



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Mag.T., vom 26. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 bis 2006 nach der am 31. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Restaurant G. sowie die Pension C. im ersten Wiener Gemeindebezirk.

Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) wurden die folgenden, in Tz 2 des BP-Berichtes vom 29.1.2009 dargestellten, berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen:

Im geprüften Betrieb werde ein elektronisches Kassensystem Marke „ELCON“ verwendet. Im Rahmen der BP seien die Daten aus dem System auf Datenträger abverlangt worden. Am 28.8.2008 seien insgesamt 34 Datenträger übergeben worden. Diese hätten die Daten für den Zeitraum 01/2004 bis 12/2006 (jeweils ein Datenträger pro Monat) enthalten, wobei die Daten für 07/2004 und 01/2005 gefehlt hätten. Diese seien bei einem Einbruchsdiebstahl im Betrieb abhandengekommen (Dokumentation sei vorgelegt worden). Es sei für jedes Kalendermonat eine Diskette vorgelegt worden, wobei für jeden Kalendertag eine nach dem Tag benannte Datei im Format FDDMMJJ.txt auf dieser Diskette vorliege. Der Inhalt dieser Datei stelle sich wie folgt dar: 420-1-2,80-1, 815-1-2,20-1, 639-1-3,50-1, 510-1-2,10-1 usw.

Diese Spalten hätten der Reihe nach folgende Informationen enthalten: PLU-Nummer (= im System hinterlegte Codierung für einen Artikel in der Artikelstammdaten), Stückzahl, Verkaufspreis brutto, Kellnernummer. Es sei ein Ausdruck der aktuellen Artikelliste (Artikelstammdaten, die in der PLU-Nummer hinterlegt seien) bereitgestellt worden. Da sich diese Liste jedoch laufend ändere (Neubelegung der PLU-Nummern, Preisänderungen etc.), könne nur bedingt angenommen werden, dass die PLU-Nummern im Prüfungszeitraum mit denselben Artikelstammdaten hinterlegt worden seien. Regelmäßige Sicherungen dieser Daten seien nie vorgenommen worden. Im Betrieb selbst würden Bonausdrucke aus dem System erzeugt, deren Inhalten gewesen seien: Tischnummer, LNr., Stückzahl, Artikelbezeichnung, Verkaufspreis, Summe in Euro, Zahlbetrag. Darüber hinaus erfolge auf Verlangen eines Gastes der Ausdruck einer Mehrwertsteuer-Rechnung. Ein solcher weise zusätzlich zu den o.a. Inhalten jedes Bonausdruckes folgende Informationen auf: Rechnungsnummer, Datum und Uhrzeit, Aufschlüsselung nach Steuersätzen (gegliedert in Steuersatz, Nettobetrag, Mehrwertsteuer, Bruttbetrag). Nach § 131 Abs. 3 BAO iVm § 132 Abs. 3 BAO sei die Verwendung von Datenträgern zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen zulässig, wenn die vollständige, inhaltsgleiche und geordnete Wiedergabe dieser Aufzeichnungen innerhalb der Aufbewahrungsfrist gewährleistet sei. Wenn dauerhaft Wiedergaben (Ausdrucke) erstellt würden, so seien diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Die beigebrachten Kassendaten würden daher nur Teilinformationen darstellen, aus denen eine Rekonstruktion der in den einzelnen Bons bzw. Rechnungen enthaltenen Informationen nicht bzw. nicht vollständig möglich sei. Eine Überprüfung der Vollständigkeit der Bonierungen sei nicht möglich, da einerseits keine fortlaufende Nummerierung der Journaleinträge erfolgt sei, andererseits jeder Bezug zu einem Bon oder einer Rechnung fehle. Die ab 1.1.2007 erforderliche Geschäftsvorfallbezogenheit iSd § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sei nicht gegeben, da die Aufzeichnung in ihrer Systematik einer „Strichliste“ gleich komme, mit der Einschränkung, dass wesentliche Informationen, die in jeder Strichliste enthalten seien, hier nicht mitgespeichert würden (zB Artikelbezeichnung). Die Geschäftsfälle seien daher nicht aufgezeichnet worden. § 131 Abs. 1 Z 6 BAO in der derzeit gültigen Fassung sehe vor: „... *Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein. ...*“ In Abs. 3 leg.cit. sei weiters vorgesehen: „... *die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.*“ Das verwendete

System verfüge nicht über eine solche Einrichtung. Da kein Datenerfassungsprotokoll o.ä. vorliege, sei eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung bzw. eine Erfassung nachträglicher Änderungen nicht möglich. Die vorliegenden Daten würden daher nicht den derzeit geltenden gesetzlichen Bestimmungen (§ 131 BAO idF Betriebsbekämpfungsgesetz 2006 iZm Barbewegungsverordnung BGBI II 441/2006 und Erlass zur Barbewegungsverordnung vom 27.12.2006) entsprechen. Sie würden auch nicht den im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 (wie oben dargestellt) geltenden allgemeinen Anforderungen hinsichtlich der Verwendung von Datenträgern entsprechen. Weiters sei festzustellen, dass in den Inventuren der geprüften Jahre Warenvorräte ausgewiesen seien, die zu den jeweiligen Stichtagen denkmöglich nicht vorhanden gewesen hätten sein können. So betrage beispielsweise der Bestand an Fassbier zum 31.12.2006 € 10.360,00 und somit 148 Fässer (das sei der Verbrauch von ca. 9 Monaten), der Bestand an Wein € 23.081,50 (das sei der Verbrauch von ca. 4 Jahren), der Bestand an Kaffee € 2.578,90 und somit mehr als 600 kg (das sei der Verbrauch von mehr als 2 Jahren), der Bestand an verderblichen Lebensmitteln € 83.381,80 (das sei der Verbrauch von ca. 6 Monaten). Mit diesen Tatsachen betreffend die Inventuren konfrontiert, sei vom Bw. eingeräumt worden, dass diese Warenbestände sicher nicht vorrätig gewesen seien. Wie die Inventuren zustande gekommen seien, habe vom Prüfer nicht aufgeklärt werden können. Laut Aussage des Bw. trage der ehemalige Buchhalter die Schuld an den unrichtigen Warenbeständen in den Inventuren. Die gegebenen Umstände würden die begründete Vermutung nahelegen, dass im Betrieb tatsächlich keine ordnungsgemäßen Inventuren erstellt worden seien. Eine kalkulatorische Umsatzverprobung habe erhebliche Abweichungen zu jenen Rohaufschlagsätzen ergeben, die aufgrund der innerbetrieblichen Preisstruktur zu erwarten wären. Von der BP sei der durchschnittliche Verkaufspreis einer Hauptspeise zB 2006 aus den vorgelegten Daten des Kassensystems mit € 11,70 ermittelt worden (Durchschnitt aus 25.677 bonierten Hauptspeisen). Gleichzeitig betrage der erklärte Rohaufschlag bezogen auf den Wareneinkauf des Jahres zB für 2006 nur 97%. Ein derartig geringer Rohaufschlag bei Speisen wäre nach Ansicht der BP nur bei ausgesprochen einfachen Lokalen (Wirtshäusern) mit einem erheblichen Anteil an vergünstigten Mittagsmenüs (zB zu € 6,00 oder € 7,00) zu erwarten. Der Anteil an Tagesmenüs, Tagestellern u.ä. betrage im geprüften Betrieb jedoch lediglich ca. 7 % der Hauptspeisen (1.917 von 25.677 Bonierungen). Aus diesem Grund und weil es sich beim geprüften Restaurant um einen Betrieb der gehobenen Preisklasse handle (siehe Durchschnittspreise) seien bei den Speisen eigentlich Rohaufschläge von 200 % und darüber zu erwarten. Vom Prüfer seien weiters die innerbetrieblichen Kennzahlen mit Branchendurchschnittskennzahlen verglichen worden. So habe eine umfangreiche externe Branchenstudie („GastroObsearcher“) für das Jahr 2004 für Betriebe vergleichbaren Typus

„Restaurant“ in ähnlich guter Lage in der Region Wien einen Anteil von 28,45 % am Umsatz für den Wareneinsatz ergeben. Der geprüfte Betrieb weise dagegen durchschnittlich 41,48% Anteil des Wareneinsatzes am Umsatz für die Prüfungsjahre auf (2004: 37,34%; 2005: 45,10%; 2006: 42,10%). Damit sei der Wareneinsatz etwa 46%, also fast um die Hälfte höher als nach den Erfahrungen des täglichen Lebens üblich sei. Vom Bw. sei eingewendet worden, dass ein nicht unerheblicher Teil des Wareneinkaufs für die kostenlose Verpflegung des Personals aufgewendet worden sei (Restaurant und Pension würden durchschnittlich 15 bis 20 MitarbeiterInnen beschäftigen). Dieser vom Bw. zwar weder dokumentierte noch erfasste Personalverbrauch sei bei der Schätzung gem. § 184 BAO jedoch insoweit berücksichtigt worden, als ein wesentlich verringelter Rohaufschlag von 140 % herangezogen worden sei, was einem pauschalen Wert von ca. 20-30% des Umsatzes entspreche, der als Personal- und Eigenverbrauch sowie Schwund angesetzt worden sei.

