



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Garantie WTH Ges. m. b. H, Steuerberatungskanzlei, 3002 Purkersdorf, Bahnhofstraße 26, vom 31. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk, vertreten durch HR Dr. Walter Klang, vom 15. März 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 sowie Haftung gemäß § 95 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die nunmehr auf Grund einer im Dezember 2002 erfolgten Umgründung als OEG konstituierte Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum in der Rechtsform einer Ges. m. b. H als Betreiberin eines Beherbergungsunternehmens tätig.

Im Zuge eines die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Prüfungsverfahrens traf der Betriebsprüfer nachstehende, für dieses Verfahren relevante Feststellungen:

#### **Tz 16, 18, 36 Mängel, Entgelte und verdeckte Ausschüttung**

Der Prüfer habe eine kalkulatorische Verprobung durchgeführt, welche erhebliche, – in, streitzeitraumbezogen individuellen Geschäftsbereichen - Kalkulationsdifferenzen gezeitigt habe.

In Ansehung des Umstandes, dass seitens der Bw. für den gesamten Prüfungszeitraum keine Inventuren vorgelegt worden seien, sei im Zuge der Kalkulation der Wareneinsatz für Frühstück, Halbpension und Menü auf Grund der Angaben des Geschäftsführers berücksichtigt worden, während die Anzahl der Nächtigungen auf Auskunft der Gemeinde G beruht habe.

Während in den Jahren 1997 und 1998 ein zusätzlicher, von der Bw. beantragter Eigenverbrauch in der Höhe von öS 22.000.- Berücksichtigung gefunden habe, habe die im Jahr 1999 vorgenommene Eigenverbrauchserhöhung ob Vermählung des Sohnes des Geschäftsführers auf den Betrag von öS 52.500.- gelautet.

Im Endergebnis seien unter Berücksichtigung obiger „Eckdaten“ nachstehende Entgelts -, respektive Erlöszurechnungen (netto) ermittelt worden:

| Zeitraum                    | 1997      | 1998      | 1999      |
|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Betrag (netto) in ATS (10%) | 386.000.- | 197.200.- | 93.500.-  |
| Betrag (netto) in ATS (20%) | 263.000.- | 124.500.- | 102.060.- |
| Gesamtbetrag (netto)        | 649.000.- | 321.400.- | 195.560.- |

### **Tz 19, 36 Eigenverbrauch, verdeckte Ausschüttung**

In Ansehung des Umstandes, dass die Bw. in ihrem Rechenwerk für den gesamten Prüfungszeitraum keinen Eigenverbrauch ausgewiesen hat sowie der von der Bw. beantragten Erhöhungen nahm der Prüfer nachstehende Zurechnungen vor:

| Zeitraum        | 1997      | 1998      | 1999      |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|
| EV (in ATS 10%) | 72.000.-  | 72.000.-  | 89.500.-  |
| EV (in ATS 20%) | 30.000.-  | 30.000.-  | 43.000.-  |
| Gesamtbetrag    | 102.000.- | 102.000.- | 132.500.- |

Obige Zurechnungen bildeten den Gegenstand einer verdeckten Ausschüttung und wurde Kapitalertragsteuer wie folgt vorgeschrieben:

| Zeitraum        | 1997      | 1998      | 1999      |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|
| Betrag (in ATS) | 327.530.- | 165.695.- | 121.873.- |

### **Tz 26 Erhöhung Pacht 1999**

In Ansehung des Umstandes, dass die Bw. im Jahr 1999 in Abweichung von den Vorjahren lediglich einen Pachtzins von öS 480.000.- (netto) an die Fa. x Ges. n .b. R (es ist darauf hinzuweisen, dass die an der Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen auch Gesellschafter der Bw. sind) geleistet hat, wurde dieser vom Prüfer auf das Niveau der Vorjahre (öS 700.000.-) angehoben.

In weiterer Folge flossen die an oberer Stelle beschriebenen Feststellungen in, im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 sowie einen Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 1999 ein.

