



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der R, in W, vertreten durch H & L Barghouthy, SteuerberatungsgmbH, in 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2003, Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2004, Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2005, Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2006, Feststellungsbescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004, 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2003, Umsatzsteuer des Jahres 2004, Umsatzsteuer des Jahres 2005, Umsatzsteuer des Jahres 2006, die Feststellungsbescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004, 2005 werden zugunsten der Bw. abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der R (im Folgenden auch Bw. genannt) fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass „*Einträge in den vorgelegten Tageslosungsaufzeichnungen seitens des geprüften Unternehmens gerundet*“ wurden, und die zu den Grundaufzeichnungen zählenden „*Stricherlisten*“ und die „*Standlisten*“ seitens des

Unternehmens nicht „aufbewahrt und vorgelegt“ werden konnten.

Basierend auf der vorliegenden Schätzungsberechtigung ermittelte die Betriebsprüfung die „Parameter für die Schätzung gem. § 184 BAO“ wie folgt:

- „lt. Auskunft des Komplementärs P war das Lokal ab dem Jahr 2000 von 8.<sup>00</sup> Uhr morgens bis 2.<sup>00</sup> Uhr in der Nacht (somit 18 Stunden) täglich geöffnet!

(Mehrschichtbetrieb mit Personal!).

Einen Ruhetag gab es nicht. Wenn das Lokal geschlossen war (Urlaub), war es in der Regel für 4 Wochen durchgehend geschlossen.

- das geprüfte Lokal hat ca. 45 Plätze im Erdgeschoss und ca. 50 Plätze im Keller sowie im Sommerbetrieb einen Schanigarten mit ca. 12 Sitzplätzen.

- lt. Auskunft des Komplementärs wurden das Lokal bzw. die Kellerräume für diverse Veranstaltungen (Geburtstagsfeiern, etc.) vermietet. Das Mietentgelt je Abend wurde mit Eur. 150,-- bis Eur. 200,-- angegeben. Erlöse aus derartigen Vermietungen scheinen jedoch in den Lösungsaufzeichnungen nicht auf.

- lt. den vorgelegten Aufzeichnungen, war das Lokal im Prüfungszeitraum wie folgt geschlossen:

2003: April, August, November, Dezember – (daher 4 Monate geschlossen)

2004: Jänner, Februar, März, April, August – (daher 5 Monate geschlossen)

2005: Juli, August, September, Oktober, Dezember- (daher 5 Monate geschlossen).

Obwohl lt. den vorgelegten Aufzeichnungen das Lokal von Jänner – April 2004 geschlossen war, wurden in diesem Zeitraum bei der Firma M, regelmäßig Getränke i. H. von insgesamt Eur. 1.758,33 eingekauft und in der Buchhaltung per 31. 5. 2004 nachträglich erfasst. Aus Sicht der Bp. widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, das laufend Konsumgüter (Getränke) zugekauft werden, obwohl für diese wegen Schließung des Lokals de facto kein Bedarf besteht.

Lt. Komplementär P wurde versucht das Lokal zu verpachten (ca. - 2003 – 2004)! Da jedoch 2 Monats - Pachtzahlungen i. H. von je Eur. 1.000,-- ausständig gewesen seien, sei das Pachtverhältnis wieder aufgelöst worden. Der zugehörige Pachtvertrag wurde trotz Zusage nicht vorgelegt. Erlöse aus der Verpachtung sind weder in den Grundaufzeichnungen noch in den Jahresabschlüssen ausgewiesen.

- aufgrund von Kalkulationsdifferenzen in der Sparte „Tee, Kaffee“ im Jahr 2004, wurde im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses pauschal ein Erlös i. H. von Eur. 6.000,-- nachgebucht!

Die Erlöse aus „Tee, Kaffee“ wurden lt. den vorgelegten Tageslosungsaufzeichnungen im Jahr 2004 mit Eur. 2.325,-- ausgewiesen. Durch Nachbuchung der Kalkulationsdifferenz waren diese Erlöse sohin im Jahresabschluss 2004 mit Eur. 8.325,-- ausgewiesen!