Der Anteil des Wareneinkaufs am Umsatz betrage nach Schätzung durch die BP im Durchschnitt über alle 3 Jahre ca. 34,70% und liege damit immer noch um die 20% über dem Branchendurchschnitt, wodurch nach Ansicht der BP eine ausreichende Berücksichtigung des Personalverbrauchs sowie etwaiger weiterer Unwägbarkeiten gewährleistet erscheine. Auch hinsichtlich der bisher erklärten Getränkeumsätze würden die Rohaufschläge zum Teil weit unter den zu erwartenden Sätzen liegen, v.a. bei der Sparte Bier, bei welcher ca. 176% erklärt worden, jedoch aufgrund der Preissituation (Ein- und Verkaufspreis pro Fass) ca. 300% zu erwarten sei. Nach Ansicht der BP ließen sich die erheblichen Rohaufschlagsdifferenzen nur durch fehlende Umsatzerfassungen erklären. Die Buchführung sei daher nicht ordnungsgemäß iSd § 131 BAO. Die Umsätze und die Warenvorräte zu den maßgeblichen Stichtagen im Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2006 seien gemäß § 184 BAO zu schätzen gewesen, wobei die Umsatzzuschätzungen durch Anpassung der Rohaufschläge an die Branchenerfahrungswerte erfolgt sei. Der Bw. und sein Buchhalter (Herr H.) seien in der Schlussbesprechung am 23.10.2008 über die Feststellungen der BP in Kenntnis gesetzt worden. Die Unterfertigung einer Niederschrift sei in der Folge jedoch vom Bw. abgelehnt worden. Der Prüfer sei am 10.11.2008 per E-Mail über die Bevollmächtigung der steuerlichen Vertretung verständigt worden und habe dieser sodann einen Entwurf der Niederschrift sowie eine Zusammenfassung betreffend die wesentlichen Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen übermittelt. Am 12.12.2008 sei eine neuerliche Schlussbesprechung in der Steuerberatungskanzlei anberaumt worden. Dabei seien der Bw. und seine steuerliche Vertretung davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die BP in der am 10.11.2008 angekündigten Weise abgeschlossen werde. Ein Termin zur Unterfertigung der Niederschrift am 13.1.2009 sei von der steuerlichen Vertretung krankheitshalber sehr kurzfristig per E-Mail abgesagt worden. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung sei daher vom Prüfer per E-

Mail der steuerlichen Vertretung mit dem Ersuchen um Unterpflanzung und Retournierung zugesandt worden. Obwohl dieses Ersuchen im Rahmen eines Telefonates mit der steuerlichen Vertreterin wiederholt worden wäre, sei weder vom Bw. noch von der steuerlichen Vertreterin eine Reaktion erfolgt. Daher sei das Verfahren als abgeschlossen zu betrachten.

Entsprechend der Darstellung im BP-Bericht wurden im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO vom Prüfer Korrekturen der Inventuren vorgenommen und der Warenvorrat für die Jahre 2004 und 2005 mit jeweils € 25.000,00 und für das Jahr 2006 mit € 20.000,00 angesetzt. Der steuerbare Umsatz wurde im Jahr 2004 um € 45.000,00 (€ 5.000,00 Getränke, Normalsteuersatz 20%; € 40.000,00 Speisen, ermäßiger Steuersatz 10%), im Jahr 2005 um € 90.000,00 (€ 30.000 Getränke, Normalsteuersatz 20%; € 60.000,00 Speisen, ermäßiger Steuersatz 10%) und im Jahr 2006 um € 80.000,00 (€ 20.000,00 Getränke, Normalsteuersatz 20%; € 60.000,00 Speisen, ermäßiger Steuersatz 10%) erhöht. Die Umsatzzuschätzung für den gesamten geprüften Zeitraum (2004 bis 2006) beträgt somit insgesamt € 215.000,00. Die sich aus der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO ergebende Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beträgt € 50.000,00 im Jahr 2004, € 102.000,00 im Jahr 2005 und € 90.000,00 im Jahr 2006.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 vom 30.1.2009 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der BP-Feststellungen erlassen, wobei die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgenommen wurde.

Der Bw. erhob mit Schreiben vom 26.2.2009 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Berufung und brachte folgendes vor: Die Berufung richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, da das Finanzamt unrichtige Umsatzzuschätzungen vorgenommen habe. Vorweg sei zu erwähnen, dass der Bw. bisher keine steuerliche Vertretung gehabt habe und die nunmehrige Vertreterin in das BP-Verfahren erst zum Schluss eingebunden worden sei, sodass es ihr nicht möglich gewesen sei, sich mit den Berechnungen und Überlegungen der BP rechtzeitig im Detail auseinanderzusetzen. Sie habe nur darauf hinweisen können, dass der Eigenverbrauch der Mitarbeiter nicht verbucht und berücksichtigt worden sei, was von der BP auch bestätigt und protokolliert worden sei.

Berufungsgründe: Die von der BP über die Jahre 2004 bis 2006 getroffenen und in die angefochtenen Steuerbescheide eingeflossenen Berechnungen seien aufgrund der Feststellung einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung und der daraus resultierenden Schätzung des Umsatzes erfolgt. Zu den erfolgten Feststellungen betreffend die

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, welche nicht im Detail nachvollzogen worden seien, werde bemerkt, dass die formellen Anforderungen im Bereich der Gastronomie nur sehr schwer exakt erfüllbar seien, insbesondere unter Berücksichtigung der – wenn auch nur fallweise – bestehenden Fehlerhaftigkeit der angewendeten Software und der Schwierigkeit, diese sofort beheben zu können. Zutreffend dürfte sein, dass die Inventurbestände nicht der Realität entsprochen hätten, wobei nicht erklärbar sei, aus welchem Grund der seinerzeitige Buchhalter überhöhte Beträge angesetzt habe. Dem Bw. sei dieser Umstand in seiner Tragweite nicht bekannt und bewusst gewesen. Seitens der BP seien die Vorräte zu allen Stichtagen einheitlich mit € 25.000,00 geschätzt worden, was vom Bw. mangels anderer Nachweise unwidersprochen geblieben sei. Ohne einen gegenteiligen Nachweis erbringen zu können, stelle sich im Zusammenhang mit Rohaufschlagsberechnungen allerdings die Frage, ob dieser gleichmäßige Bestand tatsächlich richtig sei. Aufgrund der mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung habe die BP eine Schätzung des Umsatzes vorgenommen, mit dem Ergebnis einer Umsatzerhöhung und der daraus folgenden Auswirkungen auf den Gewinn, die Umsatz- und Einkommensteuer. Bei der Schätzung des Umsatzes habe die BP zunächst den Wareneinsatz um die überhöhten Bestandsveränderungen korrigiert, wobei die detaillierte Berechnung auf Basis der angenommenen konstanten Bestände von € 25.000,00 korrekt sei:

BP	2004	2005	2006
Wareneinsatz lt. Buchhaltung	178.961,88	157.490,88	193.614,66
Änderung durch Inventurkorrektur	7.006,24	59.142,60	22.795,90
Wareneinsatz neu	185.968,12	216.633,48	216.410,56