Gegen vorgenannte, mit 15. März 2002 datierte Bescheide wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schriftsatz vom 31. August 2002 Berufung erhoben.

Hierbei replizierte die steuerliche Vertretung der Bw. zu den Feststellungen des Prüfers wie folgt:

### **1. Kalkulationsdifferenzen**

Die vom Prüfer gewählte Methode der Verprobung der Umsätze mit den Wareneinsätze auf Basis branchenüblicher Rohaufschläge treffe auf den konkreten Betrieb der Bw. insoweit nicht zu, da dieser in die unterschiedlichen Bereiche des Pauschalismus, welcher sich einerseits in Form der Beherbergung und Verköstigung von Schulgruppen sowie Autobusreisegruppen äußere sowie andererseits in ein a la Carte – Restaurant falle.

In Ansehung des Umstandes, dass die Bw. als Familienbetrieb geführt werde, seien vorgenannte Bereiche nicht als Teilbetriebe im engeren Sinn zu qualifizieren, wobei sich dieser Umstand darin manifestiere, dass der Wareneinsatz für den Gesamtbetrieb auf einheitliche Konten gebucht worden sei.

Ausgehend von dieser „Unternehmensphilosophie“ sei eine Zuordnung der einzelnen Aufwendungen zu den Geschäftsbereichen nicht via (abgabenbehördlicher) Pauschalbetrachtung, sondern nur bei einer Detailanalyse auf Belegebene möglich.

Die vom Betriebsprüfer gewählte Methode der Zuordnung des Wareneinsatz dergestalt, dass vom gesamten Wareneinsatz die pauschal geschätzten Kosten für Frühstück, respektive Mittag- und Abendessen je Person multipliziert mit den Anzahl der Nächtigungen in Abzug gebracht worden sei und der verbleibende Wareneinsatz die Grundlage für die „normale Rohaufschlagskalkulation“ gebildet habe, sei zwar als logisch einwandfrei zu werten, jedoch wegen teilweise schwankender Frühstück- und Abendessenskosten je Person in der praktischen Anwendung als nicht treffsicher zu erachten.

Vielmehr sei auch hier der Methode der direkten Zuordnung der Eingangsrechnungen zum Bereich „Pauschalismus!“ als ungleich präziseren Methode der Vorzug zu geben.

Demzufolge habe die Bw. für das Jahr 1997 eine detaillierte Zuordnung des Wareneinsatzes zu den einzelnen Kategorien auf Basis der Einzelrechnungen bzw. der auf den Fakturen ausgewiesenen Warenposten vorgenommen, wobei vorgenannte Detailarbeit zeitlich

nachgelagert deshalb möglich gewesen sei, da aus beiden Betriebsbereichen ob unterschiedlicher Qualitätsausrichtung unterschiedliche Wareneinsätze resultieren.

Auf Grund der unterschiedlichen Art und Qualität der Waren könne in praktischer Hinsicht mit einer sehr hohen Treffergenauigkeit vorgenommen werden.

Zu beachten sei, dass geringe Unschärfen, welche auch bei einer zeitnahen Erfassung nicht zur Gänze zu vermeiden seien, auch darin bestanden hätten, dass im a la Carte Restaurant nicht verkäufliche teuer Waren, insbesondere bei ansonsten drohendem Verderb im „billigen“ Pauschalismus verwendet worden seien, mit der Folge, dass der tatsächliche Wareneinsatz in letzterer Betriebssparte zusätzlich erhöht worden sei.

In ganzen Zahlen ausgedrückt führe die von der Bw. gewählte Methode im Jahr 1997 zu einer Wareneinsatzserhöhung beim Frühstück von öS 53.035.- (32%) bzw. bezogen auf Mittag- und Abendessen zu einer solchen von öS 96.181.- (41%).

Anzumerken sei, dass nämliche Erhöhungen auch auf die Jahre 1998 und 1999 vollinhaltlich anzuwenden seien.

