



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt ein Heurigenbuffet. Die Einkünfte hieraus ermittelt sie durch Einnahmen – Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Eine bei der Bw durchgeführte, Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis November 2005 umfassende Außenprüfung endete mit der Verhängung von Sicherheitszuschlägen bei den 10 %-igen Buffeterlösen in folgender Höhe:

2002	2003	2004	1-7/2005	8-9/2005
33.870,00	38.940,00	32.080,00	22.330,00	4.200,00

Unter Tz 1 des Berichts bzw. Punkt 1 der Niederschrift wird dies mit der Feststellung diverser Mängel begründet. So seien Grundaufzeichnungen zur Tageslosungsermittlung nicht mehr vorhanden, zum Teil seien Doppellosungen beim Buffet festgestellt worden (z. B. 6.3.02 Tageslosung 1.070,60 und 15.3.20 Tageslosung 1.070,60), beim Buffet seien die Rohaufschläge laut Erklärung viel zu gering, sie entsprächen nicht den laut Außenprüfung festgestellten Einzelrohaufschlägen, auch beim Kaffee hätten sich Kalkulationsdifferenzen ergeben.

Die Sicherheitszuschläge berechnete die Außenprüfung wie folgt (Punkt 2 der Niederschrift):

	2002	2003	2004	1-7/2005	8-9/2005
WEK lt Erkl	61.242,71	62.591,75	59.321,21	36.971,05	8.231,78
-EV lt Erkl	-3.454,52	-3.863,62	-5.272,71	-3.181,81	-727,27
-Schwund 5%	-3.062,14	-3.129,59	-2.966,06	-1.848,55	-411,59
berichtigter WEK	54.726,05	55.598,54	51.082,44	31.940,69	7.092,92
x Einzel RA lt. BP (180%)	153.232,94	155.675,91	143.030,83	89.433,93	19.860,18
Erl Buffet lt Erkl	119.363,55	116.733,19	110.952,99	67.103,63	15.661,43
SZ Buffet netto	33.869,39	38.942,72	32.077,84	22.330,30	4.198,75
SZ gerundet	33.870,00	38.940,00	32.080,00	22.330,00	4.200,00
in % der erkl. Erlöse	28,00%	33,00%	29,00%	33,00%	27,00%

Das Finanzamt erließ am 18. Jänner 2006 den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung

tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 sowie

Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis September 2005.

2. In der dagegen erhobenen Berufung verweist die Bw zunächst darauf, dass nach Ansicht der Außenprüfung folgende Aufzeichnungsmängel eine Schätzungsberechtigung vermitteln sollten: die Tageslosung sei durch Zählung des Kassastandes am Tagesende abzüglich des Kassastandes am Tagesanfang ermittelt worden, eine gesonderte Aufzeichnung und Aufbewahrung der einzelnen Losungen sei nicht erfolgt; Auffälligkeiten bei der Benford Analyse (10 mal gleicher Tageslosungsbetrag in 3 Jahren); sehr geringe Rohaufschläge bei Buffet und Kaffee. Lediglich auf Grund dieser Punkte habe die Außenprüfung einen Sicherheitszuschlag von rd. 33 % des Umsatzes verhängt. Dabei sei der als ortsüblich angesehene Rohaufschlag eines nicht genannten Vergleichsbetriebes mit 180 % unterstellt und ohne Vornahme weiterer Kalkulationen, ob dieser Rohaufschlag auf den zu prüfenden Betrieb zutreffe, der Sicherheitszuschlag unter Annahme dieses Rohaufschlages angesetzt worden.

Die Bw habe den Kassastand täglich durch Rückrechnung und damit die Losung auf bestmögliche Weise ermittelt. Die „Schmierzetteln“ stellten für die Abgabenbehörden ohnehin keine taugliche Form der Grundaufzeichnung dar, da weder die Vollständigkeit noch die Richtigkeit dieser Grundaufzeichnungen gesichert sei. Nach Art des Betriebes sei die Führung dieser Aufzeichnungen auch nicht mit vertretbarem Zeitaufwand möglich. Somit sei die Schätzungsberechtigung generell anzuzweifeln.

Selbst wenn wegen der Nichtaufbewahrung der „Schmierzettel“ die formelle Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens in Zweifel gezogen werden könne, müssten die formellen Mängel geeignet sein, die sachliche Richtigkeit des Rechnungswesens in Zweifel zu ziehen.

