



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bez. und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1999 sowie Abgaben- und Haftungsbescheid vom 29. November 2001 betr. den Zeitraum 1996 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, betrieb im 12. Wiener Gemeindebezirk ein Lebensmittelgeschäft. Zusätzlich eröffnete sie in unmittelbarer Nähe eine Bäckerei, in der auch türkische Spezialitäten sowie Videokassetten vertrieben wurden. Nach Eröffnung der Bäckerei wurde das Lebensmittelgeschäft aufgelassen. Bei der Bw. fand eine Prüfung statt, die auf Grund der getroffenen Feststellungen zur Wiederaufnahme der Verfahren und zur Erlassung von geänderten Bescheiden führte:

" Tz 18: Feststellungen zur Buchführung

1.) Allgemeines

Die Geschäftstätigkeit der Bw. ist der Verkauf von Waren aller Art insbesondere der Verkauf von Lebensmitteln. Der Standort der Firma ist in unmittelbarer Nähe des X-Marktes. Im Jahre 1998 wurde ein Backofen angeschafft und der Verkauf von verschiedenen Broten türkischer Art betrieben. Im Prüfungszeitraum waren die beiden Gesellschafter Herr und Frau Y und die Tochter als Dienstnehmer beschäftigt.

2.) Buchhaltung

Die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchhaltung sind insofern nicht gegeben, da die Grundaufzeichnungen für die Ermittlung der Tageslosungen nicht vorhanden bzw. nicht vorgelegt wurden. Die Registrierkassa ist mit einem Druckwerk für zwei Rechenstreifen ausgerüstet. Der Journalstreifen wurde bei der Betriebsbesichtigung nicht verwendet. Auch während der Prüfung wurden der Betriebsprüfung keine Journalstreifen vorgelegt. Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurden Rechnungstreifen, die für die Kunden bestimmt, sind als Beweismittel genommen. Auf diesen Streifen stimmt weder das Datum noch die Uhrzeit überein. Auch ist auf den Rechnungstreifen keine Warenbezeichnung bzw. Warengruppe angegeben. Die Tageslosung wird aufgrund eines Kassensturzes durchgeführt. Die Aufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosung sind der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden.

3.) Verprobung:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die Ziffernstruktur der Losungen lt. Buchhaltung überprüft. Dabei ergaben sich Verhältnisse, die nicht mit der Lebenswirklichkeit übereinstimmen, wenn davon ausgegangen werden soll, dass die Losungen zufällig entstanden sind. Ebenso verhielt es sich mit der Struktur der Losungsverteilung. Diese Feststellungen wurden dem steuerlichen Vertreter in der Besprechung vom 17. Sept. 2001 ausführlich erklärt und es wurden Kopien der Auswertungen übergeben.

4.) Schlussfolgerungen

Wenn die Verhältnisse in der Buchhaltung (insbesondere bei schweren formellen Mängel - Fehlen jeglicher Grundaufzeichnungen der Erlöse) nicht der Lebenswirklichkeit entsprechen, so ist die Besteuerung nicht mehr an die Buchhaltung gebunden (§ 163 BAO) und es ist eine schätzungsweise Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geboten.

Tz 19: Schätzungsverfahren

Das Schätzungsverfahren ist so zu wählen, dass eine größtmögliche Annäherung an die tatsächlichen Verhältnisse gewährleistet ist. Das Verfahren hat schlüssig und plausibel die Grundlagen zu ermitteln. Aufgrund der Analysen (lt. Tz 18/3 und 4) wird eine durchschnittliche Tageslosung ermittelt. Die Betriebsprüfung geht - aufgrund des Fehlens von Vergleichszahlen - von den vorgegebenen Tageslosungen der Gesellschaft aus. Es wird der Durchschnitt aus der zweitniedrigsten und der zweitgrößten Tageslosung ermittelt. Diese wird mit den Öffnungstagen des jeweiligen Jahres multipliziert. Der daraus festgestellte Jahresbruttoumsatz wird nach dem Verhältnis der gemeldeten Umsätze in 10%ige und 20%ige Umsätze

aufgeteilt. In den Jahren 1998 und 1999 werden zwei Betriebsstätten geführt. Für die Ermittlung der durchschnittlichen Tageslosung wird jede Betriebsstätte separat ermittelt.

