsten Umfange möglich gewesen.  
Auf den "Ausgangsrechnungen" sei auch nur die Sammelbezeichnung "Speisen" und "Getränke" angeführt gewesen.
- Tatsache sei aber, dass der Bw. im Herbst lt. Ausgangsrechnungen Wildgerichte verkauft und auch Wild eingekauft habe, was auf "Wildwochen" schließen lasse.

## **11. Inventuren (Tz. 23.2):**

- Der Bw. habe seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.
- Die von der Betriebsprüfung aufgedeckten Inventurfehler seien auch vom Bw. als unstrittig anerkannt worden.

## **12. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf**

### **Würdigung der Erstaussage (Tz. 23.3):**

- Der Bw. selbst habe stets gegenüber der Betriebsprüfung beteuert, dass er stets Frischfleisch verwende und nur in Ausnahmefällen Fleisch einfriere.

## **13. Schätzungsmethode / Begründung (Tz. 23):**

- Da zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung Grundaufzeichnungen nicht mehr vorgelegt werden hätten können, somit präzise Rückschlüsse auf konkrete Betriebsabläufe (Zusammensetzung des Küchenumsatzes etc.) nicht mehr möglich gewesen seien, wäre der Bereich der Anhaltspunkte, aus denen schlüssige Folgerungen hätten gezogen werden können, in hohem Maße eingeschränkt.
- Da Waren ohne nachweisbaren Wareneingang verkauft worden seien, habe die Betriebsprüfung von einer Verkürzung des Wareneinsatzes ausgehen müssen. Da aber der Gesamtumfang der Verkürzung des Wareneinsatzes nicht vollständig festgestellt werden habe können, habe eine griffweise Zuschätzung zum erklärten Wareneinsatz stattfinden müssen, um zur Ermittlung des Umsatzes und des Ertrages des gegenständlichen Unternehmens zu gelangen.

#### 14. Ordnungsmäßigkeit der Bücher (Tz. 23):

- Aufgrund der Nichtaufbewahrung von Belegen, der Nichtverbuchung von Wareneinkäufen sowie von Inventurmängeln könne nicht von einer ordnungsgemäßen formellen und materiellen Buchführung ausgegangen werden.
- Auch bei Einzelverbuchung auf dem Wareneingangskonto seien sämtliche Geschäftsvorfälle zu erfassen gewesen.

#### 15. Hinzurechnungsprozentsatz i.H.v. 15 % (Tz. 23):

- Im Hinblick auf die Art der festgestellten o.a. formellen und materiellen Mängel sowie auf deren Häufigkeit und das Auftreten bei den verschiedensten Warengruppen sei der zur Anwendung gebrachte Prozentsatz (= Erhöhung des erklärten Wareneinsatzes um 15 % jährlich im Wege der griffweisen Schätzung sowie Ermittlung des Umsatzes durch Anwendung betriebsspezifischer Rohaufschläge) als angemessen zu betrachten gewesen.
- Da die Betriebsprüfung bei der Nichtverbuchung von Eingangsrechnungen von deren Ausstellung ausgegangen sei, stehe lt. Rechtsprechung dem Bw. auch ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug zu.

#### 16. Externer Betriebsvergleich (Tz. 23):

- Die vorgenommene Schätzung sei griffweise erfolgt; ein externer Betriebsvergleich habe nicht stattgefunden.

Die Zuschätzungsbeträge für den Wareneinsatz (WES) lt. Betriebsprüfung errechneten sich daher wie folgt (Aufteilung analog des bisherigen Verhältnisses, alle Beträge in Schilling):

	1988	1989	1990
WES-Küche lt. Erkl.	604.698	618.113	839.786
WES-Getränke lt. Erkl.	387.028	380.039	346.490
Summe lt. Erkl.	991.726	998.152	1.186.276
<b>x 15 % (Zuschätzung lt. Bp)</b>	<b>148.759</b>	<b>149.723</b>	<b>177.941</b>

davon für Küche	90.705	92.717	125.968
davon für Getränke	58.054	57.006	51.973

Die Zuschätzungsbeträge für den Umsatz lt. Betriebsprüfung errechneten sich unter Berücksichtigung betriebspezifischer Rohaufschläge daher wie folgt (alle Beträge in Schilling):