Die Außenprüfung führe zur Infragestellung der sachlichen Richtigkeit lediglich die Benford Analyse an, sowie den Umstand, dass die Rohaufschläge bei Vergleichsbetrieben höher wären. Die Benford Analyse, ein rein statistisches Verfahren der Wahrscheinlichkeitsanalyse, könne keine materielle Unordnungsmäßigkeit begründen. Die Außenprüfung berufe sich weiters auf einen nicht genannten Vergleichsbetrieb. Die steuerliche Vertretung der Bw betreue viele Heurigenbetriebe, die keine höheren Rohaufschläge als die Bw erzielten. Der Außenprüfung sei die Kalkulation eines Vergleichsbetriebes vorgelegt worden, was jedoch nicht berücksichtigt worden sei. Das Festhalten an einem standardisierten Rohaufschlag ohne eigene Berechnungen sei nicht sachgerecht. Die von der Außenprüfung vorgenommene Einzelkalkulation ausgewählter Speisen sei keine taugliche Kalkulation, da sie Mengen und Zusammensetzung des Speisenangebots komplett vernachlässige.

Die Bw habe, zum Beweis der richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, ein komplettes, willkürlich gewähltes „Ausstecken“ durchkalkuliert, d.h. jeden Bestandteil des Einkaufes auf den zu erzielenden Umsatz hochgerechnet. Jede Rechnung jedes Lieferanten sei analysiert und auf die Verkaufspreise hochgerechnet worden. Das gesamte Konvolut der Kalkulation liege der Berufung bei. Es ergebe sich daraus, dass bei Hochrechnung des Brutto-Wareneinkaufs auf den Brutto-Verkaufserlös des Aussteckens 1.5.2004 bis 16.5.2004 ein möglicher Erlös von 17.665,70 € einem tatsächlichen Erlös von 17.705,40 € gegenüberstehe. Der Umsatz sei daher richtig erklärt und der Rohaufschlag sei richtig. Sollten die umfangreichen Detailaufzeichnungen zu den beiliegenden Kalkulationen im Zuge des Berufungsverfahrens benötigt werden, so stünde die Bw für alle Anfragen und Erläuterungen zu den Berechnungen zur Verfügung.

Es verbleibe daher kein Raum zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

### 3. Die Prüferin nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Die Bw habe anlässlich der Betriebsbesichtigung am 28.9.2004 bekannt gegeben, dass die Buffeterlöse durch Zählen der Kassa am Abend abzüglich des jeweiligen Kassabestandes am Morgen ermittelt worden seien. Es seien weder Aufzeichnungen über den jeweiligen Kassaanfangsstand noch Aufzeichnungen über die tatsächlich verkauften Speisen geführt worden. Die Nachvollziehbarkeit der Tageslosungen sei daher nicht gegeben gewesen. Weiters sei auch kein Wareneingangsbuch geführt worden. Auch „Stricherlisten“ oder „Schmierzetteln“ seien nicht aufbewahrt worden.

Im Prüfungszeitraum seien weiters die Tageslosungen auf Doppellosungen überprüft worden. Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Tageslosungen, vor allem bei einem derart großen Speisenangebot, exakt zum gleichen Betrag mehrmals vorkommen. Konkret seien folgende Doppellosungen festgestellt worden:

Datum	Tageslosung	Datum	Tageslosung
25.09.2002	1.030,60	25.06.2004	814,10
01.10.2002	1.030,60	08.12.2004	814,10
06.03.2002	1.070,60	13.03.2004	916,40
15.03.2002	1.070,60	04.05.2004	916,40
		23.06.2004	916,40
09.05.2003	1.060,20	03.05.2004	974,10
10.06.2002	1.060,20	06.12.2004	974,10
11.01.2003	1.080,30	19.06.2004	1.084,60
01.10.2003	1.080,30	20.10.2004	1.084,60
15.03.2004	712,10	15.09.2004	874,10
06.09.2004	712,10	19.10.2004	874,10

Der für Kaffee erklärte Rohaufschlag sei im Prüfungszeitraum bei 441 % bis 466 % gelegen.

Laut Mengenrechnung habe im Prüfungszeitraum ein Rohaufschlag von durchschnittlich 1.264 % festgestellt werden können, was auch einem branchenüblichen Rohaufschlag entspreche. Die ermittelte Kalkulationsdifferenz sei in den verhängten Sicherheitszuschlag eingearbeitet und daher nicht getrennt als Zuschätzung ausgewiesen.

