



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, Steuerberater, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 41, vom 23. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Prüfungsfeststellungen bzw. Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt:

Beim Berufungswerber (in der Folge: Bw.) fand eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In ihrem Bericht vom 22. Juni 2007 traf die Prüferin – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - folgende Feststellungen:

„Tz 1 Pauschalierung:

Bis zum Jahr 2000 wurde der Gewinn des Lokals in der XY-er Innenstadt im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt. Danach wurde auf Gewinnermittlung nach § 17 Abs 4 und 5 EStG (Gaststättenpauschalierung) gewechselt. Es wurde sowohl einkommensteuerlich als auch umsatzsteuerlich pauschaliert.

Nach Meinung des Finanzamtes wurde die Pauschalierungsverordnung zu Unrecht in Anspruch genommen. Dazu wird folgendes ausgeführt:

Das Lokal des Abgabepflichtigen heißt "Cafe X" ... (.....)

Nachdem feststand, dass es sich um kein Kaffeehaus handeln würde, wurde untersucht, ob das betreffende Lokal aufgrund anderer Kriterien unter die Pauschalierungsverordnung fallen würde. Dies scheiterte jedoch daran, dass keine Speisen angeboten werden. Denn gemäß § 2 Abs 2 der entsprechenden Verordnung können nur jene Betriebe die Verordnung in Anspruch nehmen, bei denen in geschlossenen Räumen Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden.

Im Betrieb des Abgabepflichtigen werden jedoch seit dem Jahr 2003 nur mehr mit 20% USt belegte Erlöse erzielt. Das heißt, es werden keinerlei Speisen verkauft. Es wird den Gästen des Lokals die Möglichkeit angeboten, in der nahe gelegenen Pizzeria anzurufen und dort eine Pizza zu bestellen. Diese wird dann vom Pizzaboten geliefert und direkt an diesen von den Gästen bezahlt.

Nach der Verordnung sind jedoch nur Dienstleistungsbetriebe begünstigt, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken besteht. Die Umsätze daraus müssten überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Dies bedeutet, dass Dienstleistung, Speisen und Getränke einen verhältnismäßigen Anteil am Umsatz haben müssen. (.....)

Tz 2 Mängel:

Erlös-Erfassung: Die Erlöse werden in einem kleinen Bücherl erfasst, das im Lokal aufliegt. Hier werden täglich die Losungen erfasst. Diese täglichen Losungen werden zu einer monatlichen Summe addiert und diese wird in der Buchhaltung erfasst.

Es ist jedoch nicht ersichtlich, wie diese ermittelt wurden, noch gibt es Aufzeichnungen darüber.

Es wurden viele Rechnungen, auch größere für Bier (oft über € 1.000.--einmal monatlich), Wein etc. bar bezahlt. Diese Ausgaben können aber an den jeweiligen Tagen in den entsprechenden Tageslosungen nicht nachvollzogen werden. (.....)

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2.5. Satz BAO sollen Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs.2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.

Wenn der Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt, benötigt er ein

Kassabuch, in dem er täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge erfasst (sog. Kassabuch mit Bestandsfeststellung). Dies hat der Abgabepflichtige verabsäumt.

Aufbewahrung der Getränkekarten:

Anlässlich der Befragung am 19.03.2007 legte der Abgabepflichtige eine Getränkekarte vor und gab an, er habe diese Karte im gesamten Prüfungszeitraum verwendet, sogar bereits im Jahr 2002 sei diese Karte verwendet worden.

Dies kann jedoch allein aus dem Grund nicht stimmen, da auf der vorgelegten Getränkekarte nur M-Bier aufscheint. Auf M-Bier wurde jedoch erst im Juni 2004 umgestellt. Davor wurde nur H- und S-Bier eingekauft. Bier wird auch als Pfiff verkauft (siehe Niederschrift,. auf der Getränkekarte scheint diese Maßeinheit jedoch nicht auf.

Sekt: Auf der Getränkekarte wird 1 Glas Sekt zu € 2,50 angeboten. Im gesamten Prüfungszeitraum - drei Jahre – ist aus den vorgelegten Belegen ersichtlich, dass nie Sekt eingekauft wurde. Anlässlich der Betriebsbesichtigung am 11. Mai 2007 befanden sich zwei Flaschen Sekt im Lager. [Der Bw.] sagte, er habe zuletzt zum Jahreswechsel (nicht mehr Prüfungszeitraum) Sekt eingekauft. Es erscheint unglaublich, dass im gesamten Prüfungszeitraum nie Sekt eingekauft wurde.

Red Bull: Im Jahr 2004 wurden in regelmäßigen Abständen insgesamt 168 Flaschen a 250 ml eingekauft. Weder Red Bull als Getränk noch ein Mischgetränk, in dem Red Bull enthalten wäre, scheint auf der vorgelegten Getränkekarte auf.

Auch andere eingekaufte Getränke, wie z.B. Gin. Jägermeister etc. scheinen nicht auf der vorgelegten Karte auf.

All diese Mängel machen eine Kalkulation kaum möglich.

Der Eigenverbrauch wurde nicht aufgezeichnet ebenso nicht Ausgaben für Werbung etc.

Die Lieferscheine wurden nicht aufbewahrt.

In zwei Jahren wurden die Zigaretten nicht ins Wareneingangsbuch aufgenommen (Siehe § 3 Abs 2 der Verordnung).

