



GZ. RV/0172-L/11,
miterledigt RV/0173-L/11;
RV/0174-L/11; RV/0175-L/11;
RV/0176-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 16. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz, vertreten durch FA, vom 14. Mai 2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide 2008 und 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie die Haftungsbescheide (KESt) 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer:

	2008	2009
Gesamtbetrag der Entgelte	489.011,51	617.218,32
Summe Umsatzsteuer	60.324,00	76.546,35
Summe Erwerbsteuer	4.716,75	7.155,32

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-99.736,81	-51.232,86
Vorsteuern i.g.E.	-4.716,86	-7.155,32
Vorsteuern §19 bzw. Art.19	-138,80	
Gutschrift/Zahllast	-39.551,72	25.313,49

Körperschaftsteuer:

	2008	2009
Gesamtbetrag der Einkünfte	-64.505,05	65.719,54
Verlustabzug		-49.289,66
Einkommen	0,00	16.429,89
KSt vom Einkommen	0,00	4.107,47
Diff. MindesKSt/Anrechenb.MindestKSt	1.421,00	-1.967,00
Körperschaftsteuer	1.421,00	2.140,47

Kapitalertragsteuer:

	2008	2009
Verdeckte Ausschüttung	63.000,00	79.690,00
Kapitalertragsteuer	15.750,00	19.922,50

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im **Bericht** gem. § 150 BAO über das **Ergebnis der Außenprüfung** vom 14. Mai 2010 wurden folgende hier streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Steuerliche Feststellungen:

Tz. 1 Buchführungsmängel

Zuschätzung

Sachverhalt:

Für den Prüfungszeitraum 2008 und Nachschauzeitraum 2009 und 1/2010 seien nachstehende Umsätze bzw. Betriebsergebnisse ausgewiesen worden:

	2008	2009	1/2010
Umsatz	432.753,55	546.210,90	49.714,78
davon 20% netto	99.858,91	131.190,44	11.574,33
davon 10% netto	332.894,64	415.020,46	38.140,45
Gewinn	-120.605,05		

Dem Prüfer wurden im Zuge der Prüfung folgende Unterlagen vorgelegt:

- Printfiles der Buchhaltung
- Printfiles des Registrierkassensystems
- Belegwesen
- geführtes Kassabuch ab August 2008
- Inventur zum 31.12.2008

Reservierungsbücher würden geführt, würden allerdings nur für 2010 vorliegen.

Einsatzpläne des Personales würden ebenfalls weggeworfen. Dem Prüfer hätten anlässlich der Betriebsbesichtigung lediglich Einsatzpläne der letzten 2 Wochen vorgelegt werden können.

Das Kassabuch werde nach Abschluss einer Umsatzsteuersonderprüfung (für die Zeit von 2-5/2008) ab August 2008 geführt. Dabei würden Zahlungsflüsse an die Gesellschafter, welche der geprüften Gesellschaft Barmittel zur Verfügung stellen, nicht eingetragen. Anlässlich der durchgeführten Betriebsbesichtigung am 9. März 2010 sei vom derzeitigen Geschäftsführer der geprüften GesmbH darauf hingewiesen worden, dass Kassenüberschüsse zum Teil an die Gesellschafter rückgezahlt würden. Aus den Eintragungen sei weder die Höhe der Rückzahlungen an die Gesellschafter, noch die Höhe der getätigten Zahlungen ersichtlich. Es

würde lediglich feststehen, dass im Fall einer Rückführung der Barmittel 560,00 € in der Kassa verbleiben würden.

Die vorgelegte Inventur würde in Teilbereichen (getrocknete Mörcheln, Gemüse, Obst, Öl, Mehl, Bier-diverse Sorten In- und Ausland, diverse Spirituosen, diverse Tees) keine Mengenangaben enthalten, bzw. werde die zum Stichtag vorhandene Ware nicht näher definiert. Das mit Pfand behaftete Leergebinde sei in der Inventur nicht erfasst.

Die erstellten Printfiles der Registrierkasse würden Angaben über eine laufende Nummer, Datum mit Uhrzeit einer Bonierung, einer Tischnummer, einer Belegnummer, einem Kürzel der bonierten Bestellung, der entsprechenden Bezeichnung, Menge und Preis des bestellten Artikels, dem Gesamtpreis, dem Mitarbeiter, einer Kundennummer, der Zahlungsart und einer Rechnungsnummer enthalten, wenn der Kunde eine Rechnung wünsche.

Angaben über Zahlungen mittels Kredit- oder Bankomatkarte und Essensmarken würden nicht erfasst. Essensmarken würden allerdings abgerechnet. Stornierungen seien auf den Printfiles nicht ersichtlich. Laut Angaben des Geschäftsführers würden im Falle einer Stornierung (Fehlbuchung) die bestellten Artikel auf einer Tischnummer 168 zwischengeparkt. Dort würde die Bestellung bleiben, bis sie zu einer Tischnummer passe und werde entsprechend umgebucht. Diese Buchungen in der Registrierkassa seien nicht ersichtlich. Laut Kurzbeschreibung der Firma X H, EDV-Dienstleistungen in Wien, seien die Eingaben allerdings stets nachvollziehbar, einsehbar und auswertbar. Funktionen zum spurlosen bzw. unprotokollierbaren Ändern der Dateien sollen nicht möglich sein. Ein Telefonat mit Herrn X hätte ergeben, dass nur die Kurzbeschreibung des Kassensystems in deutscher Sprache erhältlich sei. Das Originalhandbuch sei ausschließlich auf Chinesisch erhältlich, da ausschließlich chinesische Unternehmer das System verwenden würden. In diesem Telefonat sei Herr X darauf angesprochen worden, dass der Finanzverwaltung 3 Bonierungen als Kontrollmaterial zu Verfügung stehen, allerdings nur 2 davon tatsächlich in den Auswertungen enthalten seien. Ein als Kontrollmaterial vorliegender Bon vom 22. Februar 2010, erstellt um 13:34:01 über 23,40 € betreffend 2x Mittagsbüffet und 2x Soda mit Zitrone, sei in der zur Verfügung gestellten Datei nicht enthalten, bzw. spurlos verschwunden. Herr X, Programmierer des Systems, könne sich nicht erklären, wie eine Bonierung ohne Eingriff in das System aus den Daten spurlos verschwinden könne.

In einer Stellungnahme per E-mail sei darauf verwiesen worden, dass Stornos in einer eigenen Tabelle ersichtlich bleiben würden.

Diese Stornos seien nicht vorgelegt worden. Manipulationsmöglichkeiten im System seien durch externe Programme, wie z.B. Microsoft Enterprise Manager oder Query Analyzer möglich!