Die Einzelrohaufschläge der Speisen seien derart ermittelt worden, dass anhand der gebuchten Wareneingangsrechnungen die Nettoeinkaufspreise der jeweiligen Speisen und auf Grund der vorgelegten Speisekarte die Nettoverkaufspreise ermittelt worden seien. Dabei seien sowohl warme Speisen als auch kalte Speisen, Gebäck, Käse und Desserts berücksichtigt worden. Die Portionsgrößen seien entweder wie in der Speisekarte angeführt (mit 10 dag) oder auf Grund einer den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechenden Portionsgrößenschätzung bzw. pro Stück (z.B. Serviettenknödel) ermittelt worden. Dabei seien aus dem Speisenangebot 14 warme Speisen, 2 Beilagen, 7 kalte Speisen, 4 Käsesorten, 6 Gebäcksorten und 2 Desserts ausgewählt worden. Daraus habe sich ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 180 % ergeben. Nicht berücksichtigt worden seien Salate, die aber ohnehin einen wesentlich höheren Rohaufschlag aufweisen würden, wie selbst aus der der Berufung beigelegten Kalkulation hervorgehe.

Schlussendlich werde selbst in der der Berufung beigelegten Kalkulation ein wesentlich höherer Rohaufschlag (128,28 %) ausgewiesen als laut Erklärung für das Jahr 2004 (105 %).

Es sei ferner nicht richtig, dass die vom steuerlichen Vertreter der Bw vorgelegte Kalkulation eines Vergleichsbetriebes nicht gewürdigt worden sei. Bei Überprüfung dieser Kalkulation habe die Prüferin Mängel festgestellt. So seien diverse Zutaten unberücksichtigt geblieben oder Unstimmigkeiten bei den angesetzten Portionen festgestellt worden.

Die Betriebsprüfung habe zur Durchführung eines äußeren Betriebsvergleichs einen Heurigenbetrieb im selben Ort, der selben Straße, dem etwa gleichen Speisenangebot und etwa gleichen Verkaufspreisen herangezogen. Dort seien Rohaufschläge für die Jahre 2002 bis 2004 in Höhe von 194 %, 193 % und 224 % festgestellt worden.

Die Außenprüfung habe den Vergleichsbetrieb nur zur Untermauerung der festgestellten Rohaufschläge herangezogen, da der steuerliche Vertreter der Bw behauptet habe, dass solche Rohaufschläge in X nicht realistisch wären.

Bei der Beurteilung der Höhe des Sicherheitszuschlages seien die Aufzeichnungsmängel sowie die Kalkulationsdifferenzen berücksichtigt worden.

4. Die Bw reichte zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Gegenäußerung ein. Darin wies sie darauf hin, dass ein Wareneingangsbuch laufend geführt werde. Eine Seite werde in Kopie beigelegt.

Zu den Doppellosungen werde bemerkt, dass es sich dabei um lediglich 5 in 3 Jahren gehandelt habe.

Der laut Außenprüfung branchenübliche Rohaufschlag für Kaffee beziehe sich offensichtlich auf Gastronomiebetriebe/Kaffeehäuser, nicht jedoch auf Heurigenbetriebe. Bei der Bw würde lediglich eine große Tasse Kaffee um 2 € verkauft, eine Kalkulation sei beigelegt. Es sei unzulässig, ohne Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse des Einzelbetriebes pauschale Branchenvergleiche zu ziehen. Die Außenprüfung habe auch nicht den Eigenverbrauch von Kaffee berücksichtigt.