Auf Basis dieses korrigierten Wareneinsatzes sei der vermutliche Umsatz auf Basis von Vergleichsdaten hochgerechnet worden, und zwar in einem Verhältnis des Wareneinsatzes zum Umsatz (innerhalb einer statistisch erhobenen Bandbreite zwischen 31 und 34 %) mit 34 %. Aus dem Vergleich zu den buchhalterisch ausgewiesenen Umsätzen ergebe sich dann eine Differenz:

BP	2004	2005	2006
Wareneinsatz auf Basis der geschätzten Bestände	185.968,12	216.633,48	216.410,56
Umsatz neu (Basis 34 % zu 100 % Umsatz)	546.965,06	637.157,29	636.501,65
Umsatz alt	498.000,26	480.362,99	514.054,37

Differenz	48.964,80	156.794,30	122.447,28
-----------	-----------	------------	------------

Bei dieser Berechnung sei nicht berücksichtigt worden, dass die MitarbeiterInnen des Unternehmens und auch die dreiköpfige Familie des Unternehmers den Vorteil der Konsumation als Sachbezug in Anspruch genommen hätten. Dieser Sachbezug, welcher den Werten des entsprechenden Wareneinsatzes entspreche, verringere jenen Wareneinsatz, welcher als Basis für die Umsatzschätzung diene. Es sei ein Fehler der Buchführung dieser Jahre, dass dieser Umstand nicht bereits entsprechend berücksichtigt worden sei. In den Jahren 2004 bis 2006 seien durchschnittlich 24 Personen beschäftigt gewesen, zuzüglich 3 Familienmitglieder des Unternehmers. Auf Basis der steuerlich anerkannten Sachbezugswerte für diese Jahre ergebe sich ein Materialaufwand von € 45.654,60 per anno, welcher für die statistische Kalkulation des Umsatzes vom Wareneinsatz abzuziehen sei. Daraus ergebe sich folgende neue Berechnung:

Neu	2004	2005	2006
Wareneinsatz auf Basis der geschätzten Bestände	185.968,12	216.633,48	216.410,56
Abzüglich Sachbezüge	45.654,60	45.654,60	45.654,60
Wareneinsatz neu	140.313,52	170.978,88	170.755,96

Die Hochrechnung auf einen statistisch wahrscheinlichen Umsatz auf Basis von 34 % Wareneinsatz zu 100 % Umsatz ergebe folgendes Bild, ergänzt um die Vergleichsdaten aus der Bilanz:

Neu	2004	2005	2006
Wareneinsatz auf Basis der geschätzten Bestände	140.313,52	170.978,88	170.755,96
Umsatz laut Buchhaltung	498.000,26	480.362,99	514.054,37
Anteil WES/Umsatz	28,18 %	35,59 %	33,22 %

Der durchschnittliche Wareneinsatz im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 betrage 32,33 % des Umsatzes und dieser Wert liege innerhalb der von der BP angeführten Bandbreite von 31 % bis 34 %. Über die drei Jahre hinweg, also in Summe, zeige sich, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Umsätze den kalkulatorischen Hochrechnungen entsprechen würden, wobei sich aus dem fiktiven Ansatz des Rohaufschlages in der Bandbreite von 31 % bis 34 % und in den von der BP angenommenen fixen Veränderungen der Inventurwerte von € 25.000,00 per anno Abweichungen ergeben könnten und diese Abweichungen zwischen den Jahren

vermutlich auf die Veränderungen des Warenbestandes zurückzuführen seien. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass im Restaurant größere Portionseinheiten zum Preis für normale Portionseinheiten angeboten würden, so zB: Wiener Schnitzel, 200 Gramm (in der Speisekarte ausdrücklich vermerkt), nicht statt wie in anderen Restaurants üblich 150 Gramm. Diese größeren Portionseinheiten, angeboten zum Preis von normalen Portionseinheiten würden natürlich den Wareneinsatz eindeutig belasten. Die Umsatzzuschätzung im Zeitraum 2004 bis 2006 sei in Summe nicht gerechtfertigt, somit auch nicht hinsichtlich der Auswirkungen auf die Umsatzsteuer und Einkommensteuer.

Die BP nahm mit Schreiben vom 12.3.2009 zur Berufung Stellung wie folgt:

Die steuerliche Vertretung des Bw. bringe im Wesentlichen vor, die BP habe bei Vornahme der Schätzung den bisher nicht verbuchten Eigen- und Personalverbrauch für 24 Personen zuzüglich 3 Familienmitgliedern nicht entsprechend berücksichtigt. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung müssten die Sachbezugswerte laut Verordnung des BMF als kalkulatorische Abzugspost beim Wareneinsatz pauschal berücksichtigt werden, wobei die als „Wareneinsatz“ bezeichneten Werte tatsächlich den *Wareneinkauf* darstellen würden. Der um jährlich € 45.654,60 verringerte Wareneinkauf ergäbe sodann in Relation zum verbuchten Umsatz annehmbare Rohaufschläge, sodass davon auszugehen sei, dass im Großen und Ganzen die verbuchten Umsätze korrekt seien. Dazu sei anzumerken: Wie bereits unter Tz 2 des BP-Berichtes ausführlich dargestellt, hätten die erheblichen Aufzeichnungsmängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen geführt. Die Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel seien auch weitgehend unwidersprochen geblieben. Bei der Schätzungsmethode seien vom Prüfer einerseits die tatsächlichen Verhältnisse im geprüften Betrieb herangezogen worden (tatsächliche Einkaufspreis, Verkaufspreise lt. Karte, Bonierung lt. System), andererseits die gewonnenen Kennzahlen mit Branchenerfahrungswerten und Vergleichskennzahlen gemessen worden. Diese Kombination aus innerem und äußerem Betriebsvergleich führe zu dem Schluss, dass bei den Speisen Rohaufschläge von 200 % und darüber zu erwarten wären (bisher erklärt ca. 86 % bis 118 %), bei einzelnen Getränkesparten wie etwa v.a. Bier ca. 300 % (bisher erklärt ca. 142 % bis 251 % pro Jahr). Von der BP sei der Einwand des bisher nicht erfassten Eigen- und Personalverbrauches wie in Tz 2 des BP-Berichtes ausführlich dargestellt, durchaus angemessen berücksichtigt worden, obwohl im Unternehmen keinerlei Aufzeichnungen darüber geführt worden seien. So sei ein entsprechender Abschlag bei dem zu erwartenden Rohaufschlag bei den Speisen vorgenommen worden und statt der zu erwartenden 200 % und mehr nur ein Rohaufschlag von 140 % angesetzt worden, was faktisch einem Abschlag von 20 % vom Umsatz entspreche. Ein gleichartiger Abschlag bei alkoholischen Getränken sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht erforderlich, da dem Personal in der Regel nur Erfrischungen und