Im Folgenden stellte der Prüfer die angeführten Berechnungen dar. (Nicht strittig ist die unter Tz. 21 erwähnte, bisher unterbliebene Versteuerung des Eigenverbrauchs im Jahr 1999.)

Unter Tz. 26 führte der Prüfer aus:

"Die Abgabenbehörde hat die Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu ermitteln, wenn eine materielle mangelhafte Buchhaltung vorliegt. Die im Punkt 2 angeführten materiellen Mängel berechtigen und verpflichten die Abgabenbehörde die Grundlagen gem. § 184 BAO zu schätzen. Für die Gewinne der Jahre 1996 und 1997 können gem. § 2 Abs. 2b EStG 1988 keine Verlustvorträge geltend gemacht werden. Die entstandenen Verluste der Jahre 1998 und 1999 sind gem. § 18 (6) EStG nicht vortragsfähig."

Die Bw. erhob gegen die auf Basis des Betriebsprüfungsberichtes erlassenen Bescheide Berufung und begründete diese wie folgt:

Materielle Mängel Tz. 15

Die unter Tz. 15 angeführten materiellen Mängel treffen in Verbindung mit Tz. 18/2 nicht zu, weil § 163 BAO (Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 2, Seite 1735 ff) bestimmt, dass die Beweislast für die materiellen Mängel die Abgabenbehörde trifft. Die Behörde hat nach unserer Ansicht keinen Beweis für die materiellen Mängel erbracht und während der Ermittlung der Beweise schwere Verfahrensfehler in der Form begangen, dass gegen den Grundsatz der amtlichen Ermittlungspflicht verstoßen wurde, unserer Mandantschaft keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde und somit eine grobe Verletzung des Parteiengehörs stattgefunden hat. Weiters wurde bei der Wahl des Schätzungsverfahrens nicht die Lage des Einzelfalles berücksichtigt, sodass die Schätzung zu einem völlig unrichtigen Ergebnis führt. Das gewählte Schätzungsverfahren wird auch in der jüngsten BAO-Literatur (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Seite 397 ff) nicht als allgemein gültige Methode angeführt, wodurch zu erkennen ist, dass dieses Verfahren äußerst kritisch zu beurteilen ist.

§ 163 BAO führt aus, dass diese Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung an sich haben und der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen sind. Das Prüfungsorgan stellt in seinem Bericht mit Tz. 15 keine formellen Mängel der Bücher fest. Im Prüfungszeitraum wurde die Tageslosung durch Kassasturz ermittelt, die entsprechenden Lösungsbücher wurden vorgelegt. Die Feststellungen des Prüfungsorgans gem. Tz. 18.2. des Prüfungsberichtes haben im Jahr 2001 stattgefunden und beweisen in keiner Weise die behaupteten materiellen Mängel der Jahre 1996 - 1999. Vielmehr widerspricht sich das Prüfungsorgan in seinen Ausführungen selbst, weil in Tz. 18/2 behauptet wird, im Jahr 2001

materielle Mängel festgestellt zu haben, hingegen in Tz. 17 des Prüfungsberichtes betreffend der Prüfung des Umsatzsteuerzeitraumes 1. Jänner 2001- 31. Mai 2001 keine Feststellungen getroffen wurden. Wie bereits oben erwähnt, wurden die Tageslosungen im Prüfungszeitraum durch einen Kassasturz festgestellt. Es wurde dem Prüfungsorgan sehr ausführlich dargelegt, wie die Tageslosungen ermittelt wurden. Somit wurden seitens des Prüfungsorganes keine Beweise vorgebracht, die feststellen, dass die seitens unserer Mandantschaft vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen nicht materiell ordnungsgemäß sind.

Tz 18/3

Die von der BP ins Treffen geführte Verprobung anhand der Ziffernstruktur der Losungen lt. Buchhaltung stimmt nicht mit der Realität überein, weil das gewählte mathematische Verfahren nur unter Voraussetzung bestimmter Prämissen zielführend ist, die im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind.