Gemäß § 128 Abs. 1.2. Satz BAO sind Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden auch dann in das Wareneingangsbuch einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

[Der Bw.] gab jedoch in der Niederschrift vom 19.3.2007, Frage 2, an, er habe die von ihm gerauchten Zigaretten meistens privat eingekauft.

Weiters sagte der Unternehmer auf die dahingehende Befragung in der Niederschrift vom 19.3.2007, er könne nicht sagen, in welchem Verhältnis er das Bier verkaufe, ob er mehr Halbe oder Seidl verkaufen würde. Dies, obwohl er tagtäglich sein Lokal als Einmannbetrieb bewirtschaftet. Dies erscheint als nicht glaubwürdig und muss als mangelnde Mitwirkung gewertet werden. Das gleiche sagte er auch hinsichtlich des Verhältnisses der verkauften unterschiedlichen Kaffeesorten.

Tz 3 Schätzung:

(....) Da aufgrund der bisher vom Pflichtigen gewählten Vorgangsweise nur eingeschränkte Unterlagen vorhanden waren, musste, anhand eines inneren Betriebsvergleiches, mit den zuletzt - vor dem Wechsel auf die Pauschalierung veranlagten Jahren, Durchschnittswerte herangezogen werden.

Als Grundlage für die Schätzung wurden also die letzten bilanzierten Jahre 1998 - 2000 herangezogen und aus diesen Jahren für die Vorsteuern und für den Gewinnaufschlag Durchschnittsprozentsätze ermittelt. Diese ermittelten Durchschnittssätze wurden dann auf den Prüfungszeitraum angewendet.

Zusätzlich werden die vorangeführten formellen und materiellen Mängel als Verstoß gegen die Aufzeichnungsvorschriften gemäß [§ 131 BAO](#) qualifiziert und lassen diese somit die Vermutung ordnungsmäßiger Buchführung iSd. § 163 in Zweifel erscheinen. Eine Erlöszuschätzung gem. [§ 184 BAO](#) war daher erforderlich.

Aufgrund der in Tz 2 angeführten Mängel, wurde eine Erlöszuschätzung von 10% des Umsatzes als angemessen angesehen.

Bei der Gewinnermittlung fiel auf, dass im Gegensatz zum Vergleichszeitraum im Prüfungszeitraum das Gebäude bereits zur Gänze abgeschrieben war und im Jahr 2003 wesentlich geringere Personalkosten anfielen, in den Jahren 2004 und 2005 gab es keine Personalkosten mehr. Um dem bei der Ermittlung des Durchschnittsprozentsatzes Rechnung zu tragen, wurden im Vergleichszeitraum (98 - 00) diese Kosten in Abzug gebracht.

Im Jahr 2003 wurde ein, aufgrund einer Vergleichsrechnung ermittelter geringerer Betrag für Personalkosten angesetzt.

Die AfA für die Schirmbar (ab 2004) und die Sanierungskosten für das Portal (2003) wurden zusätzlich berücksichtigt.

a) Umsatzsteuerliche Schätzung

Es wurde grundsätzlich als Basis der erklärte Umsatz angesetzt. Nur im Jahr 2003 war es erforderlich, den erklärten Umsatz vom € 94.700,-- auf € 95.474,-- zu ändern, da hier offensichtlich - vermutlich aufgrund eines Rechenfehlers – zu geringe Erlöse aus den Erlösaufzeichnungen übernommen wurden.

Zu diesen Umsätzen wurde ein 10%-iger Sicherheitszuschlag aufgrund der Mängel addiert (siehe oben). Der Eigenverbrauch wurde mit € 1.000,-- im Jahr geschätzt. (Grundlage dafür: Befragung des Pflichtigen am 19.03.2007).

Danach wurde der aus den Jahren 1998 bis 2000 ermittelte durchschnittliche Vorsteuerprozentsatz von 6,45 in Abzug gebracht. Zusätzlich wurde die Vorsteuer für eine Portalsanierung und für die Anschaffung einer Schirmbar in Abzug gebracht.

b) Schätzung des Gewinnes

Da sowohl die Rückstellungen als auch die Abschreibung (außer der AfA für die im Prüfungszeitraum angeschafften Anlagegüter bzw. durchgeführten Sanierungen, die zusätzlich berücksichtigt wurden - es wurde ja nur die Gebäude-AfA ausgeschieden, nicht jedoch die laufende AfA aufgrund des AVZ) im errechneten Gewinnanteil enthalten sind, konnte nicht zusätzlich, wie vom steuerlichen Vertreter gewünscht, eine AfA laut Anlageverzeichnis berücksichtigt werden. Ebenso wurde in den Vergleichsjahren die gebildeten Rückstellungen miteinbezogen und können diese nicht zusätzlich nochmals in Abzug gebracht werden."

Die Schätzung der Prüferin baut auf einer vom Bw. mit Eingabe vom 6. Juni 2007 vorgelegten Vergleichsrechnung auf, in welcher der Bw. seine als Ausgangsdaten herangezogenen Erlöse mit ATS 1.550.812,- (1998), ATS 1.453.181,- (1999) sowie ATS 1.350.810,- (2000) angab. In dieser Rechnung ermittelte der Bw. einen durchschnittlichen „Vorsteuersatz“ (prozentuelles Verhältnis der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu den Erlösen) von 6,45% sowie einen durchschnittlichen „Gewinnsatz“ (Relation des Gewinnes ohne Personal und Gebäude-AfA zu den Erlösen) von 42,29%.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden folgte das Finanzamt der Prüferin und setzte die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer auf Basis dieser Feststellungen fest.

