jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/26 2006/14/0037

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.03.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §184;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der H OEG in W, vertreten durch Dr. Rose-Marie Rath, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Weißgerber Lände 40, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. Juni 2003, Zl. RV/3613-W/02, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OEG betreibt eine Pizzeria samt Pizzabotendienst sowie einen Verkaufsstand.

Aus Anlass einer Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 wurde in einer Anlage zum Betriebsprüfungsbericht vom 9. April 2002 betreffend "Losungsermittlung/Losungsaufzeichnungen" ausgeführt, dass weder für das Restaurant noch für den Verkaufsstand Grundaufzeichnungen über die Ermittlung der täglichen Losungen vorhanden seien. Die Tageslosung sei täglich mittels Inventur "ermittelt" worden. Aufzeichnungen über die Berechnungen der Tageslosungen bzw. die täglichen Inventurbestände seien nicht vorgelegt worden. Bei den Monatslosungsblättern handle es sich um eine EDV-Vorlage zur Berechnung der Spartenumsätze. Die Tageslosungen seien unter Anwendung fixer Prozentsätze auf die Umsatzsparten Küche, alkoholfreie Getränke, alkoholische Getränke, Wein, Tee und Kaffee sowie Zigaretten verteilt worden. Die Umsätze für den Monat Dezember 1999 seien beispielsweise unter Zugrundelegung der "Losungsberechnungen" des Monates November 1999 erklärt worden. Für die Monate März 1998 und April 1998 gebe es keine tägliche Losungsberechnung. Die Losungen für das Restaurant und den Verkaufsstand seien jeweils nur in einer Monatssumme ausgewiesen.

Hinsichtlich Wareneinkauf hätten die aus Medienberichten bekannten Erhebungen beim Brauunternehmen B.

ergeben, dass an die Beschwerdeführerin neben Lieferungen mit Rechnung (Weißeinkäufe) auch Lieferungen ohne Rechnung (Schwarzeinkäufe) getätigt worden seien. Die Schwarzeinkäufe sowie teilweise auch die Weißeinkäufe seien nicht verbucht worden. Eine Deckungsrechnung bei Spirituosen und Kaffee zeige ebenfalls Verkürzungen auf.

In das Kassabuch seien die Tageslosungen am Monatsende in einer Gesamtsumme eingetragen worden. Der Wareneinkauf sei im Kassabuch ebenfalls größtenteils in Monatssummen erfasst worden. Eine stichprobenweise chronologische Zuordnung der Geschäftsfälle im Kassabuch habe (für bestimmte angeführte Tage) Fehlbeträge ergeben. Im Jahr 2000 erfolgte Barzahlungen betreffend Umbauarbeiten seien im Rechenwerk nicht erfasst bzw. erhaltene Zahlungsquittungen nicht aufbewahrt worden.

Zur "Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen" hielt die Prüferin fest, die von der Beschwerdeführerin angewandte Methode der Verteilung der Entgelte unter Zugrundelegung eines Prozentsatzes sei keine nach § 18 UStG 1994 zugelassene Berechnungsmethode. Entgegen der Anordnung des § 18 UStG 1994 seien die Tagesumsätze auch nicht aufgezeichnet, sondern "unter Zugrundelegung der täglichen Inventurbestände errechnet" worden. Auch der Eigenverbrauch wäre nach § 18 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 unter Angabe des Tages und der Verteilung nach Steuersätzen aufzuzeichnen gewesen. Die Eintragung der Tageslosung in das Kassabuch in einer Monatssumme entspreche ebenso wenig den Bestimmungen des § 131 BAO über die Aufzeichnungsführung wie die teilweise monatliche Zusammenfassung der Ausgaben (Wareneinkauf). Durch die festgestellten Kassafehlbeträge sei erwiesen, dass Bareingänge nicht aufgezeichnet worden seien. Die Aufzeichnungen "über die täglichen Inventurwerte und die Losungsberechnungen" seien entgegen der Anordnung des § 132 BAO nicht aufbewahrt worden. Auch die Nichterfassung von Wareneinkäufen spreche gegen die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen (der Wareneinkauf hätte auch aufgezeichnet werden müssen, wenn er - wie behauptet - für private Zwecke erfolgt sei).