Die Ermittlung von Einzelrohaufschlägen könne nicht zu einer verlässlichen Kalkulation des Gesamtrohaufschlags führen, da hierbei die verkauften Mengen und auch die Zusammensetzung der Artikel nicht berücksichtigt würden. Bei der Rohaufschlagsermittlung nach dem Einzelrohaufschlag werde unterstellt, dass eine lineare Verteilung des Einkaufes auf die von der Außenprüfung kalkulierten 35 Artikel erfolgt sei, was natürlich nicht stimme. Die Kalkulation der Bw umfasse sämtliche eingekauften Produkte einer gesamten Aussteckperiode, hochgerechnet anhand der Verbrauchsmengen auf den erzielbaren Erlös. Diese Kalkulation sei geeignet, einen richtigen Rohaufschlag zu ermitteln, nicht jedoch die Einzelkalkulation willkürlich gewählter Artikel, die vielleicht in dieser Periode gar nicht verkauft wurden (dies sei bei der Einzelkalkulation ebenfalls nicht berücksichtigt). Dem Argument der Betriebsprüfung, dass in der durchkalkulierten Aussteckperiode (1.5. bis 16.5.2004) ein wesentlich höherer Rohaufschlag erzielt worden sei, wie im Jahresdurchschnitt, werde entgegengehalten, dass die Kalkulation einen Erlös ergebe, der dem erklärten nahezu entspreche, der erklärte Erlös der Aussteckperiode somit höher sei als der Jahresdurchschnitt, weiters, da die Höhe des Rohaufschlags wesentlich von der Zusammensetzung der Speisen abhängt, der bei anderen Ausstecken erzielte Rohaufschlag eben kleiner gewesen sei. Den Vergleichsbetrieb habe die Außenprüfung nicht genannt. Es sei ferner darauf hinzuweisen, dass die Bw im Gegensatz zu anderen Heurigenbuffets viele Artikel fertig zukaufe. Diese Artikel seien im Einkauf selbstverständlich wesentlich teurer als selbst gekochte Speisen. Der Vergleichsbetrieb produziere Artikel dieser Art vermutlich selbst. Der steuerliche Vertreter der

Bw vertrete viele Heurigenbetriebe in X und die Erfahrung mit diesen zeige, dass der Rohaufschlag der Bw im Durchschnitt liege.

Am 14. Dezember 2007 erging der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2005, der den von der Bw erklärten Umsätzen die in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden enthaltenen Sicherheitszuschläge entsprechend hinzurechnete.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.1. Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 vom 14. Dezember 2007, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 18. Jänner 2006 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, tritt im Sinne des § 274 erster Satz BAO an ihre Stelle, weshalb die Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 gerichtet gilt (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124).

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihr sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO (in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung) sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die Außenprüfung begründet die Schätzungsberechtigung unter Tz 1 des über das Ergebnis der Prüfung erstellten Berichts sowie Punkt 1 der über die Schlussbesprechung

aufgenommenen Niederschrift u.a. damit, dass Grundaufzeichnungen zur Tageslosungsermittlung nicht mehr vorhanden gewesen seien. In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme führt die Prüferin näher aus, dass die Bw anlässlich der Betriebsbesichtigung bekannt gegeben habe, dass die Buffeterlöse durch Zählen der Kassa am Abend abzüglich des jeweiligen Kassastandes am Morgen ermittelt würden; es seien weder Aufzeichnungen über den jeweiligen Kassaanfangsstand noch Aufzeichnungen über die tatsächlich verkauften Speisen geführt worden; auch „Stricherllisten“ oder „Schmierzetteln“ seien nicht aufbewahrt worden. Die Nachvollziehbarkeit der Tageslosungen sei daher nicht mehr gegeben gewesen.

Die Bw trägt dazu in der Berufung vor, dass der Kassastand täglich durch Rückrechnung und somit die Losung auf bestmögliche Weise ermittelt worden sei. Die „Schmierzetteln“ würden für die Abgabenbehörden ohnehin keine taugliche Form der Grundaufzeichnung darstellen. Nach Art des Betriebes sei die Führung dieser Aufzeichnungen auch nicht mit vertretbarem Zeitaufwand möglich.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw keine Unrichtigkeit der von der Außenprüfung getroffenen Feststellung auf.

Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung erfordert das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Einnahmen, Ausgaben), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127). Dabei ist es zulässig, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung, vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen zur Schätzung berechtigenden Aufzeichnungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Nach der unwiderlegt gebliebenen Feststellung der Betriebsprüfung hat die Bw Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand nicht geführt. Dass keine ordnungsgemäße Kassabuchführung vorlag, wird auch durch die von der Bw anlässlich ihrer Äußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vorgelegte Kopie aus dem Kassabuch für Mai 2004 bestätigt. Daraus ist ersichtlich, dass die Bw die Tageslosung in einem Betrag und jeweils einzeln die Zahlungen für Betriebsausgaben aufgezeichnet hat. Der tägliche Kassastand wird darin hingegen nicht festgehalten. Dem Erfordernis des täglichen Festhaltens des Kassastandes wurde damit nicht entsprochen.

Die Bw trägt auch nicht vor, dass sie den täglichen Kassastand auf andere Weise aufgezeichnet hätte. Grundaufzeichnungen wie Stricherlisten oder Schmierzetteln wurden, wie die Außenprüfung festgestellt hat, nicht aufbewahrt. Das Fehlen originärer Lösungsaufzeichnungen bestreitet die Bw letztlich nicht. Die Tageslosungen können daher auch nicht aus anderen Grundaufzeichnungen nachvollzogen werden.