- der Cafe-Betrieb weise in den Jahren 2003-2005 nachfolgende Ergebnisse aus:

2003: Verlust Eur. – 7.044,--

2004: Gewinn Eur. + 1.136,--

2005: Verlust Eur. – 10.371,--.

Am 20. 10. 2004 wurde auf die UID-Nummer der R von dem in Deutschland ansässigen Unternehmen I, ein BMW 525 i (E 60) um Eur. 33.000,0 umsatzsteuerfrei erworben. Dieses Fahrzeug wurde auf P in München zugelassen, obwohl dieser seinen Hauptwohnsitz in Wien hat und das Fahrzeug auch im Inland betrieben wurde. Hinsichtlich der Feststellungen bezüglich Nova, Umsatzsteuer u. Kfz-Steuer wird auf die Nachschau bei P (St.Nr.: X) verwiesen!

- Der Cafe-Betrieb der R, stellt die einzige Einkommensquelle des Komplementärs P (99 %) dar. Die nicht gedeckten Lebenshaltungskosten werden z. T. durch Gastgeschenke anlässlich der Eheschließung im Jahr 2004 (Eur. 29.600,--) sowie anlässlich der Taufe der Tochter L im Jahr 2005 (Eur. 6.320,--) erklärt.

Aus Sicht der Betriebsprüfung liegen neben der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung **auch wesentliche Anhaltspunkte für eine massive Abgabenverkürzung** vor:

- Zuschätzung der Tee/Kaffee-Erlöse 2004 (im Rahmen der Nachkalkulation bei der Erstellung des Jahresabschlusses) um ca. 300 %! Weiters wurden auch in den Jahren 2003 u. 2005 erhebliche Kalkulationsdifferenzen beim Tee/Kaffee/Schoko im Zuge der Bp festgestellt.

Der Rohaufschlagskoeffizient betrug im Jahr

2003: 35 bzw. im Jahr

2005: 2,7.

Auf die Darstellung in den Einlageblättern zum Bericht wird verwiesen:

- Nichterfassung von Erlösen welche aus der Vermietung des Lokals bzw. den Kellerräumen anlässlich der Abhaltung von geschlossenen Gesellschaften (Geburtstagsfeiern, etc.) resultieren

- unglaublich lange Schließungszeiten des Lokals lt. vorliegender Aufzeichnungen, welche zudem im Widerspruch zur niederschriftlichen Aussage des Komplementärs stehen (lt. diesem war das Lokal i. d. R. nur für 4 Wochen geschlossen).

- laufender Wareneinkauf von Konsumgütern und Getränken auf den Namen der R, obwohl behauptet wird, dass das Lokal zwischen Jänner – April 2004 geschlossen oder verpachtet gewesen sein soll:

Die Bp geht daher im Rahmen Ihrer Schätzung von einer Brutto-Tageslosung von Eur. 350,-- aus (inkl. 20 % Ust) und nimmt 330 Öffnungstage pro Jahr an. Der Reingewinn wird seitens der Bp mit 25 % geschätzt.

**Plausibilität der Schätzung:** Bei einer Anzahl von insgesamt rd. 100 Plätzen (Gästen)

entspricht dies einem Durchschnittskonsum von Eur. 3,5 je Gast! Bei den angegebenen Öffnungszeiten (18 Stunden/Tag) entspricht dies einer Stundenlosung von Eur. 20,-- (bzw. 6 Gästen/Stunde).