Rechtliche Würdigung:

Das Betriebsbekämpfungsgesetz 2006 (BBG 2006), die dazu ergangene Barbewegungsverordnung und der zugehörige Erlass hätten den Bereich der Grundaufzeichnungen und der vor gelagerten Aufzeichnungssysteme mit Wirkung ab 1.1.2007 neu geregelt.

Bei den händischen Aufzeichnungen sei nunmehr zu beachten, dass bestimmte Betriebe verpflichtende Einzelaufzeichnungen der Geschäftsfälle erstellen müssen, wenn sie über 150.000 € Jahresumsatz erzielen, d.h. die vereinfachte Losungsermittlung mit Kassensturz sei in manchen Fällen nicht mehr zulässig.

Bei Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung seien die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen bzw. festzuhalten. Es sei keine Ermittlung der Tageslosung durch Kassensturz (also in einer Summe) zulässig. Unter Geschäftsvorfall werde im Sinne dieses Leitfadens ein Ereignis im Geschäftsprozess verstanden, der finanzielle Auswirkungen auf das Unternehmen hätte und daher in Buchführung und Aufzeichnungen zu erfassen sei. Der einzelne Geschäftsfall sei also die Zusammenfassung der Einzelleistungen (der einzeln verkauften Produkte) an den Kunden. Darüber werde ihm u.U. eine Rechnung ausgestellt und er würde den Gesamtbetrag des Geschäftsfalls bezahlen.

Im Rahmen der Aufzeichnung würden nicht nur Rechnungen über den Verkauf von Produkten oder die Durchführung von Leistungen entstehen, sondern auch flankierende Nebenaufzeichnungen über betriebliche Vorgänge, wie z.B. Bestellungen, Lieferungen, Aufträge, Reservierungen, Buchungen, innerbetriebliche Warenbewegungen. Alle diese Aufzeichnungen seien als sonstige Unterlagen, die von abgabenrechtlicher Bedeutung seien, aufzubewahren (§ 132 BAO) und auf Verlangen zur Einsicht vorzulegen. Besondere Bedeutung würden diese Unterlagen für die BP erlangen, weil sie zu einer Querverprobung von Erlösen geeignet seien. So könne beispielsweise aus den Bonierungen auf die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen geschlossen werden, oder auch aus den Lieferunterlagen. Wenn terminliche Vormerkungen über Kundenbesuche geführt würden, können diese mit den abgerechneten Leistungen verglichen werden und bieten ebenfalls eine Möglichkeit einer Plausibilitätskontrolle.

§ 131 Abs. 6 BAO sei durch das Betriebsbekämpfungsgesetz dahingehend angepasst worden, dass bei der Verwendung von Datenträgern die Überprüfbarkeit der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsfälle durch eine entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglichen Änderung möglich sein müsse.

§ 131 Abs. 1 Z 6 BAO würde weiters normieren, dass bei der Verwendung von Datenträgern die ursprünglichen Eintragungen nicht derart verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Eintrag nicht mehr ersichtlich sei.

Wenn die Formvorschriften des § 131 BAO verletzt würden, hätten die Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr die Fiktion der Ordnungsmäßigkeit des § 163 BAO (die Vermutung sie seien auch inhaltlich richtig) für sich. Dies würde allerdings nicht eine automatische Schätzungsberichtigung der Behörde nach sich ziehen. Es sei vielmehr nach der Sachlage des Einzelfalls anhand der vorhandenen Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstiger Beweismittel zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein begründeter Anlass gegeben sei, auch die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Dies könne auch dann der Fall sein, wenn wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich sei (§ 163 Abs. 2 BAO). Eine Verletzung der gesetzlich auferlegten Pflicht sei sohin dann gegeben, wenn durch Verweigerung der Mitwirkung (Ursächlichkeit der Pflichtverletzung) eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich sei.

Bedingt durch die Mängel hinsichtlich Inventur, Nichtvorlage der Reservierungsbücher und Arbeitsaufzeichnungen des Personales (Stunden- und Einsatzlisten), unvollständigen Eintragungen im Kassabuch und unvollständigem Datenexport aus der Registrierkasse (fehlende Bonierung, Nichtnachvollziehbarkeit von Stornierungen, Datenlöschung) würde ein berechtigter Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bücher bestehen. Mangelnde Sorgfalt an der Führung der Inventur würden eine Kalkulation in Form einer Mengenrechnung unmöglich machen, da Endbestände einzelner Waren nicht oder nur teilweise aufgezeichnet worden seien.

So sei beispielsweise der Fassbiereinkauf des Jahres 2008 mit 108 Fässern inkl. Gratisfässern ermittelt worden. Aus den vorgelegten Bonierungen würde sich der Verbrauch an Fassbier errechnen (Halbe, Seidel, Pfiff, Radler groß und klein) und dem Einkauf gegenüberstellen lassen. Dabei ergebe sich eine Differenz von 35 Fässern zu 50 Litern, die sich vorerst weder in Schwund, noch Eigen- und Personalverbrauch bzw. einem Inventurlagerbestand erklären lassen würden.

Aufzeichnungen über Schwund, Eigen- und Personalverbrauch würden nicht vorliegen. Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden solle, müsse grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Sei die Verprobung und Überprüfung unmöglich, bestehe keine Möglichkeit für den Prüfer, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung (Soll-Ist-Vergleich) gar nicht

nachkommen könne und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen könne.

Somit könne von einer ordnungsgemäßen Führung der Bücher nicht gesprochen werden, wodurch die Beweiskraft der Buchhaltung verloren gehe. Die Abgabenbehörde sei somit zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO verpflichtet.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, hätte sie diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien.

Zu schätzen sei 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 wesentlich seien.

Zu schätzen sei 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 seien oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Grundlage der Schätzung würde die Berechnung des Fassbiersein- und -verkaufes darstellen. Aus dieser Auflistung würde sich ein Fehlbetrag von rund 34% ergeben. Würde man einen branchenüblichen und logisch nachvollziehbaren Personalverbrauch, Eigenverbrauch und Schwund berücksichtigen, würde der kalkulatorische Fehlbetrag bei rund 20% liegen. Dieser Prozentsatz werde auf den gesamten Umsatz umgelegt und nach der bisherigen Aufteilung der Umsätze in 20% (für Getränke) und 10% (für Speisen) umgelegt. Dem Argument, dass durch die Zuschätzung in Höhe von 20% ein zu hoher Küchenaufschlag resultieren würde, könne nicht gefolgt werden, da einerseits die Preisgestaltung der Küche durch den Abendpreis relativ hoch sei und andererseits gesamte Rechnungen (Speisen und Getränke) aus der Kassa entfernt würden

Die daraus bedingte verdeckte Ausschüttung im Bruttobetrag würden die Gesellschafter tragen, wobei die geprüfte GmbH für die Abfuhr der hieraus resultierenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% haften würde.