II. Berufungsvorbringen:

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen (wiederum auszugsweise wörtlich) Folgendes vorgebracht:

Zu Tz 1 – Pauschalierung:

„(....) Im Zuge der Prüfung wurde mehrmals betont, dass im Betrieb meines Mandanten sowohl Getränke als auch Speisen zum Verzehr angeboten werden. Die Speisen werden jedoch nicht selbst zubereitet, sondern nach Auswahl durch den Kunden in den in unmittelbarer Nähe liegenden Pizzarestaurants geordert und entweder von dort aus geliefert oder von meinem Mandanten abgeholt und von den Kunden im Lokal des [Bw.] verzehrt. Für diese Zwecke liegen im Lokal neben der eigenen Getränkekarte auch die Speisekarten der umliegenden Pizzarestaurants auf. (....)“

Tz 2 – Aufzeichnungsmängel:

Unter Tz 2 des Prüfungsberichtes wird eine Reihe von Aufzeichnungsmängeln im Zusammenhang mit der täglichen Losungsermittlung aufgelistet. In diesem Punkt muss der Behörde ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren angelastet werden. Eine Befragung des Unternehmers hätte nämlich aufgezeigt, dass diesbezüglich keine Mängel vorliegen.

Die Tageslosungen werden nämlich in der Form ermittelt, dass bei Betriebsschluss das in der Kassa befindliche Geld gezählt wird und abzüglich eines täglich gleich bleibenden Wechselgeldbestandes als Tageslösung erfasst wird. Aus dieser Kassa werden niemals Barausgaben getätigt.

Die Tageslösungen werden nach Zwischenlagerung in einer (versperrbaren) Geldschatulle in regelmäßigen Abständen zur Bank gebracht und dem Konto gutgeschrieben. Bei Bedarf wird von diesem Konto Geld behoben, um z.B. Lieferantenrechnungen bar zu begleichen. Kleinere Barzahlungen werden teilweise aus der oben beschriebenen Schatulle getätigt, niemals aber aus der Brieftasche mit den Einnahmen des jeweiligen Tages. Zur Bestätigung dieses Sachverhaltes wird als Beilage (Beilage 1) ein Buchungsnachweis zu Konto 09102506848 beginnend ab Jänner 2003 übermittelt. Daraus kann ersehen werden, dass an den Tagen, an denen Lieferanten bar bezahlt wurden, auch entsprechende Behebungen vom Konto getätigt wurden.

Die vorgeworfene Unmöglichkeit einer kalkulatorischen Erlösverprobung im Zusammenhang mit mangelhafter Aufbewahrung von Getränkekarten kann nicht nachvollzogen werden. Die gesamte Darstellung diverser (vermeintlicher) Mängel lässt eher darauf schließen, dass aus Zeitgründen eine kalkulatorische Erlösverprobung gar nicht gewollt war, sondern durch die (ungerechtfertigte) Verhängung eines Sicherheitszuschlages (dessen Höhe aber keineswegs - wie in § 184 BAO normiert - schlüssig nachvollziehbar ist) ebenfalls das angepeilte Prüfungsergebnis zu erreichen versucht wurde.

Jedenfalls liegen m.E. keinerlei Aufzeichnungsmängel vor, die eine (Zu)Schätzung im Sinne des § 184 BAO auch nur annähernd rechtfertigen könnten.

TZ 3 – Gewinnschätzung:

Um den in TZ 3. a) angeführten Argumenten (AfA, und Rückstellungsdotierung im Vergleichszeitraum enthalten) Rechnung zu tragen, wird in der Beilage (Beilage 2) abweichend von der Stellungnahme vom 6.6.2007 eine Vergleichsrechnung dargestellt, in der alle derartige Positionen ausgeschieden werden. Dadurch ergibt sich ein Gewinnsatz von 45% der Betriebsleistung. (.....)

Der Bw. geht bei dieser Rechnung nunmehr von Erlösen iHv. ATS 1,592.008,- (1998), ATS 1,526.101,- (1999) sowie ATS 1,448.526,- (2000) aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage der Anwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung:

Mit Bescheid vom 27. Mai 2010 setzte der UFS die Entscheidung über die vorliegende Berufung gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH unter der GZ 2008/15/0271 anhängigen Verfahrens aus. Im zitierten Verfahren wies der VwGH in der Folge die do. Beschwerde mit Erkenntnis vom 28. Juni 2012 als unbegründet ab und führte dazu aus: Der VfGH habe die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung mit Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11-14, in den für die Jahre 2002 bis 2004 maßgeblichen Fassungen als gesetzwidrig aufgehoben. Beim Beschwerdefall handle es sich um einen Anlassfall iSd. Art. 139 Abs. 6 B-VG, weshalb so vorzugehen sei, als ob die als gesetzwidrig aufgehobene Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalts nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Daher könne die do. Beschwerdeführerin nicht in dem als Beschwerdepunkt geltend gemachten Recht auf Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung verletzt sein.