**Umsatzsteuer:** Vorsteuern für „Schwarzeinkäufe“ können mangels vorliegender Belege nicht berücksichtigt werden!

**Gewinnermittlung:** Der Reingewinn wird im Zuge der Bp mit 25 % der steuerbaren Umsätze lt. Bp geschätzt".

Gegen die auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide, datiert mit 3. Mai 2007, erhebt die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Mai 2007 wie folgt Berufung:

*„Die Gesellschaft besteht seit 1989 und das Lokal in W wird im Wesentlichen von Herrn P allein betrieben (mit Ausnahme einer Aushilfskraft). Herr P ist ein junger Mann mit einer jungen Familie. Er ist nicht der ausgesprochene „Workoholic“. Seinen Lebensunterhalt konnte er aufgrund starker finanzieller Unterstützung durch seine Eltern, seine Schwester und seine Ehefrau leicht sichern. Ebenso hat es durch seine Heirat und die Taufe seines Kindes hohe Zuwendungen von Dritten gegeben. Dieser Sachverhalt ist dem Finanzamt bekannt, Unterlagen und Aufzeichnungen diesbezüglich wurden übermittelt und selbst vom Prüfer als glaubwürdig anerkannt. Der Lebensunterhalt war somit zu jeder Zeit gesichert: Eine grundsätzliche Schätzungsbefugnis wird nicht bestritten, da Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden. Ein Schätzungsgrund besteht jedoch nicht.*

*Es entbehrt jeder Logik, dass allein aufgrund der Tatsache, dass das Lokal eine gewisse Größe hat (hier: etwa 100 Sitzplätze), auch der Umsatz entsprechend sein müsste!*

*Es gibt Lokale, die sind einfach groß und trotzdem billig in der Erhaltung und Miete. Die R zahlt für die angegebene Größe etwa EUR 1.000 pro Monat Miete, warum sollte sie ein kleineres Lokal zum gleichen Preis oder sogar teurer mieten?*

*Wäre der Umsatz also weniger, wenn das Lokal kleiner wäre?*

*Sprich: würden weniger Gäste kommen?*

*Es ist doch ganz wesentlich wo sich das Lokal befindet und welche Kundschaft dieses Lokal besucht. Dieses Lokal ist in der Koppstraße, eine fast ausschließlich von Ausländern frequentierte Gegend. Ebenso befindet sich ein Lokal neben dem anderen. Es kommen hauptsächlich Stammgäste, keine Laufkundschaft „verirrt“ sich in diese Gegend. Weit ab von jedem Tourismus oder sonstigen Anziehungspunkten.*

*Warum sollten also mehr Stammgäste das Lokal aufsuchen, nur weil es ein Kellerabteil hat oder x-Sitzplätze?*

*Wir wehren uns somit vehement gegen die hier vorgenommene Sitzplatzschätzung.*

*Der Prüfer spricht von „Plausibilität“ im Zusammenhang mit einer täglichen Umsatzschätzung von EUR 350 pro Tag. Dies ist ein Hohn für jeden Gastronom in dieser Gegend!*

*Es wäre dem Prüfungsverlauf und dem Schätzungsergebnis dienlicher gewesen, hätte der Prüfer einen Teil seiner wertvollen Zeit damit zugebracht, die Gegebenheiten vor Ort kennenzulernen, das Milieu dieser Leute zu studieren und deren Lebensgewohnheiten.*

*Er hätte rasch erkannt, dass er sich in einer „fremden Welt“ befindet und seine Vorstellungen vom Leben schnell revidiert.*

*Der Prüfer meint auch, dass Öffnungszeiten etwas mit dem Umsatz zu tun haben könnten.*

*Diese Meinung teilen wir nicht. Allein schon aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen ist bei vorgegebenen Fixkosten jeder zusätzliche Erlös wertvoller Deckungsbeitrag. Das heißt schon 1 Euro hilft die Fixkosten zu decken und bedeutet nicht, dass der Umsatz gleichmäßig am Tag verteilt ist.*

*Der Prüfer erwähnt im BP-Bericht die Nichterfassung von Erlösen aus der Vermietung des Lokales und stützt sich dabei auf die Aussage des Herrn P, dass das Kellergeschoß zu mieten sei.*