Eine Analyse der Losungsaufzeichnungen zeige deutlich, dass die Verteilung der Losungen nach Sparten mit vorgegebenen Prozentsätzen berechnet worden sei. Ab Juli 1998 sei in den Aufzeichnungen der Umsatz für Zustellungen bzw. Gassenverkauf gesondert ausgewiesen. Nach Auswertung dieser Aufzeichnungen werde die Berechnung der Tageslosungen erkennbar, wonach Ausgangsbasis für die Berechnung der Zustellungsbereich gewesen sei und die Gesamtlosung des Restaurants unter Zugrundelegung eines Wertansatzes für die Zustellung hochgerechnet worden sei. Der Anteil der Zustellung an der Gesamtlosung habe 25 % bzw. 30 % betragen. Die so errechnete Tageslosung sei sodann nach Steuersätzen verteilt worden, wobei der Anteil der 20 %-igen Umsätze (Getränke und Zigaretten) dem Anteil der Zustellungslosung an der Gesamtlosung entspreche. Die Losungen seien jedenfalls nicht, wie in einer Vorhaltsbeantwortung vom 18. Oktober 1991 ausgeführt, "mittels täglicher Inventur" ermittelt worden.

Die vorläufigen Prüfungsfeststellungen sowie die Rechtsansicht der Prüferin zur Ordnungsmäßigkeit des Rechenwerkes samt Darstellung einer Schätzung seien der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht worden (im Einzelnen werden dazu auch Schriftsätze der Beschwerdeführerin vom 18. Oktober 2001 und 8. Jänner 2002 referiert). Im Rahmen der am 5. Februar 2002 stattgefundenen Schlussbesprechung sei die von der Prüferin gewählte Schätzungsmethode neuerlich abgelehnt worden. Dabei sei u. a. die Ansicht vertreten worden, dass eine Schätzungsberechtigung nur im Bereich der beim Brauunternehmen festgestellten Einkaufsdifferenzen bestehe. Dass Umsatzverkürzungen bei den 10 %-igen Umsätzen stattgefunden hätten, sei bestritten worden.

Zur "Beweiswürdigung" führte die Prüferin aus, der Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin sei "wenig Raum beizumessen". Die gezeigte mangelnde Bereitschaft zur Mitwirkung lasse die Erwartungshaltung erkennen, dass die Betriebsprüfung nicht alle abgabepflichtigen Tatbestände nachweisen könne. Analysiere man die erklärten Losungen, sei zu erkennen, das "der gesamte Erlösbereich ein einziges Rechenkonstrukt ist und niemals das tatsächlich erwirtschaftete Ergebnis" darstelle. Die zum Vorwurf des nicht verbuchten Wareneinkaufs beim Getränkeunternehmen B. vorgebrachte Rechtfertigung, dass "alles nur für den Privatverbrauch" gewesen sei, sei lebensfremd und eine reine Schutzbehauptung. In der Regel liege der Wareneinsatzverkürzung eine Verkürzung des Umsatzes und des Gewinnes, somit eine angestrebte Verminderung der Steuerleistung, zu Grunde. Unglaubwürdig sei auch die Behauptung, dass "bis auf die Getränkelieferungen bei der B." alles in Ordnung gewesen sei. So seien etwa in einer Schadensmeldung an die Versicherung über einen Einbruchdiebstahl im Jahre 1997 u.a. gestohlene Getränke (Spirituosen) angeführt. Auf Basis der Inventuren und der Einkaufsbelege hätten allerdings kein Bestand und auch kein ausreichender Einkauf zur Deckung der Diebstahlsmenge festgestellt werden können. Nicht der Realität entsprächen auch die verbuchten Kaffeeeinkäufe, wobei auch ein nicht verbuchter Einkauf vom 28. Februar 1997 erwiesen sei. Weiters sei

unglaubwürdig, dass laut Buchhaltung ein italienisches Restaurant fünf Monate lang (Jänner 1997 bis Mai 1997) mit 0,5 kg Kaffee das Auslangen finde. Im Zuge der Betriebsbesichtigung im August 2001 sei vom Gesellschafter erklärt worden, dass monatlich ca. 6 kg Kaffee eingekauft würden. Im Jahre 1998 habe der gesamte Kaffeeeinsatz demgegenüber 3,5 kg betragen.

