



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/4034-W/09 und RV/4033-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch B.GmbH, Adr.4, vom 19. August 2009 gegen die Bescheide des FA-X vom 22. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2002 bis 2007 und Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um ein Unternehmen mit dem Betriebsgegenstand „Gaststättenwesen“ betreffend mehrere Restaurantfilialen in der Rechtsform einer KEG.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) betreffend Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2002 bis 2007 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer über den Zeitraum 1-11/2008 wurden folgende Feststellungen getroffen:

<Die X.KEG betrieb im Prüfungszeitraum von 2002 bis 2007 (Prüfung nach § 99 Finanzstrafgesetz) insgesamt drei bzw. vier italienische Restaurantfilialen (Mietlokale) an folgenden Adressen:

Adr.: von 09/1996 bis 02/2005

Adr.1: von 05/2000 bis dato

Adr.2: von 06/2002 bis 10/2007

Adr.3: von 03/2005 bis dato

TZ 1) Anzeige

Vor Beginn der BP (29.10.2007) wurde der Strafsachenstelle des FA-X am 28.03.2007 vom ehemaligen Kellner und Kommanditisten der geprüften KEG, Herrn YA. ein Reservierungsbuch (Kalender) für 2007 betreffend der Filiale 2 (Adr.1) mit diversen Belegen übermittelt. In der Niederschrift mit dem ha. Strafreferenten gab Herr YA. an, dass bei der Firma X.KEG 60% der Umsätze "schwarz" getätigten würden. Außerdem seien laut Angaben des Anzeigers laufend Schwarzarbeiter bzw. illegal beschäftigte Ausländer bei der X.KEG beschäftigt.

Bei den übergebenen Belegen handelt es sich um Tagesausdrucke (Tageslosungen) und einzelne Tischbonierungen für den Monat März 2007. Die vorgelegten Tageserlösausdrucke der Filiale 2 (Adr.1) wurden im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung mit den erklärten Erlösen für die Filiale 2 (Adr.1) verglichen. Dabei konnte festgestellt werden, dass erhebliche Differenzen zwischen den Tageslosungen laut übermittelten Tagesausdrucken und erklärten Erlösen (Tageslosungen) laut UVA 03/2007 vorliegen. Es wurden höchstens 40 bis 50% der vereinnahmten Tageslosungen im Rechnungswesen verbucht, in die UVA aufgenommen und erklärt (Beilage 1).

Beilage 1: Umsatzsteuervoranmeldung 03/2007

Tag	Umsatz Filiale 2 lt. Abrechnungen	Umsatz Filiale 2 lt. UVA
Donnerstag, 01.03	€ 2.546,25	€ 644,00
Freitag, 02.03	€ 1.235,85	€ 232,00
Samstag, 03.03	€ 957,00	€ 247,00
Sonntag, 04.03	€ 1.006,40	€ 430,00
Montag, 05.03	€ 794,55	€ 157,00
Dienstag, 06.03	€ 2.342,25	€ 1.178,00
Mittwoch, 07.03	€ 1.199,55	€ 503,00
Donnerstag, 08.03	€ 1.445,90	€ 415,00
Freitag, 09.03	€ 2.642,25	€ 1.371,00
Samstag, 10.03	€ 1.728,00	€ 740,00
Sonntag, 11.03	€ 2.547,00	€ 1.246,00
Montag, 12.03	€ 1.188,00	€ 539,00
Dienstag, 13.03	€ 1.091,00	€ 574,00
Mittwoch, 14.03	€ 1.314,00	€ 785,00
Donnerstag, 15.03		€ 589,00
Freitag, 16.03		€ 351,00
Samstag, 17.03	€ 1.031,00	€ 253,00
Sonntag, 18.03	€ 659,00	€ 247,00
Montag, 19.03	€ 928,00	€ 441,00
Dienstag, 20.03	€ 1.727,70	€ 251,00
Mittwoch, 21.03	€ 1.813,00	€ 602,00
Donnerstag, 22.03		€ 542,00
Freitag, 23.03		€ 588,00

Samstag, 24.03	€ 1.621,00	€ 751,00
Sonntag, 25.03	€ 1.137,00	€ 523,00
Montag, 26.03	€ 967,00	€ 634,00
Dienstag, 27.03		€ 319,00
Mittwoch, 28.03		€ 551,00
Donnerstag, 29.03		€ 871,00
Freitag, 30.03		€ 443,00
Samstag, 31.03		€ 291,00
Summe		€ 17.308,00

Tageslosungen März 2007

Datum	Filiale 1	Filiale 2	Filiale 3
01.03.2007	€ 533,00	€ 644,00	€ 1.140,00
02.03.2007	€ 264,00	€ 232,00	€ 542,00
03.03.2007	€ 246,00	€ 247,99	€ 206,00
04.03.2007	€ 154,00	€ 430,00	€ 331,00
05.03.2007	€ 143,00	€ 157,00	€ 344,00
06.03.2007	€ 188,00	€ 1.178,00	€ 181,00
07.03.2007	€ 127,00	€ 503,00	€ 369,00
08.03.2007	€ 394,00	€ 415,00	€ 185,00
09.03.2007	€ 96,00	€ 1.371,00	€ 560,00
10.03.2007	€ 259,00	€ 740,00	€ 104,00
11.03.2007	€ 245,00	€ 1.246,00	€ 192,00
12.03.2007	€ 167,00	€ 539,00	€ 58,00
13.03.2007	€ 159,00	€ 574,00	€ 166,00
14.03.2007	€ 363,00	€ 785,00	€ 427,00
15.03.2007	€ 170,00	€ 589,00	€ 253,00
16.03.2007	€ 514,00	€ 351,00	€ 426,00
17.03.2007	€ 205,00	€ 253,00	€ 441,00
18.03.2007	€ 211,00	€ 247,00	€ 403,00
19.03.2007	€ 187,00	€ 441,00	€ 240,00
20.03.2007	€ 288,00	€ 251,00	€ 455,00
21.03.2007	€ 377,00	€ 602,00	€ 305,00
22.03.2007	€ 189,00	€ 542,00	€ 319,00
23.03.2007	€ 351,00	€ 588,00	€ 193,00
24.03.2007	€ 200,00	751,00	€ 261,00
25.03.2007	€ 180,00	€ 523,00	€ 143,00
26.03.2007	€ 173,00	€ 634,00	€ 336,00
27.03.2007	€ 154,00	€ 319,00	€ 272,00
28.03.2007	€ 176,00	€ 551,00	€ 137,00
29.03.2007	€ 115,00	€ 871,00	€ 139,00
30.03.2007	€ 283,00	€ 443,00	€ 239,00
31.03.2007	€ 334,00	€ 291,00	€ 485,00
Umsatz	€ 7.445,00	€ 17.308,00	€ 9.852,00
			€ 34.605,00

Im Zuge der Besprechung am 15.05.2008 in der Kanzlei B mit Herrn SA. (Komplementär und Restaurantchef) und Herrn FB. (Steuerberater) kündigte Herr SA. an, dass sein ehemaliger Mitarbeiter YA. die gegen das geprüfte Unternehmen vorgebrachte Anzeige beim Finanzamt 12/13/14 widerrufen werde.

Daraufhin kam Herr YA. am 03.06.2008 in die Strafsachenstelle des FA-X und widerrief seine Aussage dahingehend, dass er die seinerzeitige Anzeige vom 28.07.2007 in der ha. Strafsachenstelle unter Drohung und auf Druck eines anderen entlassenen Kellners namens

M. (den Nachnamen wisse er nicht) gemacht habe. Weiters gab Herr YA. an, dass er seinerzeit den der Finanzverwaltung übermittelten Kalender und die darin befindlichen Bonabdrucke ebenfalls unter Druck und Drohung von M. erzeugt habe. Herr YA. habe in der Filiale Adr.1 gearbeitet. Herr A. durfte laut eigenen Angaben mit der Computerkasse nur bonieren und kassieren, während die Tagesabrechnung stets vom Chef, Herrn SA. oder dessen Gattin VA. gemacht wurde. Das Lokal sei abends immer gut besucht gewesen. Die Einkäufe hätten die Angestellten übernommen, während deren Bezahlung später der Chef, Herr SA. erledigte.