Wahl der Schätzungsmethode

Das Betriebsprüfungsorgan bediente sich einer statistischen Methode zur Ermittlung der Tageslosungen nach der Gauß'schen Glocke, dessen Verfahren nicht zu denen der (im) BAO-Kommentar aufgezählten Verfahren zählt und daher nicht für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden kann. Dieses Verfahren weist gravierende Mängel in der Ermittlung auf und ist somit auf den Betrieb unserer Mandantschaft nicht anzuwenden. Die Überprüfung der Zahlenstruktur der Losungen in einem Bäckereibetrieb führt nach der Gauß'schen Glocke zwangsläufig zu einem völlig unrichtigen Ergebnis, weil im Betrieb einer Bäckerei es gelegen ist, dass es wenige Artikel mit demselben Preis gibt, aber jeder einzelne dieser wenigen Artikel oftmals täglich verkauft wird. Bei einem Betrieb, der derartig gelagert ist, führt die Zahlenstruktur zu keinem linearen Ergebnis und kann daher nicht als Basis für eine materielle Mangelhaftigkeit herangezogen werden. Dieses statistische Verfahren kann aus unserer Sicht nicht für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden, weil insbesondere nachstehende Fragen nicht nur vom Prüfer nicht beantwortet werden konnten, sondern auch in den uns vorgelegten Unterlagen keinerlei Bezug genommen wurde: Wie groß ist die Grundgesamtheit ? Wie groß ist die Stichprobe? Wie groß ist die Standardabweichung ? Wie groß ist die Abweichungsanalyse und Kovarianzanalyse? Darüber hinaus halten wir fest, dass das vom Prüfungsorgan gewählte Schätzungsverfahren keinerlei Hinweise auf die Ordnungswidrigkeit der Aufzeichnungen liefern kann, weil im betreffenden Betrieb nur wenige Preise gültig sind, sich der Kundenkreis infolge der ethnischen Herkunft nur aus Stammkunden zusammensetzt und sich die Nachfrage nur auf wenige Produkte des Betriebes beschränkt. Das Prüfungsorgan hat offensichtlich sehr viel Zeit in mathematische Studien investiert, anstatt sich real mit dem Betrieb zu beschäftigen.

Unsere Mandantschaft hat in der Backstube weder die Kapazität noch die Möglichkeiten, die Menge an Brot herzustellen, die das Prüfungsorgan als Umsatzzuschätzung ermittelt hat. Das Prüfungsorgan hat über sämtliche Rohmaterialeinkäufe Kontrollmitteilungen angefordert, konnte jedoch nicht nachweisen, woher unsere Mandantschaft jene Rohmaterialien bekommen hat, die notwendig gewesen wären, um die zusätzliche Menge an Brot und Gebäck zu erzeugen, die das Prüfungsorgan unterstellt hat. Weiters ist es ein Widerspruch in sich, wenn behauptet wird, die Tageslosungen seien materiell mangelhaft und somit unrichtig und dann wird genau mit jenen materiell mangelhaften Tageslosungen eine Statistik erstellt, bei der der Wirklichkeit nahe realistische Tageslosungen herauskommen sollen. Auch diese Frage konnte vom Prüfungsorgan nicht aufgeklärt werden.