Die Betriebsprüfung komme daher im Ergebnis zur Überzeugung, dass dem gesamten Rechenwerk keine Glaubwürdigkeit zukomme. Es sei nicht nur formell, sondern auch materiell unrichtig. Bei einem Restaurantbetrieb stelle die Erfassung der Tageslosung (Bargeschäfte) einen essenziellen Bestandteil des Rechenwerkes dar. Die Bereiche Erlöse und Wareneinsatz seien tragende Elemente einer Rohgewinnermittlung. Der gesamte Erlösbereich sei das Ergebnis einer Hochrechnung und der Wareneingang sei verkürzt worden. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin, die nur Mängel in Bezug auf die aufgedeckten Schwarzeinkäufe bei der B. einräume und die "Globalschätzung als angewandte Methode" ablehne, gebe es keine klar abgrenzbaren Teilbereiche, die von einer Schätzung auszuschließen seien.

In der Folge werden von der Prüferin "der Denkvorgang und die Schlussfolgerungen, die der Schätzung zugrunde liegen" eingehend erläutert und rechnerisch im Einzelnen dargestellt. Im Wesentlichen ging die Prüferin dabei davon aus, dass die einzige gesicherte Information der mittels Kontoauszug festgestellte Getränkeeinkauf beim Unternehmen B. im Jahr 1997 sei. Unter der Annahme, dass in einer Pizzeria als einem überwiegenden Speiselokal mit einem Getränkekonsum in der Regel ein Verzehr von Speisen verbunden sei, wobei hier zudem Pizzen auch über die Gasse verkauft bzw. zugestellt würden, könne davon ausgegangen werden, dass grundsätzlich mit der Getränkekonsumation auch eine Speisekonsumation stattgefunden habe. Der Getränkeerlös für ein Kalenderjahr sei anhand der festgestellten Getränkeeinkäufe und Getränkepreise laut Speisekarte zu ermitteln. Unter Zugrundelegung einer Konsumationsstruktur könne vom so festgestellten Getränkeerlös auf den im Dunkeln liegenden Speisenerlös rückgerechnet werden.

Auf der Grundlage der Erlöszuschätzungen des Prüfungsberichtes ergingen Sachbescheide, gegen die die Beschwerdeführerin Berufung erhob. Die Beschwerdeführerin vertrat darin die Ansicht, dass die Schätzung "zu einer exzessiven Steuerlast und zu einem völlig unrealistischen Ergebnis" geführt habe. Der nicht fakturierte Wareneinkauf vom genannten Brauunternehmen sei nicht zur Erzielung von Schwarzumsätzen bestimmt gewesen, sondern für private Zwecke. Es seien z.B. "unzählige" Familienfeste im Lokal abgehalten worden, auch seien beide Gesellschafter täglich von 11:30 Uhr bis 23 Uhr fast durchgehend anwesend gewesen.

Die Unglaubwürdigkeit des Kaffeeeinkaufs könne nicht auf Grund eines einzigen nicht verbuchten Einkaufes als erwiesen angesehen werden. Der geringe Einkauf sei mit dem Vorhandensein einer anfälligen und reparaturbedürftigen Espressomaschine zu erklären. Die Nachfrage nach Kaffee sei eher gering und die Anschaffung eines neuen Gerätes zum damaligen Zeitpunkt (1997) aus finanziellen Gründen nicht möglich gewesen. Es sei daher in Kauf genommen worden, dass den Gästen kein Kaffee habe angeboten werden können.

Von der Betriebsprüfung sei ein verbuchter Weineinkauf übersehen worden, dies lasse den Schluss zu, dass auch der Spirituoseneinkauf von der Betriebsprüfung fehlerhaft ermittelt worden sei. Eine mangelnde Mitwirkung der Beschwerdeführerin sei daraus nicht zu unterstellen.

