



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Wölflingseder & Partner, Wirtschaftstreuhänder, 4040 Linz, J.-W.-Kleinstr. 18, vom 30. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 11. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieb von 2001 bis 30.9.2002 ein italienisches Restaurant und bezog daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb; ab 1.10.2002 verpachtete sie es an ihren Gatten und bezog in der Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Nachdem der Abgabenbehörde erster Instanz Unterlagen vorlagen, wonach 2001 und 2002 Einkünfte bei einem Großhändler getätigt wurden, die nicht in die Buchhaltung der nunmehrigen Bw. aufgenommen wurden, fand eine Betriebsprüfung bei ihr statt:

Die nicht erklärten Wareneinkäufe entsprachen 2001 ca. 15 %, 2002 ca. 25 % des gesamten 10 %igen Wareneinkaufes. Die Betriebsprüfung schloss, dass auch bei anderen Lieferanten Wareneinkäufe getätigt wurden, die nicht in der Buchhaltung erfasst wurden, weshalb sie ursprünglich einen Zuschlag bei den 20 %igen Umsätzen im oben angeführten Prozentsatz durchführte. Bei der Schlussbesprechung legte der steuerliche Vertreter jedoch eine Berechnung des Verhältnisses der Speiseumsätze (10 %) zu den Getränkeumsätzen (20 %)

vor, wobei er die Aufzeichnungen einzelner Tageslosungen heranzog. In der Folge wurde die Zuschätzung bei den 20 %igen Umsätzen reduziert auf 10 % für 2001 und 20 % für 2002. Der festgestellte nicht erklärte Wareneinkauf wurde mit dem Rohaufschlagskoeffizienten hochgerechnet.

Gegen die in Folge ergangenen Bescheide wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen vorgebracht, dass "gegen die Feststellung der nicht verbuchten Wareneinkäufe kein Einwand besteht". Die Berufung richte sich jedoch gegen die vorgenommene Schätzungsmethode: Die Zuschätzung der 10 %igen Umsätze erfolgte dadurch, dass der nicht erklärte Einkauf mit einem Rohaufschlagskoeffizienten von 4,5 multipliziert wurde. Man habe jedoch bereits anlässlich der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass laut Einzelkalkulation sich ein durchschnittlicher Rohaufschlagskoeffizient von 3,6 ergebe: Man habe dazu die Speisen laut Speisekarte genommen und nach Gewichtung der Häufigkeit dieser Speisen einen entsprechenden "Durchschnittsaufschlag" ermittelt. Die Betriebsprüfung habe dies ignoriert mit dem Hinweis, dass laut abgegebener Erklärungen sich der Rohaufschlagskoeffizient wie von der Betriebsprüfung letztlich auch für die Schwarzeinkäufe berücksichtig, ergibt: Tatsächlich seien diese Rohaufschläge wesentlich zu hoch und erst durch Zurechnung des nicht erklärten Einkaufes komme der ermittelte Rohaufschlag den tatsächlichen Verhältnissen nahe. Dies müsse "zu dem Schluss führen, dass zwar der vom Finanzamt festgestellte nicht erklärte Wareneinkauf tatsächlich erfolgte und durch den überhöhten Rohaufschlag erwiesen ist, die Losungsermittlung jedoch so erfolgte, dass der nicht erklärte Einkauf größtenteils unberücksichtigt blieb und die vom Bedienungspersonal abgeführte Losung weitestgehend aufgezeichnet wurde". Die Betriebsprüfung verabsäumte, eine Einzelkalkulation zur Überprüfung des Rohaufschlages durchzuführen um materiell richtige Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Man habe nun mit einer Nachkalkulation ein Näherungsergebnis erreicht, das nicht wesentlich von den abgegebenen Erklärungen abweiche. Die Bw. habe jedenfalls tägliche Losungsaufzeichnungen durchgeführt: Das Bedienungspersonal habe die Bareinnahmen abgeführt; in deren Beisein wurde durch Zählen des Bargeldbestandes die Tageslosung ermittelt. Der Gatte der Bw. habe den gesamten Einkauf allein durchgeführt, Losungsermittlung und Aufzeichnungen machte die Bw.; diese dürften nahezu vollständig sein, wie sich aus der Kalkulation beweisen lässt. Die Bw. hatte "nicht in dem Umfang Einblick in den Einkauf" ihres Gatten. Natürlich war ihr bekannt, dass er mit "Tagesausweis" (= "schwarz") einkaufe, jedoch glaubte man, dass zum Ausgleich der Personalverpflegung "mit Tagesausweis einzukaufen war".