*Diese Schlussfolgerung ist falsch. Herr RP hat lediglich seine Absicht bekundet, bei Bedarf das Kellergeschoss auch zu vermieten, nicht aber, dass er es tatsächlich schon einmal vermietet hätte!*

*Für den Prüfer sind die Schließungszeiten (insgesamt 14 Monate in 3 Jahren) unglaublich. Wir hoffen nicht, dass vom Finanzamt neuerdings eine Betriebspflicht gesetzlich vorgeschrieben ist.*

*Das vorübergehende Schließen von Betrieben ist nicht außergewöhnlich, insbesondere, wenn die Fixkosten nicht zu hoch sind und andere Dinge in den Vordergrund treten (z. B.*

*Familiengründung, etc. ...), daraus irgendwelche Schlüsse zu ziehen ist nicht gerechtfertigt.*

*Der Prüfer sieht sich in seiner Meinung bestärkt, da er Wareneinkäufe im Zeitraum 01-04/2004 gefunden hat, obwohl in diesem Zeitraum geschlossen war.*

*Nur bei böswilliger Unterstellung kann man den Schluss ziehen, dass das Lokal somit geöffnet war, bei normaler Betrachtung des Sachverhaltes muss man zu dem Schluss gelangen, dass diese Wareneinkäufe wohl privat veranlasst waren und man hätte somit lediglich den Betriebsausgabencharakter aberkennen sollen.*

*Der Prüfer geht von einem täglichen Umsatz von EUR 350 aus, und begründet dies mit 100 besetzten Plätzen täglich. Dies scheint ihm plausibel, da das Lokal je 100 Plätze hätte und 18 Stunden täglich geöffnet sein.*

*Diese Vorgangsweise wird entschieden abgelehnt. Weder lassen die 100 Sitzplätze irgendwelche Rückschlüsse zu, noch können Öffnungszeiten ein Kriterium sein. 6 Gäste pro Stunde ist ein Wunschtraum eines jeden Gastwirts. Wenn dies jedem Lokal in Wien unterstellt wird, wären 18 Stunden täglich keine Einwohner arbeiten oder auf der Straße, sondern wären lediglich in einem Lokal anzutreffen.*

*Der Prüfer gelangt zu einem jährlichen Umsatz von EUR 115.600. Dies bei einem erklärten Wareneinkauf von durchschnittlich EUR 4.000 p. a. und Personalkosten von durchschnittlich EUR 5.000 p. a.*

*Uns ist nicht bekannt, dass der Prüfer Schwarzeinkäufe festgestellt hat.*

*Die unweigerliche steuerliche Konsequenz des Prüfers hätte also sein müssen, dass er auch massiven Schwarzeinkauf unterstellt und die Bezahlung von Schwarzlöhnen. Für beides ist der Prüfer den Beweis schuldig geblieben.*

*Der interessante Satz im BP-Bericht: „Vorsteuern für Schwarzeinkäufe können mangels vorliegender Belege nicht berücksichtigt werden“, zeigt wieder, wie einseitig (und somit nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen) die BP vorgegangen ist. Natürlich kann auch Vorsteuer geschätzt werden, wenn davon auszugehen ist, dass Rechnungen ausgestellt wurden. Und davon ist auszugehen, da die BP hoffentlich nicht annimmt, dass die Gesellschaft auch noch eine Schwarzbrauerei in den dunklen Kellergewölben des Lokals betreibt.*

*Die Schätzung eines Reingewinnes von 25 % der steuerbaren Umsätze blieb seitens der BP unbegründet und ist nicht nachvollziehbar.*

*Große Mühe und scheinbar die Einzige hat sich die BP bei der Nachkalkulation des Kaffees gegeben. Völlig unverständlich in Anbetracht der Tatsache, dass es um einen Einkauf von EUR 2.047 für 6 Jahre geht: Also völlig unrelevante Beträge, denn das entspricht einem jährlichen Umsatz von EUR 341,17!!*