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0271, konnten sohin in materiell-rechtlicher Hinsicht für das gegenständliche Berufungsverfahren keine konkret verwertbaren Schlüsse gezogen werden.

Nunmehr hat jedoch der VwGH mit einem weiteren Erkenntnis ausgesprochen, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätten erfasst, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbieten. Wörtlich führt der Gerichtshof aus: „Unter in Gaststätten zu konsumierenden Speisen können mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (hier etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählen keinesfalls zu den

Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, wird aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels („Würstel“) bewirkt. Die Verordnung erfasst als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen“ (VwGH vom 5. September 2012, [2012/15/0120](#)).

Daraus ergibt sich, dass eine Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Berufungsfall nicht möglich ist: Der Bw. gibt in seiner Berufung selbst an, dass die in seinem Lokal angebotenen Speisen nicht selbst zubereitet, sondern nach Auswahl durch den Kunden in den in unmittelbarer Nähe liegenden Pizzarestaurants geordert und (nach Lieferung oder Selbstabholung) lediglich im Lokal der Bw. verzehrt werden. Für diese Zwecke liegen im Lokal neben der eigenen Getränkekarte die Speisekarten der umliegenden Pizzarestaurants auf. Die Verrechnung erfolgt direkt zwischen dem jeweiligen Pizzalokal und dem Kunden (s. auch Tz 1 des Prüfungsberichtes). Demzufolge erzielte bzw. erklärte der Bw. in den Streitjahren auch nur ausschließlich mit 20% USt versteuerte Erlöse (s. Prüfungsbericht Tz 1, vorletzter Absatz), Umsätze aus der Zubereitung und dem Verkauf von Speisen wurden von ihm selbst jedoch gar nicht (mehr) getätigt.

Damit ist aber auch klar, dass der Bw. nicht – wie vom VwGH für die Anwendung der Pauschalierungsverordnung gefordert – über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügt bzw. bei ihm auch keine eigene (zumindest „kleine“) Speisekarte aufliegt. Eine Gewinnermittlung iSd. Gaststättenpauschalierungs-Verordnung kann daher im vorliegenden Fall nicht zum Tragen kommen.

2. Schätzung dem Grunde nach:

2.1. In der Berufung wird geltend gemacht, „*es liegen keinerlei Aufzeichnungsmängel vor, die eine (Zu)Schätzung iSd. § 184 BAO auch nur annähernd rechtfertigen könnten*“; hinsichtlich der festgestellten Aufzeichnungsmängel sei der Behörde ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren anzulasten. Damit wird die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde dem Grunde nach in Streit gezogen.

Das Finanzamt führte seine Schätzung (der Vorsteuern sowie des Gewinnes) in Form eines inneren Betriebsvergleiches durch und stützte sich dabei grundsätzlich auf einen vom Bw. selbst erstatteten Vorschlag bzw. - mit Abweichungen - (wie zB der Vornahme einer 10%-igen Erlöserhöhung) auf die vom Bw. gelieferten Daten.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Zu schätzen ist beispielsweise dann, 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 (§ 184 Abs. 1 und 3 BAO).

Die Schätzungsberichtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (*Ritz*, BAO 4. Auflage, § 184 Tz 6, mwN). Führt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen, weil er gemeint hat, den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln zu können, treffen aber die Voraussetzungen für eine pauschalierte Gewinnermittlung nicht zu, dann ist der Gewinn nach § 184 BAO zu schätzen (*Doralt*, EStG 12. Auflage, § 17 Tz 70, mwH). Dies gilt in gleicher Weise auch für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge.

2.2. Der Bw. hat während des gesamten Abgabeverfahrens keine vollständige, in sich geschlossene Gewinnermittlung (welcher Art auch immer) vorgelegt. Er behauptet auch nicht, dass eine solche vorliegen würde. Der Bw. gibt vielmehr selbst an, dass für den Großteil seiner Betriebsausgaben keine Aufzeichnungen oder Belege (mehr) vorhanden sind und der Gewinn daher – für den Fall der Nichtanwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung – im Schätzungswege zu ermitteln ist (s. Eingabe des Bw. an das Finanzamt vom 12. Februar 2007).

Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner benötigt dann ein Kassabuch, wenn er die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt. Diesfalls hat er täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen (sog. Kassabuch mit Bestandsfeststellung; s. dazu zB *Ritz*, aaO, § 131 Tz 13). Die Führung eines derartigen Kassabuches hat der Bw. jedoch nach den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen der Prüferin unterlassen (s. Tz 2 vierter Absatz des Prüfungsberichtes).

Der Bw. behauptet überdies, dass kleinere Barzahlungen teilweise aus einer zur „*Zwischenlagerung*“ der Tageslosungen verwendeten Geldschatulle, niemals jedoch „*aus der Brieftasche mit den Einnahmen des jeweiligen Tages*“ getätigt wurden. Mit diesem Vorbringen ist für den Bw. jedoch nichts zu gewinnen, hat doch der Aufbewahrungsort des Bargeldes (bzw. das allfällige Vorhandensein mehrerer Aufbewahrungsorte) auf die Pflicht zur Führung eines oa. Kassabuches keinen Einfluss. Auch wenn der Abgabepflichtige sein Bargeld auf verschiedene Aufbewahrungsmöglichkeiten (Brieftasche, Kasse, Safe, Schatulle etc.) verteilt, ändert dies nichts daran, dass ein Kassabuch zu führen ist und allfällige Barausgänge in diesem Kassabuch zu erfassen sind. Der Bw. hat nun aber nicht dargetan, geschweige denn nachgewiesen, dass die aus der Geldschatulle getätigten Barzahlungen in irgendeiner Form aufgezeichnet worden seien. Der im Berufungsverfahren vorgelegte Buchungsnachweis (des