Tz 2) Kontrolle des geprüften Betriebes durch die KIAB

Am 11.05.2007 wurden alle drei Restaurantfilialen der X.KEG zeitgleich einer Kontrolle nach dem AusIBG/§89 Abs.3 EStG durch Organe des FA-X, Team KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung) unterzogen. Dabei wurde im Restaurant Adr.1 zwei nicht angemeldete Arbeitskräfte (je eine Küchenhilfe und ein Kellner), im Restaurant Adr.2 eine nicht angemeldete Arbeitskraft und im Restaurant Adr.3 eine nicht angemeldete Arbeitskraft (Hilfskoch) angetroffen.

Tz 3) Erlöserfassungssystem

Erlöse sind laufend, das heißt zumindest täglich festzuhalten. Im Zuge der BP wurden die Restaurantfiliale Adr.1 am 06.11.2007 und die Restaurantfiliale Adr.3 am 14.11.2007 besichtigt. Dabei wurde festgestellt, dass für die Erfassung der Geschäftsfälle (Tischbonierungen) ein EDV-Erfassungssystem verwendet wurde bzw. wird. Als Hardware wird ein PC Acer (Bildschirm und Gerät) verwendet. Herr SA. (Komplementär und Restaurantchef) konnte bei der Betriebsbesichtigung kaum Angaben zur verwendeten Software machen (vermutlich handle es sich laut seinen eigenen Angaben dabei um B/S). Er habe diese Software von den jeweiligen Restaurantvorgängern übernommen und nur sein Bruder wisse über die Software Bescheid. Dieser befindet sich aber in Sizilien. Auf die Frage der Prüferin ob die einzelnen Tischbonierungen gespeichert wurden, gab Herr SA. an, er müsse dazu seinen Bruder in Sizilien kontaktieren. Diese Bonierungen wurden der BP bis zum Prüfungsabschluss trotz mehrmaliger Urgenz weder in Papier noch in Datenform zur Verfügung gestellt. Es wurden lediglich die bereits kumulierten Tagesabrechnungen in Papierform zur Verfügung gestellt. Die Tischbonierungen (Geschäftsfälle) stellen die Grundlagen für die Erlöserfassung dar, es handelt sich dabei um steuerliche Grundaufzeichnungen, die nicht vorgelegt bzw. aufbewahrt wurden.

Der BP wurde im Zuge der Betriebsbesichtigung auf Ersuchen in der Filiale Adr.3* am 14.11.2007 ein Probeausdruck einer Tischabrechnung (Bon in Papier) gemacht.

Tz 4) Kontrollmitteilung

Auf Grund einer Hausdurchsuchung vom 24.09.2008 durch die Steuerfahndung XY mit Unterstützung der GroßBP/Gruppe Systemprüfung wurde der ha. BP Kontrollmaterial aus dem elektronischen Rechnungswesen des Betriebes für den Monat September 2008 übermittelt. Die Überprüfung dieser Erlösdaten für September 2008 ergab, dass dem Finanzamt in der UVA für September 2008 nur rund 45% der erzielten Erlöse erklärt wurden (siehe Niederschrift über die Umsatzsteuersonderprüfung ABNR: XXX). Dazu gab der Steuerberater, Herr FB. an, dass er mangels Unterlagen den Umsatz für September auf Basis der Vormonate im Schätzungswege hochrechnete (*Beilage 2*).

Beilage 2: Datenauswertung laut KM Steuerfahndung

	Zeitraum	Summe Tage	Summe Umsatz brutto
Daten lt. Kontrollmitteilung			
Filiale Adr.1*	06.09. bis 23.09.2008	18	30.730,40
Filiale Adr.3*	01.09. bis 23.09.2008	23	14.944,05

Umrechnung auf 30 Tage			
Filiale Adr.1*	01.09. bis 30.09.2008	30	51.217,33
Filiale Adr.3*	01.09. bis 30.09.2008	30	19.492,24
Geschätzter Umsatz brutto lt. BP	September 2008		70.709,57
Geschätzter Umsatz brutto lt. UVA	September 2008		31.620,00
Umsatzdifferenz brutto			39.089,57
Umsatzdifferenz brutto in %			55,28

Tz 5) Kalkulation

Der Betrieb wurde seitens der BP einer Nachkalkulation unterzogen: Es wurden die buchmäßigen Spartenrohaufschläge im Gesamttatbestand errechnet und mit den ermittelten Spartenaufschlägen aus dem Einzeltatbestand (ermittelt aus der vorgelegten Speisekarte und den vorgelegten Einkaufsbelegen und sodann auf Grund des gesamten Wareneinkaufes gewichtet) verglichen. Wird dieser so gewichtete Einzelrohaufschlag auf den erklärten Wareneinsatz angewendet, ergeben sich erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen (*siehe Beilage AUFSCHLAGSRECHNUNG*)

Beilage 3: Ergebnis Netto

	2002	2003	2004
WEK Gesamt	224.005,46	226.695,73	218.045,41
Aufschlag lt. Buchhaltung	2,54	2,52	2,66
Erlöse lt. Buchhaltung	568.986,52	570.901,63	579.065,30
Aufschlag lt. BP	3,98	3,92	4,04
Erlöse lt. BP	891.760,04	888.926,93	881.887,71
Erlösdifferenz	322.719,52	318.025,30	302.822,41
Erlösdifferenz [%]	56,72	55,71	52,30
	2002	2003	2004
WEK Gesamt	219.522,59	240.764,09	172.279,39
Aufschlag lt. Buchhaltung	2,57	2,49	2,55
Erlöse lt. Buchhaltung	566.224,61	599.641,22	439.387,68
Aufschlag lt. BP	4,05	3,90	4,10
Erlöse lt. BP	888.484,37	938.148,79	707.017,23
Erlösdifferenz	323.259,76	339.507,57	267.629,55
Erlösdifferenz [%]	57,19	56,45	60,91

Die starken Schwankungen in den buchmäßigen Rohaufschlägen und die Differenzen zwischen den buchmäßigen Spartenaufschlägen und den Aufschlägen im Einzeltatbestand begründete der Komplementär mit jahrelangen Waren- und Losungsdiebstählen der Angestellten während seiner Auslandsaufenthalte auf Y und in Z. Anzeigen dazu wurden der BP trotz mehrmaliger Urgenz keinerlei *vorgelegt*.

TZ 6) Analysen

Sachverhalt:

Die Tageslosungen (Papierrollen der Jahre 2003 bis 2005) wurden von der BP den folgenden Analysen unterzogen:

Zeitreihenvergleiche

Lücken

Endziffernanalyse

Verteilungsstruktur der Losungen

Zeitreihenvergleich

Es wurde die logische Struktur von betrieblichen Bezugsgrößen untersucht und in Diagrammen dargestellt. Dabei fällt u.a. auf, dass v.a. die einzelnen Spartenmonatserlöse in keinem logischen, wirtschaftlichen Zusammenhang mit den dazugehörigen Einkäufen stehen.

Mehrfachlosungen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes mehrfach vorkommende gleiche Losungsbeträge werden als Mehrfachlosungen bezeichnet. Die Ursache für das mehrfache Vorkommen von Losungsbeträgen kann betriebsintern strukturell bedingt sein, oder aber dadurch, dass die Losung nicht täglich gezählt und festgehalten, sondern einfach frei erfunden wird. Hierbei kommt es zu einer Häufung bestimmter Ziffernkombinationen und zum Auslassen von anderen. Grundproblem ist die Frage, ab welcher Auftretensmenge Mehrfachbeträge ein ernstes Indiz für die Erfindung von Losungen sind.