	1988	1989	1990
Küche (WES x 3,1)	281.186 (= 90.705 x 3,1)	287.423 (= 92.717 x 3,1)	390.501 (= 125.968 x 3,1)
Getränke (WES x 3,55)	206.092 (= 58.054 x 3,55)	202.371 (= 57.006 x 3,1)	184.504 (= 51.973 x 3,55)
<b>= Umsatz-Zuschätz. lt. Bp</b>	<b>487.278</b>	<b>489.794</b>	<b>575.005</b>

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend der o.a. Abgaben und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung, beantragte die erklärungskonforme Veranlagung und begründet dies im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens sowie im Schriftsatz vom 11. Juli 1996 im Wesentlichen folgendermaßen:

**1. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Speisekarten/Speisenangebot (Tz. 23):**

- Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung habe der Bw. bei Standardgerichten, wie z.B. Schweinsbraten, vom 26. Dezember 1987 bis 31. Dezember 1990 keine Preissteigerung vorgenommen.
- Die Betriebsprüfung bleibe jeglichen Beweis schuldig, wonach die Speisekarte mit dem Schlachtessen nicht aus dem Jahre 1987 oder früher stamme.

**2. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Küche - Resümee (Tz. 23):**

- Seit Anfang 1988 seien Waren auch in größeren Mengen tiefgefroren eingekauft und gelagert worden.
- Der Bw. halte es für unvertretbar eine Einzelposition aus Aufstellungen herauszuziehen um damit den Bw. der Einsatzverkürzung zu beschuldigen.
- In welchem Verhältnis sich die verschiedenen Produkte zueinander verhalten, müsse wohl der unternehmerischen Entscheidung des Bw. überlassen bleiben.

**3. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf  
Betr.: Preisel- und Moosbeeren (Tz. 23):**

- Nach Ansicht des Bw. habe er die Frage nach dem Mehrverbrauch bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. August 1994 ausreichend dargelegt.

- Der Vergleichswert von 80 kg im Jahre 1988 sei nicht nachvollziehbar.  
Es liege bei der Abgabenbehörde die Richtigkeit ihrer Feststellungen darzutun.

#### **4. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf Spanferkel- Einkauf (Tz. 23):**

- Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung erfolge die Zubereitung eines Spanferkels üblicherweise nicht am Spieß im Ganzen; auch wäre eine derartige Vorrichtung im Betrieb gar nicht vorhanden.
- Ein Sachverständige möge klären unter welchen Begriffen für die Herstellung von Spanferkel geeignetes Fleisch im Fachhandel verlangt werden könne.
- Das Vorliegen von Tagesspeisekarten, weise nach Ansicht des Bw. eindeutig darauf hin, dass das in der allgemeinen Speisekarte gegebene Angebot nicht ständig im vollen Umfang vorhanden gewesen sei.
- Es sei unzulässig, aus einem allfälligen Fehlen eines passenden Einkaufes eine Einkaufsverkürzung zu konstruieren.

#### **5. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf Wein (Tz. 23):**

- Trotz "mangelhafter Aufzeichnungen" habe die Betriebsprüfung eine Mengenermittlung bei Flaschenweinen durchführen können.
- Der Rohaufschlag für Wein im Jahre 1988 betrage 199,36 % und im Jahre 1990 193,45 %.
- Stricherlisten seien lt. Bw. keine Aufzeichnungen.

#### **6. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf Kaffee (Tz. 23):**

- Da die fehlende Menge bei der Kalkulation durch die Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden sei (trotz Vorhaltsbeantwortung), habe sich bei der Durchschnittsberechnung ein falscher Wert ergeben.
- Die fehlerhaft erfolgte Verbuchung des Kaffeeinkaufes ändere nichts an der Ordnungsmäßigkeit der Bücher, die durch Umbuchung wieder hergestellt worden sei.