Steuerliche Konsequenz:

	2008	2009
Umsatz vor BP	432.753,55	546.210,90

Davon 20% netto	99.858,91	131.190,44
Hiervon 20% Zuschätzung	19.900,00	26.200,00
Umsatz 20% nach BP	119.758,91	157.390,44
	2008	2009
Davon 10% netto	332.894,64	415.020,46
Hiervon 20% Zuschätzung	66.500,00	83.000,00
Umsatz 10% nach BP	399.364,64	498.020,46
	2008	2009
igE		69.919,34
Davon zu 20%		1.633,79
Davon zu 10%		68.285,55
Vorsteuer		51.232,86
Vorsteuer aus igE		7.155,32
	2008	2009
Bemessungsgrundlage vA	97.030,00	122.740,00

Mit **Bescheiden vom 14. Mai 2010** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt:

< Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2008:

Hinweis auf Niederschrift und Prüfungsbericht.

< Festsetzung Umsatzsteuer 2008 und 2009:

Hinweis auf Niederschrift und Prüfungsbericht

< Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008:

Hinweis auf Niederschrift und Prüfungsbericht

< Festsetzung Körperschaftsteuer 2008 und 2009

Hinweis auf Niederschrift und Prüfungsbericht

< Haftungs- und Abgabenbescheid 2008 bis 2009:

Mit Datum vom 15. Mai 2010 wurde dieser Bescheid über den Prüfungszeitraum 2008 bis 2009 erlassen.

Nach Aufhebung dieses Bescheides gem. § 299 BAO wurden mit Datum 21. Oktober 2011 neue Haftungsbescheide erlassen; diesmal getrennt für den Zeitraum 2008 und 2009.

Anzumerken ist hierzu, dass diese Bescheidaufhebung nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung ist (keine Berufung gegen diese Aufhebung vorgemerkt).

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde hier ein Kapitalertragssteuer-Fehlbetrag in Höhe von 24.257,50 € (für 2008) und 30.685,00 € (für 2009) festgesetzt. Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 wurde diese Kapitalertragsteuer geltend gemacht.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO werde die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Berufungsweberin zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, würden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern.

Begründend wurde weiters ausgeführt, dass im Falle der Selbstberechnung einer Abgabe, einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen kann:

- wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder
- wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs.4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Diese Tatsachen seien dem angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.

Mit **Eingabe vom 16. Juni 2010** wurde **Berufung** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008, die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide über den Zeitraum 2008 und 2009 erhoben.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen erfolgt sei. Als Grundlage hätte der Fassbiererin- und -verkauf gedient. Die Geschäftsleitung der Berufungsweberin hätte es im Prüfungszeitraum 2008 und 2009 unterlassen, den Personalverbrauch und andere Bierverwendungen zu dokumentieren.

Im April 2010 seien genaue Aufzeichnungen über den Personalverbrauch geführt worden. Aufgrund dieser Aufzeichnung würde sich für April 2010 ein Bierverbrauch von 84,5 Liter, also täglich 2,82 Liter, ergeben.

Zusätzlich sei zum Bierverbrauch 2008 noch Folgendes anzumerken:

< Eröffnungsfeier am 9. Februar 2008 mit rd. 200 Personen (überwiegend Erwachsene)

< Werbefolder, die bis 31. Dezember 2008 eingelöst hätten werden können:

Bei Konsum von 2 Getränken hätte nur 1 Getränk bezahlt werden müssen (Kopie Werbefolder Beilage 3).

< Gästeeinladungen: Bei Geburtstagsfeiern und ähnlichen Anlässen werde der Gast immer auf ein Getränk eingeladen.

< Der Bierverbrauch der Tage 14., 15. und 16. Februar 2008 sei in den Kassajournalen nicht enthalten; an diesen 3 Tagen hätte die Registrierkasse nicht funktioniert.

< Saucenverbrauch: Von 6 Saucen würden 4 Saucen mit je 2 Liter Bier als Zutat hergestellt. Aufgrund des Betriebsgeheimnisses würden die Saucen am späten Abend hergestellt, wenn alle Mitarbeiter die Küche verlassen hätten. Bei Bedarf würden Auszüge aus den Saucenrezepten zur Verfügung gestellt werden können.

In der Beilage 1 sei die Bierverrechnung in Liter dargestellt.

Aus dieser Aufstellung würde sich keine Fehlmenge im Jahr 2008 ergeben.

Die derzeitige Geschäftsleitung würde sich dazu bekennen, dass in den Anfangszeiträumen, insbesonders im Jahr 2008 die Aufzeichnungen nicht vollständig geführt bzw. aufbewahrt worden seien. Die Geschäftsführerin, Frau Xiaohui W, sei aus jugendlicher Unerfahrenheit nicht in der Lage gewesen, das Kassabuch und sonstige Nebenaufzeichnungen, wie z.B. Personal- und Eigenverbrauch, richtig zu führen. Ab dem Zeitpunkt der Belehrung durch die Betriebsprüfung würden die Nebenaufzeichnungen aufbewahrt.

Durch die Zuschätzung von 20% zu den gesamten Umsätzen würde sich ein Rohaufschlag ergeben, der absolut branchenunüblich sei. Besonders bei den Speisenumsätzen würde die Zuschätzung von 20% einen Rohaufschlags-koeffizienten von 4,1 ergeben.

Branchenüblich ist ein Koeffizient von 2,4 bis 2,9.

In Beilage 2 werde die Berechnung des Speisenrohaufschlages dargestellt. Dem Argument des Prüfers, dass „durch den Abendpreis die Preisgestaltung relativ hoch sei“, könne nicht gefolgt werden, da das Buffet hochpreisige Frischfisch- und Meeresfrüchtespeisen beinhalte, die bei Betriebsschluss nicht mehr für den nächsten Tag verwendet werden würden können. Laut Auskunft der Geschäftsleitung könne der Schwund durch verdorbene Waren mit 3-5% beziffert werden.

Fehlender Bon: Es hätte ein Bon nicht mehr in den Listen der Registrierkasse aufgefunden werden können. Fehl- oder Falschbonierungen seien auf einen fiktiven Tisch 168 umgelegt und bei Bedarf von diesem wieder abgerufen worden. Erklärbar sei das Verschwinden dieses Beleges nicht, eventuell sei bei den Umbuchungen ein Fehler gemacht worden, die

Registrierkasse werde vom Großteil der Servicedienstnehmer bedient. An einer Änderung dieses Systems werde derzeit in Zusammenarbeit mit dem Programmierer der Registrierkasse gearbeitet.