Da die Bw die täglichen Bareinnahmen und Barausgaben und so auch die Tageslosungen in einem Kassabuch festgehalten hat, die Kassabuchführung aber wegen der unterlassenen Festhaltung des täglichen Kassastandes nicht ordnungsgemäß ist und die Bw auch keine sonstigen Aufschreibungen über den täglichen Kassastand vorgelegt hat, ist im Sinne der oben zitierten Judikatur die Berechtigung bzw. Verpflichtung zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

Zum Einwand der Bw, „Schmierzetteln“ stellten für die Abgabenbehörden keine taugliche Form der Grundaufzeichnung dar, sei darauf hingewiesen, dass die Aufbewahrung solcher Aufzeichnungen der Erhaltung zeitnah hergestellter Belege dient; Schmierzetteln, auf denen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden, kommt der Charakter von gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtigen Belegen zu, welche im Sinne dieser Gesetzesstelle die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen und für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sind. Allein die Tatsache, dass solche Schmierzettel nicht aufbewahrt werden, begründet die Schätzungsbefugnis, weil der Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich schon geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072).

Im Hinblick auf die mangelhafte Kassaführung kommt der Frage, ob aus dem häufigen Auftreten von deckungsgleichen Losungen Schlüsse auf die Richtigkeit der aufgezeichneten Tageslosungen gezogen werden können, für das Vorliegen der Schätzungsberechtigung keine entscheidende Bedeutung zu. Der unabhängige Finanzsenat teilt aber jedenfalls die Ansicht der Außenprüfung, dass das doppelte Vorkommen des gleichen Lösungsbetrages in der festgestellten Häufigkeit – 10x, und nicht wie von der Bw behauptet bloß 5x, in 3 Jahren – ungewöhnlich ist, zumal die Doppellosungen jeweils in einem Jahr und teilweise in einem engen zeitlichen Zusammenhang aufgetreten sind (beispielsweise kommt die Losung 1.030,60 am 25. September und am 1. Oktober 2002 vor, die Tageslosung 916,40 € kommt von März bis Juni 2004 sogar 3 mal vor). Auffallend ist ferner die Ähnlichkeit der als doppelt festgestellten Beträge (z.B. 1.030,60, 1.070,50, 1.060,20, 1.080,30 in den Jahren 2002 und 2003; 874,10, 974,10 im Jahr 2004). Auf Grund dieser Auffälligkeiten liegt der Verdacht nahe, dass die eingetragenen Tageslosungen nicht mit den Tatsachen im Einklang stehen und daher materiell unrichtig sind.



1.3. Die Außenprüfung hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung Sicherheitszuschläge verhängt. Sie hat dabei die Höhe der Sicherheitszuschläge an jenen Rohaufschlägen orientiert, die sie anhand der – unstrittigen - Einkaufspreise von der Bw in ihrem Heurigenbuffet verkaufter Waren und deren aus der von der Bw ausgehändigten Speisekarte ersichtlichen Verkaufspreisen berechnet hat. Die auf diese Weise ermittelten Sicherheitszuschläge bewegen sich zwischen 28 % und 33 % der erklärten Buffeterlöse. Der unabhängige Finanzsenat sieht aus den im Folgenden darzulegenden Gründen keinen Anlass, von dieser Schätzung abzugehen.

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084).

Da im vorliegenden Fall die Richtigkeit der 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. Dass die Zuschätzung dabei in Höhe kalkulatorisch ermittelter Erlösdifferenzen bemessen wurde, kann nicht als unschlüssig oder unangemessen erkannt werden, wird doch durch das Anknüpfen an die für das Speisenangebot der Bw feststellbaren Ein- und Verkaufspreise ebenfalls dem Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, Rechnung getragen.

Da die Außenprüfung bei Durchführung der Schätzung auf die konkreten Verhältnisse im Betrieb der Bw anknüpfen konnte, ist es nicht notwendig, auf Vergleichsbetriebe zurückzugreifen. Der Einwand der Bw, die von ihr im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Kalkulation eines Vergleichsbetriebes sei nicht berücksichtigt worden, ist daher nicht zielführend. Ebenso ist es unerheblich, ob die Außenprüfung den von ihr herangezogenen Vergleichsbetrieb bekannt gegeben hat, weil sie lediglich zur Ergänzung, ohne die Schätzung darauf zu stützen, auf den Umstand hingewiesen hat, dass sich der von ihr ermittelte Rohaufschlag in dem Bereich bewege, der auch bei einem anderen, in der selben Straße befindlichen Heurigenbuffet festgestellt worden sei.