Vice versa zeitige die Detaillermittlung beträchtlich höherer Wareneinsätze im Bereich des Pauschalismus einen reduzierten Wareneinsatz im Restaurantbetrieb, mit dem Ergebnis, dass eine Rohaufschlagskalkulation wiederum zu im Branchenschnitt gelegenen Werten führe.

Summa summarum verbleibe denklogisch für die vom Prüfer vorgenommene Hinzurechnung kein Raum.

Ungeachtet des Umstandes, dass die Einnahmenkomponente im Pauschalbetrieb nicht angezweifelt worden sei, hätten auch hinsichtlich der Tageslosungen keine zeitlichen Löcher bestanden.

Des weiteren sei die private Lebensführung der Gesellschafter und ihrer Familien nicht so aufwändig, dass diese ein Mehr als die verbuchten Bezüge benötigt hätten.

Einerseits sei es im Privatbereich zu keiner Vermögensvermehrung gekommen, respektive sei andererseits die Bw. seitens der Bank unter Druck gestanden und habe so hin schon aus finanzierungstechnischer Sicht kein Anreiz auf Tätigkeit nicht verbuchter Umsätze bestanden.

Der Einwand der Bw. auf das Vorliegen erhöhten Verbrauchs und teilweiser unökonomischer Betriebsführung sei seitens der Betriebsprüfung unbeachtet geblieben.

Wiewohl die Dokumentation des Schwunds zugegebenermaßen mangelhaft sei, sei mangels Detailbetrachtung der Zusammensetzung der Einkäufe der vorgebrachten Argumentation verfehlter Einkaufspolitik für das a la Carte Restaurant ebenso wenig näher getreten worden.

In Ansehung des vorherrschend harten Wirtschaftskampfes um die Beherbergung von Schülergruppen sei die Bw. – via Setzung vordergründig unökonomischer Maßnahmen - gezwungen gewesen, durch Zugaben von Speisen und Getränken einen zusätzlichen Anreiz für die Gäste zu schaffen.

Darüber hinaus sei ein Teil des Schwundes für die ehemals steuerlich abzugsfähige Jugoslawienhilfe verwendet worden.

Die Bw. vermute ebenso von Mitarbeitern bestohlen worden zu sein, da im laufenden Geschäftsbetrieb bereits ein Schwund an Rohstoffen festgestellt worden sei, wobei eine eindeutige Klärung mangels entsprechender Kontrollmechanismen nicht möglich gewesen sei.

Im übrigen sei es auch immer wieder vorgekommen, dass Lieferanten selbst abgeladen hätten und die von der Bw. gegengezeichneten Lieferscheine eine zu hohe Menge ausgewiesen hätte, sprich es mit anderen Worten ausgedrückt auch diesbezüglich zu einem Schwund gekommen sei.

Was die Kalkulationsdifferenzen im Bereich der Getränke anlange, sei gebe die Bw. zu bedenken, dass ein nicht unbeträchtlicher Wareneinsatz für die „betriebliche Werbung“ Verwendung gefunden habe.

Dieser Bereich umfasse die kostenlose Verabreichung von kleinen Begrüßungen (Brote, Getränke), wobei für das Jahr 1997 rund öS 75.000.- zum Ansatz zu bringen seien.

Die Hinzurechnungen im Bereich der Getränkeumsätze seien insoweit nicht rechtmäßig erfolgt, da die im Pauschalarrangement für Schüler- und Autobusgruppen enthaltene Gratisbewirtung für Buslenker und Begleitpersonal inklusive Begrüßung- und Verabschiedungsgetränke nicht in ausreichendem Maß Berücksichtigung befunden hätte.

Was den Ansatz des Eigenverbrauchs betreffe, so seien die pauschal angesetzten Beträge als überhöht zu qualifizieren.

Dies deshalb, da beispielsweise aus dem Bruttoeigenverbrauch von öS 115.200.- bezogen auf 3 Personen und 300 Öffnungstage ein Tagesverbrauch von öS 128.- resultierte.