Parteiengehör

Wir halten fest, dass schon während der Prüfungshandlung dem Prüfungsorgan vorgehalten wurde, die Prüfung in einer Art und Weise durchzuführen, die nicht mehr dem Boden der Rechtsnormen für Betriebsprüfungen entsprechen. Über diesen Umstand wurde auch der zuständige Abteilungsleiter informiert. Unseren Protest haben wir durch die Verweigerung der Unterschrift auf der Niederschrift zum Ausdruck gebracht. Während des Prüfungsverfahrens wurde unserer Mandantschaft keinerlei Möglichkeit geboten, entsprechende Gegenargumente vorzubringen. Die Behauptungen des Prüfungsorganes stützen sich gänzlich auf die mathematischen Berechnungen fernab jedes tatsächlichen Sachverhaltes. Wir suchten ständig den Dialog doch wurde uns dazu keine Möglichkeit geboten bzw. der Dialog verweigert. Der Höhepunkt der Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehört war, dass nach der Schlussbesprechung die Aushändigung einer Durchschrift der Niederschrift verweigert wurde. Obwohl in zahlreichen Gesprächen darauf hingewiesen wurde, dass der tatsächliche Sachverhalt völlig anders gelagert ist, wurde von den Ausführungen nicht einmal Notiz genommen, geschweige denn im Zuge der amtlichen Ermittlungspflicht nähere Untersuchungen durchgeführt. Zusammenfassend stellen wir daher fest, dass es sich bei der durchgeführten Betriebsprüfung um eine Prüfungshandlung handelt, die nicht den Grundsätzen der BAO entsprach und während des Verfahrens grobe Fehler oder Nachlässigkeit durch das Prüfungsorgan begangen wurden, beginnend mit der amtlichen Ermittlungspflicht über das Parteiengehör bis zu unrichtigen Rückschlüssen und Annahmen, die zu einer völlig irrealen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat und wir daher die komplette Aufhebung der Betriebsprüfungsfeststellungen beantragen. Eine mündliche Prüfungsverhandlung wird beantragt."

Der Prüfer nahm zur Berufung Stellung:

"... Der Berufungswerber stellt die materiellen Mängel, die von der Betriebsprüfung festgestellt wurden, in Zweifel. § 189 Abs. 1 HGB letzter Satz nimmt Bezug auf die Führung der Bücher (Die Geschäftsfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.). Die Bw. hat in ihrer Betriebsstätte eine Registrierkassa zur Erfassung der täglich anfallenden Geschäfte. Diese Registrierkassa ist mit zwei Rechnungstreifen ausgestattet, die aber nicht benutzt werden. Während der Betriebsbesichtigung und auch bei einem Mysteryshopping wurden die Streifen auf Verlangen ausgehändigt. Da weder das Datum noch die Uhrzeit zum Verkaufszeitpunkt auf den Rechnungstreifen übereinstimmten und auch die Angabe der Warengruppe fehlte und der Betriebsprüfung auch keine Journalstreifen oder Tagesabrechnungsberichte ausgehändigt wurden, sind die Daten im Kassabuch nicht nachvollziehbar und somit schon alleine durch den Paragraphen des Handelsgesetzbuches, auf den sich der § 124 BAO bezieht, nicht gedeckt. Der Berufungswerber gibt an, dass er die Tageslosung mittels Kassasturz ermittelt. Da keine anderen Aufzeichnungen geführt werden, bzw. der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, kann kein Geschäftsfall nachvollzogen werden. Dies wiederum steht im Gegensatz zu dem in den Paragraphen des Handelsgesetzbuches und der Bundesabgabenordnung geforderten Buchführungsverpflichtungen. Weiters wird das Schätzungsverfahren durch den Berufungswerber dahingehend als nicht zielführend eingestuft, da es sich nicht mit dem Einzelfall identifiziert. Dazu ist festzuhalten, dass die Betriebsprüfung ein Mittelwertschätzverfahren gewählt hat, und als Ausgangspunkt die vorhandenen Tageslosungen der GmbH genommen wurden. Das Mittelwertschätzverfahren setzt voraus, dass viele unbekannte Faktoren (wie Saison, breites Sortiment, Abhängigkeit an bestimmte Kundengruppen, Standort etc.) auf die Gestaltung der Tageslosung Einfluss nehmen. Das Verfahren läuft darauf hinaus, dass es nur wenige Tage gibt, an denen die Tageslosung sehr gering bzw. sehr hoch ist (= niedrigste Tageslosung bzw. höchste Tageslosung). Jeder andere Wert nähert sich mit einer mathematischen Wahrscheinlichkeit und Häufigkeit immer mehr dem Mittelwert. Wenn man nun aus dem niedrigsten Wert und den höchsten Wert einen Mittelwert ermittelt und diesen mit den Öffnungstagen multipliziert gelangt man zu einem plausiblen Umsatz. Die Differenz aus den bekannt gegebenen Umsätzen der Gesellschaft und der durch die Betriebsprüfung festgestellten Durchschnittsumsatz ergibt die Bruttoumsatzzuschätzung, die nach dem Verhältnis der bekannt gegebenen Umsätze auf die 10%igen und 20%igen Umsatzgruppen verteilt werden. Dies setzt schon von vornherein klar, dass die Umsatzzuschätzung nur aufgrund des Einzelfalles dieser Gesellschaft, dieses Betriebsgegenstandes und all ihr alleinigen Eigenheiten getätigt wurde. Gerade deswegen, weil die Gesellschaft ein sehr breit gefächertes Sortiment anbietet, ist das Mittelwertschätzverfahren mit den vorhandenen Grundelementen (=Tageslosungen) ein individuelles Verfahren zur Ermittlung der Umsätze. Weiters wurden auch die beiden Teilbetriebe, während diese neben-