Die Schätzungsberechtigung der Finanzverwaltung gem. § 184 BAO würde aufgrund der Mängel bei den Aufzeichnungen und der Nichtvorlage der Personaleinsatzlisten und der Reservierungsbücher außer Streit stehen. Bei der Schätzung seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien.

Durch die Zuschätzung der Abgabenbehörde in Höhe von 20% zu allen Umsätzen, würde sich, wie schon oben dargestellt, ein unrealistischer Rohaufschlag bei den Speisen ergeben. Auch die Bieverrechnung 2008 (als Grundlage der Schätzung) hätte widerlegt werden können.

Aus der Tatsache der nicht ordnungsgemäßen Buchführung werde eine Zuschätzung in Höhe von 5% zu den 20%-igen Umsätzen (d.s. rd. 5.000,00 € für das Jahr 2008 und rd. 6.500,00 € für das Jahr 2009) für gerechtfertigt gehalten. Es werde ersucht, im Berufungswege die Bescheide 2008 und 2009 dahingehend abzuändern.

Beilagen:

- < Berechnung Endbestand Bierfässer und Rohaufschlag
- < Werbefolder (Gutschein für Gratisgetränk)

Mit Datum 21. Dezember 2010 wurde vom Betriebsprüfer folgende **Stellungnahme zur Berufung** verfasst:

Die Nichtvorlage geführter Unterlagen (Aufzeichnungen über Eigen- und Personalverbrauch, Reservierungsbücher, Personaleinsatzlisten, Schwundaufzeichnungen) würde außer Zweifel stehen. Hinsichtlich der angeführten Argumente, dass Radler zu 60-70% aus Bieranteil bestehen und Halbe mit rund 2% über der Glasmarkierung eingeschenkt würden, sei festzuhalten, dass diese behaupteten Umstände weder branchenüblich noch nachvollziehbar seien und somit lediglich als Schutzbehauptung angesehen werden würden können, um kalkulatorische Differenzen auszugleichen. Weiters dürfe darauf hingewiesen werden, dass ein entsprechender Anteil an Personalverbrauch bei der durchgeführten Kalkulation bereits berücksichtigt worden sei.

Es seien glaubhafte 650 Liter Bier in die Kalkulation der Prüfung einbezogen worden. Es sei auch keine Differenz von 34 Fässern zu 50 Litern, wie in der Berufung fälschlicherweise angeführt, zugeschätzt worden, sondern 22 Fässer (siehe Seite 6 des Prüfberichtes).

Eine Dokumentation der Argumente in den Büchern hätte nicht vorgelegt werden können. Im gegenständlichen Prüfungsfall seien nachweislich Tageslosungen verkürzt worden (als Kontrollmaterial vorliegende Bonierung sei nicht in den vorgelegten Dateien enthalten). Laut Programmhersteller sei eine Verkürzung der Tageslosungen nicht möglich, außer es würden

externe Programme verwendet, womit auch eine Erklärung zum spurlosen Verschwinden von Bonierungen gegeben sei.

Die Zuschätzung zum Gesamtumsatz würde sich logischerweise dadurch ergeben, dass infolge Fehlens von Bonierungen in der Tageslosung auch der Küchenumsatz nicht zur Gänze in den Losungsaufzeichnungen aufscheinen würde.

Weiters sei anlässlich der Betriebsbesichtigung im Beisein von Fr. Mag. P (*Anmerkung Referent: Steuerberaterin*) darüber gesprochen worden, woher die Gesellschafter finanzielle Mittel aufbringen und der GesmbH zuführen hätten können. Entsprechende Nachweise über die Mittelherkunft seien abverlangt und ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass Bankverbindungen etc. vorzulegen seien.

Weiters sei erklärt worden, dass Geld von den Gesellschaftern als Rückzahlung wieder abgeholt werde.

Dieser Umstand sei niederschriftlich festgehalten und von allen anwesenden Personen unterfertigt worden. Bemerkt werde, dass ein entsprechender Niederschlag über diese Vorgänge in den Büchern nicht zu finden sei. Zur Schlussbesprechung seien lediglich Bestätigungen über diverse Darlehen vorgelegt worden.

Die Mittelherkunft sei nicht dokumentiert.

Die Zuschätzung von rund 20% auf den gesamten Umsatz sei im Hinblick auf die Mängel und die Manipulationsmöglichkeit der Kassa, von welcher auch nachweislich Gebrauch gemacht worden sei, weder überzogen, noch unrealistisch.

Unschärfen, die die Schätzung mit sich bringe, hätte das Unternehmen zu tragen.

Mit **Vorlagebericht vom 4. Februar 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 25. April 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere Angaben nachzureichen.

Es wurde um Angabe der genauen und aktuellen Adressen der Darlehensgeber (Privatdarlehen) ersucht. Weiters solle ein belegmäßiger Nachweis über die Zahlungsflüsse (Überweisungsbelege, ...) vorgelegt werden. Würden noch Rückzahlungen offen sein? Weiters wurde die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 11. Juni 2012** übermittelte die Berufungswerberin hierzu folgendes Schreiben:

„1. Aufgliederung der Darlehen an Frau C Qiuyun (95.000,00 €):

< Herr C Chuqian (gewährtes Darlehen 30.000,00 € im August 2008), Vater von Fr. C, geb. xx, derzeit wohnhaft in F.

< Herr Liu Ha, wohnhaft am Pf, ist der Schwiegersohn und hat am 8. Mai 2007 15.000,00 € an Frau C Qiuyun verliehen.

< Weiters hat Frau C Xiaoyan, die Tochter von Frau C Qiuyun, geboren am yy, wohnhaft L, am 5.10.2007 10.000,00 € und weiters am 2.9.2008 20.000,00 € an ihre Mutter geliehen.

< Frau C Qiuyu, geb. am vv, derzeit wohnhaft in Sp, hatte ihrer Schwester, Frau C Qiuyun im Juli 2007 ein privates Darlehen iHv 20.000,00 € gewährt.

Die gesamte Summe beträgt daher € 95.000,00 und ist It. beiliegenden Darlehenszetteln bzw. Bestätigungen dokumentiert.

Solche Bestätigungen werden wohl nicht zum Spaß erstellt und sind daher entsprechend ernst zu nehmende Dokumente.