In einer Stellungnahme der BP zur Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es jeglichen Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens widerspreche, dass der Wareneinkauf schwarz erfolge, der dazugehörige Erlös jedoch ordnungsgemäß erklärt werde. Wenn in der

Berufung behauptet wird, dass die in den Jahren seit Beginn des Betriebes bis laufend sich aus der Buchhaltung ergebenden Rohaufschläge zu hoch seien, so sei es unglaublich, dass vier Jahre hindurch Steuererklärungen eingereicht wurden, antragsgemäß veranlagt wird und dies in der Folge ohne Einbringung eines Rechtsmittels zur Kenntnis genommen wird, obwohl der Rohaufschlag zu hoch war. Vielmehr hätten solche Divergenzen im Zug der jährlichen Bilanzbesprechung zu Tage treten und bereinigt werden müssen. Die im Nachhinein dargestellte Rohaufschlagsermittlung könne daher nicht für die Ermittlung der Zuschätzungsbeträge herangezogen werden.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter keinen Auftrag hatte, bei Erstellung der Jahresabschlüsse eine Einzelkalkulation durchzuführen. Wie solle man vorgehen, wenn die erklärten Einnahmen im Vergleich zum Wareneinsatz zu hoch sind? – Eine Verkürzung der Losungen komme wohl ebenso wenig in Frage wie eine Betriebsausgabenerhöhung ohne Beleg: "Durch den zu Tage getretenen Schwarzeinkauf hat sich nunmehr diese Frage geklärt".

Der Rohaufschlag stelle eine rechnerische Größe dar, die sich durch Gegenüberstellung der Einnahmen mit dem Wareneinsatz ergebe: Eine Bereinigung dieser Differenz ist nicht vorstellbar. Aufgabe der Betriebsprüfung wäre es, im Sinn der Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse den Rohaufschlag zu überprüfen und zwar nicht nur wenn er zu niedrig, sondern auch zu hoch erscheint.

Man müsse darauf hinweisen, dass der Gatte der Bw. aus Sizilien stamme, zwar ein ausgezeichnete Koch, jedoch "von geschäftlichen Belangen ziemlich unbelastet" sei und er die Schwarzeinkäufe nicht tätigte, um Einnahmen zu kürzen, sondern weil er meinte, eventuell zur Abdeckung der Personalverpflegung, des Eigenverbrauches und des Schwundes ohne Rechnung einkaufen zu müssen. In Italien ist der Einkauf ohne Rechnung üblich; nachdem die Aufgabenverteilung so war, dass den Kücheneinkauf der Gatte der Bw. allein vornahm, alle übrigen Belange – also auch die tägliche Losungsermittlung – von der Bw. wahrgenommen wurden, könne so der verminderte Wareneinkauf und der sich dadurch ergebende hohe Rohaufschlag nachempfunden werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 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 (Abs. 1).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, bestreitet die Bw. nicht, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Schwarzeinkäufe stattfanden. Strittig ist allein, ob der von der BP angewendete Rohaufschlag (das ist der Rohaufschlag, den die Bw. auf die erklärten Waren anwendete) den tatsächlichen Umständen entspricht, oder ob – wie die Bw. vorbringt – die Schwarzeinkäufe im von der Bw. angewandten Rohaufschlag enthalten sind, da zwar ein gewisser Anteil an Einkäufen schwarz erfolgte, die entsprechenden Erlöse jedoch größtenteils erklärt wurden.

Es ist nun grundsätzlich auszuführen, dass die Argumentation der Bw., wonach Erlöse aus schwarz eingekauften Waren größtenteils erklärt worden seien, nicht nachvollziehbar ist: Die Bw. führt aus, dass ihr Gatte für den Einkauf, sie für die Erstellung der Tageslosung und sämtliche andere wirtschaftliche Angelegenheiten zuständig war. Es ergibt sich aus dem Zusammenhang, dass ihr Gatte offenkundig aufgrund seiner Kochkenntnisse für den Einkauf und in der Folge in der Küche tätig war. Es entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität, dass ein Partner einkauft, die Speisekarte gestaltet, die Küche überhat und teils selber kocht während der andere Partner für die Tageslosung und sämtliche andere wirtschaftliche Belange zuständig ist und der Austausch darüber, woher das Geld für den Einkauf stammt bzw. wie viel dafür ausgegeben wurde, wie viel eingenommen wurde und in der Folge wie hoch die Erlösspanne ist, angeblich nicht stattfindet, zumal der Betrieb des Restaurants ja nicht um seiner selbst Willen erfolgt sondern um Gewinne zu machen, die die Lebensführung der Restaurantbetreiber ermöglichen sollen.