Bei vergleichweisem Ansatz der Sachbezugswerte (laut Bw. für einen Zeitraum von 10 Monaten) für die volle freie Station errechne sich ein Gesamtbetrag von öS 56.700.- respektive eine nahezu 50%ige Abweichung zu den Werten des Betriebsprüfers.

Aus vorgenannten Gründen stellte die Bw. den Antrag eine entsprechende Reduktion vorzunehmen, wobei die Reduktion für das Jahr 1999 nur in absoluter Höhe der Vorjahre erfolgen solle, da der für die Hochzeit des Sohnes in Ansatz gebrachte Betrag selbst nicht beeinträchtigt werde.

Zusammenfassend sei von Umsatz und Erlöshinzurechnungen auf Grund der Kalkulation generell Abstand zu nehmen, respektive sei der Eigenverbrauch auf das von der Bw. beantragte Ausmaß zu reduzieren.

## **2. Korrektur Pachtverrechnung 1999**

Die Anpassung der Pachtverrechnung des Jahres 1999 mit jenen der Vorjahre treffe insoweit nicht den wirtschaftlichen Kern, als die geringere Pachtverrechnung auf Tragung außerordentlicher Instandhaltungsarbeiten durch die Bw. im Ausmaß von öS 262.000.- (= Steigerung der getragenen Instandhaltungsarbeiten vom Jahr 1998 auf das Jahr 1999) im Auftrag der Besitzgesellschaft gefußt habe.

Zusammenfassend korreliere die Reduktion der Pachtzinse mit dem Ausmaß der getragenen Aufwendungen, so dass für eine Hinzurechnung letztendlich kein Raum verbleibe.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2002 nahm der Betriebsprüfer zu den Berufungsausführungen wie folgt Stellung:

### **Ad 1 Kalkulationsdifferenzen**

#### **a. Tourismus/Pension**

Eingangs sei festzuhalten, dass der Wareneinsatz für die Pension (Schülergruppen, andere Reisegruppen und Einzelpersonen anhand (mehrmals) korrigierter Angaben des Geschäftsführers der Bw. Herrn EH ermittelt worden sei.

Hierbei sei von diesem der Wareneinsatz für Frühstück und Abendessen (Schüler) in einer Bandbreite von öS 11.- bis öS 15.-, respektive öS 14.- bis öS 30.-, für die restliche Halbpension (Frühstück und Abendessen) in einer Bandbreite (Frühstück und Abendessen) von öS 50.- bis öS 70.- und die Menüpreise für Schüler in einer solchen von öS 24.- bis öS 40.- beziffert worden., wobei nach ausführlicher Besprechung mit dem Geschäftsführer zum Zwecke der Verprobung die Werte schlussendlich mit öS 25.- für die Halbpension (Schüler), mit öS 50.- (restliche Halbpension) sowie mit öS 24.- (Menü Schüler) angenommen worden seien.

Ausgehend von diesen akkordierten Werten und unter Ansatz der für die übrigen Warengruppen aus den Verkaufs- und Einkaufspreisen ermittelten Rohaufschlägen sei es im Zuge der kalkulatorischen Verprobung bei einzelnen Warenpositionen sowohl zu Umsatzdifferenzen (z.B. 1997 bei der Küche in Höhe von rund öS 386.000.-, 1998 bei Kaffee von rund öS 138.000.-) als auch zu Wareneinsatzdifferenzen (1998 bei der Küche von rund öS 87.000.-, 1999 bei alkoholischen Getränken von rund öS 40.000.-) gekommen.

Anzumerken sei, dass die Bw. selbst im Berufungsschriftsatz die vom Prüfer gewählte Methode als logisch einwandfrei eingestuft habe.

Seitens der Betriebsprüfung sei dem Anbringen der Bw. auf Ansatz eines zusätzlichen, den Wareneinsatz mindernden Eigenverbrauches näher getreten worden und seien auch die Zugaben an die Schüler in vollem Maß anerkannt worden.