Betrachtet man die zu diesem Thema erschienene Literatur (Huber - SWK 29/97 bzw. Jungs - SWK 35+36/97), so können Doppellosungen im Bereich von 5 Stück / Jahr als normal angesehen werden, Dreifachlosungen traten nur in 5% aller untersuchten Fälle auf und dann auch nur 1mal.

Im geprüften Betrieb kamen Tageslosungen folgend vor:

Filiale 1 von 01.01.2003 bis 31.12.2004: 24 Beträge kommen mehrfach vor
 Filiale 2 von 01.01.2003 bis 31.12.2005: 118 Beträge kommen mehrfach vor

Filiale 3 von 01.01.2003 bis 31.12.2005: 44 Beträge kommen mehrfach vor

Filiale 4 von 01.05.2005 bis 31.12.2005: 17 Beträge kommen mehrfach vor

Die Häufigkeit der mehrfach vorkommenden Losungsbeträge lässt darauf schließen, dass die Tageslosungen nicht zufällig, als Produkt vieler Faktoren, entstanden sind.

Lücken

Bei Betrachtung der Losungsstruktur als Produkt von üblichen Verkaufspreisen und normalverteilter Kundenanzahl ergibt sich als grobe Vermutung, dass die Salden zwischen den Losungen (Lücken) zum Losungsmittelwert hin kleiner werden sollten und die größten Lücken in den Randbereichen auftreten sollten, dementsprechend sollten im Randbereich Mehrfachlosungen weniger häufig auftreten, als im Mittelbereich.

im Prüfungsfall ergibt sich folgendes Bild:

Es zeigt sich eine ziemliche "Gleichverteilung" der Lücken mit einem leichten Ausschlag im Bereich des Minimalwertes. Diese Auswertung lässt darauf schließen, dass die Losungen nicht zufällig entstanden sind.

Endziffernanalyse

Die Endziffernanalyse überprüft, ob die vorgefundenen Ziffern sinnvoll verteilt sind oder nicht, indem sie die Abweichungen der gemessenen *Verteilung* von der angenommenen *Gleichverteilung* ermittelt. Auf dieser Grundlage werden die Erlöse dahingehend untersucht, in welcher Häufigkeit die Ziffern 0 bis 9 an bestimmten oder mehreren Stellen (Einer, Zehner, Hunderter) vor oder hinter dem Komma vorkommen. Nach der statistischen Wahrscheinlichkeit müssen die zehn Ziffern 0 bis 9 an der gleichen Endstelle bei einer großen Datenmenge in etwa gleichmäßig vorkommen, sofern nicht Besonderheiten in der Preisgestaltung vorliegen.

Die gebildeten Messwert-Klassen (Ziffern 0 bis 9) werden mit den in den Aufzeichnungen vorgefundenen Werten verglichen.

Durch Vergleich der beobachteten mit den erwarteten Ergebnissen lässt sich eine Aussage darüber treffen mit welcher Wahrscheinlichkeit die untersuchten Losungsbeträge zufällig entstanden sind oder durch besondere Ereignisse beeinflusst wurden. Die Endziffernauswertungen der BP im gegenständlichen Fall zeigen, dass die erklärten Tageslosungen sehr häufig auf gerade Endungen lauten (keine Nachkommastellen im Centbereich) oder auf 5 Cent enden. Für die BP liegt somit der Schluss nahe, dass die Tageslosungen nicht zufällig entstanden sind (*Beilage 4*).

Verteilungsstruktur der Tageslosungen

Tageseinnahmen bzw. Losungen entstehen üblicherweise zufällig durch Kombination von Preisen mit Verkaufsvorgängen. Wenn viele Zufallsgrößen bei der Entstehung einer rechnerischen Größe multiplikativ zusammenwirken, die Wirkung der Zufallsänderung also jeweils der zuvor bestehenden Größe proportional ist, ergibt sich strukturell eine bestimmte Verteilung. Bei wirtschaftlichen Vorgängen ist das die logarithmische Normalverteilung, die nach einheitlicher Meinung der Lehre (Siehe Bohley, Statistik, S. 419; Bosch, Grundlagen der Statistik; S. 294, Sachs, Angewandte Statistik; S. 173, Hartung, Angewandte Statistik; S. 155 und die zahlreichen bei Ernst, Indirekte Methoden der steuerlichen BP, 1986; S. 135 angeführten Literaturstellen) bei wirtschaftlichen Vorgängen vorherrscht.

Die beim geprüften Unternehmen angefallenen Tageseinnahmen wurden auf ihre Verteilungsstruktur untersucht. Dabei wurden erhebliche Abweichungen von der für wirtschaftliche Vorgänge geforderten logarithmischen Normalverteilung festgestellt.

Konklusio: Alle durchgeführten Ziffernanalysen zeigen Auffälligkeiten und Abweichungen von der betriebsspezifischen Norm, die vom geprüften Unternehmen nicht aufgeklärt werden konnten. Der Steuerberater verweigerte jegliche Stellungnahme zu Analysen.

Tz 7) Passive Überprüfungsähig der Buchführung

Eine Buchführung, die materiell richtig sein soll, muss vorab grundsätzlich durch welche Methoden auch immer, tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsähig sein. Die Nachprüfbarkeit als Systemvoraussetzung und als wichtiges Kriterium zur Beurteilung der sachlichen Richtigkeit bedingt folgende Überlegungen:

Nachprüfbarkeit besteht nur, wenn die steuerlich erheblichen Daten festgehalten werden. Dabei ist die festzuhaltende Datenebene jene, in welcher die Primärdaten anfallen. Wenn also im Betrieb die ursprünglichen Daten der einzelnen Geschäftsfälle vorhanden sind, so entsprechen diese auch den Primärdaten für die praktische BP. Beim geprüften Fall wurden der BP die Tischbonierungen (Primärdaten) weder in Papierform noch in Datenform vorgelegt.

Auf Grund der festgestellten Mängel (s.o.) wurde der BP die Möglichkeit genommen, die Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Lösungen zu überprüfen.

Tz 8) Zuschätzung

Aufgrund der o.a. angeführten formellen und materiellen Mängel wird von der BP eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn gem. §184 BAO auf Basis der festgestellten Kalkulationsdifferenzen und auf Basis des vorliegenden Kontrollmaterials vorgenommen:

Erlöszuschätzung netto zu den gebuchten Umsätzen gerundet:

2002	2003	2004	2005	2006	2007
323.000,00	318.000,00	303.000,00	323.000,00	339.000,00	268.000,00

zuzüglich Umsatzsteuer (Mischsatz 15%)

Wareneinsatzzuschätzung zum gebuchten Wareneinsatz gerundet:

2003 2004 2006 50.000,00 60.000,00 30.000,00

2003	2004	2006
50.000,00	60.000,00	30.000,00

Beide Schätzungsparameter, sowohl die Kalkulationsdifferenzen als auch die Differenzen des vorliegenden Kontrollmaterials ergeben Umsatzverkürzungen in Höhe von 50 bis 60% des erklärt/gebuchten Umsatzes.