einander geführt wurden, auch von einander getrennt betrachtet, und so wiederum der Individualität der Teilbetriebe Rechnung getragen.

Bezüglich der Verletzung des Parteiengehörs ist festzustellen, dass der Pflichtige mehrmals aufgefordert wurde die Unterlagen zum Kredit, für den die Gesellschafter Herr und Frau Y haften, beizubringen. Am 6. Juli 2001 wurde eine schriftliche Stellungnahme beim steuerlichen Vertreter abverlangt. Bei dieser Anfrage geht es vorwiegend um die Differenzen des Wareneinkaufes von Mehl, Malz und Salz und auch um die Ermittlung der Tageslosung i.Z.m. der Registrierkassa, den Journalstreifen und den Grundaufzeichnungen. Eine schriftliche Stellungnahme erfolgte nicht. Es wurde am 30. Juli 2001 ersucht, die Frist zur Abgabe der Stellungnahme bis Mitte September zu erstrecken. Erst bei einer Vorbesprechung wurden Unterlagen zu den Schadenfällen in Bezug auf das gelagerte Mehl in der Backstube und eine Kopie des Kreditvertrages vorgelegt. Aus den angeführten Sachverhaltsdarstellungen ist ersichtlich, dass die Betriebsprüfung bei der Bw. nach den gesetzlichen Vorschriften durchgeführt wurde.

Nach Vorlage der Berufung erging an die Bw. ein Vorhalt, in dem ihr bekannt gegeben wurde, dass statt der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung beabsichtigt sei, die Umsätze um Sicherheitszuschläge zu erhöhen.

Nach Erhalt der Ladung zur für den 4. August anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat wurde dem Referenten seitens der Tochter des Geschäftsführers mitgeteilt, dass der Geschäftsführer an der mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen könne und das Unternehmen in Konkurs gegangen sei, welcher mittlerweile aufgehoben worden sei. Die Bw. werde nicht mehr steuerlich vertreten.

Der Referent beraumte daraufhin einen Erörterungstermin an, zu dem der ehemalige Geschäftsführer (und nunmehrige Liquidator der Bw.) samt Tochter sowie der Vertreter des Finanzamtes erschienen.

Nach Darlegung der Sach- und Rechtslage wurde die Berufung vom Liquidator bis auf einen Sicherheitszuschlag von 7% der erklärten Umsätze eingeschränkt und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die auf Grund einer Schätzung erfolgten Umsatz- und Gewinnhinzuschätzungen sowie der Ansatz von verdeckten Ausschüttungen an die Gesellschafter.

1. Berechtigung zur Schätzung

Aus dem Betriebsprüfungsbericht und auch aus der Stellungnahme geht hervor, dass die Betriebsprüfung die Schätzungsberechtigung aus der mangelhaften Führung bzw. aus der Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen ableitet.