Nämliche Getränke seien in der Buchhaltung der Bw. als „Werbeaufwand bzw. diverser Werbeaufwand“ im Ausmaß von öS 45.877,10 (1997), von öS 60.707.- (1998) sowie von öS 59.262.- (1999) erfasst worden.

Der Schwund sei pauschal mit 5% zum Ansatz gelangt, wobei anzumerken sei, dass es die Bw. verabsäumt habe, etwaige Diebstähle zur Anzeige zu bringen.

Die gegen die Lieferanten erhobenen Verdächtigungen seien überhaupt erstmals im Berufungsschriftsatz erhoben worden.

Zusammenfassend sei all diesen Einwänden gleich, dass sie letztendlich unbewiesen geblieben seien.

Der - laut Berufung – im Jahr 1997 aus der Lehrer- und Buslenkerbewirtung (öS 63.492.-) bzw. aus der Verabreichung anderer Begrüßungs- und Abschiedsgetränken (öS 43.156.-) resultierende Wareneinsatz ergebe unter Berücksichtigung des Wareneinsatz für Frühstück/Mittag- und Abendessen von öS 545.743.- und des bereits vom Prüfer im Rahmen der Verprobung vorgenommenen Ansatzes für Lehrer und Buslenkerbewirtung von öS 13.658.- rein kalkulatorisch gesehen eine (weitere) Wareneinsatzminderung bei Bier von öS 72.528.- (bisher öS 5.772.-), bei Wein von öS 18.002.- (bisher öS 2.886.-) und bei alkoholfreien Getränken von öS 7.460.- (bisher öS 0.-).

Für nämliche, ungewöhnliche hohe Gratisbewirtungen habe die Bw. allerdings die Führung entsprechender Aufzeichnungen verabsäumt.

Anzumerken sei, dass dieses Ergebnis ob gestiegener Nächtigungszahlen auch auf die Jahre 1998 und 1999 umgelegt werden könne.

Eine anhand der von der Bw. ins Treffen geführter Werte vorgenommene kalkulatorische (Nach)Kalkulation habe massive Wareneinsatzdifferenzen, respektive mit anderen Worten zu wesentlich schlechtere Ergebnisse als jene der im Zuge des Prüfungsverfahrens durchgeführten kalkulatorischen Verprobung gezeitigt (die ermittelten Minderumsätze beliefen sich hierbei auf gerundete Werte von öS 378.000.- bis zu öS 527.000.-) und spreche dieses Faktum bereits gegen die Annahme der Bw., wonach eine im Wege der Detailzuordnung durchgeführte Rohaufschlagskalkulation zu im Branchenschnitt gelegenen Werten geführt hätte.

Zu den einzelnen Warengruppen seien nachstehende Ausführungen angezeigt:

Betreffend die Küchenwaren sei bezogen auf die Jahre 1998 und 1999 bereits eine Fehlmenge von je rund öS 112.000.- um den Wareneinsatz der Pension abzudecken zu können zu konstatieren, woraus sich vice versa die Frage nach dem Verbleib des Wareneinsatzes für das a la Carte Restaurant erhebe.

Für das Jahr 1997 errechne sich im Bereich des Restaurants – bei Berücksichtigung des geringeren Wareneinsatzes (laut Berufung) ein von der Abgabenerklärung nach unten abweichender Umsatz von um rund öS 259.000.-.

Unter Ansatz der in der Berufung ins Treffen geführten Werte resultieren des weiteren fehlende Wareneinsätze im Bereich der Getränke.

Es sei darauf hinzuweisen, dass bei Berücksichtigung weiterer im Berufungsschriftsatz beantragter Positionen die fehlenden Wareneinsätze noch höher werden, ein Umstand, der im Resümee bedeutet, dass entweder massive Wareneinsatzverkürzungen vorgenommen worden seien, respektive die Angaben des Geschäftsführers betreffend den Wareneinsatz für die Pension, für Gratisbewirtung etc. von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen.