#### **7. Grundaufzeichnungen, Belege Küchenlosung (Tz. 23.1):**

- Der Losungsbogen stelle eine Form der "Aufzeichnungen" dar, die neben den Büchern geführt worden seien und keinesfalls die Bedeutung hätten, die Büchern zukomme.
- In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. August 1994 sei bereits der genaue Ablauf der Abrechnung und Losungsermittlung dargestellt worden, der auch mit den Aussagen in der Niederschrift übereinstimme.

- Die vom Bw. als "Schmierzettel" bezeichneten Bestellzettel der Kellnerinnen (im Prüfungsbericht "Küchenzettel" genannt) seien zur Kontrolle der Geldabfuhr durch die Kellnerinnen verwendet worden.

## **8. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Nichtaufbewahrung der Getränke-Stricherllisten (Tz. 23.1):**

- Eine Aufbewahrungspflicht der Getränke-Stricherllisten sei nach Ansicht des Bw. im gegenständlichen Fall nicht gegeben gewesen, da die Eintragung der Getränkelosung in das Kassabuch anhand des Lösungsbogens erfolgt sei.
- Durch die Aufzeichnungen im Lösungsbogen sei es der Betriebsprüfung erst möglich gewesen Mengenberechnungen anzustellen.

## **9. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Nichtaufbewahrung von Belegen (Tz. 23.1):**

- Die lt. Aussage vom 17. November 1993 auch im Prüfungszeitraum als Reservierbücher verwendeten Terminkalender wären somit genauso wie die Küchenzettel und Stricherllisten aufbewahrungspflichtig gewesen.
- Die von der Betriebsprüfung diesbezüglich vertretene Rechtsansicht entspreche nach Ansicht des Bw. nicht der Gesetzeslage.  
Zur Vergleichbarkeit gehöre auf jeden Fall die für das Unternehmen typische Form des Inkassos, oder die Überprüfbarkeit der erklärten Einnahmen anhand anderer Grundlagen (z.B. Kassastand, Kalkulation).

## **10. Grundaufzeichnungen, Belege**

### **Speisekarte mit Vermerk "Wildbretwoche" (Tz. 23.1):**

- Die beiden Speisekarten, auf denen "Wildbretwochen" aufscheinen, seien ohne Datum, weshalb nicht gesichert sei, ob sie dem Prüfungszeitraum zuzuordnen seien.
- Lt. Betriebsprüfungsbericht habe der Bw. jedenfalls im Herbst Wildgerichte verkauft und auch Wild eingekauft.
- Die im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen betreffend Verkürzung des Wareneinsatzes hätten sich im Wesentlichen auf den Vergleich des erklärten Warenverbrauches mit datierten Ausgangsfakturen bzw. mit den Inventuren, nicht aber auf Speise- und Getränkekarten ohne Datum gestützt.

## **11. Inventuren (Tz. 23.2):**

- Fehlerlosigkeit könne nach Meinung des Bw. nirgends und von niemanden garantiert werden, wofür der Bp-Bericht selbst den besten Beweis in Form der Tz. 44 liefere.

## **12. Unstimmigkeiten/Unregelmäßigkeiten im Wareneingang/-einkauf**

### **Würdigung der Erstaussage (Tz. 23.3):**

- Die freie Beweiswürdigung sei aber nach Ansicht des Bw. nicht so zu verstehen, dass vorliegende, von der Betriebsprüfung selbst genannte Belege, die der sogenannten "Erstaussage" eindeutig widersprechen, nur deshalb weil sie der Meinung der Betriebsprüfung nicht entsprechen, zur Beweiswürdigung nicht herangezogen werden.
- Die Betriebsprüfung verweise selbst auf einen Beleg mit Tiefkühlware, andererseits beharre sie auf der Feststellung, dass der Bw. ausschließlich Frischfleisch verwendet habe.
- Auch die Betriebsbesichtigung am 14. April 1994 könne keine Schlussfolgerungen diesbezüglich auf den Prüfungszeitraum 1998 bis 1990 zulassen.