Die gewählte Schätzungsmethode sei rechtswidrig. Aus dem festgestellten nicht fakturierten, weil privatem, Getränkeeinkauf im Jahr 1997 im Gesamtwert von 43.529,74 S sei eine Schätzung konstruiert worden, die im Ergebnis zu einer Umsatzhinzuschätzung von 4,322.000 S geführt habe. Die Haupthinzuschätzung in Höhe von 3,457.600 S betreffe die Küchenerlöse, die mit dem Getränkeeinkauf nur wenig zu tun hätten. Die Schätzungsbasis, wonach jeder Getränkeeinkauf einen Speiseumsatz auslöse, sei unschlüssig. Die Umsatzsteigerungen resultierten aus der Schließung diverser Konkurrenzbetriebe. Die Betriebsprüfung habe die Konkurrenzsituation nicht berücksichtigt und es unterlassen, einen äußeren Betriebsvergleich anzustellen.

Die Berufung enthielt weiters eine "Kapazitätsprüfung" auf der Basis einer angenommenen durchschnittlichen Zubereitungszeit einer Speise von 14 Minuten bei drei vorhandenen Kochstellen. In Summe sei die Küche 6,5 Stunden pro Tag in Betrieb, im Jahr daher 2.372,5 Stunden. Die (in der Berufung rechnerisch näher dargestellte) Prüfung ergebe aber, dass mindestens 3.371,07 Stunden notwendig seien, um den von der Betriebsprüfung geschätzten Umsatz zu erzielen. Eine "Sitzplatzschätzung" (35 Sitzplätze) ergebe bei einer in der Berufung näher bezifferten Auslastung, einer durchschnittlichen Verweildauer von 1,5 Stunden und dem von der Betriebsprüfung angenommenen Nettoumsatz pro

Speise einen Gesamtumsatz von 2,852.376,45 S. Die Differenz zum Gesamtumsatz laut Betriebsprüfung betrage somit 506.656,55 S. Diese beiden Beispiele würden zeigen, dass die von der Betriebsprüfung gewählte Schätzungsmethode nicht richtig sein könne.

In der Stellungnahme zur Berufung wurde seitens der Betriebsprüfungsabteilung darauf hingewiesen, dass zu den Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen in der Berufung nichts vorgebracht worden sei. Außer der Kapazitäts- und die Sitzplatzberechnung sei auch nichts Neues vorgebracht worden, was nicht bereits Gegenstand des Prüfungsverfahrens gewesen sei. Sowohl die Kapazitäts- als auch die Sitzplatzberechnung für das Jahr 1997 seien auf den Restaurantbereich bezogen. Der in der Berufung zum Vergleich herangezogene geschätzte Umsatz in Höhe von 3,359.033 S (netto) des Jahres 1997 umfasse jedoch den Umsatz im Restaurant (Pizzeria) und im Verkaufsstand. Der von der Betriebsprüfung errechnete, den Restaurantbereich betreffende kalkulatorische Speisenumsatz (inklusive Zustellung) betrage nur 2,629.746 S netto.

Unrichtig sei weiters die Annahme in der Berufung, dass die Küche 6,5 Stunden pro Tag in Betrieb sei. Laut Betriebsunterlagen sei die Küche von 11:30 Uhr bis 23 Uhr, also 11,5 Stunden, in Betrieb. Der von der Betriebsprüfung geschätzte Speisenerlös im Restaurantbereich bedinge eine Küchenauslastung von rund 62,8 %. Bei der Sitzplatzberechnung gehe die Berufung von einem durchschnittlichen Nettoumsatz pro Speise von 65,67 S aus, der als Ergebnis der Division der Speisenerlöse durch die Anzahl der Speisen resultiere. Dieser Wert stelle jedoch nicht den Durchschnittswert der Speisenkonsumation pro Sitzplatz (pro Gast) dar. Richtig wäre es gewesen, den Erlös für Speisenkonsumation durch die Anzahl der Menüs zu dividieren. Die Schätzung der Betriebsprüfung benötige eine Auslastung von 20 % und liege um die Hälfte unter der in der Berufung angegebenen Sitzplatzauslastung. Sie sei daher nicht überzogen und liege auch innerhalb der Kapazitätsgrenzen. Näher dargestellte Berechnungen führten vielmehr dazu, dass mit der Kapazitäts- und Sitzplatzberechnung vielmehr auch aufgezeigt werden könne, dass das Betriebsergebnis in allen Bereichen massiv verkürzt worden sei, wobei es für die Jahre 1999 und 2000 auch zu höheren Hinzuschätzungen hätte kommen müssen.