*Daraus nur ansatzweise eine Begründung für die Hinzuschätzung von jährlichen Umsätzen von EUR 78.000 zu konstruieren ist gewagt und sehr bedenklich. Auch als Untermauerung der Schätzungsmethode ist dieser Sachverhalt gänzlich abzulehnen.*

*Zusammenfassung:*

*Es ist richtig, dass Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind. Die Schätzungsbefugnis ist gegeben. Die Mittel für die Lebenshaltungskosten sind nachgewiesen, es gibt keine wesentlichen Kalkulationsdifferenzen, es wurden keine Schwarzeinkäufe und – löhne festgestellt.*

*Die Sitzplatzschätzung der BP ist entschieden abzulehnen, da weltfremd und die Auslastung der Sitzplätze ist von der BP in keiner Weise überprüft worden. Die BP hat ihre Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsfindung gröblich verletzt. Sie hat es unterlassen, das Lokal vor Ort zu beobachten, ob die Kundenfrequenz tatsächlich zutrifft. Sie hat es unterlassen*

*Vergleichsbetriebe zu nennen oder zu eruieren, um zu prüfen, ob tatsächlich Umsätze in Höhe der Schätzung in dieser Gegend möglich sind. Sie hat den Ansatz eines 25 %-igen Reingewinnes nicht begründet, der täglich Umsatz von EUR 350 blieb unbegründet, die Tatsache, dass das Lokal insgesamt 14 Monate geschlossen war wurde ignoriert, Schwarzeinkäufe wurden unterstellt, obwohl unbewiesen, Vorsteuer aus Schwarzeinkäufen wurde nicht anerkannt, obwohl zulässig.*

*Wir ersuchen daher um Aufhebung der Bescheide, da kein Anlass für eine Umsatzhinzuschätzung besteht".*

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

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

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 Mangelhaftigkeit 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).

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 Schätzmethode 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 werden in der Literatur von 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, Steuerrechte, Rz 248 mwN).

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)."

Basierend auf obige rechtliche Grundlagen ist für den vorliegenden Fall nachfolgende Beurteilung abzugeben:

Die Betriebsprüfung hat als Grundlage ihrer Schätzung zwei Parameter herangezogen, welche ihrer Ansicht nach besonders geeignet waren die Besteuerungsgrundlagen, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahekommend, zu ermitteln. Zum einen war dies die im bestehenden Lokal vorgefundene Anzahl der Sitzplätze, welche mit rund einhundert Plätzen ihrer Berechnung zugrunde gelegt wurde. Zum anderen war dies die Dauer, in welchem der Betrieb täglich geöffnet hatte, nämlich achtzehn Stunden.

Demgegenüber hat der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Berufung, und dieser Auffassung schließt sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz an, darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen von einhundert Sitzplätzen und einer täglichen Öffnungszeit von 18 Stunden noch nicht geschlossen werden kann, dass der Betrieb während der gesamten Öffnungszeit in einem die hohe Anzahl der gegebenen Sitzplätze rechtfertigenden Ausmaß, ausgelastet gewesen sein musste.

Die Bw. verweist weiters zutreffenderweise darauf, dass es die Aufgabe der Bp. gewesen wäre, Erhebungen darüber zu tätigen, wie die Auslastung an den entsprechenden Öffnungstagen der Woche sich tatsächlich dargestellt hatte. Weiters wurde in der Berufung dargelegt, dass es sich schon aus der Lage des geprüften Betriebes (keinerlei Sehenswürdigkeiten - daher kein Anziehungspunkt für Touristen, Gegend mit Bewohnern großteils mit Migrationshintergrund) ergebe, dass die von der Betriebsprüfung ihren Berechnungen zugrunde gelegte Auslastung, eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mittels vorgenommener Sitzplatzschätzung, den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht entspricht. Auch diese Einschätzung teilt der UFS, ist doch der Standort der Bw. eindeutig in einem Gebiet gelegen, welches die von der Bw. dargelegte Bevölkerungskaufkraft aufweist. Es wurde in der Berufung auch ausgeführt, dass bei einer Lokalmiete von etwa € 1.000 pro Monat, die Höhe der Miete als günstig betrachtet werden müsse, woraus sich ergebe, dass wirtschaftlich gesehen eine Volllastung des Betriebes nicht erforderlich war, um die Mietaufwendungen in dieser Höhe zu decken.