## **b. Eigenverbrauch**

Nach Angaben des Geschäftsführers seien 5 Personen (Ehepaar H, 2 Söhne und eine Schwiegertochter) im Betrieb der Bw. verpflegt worden, wobei seitens der Betriebsprüfung für 4 Personen ein Eigenverbrauch zum Ansatz gelangt sei, während die 5. Person unter dem Posten Personalverpflegung erfasst worden sei.

Zunächst sei der Eigenverbrauch mangels Aufzeichnungen im Schätzungswege mit öS 80.000.- (netto) pro Jahr ermittelt worden, wobei in Reaktion auf den Schriftsatz vom 13. September 2001 eine Erhöhung desselben vorgenommen worden sei.

Aus einer Gegenprobe auf Basis der Sachbezugswerte ergebe sich für 4 Personen und einem Zeitraum von 11 Monaten ein Bruttobetrag von öS 95.040.- und liege dieser Betrag unter dem vom Prüfer in Ansatz gebrachten Eigenverbrauch von öS 90.000.- (brutto).

Des weiteren sei es nicht nachvollziehbar, dass die Bw. nunmehr einen Eigenverbrauch für 3. Personen für den Zeitraum von 10 Monaten ermittle und entgegen dem Bestreben im Prüfungsverfahren im Berufungsverfahren einen geringeren Eigenverbrauch begehre.

## **2. Pachtverrechnung**

Die Betriebsprüfung vertrete nach wie vor die Ansicht, dass Pachtverrechnung einerseits sehr unstetig sei, andererseits der Instandhaltungsaufwand kein Kriterium für die Verrechnung an sich dargestellt habe.



Dieses Ergebnis manifestiere sich an dem Umstand, dass im Jahr 1994 bei einem Instandhaltungsaufwand von öS 302.440.- ein Pachtschilling von öS 1.000.000.- zur Verrechnung gelangt sei, während bei einem im Jahr 1997 angefallenen Instandhaltungsaufwand von öS 293.271.- (Differenz zu 1994 von öS 9.200.-) eine Pacht von öS 720.000.- in Rechnung gestellt worden sei.

Bei einem (weiteren) Vergleich der Jahre 1997 mit dem Jahr 1998 habe bei im Jahr 1998 um öS 88.767.- geringeren Instandhaltungsaufwendungen ebenfalls ein Pachtschilling von öS 720.000.- resultiert.

Im Jahr 1999 habe die Pacht laut Buchhaltung zunächst auf den Nettobetrag von öS 836.666,66 gelautet, wobei am 23. Dezember 1999 eine Rückzahlung des Verpächters im Ausmaß von öS 240.000.- erfolgt sei, respektive im Zuge der Bilanzbuchungen der Pachtzins um weiterer öS 116.666,66 gemindert worden sei, sodass der Pachtaufwand des Jahres 1999 schlussendlich auf öS 480.000.- gelautet habe.

Eine Einschau in die Buchhaltung für das Jahr 2000 habe ebenfalls das Ergebnis gezeitigt, dass der Pachtaufwand im Zeitraum, 3. Jänner 2000 bis zum 1. Dezember 2000 auf öS 916.666,65 gelautet habe, während in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 der Pachtzins lediglich mit dem Nettobetrag von öS 643.333,33 beziffert worden sei.

Zusammenfassend halte die in der Berufung vertretene Auffassung eines direkten Zusammenhangs zwischen Instandhaltungsaufwand und Pachtaufwand, ob Gesellschafteridentität der am Bestandsverhältnis beteiligten Unternehmen einem Fremdvergleich nicht stand, sondern handle es sich im vorliegenden Fall, in Ermangelung eines stimmig betraglichen Konnexes nämlicher Aufwandspositionen, um einen willkürlichen Ansatz des Pachtaufwandes, mit dem Ziel den Gesellschaftern der verpachtenden Ges. n. b. R eine Minderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage zu verschaffen.