Kaffee eingeräumt würden. Die von der steuerlichen Vertretung angeführten 24 Beschäftigten könnten aus den vorhandenen Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Aus den Meldungen seien für 2004 insgesamt 16 Dienstnehmer (davon jedoch nur 14 ganzjährig, 2 nur kurze Zeitspannen), 2005 insgesamt 21 (davon 11 ganzjährig, 10 nur Teilzeiträume), 2006 insgesamt 25 (davon 11 ganzjährig, 14 nur kurze Zeitspannen) ersichtlich, sodass davon auszugehen sei, dass nur durchschnittlich ca. 15 Dienstnehmer tatsächlich ganzjährig beschäftigt gewesen seien, davon ein Teil (Reinigungspersonal) in der Frühstückspension. Nach Ansicht der BP sei eine volle Verköstigung sämtlicher Dienstnehmer weder wahrscheinlich noch branchenüblich und daher auch nicht glaubhaft. Die Einwendung sei auch erst während des BP-Verfahrens auf Vorhalt der erheblichen Kalkulationsdifferenzen erfolgt, wodurch der Eindruck einer Schutzbehauptung entstehe. Eine entsprechende Erfassung der Sachbezugs- bzw. Eigenverbrauchswerte sei, wie die steuerliche Vertreterin auch selbst einräume, in der Buchhaltung bisher nicht erfolgt. Vom Prüfer sei aus externen Vergleichsquellen (Branchenquerschnittsstudie GastroObsearcher) erhoben worden, dass für ähnliche Gastronomiebetriebe in vergleichbar guter Lage in Wien ein durchschnittlicher Wareneinsatz von ca. 28,45 % vom Umsatz festzustellen gewesen sei. Der geprüfte Betrieb weise selbst nach Zuschätzungen durch die BP einen Wareneinkauf von durchschnittlich 34,70 % vom Umsatz auf, das seien um ca. 20 % mehr als üblich. Weiters sei festzustellen, dass die Berichtigung der offensichtlich nicht aufgezeichneten Inventurbestände im Prüfungszeitraum zu einem zusätzlichen Wareneinsatz von insgesamt € 117.774,10 (verteilt auf 3 Jahre) geführt habe, dem überhaupt kein kalkulatorischer Erlös gegenüberstehe. Da diese Waren aber jedenfalls gekauft und offenbar auch verbraucht worden seien, wäre eine kalkulatorische Berücksichtigung im Rahmen der Schätzung eigentlich erforderlich gewesen. Stattdessen sei jedoch der reine Wareneinkauf zur Hochrechnung herangezogen worden, wodurch faktisch ein zusätzlicher Warenverbrauch aus der Inventurberichtigung anerkannt worden sei. Nach Ansicht der BP sei der Eigen- und Personalverbrauch daher mehr als ausreichend berücksichtigt worden. Die Berufung sei daher unbegründet und wäre demnach abzuweisen.

Der Bw. erstattete mit Anbringen vom 31.5.2011 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung und brachte folgendes vor:

Bei der Schätzungsmethode des Prüfers liege eine wesentliche Abweichung hinsichtlich der Sachbezugswerte betreffend Eigenverbrauch, Personal und Familienangehörige vor. In der Berufung sei die steuerliche Vertreterin nach Angaben des Bw. von 24 Dienstnehmern und 3 Familienangehörigen ausgegangen. Der Prüfer gehe von 15 Dienstnehmern aus, wozu noch die 3 Familienangehörigen dazuzurechnen seien. Es sei der steuerlichen Vertreterin nicht möglich, die Sachbezugswerte exakt festzustellen, da darüber keine Aufzeichnungen vorlägen. Laut Angaben des Bw. bekämen alle Kellner, Köche, Küchenhilfen und Rezeptionistinnen zwei

Mahlzeiten, nämlich Mittag- und Abendessen, außer ein Kellner, der den Frühdienst mache, dieser bekomme Frühstück und Mittagessen. Dazu erhielten alle Dienstnehmer Kaffee und alkoholfreie Getränke je nach Wunsch. Die Stubenfrauen erhielten nur ein Mittagessen, Kaffee und alkoholfreie Getränke. Eine Kalkulation des Verhältnisses von Wareneinkauf zu Umsatzerlösen auf Basis von 19 Personen (16 Dienstnehmer und 3 Familienangehörige) anstatt 27 (ermittelt auf Basis der Lohnverrechnung für die Jahre 2004 bis 2006) zeige in den Jahren 2004 bis 2006 einen durchschnittlichen Wareneinsatz von 34,85 %. Dieser Wareneinsatz liege sehr geringfügig über der von der BP angeführten Bandbreite von 31 % bis 34 %.

Neu	2004	2005	2006
Wareneinsatz auf Basis der geschätzten Bestände	185.968,12	216.633,48	216.410,56
Abzüglich Sachbezüge	32.127,29	32.127,29	32.127,29
Wareneinsatz neu	153.840,83	184.506,19	184.283,27

Die Hochrechnung auf einen statistisch wahrscheinlichen Umsatz auf Basis von 34 % Wareneinsatz zu 100 % Umsatz ergebe folgendes Bild, ergänzt um die Vergleichsdaten aus der Bilanz:

Neu	2004	2005	2006
Wareneinsatz auf Basis der geschätzten Bestände	153.840,83	184.506.19	184.283,27
Umsatz laut Buchhaltung	498.000,26	480.362,99	514.054,37
Anteil WES/Umsatz	30,89 %	38,40 %	35,85 %

Der durchschnittliche Wareneinsatz im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 betrage 35,05 % des Umsatzes. Über die drei Jahre hinweg, also in Summe, zeige sich, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Umsätze den kalkulatorischen Hochrechnungen entsprächen, wobei sich aus dem fiktiven Ansatz des Rohaufschlages in der Bandbreite 30-34 % und in den von der BP angenommenen fixen Veränderungen der Inventurwerte von € 25.000,00 per anno Abweichungen ergeben könnten, und diese Abweichungen zwischen den Jahren vermutlich auf die Veränderungen des Warenbestandes zurückzuführen seien. Ergänzend werde abermals besonders darauf hingewiesen, dass im Restaurant größere Portionseinheiten zum Preis für normale Portionseinheiten angeboten würden, so zB: Wiener Schnitzel, Rostbraten und Schweinsbraten jeweils 200 Gramm – in der Speisenkarte ausdrücklich vermerkt, - nicht

statt wie in anderen Restaurants üblich 150 Gramm. Diese größeren Portionseinheiten angeboten zum Preis von normalen Portionseinheiten würden den Wareneinsatz natürlich eindeutig belasten. Die Umsatzzuschätzung im Zeitraum 2004 bis 2006 sei in Summe nicht gerechtfertigt, somit auch nicht hinsichtlich der Auswirkungen auf die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 16.9.2010 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

Schätzungsbefugnis: Im Rahmen der BP seien Daten betreffend das elektronische Kassensystem für den Prüfungszeitraum abverlangt worden. Die Datenträger für die Monate 07/2004 sowie 01/2005 hätten (aufgrund eines dokumentierten Einbruchdiebstahls) nicht vorgelegt werden können. Weiters sei die im System hinterlegte Codierung der Artikellisten laufend geändert worden, ohne dass eine regelmäßige Sicherung dieser Daten vorgenommen worden sei, sodass die Rekonstruktion der in den einzelnen Bons bzw. Rechnungen enthaltenen Informationen nicht bzw. nicht vollständig möglich gewesen sei. Ferner hätten die Inventuren Warenvorräte ausgewiesen, die zu den jeweiligen Stichtagen denkunmöglich vorhanden sein hätten können. Eine kalkulatorische Umsatzverprobung habe zudem erhebliche Abweichungen ergeben, einerseits zu den Rohaufschlagsätzen, die aufgrund der innerbetrieblichen Preisstruktur zu erwarten wären, andererseits zu den branchenüblichen Rohaufschlagsätzen. Aufgrund der Feststellungen der BP (Tz 2 BP-Bericht) sei die Buchführung daher sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht nicht ordnungsgemäß iSd § 131 BAO. Gemäß § 184 BAO habe die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien (Abs. 1). Zu schätzen sei insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermöge oder weitere Auskunft über Umstände verweigere, die für die Ermittlungen der Grundlagen wesentlich seien (Abs. 2). Zu schätzen sei ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

