

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7101158/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf, AdresseBf, gegen die Bescheide des FA vom 05.09.2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2011 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 1-3/2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in den Jahren 2004 bis 2012 ein gepachtetes Gasthaus betrieben und den Gewinn aus dieser gewerblichen Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

In den Jahren 2006 bis 2011 hat die Bf. folgende Betriebsergebnisse erklärt:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze	56.976,57	62.855,44	62.890,72	58.988,11	63.001,25	52.606,99

davon 20%	32.258,74	33.161,08	33.818,56	35.056,79	41.338,91	35.534,39
davon 10%	24.545,72	29.694,36	29.012,16	23.931,32	21.662,34	17.072,60
unecht befreit	172,11		60,00			
Vorsteuern	8.417,74	8.379,59	9.189,53	8.754,41	9.424,84	8.357,41
Verluste	- 9.501,92	- 628,74	- 5.098,65	- 9.095,71	- 13.127,28	- 11.144,62

Außenprüfung betreffend die Zeiträume 2006-2011, Nachschau 1-3/2012:

Im Anschluss an eine im Jahr 2012 durchgeführte Außenprüfung betreffend die Zeiträume 2006 bis 2011 wurden vom Prüfer in Pkt. 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 9.8.2012 sowie in den Tz. 2 bis 4 des Berichtes vom 3.9.2012 insbesondere Feststellungen in Bezug auf

- Aufzeichnungsmängel (u.a. Stock- und Standverrechnung, Bilanzen in der Belegsammlung sowie z. T. falsche bzw. mangelhafte Inventuren, fehlende Kassenberichte und Zählprotokolle, Führung des Kassabuches mit Excel, Nichtaufbewahrung der Bestell- und Küchenzettel, Lücken bei Ausgangsrechnungen, diverse konkret aufgelistete Widersprüche zwischen Monatsblättern – Ausgangsrechnungen – Kassabuch, fehlende Reservierungskalender...),
- nicht erfasste Nächtigungserlöse (2006: 122,73 €; 2007: 45,45 €; 2008: 22,73 €; 2009: 613,64 €; 2011: 181,81 €) sowie
- sich bei den Getränken ergebende Kalkulationsdifferenzen getroffen.

Zur „Schätzung § 184 BAO“ hielt der Prüfer in Pkt. 4 der o.a. Niederschrift sowie in Tz. 4 des o.a. Berichtes Folgendes fest:

„Bei den auf Basis der erklärten Jahreszahlen ermittelten Rohaufschläge im Gesamtatbestand zeigten sich enorme Schwankungen: So betrug der Rohaufschlag bei Spirituosen im Jahr 2006 rund ein Sechstel des Folgejahres. Zwischen 2007 und 2009 kam es zu einer Halbierung des Rohaufschlages bei Wein und 2010 wiederum zu einer Verdoppelung gegenüber dem Vorjahr. Im Jahr 2006 überstieg der Wareneinsatz Tabak die vom Unternehmen erklärten Erlöse, sodass ein Rohaufschlag von -26% resultiert.

Für die Warengruppen Bier, Wein sowie Kaffee/Tee wurden von der Bp Mengenrechnungen durchgeführt. Dabei wurden teils gravierende Kalkulationsdifferenzen festgestellt (z.B. bei Kaffee/Tee im Jahr 2011 > 200%). Weiters wurden für die Warengruppen der Spirituosen und alkoholfreien Getränke für das Jahr 2009 Mengenrechnungen durchgeführt und Kalkulationsdifferenzen in Höhe von 44,76% bei Spirituosen und 62,8% bei alkoholfreien Getränken festgestellt.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Erl. Bier lt. Erkl.	16.378,74	17.399,01	16.634,75	18.284,57	19.529,43	19.465,17
kalk. Diff. lt. Bp	823,29	283,92	298,97	1.573,65	2.314,61	2.345,01
Erl. Wein lt. Erkl.	6.341,92	4.624,50	5.036,37	4.344,51	6.600,26	4.703,09
kalk. Diff. lt. Bp	1.794,53	170,23	1.846,01	2.257,16	2.343,42	6.209,00
Erl. Kaffee/Tee	1.705,59	1.582,00	1.579,91	743,75	854,10	1.055,28
kalk. Diff. lt. Bp	589,00	438,00	1.003,00	1.023,00	1.098,00	2.299,00

Aufgrund der vorgenannten schweren Mängel (ua. Stand/Stockverrechnung, fehlende bzw. nicht vorgelegte Grundaufzeichnungen, die gemäß § 131 BAO iVm. Barbewegungs-VO, BGBl. II 441/2006 zu führen und aufzubewahren sind) wird von der Bp ein Sicherheitszuschlag gemäß § 184 BAO verhängt. Die Schätzung erfolgt in Anlehnung an oben angeführte Kalkulationsdifferenzen sowie einem Zuschlag in Höhe von 15% auf im Gastlokal erzielten Erlöse Speisen (somit abzgl. Erlöse „Essen auf Rädern“) sowie Erlöse Tabakwaren.