### **13. Schätzungsmethode / Begründung (Tz. 23):**

- Die von der Betriebsprüfung beanstandeten Unterlagen würden nach Ansicht des Bw. nicht zu den "wesentlichen Unterlagen" zählen, weshalb daraus keine für den Bw. negativen Folgen gezogen werden könnten.
- Von einer nachgewiesenen Verkürzung des Wareneinsatzes könne nicht gesprochen werden. Die Betriebsprüfung gehe bloß von Annahmen und Mutmaßungen aus.
- Auch seien dem Bw. die Unterlagen, aus denen die "branchenmäßigen Erfahrungswerte" hervorgehen, nie zur Kenntnis gebracht worden.
- Anlässlich einer Akteneinsicht habe der steuerliche Vertreter außer einem Kontoauszug des Spirituosenlieferanten keinerlei auf eine Prüfung des Wareneinganges bei Lieferanten hinweisende Unterlagen vorfinden können.  
Und es gäbe keinen Hinweis darauf, dass dieser Kontoauszug andere Werte aufweise, als die Bücher des Steuerpflichtigen.
- Die Darstellungen im Betriebsprüfungsbericht seien nach Ansicht des Bw. nicht schlüssig. Auch sei keine Darlegung der Berechnung des Wareneinsatzes erfolgt.
- Ergänzend werde festgehalten, dass es sich bei den Spirituosen im Jahre 1988 um insgesamt 8 Sorten gehandelt habe und im Jahre 1999 um insgesamt 6 Sorten.
- Obwohl die Betriebsprüfung sehr ausführlich die Gründe für die Schätzungsberechtigung und die Vornahme der Umsatz- und Einsatzschätzung darlegt, sei sie trotz wiederholter Aufforderungen eine Darlegung darüber schuldig geblieben, warum eine Einsatzzuschätzung in genau dem gewählten Ausmaß vorgenommen worden sei, warum ein einheitlicher Rohaufschlag für alle drei Jahre angenommen worden sei, obwohl der vom Bw. erklärte (in den einzelnen Jahren nicht einheitliche Aufschlag), im bisherigen Verfahren nicht beanstandet worden sei.

### **14. Ordnungsmäßigkeit der Bücher (Tz. 23):**

- Der Bw. habe in den Streitjahren Bücher geführt.

- Gem. § 128 BAO habe der Bw. somit kein Wareneingangsbuch führen müssen. Die Vorschriften zur Führung eines Wareneingangsbuches seien nach Ansicht des Bw. nicht analog auf die Führung von Büchern anzuwenden.
- Dadurch, dass als Begründung an Stelle des § 128 BAO auf die Bestimmungen der § 126 ff BAO verwiesen werde, ergäbe keine Veränderung bei den Inhalten der Begründungen.
- Es könne daher aus der Nicht-Führung eines Wareneingangsbuches keine Schätzungsberechtigung abgeleitet werden.

#### **15. Hinzurechnungsprozentsatz i.H.v. 15 % (Tz. 23):**

- Trotz Anforderung sei von der Betriebsprüfung keine Aufgliederung über die Berechnung des der Schätzung zugrundeliegenden Wareneinsatzes zu erhalten gewesen.
- Der Bw. habe daher lt. den Berufungsbeilagen unter Ansatz der Hinzurechnungen zu Wareneinsatz und Erlösen lt. Bp-Bericht eine Aufgliederung des Wareneinsatzes und der Erlöse entsprechend der Jahresabschlüsse vorgenommen. Aus diesen Aufstellungen sei ersichtlich, dass die Hinzurechnung zum Wareneinsatz in keinem Jahr jenen 15 % der Betriebsprüfung entspricht.
- Die Aufgliederung der Erlöse zeige, dass die "betriebsspezifischen Rohaufschläge" ebenfalls nicht zur Anwendung gelangt seien.
- Daher gelangte die Betriebsprüfung zu falschen Bemessungsgrundlagen und Abgabenvorschreibungen.
- Der Bw. bekämpfe auch die pauschale Erhöhung des Vorsteuerbetrages durch die Betriebsprüfung, da seiner Ansicht nach, da keine Rechnungen vorliegen auch keine zusätzliche Vorsteuer zustehen könne.
- Die Betriebsprüfung hätte keinen Nachweis für nicht verbuchte Eingangsrechnungen erbringen können, weshalb kein Vorsteuerabzug zustehen könne.