In der Berufung werde ausgeführt, dass die formellen Anforderungen im Bereich der Gastronomie nur sehr schwer exakt erfüllbar seien, insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die angewendete Software zumindest teilweise fehlerhaft gewesen sei. Es sei auch eingeräumt worden, dass die Inventurbestände nicht der Realität entsprochen haben dürften. Aufgrund der vom Bw. selbst eingeräumten Mängel der Buchführung sei es daher

unumgänglich gewesen, die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Schätzungsweise: Sei eine Schätzung zulässig, so stehe nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und herrschender Lehre die Wahl der Schätzungsweise grundsätzlich frei. Die Wahlfreiheit diene dem Ziel, dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen. Im vorliegenden Fall seien im Rahmen der Schätzungsweise die innerbetrieblichen Rohaufschläge an Branchenerfahrungswerte aus einer umfangreichen externen Branchenstudie angepasst worden. Wie bereits in der Stellungnahme der BP zur Berufung ausgeführt, sei dabei eine Kombination aus innerem und äußerem Betriebsvergleich durchgeführt worden, wobei einerseits die tatsächlichen Verhältnisse im geprüften Betrieb herangezogen (tatsächliche Einkaufspreise laut Karte, Verkaufspreise laut Karte, Bonierung laut System), andererseits die so gewonnenen Kennzahlen an Branchenerfahrungswerten und Vergleichskennzahlen gemessen worden seien. Konkret seien von der BP die überhöhten Warenbestände korrigiert und der Warenvorrat per 31.12.2004 mit € 25.000,00, per 31.12.2005 mit € 25.000,00 und per 31.12.2006 mit € 20.000,00 geschätzt worden. Gegen diese Schätzung seien in der Berufung bzw. Gegenäußerung keine Einwände vorgebracht worden. Über die Korrektur der Inventurbestände sei ein zusätzlicher Wareneinsatz von insgesamt € 117.774,10 im Prüfungszeitraum (2004: € 30.835,60; 2005: € 59.142,60; 2006: € 27.794,90) gewährt worden, dem keinerlei kalkulatorischer Erlös gegenübergestellt worden sei. Weiters sei durch die BP eine Umsatzzuschätzung erfolgt, und zwar für das Jahr 2004 iHv € 45.000,00 netto, für das Jahr 2005 iHv € 90.000,00,00 netto und für das Jahr 2006 iHv € 80.000,00 netto. Grundlage für diese Zuschätzungen sei ein Rohaufschlag von durchschnittlich 140 % gewesen. Wie schon in Tz 2 des BP-Berichtes angeführt, sowie laut Stellungnahme des Prüfers zur Berufung sei der Personalverbrauch aufgrund der Einwendungen des Bw. bereits im Rahmen der BP berücksichtigt worden, indem man bei der Schätzung des Rohaufschlages nicht von branchenüblichen 200 % ausgegangen sei, sondern mit 140 % am unteren Ende der Branchenskala verblieben sei. Die Berufung richte sich inhaltlich im Wesentlichen dagegen, dass in den Berechnungen der BP der Eigenverbrauch der Mitarbeiter sowie der Familie des Unternehmers nicht berücksichtigt worden sei. Dabei werde in der Berufung auf Basis von durchschnittlich 27 Personen ein zusätzlicher Wareneinsatz iHv € 45.654,60 pro Jahr und in der Gegenäußerung auf Basis von (reduziert) durchschnittlich 19 Personen ein zusätzlicher Wareneinsatz iHv € 32.127,29 pro Jahr geltend gemacht. Dabei werde auch ausgeführt, dass es nicht möglich sei, die Sachbezugswerte exakt festzustellen, da darüber keine Aufzeichnungen vorlägen. Nicht näher ausgeführt worden sei, wie sich der pauschale Sachbezugswert von € 1.690,91 pro Person und Jahr errechne. Unter diesen zusätzlichen Annahmen errechne der Bw. in weiterer Folge ein durchschnittliches Verhältnis Wareneinsatz

zu Umsatz iHv 32,33 % des Umsatzes (Basis Sachbezug für 19 Personen). Diese Werte würden laut Berufung bzw. Gegenäußerung im Wesentlichen innerhalb der Bandbreite der BP von 31 % bis 34 % liegen. Der Argumentation des Bw. könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Die Erlösrechnung der BP sei nachvollziehbar anhand des verringerten Rohaufschlages von 140 % für Speisen erfolgt. Zusätzlich hätten die Umsatzzuschätzungen laut diesen Berechnungen in Summe ursprünglich € 247.000,00 betragen. Der geltend gemachte Eigen- und Personalverbrauch sei daher jedenfalls angemessen berücksichtigt worden. Die geforderte Berücksichtigung des Personalverbrauchs habe vom Bw. nicht nachgewiesen werden können, da im Unternehmen diesbezüglich keine Aufzeichnungen geführt worden seien. Aus der Berufung bzw. Gegenäußerung ergäben sich auch keine näheren Anhaltspunkte für die Frage, ob es sich bei den angegebenen Zahlen um branchenübliche Werte handle. Selbst unter Berücksichtigung dieser Sachbezugswerte habe der Durchschnittswert von 35,05 % Anteil Wareneinsatz am Umsatz aber den Branchenwert laut BP von 31 % bis 34 % überschritten. Da laut externer Branchenquerschnittsstudie aber ohnehin von einem durchschnittlichen Wareneinsatz von ca. 28,45 % auszugehen gewesen sei, sei die Erlösdifferenzberechnung zu Recht erfolgt.

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 13.10.2011 die Vorlage die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Betreffend die von der BP festgestellten Umsatzabweichungen werde, wie auch schon in der Berufungsschrift ausgeführt, besonders darauf hingewiesen, dass im Restaurant größere Portionseinheiten zum Preis für normale Portionseinheiten angeboten würden So würden so zB – wie in der beiliegenden Speisenkarte ausdrücklich vermerkt - Wiener Schnitzel, Rostbraten und Schweinsbraten mit einem Gewicht von jeweils 200 Gramm, nicht wie in anderen Restaurants üblich mit 150 Gramm angeboten. Diese größeren Portionseinheiten würden natürlich den Wareneinsatz eindeutig belasten. Betreffend den Ansatz der Sachbezugswerte für Personal- und Familienmitglieder-Eigenverbrauch für die freien Mahlzeiten und Getränke werde festgehalten, dass die genannten Werte dem dafür vorgesehenen jeweiligen Zehntelanteil des Wertes der freien Station laut Sachbezugswerteverordnung entsprächen. Wie in der Berufungsschrift ausgeführt worden sei, zeige sich über die drei Jahre hinweg, dass „*die in der Bilanz ausgewiesenen Umsätze*“ den kalkulatorischen Umsätzen entsprächen und der durchschnittliche Wareneinsatz im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 32,33 % des Umsatzes betrage und dieser Wert innerhalb der von der BP angeführten Bandbreite von 31 % bis 35 % liege.

In der am 31.7.2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Berufungsvorbringen kontradiktiorisch erörtert.

Beide Verfahrensparteien erklärten, die bisher vertretenen Standpunkte und die dazu getroffenen Aussagen aufrecht zu erhalten. Seitens des Bw. wurde die Argumentation, dass das Vorliegen der Schätzungsbefugnis sowie die von der BP angewandte Schätzungsmethode grundsätzlich nicht bestritten würden, jedoch die Höhe der Schätzung „*in Summe nicht gerechtfertigt*“ wäre, wiederholt. Seitens des Finanzamtes wurde abermals erklärt, dass die Schätzung der Höhe nach gerechtfertigt sei, da die vom Bw. als Gründe für die begehrte Reduktion der Zuschätzungen geltend gemachten Umstände angemessen berücksichtigt worden seien. Insoweit in der mündlichen Berufungsverhandlung von den Verfahrensparteien die bisherigen Ausführungen ergänzende Argumente, vorgetragen wurden, wird im Rahmen der im Entscheidungsteil dieser Berufungsentscheidung dargestellten rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes darauf eingegangen.

Vom Prüfer wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung eine schriftliche Stellungnahme zum Thema Portionsgrößen im Betrieb des Bw. vorgelegt. In diesem Schreiben ist folgendes ausgeführt:

Der Bw. bringe vor, dass im Restaurant größere Portionseinheiten zum Preis für normale Portionseinheiten angeboten würden, so zB Wiener Schnitzel zu 200 Gramm, während in anderen Restaurants üblicherweise 150 Gramm angeboten würden. Diese größeren Portionseinheiten würden natürlich den Wareneinsatz belasten. Dazu sei festzustellen, dass weder vom Prüfer anlässlich der BP noch vom Teamleiter im Rahmen der Besichtigung bzw. im Rahmen späterer Besprechungen festgestellt habe werden können, dass im Restaurant außergewöhnlich große Portionen serviert würden. Es werde weder in der Speisekarte noch auf Aushängen im oder vor dem Lokal damit geworben oder auch nur darauf gesondert hingewiesen. Die Internetseite enthalte ebenfalls keinen derartigen Hinweis.