Die Einkünfte werden von der BP um nachstehende Nettobeträge erhöht:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
SiZu 10% netto lt. Bp	2.980	3.230	2.680	1.590	2.090	1.390
SiZu 20% netto lt. Bp	7.060	5.580	8.010	10.240	12.130	15.430
Summe (EÄ+)	10.040	8.810	10.690	11.830	14.220	16.820
davon USt 10%	298	323	268	159	209	139
davon USt 20%	1.412	1.116	1.602	2.048	2.426	3.086
Summe (EÄ+)	1.710	1.439	1.870	2.207	2.635	3.225

Aufgrund fehlender Grundaufzeichnungen (Reservierungskalender) wird von der BP gemäß § 184 BAO ein Sicherheitszuschlag in Höhe von rd. 5% der erklärten Nettoerlöse Nächtigung verhängt:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Umsatz Nächtigung lt. Erkl.	3.158	4.946	6.078	8.643	3.673	4.559
SiZu 5% lt. Bp	160	250	300	430	180	230
davon 10% USt	16	25	30	43	18	23

...“

Nach (unstrittiger) Kürzung der Betriebsausgaben und Vorsteuern betreffend Arbeitsgewand und Strafen wurden die Umsätze und Gewinne bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Prüfer in nachstehender Höhe ermittelt und den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze lt. Bp	67.299,30	71.960,89	76.231,05	71.861,75	77.401,25	69.838,80
davon 20%	39.318,74	38.741,08	43.437,98	45.296,79	53.468,91	50.964,39
davon 10%	27.808,45	33.219,81	32.733,07	26.564,96	23.932,34	18.874,41
unecht befreit	172,11		60,00			
Gewinn/ Eink. aus Gw. lt. Bp	1.485,42	8.755,16	8.392,57	4.411,23	1.739,15	6.167,08

In Anlehnung an die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 wurde (lt. Tz 7 des Berichtes) für den Voranmeldungszeitraum 01-03/2012 ein Sicherheitszuschlag iHv netto 4.210,00 € verhängt, die USt wurde iHv 1.134,18 festgesetzt.

Beschwerde (vormals Berufung):

Die im wiederaufgenommenen Verfahren (2006 bis 2010) bzw. nach gemäß § 299 BAO erfolgter Aufhebung (2011) ergangenen Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2011 sowie der USt-Festsetzungsbescheid für 1-3/2012 wurden angefochten, wobei die Bf. im Wesentlichen einwendet,

- dass sie ihre Umsätze nicht mittels Standverrechnung, sondern mittels Kassasturz ermittle, welcher täglich durchgeführt werde, darüber allerdings leider keine Kassenberichte angefertigt worden seien. Am Ende des Monats habe sie den Stand mit dem Warenlager verglichen, d.h. sie habe nachgeschaut, wie viele Getränke noch auf Lager seien und diese auf den Gesamtumsatz aufgeteilt. Der Differenzbetrag aller Getränke sei auf Küche verbucht worden;

- dass sie Einnahmen- Ausgabenrechnerin sei und auch keine Inventur durchgeführt habe, manche Positionen seien lediglich zur besseren inneren Kontrolle kontenmäßig verbucht worden;
- dass die Schätzung nicht nachvollziehbar sei, so gebe es keine Berechnung, wie die Differenzen bei Bier zustande gekommen seien, im Bericht bzw. in der Niederschrift finde sich nur eine Kalkulation betreffend Wein für das Jahr 2011. Diese sei aber nicht korrekt, zumal nur ein zu geringer Schwund von 2% akzeptiert worden sei. Gerade in der Gastronomie sei mit bis zu 10% Schwund zu rechnen, außerdem sei im April 2011 der Preis erhöht worden. Die Kalkulation basiere daher auf einem zu hoch angenommenen Verkaufspreis, außerdem sei nicht berücksichtigt worden, dass jedes Jahr hohe Weinbestände auf Lager gelegen seien (2011 970 Flaschen Wein sowie 455 Spezialweine). Die Kalkulation sei somit nicht korrekt durchgeführt worden und nicht als Grundlage heranzuziehen;
- dass die Erhöhung der Einkünfte rechnerisch nicht nachvollziehbar sei;
- dass auch der Sicherheitszuschlag von 5% bei den Nächtigungserlösen nicht gerechtfertigt sei, zumal die Einnahmen für die Nächtigungserlöse ordnungsgemäß in den Kassaeinnahmen erfasst seien und auch bei Fehlen von Reservierungskalendern keinerlei Anlass für eine Hinzurechnung bestehe;
- dass auch der im Nachschauzeitraum 1-3/2012 in Anlehnung an das Jahr 2011 verhängte Sicherheitszuschlag nicht nachvollziehbar sei.