In einer Gegenäußerung hielt die Beschwerdeführerin der Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung entgegen, dass die in der Berufung angestellten Kalkulationen lediglich zum Ausdruck bringen sollten, wie erheblich Schätzungsmethoden voneinander abweichen könnten und welch großen Unsicherheitsfaktor sie deshalb beinhalteten. Die Kernaussage der Berufung gehe dahin, dass die Meinung der Betriebsprüfung abgelehnt werde, dass "jeder Getränkeumsatz- oder einkauf auch einen Speisenumsatz auslöst".

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gab die belangte Behröde der Berufung, soweit sich diese gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 1999 richtete, teilweise Folge. Betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 wurden die Bescheide erster Instanz abgeändert.

Nach einer Darstellung des Betriebsprüfungsberichts und des Verfahrensgangs hielt die belangte Behörde fest, dass die Besteuerungsgrundlagen infolge schwerwiegender formeller und materieller Mängel der Bücher zu schätzen gewesen seien. Den Feststellungen der Betriebsprüfung zur "Losungsermittlung/Losungsaufzeichnungen" und "Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen" habe die Beschwerdeführerin substanziell nichts entgegen gesetzt. Die seitens der Betriebsprüfung im Rahmen der mündlichen Verhandlung wiederholte und von der Beschwerdeführerin unwidersprochen gebliebene Argumentation, wonach das Zahlenmaterial des Rechenwerks im Beschwerdefall nicht zu verwenden gewesen sei, weil die vorgelegten Losungsaufzeichnungen das Produkt von Berechnungen gewesen seien und "jede aus diesen Grundlagen abgeleitete Kennzahl falsch wäre", habe zutreffend zur Vorgangsweise geführt, Kennzahlen mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit abzuleiten. Dies habe einen komplexen Prüfungsbericht bedingt. Die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch seien unstrittig nicht aufgezeichnet worden. Es sei unrealistisch, dass durch im Betrieb abgehaltene Familienfeierlichkeiten und durch die beiden im Betrieb anwesenden Gesellschafter der Beschwerdeführerin drei Viertel der Gesamtbiermenge konsumiert worden seien. Auch der offiziell angegebene geringe Verbrauch an Kaffee widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Beurteilung der Betriebsprüfung, wonach es unglaubwürdig erscheine, dass zu den Inventurzeitpunkten jegliche Bestände der laut vorgelegter Getränkekarte angebotenen Spirituosen aufgebraucht gewesen seien, entspreche der Lebenserfahrung und füge sich in das beim Kaffeeeinsatz aufgezeigte Bild nahtlos ein. In den Inventuren zum 31. Dezember 1996, 31. Dezember 1998 und 31. Dezember 1999 seien zudem keine Zigarettenbestände ausgewiesen.

Dass das Finanzamt gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt sei, werde angesichts des festgestellten Sachverhalts von der Beschwerdeführerin zu Recht auch nicht angezweifelt. Bekämpft werde die Schätzungsmethode bzw. das Schätzungsergebnis.

Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass grundsätzlich mit der Getränkekonsumation auch eine Speisenkonsumation verbunden sei, weil eine Pizzeria ein Speiselokal sei, das erfahrungsgemäß nicht zum alleinigen Getränkekonsum aufgesucht werde. Im Rahmen dieser Betrachtung habe die Betriebsprüfung auch den Umstand berücksichtigen können, dass Speisen (Pizza) "auch über die Gasse verkauft bzw. zugestellt würden", wodurch ein Speisenverkauf vorliege, dem kein Getränkekonsum zuzurechnen sei.