Unbestritten ist, dass die Bw. im Prüfungszeitraum und auch im Zeitraum der Prüfung eine Registrierkasse führte. Diese Registrierkasse ist mit 2 Streifen ausgestattet. Ein Streifen ist für die Kunden bestimmt, der weitere ist als Journalstreifen zum Festhalten der laufenden Umsätze bestimmt. Lt. Feststellungen des Prüfers wurde nur der für die Kunden bestimmte Rechnungstreifen verwendet. Der so genannte Journalstreifen wurde nicht eingespannt. Daher gibt es keine Registrierstreifen, die als Grundaufzeichnungen über die in die vorgelegten Lösungsbücher eingetragenen Lösungen zu werten wären. Diese Lösungen seien von der Bw. vielmehr durch Kassasturz ermittelt worden. Bei der Ermittlung des Kassasturzes wird am Ende des Tages der Kassabestand ermittelt, mit dem Kassastand zu Beginn des Tages verglichen und die Differenz berechnet. Dieser Differenzbetrag wird um allfällige Bareinlagen und Barentnahmen vermindert bzw. erhöht und stellt die Tageslosung dar. Die Ermittlung der Tageslosung erfolgt in aller Regel in einem so genannten "Kassabericht" oder einer vergleichbaren Schmieraufzeichnung. Der Kassabericht bzw. die ihm entsprechende Schmieraufzeichnung stellen im Fall einer Lösungsermittlung durch Kassasturz aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen dar. Die im Anschluss an die Lösungsermittlung geführten Lösungsbücher, in die die Ergebnisse aus dem Kassabericht übernommen werden, können die Führung dieser Grundaufzeichnungen daher keinesfalls ersetzen. Die Nichtaufbewahrung dieser Grundaufzeichnungen stellt einen schweren Mangel der Buchführung dar und berechtigt bereits grundsätzlich zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen.

Wie sich aus den Akten ergibt, erging im Zuge der Prüfung auch ein Vorhalt im Zusammenhang mit Bedenken des Prüfers gegen den erklärten Wareneinsatz. Aus der Stellungnahme geht hervor, dass der Vorhalt, wenn auch verspätet, so doch beantwortet wurde. Ob durch diesen Vorhalt die Bedenken des Prüfers bezüglich des erklärten Wareneinsatzes zur Gänze oder zum Teil beseitigt wurden, ist für den UFS nicht zu erkennen. Ob daher die Schätzungsberechtigung auf Grund von nicht ausreichenden Aufklärungen vorliegt oder nicht, kann daher nicht abschließend beurteilt werden.

2. Art und Durchführung der Schätzung

Seitens des Prüfers wurde eine Nachkalkulation in Form einer so genannten Mittelwertberechnung in der Weise durchgeführt, dass jeweils der Durchschnittswert aus der jährlich

zweithöchsten und der zweitniedrigsten Lösung ermittelt wurde und das Ergebnis auf die Öffnungstage eines Jahres umgelegt wurde. Die solcherart ermittelten Umsätze wurden den erklärten Umsätzen gegenübergestellt und die Differenzen gewinn- und umsatz erhöhend berücksichtigt.

Die Bw. wendete gegen diese Art der Überprüfung ein, dass sie unzulässig sei, weil sie in den beiden maßgeblichen BAO-Kommentaren nicht erwähnt werde.

Aus der Nichterwähnung in den beiden Kommentaren lässt sich die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit dieser Art der Nachkalkulation schon deshalb nicht ableiten, weil es der Behörde freisteht, die jeweils effizienteste Methode zur Überprüfung der Abgabenerklärungen heranzuziehen. Dazu kommt, dass diese Methoden durch den Einsatz leistungsfähigerer EDV erst in den letzten Jahren im Prüfungsbereich angewandt werden konnten. Eine Judikatur der österreichischen Höchstgerichte liegt, von einer einzigen, dem UFS bekannten Entscheidung (in der auch nur am Rande auf die Problematik der Anwendung statistischer Methoden eingegangen wurde - vgl. VwGH v. 31.07.1996, 92/13/0020) abgesehen, diesbezüglich noch nicht vor und konnte von den Kommentatoren deshalb auch nicht besprochen bzw. kommentiert werden.