Dass der Betriebsprüfung bei ihrer Berechnung (Bl. 60 und 61 Arbeitsbogen) ein Fehler unterlaufen wäre, zeigt die Bw nicht auf. Die Bw wendet vielmehr ein, dass die Ermittlung von Einzelrohaufschlägen für 35 Artikel nicht zu einer verlässlichen Kalkulation des Gesamtrohaufschlags führen könne. Dabei übersieht sie jedoch, dass die Betriebsprüfung

keine kalkulatorische Schätzung vorgenommen, sondern Sicherheitszuschläge verhängt hat, deren Höhe sie an aus dem Speisenangebot der Bw feststellbaren Rohaufschlägen angelehnt hat. Da die Außenprüfung zudem mit 14 warmen Speisen, 2 Beilagen, 7 kalten Speisen, 4 Käsesorten, 6 Gebäcksorten und 2 Desserts eine repräsentative Auswahl aus dem Speisenangebot der Bw getroffen hat, bietet der anhand dieser Speisenauswahl gewonnene durchschnittliche Rohaufschlag sehr wohl einen hinreichenden Anhaltspunkt für die Bemessung von Sicherheitszuschlägen, zumal wenn man berücksichtigt, dass jeder Schätzung eine gewisse Bandbreite immanent ist. Unsicherheiten, die mit jeder Schätzung verbunden sind, hat im Übrigen die Bw als diejenige, die wegen der durch die mangelhafte Kassaführung zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Erlöse zur Schätzung Anlass gab, hinzunehmen (z.B. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

Wenn die Bw in Bezug auf die Höhe der Sicherheitszuschläge vorträgt, dass die Außenprüfung „lediglich“ auf Grund der festgestellten Mängel einen Sicherheitszuschlag von rd. 33 % des Umsatzes verhängt habe, so ist dem zum einen entgegenzuhalten, dass sich die Höhe der Sicherheitszuschläge ja im Rahmen der aus dem Speisenangebot der Bw ableitbaren Verhältnisse bewegt. Zum anderen können nach der Lage des Falles – von „lediglich“ kann im Zusammenhang mit der vollständigen Unterlassung nachvollziehbarer Aufschreibungen über die täglichen Losungen nicht gesprochen werden - Sicherheitszuschläge von rund einem Drittel der erklärten Erlöse nicht als überhöht bezeichnet werden.

1.4. Die von der Bw mit der Berufung vorgelegte eigene Kalkulation einer Aussteckperiode im Jahr 2004 vermag das Bestehen der Schätzungsberechtigung nicht zu widerlegen, weil sich diese Berechtigung bereits aus der aufgezeigten Mangelhaftigkeit der Kassaführung ergibt. Davon abgesehen weist die Bw in ihrer Kalkulation mit 128,28 % selbst einen Rohaufschlag aus, der weit über dem aus den erklärten Erlösen des Jahres 2004 ableitbaren Rohaufschlag von 105 % liegt. Der Behauptung, der Rohaufschlag sei in anderen Aussteckperioden des Jahres 2004 wegen der Abhängigkeit von der Speisenzusammensetzung eben kleiner gewesen, mangelt es schon an einer nachvollziehbaren Darstellung. Zudem lässt vor dem Hintergrund des Fehlens jeglicher Grundaufzeichnungen über die Tageslosungen auch das Auftreten stark schwankender Rohaufschläge innerhalb eines Jahres – um bei dem von der Bw für eine Aussteckperiode kalkulierten Rohaufschlag von rd. 128 % auf einen durchschnittlichen Jahresrohaufschlag von 105 % zu kommen, müsste der Rohaufschlag anderer Aussteckperioden des Jahres 2004 unter dem durchschnittlichen Wert gelegen und damit noch weiter von dem kalkulierten Rohaufschlag von 128 % entfernt gewesen sein - Zweifel an der Richtigkeit der erklärten Erlöse aufkommen. Inwiefern der Umstand, dass der (erklärte) Erlös der kalkulierten Aussteckperiode höher gewesen wäre als im

Jahresdurchschnitt, Einfluss auf den Rohaufschlag haben könnte, ist unklar, da geringeren Erlösen ja auch ein geringerer Wareneinsatz gegenüberstehen müsste.