Stellungnahme des Prüfers vom 26.3.2013/Gegenäußerung der Bf. vom 22.4.2013:

In der Stellungnahme vom 26.3.2013 zur Beschwerde sowie in der dazu abgegebenen Gegenäußerung vom 22.4.2013 gingen der Prüfer sowie die Bf. jeweils sachverhaltsbezogen auf das in den jeweiligen Schriftsätzen erstattete Vorbringen ein und wiederholten im Wesentlichen ihre schon bisher eingenommenen Standpunkte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Die Bf. betrieb in den Streitjahren einen gepachteten Gasthof, die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden vom Betriebsprüfer lt. Tz 2 des Berichtes zahlreiche Mängel festgestellt, wobei folgende beispielhaft anzuführen sind:

- Fehlende Grundaufzeichnungen,
- Nichtaufbewahrung bzw. Nichtvorlage von Kassenberichten,
- Nichtaufbewahrung von Bestell- und Küchenzettel,
- Lücken bei Ausgangsrechnungen,
- Führung des Kassabuches als Excel-Datei,
- Nichterfassung von Einnahmen (Nächtigungserlöse)
- Widersprüche zwischen Monatsblättern, Ausgangsrechnungen und Kassabuch (zB AR 61/2008 vom 3.11.2008)

Der Prüfer hat weiters Mengenrechnungen hinsichtlich der einzelnen Getränkegruppen durchgeführt und im Anschluss daran die von ihm ermittelten Kalkulationsdifferenzen sowie Sicherheitszuschläge (jeweils 15% bei Tabakwaren und Speisen, 5% bei den Nächtigungserlösen) den erklärten Erlösen hinzugerechnet. In der zur Beschwerde (vormals Berufung) abgegebenen Stellungnahme vom 26. März 2013 hat der Prüfer die „*Schätzung § 184 BAO*“ zahlenmäßig wie folgt dargestellt:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
--	------	------	------	------	------	------

Erl. Bier lt. Erkl.	16.378,74	17.399,01	16.634,75	18.284,57	19.529,43	19.465,17
Kalk. Diff. lt. Bp	823,29	283,92	298,97	1.573,65	2.314,61	2.345,01
Erl. Wein lt. Erkl.	6.341,92	4.624,50	5.036,37	4.344,51	6.600,26	4.703,09
Kalk. Diff. lt. Bp	1.794,53	170,23	1.846,01	2.257,16	2.343,42	6.209,01
Erl. Kaffee/Tee	1.705,59	1.582,00	1.579,91	743,75	854,10	1.055,28
Kalk. Diff. lt. Bp	589,00	438,00	1.003,00	1.023,00	1.098,00	2.299,00
Erl. Spirituosen	3.925,70	4.233,58	5.803,52	7.012,62	8.408,33	5.642,92
Kalk. Abw. in % (2009)	44,76%	44,76%	44,76%	44,76%	44,76%	44,76%
Kalk. Diff. lt. Bp	1.757,14	1.894,95	2.597,66	3.138,85	3.763,57	2.525,77
Erl. alk.fr. Getr.	3.176,36	4.182,41	3.249,42	3.249,67	3.623,57	2.835,01
Kalk. Abw. in % (2009)	62,80%	62,80%	62,80%	62,80%	62,80%	62,80%
Kalk. Diff. lt. Bp	1.994,75	2.626,55	2.040,64	2.040,79	2.275,60	1.780,39
Erlöse Tabakwaren	680,43	1.139,58	1.467,92	1.375,00	2.263,74	1.832,92
SZ §184 BAO	15%	15%	15%	15%	15%	15%
Differenz lt. Bp	102,06	170,94	220,19	206,25	339,56	274,94
Erlöse Speisen lt. Erkl.	21.388,00	24.748,00	22.666,28	15.288,61	17.989,62	12.513,49
abzügl. Essen auf Rädern	-1.505,00	-3.209,00	-4.773,00	-4.714,00	-4.063,00	-3.236,00
Erlöse Speisen Gastlokal	19.883,00	21.539,00	17.893,28	10.574,61	13.926,62	9.277,49
SZ § 184 BAO	15%	15%	15%	15%	15%	15%
Differenz lt. Bp	2.982,45	3.230,85	2.683,99	1.586,19	2.088,99	1.391,62
Summe kalk. Diff 10%	2.982,45	3.230,85	2.683,99	1.586,19	2.088,99	1.391,62
gerundet	2.980,00	3.230,00	2.680,00	1.590,00	2.090,00	1.390,00
davon 10% USt	298,00	323,00	268,00	159,00	209,00	139,00
Summe kalk. Diff 20%	7.060,78	5.584,59	8.006,46	10.239,70	12.134,76	15.434,12
gerundet	7.060,00	5.580,00	8.010,00	10.240,00	12.130,00	15.430,00
davon 20% USt	1.412,00	1.116,92	1.601,29	2.047,94	2.426,95	3.086,82
EÄ +	10.040,00	8.810,00	10.690,00	11.830,00	14.220,00	16.820,00
USt +	1.710,00	1.439,92	1.869,29	2.206,94	2.635,95	3.225,82