Die Annahme der Betriebsprüfung, dass ein Betrieb, der achtzehn Stunden geöffnet hatte, bei einer Auslastung von geschätzten sechs Kunden pro Stunde, und einem durchschnittlichen geschätzten Konsum von € 3,50 pro Kunden, daraus sich einen Tagesumsatz von € 350 schlüssig ermitteln lasse, steht insofern mit der Lebenswirklichkeit nicht im Einklang, als zum einen nicht davon ausgegangen werden kann (wie in der Berufung auch zutreffenderweise darauf hingewiesen wurde) dass tatsächlich täglich achtzehn Stunden das Lokal in der von der Betriebsprüfung angenommenen Kundenanzahl ausgelastet sein kann. Wenn die Bw. zu Recht darauf hinweist, dass es auch Zeiten im Tagesablauf gibt, wo weniger als sechs Kunden das

Lokal besucht haben, so kann dem nur beigespflichtet werden. Betrachtet man die Frequentierung einer Gastwirtschaft durch Gäste im Tageszyklus, muss festgestellt werden, dass eine höhere Kundenanzahl zu den traditionellerweise gegebenen Essenszeiten (Frühstückszeit, Mittagszeit, Abendgeschäft) vorzufinden sein wird. Dies hat die Betriebsprüfung in ihrer Sitzplatzschätzung nicht gehörig berücksichtigt. So wird es sicherlich zutreffend sein, dass in bestimmten Zeiten, in welchen der Betrieb zwar geöffnet hatte, um auf den „*Kundenansturm*“ zu warten, eine geringere als die von der Betriebsprüfung geschätzte Kundenzahl von sechs Kunden (pro Stunde), tatsächlich gegeben war, die ihren Ausgleich (Erhöhung) zu den traditionellen Essenszeiten (Früh, Mittag, Abend) dann nicht finden wird können, wenn eben die Standortsituation der Bw. einen derartigen Kundenbesuch tatsächlich nicht zulässt.

Diesbezüglich wäre es, für die Frage der tatsächlichen Kundenfrequenz bei der Bw., aufschlussreich gewesen, darauf hat die Bw. in ihrem Berufungsschriftsatz ebenso hingewiesen, Erhebungen dahingehend zu tätigen, in welchem Ausmaß das Lokal tatsächlich von Kunden besucht wurde.

Mit der von der Betriebsprüfung durchgeführten Globalschätzung, basierend auf der Annahme, dass sechs Kunden, jeden Tag (es gab keinen Ruhetag!) im Jahr (330 angenommene Tage der Öffnung, in Folge der Nichtberücksichtigung des von der Bw. vorgebrachten Argumentes der Schließung des Lokales in Folge der Familiengründung des Geschäftsführers), über achtzehn Stunden der täglichen Öffnungszeit, aus dem Sortiment der Bw. konsumiert hätten, steht mit der Wirklichkeit im Widerspruch. Dies umso mehr, als die Betriebsprüfung ihrer Schätzung einerseits einen Wareneinsatz von durchschnittlich € 4.000 pro Jahr (2003 i. H. v. € 3.695,34) annimmt, andererseits die damit zu erzielenden (geschätzten) Umsätzen im Ausmaß von € 115.600 angenommen hat.

Schließlich hat die Bw. der Argumentation der Betriebsprüfung noch entgegnet, dass aus familiären Gründen das Lokal im Prüfungszeitraum über längere Zeiträume geschlossen werden musste, was der Betriebsprüfung im Zuge der Prüfungstätigkeit auch mitgeteilt wurde, im Prüfungsergebnis jedoch keinerlei Auswirkung gefunden hat.