Bankkontos) vermag diese Aufzeichnungen nicht zu ersetzen. Aus diesem sei – so der Bw. – ersichtlich, dass an den Tagen, an den Barzahlungen an Lieferanten erfolgt sind, auch entsprechende Behebungen vom Konto getätigt worden seien. Abgesehen davon, dass dieser Bankauszug („*Buchungsnachweis*“) weder der Form nach, noch inhaltlich einem Kassabuch entspricht, ist darauf hinzuweisen, dass keine einzige der darin ausgewiesenen Barbehebungen betragsmäßig den (dem UFS) vorliegenden „Barrechnungen“ entspricht. Außerdem gibt es Rechnungen an Tagen, an denen laut „*Buchungsnachweis*“ keine Kontobehebung erfolgt ist (so zB die Rechnung des Pfeifenshop RW vom 2. Juni 2003; im Juni 2003 gab es aber laut „*Buchungsnachweis*“ keine einzige Barbehebung).

Die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sieht zudem in § 3 Abs. 2 die Möglichkeit der vereinfachten Führung des Wareneingangsbuches vor. Dieser Bestimmung zufolge sind die Belege **sämtlicher** Wareneingänge aufzubewahren (und jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen und die sich daraus ergebenden nach Warengruppen - zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch einzutragen). Die Prüferin stellte jedoch – vom Bw. unbestritten – ua. fest, dass zB die Lieferscheine nicht aufbewahrt und in zwei Jahren die Zigaretten nicht ins Wareneingangsbuch aufgenommen wurden. Damit wurde im Berufungsfall den Anforderungen an eine vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches nicht (hinreichend) entsprochen.

Da sohin für den Streitzeitraum weder ein vollständiges Rechenwerk noch sämtliche Belege bzw. die erforderlichen Aufzeichnungen vorliegen, war das Finanzamt dem Grunde nach jedenfalls zur Schätzung des *Gewinnes* berechtigt.

2.3. Auch die vom Finanzamt in Form eines 10%-igen Sicherheitszuschlages vorgenommene *Erlöszuschätzung* (Erhöhung der vom Bw. auf Grund seiner Aufzeichnungen ermittelten Umsätze) ist aus folgenden Gründen zu Recht erfolgt:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint. Der Ansatz eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (s. zB *Ritz*, aaO, § 184 Tz 12 und 18, mwN).

Die Abgabenbehörde ist (ua.) dann zur Schätzung und Anwendung eines Sicherheitszuschlages berechtigt, wenn festgestellt wird, dass das Kassabuch und das Wareneingangs-

buch nicht ordnungsgemäß geführt wurden (zB VwGH vom 14. September 1988, [87/13/0089](#); der zitierte Erkenntnisfall betraf einen Gastwirtschaftsbetrieb).

Die Prüferin stellte in ihrem Bericht fest, dass der Bw. seine Tageslosungen „*in einem kleinen Bucher*“ handschriftlich erfasste. Es ist jedoch ihren Ausführungen zufolge nicht ersichtlich, wie diese ermittelt wurden bzw. aus welchen einzelnen Getränkeumsätzen (wie zB Bier 0,5l, Bier 0,3l, Kaffee, etc.) sich diese Losungen zusammensetzen. Es gibt auch keine näheren Aufzeichnungen hiezu. Des Weiteren hat der Bw. seinen Eigenverbrauch nicht aufgezeichnet. Der Bw. konnte auch nicht angeben, ob er zB mehr 0,5-Liter-Gläser oder 0,3-Liter-Gläser Bier ausschenkt sowie in welchem Verhältnis er die angebotenen unterschiedlichen Kaffeearten verkauft. Dazu kommt, dass der Bw. verschiedene Getränke eingekauft hat (wie zB Red Bull, Gin, Jägermeister), die auf der vorgelegten Getränkekarte überhaupt nicht (auch nicht in Mischgetränken) aufscheinen. Ebenso wird Bier auch in „Pfiffgröße“ ausgeschenkt, auf der Getränkekarte wird diese Maßeinheit jedoch nicht ausgewiesen. Umgekehrt wird auf der Karte Sekt angeboten, obwohl der Bw. im gesamten Streitzeitraum keine einzige Flasche Sekt eingekauft haben will. Der Bw. bezeichnet sein Lokal als „Cafe – Pub“. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass in derartigen Lokalen - vor allem zu bestimmten Anlässen (Geburtstagsfeier, Silvester, o.ä.) - von den Kunden durchaus Sekt konsumiert wird (bzw. konsumiert werden möchte). Der UFS erachtet es daher – wie schon das Finanzamt – als nicht glaubwürdig, dass im gesamten Streitzeitraum kein Sekt eingekauft bzw. an die Kunden verkauft worden sein sollen. Dies nicht zuletzt deshalb, da der Bw. auf seiner Karte explizit Sekt offeriert.