Zu dem Vorgesagten tritt weiters der Umstand, dass den von der Bw angestellten Berechnungen Unschlüssigkeiten und Unrichtigkeiten anhaften.

So ist etwa unklar, warum in der Tabelle mit der Überschrift „Z#“, in welcher die Rohaufschläge für Hühnerfleisch berechnet werden, für Hühnerbrust ohne Haut und Knochen einmal ein Rohaufschlag von 306,64 % und im Übrigen (6x) ein solcher von 103,32 % sowie 1x von 84,89 % ausgewiesen wird. Bei dem eingeschränkten Kalkulationszeitraum von rd. 2 Wochen ist eine derartige Abweichung jedenfalls nicht verständlich.

Zudem ist ein Rohaufschlag von 103,32 % oder weniger für Hühnerbrust ohne Haut und Knochen nicht nachvollziehbar, nennt doch die Tabelle für Hühnerkeulen Rohaufschläge von weit mehr als 200 %. Dass für höherwertiges Hühnerfilet ein geringerer Rohaufschlag erzielbar wäre als für Hühnerkeulen, ist nicht glaubwürdig.

Die Bw hat z.B. für den Einkauf von 16,6 kg Hühnerbrust ohne Haut und Knochen folgende Berechnung angestellt:

Hühnerbrust o.H.o.K.	16,60 kg	WEK netto	VK/Stück	VK gesamt	RA
	5,9 €/kg	97,94	4,00 €	199,20 €	103,39%

Dazu ist zunächst zu bemerken, dass – laut der der Außenprüfung ausgehändigten Speisekarte (Bl. 28 Arbeitsbogen) - der Verkaufspreis für Hendlschnitzel 6,00 €, und nicht, wie in der Kalkulation der Bw unterstellt, 4,00 € betragen hat. Auch die Außenprüfung hat in ihrer Kalkulation, von der Bw im Übrigen unwidersprochen, den Verkaufspreis für Hühnerbrust ohne Haut und Knochen mit 6,00 € angenommen.

Ferner sind die von der Bw ihrer Berechnung unterstellten 3 Portionen pro kg (16,60 kg x 4,00 € x 3 = 199,20 €), das wären rd. 33 dag pro Portion, nicht glaubwürdig. Die Außenprüfung hat die Portionen für Hühnerbrust ohne Haut und Knochen demgegenüber mit 20 dag angenommen, was mit den Erfahrungen des täglichen Lebens jedenfalls eher im Einklang steht. Beispielsweise wird in einem auf ORF-NÖ (<http://noe.orf.at/magazin/daheiminnoe/kulinarium/stories/89716/>) veröffentlichten Rezept eine Portion Hendlschnitzel mit 12 dag angegeben.

Bei Annahme des aus der Speisekarte ersichtlichen Verkaufspreises von 6,00 € ergibt sich, selbst unter Zugrundelegung der von der Bw unterstellten 3 Portionen, mit 177,35 % ein Rohaufschlag, der erheblich über dem von der Bw errechneten liegt. Bei zusätzlicher Annahme eines Mittelwertes von 4 Portionen (laut Außenprüfung 5 Portionen, laut Bw 3 Portionen) ergibt sich ein Rohaufschlag von 269,80 %, ein Wert, der bereits im Bereich der von der Bw für Hühnerkeulen ausgewiesen Aufschläge liegt. Legt man der Berechnung

5 Portionen (=20 dag pro Portion) und einen Verkaufspreis von 6,00 € zu Grunde, so gelangt man zu einem Rohaufschlag von rd. 362 %, ein Prozentsatz, der sich im Bereich des von der Außenprüfung ermittelten Rohaufschlags von rd. 355,00 % bewegt.

		EK netto/kg	EK brutto/kg	Port/kg	VK/Port	EK	RAK	RA in %
16,60	kg	97,94	107,73	3,00	6,00			
1,00	kg	5,90	6,49		298,80	107,73	2,77	177,35%
16,60	kg	97,94	107,73	4,00	6,00			
1,00	kg	5,90	6,49		398,40	107,73	3,70	269,80%
16,60	kg	97,94	107,73	5,00	6,00			
1,00	kg	5,90	6,49		498,00	107,73	4,62	362,25%

Bereits auf Grund dieser Unstimmigkeiten bietet die von der Bw vorgelegte Kalkulation keine verlässliche Grundlage für eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und ist daher nicht geeignet, die von der Außenprüfung vorgenommene Schätzung, weder dem Grunde noch der Höhe nach - abgesehen davon, dass die Bw in Bezug auf die Höhe der Sicherheitszuschläge, außer dem allgemein gehaltenen Hinweis, dass diese rd. 33 % des erklärten Umsatzes betragen hätten, nichts Konkretes vorgebracht hat, die vorgelegte Kalkulation sich vielmehr gegen das grundsätzliche Bestehen einer Schätzungsberechtigung wendet -, zu entkräften.