Ungeachtet dessen, von Öffnungszeiten von 330 Tagen Pro geprüftem Jahr auszugehen zeigt, dass die Betriebsprüfung einer durchaus denkmöglichen Variante (Schließung in Folge einer Familiengründung), nicht die gebührende Aufmerksamkeit geschenkt hat.

Was das Schätzungsargument der abweichenden Rohaufschlagskoeffizienten (der Jahre 2003, 2005) beim Kaffee anlangt, ist zu sagen, dass bei einem *durchschnittlichen* Kaffeeinkauf von € 341,17 (richtiger Durchschnittsbetrag beträgt lt. Arbeitsbogen € 377,70) nach Ansicht des UFS eine Hinzuschätzung von Umsätzen in Höhe von € 78.000, alleine damit, nicht schlüssig begründet werden kann. Schließlich wurden damit die steuerbaren Umsätze der Bw. mehr als

verdoppelt (exakt von durchschnittlich € 32.027,72 lt. Erklärung (der Jahre 2003 bis 2005) auf € 64.841,71 lt. Betriebsprüfung also auf 202,45 Prozent des erklärten Betrages angehoben). Betrachtet man die Durchschnittswerte der erklärten Erlöse beim Kaffee, mit den Zahlen der Schätzung durch die Betriebsprüfung, ergibt sich, dass diese gar nicht so wesentlich voneinander abweichen. So hatte die Bw. durchschnittlich € 4.653,33 als Erlöse Kaffee dem Finanzamt gegenüber erklärt, wogegen die Betriebsprüfung diesen Wert in der Verprobung mit durchschnittlich € 6.878,33 angenommen hat. Dies erklärt sich dadurch, dass die Betriebsprüfung für das Jahr 2005 den Betrag von € 12.730 errechnet, die Bw. einen Betrag von € 3.166,67 erklärt hat, und die Betriebsprüfung für das Jahr 2003 den aufgrund des Wareneinkaufes zu erzielenden Erlös mit € 1.065 ermittelt, wogegen die Bw. in der Erklärung diesen Betrag mit € 2.468,34 angenommen hat.

Aufgrund dieser Berechnungen werden, ausgehend von der von beiden Parteien des Verfahrens als unstrittig bezeichneten Schätzungsbefugnis, seitens der Betriebsprüfung die Bruttoerlöse für die Jahre 2003 bis 2005 mit € 115.500 geschätzt, die Umsatzsteuer mit € 19.250, und der Reingewinn pro Jahr mit € 24.062,50 angenommen.

Als alleinige Begründung führt die Betriebsprüfung aus, dass die Umsätze pro Tag mit € 350 als erzielbar (bei 330 Öffnungstagen) betrachtet werden.

Der Einwand der Bw., dass der Betrieb in Folge der familiären Situation des Hrn. P in Folge der Familiengründung über einen längeren Zeitraum geschlossen bleiben musste, hat durch die Betriebsprüfung in ihrer Globalschätzung keine Berücksichtigung gefunden.

Dies erscheint dem UFS als unverständlich, zumal die Betriebsprüfung den vorhandenen Aufzeichnungen folgend, zum Beispiel an Hand der unterfertigten und firmenmäßig gestempelten Tageslosungsblätter (beispielsweise textiert mit „2005, Dezember geschlossen wegen Urlaubs, 2006 geschlossen wegen Krankheit im Ausland“), sehr wohl entnehmen hätte können, dass der Betrieb in diesen Zeiträumen tatsächlich nicht geöffnet hatte.

Eine gegenteilige Aussage, etwa eines Gastes (Stammgastes), der bestätigen hätte können, dass der Betrieb in den als geschlossen behaupteten Zeiträumen tatsächlich geöffnet hatte, konnte die Betriebsprüfung nicht beibringen.