Was die steuerliche Auswirkung bei der Bw. selbst anlange, komme eine solche ob vorhandener Verlustvorträge nicht unmittelbar zum Tragen.

Auf die, der steuerlichen Vertretung der Bw. am 22. Jänner 2003 zugestellten Stellungnahme erfolgte keine Replik.

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

#### **1. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund von Kalkulationsdifferenzen**

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, 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. Welche Bücher und Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

In Ansehung obiger Ausführungen ist eingangs festzuhalten, dass die Bw. selbst im Rechtsmittel die Berechtigung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zumindest im Teilbereich Eigenverbrauch dem Grunde nach außer Streit stellt.

Des weiteren hat die Bw. die vom Prüfer gewählte Methode der kalkulatorischen Verprobung zwar als logisch qualifiziert, vermeint aber, dass eine Nachkalkulation auf Basis einer Detailzuordnung derartige Ergebnisse zeitigen, welche eine Hinzuschätzung zu den erklärten Umsätzen- und Erlösen als obsolet erscheinen lassen.

Was den Einwand, der Erfassung zu niedriger Kostensätze als Ergebnis einer ob schwankender Frühstücks- und Abendessenkosten als nicht treffsicher zu qualifizierender Methode anlangt, so ist die Bw. darauf zu verweisen, dass gerade im Bereich des Pauschalismus der Wareneinsatz anhand mehrmals vom Geschäftsführer selbst korrigierter, respektive schlussendlich mit dem Prüfer akkordierter Werte errechnet worden ist.

In Ansehung nämlich Umstandes gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zum Schluss, dass die Argumentation der Bw. demzufolge als unschlüssig und daher als ins Leere gehend zu erachten ist.

Den weiteren, nach Ansicht der Bw. die Zurechnungen ausschließenden, in Richtung des Ansatzes eines erhöhten, nicht zu Umsatz führenden Wareneinsatzes abzielenden Einwendungen ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nachstehendes zu entgegnen:

Der Umstand, dass keine „zeitlichen“ Löcher in den Tageslosungen bestehen, die private Lebensführung der Gesellschafter als moderat zu qualifizieren ist und es im privaten Bereich zu keinen, nicht verbuchte Umsätze als wahrscheinlich machende Vermögensvermehrungen gekommen ist, kann nicht darüber hinweg täuschen, dass die rechnerische Gebarung des Unternehmens der Bw. als nicht ordnungsgemäß zu bezeichnen ist, wobei sich diese Schlussfolgerungen bereits anhand nicht vorgelegter Inventuren, respektive auf die Präsentation exorbitant schwankender Einstandspreise im Pauschaltourismus manifestieren.

Des weiteren räumt die Bw. zwar ein, ob mangelhafter Dokumentation des Schwundes auf den schätzungsweisen Ansatz des Prüfers angewiesen zu sein, vermeint aber als Conclusio der weiteren Rechtsmittelausführungen, dass dieser ob etwaiger, aber polizeilich nicht zur Anzeige gebrachter Malversationen der Mitarbeiter und von Lieferanten in erhöhtem Ausmaß zum Ansatz gelangen müsse.

Nämlicher Argumentation sind seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz – schon um Wiederholungen zu vermeiden – die zu diesem Punkt tragfähigen, in weiterer Folge auch seitens der Bw. unrepliziert gebliebenen Ausführungen des Betriebsprüfers in der Stellungnahme vom 12. Dezember 2002 entgegenzuhalten.

Dem weiteren Vorbringen, dass ein nicht unbeträchtlicher Wareneinsatz für den Bereich der „betrieblichen Werbung“ in Form von Gratisbewirtungen Verwendung gefunden hat, ist nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz via Anstellung einer Nachkalkulation in ausreichendem Maß Rechnung getragen worden.