Auch der Hinweis, dass der Gatte der Bw. Sizilianer sei und es in Sizilien eben üblich sei, schwarz einzukaufen um den Eigen- und Personalverbrauch sowie Schwund auszugleichen bzw. die Erlöse aus den schwarz gekauften Waren zu erklären, bringt nichts für die Berufung, da der Bw. offenkundig war, dass sie ihr Restaurant in Österreich betrieb und in der Folge die österreichischen Abgabengesetze zu beachten waren.

Nicht näher einzugehen ist in der Folge auf das Vorbringen zum Ausgleich des Eigen- und Personalverbrauches bzw. Schwundes durch die Schwarzeinkäufe, zumal offenkundig ist, dass Schwarzeinkäufe im aktenkundigen unbestrittenen Ausmaß nicht nur Eigen- und Personalverbrauch bzw. Schwund abdecken.

Was den Hinweis in der Berufung betrifft, wonach der Rohaufschlag eine rechnerische Größe sei, die sich durch Gegenüberstellung des Wareneinsatzes mit den Einnahmen ergibt, so ist im Wesentlichen hinzuzufügen, dass zu beachten ist, dass der Rohaufschlag vom Unternehmer gewählt wird: Unter Berücksichtigung und Gewichtung seiner Gewinnabsicht, Unternehmensstruktur, Auftreten am Markt, Konkurrenzsituation uä. wird er den Rohaufschlag wählen. Er wird ihn auch nicht statisch gleich bleiben lassen, sondern wird je nach Erfolgsentwicklung den Rohaufschlag senken oder erhöhen, je nachdem er fallende Nachfrage bemerkt und mit niedrigeren Preisen (Sonderangeboten uä.) Kunden gewinnen will bzw. bei Auftreten von Konkurrenz am Markt Kunden an sich binden will oder er bemerkt, dass seine Preise durchaus akzeptiert werden, das Restaurant gut besucht ist und er offenkundig aufgrund der gebotenen guten Qualität der Waren, der günstigen Lage, akzeptabler Öffnungszeiten, fehlender Konkurrenz oder Vorhandensein einer gewissen Gästeklientel, die in dieser Lage gewillt ist, auch höhere Preise zu zahlen, zumindest versuchen kann, den Rohaufschlag zu erhöhen.

Es ist in der Folge – schon durch den unbestrittenen Schwarzeinkauf in der oa. nicht vernachlässigbaren Größe – eine kalkulatorische Schätzung berechtigt. Da die Schwarzeinkäufe sich auf nahezu alle Waren bezogen, die im Betrieb der Bw. verkauft bzw. verwertet wurden, ist die Anwendung des Rohaufschlages, den die Bw. für diesen Zeitraum auf die offiziell gekauften Waren anwendete, durchaus angebracht. Eine Kalkulation auf diverse einzelne Warengruppen erschiene nur dort zweckmäßig und zielführend, wenn auch nur nachgewiesenermaßen einzelne Warengruppen schwarz eingekauft wurden, was jedoch hier nicht gegeben ist (sh. auch Ritz, BAO, Kommentar, zweite Auflage, § 184 Tz 15). Diese Meinung wird auch gedeckt durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach nicht als denkfolgewidrig angesehen werden kann, wenn die Behörde den gleichen Rohaufschlag anwendet den der Pflichtige selbst im Vorjahr ausgewiesen hat, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt darzulegen, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse seines Betriebes in dem einen Jahr von denen des anderen Jahres erheblich abgewichen sind (VwGH 28.10.1987, 86/13/102 ua.): Auch hier ist eine Beachtung der Betriebsverhältnisse unter Anwendung des von der Abgabepflichtigen gewählten Rohaufschlages erfolgt.

Die im berufsgegenständlichen Fall geforderte Durchführung einer Einzelkalkulation kann i.d.F. mangels wirtschaftlicher Anwendbarkeit (w.a. deckten die schwarz gekauften Waren nahezu das gesamte Warenspektrum ab) nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. März 2010