Der Bw. hält den vorangeführten Feststellungen lediglich ganz allgemein entgegen, die (vom Finanzamt) vorgeworfene Unmöglichkeit einer Kalkulation könne nicht nachvollzogen werden und lasse vielmehr darauf schließen, dass eine Erlösverprobung „*aus Zeitgründen*“ gar nicht gewollt gewesen sei. Er macht aber selbst - nicht einmal ansatzweise - Angaben über das Verhältnis der einzelnen verkauften Getränkearten (bzw. –maßeinheiten) zum Gesamtumsatz.

Wenn daher das Finanzamt auf Grund der oa. Umstände zum Ergebnis gelangt, eine (plausible) Kalkulation sei nicht möglich, so ist dieser Ansicht von Seiten des UFS nicht entgegenzutreten. Insbesondere bei Getränkearten, die in unterschiedlichen Maßeinheiten angeboten werden (wie zB Bier, Kaffee) und die folglich, je nach verkaufter Maßeinheit, unterschiedliche Gewinnaufschläge aufweisen, ist eine seriöse Erlösverprobung nicht möglich, wenn das Verhältnis der einzelnen verkauften Maßeinheiten zueinander nicht einmal ungefähr eruierbar ist. In diesem Zusammenhang ist zudem nochmals festzuhalten, dass der Bw. überdies keine Lieferscheine aufbewahrt und in zwei Jahren die Zigaretteinkäufe nicht ins Warenein-

gangsbuch aufgenommen hat. Die Schätzungsberichtigung war daher – auch hinsichtlich der Umsätze - dem Grunde nach jedenfalls gegeben.

Da aus den angeführten Gründen eine kalkulatorische Schätzung der Umsätze nicht möglich war, erweist es sich nach Auffassung des UFS jedenfalls als zulässig und zweckmäßig, wenn das Finanzamt seine Schätzung auf den vom Bw. selbst gelieferten Grundlagen aufbaut und die vom Bw. bekannt gegebenen Umsätze infolge der dargelegten Mängel bzw. Unsicherheiten um einen prozentuellen Gefährdungszuschlag erhöht. Der UFS vermag in diesem Zusammenhang auch keine – wie in der Berufung lediglich allgemein behauptet – „Ermittlungsmängel“ des Finanzamtes zu erkennen. Die Berufung tritt den festgestellten Mängeln in keiner Weise substantiiert entgegen. Einzig in Bezug auf die Losungsermittlung des Bw. wird versucht, deren Ordnungsmäßigkeit darzustellen. Letzten Endes gehen aber auch die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere, hat doch der Bw. ein Kassabuch (mit Bestandsfeststellung) unstrittig nicht geführt (s. dazu bereits oben).

3. Schätzung der Höhe nach:

3.1. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB *Ritz*, BAO 4. Auflage, § 184 Tz 3, mwN).

Die Prüferin ging bei ihrer dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Schätzung wie folgt vor: Die vom Bw. in den Streitjahren ermittelten Erlöse wurden auf Grund der oa. Mängel um 10% erhöht (Sicherheitszuschlag). Der Gewinn und die abziehbaren Vorsteuern wurden im Wege eines inneren Betriebsvergleiches ermittelt. Dazu wurden die vom Bw. „zuletzt bilanzierten“ Jahre 1998 bis 2000 herangezogen und aus den erklärten Ergebnissen dieser Jahre Durchschnittssätze für die Relation der Vorsteuern zu den Umsätzen (6,45%) bzw. des Gewinnes zu den Umsätzen (42,29%) ermittelt. Diese durchschnittlichen Prozentsätze wurden auf die vom Bw. in den Streitjahren ermittelten, im Wege der Zuschätzung um 10% erhöhten Erlöse angewendet und so die abziehbaren Vorsteuern sowie der zu versteuernde Gewinn ermittelt (geschätzt).

Diese Vorgangsweise der Prüferin bei Vornahme der Schätzung geht grundsätzlich auf einen Vorschlag des Bw. zurück (s. Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 6. Juni 2007). Die Prüferin wich vom Schätzungsvorschlag des Bw. lediglich insoweit ab, als zum Einen die Erlöse um 10% erhöht wurden (Sicherheitszuschlag) und zum Anderen bestimmte vom Bw. zusätzlich begehrte Betriebsausgaben nicht zum Abzug zugelassen wurden. Dies mit der Begründung, dass diese Ausgaben (im Wesentlichen „AfA lt. Anlagenverzeichnis“ sowie bestimmte Rückstellungen) in den Gewinnermittlungen der Vergleichsjahre enthalten waren und

daher in der Ermittlung des durchschnittlichen Gewinnprozentsatzes ohnehin entsprechend ihren Niederschlag fanden. Jene Aufwendungen, die in den Streitjahren im Vergleich zu den Streitjahren in besonderem Maße zusätzlich angefallen sind (i. e. die Portalsanierung sowie die Anfertigung einer Schirmbar) hat die Prüferin in ihrer Schätzung – sowohl bei den Vorsteuern als auch bei Ermittlung des Gewinnes – ohnedies im tatsächlich angefallenen Ausmaß in Ansatz gebracht.