#### **16. Externer Betriebsvergleich (Tz. 23):**

- Lt. Bescheidbegründung seien die Zuschätzungen aufgrund eines externen Betriebsvergleiches erfolgt. Die Grundlagen dieses Vergleiches (= Vergleichswerte, denen die Umsätze und Gewinne lt. Betriebsprüfung in einem externen Betriebsvergleich standhalten) seien aber dem Bw. nicht bekannt gegeben worden.
- Zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides sei kein äußerer Betriebsvergleich durchgeführt worden. Der Bw. bezweifle, ob überhaupt ein äußerer Betriebsvergleich stattgefunden habe, da im Akt hierzu keinerlei Unterlagen aufzufinden gewesen seien.

#### **17. Zusammenfassung:**

- Der Betriebsprüfung sei es somit mit Ausnahme des Kaffeeinsatzes nicht gelungen, eine Wareneinsatzverkürzung nachzuweisen.  
Daran ändere auch der, einen solchen Nachweis vortäuschende Ansatz von Vorsteuern für den Einsatzhinzurechnungsbetrag nichts.
- Dem nichtverbuchten Einkauf an Kaffee stehe aber der vollständig erfasste Verkauf gegenüber, sodass sich daraus keine Notwendigkeit einer Umsatzzuschätzung ergäbe.
- Die Fehler bei der Erstellung der Inventuren habe der Bw. eingestanden.
- Von Aufzeichnungsmängel gem. § 128 BAO könne im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden.
- Von der Betriebsprüfung seien keine von den Jahresabschlüssen abweichende Feststellungen hinsichtlich der betriebsüblichen Rohaufschläge getroffen worden. Ganz im Gegenteil seien die "betriebsspezifischen Rohaufschläge" für die Berechnung der Umsatzzuschätzung herangezogen worden.
- Eine Schätzungsbefugnis sei lt. Bw., wenn überhaupt, nur für die Jahre 1988 und 1990 gegeben.
- Die Höhe der Hinzuschätzungen sei von der Betriebsprüfung nicht begründet worden.

#### **18. Abschluss des Verfahrens, Antrag auf Abhaltung einer mündl. Verhandlung:**

- Nach Ansicht des Bw. könne das Verfahren aufgrund fehlender Bescheidbegründungen nicht als abgeschlossen betrachtet werden.
- Der Bw. beantrage für den Fall der Vorlage der Berufung an die zweite Instanz die Abhaltung einer **mündlichen** Berufungsverhandlung.

#### **19. Berufungsanträge:**

- Der Bw. beantrage die ersatzlose Aufhebung der o.a. Wiederaufnahmebescheide für das Jahr 1988.
- Die o.a. Sachbescheide für das Jahr 1988 mögen in der vor der Wiederaufnahme bestehenden Form belassen werden.
- Die o.a. Sachbescheide für die Jahre 1989 und 1990 mögen erklärungsgemäß veranlagt werden.

Da damit zu rechnen war, der Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Im Vorverfahren wurden die Bemessungsgrundlagen der strittigen Abgaben mangels Vorlage von Abgabenerklärungen vom Finanzamt geschätzt.
- b) Im nachfolgenden Betriebsprüfungsverfahren wurden in zutreffender Weise zahlreiche formelle und materielle Mängel der Buchführung aufgezeigt.
- c) Daraus ergibt sich, dass zahlreiche Ein- und Verkäufe nicht erfasst wurden und somit nicht mit den Inventuren übereinstimmen.
- d) Eine Schätzung des Wareneinsatzes und des Umsatzes ist in den Streitjahren gerechtfertigt.
- e) Die vom Bw. erklärten Wareneinkäufe und -verkäufe stimmen daher nicht mit der tatsächlichen Geschäftsgebarung überein.
- f) Die schließlich von der Betriebsprüfung ermittelten Wareneinsatz- und Umsatzziffern geben ein den tatsächlichen Gegebenheiten durchaus entsprechendes Bild wieder.
- g) Ein zusätzlicher Vorsteuerabzug steht dem Bw. aufgrund der Wareneinsatzzuschätzung zu.