Getränkekonsumationen (Getränkeumsatz) in der Pizzeria ohne Speisenverzehr (Speisenumsatz) in der Pizzeria stehe somit der Gassenverkauf (Speisenumsatz) ohne Getränkeverkauf gegenüber. Wenn die Betriebsprüfung auf Basis dieser Überlegungen einer Getränkekonsumation einen Speisenumsatz zugeordnet habe, könne darin keine unzutreffende Vorgangsweise erblickt werden. Die Ermittlung des Getränkeanteiles sei unter Ansatz von Speisen- und Getränkefolgen vorgenommen worden, die auf Grund der Speise- und Getränkekarte zusammengestellt worden seien. Im Zuge des Berufungsverfahrens sei die Ermittlung laut dem Betriebsprüfungsbericht vom Finanzamt nach Durchführung von Besprechungen insofern erweitert worden, als die zwölf Speisen- und Getränkefolgen um weitere achtzehn Speisen- und Getränkefolgen ergänzt worden seien. Durch die Berücksichtigung eines der Lebenserfahrung entsprechenden größeren Anteiles an Standardkonsumationen (Pizza) und die Erhöhung des Getränkeanteils bei Standardkonsumationen (Pizza und zwei Getränke) sei eine gewogene Konsumationsstruktur erreicht worden, der überwiegend Standardkonsumationen mit erhöhtem Getränkeanteil zu Grunde liegen würden. Diese Abänderung sei vom Bestreben geleitet worden, den tatsächlichen Gegebenheiten bei der Ermittlung des Getränkeanteiles möglichst nahe zu kommen.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin etwa dahingehend, die Anwendung der Schätzung bedeute, dass, wenn zwei Personen (Mann, Frau) in der Pizzeria drei Seidel für den Mann und zwei Cola für die Frau bestellten, diese beiden Personen zwölf Pizzen essen müssten, sei nicht zutreffend. Bei keinem der zehn Menüs laut der Anlage zum Betriebsprüfungsbericht seien einer Getränkekonsumation mehrere Pizzen zugeordnet worden. Zur Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwendungen seien im Rahmen der Ergänzung um zwei Speisen- und Getränkefolgen überdies einer Pizza drei Seidel Bier und einer Pizza zwei Cola zugeordnet worden. Im Rahmen der beschriebenen Ergänzung um weitere achtzehn Menüs auf dreißig Speisen- und Getränkefolgen sei ebenfalls der Getränkeanteil erhöht worden. Als Folge dieser Ergänzung errechne sich der für das Jahr 1997 aus dem berichtigten Betriebsergebnis abgeleitete Einsatzverkürzungsfaktor in Höhe von 46,8 % (laut Betriebsprüfungsbericht 59,5 %). Hinsichtlich der Wareneinkaufsentwicklung der Jahre 1998 bis 2000 habe die Betriebsprüfung eine deutliche Steigerung des Wareneinkaufes gegenüber dem Jahr 1997 festgestellt und dies mit erhöhten Umsätzen auf Grund des Lokalausbaues und des Wegfalls der Schwarzlieferungen begründet. Wegen der innerhalb des Prüfungszeitraumes weggefallenen Möglichkeit des Schwarzeinkaufes beim Getränkeunternehmen B. habe die Betriebsprüfung die Ansicht vertreten, dass eine einheitliche Wareneinsatzverkürzung für jedes Jahr unzutreffend sei.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin zum Grund der Umsatzsteigerungen sowie zu den Schließungen von Konkurrenzbetrieben sei nicht nachgewiesen worden. Zur Kapazitätsprüfung (Auslastung der Küche) könne auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung verwiesen werden. Ausgehend von der in der Berufung angegebenen Anzahl der täglich besetzten Sitzplätze und der daraus für das Jahr errechneten