Tz 9) Parteiengehör gemäß § 115 Bundesabgabenordnung

Im Zuge des gesamten Prüfungsverfahrens wurde dem Komplementär und Restaurantchef, Herrn SA. mehrmals die Gelegenheit gegeben, zu den Feststellungen der BP Stellung zu beziehen und die erforderlichen Unterlagen beizubringen:

06.11.2007: Niederschrift über die Betriebsbesichtigung des Restaurants Adr.1

14.11.2007: Niederschrift über die Betriebsbesichtigung des Restaurants Adr.3

14.04.2008: erster schriftlicher Fragenvorhalt/Feststellungskatalog über die formellen und materiellen Mängel (siehe TZ 1 bis TZ 8) per RSB

15.05.2008: Besprechung der Feststellungen laut Fragenvorhalt mit Herrn SA. und Herrn FB. in der Kanzlei B

16.02.2009: Besprechung der Feststellungen laut Fragenvorhalt und der Kontrollmitteilung resultierend aus der Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung

25.05.2009: Übergabe und Besprechung des zweiten Fragenvorhaltes/Feststellungskataloges (Berücksichtigung der Kontrollmitteilung der Steuerfahndung) mit Herrn FB. (Steuerberater)

26.06.2009: Schlussbesprechung in der Kanzlei B mit Herrn SA. und Herrn FB., wobei die Feststellungen der BP ausführlich erörtert wurden

Der Komplementär und Restaurantchef, Herr SA. erklärte in der Schlussbesprechung am 26.06.2009 die Kalkulationsdifferenzen wie schon in den vorangegangenen Besprechungen (so auch im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 16.02.2009) wiederholt dahingehend, dass er selbst Künstler und kein Gastronom und daher über Jahre hindurch von seinen Angestellten bestohlen worden sei, während er selbst seit 1998 oft ortsbewegen in Y und Z weilte. Während seiner Abwesenheit seien sämtliche Restaurantfilialen von seinem Kommanditisten und Kellner YA. (= Anzeiger) geführt worden.

Der ehemalige Kellner und Kommanditist der X.KEG, Herr YA. habe in dieser Zeit ein Betrugsnetz aufgebaut und einen Großteil der Umsätze in seine eigene Tasche gewirtschaftet, während die anderen Angestellten dafür Schweigegeld erhielten. Man habe Herrn SA. auch fingierte Bezahlungen von Wareneinkaufs- und Stromrechnungen unterschoben.

Diesen Betrug erfuhr Herr SA. erst von seiner Putzfrau im März 2007. Als Folge habe er dann sechs Angestellte entlassen. Er habe daraufhin Anzeige gegen Anonym bei der Polizei in ZY und Adr.3* erstattet, da er sich betreffend der in den Betrug involvierten Angestellten nicht ganz sicher war.

Der ehemalige Kellner und Kommanditist der X.KEG, Herr YA. habe als Folge die X.KEG aus Rache beim Finanzamt angezeigt. Herr SA. kenne weder das der Finanzverwaltung übergebene Reservierungsbuch noch die darin befindlichen Rechnungsabdrucke, die seiner Ansicht nach gar nicht seiner Computerkasse entstammen.

Die BP führt dazu aus; Die Aussagen des Komplementärs, SA. und die Aussagen des ehemaligen Kommanditisten, YA. widersprechen einander in mehrerer Hinsicht. Betreffend

Abrechnungsmodi behauptet Herr YA., dass er selbst nur bonieren und kassieren durfte, während Herr SA. täglich die Abrechnung machte. Herr SA. gibt an, dass in seiner Abwesenheit Herr YA. oft sämtliche Restaurantfilialen geführt habe. Betreffend Wareneinkaufsabwicklung behauptet Herr YA., dass die Angestellten nur bestellen durften, während der Chef, Herr SA. selbst immer später die Bezahlung der Waren erledigte. Herr SA. behauptet, dass ihm von Herrn YA. bezahlte Einkaufrechnungen unterschoben wurden.

Das der Abgabenbehörde vorgelegte Reservierungsbuch für das Jahr 2007 hat ein völlig uneinheitliches Schriftbild und die Eintragungen wurden mit verschiedenen Kugelschreibern vorgenommen; das Reservierungsbuch hat daher nicht den Anschein, dass es nachträglich angefertigt wurde.

Die in diesem Reservierungsbuch enthaltenen Bonabdrucke (Tischbonierungen/Papierbons) entsprechen vom äußereren Bild exakt jenem Bon, der der BP bei der Betriebsbesichtigung am 14.11.2007 auf Ersuchen als Beispiel in der Filiale Adr.3* von Herrn SA. angefertigt wurde. Daher stammen die Bonabdrucke im Reservierungsbuch mit hoher Wahrscheinlichkeit aus der Computerkasse des geprüften Unternehmens. Auf Grund dieses Sachverhaltes ergibt sich unter freier Beweiswürdigung für die BP, dass offensichtlich sowohl der Komplementär, SA. als auch der Kommanditist, YA. an der Umsatzverkürzung beteiligt sind.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der BP die Möglichkeit genommen, die Vollständigkeit und die Richtigkeit der erklärten Einnahmen und Ausgaben zu prüfen. In weiterer Konsequenz normiert § 184 BAO, das die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln und berechnen kann, diese zu schätzen hat. Die BP sieht daher keinerlei Anlass von ihrer Zuschätzung auf Basis der nicht aufgeklärten Kalkulationsdifferenzen und auf Basis des vorliegenden Kontrollmaterials abzugehen.>

Umsatzsteuer lt. BP	KZ	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Steuerbarer Umsatz lt. Erklärung		586.930,71	571.422,08	576.772,36	606.828,45	606.804,41	538.118,30
zuzügl. Zuschätzung laut BP		323.000,00	318.000,00	303.000,00	323.000,00	339.000,00	268.000,00
abzüglich Sicherheitszuschlag lt. VorBP		17.800,00					
Steuerbarer Umsatz lt. BP	000	892.130,71	889.422,08	879.772,36	929.828,45	945.804,41	806.118,30
Eigenverbrauch	001	4.778,33	4.305,83	3.400,00	3.400,00	3.400,00	3.400,00
davon Erlöse 20% lt. Erklärung		229.924,70	219.829,75	207.727,81	250.727,55	229.443,51	281.176,48
davon Erlöse 10% lt. Erklärung		361.784,34	355.898,16	372.444,55	359.500,90	380.760,90	260.341,82
zuzügl. Zuschätzung lt. BP-Erlöse 20%		152.600,00	159.000,00	151.500,00	161.500,00	169.500,00	134.000,00
zuzügl. Zuschätzung lt. BP-Erlöse 10%		152.600,00	159.000,00	151.500,00	161.500,00	169.500,00	134.000,00
Erlöse 20% lt. BP	022	382.524,70	378.829,75	359.227,81	412.227,55	398.943,51	415.176,48
Erlöse 10% lt. BP	029	514.384,34	514.898,16	523.944,55	521.000,90	550.260,90	394.341,82
Innergemeinschaft Erwerbe	070				4.473,82	6.738,55	
IGE 20%	072				4.473,82	6.738,55	
Vorsteuern	060	96.310,86	52.744,57	44.829,25	95.230,89	54.525,09	46.054,13
EUST	083	1.645,86			1.196,90	1.759,46	1.222,25
Vorsteuern IGE	065				894,76	1.347,71	
Zahllast/Guthaben lt. BP	094	29.986,65	74.511,20	79.410,77	38.117,81	78.530,24	75.193,10
Zahllast/Guthaben lt. Erkl.		-15.793,35	26.811,20	33.960,77	-10.332,19	27.680,24	34.993,10

USt-Mehr laut BP		45.780,00	47.700,00	45.450,00	48.450,00	50.850,00	40.200,00
-------------------------	--	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

In Anlehnung an die Vorjahressummen und auf Basis der vorliegenden Kontrollmitteilung wurde eine Erlöszuschätzung zuzüglich Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2008 vorgenommen:

Erlöszuschätzung 1 bis 11/2008
176.000,00

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass nach Ansicht der Bw. eine Steuernachforderung in Höhe von - **€°949.000,- (ATS 13.000.000,-)** – gänzlich unrealistisch sei. Damit würde das Staatsdefizit allein durch das Steueraufkommen der 3 Pizzerias beseitigt.

Die RAKs wären mathematisch einwandfrei und nachvollziehbar, jedoch ohne Berücksichtigung der Fehlbarkeit von Menschen ermittelt worden. Herr SA. hätte die Wareneinkäufe nicht unter Kontrolle gehabt, ebenso nicht die täglichen Bonierungen. Auch wären Scheinrechnungen auf die Bw. ausgestellt worden, im Auftrag der Mitarbeiter, um Geld aus der Kassa zu entnehmen. Herrn SA. wäre dies nicht aufgefallen und hätte diese der Buchhaltung weitergeleitet.