Diese Feststellungen wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

- zu a) Dies ist aus der Aktenlage des gegenständlichen Verwaltungsverfahrens ersichtlich.
- zu b) Die umfangreichen formellen und materiellen Mängel der Buchführung sind u.a. sehr detailliert in Tz. 23 des Bp-Berichtes sowie im Vorhalt vom 19. Mai 1994 nachvollziehbar dargestellt worden.
- zu c) Diesbezüglich wird festgehalten, dass etwa für die Verkäufe von Wildspeisen im Jahre 1988 kein dazugehöriger Wareneingang nachgewiesen werden konnte, oder dass für den Verkauf an Leber kein diesbezüglich zurechenbarer Einkauf vom Bw. trotz Vorhalt zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte, der auch die geringe Haltbarkeit berücksichtigt, oder dass der Inventurstand von Kalbsnierenbraten den lt. Belegen höchstmöglichen Stand um ca. 7 kg übersteigt, was mit der Fehleranfälligkeit bei der Inventurerstellung begründet wurde, oder dass für den erklärten Verbrauch an Kaffee ein zu hoher Umsatz erzielt wurde, was lt. Bw. mit einer Überschätzung in den Jahren **1989 und 1990** zusammenhängt, oder dass Inventurdifferenzen bei den Flaschenweinen "wahrscheinlich" "einfache" Schreibfehler sind.
- zu d) Die Betriebsprüfung bediente sich bei der Schätzung, im Hinblick auf die o.a. nichtordnungs-gemäße Buchführung und Unmöglichkeit exakte Wareneinsatz- und Umsatzwerte aus den vorhandenen Belegen zu ermitteln, eines für die Fülle an nachgewiesenen Unregelmäßigkeiten geringfügigen Sicherheitszuschlages in den Jahren 1988 bis 1990 i.H.v. **15 %** des erklärten Wareneinsatzes sowie eines

betriebsspezifischen (in annähernd gleicher Höhe, wie sie der Bw. angewandt hat; vgl. auch Schriftsatz vom 19. Mai 1994) Rohaufschlages i.H.v. 210 (Küche) bzw. 255 % (Getränke).

Da diese Rohaufschläge dem Bw. vorgehalten wurden und somit als bekannt angesehen werden, können die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. nicht nachvollzogen werden, wonach die Zuschätzungen nicht plausibel sind.

Die Umsätze in den Streitjahren (lt. Bw. und Betriebsprüfung) und den Folgejahren stellen sich wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Umsatz lt. Erkl.	Umsatzerhöhung gegenüber Vorjahr:	Umsatz lt. Bp	Umsatzerhöhung gegenüber Vorjahr:
1988	3.498.719,05		3.985.997,05	
1989	3.689.483,53	+ 5,5 %	4.179.277,53	+ 4,8 %
1990	3.988.853,95	+ 8,1 %	4.563.858,95	+ 9,2 %
1991	4.282.399,11	+ 7,4 %		
1992	4.315.026,51	+ 0,8 %		
1993	4.632.484,64	+ 7,4 %		

Aus obiger Übersicht ist daher zu ersehen, dass die vom Bw. als "überhöht" bezeichneten Zuschätzungen in den Streitjahren, annähernd den jährlichen Umsatzbeträgen, die der Bw. in den Folgejahren selbst erklärt hat, entsprechen. Ein Überschreiten der jeder Schätzung immanenten Bandbreite liegt somit nicht vor.

zu e) Durch die meist verwendete Sammelbezeichnung "Speisen" und "Getränke" war es der Abgabenbehörde nicht möglich nachzuprüfen, ob der Verkauf im deklarierten Wareneinsatz der jeweiligen Speise- bzw. Getränkeart mengenmäßig Deckung gefunden hat.

zu f) Die von der Betriebsprüfung angewandte Zuschätzung stellt nach Ansicht der Abgabenbehörde eine zulässige Methode dar, die der korrigierenden Ergänzung von Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie von der Bw. zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Die Höhe des verhängten Sicherheitszuschlages erscheint daher im Hinblick auf die zahlreichen Unstimmigkeiten in der Buchführung des Bw. als sicherlich nicht überhöht. Es kann demnach davon ausgegangen werden, dass durch die Zuschätzung eine den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt ist und im Hinblick auf die Fülle der aufgedeckten Differenzen lt. obiger Ausführungen ein Sicherheitszuschlag von 15 % keinesfalls als überhöht angesehen werden kann, insbesondere auch deshalb, da ja der Sicherheitszuschlag nicht nur den Zweck hat aufgedeckte Differenzen auszugleichen, sondern auch den Zweck verfolgt, weitere mangels Vorlage an Belegen oder sonstiger

Nachweise unentdeckte Falschangaben über Erlöse zu berichtigen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18.2.1999, 96/15/0050).