Der UFS vertritt die Auffassung, dass die Nachvollziehbarkeit der von der Betriebsprüfung angewandten Methoden auch für "Nichtstatistiker" gegeben sein muss, bzw. dass die jeweils angeführte Methode nachvollziehbar und ihre Eignung zur Überprüfung der erklärten Ergebnisse allgemein verständlich dargelegt wird. Ein ordnungsgemäß abgeführtes Verfahren setzt voraus, dass der Partei die Grundlagen der Schätzung unter Heranziehung statistischer Methoden nachweislich vorgehalten werden müssen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht selbst gehen Angaben über Lösungswiederholungen, insbesondere über deren zeitliche Lagerung und ihre Häufigkeit ebenso wenig hervor wie Hinweise auf Literatur zu statistischen Methoden, in der diese Methoden auch für einen statistisch nicht Vorgebildeten nachvollziehbar dargestellt werden. Die diversen im Arbeitsbogen enthaltenen Diagramme und Listen wurden im Bericht auch nicht mit den jeweiligen, für das Verfahren relevanten Ergebnissen dargestellt. Es kann daher nicht nachvollzogen werden, welche Ergebnisse der Bw. bzw. deren Vertreter nun im Zuge der Schlussbesprechung vorgehalten wurden und welche nicht.

Die angewandte Methode stellt, wie sich aus einem Fachartikel in der SWK 23/24/2001 (S 593) Erich Huber, *Plausibilitätsverprobung von Lösungsbeträgen unter besonderer Berücksichtigung der Gastronomie*, veröffentlichten Artikel entnehmen lässt, eine stark vereinfachte

Mittelwertschätzung dar (Pkt. 7.4.2.: " Durchschnittsschätzung des Mittelwertes für Dummies"):

"Die mathematisch einfachere Lösung für die unter 7.4.1 gezeigte Schätzung besteht darin, den Durchschnitt aus kleinster und größter Losung mit der Anzahl der Öffnungstage zu multiplizieren. Zur ersten Berechnung entstehende Differenzen (bis +/- 10%) resultieren aus der Nichteinbeziehung der für die Standardisierung notwendigen Standardabweichung in die Schätzungsparameter."

"Die Fußnote dazu lautet: "13) Dadurch, dass die Standardabweichung in der Struktur erfundener Losungen von derjenigen der tatsächlichen Losungen wohl in den meisten Fällen abweichen wird, ist die o.a. Differenz bei Anwendung der Mittelwertschätzung im Rahmen des Schätzungsrisikos vernachlässigbar."

Abweichend von dieser Mittelwertschätzung verwendete der Prüfer wie im Sachverhalt dargestellt, nicht die höchste und niedrigste Tageslosung, sondern jeweils die zweithöchste, bzw. zweitniedrigste Tageslosung.

Für beide Mittelwertschätzungen gilt jedoch, dass sie nach Auffassung des UFS auf sog. "statistische Ausreißer", wie z.B. Losungen vor Feiertagen etc. keine bzw. nur ungenügend Rücksicht nehmen.

Allein schon aus diesem Grund erweist sich die vorgenommene Schätzungsmethode als unzuverlässig und war durch eine Hinzuschätzung von Sicherheitszuschlägen zu den erklärten Umsätzen zu ersetzen.

Neuberechnungen:

Sicherheitszuschlag (=SZ), zusätzlicher Wareneinkauf (=WEK), Rohaufschlagskoeffizient (=RAK): KEST (=Kapitalertragsteuer)

Umsatzsteuer 1996:

	lt. Bilanz	erhöht um 7,0% SZ, gerundet	Bruttumsatzerhöhung	Umsatzsteuermehr
Umsätze zu 10%	1.069.112,37	1.143.950,00	74.838,00	
Umsatzsteuer 10%	106.911,24	114.395,00	7.484,00	7.484,00
Umsätze zu 20%	60.031,95	64.234,00	4.202,00	
Umsatzsteuer 20%	12.006,39	12.847,00	841,00	841,00
Summen:	1.248.061,95	1.335.426,00	87.365,00	8.325,00
Bruttoumsatzmehr	87.365,00			
- WEK (Ø RAK 1,6)	54.603,00			
= Rohgewinnplus	32.761,00			
+ KEST 23,5% in H.	10.064,00			
=verdeckte Aus- schüttung:	42.825,00			

1997

	lt. Bilanz	erhöht um 7,0% SZ, gerundet	Bruttumsatzerhöhung	Umsatzsteuermehr
Umsätze zu 10%	1.077.649,51	1.153.085,00	75.435,00	
Umsatzsteuer 10%	107.764,95	115.308,00	7.543,00	7.544,00
Umsätze zu 20%	50.245,42	53.763,00	3.518,00	
Umsatzsteuer 20%	10.049,08	10.753,00	704,00	704,00