In der Berufung wird nun die Berücksichtigung einer davon abweichenden „*Vergleichsrechnung*“ begehrte: Der durchschnittliche Gewinnsatz der Vergleichsjahre wird unter Ausscheidung von Personalkosten, AfA und Rückstellungen nunmehr mit 45% (Erstberechnung des Bw. im Prüfungsverfahren bzw. Ansatz des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid: 42,29%) errechnet. Nach Anwendung dieses Prozentsatzes auf die vom Bw. in den Streitjahren ermittelten und um einen jährlichen Eigenverbrauch von € 1.000,- erhöhten Erlöse will der Bw. vom so ermittelten Gewinn weitere von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht angesetzte Aufwendungen („AfA laut Anlagenverzeichnis“, Getränkeabgabe sowie Dotierung von Rückstellungen) in tatsächlich angefallener Höhe in Abzug gebracht wissen. Nähere Erläuterungen zu dieser nunmehr geänderten Berechnung enthält die Berufung nicht.

3.2. Zur Erlöserhöhung (Sicherheitszuschlag von 10%):

Die Berufung wendet sich zwar explizit gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages dem Grunde nach, gegen das Ausmaß des verhängten Zuschlages wird jedoch nichts Konkretes vorgebracht.

Die Judikatur sieht aber einen 10%-igen Sicherheitszuschlag bei Vorliegen von mehreren Buchführungsmängeln jedenfalls als gerechtfertigt an (zB VwGH vom 30. September 1998, [97/13/0033](#)).

Auf Grund der bereits oben näher dargelegten (und im Folgenden nochmals kurz aufgelisteten) Mängel ist auch im Berufungsfall die Verhängung eines Zuschlages im Ausmaß von 10% als angemessen anzusehen:

- Der Bw. hat seine täglichen Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst. Er hat aber auch kein Kassabuch mit Bestandsverrechnung (im oben unter 2. beschriebenen Sinn) geführt.
- Der Bw. konnte nicht angeben, in welcher Relation die Umsätze aus dem Verkauf der unterschiedlichen Maßeinheiten einzelner Getränke (wie zB Bier, Kaffee) zueinander stehen. Die Wareneinkäufe des Bw. korrelieren zum Teil nicht mit den laut Getränkekarte offerierten Getränken: So hat der Bw. einerseits Getränke eingekauft, die – weder pur noch in Mischgetränken – angeboten werden. Andererseits wird auf der Karte Sekt angeboten, ohne

dass jemals Sekt eingekauft worden sein soll. All diese Umstände machen eine (sinnhafte bzw. plausible) kalkulatorische Verprobung der Umsätze des Bw. nahezu unmöglich.

-- Dazu kommt, dass in zwei Streitjahren die Zigaretten nicht ins Wareneingangsbuch eingetragen wurden. Der Eigenverbrauch wurde nicht aufgezeichnet, Lieferscheine wurden nicht aufbewahrt.

Angesichts dieser Mängel (und der sich folglich ergebenden Unsicherheiten) war der vom Finanzamt verhängte Sicherheitszuschlag von 10% der Höhe nach jedenfalls angemessen.

3.3. Zur Gewinnermittlung:

Der Bw. hat der Berufung eine - gegenüber seiner im Prüfungsverfahren (mit Eingabe vom 6. Juni 2007) vorgelegten Gewinnschätzung - geringfügig abgeänderte Ermittlung zugrunde gelegt. Er begeht, im Rahmen des inneren Betriebsvergleiches - wie schon im Prüfungsverfahren – den gesonderten Abzug bestimmter Aufwendungen, in concreto der AfA (laut seinem Anlagenverzeichnis) und der Dotierung von Rückstellungen. Der Bw. führt dazu lediglich aus: „*Um den in Tz 3 a) angeführten Argumenten (AfA und Rückstellungsdotierung im Vergleichszeitraum enthalten) Rechnung zu tragen, wird in der Beilage abweichend von der Stellungnahme vom 6.6.2007 eine Vergleichsrechnung dargestellt, in der alle derartigen Positionen ausgeschieden werden. Dadurch ergibt sich ein Gewinnsatz von 45% der Betriebsleistung.*“

Zunächst fällt auf, dass in der nunmehr vorgelegten Rechnung des Bw. in den Vergleichsjahren höhere Erlöse als in der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung ausgewiesen werden, nämlich Erlöse von ATS 1.592.008,- (1998; Erhöhung gegenüber den den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Erlösen rund ATS 41.200,-), ATS 1.504.851,- (1999; Erhöhung rund ATS 51.650,-) sowie ATS 1.407.526,- (2000; Erhöhung rund ATS 56.700,-). Würde man den Angaben in der Berufung folgen, so hieße das, dass in den angefochtenen Bescheiden, deren Vergleichsrechnung die ursprünglich bekannt gegebenen niedrigeren Umsätze zugrunde lagen, zugunsten des Bw. ein (geringfügig) überhöhter Durchschnittssatz für die abziehbaren Vorsteuern angewendet wurde. Eine Berücksichtigung der nunmehr mitgeteilten Umsätze hätte sohin bei der Umsatzsteuerfestsetzung letztlich sogar eine Erhöhung der Abgabenvorschreibung zur Folge. Da die Abweichung jedoch geringfügig ist und jede Schätzung von gewissen Ungenauigkeiten behaftet ist (siehe oben), konnte – nicht zuletzt aus verwaltungsökonomischen Gründen – im Rahmen dieser Berufungserledigung von einer entsprechenden Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung Abstand genommen werden.