2. Betreffend der erwähnten und gewährten Darlehen an Herrn C Xianyong in Höhe von 67.500,00 €:

< Am 20.9.2007 hat Hr. Y Xiaoqiang, derzeit wohnhaft in Pa, geb. yyy, den Betrag von 29.000,00 € an Herrn C Xianyong ausgeborgt. Der Schuldschein samt beglaubigter Übersetzung liegt dem Schreiben anbei. Er ist der Onkel von Herrn C Xianyong.

< Frau S, derzeit wohnhaft in Wh, hat am 15.1.2008 den Betrag von 15.000,00 € an Herrn C Xianyong verliehen, auch hier liegt die beglaubigte Übersetzung dem Schreiben bei.

< Frau C Meihua, ebenfalls in China wohnhaft (Yu, ist die Tante von Herrn C Xianyong und hat ihm am 8.10.2008 den Betrag von 23.500,00 € geliehen. Auch hier liegt eine beglaubigte Übersetzung bei.

Auch hier wird erwartet, dass die beglaubigten Übersetzungen entsprechend gewürdigt werden und nicht, wie der Prüfer aber meint, dass die Mittelherkunft nicht dokumentiert ist. Wie sonst hätte denn die Betriebsausstattung It. Anlageverzeichnis (wir reden hier immerhin von Netto-Anschaffungskosten in Höhe von über 390.000,00 € !!) angeschafft werden können? Und die Privatdarlehen haben sehr wohl einen Niederschlag in den Büchern gefunden, sind diese doch unter sonst. Verbindlichkeiten in entsprechender Höhe, wie die Anschaffungen stattgefunden haben, ausgewiesen. Der kausale Zusammenhang kann auch allein schon wegen der Höhe der ausgewiesenen Verbindlichkeit gegen Gesellschafter nicht verleugnet werden.

Daher ist die Sichtweise des Prüfers nicht zu akzeptieren, da die Tatsachen eine klare gegenteilige Darstellung dokumentieren.

Dass derartige Leihgelder, gerade unter asiatischen Personen, in bar übergeben werden, entspricht nicht nur deren Mentalität, sondern ist auch längst den Behörden bekannt und wird zudem durch die Darlehenszetteln/-bestätigungen bzw. Schuldscheine eindeutig dokumentiert. Lt. Auskunft des Geschäftsführers sind die Leihgelder nach wie vor nicht zurück bezahlt, da es bis dato die finanzielle Liquidität der Gesellschaft noch nicht zugelassen hat. Einzig allein das Darlehen von Frau C Xiaoyan (Tochter) von seinerzeit 30.000,00 € wurde zwischenzeitig mit 22.000,00 € rückgeführt (ohne Zinsen), das restliche Obligo iHv 8.000,00 € ist nach wie vor offen. Zinsen sind grundsätzlich keine vereinbart (unter Asiaten auch nicht üblich). Wie aber schon weiter oben erwähnt, sind die Leihgelder nach wie vor offen und müssen (wozu wären denn dann die Schuldscheine bzw. Darlehensbestätigungen gemacht worden?) zurück bezahlt werden.

Eine weitere Bemerkung zu den vom Prüfer angeführten Differenzen beim Fassbier muss hier noch abgegeben werden, weil er meint, dass diese nicht 34 Fässer, sondern nur 22 Fässer betragen soll. In der uns vorliegenden Unterlagen (Niederschrift vom 10. Mai 2010, unterfertigt vom Prüfer Hr. A) steht dezidiert die Differenz von 35 Fässern zu 50 Liter. Wir können keine Verringerung auf 22 Fässern erkennen. Selbst auch in der Berufung wird die It. Prüfer vorhandene Fehlmenge oder Differenz von 35 Fässern von Frau Mag. P bzw. Hr. Mag. K restlos aufgeklärt (siehe der Berufung vom 16.6.2010 beigelegten Aufstellung "Beilage 1"). Was aber keinesfalls zu dulden sein wird, ist die Tatsache, dass der Prüfer von nachweislich verkürzten Tageslosungen (Betonung auf Mehrzahl) schreibt bzw. ausgeht. Die Prüfung hat lediglich einen einzigen derartigen Beleg zu Tage gebracht.

Aus welchen Gründen auch immer sich das so zu getragen hat, es wurde in der Berufung von der Kanzlei K ja ohnehin schon mitgeteilt, dass die damalige Geschäftsführung sehr unerfahren war und in der Anfangszeit Fehler gemacht wurden, was nur allzu logisch und auch sehr leicht verständlich ist. Aber hier gleich von der Mehrzahl zu sprechen, obwohl lediglich ein Bon nachweislich fehlte, ist mehr als mutig.

Ebenso mutig ist auch die vom Prüfer vorgenommene Zuschätzung. In der Berufung von der Kanzlei K wurde bereits unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die Zuschätzung viel zu weit geht, denn dadurch ergäbe sich ein Rohaufschlagskoeffizient, der weit über dem Branchendurchschnitt liegt, so dass dieses Missverhältnis geradezu ins Auge sticht. Wir müssen eindringlich daraufhin weisen, dass auch der Prüfer bei Schätzungsbefugnis (diese liegt unzweifelhaft vor) alle Umstände, die den Tatsachen sehr nahe kommen, einfließen zu lassen hat (siehe Literatur, Judikatur und auch die DBP). Bei einem eklatant falschen bzw. den Tatsachen (insbesonders den branchenüblichen Tatsachen)

widersprechenden Rohaufschlags-Koeffizienten, der weit zu hoch ist als der branchenübliche Rohaufschlags-Koeffizient, kann wohl nicht mehr von Tatsachen gesprochen werden. Insofern ist die Meinung des Prüfers, dass seine Zuschätzung von rund 20% weder überzogen, noch unrealistisch ist, eindeutig widersprochen bzw. klar widerlegt.

Dass Unschärfe, die die Schätzung mit sich bringt, das geprüfte Unternehmen zu tragen hat, ist Faktum und auch logisch, wenn aber lediglich nur ein Beleg fehlt, dies aber in einer Hinzuschätzung von 20% (in Summe reden wir doch von Abgaben iHv rund 86.000,00 € It. BP) mündet, kann keinesfalls als Unschärfe bezeichnet werden.

Solchen Maßnahmen ist entschieden entgegenzutreten."

Weiters wurden die bereits der Betriebsprüfung vorgelegten Bestätigungen (Darlehen) nachgereicht.

Am **10. Oktober 2012** wurde in den Räumlichkeiten des UFS Linz ein sogenanntes **Erörterungsgespräch** mit den Parteien durchgeführt. Dabei waren die zuständige Amtsvertreterin, der Betriebsprüfer, der Steuerberater sowie der Referent und eine Schriftführerin anwesend.

Grundsätzlich werde seitens der steuerlichen Vertretung die Schätzungsberichtigung nicht bestritten. Das Ausmaß der Zuschätzung sei aber wesentlich überhöht.