Summen:	1.245.708,97	1.332.909,00	87.200,00	8.248,00
Bruttoumsatzmehr	87.200,00			
- WEK (Ø RAK 1,6)	54.500,00			
= Rohgewinnplus	37.700,00			
+ KESt 25% in H.	12.567,00			
=verdeckte Ausschüttung:	50.267,00			

1998

	lt. Bilanz	erhöht um rund 7,0% SZ, gerundet	Bruttumsatzerhöhung, gerundet	Umsatzsteuermehr
Umsätze zu 10%	1.681.293,42	1.798.984,00	117.691,00	
Umsatzsteuer 10%	168.129,34	179.898,00	11.769,00	11.769,00
Umsätze zu 20%	170.166,86	182.079,00	11.912,00	
Umsatzsteuer 20%	34.033,37	36.416,00	2.383,00	2.383,00
Summen:	2.053.622,99	2.197.377,00	143.754,00	14.152,00
Bruttoumsatzmehr	143.754,00			
- WEK (Ø RAK 1,6)	89.846,00			
= Rohgewinnplus	53.908,00			
+ KEST 25% in H.	17.969,00			
=verdeckte Ausschüttung:	71.877,00			

1999

	lt. Bilanz	erhöht um 7,0% SZ, gerundet	Bruttumsatzerhöhung	Umsatzsteuermehr
Umsätze zu 10%	3.587.187,37	3.838.290,00	251.103,00	
Umsatzsteuer 10%	358.718,74	383.829,00	25.110,00	25.110,00
Umsätze zu 20%	321.548,24	344.057,00	22.509,00	
Umsatzsteuer 20%	64.309,65	68.811,00	4.501,00	4.501,00
Summen:	4.331.764,00	4.634.987,00	303.223,00	29.611,00
Bruttoumsatzmehr	303.223,00			

- WEK (Ø RAK 1,6)	189.514,00			
= Rohgewinnplus	113.709,00			
+ KESt 25% in H.	37.903,00			
=verdeckte Ausschüttung:	151.612,00			

Körperschaftsteuer (BE=Berufungsentscheidung)

	1996	1997	1998	1999
Gewinn lt. Handelsbilanz	12.063,00	-	-	-
Verlust lt. Handelsbilanz	-	-5.243,00	-249.899,00	-845.177,00
abzüglich Mehrsteuern BE an				
Umsatzsteuer	-8.325,00	-8.248,00	-14.152,00	-29.611,00
Kapitalertragsteuer	-10.064,00	-12.567,00	-17.969,00	-37.903,00
Zwischensumme	-6.326,00	-26.058,00	-282.020,00	-912.691,00
zuzügl. verdeckte Ausschüttung	42.825,00	50.267,00	71.877,00	151.612,00
Zwischensumme	36.499,00	24.209,00	-210.143,00	-761.079,00
abzügl. Verlustvortrag	(gesetzlich nicht möglich)	(gesetzlich nicht möglich)	-	-
zuzügl. Körperschaftsteuer	6.200,00	0,00	0,00	24.080,00
Invest.freibetr., nichtabzugsfähig	-	-	-	5.248,00
Bemessungsgrundlage	42.699,00	24.209,00	-210.143,00	-731.751,00
Bemessungsgrundlage, gerundet	42.600,00	24.200,00	-210.100,00	-731.700,00
34% Körperschaftsteuer bzw. Mindeststeuer lt. BE	(14.484,00) 15.000,00	(8.228,00) 17.500,00	(0,00) 25.000,00	(0,00) 25.000,00
das sind in €	1,090,09	1.271,77	1.816,82	1.816,82
Körperschaftsteuer lt. Erklärung	15.000,00	17.500,00	25.000,00	25.000,00
das sind in €	1,090,09	1.271,77	1.816,82	1.816,82

Beilage: 8 Berechnungsblätter (je 4 in öS und in €)

Wien, 21. Juli 2004