Zum in der Berufung begehrten zusätzlichen Abzug bestimmter Aufwendungen ist Folgendes auszuführen:

Beim inneren Betriebsvergleich wird die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR. früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut. Die Prüferin stellte in ihrem Bericht ua. fest: *Bei der Gewinnermittlung fiel auf, dass im Gegensatz zum Vergleichszeitraum im Prüfungszeitraum das Gebäude bereits zur Gänze abgeschrieben war... Um dem bei der Ermittlung des Durchschnittsprozentsatzes Rechnung zu tragen, wurden im Vergleichszeitraum (98 – 00) diese Kosten in Abzug gebracht. (....) Da sowohl die Rückstellungen als auch die Abschreibung (außer der AfA für die im Prüfungszeitraum angeschafften Anlagegüter bzw. durchgeführten Sanierungen, die zusätzlich berücksichtigt wurden - es wurde ja nur die Gebäude-AfA ausgeschieden, nicht jedoch die laufende AfA aufgrund des AVZ) im errechneten Gewinnanteil enthalten sind, konnte nicht zusätzlich, wie vom steuerlichen Vertreter gewünscht, eine AfA laut Anlagenverzeichnis berücksichtigt werden. Ebenso wurden in den Vergleichsjahren die gebildeten Rückstellungen miteinbezogen und können diese nicht zusätzlich nochmals in Abzug gebracht werden.* (Tz 3 bzw. 3b des Berichtes).

Der Bw. ließ nun diese Feststellungen in der Berufung nicht nur unwidersprochen, er legt zudem nicht einmal ansatzweise dar, dass etwa - und gegebenenfalls aus welchen konkreten Gründen - die von ihm genannten Aufwandspositionen („AfA laut Anlagenverzeichnis“ sowie Rückstellungen) in den strittigen Jahren in bedeutend höherem Ausmaße angefallen wären als in den Vergleichsjahren (wodurch in diesen Punkten die Ergebnisse der Vergleichsjahre mit den Ergebnissen der Streitjahre allenfalls nicht vergleichbar gewesen sein könnten). Das Finanzamt hat aber jene Aufwandspositionen, deren Anfall der Höhe nach in den Streitjahren von jenem der Vergleichsjahre gravierend abgewichen ist, ohnehin aus seiner Berechnung des „Gewinnsatzes“ ausgeschieden und – nach Anwendung des Gewinnsatzes auf die Erlöse – gesondert in ihrer tatsächlich angefallenen Höhe abgezogen. So wurde insbesondere der Personalaufwand bei Ermittlung des repräsentativen Gewinnsatzes ausgeschieden, da beim Bw. in den Streitjahren deutlich geringere bzw. in zwei Jahren sogar überhaupt keine Personalkosten angefallen sind. Auf der anderen Seite wurde die Gebäude-AfA (**nicht** aber die übrige „AfA laut Anlagenverzeichnis“!) bei der Gewinnsatzberechnung außer Acht gelassen (da das Gebäude zwischenzeitig bereits vollständig abgeschrieben war) und in den Streitjahren angefallene Investitionen (Portalsanierung und Schirmbar) gesondert in Abzug gebracht.

Im Ergebnis ist daher der vom Finanzamt vertretenen Auffassung beizupflichten, dass die in den Vergleichsjahren gebildeten Rückstellungen bzw. die „AfA laut Anlagenverzeichnis“ (exklusive Gebäude-AfA) bei Ermittlung des durchschnittlichen „Gewinnsatzes“ (Relation des Gewinnes zu den Umsätzen) ohnehin entsprechend Berücksichtigung fanden. Dass und aus

welchen Gründen diese Aufwandsposten in den Streitjahren in gravierend höherem Maße an- gefallen sein sollen als in den Vergleichsjahren (welcher Umstand allenfalls eine unan- gemessene Ungenauigkeit des ermittelten Gewinnsatzes bzw. des darauf aufgebauten inneren Betriebsvergleiches zur Folge haben könnte), wird vom Bw. mit keinem Wort näher erläutert.

Der gesonderte Ansatz von Rückstellungsdotationen ist jedoch überdies auch aus folgendem Grund nicht zulässig: Der Bw. begehrte in den Streitjahren die Inanspruchnahme der Pauschalierung nach der Gaststättenpauschalierungsverordnung. [§ 17 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988](#) stellt klar, dass eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich für Einnahmen-Ausgaben-Rechner zulässig ist (s. dazu zB Jakom/Baldau EStG, 2012, § 17 Rz 2). Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden Betriebsausgaben – von wenigen explizit geregelten, hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen – stets im Zeitpunkt ihrer Veraus- gabung erfasst. Die Bildung von Rückstellungen ist daher beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht möglich. Für den im Rahmen der Schätzung begehrten – gewinnmindernden – Ansatz von Rückstellungsbildungen bleibt somit beim Bw. zweifelsohne kein Raum. Die mit den in den Vergleichsjahren gebildeten Rückstellungen korrespondierenden Aufwendungen fanden jedoch ohnehin ihren rechnerischen Niederschlag, da sie – wie oben bereits mehrfach erwähnt – in der Vergleichsrechnung berücksichtigt wurden und dadurch die Ermittlung eines entsprechend verminderten Gewinnsatzes zur Folge hatten.

Die Berufung konnte sohin eine Unschlüssigkeit der Schätzung des Finanzamtes nicht aufzeigen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Dezember 2012