43.435 Plätze ergäbe die auf Plausibilität abzielende Kapazitätsprüfung unter Bedachtnahme auf die oben dargestellten dreißig Speisen- und Getränkefolgen einen Speisen-Restaurantnettoumsatz von 3,581.215,70 S. Der letztlich angesetzte Speisen-Restaurantnettoumsatz liege weit unter diesem errechneten Betrag, weil - wegen der Ausgangsbasis der Sitzplätze - richtigerweise vom bereits niedrigeren Speisen-Gesamtnettoumsatz in Höhe von rund 3,359.000 S noch der beachtliche Zustellungs- und Gassenverkaufsumsatz in Abzug gebracht werden müsse. Der Betrag der Kapazitätsprüfung werde also selbst dann nicht erreicht, wenn man unrichtigerweise zum Restaurantumsatz den Zustellungs- und Gassenverkaufsumsatz hinzurechnen würde.

Unter Berücksichtigung all dieser Umstände (insbesondere auch den konkret unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Prüfers in der Stellungnahme zur Berufung) seien die Einsatzverkürzungsfaktoren wie folgt anzusetzen: Für das Jahr 1997 in Höhe von 45 %, für das Jahr 1998 in Höhe von 45 %, für das Jahr 1999 in Höhe von

40 % und für das Jahr 2000 in Höhe von 20 %. Mit den sich dadurch errechnenden Beträgen werde der (in einer Tabelle im angefochtenen Bescheid näher dargestellte) Rahmen für den Speisen-Bruttoumsatz pro Gast ohnedies nicht ausgeschöpft.

Die Neuberechnung ergebe somit folgende Gesamtbeträge an Lieferungen und Leistungen: Für das Jahr 1997 sei dem erklärten Umsatz von 2,641.463,12 S ein Betrag von 1,015.000 S hinzuzurechnen (Gesamtbetrag 1997: 3,656.463,12 S). Für das Jahr 1998 sei dem erklärten Umsatz von 2,411.197,42 S ein Betrag von 1,041.000 S hinzuzurechnen (Gesamtbetrag 1998: 3,452.197,42 S). Für das Jahr 1999 sei dem erklärten Umsatz von 2,933.092,35 S ein Betrag von 1,176.000 S hinzuzurechnen (Gesamtbetrag 1999: 4,109.092,35 S). Für das Jahr 2000 sei dem erklärten Umsatz von 3,741.110,58 S ein Betrag von 833.000 S hinzuzurechnen (Gesamtbetrag 2000: 4,574.110,58 S).

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabenpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im Beschwerdefall war bereits auf Grund der von der Betriebsprüfung aufgezeigten wesentlichen formellen Mängel in der Buchführung zur Losungsermittlung und Aufzeichnungsführung (beispielsweise keine Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen sowie keine den Erfordernissen des § 18 UStG 1994 und des § 131 BAO entsprechende Gestaltung der Aufzeichnungen) eine Schätzung in Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO jedenfalls geboten (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. November 1993, 92/15/0091, und vom 30. Mai 2001, 98/13/0033 und 0034). Diese Schätzungsverpflichtung bestand auch unabhängig von dem tatsächlich im Jahr 1997 festgestellten "Schwarzeinkauf" von einem Getränkeunternehmen, der die Unrichtigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen nur bestätigte. Es trifft damit auch nicht zu, dass sich die Zuschätzung für die Folgejahre "im Wesentlichen" auf die "nichtverbuchten Umsätze 1997" gründete. Soweit dazu in der Beschwerde auch vorgebracht wird, weitere behauptete Unstimmigkeiten beim Wareneinkauf hätten "geklärt werden" können, ist dies anhand der Aktenlage überdies nicht nachvollziehbar (vgl. beispielsweise die Ausführungen im angefochtenen Bescheid betreffend Wareneinsatz bei Kaffee oder Spirituosen). Wegen der durchgängig vorhandenen Buchführungsmängel ist auch nicht zu erkennen, weshalb wegen des erstmals in der Beschwerde angesprochenen Gesellschafterwechsels Mitte 1998 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr "die gleiche fehlerhafte Vorgehensweise wie bei seinem Vorgänger angenommen werden" dürfe.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1998, 96/15/0005, und vom 18. Juli 2001, 98/13/0061).