Zusammengefasst führten die Zuschätzungen (Hinzurechnung von Kalkulationsdifferenzen und Sicherheitszuschlägen zu Umsätzen und Gewinnen) zu nachstehenden Erhöhungen:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze erkl.	56.976,57	62.855,44	62.890,72	58.988,11	63.001,25	52.606,99
davon 20%	32.258,74	33.161,08	33.818,56	35.056,79	41.338,91	35.534,39
davon 10%	24.545,72	29.694,36	29.012,16	23.931,32	21.662,34	17.072,60
unecht befreit	172,11		60,00			
Erhöhung 20%	7.060,00	5.580,00	8.010,00	10.240,00	12.130,00	15.430,00
Erhöhung 10%:						
SiZu 15%	2.980,00	3.230,00	2.680,00	1.590,00	2.090,00	1.390,00
SiZu 5%	160,00	250,00	300,00	430,00	180,00	230,00
Erh. Eink. aus Gw	+10.200,00	+9.060,00	+10.990,00	+12.260,00	+14.400,00	+17.050,00

Zur Schätzung :

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist u.a. dann 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zur Schätzungsberechtigung :

Im Unternehmen der Bf. wurde kein spezielles Erlösaufzeichnungssystem verwendet, die Bf. bringt selbst vor, die Losungen täglich durch Kassasturz ermittelt zu haben. Der Kassastand wurde ihr dabei ihren eigenen Angaben zufolge von den Mitarbeitern telefonisch durchgegeben und von ihr in ein mittels Excel geführtes Kassabuch eingetragen. Kassenberichte sowie Zählprotokolle wurden lt. Vorbringen der Bf. nicht angefertigt, Unterlagen über die Losungsermittlung wurden nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt. Auch die Prüfungsfeststellung betreffend Nichtaufbewahrung der Bestell- und Küchenzettel blieb von ihr unwidersprochen.

Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen begründet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (zB VwGH vom 23.2.2011, 2007/13/0098, vom 25.9.2002, 97/13/0125, und vom 30.4.1985, 84/14/0169).

In Erkenntnis vom 11.12.2003, 2000/14/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es zulässig ist, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln (mit einer Registrierkassa) zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturz bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes, wobei das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand im gegebenen Zusammenhang einen Aufzeichnungsmangel darstellt.

Die Bf. hat die Tageslosungen mittels Kassasturz ermittelt und war daher verpflichtet ein Kassabuch zu führen, das den Ordnungsmäßigkeitserfordernissen des § 131 BAO entspricht. Dieser Verpflichtung ist sie unstrittig nicht nachgekommen, die von ihr geführten Aufzeichnungen erweisen sich aus vorstehend dargestellten Gründen als mangelhaft und unvollständig.

Es steht außerdem unbestritten fest, dass sowohl Grundaufzeichnungen als Grundlage zur Losungsermittlung fehlen und überdies die Bf. das Kassabuch, in welchem sie die ihr telefonisch mitgeteilten Tageslosungen erfasste, mittels jederzeit abänderbarer Exceltabellen geführt hat. Daraus ergibt sich, dass bereits allein diese vom Prüfer unbestritten festgestellten Aufzeichnungsmängel massive Zweifel an der materiellen Ordnungsmäßigkeit der von der Bf. geführten Aufzeichnungen aufkommen lassen und damit eine Schätzung rechtfertigen.

Die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes liegt – wie vorstehend dargelegt - zweifelsfrei vor, weder das Vorbringen in der Beschwerde noch jenes in der Gegenäußerung (Schriftsatz vom 22.4.2013) ist geeignet, die Ordnungsmäßigkeit der geführten Aufzeichnungen bzw. deren inhaltliche Richtigkeit aufzuzeigen.

Zur Schätzungsmethode :

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH vom 27.8.2008, 2008/15/0196).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, muss das Schätzungsverfahren einwandfrei geführt werden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Eine kalkulatorische Schätzung eignet sich grundsätzlich, den branchentypischen Verhältnissen Rechnung zu tragen, um die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben.