Diesbezüglich sei auf den zusätzlichen Verbrauch des Personals, Werbemaßnahmen, etc. hingewiesen worden.

Der Betriebsprüfer hätte diesbezüglich auf die erheblichen Buchführungsmängel (fehlende Kassaaufzeichnungen, keine Nachweise der Zahlungsflüsse an die Gesellschafter, etc.) verwiesen. Er hätte aber sehr wohl auch den Eigenverbrauch bzw. Verbrauch des Personals berücksichtigt. Die festgestellte Fehlmenge sei von ursprünglich 35 Fässern auf 22 Fässer korrigiert worden. Hinsichtlich dieser 22 Fässer sei ein Sicherheitszuschlag von 20% festgesetzt worden.

Im Zuge dieser Besprechung bemerkte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, dass die hier geforderten Beträge keinesfalls bezahlt werden würden können. Daraufhin bemerkte die Amtsvertreterin, dass von ihrer Seite keinesfalls beabsichtigt werde, die Berufungswerberin in die Zahlungsunfähigkeit zu treiben; um aber der Berufungswerberin entgegenkommen zu können, müsse auch von dieser Seite eine gewisse Zahlungswilligkeit signalisiert werden.

Sollte also eine doch namhafte Summe des ausständigen Betrages überwiesen werden (angedacht waren hier ca. 50%), so könne aus verwaltungsökonomischen aber auch finanzpolitischen Gründen (Überleben der Berufungswerberin) eine einvernehmliche Lösung angestrebt werden. Sollte dies aber nicht möglich sein, so würde auch die Amtsvertreterin

darauf bestehen, den Feststellungen der Betriebsprüfung zu folgen.

Der zuständige Vertreter bemerkte hierzu, jedenfalls auf die Berufungswerberin in diese Richtung einzuwirken.

Anmerkung Referent:

Da es bei diesem Erörterungsgespräch durchaus den Anschein hatte, dass sich die Streitparteien auf informellem Wege einigen könnten und demnach nicht so sehr sachverhaltsbezogene Inhalte besprochen wurden, wurde auf die Verfassung einer "offiziellen" Niederschrift verzichtet.

Der oben wiedergegebene Inhalt dieser Besprechung entspricht der Mitschrift des Referenten.

In einem **Telefonat am 27. November 2012** erkundigte sich der Referent bei der Amtsvertreterin, ob es zwischenzeitlich zu einem Kontakt mit der Berufungsweberin bzw. deren steuerlichen Vertretung gekommen sei.

Diese gab hierauf zur Antwort, dass der Steuerberater bekannt gegeben hätte, dass die Berufungswerberin zwar grundsätzlich zahlungswillig wäre, aber nicht zahlen könne, da sie von den Banken kein Geld bekomme.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die nunmehr folgenden Entscheidungsbegründungen fußen auf der Tatsache, dass seitens der Betriebsprüfung jedenfalls Unregelmäßigkeiten aufgedeckt wurden. Auch seitens der Berufungswerberin wurden diverse Mängel nicht in Zweifel gezogen. Selbst in der Berufungsschrift vom 16. Juni 2010 wurde angeführt, dass insbesonders im Jahr 2008 die Aufzeichnungen nicht vollständig geführt bzw. aufbewahrt wurden.

Die Schätzungsberechtigung der Finanzverwaltung steht aufgrund der Mängel außer Streit (Seite 2 der Berufungsschrift).

Der Betriebsprüfer hat in der durchgeführten Betriebsprüfung jedenfalls einen Beleg gefunden, der nicht verbucht worden ist. Auskünfte haben ergeben, dass derartiges nur dann vorkommen kann, wenn man aktiv in das Buchungsprogramm eingreift.

Weiters wurden Fehlmengen im Bereich Fassbier festgestellt. Diese Fehlmengen hat der Prüfer zwar teilweise mit Eigenkonsumation wieder reduziert, die restliche Fehlmenge wurde aber schließlich zum Anlass genommen, einen Sicherheitszuschlag in der verbleibenden Höhe (20%) für alle Waren zuzuschlagen.

Die Höhe dieses Sicherheitszuschlages ist nunmehr angefochten.

B) Rechtliche Würdigung:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2008:

Mit Wiederaufnahmebescheiden vom 14. Mai 2010 wurde diese Verfahren aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In den Begründungen zu diesen Bescheiden wurde auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Da es im angeführten Bericht lediglich Ausführungen zu den Buchführungsmängeln gibt (Tz. 1) ist damit der Wiederaufnahmegrund hinreichend konkret bestimmt.

Da selbst die Berufungswerberin Aufzeichnungsmängel nicht bestritten hat (vgl.

Berufungsschrift vom 16. Juni 2010) bzw. selbst eine Zuschätzung vorschlägt, ist nach Ansicht des erkennenden Senates die hier streitgegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren jedenfalls durch die gesetzlichen Bestimmungen gedeckt.

Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren ist demnach als unbegründet abzuweisen.

2.) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer betreffend die Jahre 2008 und 2009:

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

...

Gem. Abs. 3 ist ferner zu schätzen, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Betriebsprüfung hat ihre Schätzungsberechtigung im Wesentlichen auf folgende Feststellungen gestützt (Bericht über die Außenprüfung; da im oben dargestellten Sachverhalt der Inhalt umfassend wiedergegeben wurde, werden diese Punkte hier nur mehr stichwortartig wiedergegeben):

- Reservierungsbücher liegen nur für 2010 vor
- Einsatzpläne des Personals wurden weggeworfen
- Kassabuch erst ab August 2008 geführt; hier aber auch die Zahlungsflüsse an die Gesellschafter nicht aufgezeichnet
- Mangelhafte Inventuraufzeichnungen
- Offensichtliche Manipulation der Registrierkasse

Diese stichwortartig aufgelisteten Mängel sind jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher bzw. Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; somit steht die Schätzungsbefugnis bzw. Schätzungsverpflichtung im gegenständlichen Fall außer Frage.

Bereits diese formellen Mängel der Aufzeichnungen berechtigen bzw. verpflichten die Behörde zur Schätzung (vgl. VwGH 25.11.1986, 84/14/0109).

Für die Schätzungsbefugnis der Behörde sind die Gründe für das Fehlen der für die Grundlagen der Abgabenerhebung nötigen Daten unmaßgeblich. § 131 BAO ist das Gebot entnehmbar, die Aufzeichnungen so zu führen, dass ein nachträglicher Austausch oder eine sonstige Veränderung erkennbar ist.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass auch seitens der Berufungswerberin die Schätzungsberechtigung nicht in Zweifel gezogen wurde (vgl. Berufungsschrift Seite 2).