Erfahrungsberichte und Kundenbewertungen auf diversen Internetseiten würden dem Betrieb ordentliche Portionen und ein adäquates Preis-Leistungsverhältnis attestieren, mehr jedoch nicht. An dieser Stelle findet sich zum konkreten Einwand des Bw. eine Detailkalkulation des Prüfers zur Speise Wiener Schnitzel (aus Schweinefleisch) zum Verkaufspreis laut Speisekarte von € 10,70. Die vergleichende Darstellung der Portion mit 150 Gramm Fleisch und der Portion mit 200 Gramm Fleisch zeigt, dass der Einkaufspreis pro Schnitzel bei der 150 Gramm-Portion € 1,06 und bei 200 Gramm-Portion € 1,41 beträgt. Das ergibt einen Rohaufschlagskoeffizient von 10,09 bei der 150 Gramm-Portion und von 7,56 bei der 200 Gramm-Portion, woraus sich ein Rohaufschlag von 909% bei der 150 Gramm-Portion und von 656% bei der 200 Gramm-Portion ergibt. Beilagen blieben im konkreten Fall unberücksichtigt, da das Wiener Schnitzel vom Schwein im geprüften Betrieb zum o.a. Preis ohne Beilagen angeboten werde, mit Beilagen ein Preis von € 13,50 verrechnet werde. Im Rahmen der BP sei aus den innerbetrieblichen Kennzahlen der Rohaufschlag bei Speisen laut Erklärung mit ca.

103% (Durchschnitt über alle 3 Jahre) ermittelt worden. Selbst wenn der Abgabepflichtige pro verkauftem (großem) Schnitzel weitere zwei Schnitzel verschenken oder wegwerfen würde, wäre der kalkulatorische Rohaufschlag noch bei ca. 150%. Durch die Feststellung der Bp, dass die bisher inventarisierten Bestände zu den jeweiligen Stichtagen denkunmöglich vorhanden sein hätten können (was auch nicht bestritten worden sei) sei dem Betrieb ein zusätzlicher Wareneinsatz in Höhe von € 117.774,10 zuerkannt worden, wobei der Großteil dieses Wertes auf Küchenware entfalle. Das bedeutet jedoch auch, dass die ohnedies viel zu geringen Rohaufschläge bei den Speisen in Wahrheit noch geringer gewesen seien, weil ja die bisher bilanzierten Waren tatsächlich ebenfalls verkauft worden seien. Zur Absicherung des Prüfungsergebnisses und zur Kontrolle, ob die Ergebnisse der Zuschätzung laut BP den Denkgesetzen und den Branchenerfahrungswerten entsprächen, sei vom Prüfer eine externe Branchenstudie herangezogen worden. Dabei handle es sich um die Studie „GastroObsearcher“ (Gapp-Obergantschnig) aus dem Jahr 2004, welche aufgrund einer repräsentativen Stichprobe (3.091 von 36.939 Betrieben) österreichweite Kennzahlen für Gastronomie-Typen erarbeitet habe. Dieser Studie zufolge liege der Branchendurchschnitt für die Betriebskategorie „Restaurant“ in Wien für die Kennzahl Wareneinsatz bei 28,45% des Umsatzes (Speisen und Getränke).

Gegenprobe (Summen aller drei Prüfungsjahre):

2004 bis 2006	Umsatz	WEK	AB	EB	WES
Küche u. Eis	1.083.808,00	534.465,64	18.977,46	83.809,80	469.633,30
Alkoholfreie Getränke	65.995,38	9.353,03	4.846,79	5.301,50	8.898,32
Bier	140.084,18	50.725,15	8.737,31	19.071,80	40.390,66
Wein	76.377,05	18.794,24	12.158,51	23.081,50	7.871,25
Sekt	8.017,52	1.014,98	593,37	798,50	809,85
Spirituosen	13.184,06	1.214,27	2.742,21	3.028,00	928,48
Kaffee, Tee	104.951,43	3.444,85	773,71	2.683,00	1.535,56
Summen	1.492.417,62	619.012,16	48.829,36	137.774,10	530.067,42

Die Zuschätzung laut BP betrage (für 2004 bis 2006) insgesamt € 215.000,00.

Dem zusätzlichen Wareneinsatz laut BP (Inventurberichtigung) iHv € 117.774,10 sei kein Umsatz gegenübergestellt worden. Der Umsatz inklusive Zuschätzung laut BP betrage € 1.707.417,62. Der von der BP berücksichtigte Wareneinsatz inklusive der o.a. € 117.774,10 betrage € 647.841,52, d.h. 37,94%. Demgegenüber betrage die Sollgröße (= Branchenschnitt) beim Wareneinsatz 28,45%, d.h. € 485.760,31. Wie man unschwer

erkennen könne, habe sich die Schätzung der BP bei weitem nicht einfach an den branchenüblichen Erfahrungswerten orientiert, sondern habe in erheblichem Maße den innerbetrieblichen Verhältnissen, den Vorbringen und Einwendungen des Abgabepflichtigen sowie dessen steuerlicher Vertretung Rechnung getragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung des Bw. richtet sich ausschließlich gegen die Höhe der von der BP im Zuge der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO vorgenommenen Zuschätzungen. Die von der BP getroffenen Feststellungen sowie die im Rechtsmittelverfahren von den Verfahrensparteien zu Sachverhalt und Rechtslage getroffenen Aussagen sind im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung vollinhaltlich dargestellt. In der mündlichen Berufungsverhandlung getätigte Aussagen werden im Rahmen der rechtlichen Würdigung entsprechend berücksichtigt, soweit sie Ergänzungen zu bisherigen Aussagen zu berufungsrelevanten Sachverhalten betreffen.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes hat unter Zugrundelegung der im Folgenden dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

In § 131 BAO ist angeordnet:

"(1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge,

Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

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

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

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende

Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

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

Beim Kriterium der Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen ist entscheidend, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätzen erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Dem Gebot der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. zB VwGH 07.08.2001, 96/14/0118).

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

In § 132 BAO ist angeordnet:

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

worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

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

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

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen (Schätzungsbefugnis), wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs 1 BAO ist es primär Aufgabe der Behörde, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln. Auch ein Schätzungsverfahren muss jedenfalls einwandfrei durchgeführt werden (etwa amtswegige Sachverhaltsermittlung bis zur Grenze des Zumutbaren gehend, mit Aufforderung zur Mitwirkung der Partei, Parteiengehör) und die den Prozeß der Schätzung ausmachenden, letztlich zum Schätzungsergebnis führenden Gedanken und Schlußfolgerungen müssen schlüssig, begründet und nachvollziehbar sein (vgl. zB VwGH 22.11.1999, 93/17/0368).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 16.6.1987, 85/14/0125; 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerung zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (vgl. zB VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; 14.5.1991, 89/14/0195).

Wie den im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen Ausführungen im BP-Bericht zu entnehmen ist, wurden vom Prüfer umfangreiche und zweifellos als schwerwiegend zu beurteilende formelle und materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen des Bw. festgestellt.

Den Anforderungen des § 131 BAO wurde eindeutig nicht entsprochen, zumal anhand der vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen eine Überprüfung der Vollständigkeit der Bonierungen nicht möglich war, weil die Journaleinträge nicht fortlaufend nummeriert waren und jeglicher Bezug zu einem Bon oder einer Rechnung fehlte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt der entscheidende Inhalt der Vorschrift des § 131 Abs 1 Z 5 BAO in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorge durch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. Der Beleg hat jene Angaben aufzuweisen, die den der Buchung zu Grunde liegenden Geschäftsvorfall erkennen lassen, also in der Regel die Beschreibung des Vorganges mit seinen sachlichen, zeitlichen und persönlichen Komponenten (vgl. zB VwGH 28.05.2002, 98/14/0097).

Da das im Betrieb des Bw. verwendete elektronische Kassensystem der Marke „ELCON“ offenbar über keinen vorschriftsmäßigen Sicherungsmechanismus verfügte, lagen keine entsprechenden Datenerfassungsprotokolle vor. Da deshalb eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung der Geschäftsvorfälle bzw. allfälliger nachträglicher Änderungen nicht möglich war, wurde der gemäß § 131 Abs. 3 BAO iVm § 132 BAO gebotenen Vorgehensweise bei Verwendung von Datenträgern nicht entsprochen.