Im gegenständlichen Fall hat der Prüfer kalkulatorische Verprobungen bei den Getränken (Bier, Wein, Spirituosen, Kaffee/Tee, alkoholfreie Getränke) durchgeführt. Aus nachstehenden Gründen erachtet das BFG die streitgegenständlichen Kalkulationsergebnisse allerdings als nicht frei von Widersprüchen:

Tz. 4 des Bp-Berichtes enthält nur eine zahlenmäßige Zusammenfassung der Ergebnisse der vom Prüfer ermittelten Kalkulationsdifferenzen für Erlöse betreffend Bier, Wein sowie Kaffee/Tee. Weiters ist in dieser Tz. noch die Feststellung enthalten, dass für die Warengruppen der Spirituosen und alkoholfreien Getränke für das Jahr 2009 Mengenrechnungen durchgeführt wurden, die kalkulatorischen Abweichungen in Höhe von 44,76% bei Spirituosen und 62,8% bei alkoholfreien Getränken ergeben hätten. Eine rechnerisch nachvollziehbare Darstellung bzw. nähere Details zu den Kalkulationsgrundlagen sowie zum Rechengang, der zu den vorgenannten Ergebnissen geführt hat, ergeben sich aus dem Bericht selbst nicht.

Die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 9.8.2012 enthält nachstehende Kalkulation betreffend Wein für das Jahr 2011:

2. Kalkulationsdifferenzen

Kalkulation Wein 2011

Summe EK gesamt	1017
Summe EK Schankwein (weiß/rot) in Liter	468
Summe EK Spezialwein (weiß/rot) in Liter	549 (Preis > 2 Euro)

Schankwein

Einkauf in Liter	468
abzgl. Schwund 2%	-9,36
Summe Verkauf Schankv	459

Anteil	Menge in Lit	Bezeichnung	Anz. Port.	VKP brutto II	VKP netto	kalk. Umsatz
0,6	275	1/8l Schankv	2201	1,1	0,92	2.018
0,4	183	1/8l Wein ge	1468	1,7	1,42	2.079
1	459		3669			4.097

Spezialwein

Einkauf in Liter	549
abzgl. Schwund 2%	-10,98
Summe Verkauf Spezialw	538

Anteil	Menge in Lit	Bezeichnung	Anz. Port.	VKP brutto II	VKP netto	kalk. Umsatz
1	538	1/8l Spezialv	4304	1,9	1,58	6.815
1	538		4304			6.815

Kalkulation Umsatz Wein	10.912
Erlöse Wein lt. Erkl./BH	4.703
kalk. Differenz	6.209
Abweichung in %	132

Weiters ist in der vorgenannten Niederschrift (gleichfalls unter Pkt. 2 Kalkulationsdifferenzen) noch eine Mengenrechnung für die Jahre 2009 bis 2011 hinsichtlich der Warengruppe „Spirituosen“ enthalten, welche – nach tabellenmäßiger Darstellung des Zukaufes von 11 verschiedenen Spirituosenarten (Rum, Liköre, Weinbrand, Wodka...), nach Abzug eines 5%igen Schwundes und unter Berücksichtigung der Verkaufspreise - im Ergebnis folgende Kalkulationsdifferenzen zusammenfassend ausweist:

	2009	2010	2011
Kalk. Umsatz netto lt. Bp	11.631,00	8.665,00	6.923,00
Erlöse Spirituosen lt. Erkl./BH	7.013,00	8.408,00	5.643,00
Kalk. Differenz	4.619,00	256,00	1.280,00

Von vorstehenden Kalkulationsdifferenzen abweichend sind der zusammenfassenden Darstellung der einzelnen Warengruppen (Bier, Wein, Kaffee/Tee, Spirituosen, alkoholfreie Getränke, Tabakwaren, Speisen) lt. Beilage zur Stellungnahme zur Beschwerde vom 26. März 2013 hinsichtlich der Spirituosen (betreffend 2009 bis 2011) hingegen folgende Kalkulationsdifferenzen zu entnehmen:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Erlöse Spirituosen	3.925,70	4.233,58	5.803,52	7.012,60	8.408,33	5.642,92
Kalk. Abweichung in % (2009)	44,46%	44,46%	44,46%	44,46%	44,46%	44,46%
Differenz lt. Bp	1.757,14	1.894,95	2.597,66	3.138,85	3.763,57	2.535,77

In der Stellungnahme zur Beschwerde weist der Prüfer darauf hin, dass im Zuge der Schlussbesprechung am 9.8.2012 der Bf. Gelegenheit zur Einsichtnahme in die Kalkulation geboten wurde und die Ergebnisse ausführlich besprochen worden seien. Dazu ist festzuhalten, dass für das BFG nicht ersichtlich ist, in welche Kalkulation der Bf. im Zuge der Schlussbesprechung Gelegenheit zur Einsichtnahme geboten wurde und welche Ergebnisse in welchem Umfang konkret besprochen wurden, zumal die Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde diesbezüglich nur den Hinweis auf (nachstehende) der Stellungnahme beigefügte Kalkulation betreffend Bier für das Jahr 2010 enthält:

Kalkulation Bier						
<u>Fassbier</u>						
	Einkauf in Liter			3650		
	abzgl. Schwund 5%			-182,5		
	Summe Verkauf in Liter			3467,5		
Anteil	Menge in Liter	Bezeichnung	Ant. Radler (Anz. Port.	VKP brutto lt kalk.	Umsatz
0,6		2080,5 Krügerl 0,5L	0,1	4.577,10	2,90	11.061,33
0,35		1213,625 Seidel 0,3L	0,1	4.004,96	2,50	8.343,67
0,05		173,375 Pfiff 0,2L	0,0	866,88	2,00	1.444,79
1		3467,5		9.448,94		20.849,79
<u>Flaschenbier</u>						
	Einkauf in Liter			150		
	abzgl. Schwund 3%			-4,5		
	Summe Verkauf in Liter			145,5		
Anteil	Menge in Liter	Bezeichnung	Anz. Port.	VKP brutto lt	VKP netto	kalk. Umsatz
1		145,5 Flaschenbier hell	291,00	2,70	2,25	654,75
1		145,5	291,00			654,75
<u>Alkoholfreies Bier</u>						
	Einkauf in Liter			70		
	abzgl. Schwund 3%			-2,1		
	Summe Verkauf in Liter			67,9		
Anteil	Menge in Liter	Bezeichnung	Anz. Port.	VKP brutto lt	VKP netto	kalk. Umsatz
1		67,9 Flaschenbier hell	135,80	3,00	2,50	339,50
1		67,9	135,80			339,50
Kalkulation Umsatz Bier						21.844,04
Erlöse Bier lt. BH						19.529,43
Differenz						2.314,61

Angesichts der insbesondere bei den Verprobungsergebnissen bei Spirituosen aufgezeigten Widersprüchlichkeiten ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (zB Erkenntnis vom 19.12.2002, 98/15/0210) zu verweisen, wonach die Bescheidbegründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Die streitgegenständlichen Bescheide verweisen in ihrer Begründung auf die mit der Bf. am 9.8.2012 aufgenommene Niederschrift sowie den Bericht vom 3.9.2012. Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich, ist allein auf Grundlage von Bp-Bericht und Niederschrift eine Nachvollziehbarkeit der Kalkulation und damit eine Kontrolle der Bescheide allerdings kaum möglich.

Davon abgesehen vertritt das BFG bezüglich vorstehender Mengenrechnungen folgende Auffassung:

Die bezüglich Bier (2010), Wein (2011) und Spirituosen (2009 bis 2011) ersichtlichen Berechnungen zeigen übereinstimmend, dass der Prüfer den Einkauf des jeweiligen Jahres verprobt hat und damit im Ergebnis davon ausgeht, dass der in einem Jahr erfolgte Einkauf zu einer umsatzmäßigen Erfassung im selben Jahr geführt haben muss. Es erfolgte keine Auseinandersetzung mit den Einwendungen der Bf., dass jedes Jahr hohe

Lagerbestände an Wein vorhanden waren bzw. dass es im April 2011 zu Preiserhöhungen gekommen ist und die Kalkulation betreffend Wein für das Jahr 2011 mit zu hohen Verkaufspreisen durchgeführt wurde.

Hinzukommt, dass die vom Prüfer im Ergebnis festgehaltenen Kalkulationsdifferenzen von 2006 bis 2011 extremen Schwankungen unterliegen. Wie sich aus Tz. 4 des Bp-Berichtes ergibt, liegt die Bandbreite der Differenzen beim Bier zwischen 283,92 € (~1,8%/2007) und 2.345,01 € (~12%/2011), beim Wein zwischen 170,23 € (~3,7%/2007) und 6.209,01 € (~132%/2011) und beim Kaffee/Tee zwischen 438,00 € (~27,6%/2007) und 2.299,00 € (~217%/2011). Darüber hinaus hat der Prüfer – wie sich aus nachstehender Gegenüberstellung ergibt - bei den Spirituosen Kalkulationsdifferenzen in unterschiedlicher Höhe festgehalten:

	2009	2010	2011
Differenz lt. Bp lt. NS	4.619,00	256,00	1.280,00
Differenz lt. Bp lt. Stellungnahme	3.138,85	3.763,57	2.535,77