Die Rechnungen in der Buchhaltung würden die Fehlbonierung und die RAK-Schwankungen erklären, daher sei lt. Bw. richtigerweise der Wareneinsatz zu reduzieren.

In der Schlussbesprechung wären die Fehlbonierung der Kassabons besprochen worden, die Daten des beschlagnahmten PC würden jedoch grundsätzlich bezweifelt. Es wäre im Laufe von hektischen Arbeitstagen nur schlampig boniert worden und daher Fehlbuchungen erfolgt.

Der Anzeiger, Herr YA., hätte zudem zuletzt zugegeben, dass das Reservierungsbuch fingiert ist. Die Daten 3/2007 und 9/2008 seien somit unzuverlässig, unsicher und großteils falsch.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<1. Höhe der Zuschätzung:

Die Zuschätzung sei in Anbetracht des gegenständlichen Betriebsumfanges (durchschnittlich 3 italienische Restaurants) unrealistisch hoch.

Stellungnahme der BP dazu:

Von der BP wurden auf Grund der im Prüfungsbericht angeführten formellen und materiellen Mängel und auf Grund der Auswertung des vorliegenden Kontrollmaterials die folgenden Zuschätzungen vorgenommen:

Erlöszuschätzung netto zu den gebuchten Umsätzen gerundet:

2002	2003	2004	2005	2006	2007	01-11/2008
323.000,00	318.000,00	303.000,00	323.000,00	339.000,00	268.000,00	176.000,00

zuzüglich Umsatzsteuer (Mischsatz 15%)

Wareneinsatzzuschätzung zum gebuchten Wareneinsatz gerundet:

2003	2004	2005
------	------	------

50.000,00	60.000,00	30.000,00
-----------	-----------	-----------

Zurückgerechnet auf den einzelnen Tag bedeutet dies die folgenden Zuschätzungs beträge im Durchschnitt:

	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>01bis11/2008</u>
Erlöszuschätzung/Tag für durchschn.3 Restaurants	884,93	734,25	665,75	884,93	846,58	734,25	526,95

Die BP merkt dazu an, dass es sich beim geprüften Unternehmen um italienische Spezialitätenrestaurants (Aussage des Komplementärs, Herrn SA. bei den Betriebsbesichtigungen) der höheren Preiskategorie handelt und nicht gewöhnliche Pizzerias der niedrigeren Preisklasse.

2. RAK-Differenzen:

Die extremen RAK-Differenzen haben ihre Ursache nicht in verkürzten Umsätzen, sondern in der Fehlbarkeit des Menschen. Der Komplementär habe die Bonierungen und Wareneinkäufe (Scheinrechnungen durch Mitarbeiter ausgestellt) nicht unter Kontrolle gehabt.

Stellungnahme der BP dazu:

Die starken Schwankungen in den buchmäßigen Rohaufschlägen und die Differenzen zwischen den buchmäßigen Spartenaufschlägen und den Aufschlägen im Einzeltatbestand begründete der Komplementär mit jahrelangen Waren- und Losungsdiebstählen der Angestellten während seiner Auslandsaufenthalte auf Bali und in Deutschland. Anzeigen dazu wurden der BP trotz mehrmaliger Urgenz keinerlei vorgelegt.

3. Kontrollmaterial - Kassabons für September 2008

Der Komplementär, Herr A bezweifelt die Richtigkeit der von der Steuerfahndung aus seinem PC beschlagnahmten Kassadaten. Bei der Schlussbesprechung habe er bei der Durchsicht dieser Bonierungen festgestellt, dass es sich teilweise um Fehlbuchungen des Unternehmens handeln müsse.

Stellungnahme der BP dazu:

Auf Grund einer Hausdurchsuchung vom 24.09.2008 durch die Steuerfahndung XY mit Unterstützung der GroßBP/Gruppe Systemprüfung wurde der ha. BP Kontrollmaterial aus dem elektronischen Rechnungswesen des Betriebes für den Monat September 2008 übermittelt. Die Überprüfung der Summe dieser vom Unternehmen gebuchten Erlösdaten für September 2008 ergab, dass dem Finanzamt in der UVA für September 2008 in Summe nur rund 45% der Erlöse laut Bonierungen erklärt wurden. Dazu gab der Steuerberater, Herr FB. an, dass er mangels Unterlagen den Umsatz für September auf Basis der Vormonate im Schätzungswege hochrechnete.

In der Schlussbesprechung wurden die Bonierungen laut Kontrollmaterial gemeinsam mit dem Komplementär, Herrn SA. durchgesehen. Herr SA. meinte dazu, dass es sich bei einigen Bonierungen um Fehlbuchungen des Unternehmens handeln müsse. Die BP konnte nicht feststellen, ob es beim vorliegenden Datenmaterial teilweise um Fehlbuchungen des Unternehmers handelt, da keinerlei Stornos oder sonstige Ausbuchungen der Beträge ersichtlich sind. Es ist lediglich ersichtlich, dass einige Beträge doppelt vorkommen und bei den Tischabrechnungen teilweise keine Rechnungsnummern vorliegen. Die Systemkontrolle (Erlöserfassungssystem des geprüften Unternehmens) der BP lässt jedenfalls darauf schließen, dass die vom Unternehmen durchgeföhrte Erlösaufzeichnung keine Vollständigkeit und Richtigkeit der gesamten Erlöse garantiert. Dies wurde auch in der Schlussbesprechung eingehend erörtert.

Die übermittelten Daten können jederzeit im Zuge der Akteneinsicht nochmals eingesehen werden.

4. Die Anzeige des ehemaligen Kommanditisten YA. sei wertlos, da er zugegeben habe, dass er das Reservierungsbuch und die Kassabons fingiert habe.

Stellungnahme der BP dazu:

Die Angaben des Komplementärs, SA. und die Aussagen des ehemaligen Kommanditisten, YA. widersprechen einander in mehrerer Hinsicht.

Betreffend Abrechnungsmodi gab Herr YA. niederschriftlich an, dass er selbst nur bonieren und kassieren durfte, während Herr SA. täglich die Abrechnung machte, Herr SA. gab niederschriftlich an, dass in seiner Abwesenheit Herr YA. oft sämtliche Restaurantfilialen geführt habe. Betreffend Wareneinkaufsabwicklung behauptet Herr YA., dass die Angestellten nur bestellen durften, während der Chef, Herr SA. selbst immer später die Bezahlung der Waren erledigte. Herr SA. behauptet, dass ihm von Herrn YA. bezahlte Einkaufsrechnungen unterschoben wurden.

Das der Abgabenbehörde vorgelegte Reservierungsbuch für das Jahr 2007 hat ein völlig uneinheitliches Schriftbild und die Eintragungen wurden mit verschiedenen Kugelschreibern vorgenommen; das Reservierungsbuch hat daher nicht den Anschein, dass es nachträglich angefertigt wurde.

Die in diesem Reservierungsbuch enthaltenen Bonabdrucke (Tischbonierungen/Papierbons) entsprechen vom äußeren Bild exakt jenem Bon, der der BP bei der Betriebsbesichtigung am 14.11.2007 auf Ersuchen als Beispiel in der Filiale Adr.3 von Herrn SA. angefertigt wurde.

Daher stammen die Bonabdrucke im Reservierungsbuch mit hoher Wahrscheinlichkeit aus der Computerkasse des geprüften Unternehmens. Auf Grund dieses Sachverhaltes ergibt sich unter freier Beweiswürdigung für die BP, dass offensichtlich sowohl der Komplementär, SA. als auch der Kommanditist, YA. an der Umsatzverkürzung beteiligt waren.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der BP die Möglichkeit genommen, die Vollständigkeit und die Richtigkeit der erklärten Einnahmen und Ausgaben zu prüfen.