Außerdem waren in den Inventuren der geprüften Jahre unrealistisch hohe und daher offensichtlich unrichtige Warenbestände ausgewiesen, was vom Bw. auch einbekannt wurde. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Inventur wesentlicher Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. zB VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Da die formelle und materielle Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen des Bw. nicht gegeben war, konnte die BP nicht von einer vollständigen Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle ausgehen. Dass die Annahme einer vollständigen Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle nicht der Realität entsprochen hätte, wurde durch das Ergebnis der vom Prüfer vorgenommenen kalkulatorischen Umsatzverprobung bestätigt, welche erhebliche Abweichungen zu jenen Aufschlagssätzen ergab, die aufgrund der innerbetrieblichen Preisstruktur zu erwarten gewesen wären.

Der vom Prüfer vorgenommene Vergleich der innerbetrieblichen Kennzahlen mit Branchendurchschnittskennzahlen ergab überdies, dass der erklärte Wareneinsatz bei Speisen iHv 41,48% vom Umsatz im Durchschnitt der geprüften Jahre unrealistisch hoch und daher unglaublich war, zumal der Wareneinsatz bei einem vergleichbaren Restaurant in Wien laut der externen Branchenstudie „GastroObsearcher“ im geprüften Zeitraum 28,45% betrug.

Der Rohaufschlag bei Speisen betrug laut dieser Studie 200% und darüber, während der erklärte Rohaufschlag bezogen auf den Wareneinkauf von ca. 86% bis 118% (im Durchschnitt der geprüften Jahre 103%) erheblich unter diesem Wert lag. Auch der erklärte Rohaufschlag bei den Getränken, zB bei Bier mit ca. 142 bis 251%, war eindeutig zu niedrig, da aufgrund von Ein- und Verkaufspreis ein Rohaufschlag von 300% zu erwarten gewesen wäre.

Nach dem Gesamtbild der von der BP ermittelten Fakten, kann nicht in Zweifel gezogen werden, dass es im Betrieb des Bw. zu Umsatzverkürzungen in einem beträchtlichen Ausmaß gekommen ist, weshalb die bloße Verhängung eines Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt wäre.

In diesem Kontext erscheint nicht unbedeutlich, dass bei den zwei vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfungen (älteres Material liegt dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vor) aufgrund festgestellter formeller und materieller Mängel der Aufzeichnungen und Bücher des Bw. ebenfalls Schätzungen der Besteuerungsgrundlage gemäß § 184 BAO durchgeführt werden mussten. Bei der die Jahre 1994, 1995, 1996 umfassenden BP wurden pro Jahr ATS 60.000,00 und bei der die Jahre 1999 und 2000 umfassenden BP wurden pro Jahr ATS 100.000,00 zum jeweils erklärten Umsatz hinzugerechnet.

Faktum ist somit, dass sich der Bw. über einen langen Zeitraum hinweg mit einer bemerkenswerten Beharrlichkeit widersetzt, seiner gesetzlichen Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Führung der Bücher und Aufzeichnungen nachzukommen.

Die Tatsache, dass er trotz der Schätzungen in der Vergangenheit nicht für ordnungsgemäße Aufzeichnungen sorgte, mag auf mangelnde Einsicht des Bw. zurückzuführen sein. Dieses Verhalten kann durchaus aber auch bedeuten, dass mit den Schätzungen der Vorjahre dem wahren Ausmaß der praktizierten Abgabenverkürzungen nicht in angemessener Weise Rechnung getragen wurde.

Die steuerliche Vertreterin konnte in der mündlichen Verhandlung zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Bw. keine Stellungnahme abgeben, da sie erst im Laufe der die Jahre 2004 bis 2006 betreffenden BP beigezogen wurde und ihr die von der Referentin mitgeteilten Fakten bis dato nicht bekannt gewesen waren.

Die Erklärung des Bw., dass er sich stets auf den Betrieb seiner Gaststätte konzentriert habe, womit er vollkommen ausgelastet gewesen sei, erscheint nicht unglaublich, weist jedenfalls aber auf ein mangelndes Bewusstsein für die mit der Führung eines Betriebes verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen hin.

Diesem in der subjektiven Sphäre des Bw. gelegenen Problem ist bei der Beantwortung der Frage nach der Richtigkeit der Höhe der Schätzung durch die BP für den berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Bedeutung beizumessen, da im Ergebnis einer Schätzung gemäß § 184 BAO kein Strafzuschlag enthalten sein darf.

Allerdings zeigt sich anhand des steuerlichen Verhaltens des Bw. sehr deutlich, dass durch die bei den vorangegangen abgabenbehördlichen Prüfungen vorgenommenen pauschalen Zuschätzungen das Rechtsbewusstsein des Bw. nicht gesteigert werden konnte.

Deshalb war es im Interesse einer möglichst realitätsnahen Ermittlung des Ausmaßes der praktizierten Umsatzverkürzungen zweifellos geboten, dass sich der Prüfer mit den konkreten Umständen im Betrieb des Bw. ausführlich auseinandersetzte, Kalkulationen vornahm und dabei auch externe Vergleichsdaten entsprechend einbezog. Wie vom Prüfer in der mündlichen Verhandlung nochmals klargestellt wurde, bezog sich die Schätzung ausschließlich auf den Restaurantbetrieb, nicht jedoch auf die Pension.

Nach der oben dargestellten Rechtslage sind nur solche Bücher und Aufzeichnungen geeignet der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen.

Die Tatsache, dass vom Bw. Anlass zur Schätzung gegeben wurde und somit die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO gegeben war, wird von diesem nicht bestritten. In der mündlichen Verhandlung wurde zudem bekräftigt, dass die Schätzungsmethode „grundsätzlich“ nicht beanstandet werde.

Wie schon in den im Berufungsverfahren eingebrachten Schriftsätzen, wurde seitens des Bw. in der mündlichen Verhaltung ausschließlich vorgebracht, dass die Schätzung der Höhe nach „*in Summe nicht gerechtfertigt*“ wäre, wobei die Einwendungen im Wesentlichen zwei Aspekte betreffen, nämlich die Behauptung der nicht angemessenen Berücksichtigung des Personal- und Eigenverbrauchs sowie die Behauptung der Nichtberücksichtigung des Umstandes, dass die Essensportionen im Restaurant des Bw. größer als üblich (d.h. größer als in anderen vergleichbaren Restaurants) seien. In der mündlichen Verhandlung neu vorgebracht wurde die nicht durch entsprechende Unterlagen bzw. Berechnungen dokumentierte Einwendung, dass die gleichbleibende Höhe der Umsatzzuschätzungen u.a. deshalb nicht gerechtfertigt wäre, weil wegen Reparaturen im Restaurant und in der Pension eingekaufte Waren nicht zum Verkauf gelangt seien und Zimmer nicht vermietet hätten werden können, was zu Beeinträchtigungen der Umsatzerzielung geführt habe.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre ist es das Ziel der Schätzung gemäß § 184 BAO, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB VwGH 28.08.2007, 2004/17/0211; 08.09.2009, 2009/17/0119; 10.08.2010 2009/17/0129).

Wie vom Prüfer im BP-Bericht nachvollziehbar dargelegt sowie in der Stellungnahme zur Berufung und in dem in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schreiben erläutert wurde, war der Tatsache Rechnung zu tragen, dass eine kalkulatorische Umsatzverprobung erhebliche Abweichungen ergab, einerseits zu den Rohaufschlagsätzen, die aufgrund der innerbetrieblichen Preisstruktur zu erwarten gewesen wären, andererseits zu den branchenüblichen Rohaufschlagsätzen.

Daher wurden bei der Ermittlung der Umsätze gemäß § 184 BAO einerseits die tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb herangezogen (tatsächliche Einkaufspreise, Verkaufspreise lt. Karte, Bonierung lt. System), andererseits wurden die gewonnenen Kennzahlen mit Branchenerfahrungswerten und Vergleichskennzahlen gemessen.

Da die Inventuren offensichtlich unrichtige Bestände aufwiesen (was vom Bw. einbekannt wurde), kann an der Annahme konstanter Bestände von € 25.000,00 (2004, 2005) bzw. € 20.000,00 (2006) durch den Prüfer keine Unrichtigkeit erkannt werden.