Es ist nunmehr die von der Betriebsprüfung durchgeführte Schätzungsmethode einer eingehenden Prüfung zu unterziehen.

Aufgrund der tatsächlich nachgewiesenen Nichtverbuchung zumindest eines Beleges, wird von der Betriebsprüfung angenommen, dass auch allenfalls weitere Verbuchungen nicht vorgenommen wurden.

Einen weiteren wesentlichen Anhaltspunkt erkennt die Betriebsprüfung darin, dass die als Privatdarlehen angeführten Beträge nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden konnten.

Auch seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde nochmals versucht, diese Zahlungsflüsse einer näheren Prüfung unterziehen zu können. Aber auch hier wurden lediglich die bereits vorhandenen Bestätigungen vorgelegt. Ein Zahlungsnachweis, Rückzahlungsvereinbarungen, Zinsvereinbarungen, etc. konnten nicht erbracht bzw. näher erläutert werden. Es wurde lediglich darauf hingewiesen, dass eine derartige Vorgangsweise unter asiatischen Personen üblich sei.

Auch wenn allenfalls unter asiatischen Personen diese Vorgangsweise üblich ist, so können damit zumindest gewisse Zweifel an den Inhalten und Zahlungsflüssen nicht vollständig aus dem Weg geräumt werden.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei.

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene, bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen einer Schätzung.

Der Betriebsprüfer hat eine Schätzung in Form der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages durchgeführt.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages orientiert sich am Gesamtbild der festgestellten Mängel. Aufgrund der faktischen Manipulation der Registrierkasse erschien ihm jedenfalls eine Zuschätzung in doch erheblichem Ausmaß als gerechtfertigt.

Der Betriebsprüfer stützte seine Berechnung auf folgende Feststellungen (aus der Auswertung des Prüfers der Excel Liste "Auswertung TLxls_1" Kartei "Bierverbrauch"):

	Anzahl	in Litern
Bonierte Pfiff	73	14,60
Bonierte Seidel	3.602	1.200,67
Bonierte Radler klein	518	86,33
Bonierte Radler groß	901	225,25
Bonierte Halbe	4.345	2.172,50
Gesamtliter boniert rd.		3.700,00 Liter
Das sind in Fässern á 50L		74 Fässer
Fässer eingekauft		109 Fässer
Differenz		35 Fässer

Tatsächlich hat der Prüfer nunmehr eine Differenz von 22 Fässern berücksichtigt, wodurch sich ein Sicherheitszuschlag von rund 20% ergeben hat (22:109). Damit hat er seiner Ansicht nach den Eigenverbrauch und Personalverbrauch ausreichend berücksichtigt.

Diese 20% hat er nunmehr sowohl den 10%- als auch den 20%-Umsätzen als Sicherheitszuschlag hinzugerechnet.

In der Berufungsschrift wurde allerdings in der Beilage dargestellt, dass erheblich mehr nicht verkaufte Liter zu berücksichtigen seien.

In dieser Auflistung werden die obigen Darstellungen des Prüfers im Wesentlichen bestätigt. Die Auflistung des Betriebsprüfers hat allerdings einen Einkauf von 109 Fässern ergeben; die Differenz der Berufungswerberin würde bei einem Einkauf von 108 Fässern somit eine

Fehlmenge von 34 Fässern (1.700 Liter) ergeben.

Diese Fehlmenge würde sich aber wie folgt erklären lassen:

Korrektur Radler (70% Bier)	80 Liter
Korrektur 3 Tage keine Bonierung	35 Liter
Saucenverbrauch (2 L)	368 Liter
Eröffnungsfeier	50 Liter
Personalverbrauch (2,5 L pro Tag)	810 Liter
Werbung	80 Liter
Schwund, EV	75 Liter
Einschank über Marke	50 Liter
Endbestand (3 Fässer)	150 Liter
Gesamt	1.698 Liter

Es würde somit keine Fehlmenge mehr bestehen.

Diese Darstellung stellt aber nach Ansicht des erkennenden Senates keinesfalls eine klare und vor allem nachprüfbare Erklärung der Fehlmengen dar. Unter Beachtung der Tatsache, dass auch der Prüfer nicht alle möglichen Gegebenheiten von "Nicht verkauften Bieren" beachtet hat, scheint allerdings doch eine Neuberechnung als jedenfalls gerechtfertigt.

Da der Prüfer beim Fasseinkauf zwei unterschiedliche Daten aufgelistet hat (im Ausdruck im Arbeitsbogen sind 108 Fässer aufgelistet; in der oben angeführten Excel Liste allerdings 109 Fässer), wird im Folgenden dem offensichtlich unstrittigen Einkauf von 108 Fässern gefolgt. Dadurch ergibt sich die von der Berufungswerberin dargestellte Fehlmenge von 34 Fässern (1.700 Liter).

< lt. Geschäftsleitung würde der Radler aus 70% Bier bestehen:

Dies erscheint keinesfalls glaubwürdig bzw. kann dies auch seitens der Berufungswerberin nicht nachgewiesen werden.

Nachforschungen haben ergeben, dass zumindest die Mehrheit dieser Getränke ein Mischungsverhältnis von ca. 50:50 aufweist ("www.kaiserbier.at"; „www.stiegl.at“)

< Korrektur 3 Tage keine Bonierung:

hierzu ist anzumerken, dass nicht mit Sicherheit angenommen werden kann, dass auch der entsprechende Erlös verbucht wurde. Ein entsprechender Wareneinsatz ist diesfalls nicht

zweifelsfrei nachgewiesen.

< Saucenverbrauch:

Die Berufungswerberin hat hierzu ausgeführt, dass es sich hierbei um geheime Rezepte handelt. Auch wenn angeboten wurde, die entsprechenden Rezepte allenfalls vorzulegen, so kann hierin auch kein Nachweis über die tatsächlich verbrauchten Liter gesehen werden. Ein Bierverbrauch in dieser Menge ist demnach keinesfalls glaubhaft nachgewiesen.

< Eröffnungsfeier:

Aufgrund der Angebote anlässlich dieser Feier, erscheint ein zusätzlicher Verbrauch auch ohne entsprechende Einnahme als jedenfalls den Tatsachen zu entsprechen. Auch wenn der tatsächliche Verbrauch nicht nachgewiesen werden kann, erscheint ein Verbrauch im Ausmaß von 50 Litern als glaubhaft.

< Werbung:

Die angeführten Werbemaßnahmen rechtfertigen durchaus einen zusätzlichen Wareneinsatz, der sich nicht im Erlös niedergeschlagen hat (80 Liter)

< Schwund, Eigenverbrauch:

Das hier angesetzte Ausmaß von 75 Litern kann durchaus als mit den tatsächlichen Gegebenheiten als angemessen betrachtet werden.