In weiterer Konsequenz normiert § 184 BAO, dass die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln und berechnen kann, diese zu schätzen hat. Die BP sieht daher keinerlei Anlass von ihrer bisherigen Zuschätzung abzugehen.>

Die Stellungnahme wurde der Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht und ergänzend eingewendet, dass das Reservierungsbuch fingiert worden wäre, um dem Geschäftsführer SA. zu schaden. Ebenso seien die Bonierdaten des Monates 9/2008 unrichtig und hätten die ehemaligen Angestellten einen Komplott gegen den Geschäftsführer geschmiedet. Das Unternehmen würde nur mehr eine Pizzeria besitzen und wird um einen Besprechungstermin zur Ausarbeitung eines realistischen Zahlungstermines ersucht.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Geschäftsführer SA. bzw. steuerlichen Vertreter neuerlich eingewendet, dass das Reservierungsbuch fingiert und im Nachhinein erstellt worden wäre. Der Anzeiger sei als Kellner tätig gewesen, hätte boniert und kassiert und auch eine eigene Metrokarte zum Einkauf innegehabt. Anzumerken sei, dass schwarze Metrorechnungen nicht festgestellt hätten werden können. Der Anzeiger wäre in der Filiale Adr.1, manchmal auch in anderen Lokalen tätig gewesen.

Bezüglich den von der KIAB festgestellten nicht angemeldeten Arbeitnehmern wäre der Bw. freigesprochen bzw. nur gering bestraft worden.

Das Finanzamt entgegnete, dass das Reservierungsbuch ein uneinheitliches Schriftbild aufwies und damit nicht den Eindruck erweckte, nachgeschrieben worden zu sein. Basis der Schätzung wäre jedoch die im Reservierungsbuch lose gelegenen Bonabdrucke gewesen, zu Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung, wonach ca. 60% der Umsätze nicht erklärt wurden. Der BP wurden auch keine Buchhaltungsunterlagen wie Einzelaufzeichnungen im EDV-System, sondern nur die Summen der Tageslösungen vorgelegt. In der Folge wurden die Daten der Steuerfahndung verarbeitet, welche bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt und wieder zurückgegeben worden wäre. Die Systemprüfung hätte die Daten sichtbar gemacht.

Der Bw. wendete ergänzend ein, dass auch die Bons fingiert und vom Anzeiger geschrieben worden wären. Bestätigt würde dies dadurch, dass nur Aufzeichnungen über einzelne Tage vorgelegt und Umsätze in unterschiedlicher Höhe ermittelt wurden. An den übrigen Tagen hätte der Anzeiger nicht gearbeitet und wären auch Aufzeichnungen nach der Entlassung des Anzeigers über spätere Tage vorgelegt worden.

Da der Computer bei der Hausdurchsuchung mitgenommen worden sei, hätten die Umsatzdaten des Monates 9/2008 vom Steuerberater nur geschätzt werden können. Bei der Schätzung wären eine Rechnung mit mehrere Kopien zur Umsatzberechnung herangezogen worden. Dies würde durch die gleiche Rechnungsnummer bestätigt.

Der Geschäftsführer, Herr SA., stellte weiters fest, dass es Rechnungen mit Nummern und Rechnungen ohne Nummer gegeben hätte. Bei den Rechnungen mit Nummern dürfte es sich um Visa-Abrechnungen gehandelt haben, die Rechnungen ohne Nummer wären bar bezahlt worden. Die Tagesabrechnungen seien vom Anzeiger oder der Ehegattin des Geschäftsführers gemacht worden. Die festgestellten Mehrfachlosungen seien zudem nicht richtig, da sich diese über einen längeren Zeitraum, Monate und auch Jahre ziehen würden.

Die Prüferin entgegnete, dass die Aufzeichnungen nicht erkennen lassen würden, dass es sich um Rechnungen mit gleicher Nummer und gleichen Beträgen handelt, auch gibt es Rechnungen ohne Nummer. Auch dies wären nur Mosaiksteine bezüglich der formalen Richtigkeit der Aufzeichnungen und nicht die Grundlage der Schätzung gewesen.

Bezüglich der Kalkulation wurde vom steuerlichen Vertreter eingewendet, dass die Rohaufschläge auf Basis von Scheinrechnungen ermittelt worden wären. Die Putzfrau sei auch nicht einvernommen worden. Auf Grund von Ungereimtheiten des Wareneinsatzes wäre mit Deckungsrechnung zugeschätzt worden. Bezüglich des Wareneinsatzes wäre der Strafsachenstelle eine Liste von Zeugen übermittelt worden, welche das Vorliegen von Scheinrechnungen bezeugen könnten. Eine Anzeige an die Polizei wäre gegen Anonym

eingebracht worden und diese Angestellten in der Folge entlassen worden. Der Steuerberater ersuche daher um die Einvernahme der Zeugen bezüglich des Wareneinsatzes.

Auf die Frage der Finanzamtvertreterin bezüglich der Verwendung von Tiefkühl- oder Frischware, wurde bekannt gegeben, dass Meeresfrüchte in der Regel tiefgekühlt und Fleisch frisch geliefert worden wäre. Auf die Frage des Fehlens von Schwund wurde bekannt gegeben, dass die Angestellten auch teure Ware verspeist hätten oder z.B. Getränke im großen Ausmaß kartonweise und auch Lebensmittel mitgenommen worden wären. Es hätte jedoch keine Anzeigen gegeben, da nicht bekannt war, wer dahinter steckte. Es gab auch Entschädigungen von Versicherungen.

Der Geschäftsführer ergänzt weiters, dass es z.B. mit der Y. und der Fa. X Vereinbarungen über Menüs um € 4,90 und € 10,00 inkl. Getränke abends gegeben hätte. Die Schätzung wäre auf einer nicht nachvollziehbaren und daher falschen Basis erfolgt.

Die Prüferin entgegnete, dass die Rohaufschläge auf Basis der erklärten, jedoch höchstmöglichen Aufschläge ermittelt worden wären, da große Schwankungen vorlagen. Die Basis sei richtig und nachvollziehbar. Bei der Küche wäre vom erklärten Aufschlag ausgegangen worden, bei den Getränken die Rechnungen als Basis herangezogen worden.

Für die Prüferin sei es unverständlich, dass es nie eine Anzeige gegen bestimmte Personen gegeben hätte und daher bei der Schätzung nicht berücksichtigt. Schwund wäre nicht berücksichtigt worden, jedoch sei der Einwand bezüglich Schwund von einem Drittel nicht nachvollziehbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO)

Abs. 1: Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2: 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. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften 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.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO § 184 Pkt. 4c).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wurden auf Basis der Unterlagen des Anzeigers vom März 2007 (Bonsabdrucke) und der Hausdurchsuchung im September 2008 betreffend die Kontrollmitteilung lt. Erhebungen des elektronischen Rechnungswesens eine Gegenüberstellung der Umsätze des Betriebes lt. Umsatzsteuervoranmeldung große Differenzen festgestellt. Die BP stellte im Zuge der Überprüfung mittels Kalkulationsrechnung bezüglich der Spartenrohaufschläge und Spartenaufschläge aus dem Einzeltatbestand erhebliche Kalkulationsschwankungen in den einzelnen Prüfungsjahren fest. Der von der BP ermittelte gewichtete Einzelrohaufschlag wurde dabei auf den erklärten Wareneinsatz angewendet und ergab erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen.

Die festgestellte Kalkulationsrechnung wurde vom Geschäftsführer der Bw., Herr SA. nicht bestritten, jedoch Ungereimtheiten in Bezug auf den Wareneinsatz vorgelegen, da von den Angestellten Scheinrechnungen erstellt worden wären. Eine Anzeige wäre zwar nur gegen Anonym erfolgt, aber diese Angestellten auf Grund der Ungereimtheiten entlassen worden. Diese hätten in der Folge die Anzeige beim Finanzamt erstattet. Vom steuerlichen Vertreter wäre auf Grund von aufgefallenen Ungereimtheiten bereits auf Basis einer Deckungsrechnung Wareneinsatz zugeschätzt worden. Auch wären die angezeigten Unterlagen Kalender und

Bons fingiert und die Schätzung der Umsätze betreffend September 2008 mangels Unterlagen vorgenommen worden.