Tatsache ist, dass dem sich aus der Inventurberichtigung ergebenden zusätzlichen Wareneinsatz von insgesamt € 117.774,10 (verteilt auf 3 Jahre) kein Erlös gegenübergestellt wurde, was zweifellos auf eine maßvolle Vorgehensweise des Prüfers hinweist.

Beim Ansatz der Mittelwerte für Wareneinsatz und Rohaufschlag orientierte sich der Prüfer an einer Studie eines renommierten Marktforschungsinstitutes (GastroObsearcher), welches regelmäßig Daten und Fakten zum österreichischen Gastronomiemarkt präsentiert. Diese GastroObsearcher-Auswertungen geben Aufschluss über aktuelle Marktdatenvergleiche nach Sortimentsgruppen und spezifische Branchenkennzahlen. Nach einer solchen Studie war in den geprüften Jahren bei einem vergleichbaren Restaurant in Wien von einem Wareneinsatz von 28,45% und von einem Rohaufschlag für Speisen von 200% und mehr auszugehen. Die Tatsachen, dass vom Prüfer anstatt des branchenüblichen Rohaufschlages für Speisen von 200% und mehr lediglich ein reduzierter Rohaufschlag von 140% angenommen wurde sowie anstatt des branchenüblichen Wareneinsatzes von 28,45% aufgrund des zusätzlichen Wareneinsatzes aus der Inventurberichtigung ein wesentlich höherer Wareneinsatz von 37,94% berücksichtigt wurde, lassen eindeutig erkennen, dass die innerbetrieblichen Verhältnisse und die seitens des Bw. eingewendeten Umstände sehr wohl die erforderliche angemessene Beachtung fanden.

Daher ist davon auszugehen, dass der seitens des Bw. geltend gemachte Personal- und Eigenverbrauch und der bei einigen Speisen etwas höhere Wareneinsatz (laut Speisenkarte 200 Gramm anstatt 150 Gramm Fleisch) sowie allfällige Unwägbarkeiten (nicht zum Verkauf gelangte Waren, Schwund etc.) in einem nicht zu geringen Ausmaß berücksichtigt wurden. Die Vorgehensweise des Prüfers bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO erweist sich bei objektiver Betrachtung insgesamt als ausgesprochen moderat. Die Einwendungen des Bw. erscheinen im Hinblick auf die Sach- und Rechtslage als Versuch der Geltendmachung überzogener Begehrlichkeiten.

Bei der kontradiktitorischen Erörterung in der mündlichen Berufungsverhandlung trat auf eine sehr eindeutige Weise zutage, dass die Einwendungen gegen die Höhe der Schätzung als bloße Zweckbehauptungen zu beurteilen sind, zumal vom Prüfer nachvollziehbar erklärt werden konnte, dass sämtliche vom Bw. als Gründe für die begehrte Reduktion des Schätzungsergebnisses ins Treffen geführten Umstände bereits bei der Schätzung durch die BP angemessen berücksichtigt wurden.

Zur Einwendung betreffend den Personal- und Eigenverbrauch ist festzustellen, dass die dazu getroffene Aussage des Bw., dass das Personal in seinem Betrieb angewiesen sei, jedem Dienstnehmer Speisen und Getränke nach Wunsch zu verabreichen und dass es manchmal vorkomme, dass Verpflegung für zu Hause mitgenommen werde, als glaubwürdig beurteilt wird. Allerdings konnte auch in der mündlichen Verhandlung weder nachgewiesen noch

glaublich gemacht werden, dass der nicht durch Aufzeichnungen nachgewiesene Personal- und Sachaufwand vom Prüfer bei der Schätzung nicht entsprechend beachtet worden wäre. Weiters wurde seitens des Bw. offensichtlich nicht bedacht, dass sich der begehrte Ansatz der Sachbezugswerte iHv € 32.127,29 pro Jahr für den Personal- und Eigenverbrauch als ungünstiger erweisen könnte, da diese Maßnahme zwingend mit einer Erhöhung des Rohaufschlages auf ein branchenübliches Niveau einhergehen müsste, um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden.

Zur Einwendung der größeren Portionseinheiten inklusive der dazu vom Bw. vorgetragenen Erläuterungen ist festzustellen, dass es glaubwürdig ist, dass im Restaurant des Bw. bei einigen Speisen (laut vorgelegter Speisenkarte) größere Fleischportionen (200 Gramm anstatt der üblichen 150 Gramm) angeboten werden.

Wie aus den Ausführungen des Prüfers und aus den seitens des Bw. erstatteten Vorbringen zu entnehmen ist, bezieht sich das Argument der größeren Portionseinheiten ausschließlich auf das Fleischgewicht bei einigen Speisen laut Speisenkarte, d.h. im Restaurant des Bw. wurden nicht generell größere Speisenportionen als in Vergleichsbetrieben üblich angeboten.

Faktum ist, dass weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, dass die größeren Fleischportionen bei einigen Speisen vom Prüfer bei der Schätzung nicht entsprechend beachtet worden wäre. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte schriftliche Stellungnahme des Prüfers, welche eine ausführliche Replik auf die Einwendung betreffend die größeren Portionen beinhaltet, konnte nämlich seitens des Bw. mit keinerlei stichhaltigen Argumenten entkräftet werden. Wie von der steuerlichen Vertretung eingeräumt wurde, liegen keine entsprechenden Berechnungen vor, anhand derer die Behauptung der nicht ausreichenden Berücksichtigung des Wareneinsatzes bei der Schätzung verifiziert werden könnte. Demgegenüber wurde in der Stellungnahme des Prüfers mittels einer nachvollziehbaren Berechnung aufgezeigt, dass der kalkulatorische Rohaufschlag bei einem Wiener Schnitzel aus 200 Gramm Schweinefleisch selbst dann noch bei ca. 150% gelegen wäre, wenn pro verkauftem Schnitzel zwei weitere Wiener Schnitzel verschenkt oder entsorgt würden. Das zur Einwendung betreffend größere Portionseinheiten von der steuerlichen Vertretung abschließend erstattete Vorbringen, dass der Rohaufschlag nach allgemeiner Erfahrung nicht stimmen könne, wenn er nach branchenüblichen Grundsätzen kalkuliert sei, stellt sich definitiv als widersinnige Behauptung dar, da es auf der tatsächlichen Annahme einer Nichtberücksichtigung der ermittelten innerbetrieblichen Gegebenheiten bei der Schätzung beruht.

Das in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, dass es durch diverse Unwägbarkeiten zum Verderb von Waren und zur Nichtbelegung von Zimmern in der Pension und somit zu Umsatzeinbußen in nicht bezifferter Höhe gekommen sei, ist glaubwürdig.

Allerdings konnten die Ausführungen des Prüfers in der mündlichen Verhandlung, wonach auch dieser Umstand vom Prüfer bei der Schätzung entsprechend berücksichtigt wurde, seitens des Bw. nicht durch nachvollziehbare Argumente widerlegt werden. Betreffend die Nichtbelegung von Zimmern wegen Reparaturarbeiten wurde vom Prüfer darauf hingewiesen, dass die vom Bw. neben dem Restaurant geführte Pension nicht in die Schätzung einbezogen wurde.

Den Berufungsbegehren des Bw. kann somit nicht gefolgt werden, da dies im Ergebnis zu einer doppelten Berücksichtigung des Personal- und Eigenverbrauches, des höheren Wareneinsatzes bei einigen Fleischspeisen und diverser Umsatzeinbußen durch Unwägbarkeiten führen würde.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass an der Vorgehensweise der BP bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am meisten geeignet erscheint (vgl. zB VwGH 25.6.1998, 97/15/0218).

Im gegenständlichen Fall liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die BP diesem Grundsatz nicht entsprochen hätte. Das Schätzungsverfahren wurde einwandfrei abgeführt. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge sind schlüssig und folgerichtig. Das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis der Schätzung steht mit der Lebenserfahrung im Einklang.

Im Übrigen muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. zB VwGH 25.1.2006, 2001/13/0274).

Abschließend ist festzustellen, dass seitens des Bw. keine substantiierten Vorbringen erstattet wurden, welche die Richtigkeit des Ergebnisses der Schätzung in Zweifel ziehen lassen könnten.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2012