Damit global zu behaupten, dass die Öffnungstage mit 330 richtigerweise zu schätzen seien, und einen erzielbaren Erlös in diesen Tagen von € 350 pro Tag anzunehmen, war die Betriebsprüfung aufgrund der erzielten Erhebungen, nach Ansicht des UFS, nicht berechtigt.

Schlussendlich begründete die Betriebsprüfung ihre Schätzung auch damit, dass ihre Ansicht nach die Lebenshaltungskosten des Geschäftsführers der Bw. im Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 „nicht gedeckt“ (Begründung des Sicherstellungsauftrages) gewesen seien, bzw. „nicht plausibel gedeckt gewesen“ seien (Begründung der Schätzungsberechtigung: Arbeitsbogen, Schätzungsberechtigung, Seite 6). Demgegenüber hat die Bw. in der Berufung

(Zusammenfassung, Seite 3) festgestellt, dass „die Lebenshaltungskosten nachgewiesen“ worden seien.

Die im Arbeitsbogen Kapitel Geldflussrechnung/LHK Rechnung Familie RP (2003- l fnd.) ausgewiesenen Beträge sind einerseits gekennzeichnet von Zuflüssen im Beobachtungszeitraum in Höhe von € 153.037 bei Abflüssen im Ausmaß von € 125.250. Unter Eibeziehung des „Cash flow Café“ ermittelt die Betriebsprüfung eine Lebenshaltungskostensituation, welche in den Jahren 2003 und 2005 durch starke Unterdeckungen gekennzeichnet war (2003 € - 15.404,10; 2005 € - 5.924,77), und im Jahr 2004 einen Überschuss von € 25.067,67 aufwies, wodurch gesamt betrachtet gesagt werden kann, dass über die Jahre 2003 bis 2005 ein leichtes Plus von € 3.738,80 zu verzeichnen war, die Lebenshaltungskosten der Familie zwar von einer angespannten Situation in den Jahren 2003 und 2005 gekennzeichnet waren, nach Ansicht des UFS gesamt betrachtet jedoch (im Ausmaß von € 3.738,80) als gedeckt bezeichnet werden müssen.

Schon aus der von der Betriebsprüfung erhobenen Anzahl der Bediensteten, nämlich dem Komplementär Hrn. P, der alleine mit Unterstützung einer Aushilfskraft den Betrieb aufrecht erhalten hat, zeigt sich, dass der geprüfte Betrieb die von der Bw. in der Berufung dargestellte Größe aufgewiesen hat, und nicht die von der Betriebsprüfung in ihrer Schätzung angenommenen Umsätze erwirtschaften konnte. Praktisch alleine täglich achtzehn Stunden, sechs Gäste pro Stunden zu bewirten, stellt, betrachtet man die Notwendigkeit des Einkaufes, Bedienung im Lokal, etc., eine erhebliche Belastung an den Menschen dar, welche noch dazu in einer Phase der Familiengründung (einen Ruhetag gab es nicht!), dem UFS als praktisch nicht erzielbar, und somit als unwahrscheinlich, erscheint.

Alleine schon aus der Aussage des Komplementärs, dass versucht worden sei, das Lokal zu verpachten, zu schließen, dass dieser Versuch auch von Erfolg gekrönt war, und demgemäß auch Pachterträge geflossen sein müssen, reicht nicht aus, diese der Bw. auch als tatsächlich als zugeflossen, zu unterstellen, zumal die Bw. vorgebracht hat, dass es zu einer erfolgreichen Verpachtung (in Folge der Nichtbezahlung der Pacht) nicht gekommen sei. Daraus erklärt sich auch, weshalb Erlöse aus einer Verpachtung in den Grundaufzeichnungen und in den Jahresabschlüssen keinen Eingang gefunden haben. Dass das Lokal tatsächlich verpachtet wurde, an wen, zu welchem Pachterlös, in welchem Zeitraum, hat die Bp. im Verfahren nicht dargestellt.

Wien, am 21. Oktober 2011