Im Beschwerdefall hat die Behörde die Besteuerungsgrundlagen angesichts der schwerwiegenden formellen Mängel der Buchführung im Ergebnis in Form einer sogenannten Globalschätzung ermittelt und der Beschwerdeführerin sowohl im Prüfungs- als auch im Berufungsverfahren jeweils Parteiengehör gewährt und demgemäss beispielsweise auch noch im angefochtenen Bescheid Anpassungen in den Berechnungen lt. Betriebsprüfung vorgenommen. Warum "ab einer gewissen Anzahl von einzuschätzenden Parametern im Hinblick auf eine möglichst reale Einschätzung eines Geschäftsbetriebes eine einfachere Zuschätzung im Sinne des Gesetzes zu wählen" gewesen wäre (in diesem Sinne

nach Ansicht der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall mit einer Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 15 % für 1997 und 10 % für die Folgejahre auf Umsatz und Wareneinsatz das Auslangen hätte gefunden werden können), macht die Beschwerde nicht einsichtig. Dass das "umfangreiche Rechenwerk der Betriebsprüfung zwar in sich schlüssig" erscheint, räumt auch die Beschwerde ein. Im Rahmen welcher Parameter dennoch Unrichtigkeiten enthalten wären, die zu einem mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang zu bringenden Besteuerungsergebnis geführt hätten, legt die Beschwerde nicht konkret dar. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch darauf, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, die derjenige zu tragen hat, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt (vgl. z.B. die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO3, § 184 Tz. 3).

Soweit in der Beschwerde erstmals im Zusammenhang mit den Schwarzeinkäufen vom Getränkeunternehmen B. vorgebracht wird, ein Ausweichen auf andere Lieferanten wäre auf Grund der Einstellung der Schankanlage auf Fässer dieses Unternehmens gar nicht durchführbar gewesen, unterliegt dies im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ebenso dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG wie das erstmalige Beschwerdevorbringen zum regelmäßigen Treffen einer Frauengruppe oder zur Bewirtung von Touristengruppen, womit glaubhaft gemacht werden sollte, dass vermehrt Getränkeumsätze auch ohne gleichzeitigem Konsum von Speisen stattgefunden hätten. Zur Korrelation zwischen Getränke- und Speisenumsatz ist die belangte Behörde im Übrigen auf die Einwendungen der Beschwerdeführerin eingegangen und hat dazu beispielsweise auch die angenommenen Menüzusammenstellungen (Speisen- und Getränkefolgen) modifiziert. Eine Unschlüssigkeit der Vorgangsweise der belangten Behörde wird durch das auch nur allgemein gehaltene Vorbringen in der Beschwerde nicht aufgezeigt, wonach etwa "immer häufiger Personen, wie

z. B. schlankheitsbewusste Frauen oder Kinder", nichts oder fast nichts essen (sehr wohl aber Getränke konsumieren), zumal die belangte Behörde ohnedies auch auf den sogenannten "Gassenverkauf" Bedacht nehmen konnte, bei dem zu einer Speisenabgabe regelmäßig kein Getränkekonsum erfolgte. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich außerdem nicht, dass die Beschwerdeführerin ihrerseits durch die Beschreibung eines typischen Bestell- und Konsumverhaltens in ihrer Pizzeria zur Ermittlung einer die Verhältnisse in ihrem Unternehmen am besten treffenden und damit möglichst realistischen Schätzungsbasis beigetragen oder konkrete Beweismittel zu ihrem Vorbringen angeboten hätte. Die von der Beschwerde unter Hinweis auf die Berufung angeführte "nicht gerade beste Lage" der Pizzeria und die Schließung von in der Nähe gelegenen Konkurrenzbetrieben wegen schlechten Geschäftsganges macht das aus den Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin abgeleitete Schätzungsergebnis für sich allein auch noch nicht unschlüssig, wobei das Beschwerdevorbringen ohnedies auch hier im Wesentlichen nur auf Behauptungsebene bleibt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. März 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140037.X00

Im RIS seit

03.05.2007

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at