Ergänzend sei noch auf folgende Unstimmigkeiten hingewiesen:

Die mit „Z#“ bezeichnete Tabelle weist den Rohaufschlag für Brot und Gebäck mit 59,09 % aus:

	WEK brutto	VK gesamt	RA
Tirolerbrot	134,40	210,00	
Gebäck	192,50	550,00	
Blätterteigstangerl	34,54	82,50	
zuzügl. 10% USt	36,14		
	397,58	632,50	59,09%

In der Gesamtsumme der Verkaufspreise (632,50 €) fehlt jedoch der Betrag von 210,00 €.

Bei zutreffender Einbeziehung dieses Betrages in die Gesamtsumme ergibt sich anstelle eines Rohschlags von 59,09 % ein solcher von rund 112 %: Wareneinkauf 397,58, Verkauf 842,50, Rohaufschlag 111,90 %.

Die in der Tabelle mit der Überschrift „Z#####“ für Topfenstrudel und Apfelstrudel berechneten Rohaufschläge sind ebenfalls nicht schlüssig. Während die Außenprüfung, bei gleichen Einkaufspreisen (Topfenstrudel: 9,08 €/kg, Apfelstrudel: 6,10 €/kg) und gleichen Portionen (10 dag pro Stück = 10 Stück pro kg) wie in der Tabelle der Bw, zu Rohaufschlägen von 198 % für Apfelstrudel und 100 % bei Topfenstrudel errechnete, weist die Berechnung der Bw die Rohaufschläge für Apfelstrudel mit rd. 64 % und für Topfenstrudel mit rd. 5-9 % aus. Zu derart geringen Rohaufschlägen gelangt man bei dem in der Speisekarte für Strudel enthaltenen Verkaufspreis von 2,00 €, wie die nachfolgende

Berechnung anhand eines aus der Kalkulationstabelle der Bw ersichtlichen Einkaufs von 3,16 kg Apfelstrudel und 3,34 kg Topfenstrudel zeigt, nicht.

Topfenstrudel	EK/kg	EK netto	EK brutto	Port/kg	Port ges	VK/Port	VK ges	RA in %
3,34 kg	9,08	30,33	33,36	10,00	33,40	2,00	66,80	100,24%
Apfelstrudel	EK/kg	EK netto	EK brutto	Port/kg	Port ges	VK/Port	VK ges	RA in %
3,19 kg	6,10	19,46	21,40	10,00	31,90	2,00	63,80	198,06%

Zu den Rohaufschlagsdifferenzen bei Kaffee ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Außenprüfung die Kaffeeerlöse nicht erhöht hat, diese Differenzen auch für das Vorliegen der Schätzungsberechtigung nicht ausschlaggebend sind. Zum anderen liegt bereits der von der Bw errechnete Rohaufschlag von 559,13 % deutlich über den aus den erklärten Erlösen ableitbaren Rohaufschlägen von rd. 441-466 %. Inwiefern sich dieses Verhältnis durch den Ansatz eines Eigenverbrauchs verändern könnte, hat die Bw unterlassen darzutun. Die auf Beilage 2 der Berufung genannten Eigenverbrauchswerte von 3.454,52 €, 3.863,62 € und 5.272,71 € stellen jedenfalls den (gesamten) 10 %igen Eigenverbrauch dar. Es ist weiters auch nicht einsichtig, warum die Bw deshalb, weil sie nur 1 Kaffeeprodukt verkauft, keine branchenüblichen Rohaufschläge ansetzen sollte. Der Einwand, die Außenprüfung habe den Eigenverbrauch von Kaffee nicht berücksichtigt, ist nicht berechtigt, da diese bei Ermittlung der Erlösdifferenzen sehr wohl Eigenverbrauch im Schätzungswege ausgeschieden hat (Bl. 65, 66 Arbeitsbogen).

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 5. September 2008