Im Übrigen wird aber auch von der Bw. in keiner Weise dargelegt, weshalb die Wahl eines geringeren Prozentsatzes zu einem den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen näher kommenden Ergebnis führen könnte, zumal die Angaben der Bw. keinerlei Hinweise auf die Höhe der von ihr zu vertretenen Umsatz- und Gewinnverkürzungen zulassen.

zu g) Zum Vorwurf des Bw., dass ihm keine zusätzlichen Vorsteuern aufgrund der Zuschätzungen zustehen, wird festgehalten, dass lt. ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch im Fall einer Schätzung ein Vorsteuerabzug zugelassen ist, wenn als erwiesen angesehen werden kann, dass dem Unternehmer Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden. Da im gegenständlichen Fall kein Anhaltspunkt für etwaige Käufe von Privaten, die nicht Unternehmer sind, vorliegt, ist von einer Rechnungslegung pro Einkauf auszugehen, weshalb auch ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

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

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl, § 303 Rz. 13 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Rz. 14 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist unter anderem dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 18.1.1996, 94/15/0067).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.5.1992, 91/16/0019).

Im gegenständlichen Fall wurden erst im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche für die Gewinnermittlung maßgeblichen Umstände bekannt.

Die Bw. behauptet auch nicht, dass diese Umstände bereits vor Prüfungsbeginn der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren bekannt gewesen seien.

Es ist damit unbestritten, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens und somit nach Erlassung der Erstbescheide für die Besteuerung der Bw. maßgebliche Tatsachen und Umstände der Abgabenbehörde bekannt wurden.

Dass es für die Abgabenbehörde leicht möglich gewesen wäre, bereits früher diesbezügliche Ermittlungen einzuleiten, dies aber unterlassen wurde, ist für die Berechtigung, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, unerheblich (vgl. die o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Da bereits ein tauglicher Wiederaufnahmegrund für die Durchbrechung der Rechtskraft reicht, erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren für die geprüften Jahre auch aus den im gem. § 150 BAO erstatteten Bericht angeführten Gründen ([so sind etwa die Unstimmigkeiten beim Warenein- und Warenverkauf lt. Tz. 23 nicht aus den Abgabenerklärungen ersichtlich gewesen, sondern erst durch umfangreiche Ermittlungstätigkeit im Betriebsprüfungsverfahren hervorgekommen](#)) als zulässig (vgl. VwGH vom 16.9.2003, 98/14/0031).

Da die Kenntnis der oben angeführten Umstände - wie den angefochtenen Sachbescheiden zu entnehmen - zweifellos zu einem im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt hätte, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen.

Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 303 BAO, Rz. 38).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, hindert es die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren nicht, wenn die Abgabenbehörde bei den ursprünglichen Veranlagungen Ermittlungen unterlassen hat, weil selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in den ursprünglichen Verfahren eine Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2000, 97/15/0207).

Das Bestreben, eine möglichst richtige und periodengerechte Ermittlung der Höhe des vom Bw. erzielten Gewinnes herbeizuführen, erscheint grundsätzlich nicht unbillig und im Hinblick auf die sich daraus ergebende abweichende Verrechnung des ursprünglich erklärten geringen Gewinnes mit den festgesetzten Gewinnen auch zweckmäßig.

Da somit die steuerlichen Auswirkungen der Änderung in ihrem Gesamtausmaß keineswegs als geringfügig bezeichnet werden können, zumal im Gegensatz zum erklärten Gewinn i.H.v. 179.906,45 S (1988), 406.633,44 S (1989) und 331.713,64 S (1990) nun ein Gewinn i.H.v. 458.732,45 S (1988), 651.147,44 S (1989) und 658.158,64 S (1990) in Ansatz zu bringen war, entspricht die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit als auch jenen der Billigkeit.