< Bier über Marke:

Diesem Einwand kann nicht gefolgt bzw. Glauben geschenkt werden, da auch hierzu keinerlei Nachweise erbracht werden konnten. Rein vom Erscheinungsbild eines servierten Bieres (egal ob Halbe oder Seidel) kann dieser Darstellung der Berufungsweberin nicht gefolgt werden

< Endbestand (150 Liter):

Nach Rücksprache mit dem Betriebsprüfer ist dieser Darstellung zu folgen.

< Personalverbrauch:

hier hat der Betriebsprüfer bereits einen Teil anerkannt; auch hier könnte im Schätzungswege durchaus ein Ausmaß von 2 Liter pro Tag (d.s. rund 650 Liter) als angemessen erachtet werden.

Neue Berechnung der Fehlmenge:

Fehlmenge laut Prüfer bzw. Berufung	1.700 Liter
Korrektur Eröffnungsfeier	50 Liter
Korrektur Werbung	80 Liter
Korrektur Schwund, EV	75 Liter
Berücksichtigung Endbestand	150 Liter

Korrektur Personalverbrauch	650 Liter
Neue Fehlmenge	695 Liter

Umgerechnet in Fässern ergibt dies eine Fehlmenge von rund 14 Fässern. Wenn die vom Betriebsprüfer festgestellte Fehlmenge von 22 Fässern einen Sicherheitszuschlag von 20% ergeben hat (22:108), so ergibt sich bei einer Fehlmenge von 14 Fässern ein **Sicherheitszuschlag** von gerundet **13%** (14:108).

Wie bereits oben angeführt wurde, gehört ein Sicherheitszuschlag jedenfalls zu den Elementen einer Schätzung (vgl. VwGH 28.11.2001, 96/13/0210), weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026). In diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof auch darauf hingewiesen, dass derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit ihres Ergebnisses hinnehmen muss.

Auch die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenat ist vor allem bei Aufzeichnungsmängeln durchaus gewillt, doch relativ hohe Sicherheitszuschläge festzusetzen: < UFS 16.11.2005, RV/0030-L/03: Chinarestaurant; ungeklärter Vermögenszugänge, Barbestätigungen, ... : SZ: 20%. < UFS 17.3.2009, RV/0472-G/07: gravierende Aufzeichnungsmängel, fehlende Eingangsrechnungen, ... : SZ: 20%

Natürlich gibt es auch Entscheidungen bei denen ein geringerer Sicherheitszuschlag festgesetzt wurde; diese Aufzählung sollte nur verdeutlichen, dass der nunmehr errechnete und festgesetzte Sicherheitszuschlag als durchaus im Rahmen der Rechtsprechung sich befindet.

Dem Einwand in Richtung Rohaufschlag wird gegenwärtig nicht näher gefolgt, da auch hierbei wesentliche Manipulationsmöglichkeiten gegeben gewesen waren. Der Betriebsprüfer hat die Schätzung in der Art vorgenommen, dass ein Sicherheitszuschlag zugerechnet wurde.

Aufgrund der festgestellten Mängel und der damit zusammenhängenden Schätzungsberechtigung liegt es grundsätzlich in der Entscheidungsgewalt des Prüfers, wie er seine Schätzung anlegt.

Aufgrund der nunmehr vorgenommenen Zuschätzung ergibt sich ein neuer RAK von 3,85. Lt. Berufungsschrift sei ein RAK von ca. 2,4 bis 2,9 üblich; selbst hat die Berufungswerberin aber einen RAK von 3,42 errechnet. Das heißt also, dass die Berufungswerberin offensichtlich selbst Aufschläge über dem branchenüblichen Durchschnitt tätigt. Der nunmehr sich

ergebende RAK von 3,85 ist unter den aufgelisteten Umständen als durchaus vertretbar und jedenfalls gerechtfertigt anzusehen.

Die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ist dem im Anhang beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen; dabei wurde immer zu Gunsten der Berufungswerberin auf volle 100 **abgerundet**.

3.) Abgaben- und Haftungsbescheid für die Zeiträume 2008 und 2009

- Verdeckte Ausschüttung (Kapitalertragsteuer):

Nachdem der ursprünglich bekämpfte Bescheid vom 14. Mai 2010 gem. § 299 BAO aufgehoben wurde, richtet sich die Berufung aber auch gegen die neuen Bescheide vom 21. Jänner 2011 (§ 274 BAO).

Folgender Sachverhalt ist hierzu als erwiesen anzunehmen und wird der Entscheidung zu Grunde gelegt (inhaltlich wurde in den Berufungsausführungen hierzu nichts ausgeführt):

< Haftungsbescheid 2008:

Beteiligungsverhältnisse 2008: KESt 24.257,50 €; Verdeckte Ausschüttung: 97.030,00 €

< Xiaohui W (25%): KESt somit 6.064,38 €

< Xianyong C (25%): KESt somit 6.064,38 €

< Xianhou C (25%): KESt somit 6.064,37 €

< Qiuyun C (25%): KESt somit 6.064,37 €

< Haftungsbescheid 2009:

Beteiligungsverhältnisse 2009: KESt 30.685,00 €; Verdeckte Ausschüttung: 122.740,00 €

< Qiuyun C (75%): KESt somit 23.013,75 €

< Xiao C (25%): KESt somit 7.671,25 €

Eine Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafter wurde weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren bekannt gegeben.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt EStG-Kommentar, Band II, 4. Auflage, § 93 Tz. 21).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der

Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Aufgrund der Ausführungen zu den übrigen Berufungspunkten ist hier jedenfalls von einer Vorteilszuwendung (Vorteilsgewährung) und somit von einer sogenannten verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Aufgrund der Festsetzung des neuen Sicherheitszuschlages ändern sich folglich auch die hier festzusetzenden Kapitalertragsteuern:

< verdeckte Ausschüttung 2008 und 2009:

	2008	2009
Zurechnung 20% Umsätze (netto)	12.900,00	17.000,00
Zurechnung 10% Umsätze (netto)	43.200,00	53.900,00
Gesamte Umsatzsteuer	6.900,00	8.790,00
Verdeckte Ausschüttung (Bruttozurechnung)	63.000,00	79.690,00

Damit ergeben sich folgende Kapitalertragsteuern:

2008: 63.000,00 € * 25% = 15.750,00 €

2009: 79.690,00 € * 25% = 19.922,50 €

Die weiteren Berechnungen sind den sich im Anhang befindlichen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 5. Dezember 2012