Zur Schätzungsberichtigung ist festzuhalten, dass auf Grund der bekannt gewordenen Mängel der Grundaufzeichnungen (Bonsabdrucke lt. vorgelegten Kalender, Differenzen der Umsätze lt. Anzeige gegenüber den Umsätzen lt. UVA im Zeitraum 3/2007, Kontrollmaterial lt. elektronischen Rechnungswesen versus Erlösdaten lt. Erhebungen der Hausdurchsuchung sowie fehlende laufende Nummerierung der Rechnungen) unstrittig Mängel vorliegen, welche nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Im vorliegenden Fall wurden von der BP darüber hinaus erhebliche Kalkulationsdifferenzen festgestellt, die nicht aufgeklärt werden konnten.

Betreffend den Einwendungen der Bw., dass das Reservierungsbuch und auch die Bons fingiert und im Nachhinein erstellt worden wären, dass die Aufzeichnungen des Anzeigers auch Datenaufzeichnungen nach der Entlassung vom 17.3.2007 zeigen würden und auch keine schwarzen Metroeinkäufe festgestellt hätten werden können, ist festzustellen, dass das Reservierungsbild ein uneinheitliches Schriftbild und damit realistischen Eindruck macht und die Bons mit den Probeausdrucken im Zuge der Betriebsbesichtigung am 14.11.2007 in der Filiale Adr.3 übereinstimmen. Der Anzeiger und Kommanditist YA. war lt. übermittelten Lohndaten zudem erst ab 1.4.2007 als arbeitslos gemeldet. Die Einwendungen sind daher in freier Beweiswürdigung als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Durch die Feststellungen der BP wurde somit eindeutig erwiesen, dass die Aufzeichnungen, die die Bw. nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, unvollständig sind und auf Grund der aufgezeigten Natur der Mängel die Aufzeichnungen materiell unrichtig sind, weshalb die Schätzungsberichtigung nach § 184 Abs. 3 BAO gegeben ist.

ad Schätzungsergebnis)

Betreffend das Schätzungsergebnis ist auszuführen, dass bei einer kalkulatorischen Schätzung der unter Berücksichtigung aller Verhältnisse zu ermittelnde Rohaufschlagssatz auf den ausgewiesenen Wareneinsatz aufgeschlagen und damit der Umsatz im Schätzungswege ermittelt wird. Die kalkulatorischen Sätze können aus dem Vergleich des geprüften Betriebes selbst oder externen Werten bzw. Branchenerfahrung gewonnen werden. Die Behörde hat jedoch stets den besonderen betrieblichen Bedingungen Rechnung zu tragen und ist eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (vgl. Stoll, BAO, S 1934f).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass

gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, BAO², Tz 3 zu § 184 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Zuschätzung der Umsätze auf Basis der festgestellten Kalkulationsdifferenzen unter Heranziehung der von der BP ermittelten buchmäßigen Spartenrohaufschläge. Dabei wurden, wie in der Stellungnahme der BP dargelegt, die buchmäßigen Spartenrohaufschläge auch unter Berücksichtigung der Zuschätzung des Wareneinsatzes durch die Bw. für die Jahre 2003, 2004 und 2006 ermittelt und ergibt eine Zuschätzung von rund € 300.000,- jährlich (siehe Beilage 3 – Entscheidungsgründe).

Zur Kalkulation ist festzustellen, dass im Zuge des Berufungsverfahrens keine Einwendungen bezüglich der Höhe der ermittelten Kalkulationsaufschläge und -differenzen vorgebracht, sondern lediglich das Vorliegen von Scheinrechnungen eingewendet wurde, dass die Rohaufschläge auf Basis von Scheinrechnungen und auf einer nicht nachvollziehbaren und daher falschen Basis erfolgt wären. Weiters wären von den Angestellten auch teure Ware verspeist bzw. Speisen und Getränke auch kartonweise mitgenommen worden.

Zum Einwand betreffend Scheinrechnungen, dass die Rohaufschläge auf Basis von Scheinrechnungen erfolgt wäre und die Scheinrechnungen durch Zeugen bestätigt werden könnten, ist festzustellen, dass von der Bw. lediglich eine Anzeige gegen Anonym bei der Polizei eingebbracht wurde, diese Personen somit weder nachweislich angezeigt und entgegen den Angaben in der mündlichen Verhandlung auch nicht entlassen wurden, wie eine Abfrage der Angestellten für den Zeitraum 2007 zeigt. Entlassen bzw. ausgeschieden ist im Jahre 2007 lediglich der Anzeiger und Kommanditist YA.. Die Einwendungen betreffend Diebstähle sind daher mangels entsprechender Nachweise nicht zu berücksichtigen. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme dieser Personen ist daher als unerheblich zu beurteilen und abzuweisen.

Dazu wird angemerkt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Beweisantrag nur dann erheblich ist, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts)erhebliche Tatsache zu gewinnen (E 28.6.1995, 93/16/0116).

Zum Einwand betreffend Schwund, dass von den Angestellten auch teure Ware verspeist bzw. Speisen und Getränke auch kartonweise mitgenommen worden wären ist festzustellen, dass wie von der Finanzamtvertreterin im Zuge der mündlichen Verhandlung dargelegt, die Berücksichtigung von Schwund grundsätzlich nicht bestritten wird. Anzeigen an die Sicherheitsbehörde erfolgten in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht. Ein Nachweis über höhere Aufwendungen wurde somit nicht glaubhaft gemacht.

Eine vom steuerlichen Vertreter in diesem Zusammenhang geforderte Berücksichtigung von einem Drittel der Umsätze widerspricht jedoch jedenfalls den branchenüblichen Werten. Die Höhe des Schwundes bzw. Personalverpflegung ist daher in Anlehnung an die Verwaltungspraxis (z.B. Sachbezugswerte) für die durchschnittlich angestellten Personen jährlich - durchschnittlich 15-16 Angestellte - zu ermitteln. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher ein 5%iger Schwund als realistischer Wert zu berücksichtigen. Die Zuschätzung der ermittelten Kalkulationsdifferenzen ist somit unter Berücksichtigung eines Schwundes auf Basis der Stellungnahme der BP zu korrigieren.

Die Schätzung der Umsätze und Gewinne erfolgte somit unter Berücksichtigung der betriebseigenen Kalkulationswerte und wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Hinblick auf die Berücksichtigung von Aufwendungen für Schwund den Einwendungen der Bw. auch ausreichend Rechnung getragen. Die Schätzungshöhe ist in Hinblick auf die Aufzeichnungsmängel, nicht erfassten Umsätzen und vergleichsweise Zuschätzung von Tageserlösen von netto € 295,- lt. Stellungnahme der BP auch als nicht unrichtig bzw. wahrscheinlich der Höhe nach zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Wenn die Bw. einwendet, dass sich die Differenzen auch auf Grund von Preisvereinbarungen von Menüs und Schwund ergeben hätten, ist auszuführen, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates diese Einwendung nicht geeignet ist, ein anderes Ergebnis zu begründen.

Betreffend die Einwendung „unrichtige Umsatzberechnung“, dass Rechnungen mit mehreren Kopien herangezogen worden wären und die Schätzung der Höhe nach nicht richtig sei, ist festzuhalten, dass die festgestellten Rechnungen lt. Computeraufzeichnungen weder nummeriert und daher nicht auf Vollständigkeit kontrolliert werden können. Ein Nachweis über die tatsächlich ermittelten Umsätze konnte durch diese Einwendung somit ebenso nicht erbracht werden.