Die in der Beilage zur Niederschrift und in der Stellungnahme zur Beschwerde bei den Spirituosen betreffend die Jahre 2009 bis 2011 oben dargestellten Kalkulationsdifferenzen weichen zahlenmäßig nicht unerheblich von einander ab. Im Zusammenhalt mit den vorstehend aufgezeigten Schwankungen verstärkt dies jedoch die Bedenken, dass die durchgeführte Mengenrechnung zu einem logisch nachvollziehbaren und plausiblen Schätzungsergebnis führt. Vor allem ist in diesem Zusammenhang unklar, weshalb laut Beilage zur Niederschrift (Kalkulation Spirituosen Seite 5) - ausgehend vom Zukauf und unter Berücksichtigung eines 5%igen Schwundes sowie des jeweiligen Verkaufspreises betreffend 11 Spirituosensorten - für die Jahre 2009 bis 2011 Differenzen ermittelt wurden (Anm.: für das Jahr 2009 ergibt sich eine kalk. Abweichung vom erklärten Erlös von rd. 66%), hingegen von diesen abweichend in Pkt. 4 derselben Niederschrift (=wortident mit Tz. 4 des Bp-Berichtes) sowie in der Stellungnahme zur Beschwerde bei den Spirituosen eine für das Jahr 2009 festgestellte kalkulatorische Abweichung von 44,76% angeführt und dieser Prozentsatz auch auf alle anderen Streitjahre angewendet wird.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die vom Prüfer angewandte Methode der kalkulatorischen Schätzung im gegenständlichen Fall vom BFG als mit zu hohen Unsicherheitsfaktoren belastet angesehen wird. Sie erscheint überdies als zu ungenau, um ein verlässliches Schätzungsergebnis zu garantieren, welches den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt. Vor allem die ausschließlich auf Basis des Zukaufes erfolgten Verprobungen in Verbindung mit den aufgezeigten Divergenzen in Bezug auf die bei den Spirituosen getroffenen Annahmen sowie die massiven Schwankungen in den einzelnen Jahren lassen die Ableitung der Schätzungsergebnisse nicht als schlüssig im Sinne der Judikatur des VwGH beurteilen.

Hinzukommt, dass in Anbetracht der im Zuge der Prüfung nachvollziehbar festgehaltenen Aufzeichnungsmängel das BFG davon ausgeht, dass das aus den von der Bf. geführten Aufzeichnungen gewonnene Zahlenmaterial keine sichere Grundlage für eine verlässliche Kalkulation bietet.

In Fällen, in denen verlässliche Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

Da im vorliegenden Fall die Richtigkeit und Vollständigkeit der von der Bf. aufgezeichneten Tageslosungen in keiner Weise nachzuvollziehen ist, ist zur Abdeckung der auf Grund dieses Mangels zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen am ehesten geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, aber auch an den Einnahmeverkürzungen orientieren (VwGH 13.3.1991, 90/13/0232; 20.12.1994, 93/14/0173; 18.2.1999, 96/15/0050).

Bei den Tabakwaren und den Speiseerlösen hat bereits der Prüfer ausgehend von den erklärten Erlösen (abzüglich der Erlöse für „Essen auf Rädern“) einen Sicherheitszuschlag iHv jeweils 15% und zu den erklärten Nächtigungserlösen einen solchen iHv 5% verhängt.

Auch das BFG vertritt – dem Prüfer folgend - die Auffassung, dass die Verhängung eines Sicherheitszuschlages zu den erklärten Erlösen im gegenständlichen Fall eine geeignete Schätzungsmethode darstellt. Angesichts der vorstehend bei den Mengenrechnungen aufgezeigten Unsicherheiten wird dies auch als auf die Getränkeerlöse zutreffend erachtet. Im Hinblick auf die vom Prüfer aufgezeigten Mängel im Zusammenhalt mit den überwiegend bei den Getränken aufgetretenen Widersprüchen zwischen Monatsblättern, Ausgangsrechnungen und Kassabuch, wird daher ein Sicherheitszuschlag von 10% zu den erklärten 20%igen Erlösen als angemessen angesehen.

Dass sich die im Zuge der Prüfung festgestellten Aufzeichnungsmängel auch auf die 10%igen Erlöse (Speisen, Nächtigung) auswirken, bleibt für das BFG unbestritten. Der Umstand, dass hinsichtlich der Speisen nicht sämtliche Erlöse Eingang in das Kassabuch gefunden haben, ergibt sich beispielsweise aus den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen zu AR 61/2008. Weiters bleibt das Vorbringen der Bf., die nicht gesondert verbuchten Nächtigungserlöse seien ohnehin in den Kassaeingängen erfasst worden, auf der Behauptungsebene und reicht nicht aus, das BFG angesichts der vorliegenden Aufzeichnungsmängel von einer tatsächlichen lückenlosen Erfassung der Nächtigungserlöse zu überzeugen. Im Hinblick auf die zu den 10%igen Umsätzen getroffenen Prüfungsfeststellungen (fehlende Nächtigungserlöse, nicht vollständig im Kassabuch erfasste Ausgangsrechnungen) erscheint der vom Prüfer diesbezüglich angesetzte Sicherheitszuschlag von jährlich 15% allerdings als zu hoch gegriffen. Unter

Bedachtnahme auf die Relation zu den im Getränkebereich festgestellten Mängeln wird ein Sicherheitszuschlag von insgesamt 5% zu den erklärten 10%igen Erlösen (Speisen, Nächtigungen) als angemessen angesehen, um nicht erfasste Erlöse abzudecken.