Nämliche Gestion des Prüfers hat jedoch für die Bw. ein wesentlich schlechteres Ergebnis, sprich die Tätigkeit von Minderumsätzen gezeitigt, weshalb davon auszugehen ist, dass – ungeachtet, dessen, dass derartig hohe Gratisabgaben von Speisen und Getränken genauer Aufzeichnungen bedurft hätten, – die von der Bw. ins Treffen geführten Geschäftsvorfällen nicht mit den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten korrelieren.

Zusammenfassend erfolgten somit die Hinzurechnungen des Prüfers völlig zu Recht und war daher dem Rechtsmittel in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

## **2. Höhe des Eigenverbrauchs**

Eingangs ist festzuhalten, dass in den von der Bw. gelegten Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1997 bis 1999 überhaupt kein Eigenverbrauch verzeichnet worden ist und dieser erst im Zuge des Prüfungsverfahrens Eingang in die Umsatzsteuerberechnungen nämlich den Veranlagungszeitraum gefunden hat.

Was die Höhe des Eigenverbrauches anlangt, so sind die Werte laut den Angaben des Geschäftsführers der Bw. erfolgt, bzw. hat der Prüfer diesen auf entsprechenden Antrag nach oben hin „nachgebessert“, mit der umgekehrten Folge, dass der zu Umsätzen führende Wareneinsatz abgemindert worden ist.

In Ansehung vorstehender Ausführungen ist – unter Teilung der Ansicht des Betriebsprüfers – der diametrale Berufungsantrag auf nunmehrige Reduktion des Eigenverbrauchs für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht nachvollziehbar.

Ebenso vermochte auch die von der Bw. ohne näherer Begründung angestellte Berechnung auf Basis der Sachbezugswerte für die volle freie Station ob abweichender Basis bei der Anzahl der im Betrieb verköstigten Personen (3 anstelle von 4) sowie des Zeitraums (10 anstatt 11 Monate) den UFS nicht zu überzeugen.

Zusammenfassend erwiesen sich somit die vom Prüfer in Ansatz gebrachten Werte als schlüssig und nachvollziehbar, mit der Folge, dass die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

### **3. Zulässigkeit der Pachtkorrektur**

Ausgehend von den in der Sachverhaltschilderung zwischen der Bw. und der verpachtenden Ges. n. b. R bestehenden Beziehungen waren nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorweg die Vertragsbeziehungen nach den im Schrifttum und in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für nahe Angehörige zu beurteilen.

Hierbei müssen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben (Werbungskosten) begehrenden Steuerpflichtigen gehen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Gemessen an obigen Kriterien ist nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz die sowohl am 23. Dezember 1999 als auch im Zuge der Bilanzerstellung erfolgte Reduktion des Pachtschillings unter dem Aspekt des Fremdvergleiches einzig und allein nur mit der Gesellschafteridentität zwischen Bestandgeberin und der Bestand nehmenden Bw. schlüssig erklärbar.

Der für die wirtschaftliche Zulässigkeit der Gestion ins Treffen geführten Argumentation der Bw., wonach diese einen im Jahr 1999 für die Bestandgeberin einen außerordentlichen Instandhaltungsaufwand zu tragen gehabt habe, ist insoweit nicht zu folgen, da, wie aus der rechnerischen Auflistung bzw. Gegenüberstellung von Pachtaufwand und getragenen Instandhaltungsaufwand in der Berufungsstellungnahme ersichtlich, ein Konnex, respektive eine betragsmäßige Abhängigkeit zwischen den beiden Positionen nicht entnommen werden kann.

In Ansehung vorstehender Ausführungen schließt sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz vollinhaltlich den Ausführungen des Prüfers, wonach die Reduktion des Pachtzinses wirtschaftlich nur mit einer „Einkommensteuerentlastung“ der Gesellschafter der Verpächterin erklärbar ist.

Zusammenfassend erfolgte die durch den Betriebsprüfer vorgenommene Korrektur völlig zu Recht und war auch in diesem Punkt dem Rechtsmittel kein Erfolg beschieden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 26. Jänner 2009