Es besteht somit kein rechtlich geschütztes Interesse des Bw. an der Rechtsbeständigkeit der ursprünglichen Bescheide, da die ebenfalls festgestellten o.a. Umsatzverkürzungen in seiner Sphäre lagen.

Die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgte daher unter Beachtung sämtlicher diesbezüglich normierter Kriterien zu Recht.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatz-, Einkommen-, Gewerbesteuer sowie Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1988 bis 1990 war daher als unbegründet abzuweisen.

## **2. Schätzungsbefugnis:**

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO 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 wesentlich sind.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat ([der Bw. hat Bücher gem. § 125 BAO zu führen](#)), 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.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033).

Wurden Grundaufzeichnungen vernichtet, so hat der Grund der Vernichtung keinen Einfluß auf die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, weshalb die Ausführungen des Bw., wonach die "Küchenzettel" aus "[hygienischen](#)" Gründen nicht aufbewahrt wurden (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Schriftsatz vom 19. August 1994) ins Leere gehen.

Festgehalten wird, dass § 184 BAO keine Ermessensbestimmung enthält (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26. April 2000, 2000/14/0047).

Gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, begründen die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Eines Nachweises der Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0173).

Fehlende Grundaufzeichnungen, insbesondere mangelhafte Inventuren (wie vom Bw. selbst zugegeben) stellen jedenfalls derart schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen (siehe auch die detaillierten Darstellungen dazu unter [Tz. 23](#) des Bp-Berichtes) und es daher unumgänglich war die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Schon vor dem Hintergrund der vom Bw. selbst eingeräumten Mängel seiner Bücher (fehlende Wareneingänge, Verbuchung von Losungen in einer Summe, ohne Aufbewahrung der nachprüfbaren Grundaufzeichnungen) kann keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Bücher eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen.

Auch die unvollständige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten.

### **3. Schätzungsmethode:**

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen.

Da aufgrund der festgestellten Wareneinsatzdifferenzen davon ausgegangen werden muss, dass dem Bw. bei der Erstellung der Jahresinventuren Fehler unterlaufen sind, erscheint es sinnvoll, die Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages vorzunehmen. Eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient.

Da im gegenständlichen Fall aufgrund der fehlenden Grundaufzeichnungen nähere Anhaltspunkte für eine Schätzung nicht zu gewinnen sind, hat die Betriebsprüfung somit zu Recht die griffweise Zuschätzung mit Hilfe von Sicherheitszuschlägen angewandt.

Die Schätzung muss zum Sicherheitszuschlag greifen, wenn der Behörde keine andere Methode anwendbar erscheint. Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von

Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Da angenommen werden kann, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, erscheint es dem Berufungssenat im gegenständlichen Fall durchaus zielführend, diese nichtverbuchten Geschäftsvorfälle insgesamt unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu berücksichtigen.

#### **4. Mündliche Berufungsverhandlung:**

Der Bw. beantragte im Schriftsatz vom [14. Dezember 1995](#) erstmals die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die Berufung selbst erfolgte am [24. Oktober 1995](#).

Gem. § 284 Abs. 1 BAO, lt. der zum Zeitpunkt der Berufung geltenden Rechtslage, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt.

Dieser Antrag ist in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder in einem Antrag gem. § 276 Abs. 1 BAO zu stellen.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung besteht somit nur dann, wenn diese im Sinne des § 284 Abs. 1 BAO rechtzeitig (d.h. in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wurde.

Wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht im Berufungsschriftsatz gestellt, kann der Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung in keinem subjektiv öffentlichen Recht verletzt sein (vgl. VwGH vom 20. Februar 1996, 94/13/0197).

Es genügt somit nicht, wenn der Antrag erst in einem ergänzenden Schriftsatz, sei es auch noch innerhalb der Rechtsmittelfrist, gestellt wird (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 2.2.2000, 97/13/0199).

Dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. Dezember 2003