Was den lt. Tz. 7 des Bp-Berichtes für den Voranmeldezeitraum Jänner bis März 2012 in Anlehnung an die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 in Höhe von 4.210,00 € verhängten Sicherheitszuschlag betrifft, ist festzuhalten, dass dieser im Sinne vorstehender Ausführungen wie folgt abzuändern war:

	lt. UVA	Sz lt. BFG		gerundet	Bmgrdlg	USt
Umsatz 20%	10.501,56	10%	1.050,15	1.050,00	11.551,56	2.310,31
Umsatz 10%	1.253,63	5%	62,68	60,00	1.313,63	131,36
- Vorsteuer	-1.898,50					- 1.898,50
USt-Zahllast lt BFG 1-3/12						543,17

Der Beschwerde war sohin teilweise stattzugeben.

Die Steuerbemessungsgrundlagen waren wie folgt neu zu berechnen:

1) Umsatzsteuer - Sicherheitszuschläge:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze 20%	32.258,74	33.161,08	33.818,56	35.056,79	41.338,91	35.534,39
+ Sz 10%	3.225,87	3.316,11	3.381,86	3.505,68	4.133,89	3.553,44
gerundet	3.230,00	3.320,00	3.390,00	3.510,00	4.130,00	3.550,00
Umsätze 20% lt. BFG	35.488,74	36.481,08	37.208,56	38.566,79	45.468,91	39.084,39
Umsätze 10%	24.545,72	29.694,36	29.012,16	23.931,32	21.662,34	17.072,60
„Essen auf Räder“	-1.505,00	-3.209,00	-4.773,00	-4.714,00	-4.063,00	-3.236,00
Basis Umsätze 10%	23.040,72	26.485,36	24.239,16	19.217,32	17.599,34	13.836,60
+ Sz 5%	1.152,03	1.324,27	1.211,96	960,86	879,97	691,83
gerundet	1.150,00	1.320,00	1.210,00	960,00	880,00	690,00
Umsätze 10% lt. BFG	25.695,72	31.014,36	30.222,16	24.891,32	22.542,34	17.762,60
§ 184 BAO/ Sz insgesamt lt. BFG	4.380,00	4.640,00	4.600,00	4.470,00	5.010,00	4.240,00

[KZ 000] Steuerbarer Umsatz

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
lt Erkl.	56.976,57	62.855,44	62.890,72	58.988,11	63.001,25	52.606,99
+Tz 2 lt. Bp			2.327,60			
+Tz. 3 lt. Bp	122,73	45,45	22,73	613,64	0,00	181,81
+Tz. 4 lt. BFG	+4.380,00	+4.640,00	+4.600,00	+4.470,00	+5.010,00	+4.240,00
lt. BFG	61.479,30	67.540,89	69.841,05	64.071,75	68.011,25	57.028,80

[KZ 022] 20% Normalsteuersatz

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
lt Erkl.	32.258,74	33.161,08	33.818,56	35.056,79	41.338,91	35.534,39
+Tz 2 lt. Bp			1.609,42			
+Tz. 4 lt. BFG	3.230,00	3.320,00	3.390,00	3.510,00	4.130,00	3.550,00
lt. BFG	35.488,74	36.481,08	38.817,98	38.566,79	45.468,91	39.084,39

[KZ 029] 10% ermäßigter Steuersatz

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
lt Erkl.	24.545,72	29.694,36	29.012,16	23.931,32	21.662,34	17.072,60
+Tz 2 lt. Bp			718,18			
+Tz 3 lt. Bp	122,73	45,45	22,73	613,64	0,00	181,81
+Tz. 4 lt. BFG	1.150,00	1.320,00	1.210,00	960,00	880,00	690,00
lt. BFG	25.818,45	31.059,81	30.963,07	25.504,96	22.542,34	17.944,41

[KZ 060] Vorsteuern

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
lt. Bp	8.301,62	8.326,90	9.163,35	8.627,75	9.331,55	8.341,43

Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis März 2012:

	Bmgrdlg	USt
Umsatz 20%	11.551,56	2.310,31
Umsatz 10%	1.313,63	131,36
- Vorsteuer		- 1.898,50
USt-Zahllast lt BFG 1-3/12		543,17

2) Einkommensteuer

[KZ 330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Lt Bp	1.485,42	8.755,16	8.392,57	4.411,23	1.739,15	6.167,08
-Tz. 4 lt. Bp	-10.200,00	-9.060,00	-10.990,00	-12.260,00	-14.400,00	-17.050,00
+Tz. 4 lt. BFG	4.380,00	4.640,00	4.600,00	4.470,00	5.010,00	4.240,00
lt. BFG	-4.334,58	+4.335,16	+2.002,57	-3.378,77	-7.650,85	-6.642,92

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam, vielmehr handelt es sich vorliegendenfalls um auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen. Die Entscheidung zur Schätzungsverpflichtung und zur Durchführung einer Schätzung folgt der im Erwägungsteil dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 2. November 2015