Die Schätzung der Höhe nach gründet sich somit auf für den Prüfungszeitraum ermittelte Rohaufschläge und erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Hinblick auf die betriebsinternen Rohaufschläge der Bw. richtig. Die vorgefundenen Mängel betreffend den Wareneinsatz, die Aufzeichnungsmängel auch in Hinblick auf nicht fortlaufende Nummerierung der Rechnungen und gravierenden Kalkulationsdifferenzen lassen jedenfalls auf höhere Umsätze und Erlöse schließen. Dem aufgezeigten Ziel der Schätzung wird nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dadurch entsprochen, dass die Schätzung auf Basis des betriebseigenen Wareneinsatzes erfolgte und unter Berücksichtigung eines Schwundanteiles von rund 5% der Umsatzerlöse ein wahrscheinlicher Erlös ermittelt wurde.

Die Schätzungsmethode der BP ist somit insgesamt als schlüssig und nachvollziehbar zu beurteilen und entspricht überdies den Denkgesetzen, erfolgte damit auch im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist.

Zur Einwendung betreffend Abgabenrückstand und Ausarbeitung eines Zahlungstermines ist festzuhalten, dass dies die Angelegenheit der Abgabeneinbringung und nicht der Abgabenfestsetzung ist.

Die Umsatzerlöse für die Jahre 2002 bis 2007 unter Berücksichtigung des Schwundes ergeben sich wie folgt:

	2002	2003	2004
WEK Gesamt	224.005,46	226.695,73	218.045,41
Aufschlag lt. Buchhaltung	2,54	2,52	2,66
Erlöse lt. Buchhaltung	568.986,52	570.901,63	579.065,30
Aufschlag lt. BP	3,98	3,92	4,04
Erlöse lt. BP	891.760,04	888.926,93	881.887,71
abzgl. Schwund	44.585,30	44.446,35	44.094,39
Erlöse lt. BE	847.120,74	844.480,59	837.793,33
Erlösendifferenz	278.134,22	273.578,96	258.728,03
	2005	2006	2007
WEK Gesamt	219.522,59	240.764,09	172.279,39
Aufschlag lt. Buchhaltung	2,57	2,49	2,55
Erlöse lt. Buchhaltung	566.224,61	599.641,22	439.387,68
Aufschlag lt. BP	4,05	3,90	4,10
Erlöse lt. BP	888.484,37	938.148,79	707.017,23
abzgl. Schwund	44.424,22	46.907,43	35.350,86
Erlöse lt. BE	844.060,16	891.241,36	671.666,37
Erlösendifferenz	278.835,55	291.600,14	258.728,03

Die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer lautet wie folgt:

Umsatzsteuer lt. BP	KZ	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Steuerbarer Umsatz lt. Erklärung		586.930,71	571.422,08	576.772,36	606.828,45	606.804,41	538.118,30
zuzügl. Zuschätzung laut BE		278.000,00	274.000,00	259.000,00	279.000,00	292.000,00	232.000,00
abzüglich Sicherheitszuschlag lt. VorBP		17.800,00					
Steuerbarer Umsatz lt. BP	000	847.130,71	845.422,08	835.772,36	885.828,45	898.804,41	770.118,30
Eigenverbrauch	001	4.778,33	4.305,83	3.400,00	3.400,00	3.400,00	3.400,00
davon Erlöse 20% lt. Erklärung		229.924,70	219.829,75	207.727,81	250.727,55	229.443,51	281.176,48
davon Erlöse 10% lt. Erklärung		361.784,34	355.898,16	372.444,55	359.500,90	380.760,90	260.341,82
zuzügl. Zuschätzung lt. BE-Erlöse 20%		130.100,00	137.000,00	129.500,00	139.500,00	146.000,00	116.000,00
zuzügl. Zuschätzung lt. BE-Erlöse 10%		130.100,00	137.000,00	129.500,00	139.500,00	146.000,00	116.000,00
Erlöse 20% lt. BE	022	360.024,70	356.829,75	337.227,81	390.227,55	375.443,51	397.176,48
Erlöse 10% lt. BE	029	491.884,34	492.898,16	501.944,55	499.000,90	526.760,90	376.341,82
Innengemeinschaft Erwerbe	070				4.473,82	6.738,55	

IGE 20%	072				4.473,82	6.738,55	
Vorsteuern	060	96.310,86	52.744,57	44.829,25	95.230,89	54.525,09	46.054,13
EUST	083	1.645,86			1.196,90	1.759,46	1.222,25
Vorsteuern IGE	065				894,76	1.347,71	
Zahllast/Guthaben lt. BE	094	23.236,65	67.911,20	72.810,77	31.517,81	71.480,24	69.793,10
Zahllast/Guthaben lt. Erkl.		-15.793,35	26.811,20	33.960,77	-10.332,19	27.680,24	34.993,10
USt-Mehr laut BE		39.030,00	41.100,00	38.850,00	41.850,00	43.800,00	34.800,00

Die Umsatzerlöse für den Zeitraum 1-11/2008 lauten wie folgt:

Umsatzsteuer lt. BE	1/2008	2/2008	3/2008	4/2008	5/2008	6/2008
Steuerbarer Umsatz lt. BP	36.658,79	38.079,01	39.109,27	43.830,75	37.345,77	43.643,19
Schwund	1.832,94	1.903,95	1.955,46	2.191,54	1.867,29	2.182,16
Steuerbarer Umsatz lt. BP	34.825,85	36.175,06	37.153,81	41.639,21	35.478,48	41.461,03
Erlöse 20% lt. BE	14.281,67	16.206,92	15.212,26	16.578,92	15.064,71	17.394,93
Erlöse 10% lt. BE	20.544,18	19.968,14	21.941,55	25.060,29	20.413,77	24.066,10
Vorsteuern	3.135,21	2.194,99	2.736,72	4.334,77	3.153,81	2.804,39
Zahllast/Guthaben lt. BE	1.775,54	3.043,20	2.499,89	1.467,04	1.900,51	3.081,21
Umsatzsteuer lt. BE	7/2008	8/2008	9/2008	10/2008	11/2008	
Steuerbarer Umsatz lt. BP	60.775,47	55.150,86	43.834,85	49.920,84	48.117,51	
Schwund	1.832,94	1.903,95	1.955,46	2.191,54	1.867,29	
Steuerbarer Umsatz lt. BE	57.736,70	52.393,32	41.643,11	47.424,80	45.711,64	
Erlöse 20% lt. BE	23.542,74	21.816,27	17.115,83	20.470,70	19.540,00	
Erlöse 10% lt. BE	34.193,96	30.577,05	24.527,28	26.954,10	26.171,64	
Vorsteuern	4.842,02	3.047,29	1.278,15	2.349,62	4.624,71	
Zahllast/Guthaben lt. BE	3.285,93	4.373,67	4.597,75	4.439,93	1.900,45	

Die gewerblichen Einkünfte gemäß § 188 BAO werden wie folgt festgestellt:

2002:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	304.084,00 €
Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	152.042,00 €
Gewinnanteil LA., StNr 08 171/0000	152.042,00 €

2003:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	295.626,87 €
Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	177.376,12 €
Gewinnanteil YA. , StNr 05 145/0000	118.250,74 €

2004:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	331.464,30 €
Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	198.878,58 €
Gewinnanteil YA. , StNr 05 145/0000	132.585,72 €

2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	274.459,71 €
--	--------------

Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	164.675,82 €
Gewinnanteil YA. , StNr 05 145/0000	109.783,88 €

2006:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	310.672,73 €
Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	186.403,64 €
Gewinnanteil YA. , StNr 05 145/0000	124.269,09 €

2007:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, X.KEG, StNr. 08 611/0000	163.209,84 €
Gewinnanteil SA., StNr. 08 219/0000	163.209,84 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 17 Berechnungsblätter, 2 Aufstellungen Kalkulation

Wien, am 18. November 2010