

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009, Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 wird endgültig erlassen.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 werden abgeändert.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 wird endgültig erlassen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Abgaben ist der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt in der Rechtsform einer GesmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand Einzel- und Großhandel mit Fleisch und Fleischprodukten. Alleingesellschafter und -geschäftsführer der Bf ist AB.

1. Anlässlich einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer unter Tz 4 und 5 des Berichts folgende Feststellungen:

Im Bereich Großhandel seien fehlende Unterlagen über Bestell- und Lieferwesen sowie fehlende Verkaufsmengen bei Mengenverprobungen festgestellt worden.

Im Bereich Einzelhandel seien fehlender Wareneinkauf und Inventurmängel festgestellt worden, die Grundaufzeichnungen über die Tageslosungsermittlung seien in Zweifel zu ziehen, das Kassabuch sei mittels eines jederzeit nachträglich veränderbaren elektronischen Datenverarbeitungsprogrammes geführt worden, die innerbetrieblichen Kennzahlen seien zum Teil unrealistisch, bei der Mengenverprobung und der kalkulatorischen Verprobung hätten sich Differenzen ergeben.

Auf Grund der festgestellten Mängel seien die erklärten Umsätze - wie in Tz 1 der Niederschrift dargestellt - um folgende Beträge zu erhöhen:

Einzelhandel (Kebap & Pizza House)	2009	2010	2011
Erlöserhöhung Speisen (Kebap etc)	40.400,00	35.600,00	
Erlöserhöhung Speisen (Pizza)	21.800,00	20.900,00	
Erlöserhöhung Speisen gesamt netto	62.200,00	56.500,00	6.300,00
davon 10% USt	6.220,00	5.650,00	630,00
Erlöserhöhung Speisen gesamt brutto	68.420,00	62.150,00	6.930,00
Erlöserhöhung Getränke	10.600,00	3.200,00	11.400,00
davon 20% USt	2.120,00	640,00	2.280,00
Erlöserhöhung Getränke brutto	12.720,00	3.840,00	13.680,00

Großhandel	2009	2010
Erlöserhöhung	24.000,00	2.500,00
davon 10% USt	2.400,00	
davon 20% USt		500,00
Erlöserhöhung brutto	26.400,00	3.000,00

Der zusätzliche Wareneinkauf betrage:

	2009	2010
WEK-Erhöhung Speisen	13.300,00	5.400,00
WEK-Erhöhung Getränke	800,00	1.800,00
WEK-Erhöhung gesamt	14.100,00	7.200,00

Die Umsatzerhöhungen inklusive Umsatzsteuer abzüglich des zusätzlichen Wareneinkaufs stellten verdeckte Ausschüttungen dar.

Das Finanzamt erließ, hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 nach Verfügung der Wiederaufnahme, den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende (hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 und 2011 vorläufige) Bescheide, die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer schrieb sie der Bf im Haftungswege vor.

2. In ihrer nunmehr als Beschwerde zu erledigenden Berufung erhebt die Bf folgende Einwendungen gegen die von der Außenprüfung vorgenommene Kalkulation:

Bezüglich der Position Kebap habe die Tochter des AB anhand von Aufzeichnungen für den Zeitraum 5.5.2012 bis 21.5.2012 eine Kalkulation vorgenommen, aus welcher auf den Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 rückgeschlossen werden könne. Auch das Finanzamt habe ja ohne weitere Nachkalkulation seine Zurechnungen aus dem Zeitraum 2009 und 2010 dem Zeitraum 1-6/2011 zu Grunde gelegt, auf Grund der Kalkulation der Bf würden für diesen Zeitraum auch keine Differenzen vorliegen; die Zurechnung für 7-11/2011 sei außerdem hinfällig, da ab Juli 2011 der Sohn des Bf das Geschäft auf eigene Rechnung führe. Aus der beiliegenden Kalkulation, die aus den täglichen Aufzeichnungen und Fotodokumentationen resultiere, ergäben sich bei den verwendeten Drehspießen (Rind, Kalb, Geflügel in Form von Hackfleisch) für den Zeitraum 5.5.2012 bis 21.5.2012 Spießabfälle von 180kg. Bei einem durchschnittlich Einsatz von 30,7kg Drehspießen betrage daher der Spießabfall pro Tag 11,25kg, sodass die Kalkulation auf einem Einsatz von Fleischspießen von 19,45kg beruhe. Der deutsche BGH habe in einem Urteil aus 2010 ausgeführt, dass das Landgericht unter Berücksichtigung der Schwundfaktoren aus einem Verkaufsanteil von 62% des eingekauften Rindfleisches den Jahresumsatz im Bereich Döner ermittelt habe. Der Schwund habe diesem Urteil zufolge 38% betragen, der beigelegten Kalkulation sei demgegenüber nur ein Bratverlust von 25% zu Grunde gelegt worden. Unter Berücksichtigung dieses Bratverlustes komme es zu keiner Differenz, sondern zu einer geringfügigen Unterdeckung im Jahr 2010. Der Veggiekebab sei auf Grund der Lösungsaufzeichnungen der Bf für 2009 mit 14% und für 2010 mit 7,3% berücksichtigt worden, woraus sich für das Jahr 2009 Umsätze aus Veggiekebab von 15.478,40 € und für 2010 solche von 10.196,64 € ergeben würden. Aus der beigelegten - durch Aufzeichnungen, Fotos der Restbestände und einer Aufstellung des Inhalts der Kebap dokumentierten - Kalkulation des Zeitraums 5.5.2012 bis 21.5.2012 ergäben sich daher keine Fehlmengen, weshalb keine Grundlage für Hinzurechnungen gegeben sei.

Bezüglich der Position Pizza werde die Kalkulation auf Grund des Käseeinkaufs vorgenommen. Die Käsemenge pro Portion betrage 0,16836 Kilogramm; dies ergebe sich aus der Aufstellung einer Mitschrift des Zeitraums 5.5.2012 bis 21.5.2012. Der Geschäftsgang sei gegenüber dem Prüfungszeitraum unverändert. Auf Grund der Kalkulation sei auch festzuhalten, dass - entgegen der Unterstellung durch das Finanzamt - kein Mehleinkauf fehle. In Anbetracht der eingesetzten Käsemenge entstünden geringe Differenzen beim Umsatz und somit geringe Fehlmengen. Da auf Grund dieser

Neukalkulation mit dem vorliegenden Mehleinkauf das Auslangen gefunden werde, fehle kein Wareneinkauf. Im Einzelhandel Pizza ergebe sich auf Grund der bisherigen Kalkulation lediglich eine Differenz von 7.130,00 € anstatt 21.800,00 € im Jahr 2009 sowie von 10.550,00 € anstatt von 20.900,00 € im Jahr 2010.

Bezüglich der Position Alkoholfreie Getränke ergebe sich bei Unterstellung eines Rohaufschlags von 257% für das Jahr 2009 ein Differenzbetrag von 8.560,00 €; dieser Rohaufschlag stamme von einem Vergleichsbetrieb. Eine Differenzmenge ergebe sich für dieses Jahr nicht. Der Rückgang des Getränkeumsatzes sei im Rahmen der Schlussbesprechung erörtert worden; Schulkinder kauften lediglich Pizzaschnitten und würden ihrer eigenen, mitgebrachten Getränke trinken.

Das Finanzamt habe z.B. eine Neukalkulation der Pizzaschnitten vorgenommen und zusätzlich einen Sicherheitszuschlag verhängt. Tatsache sei, dass entweder auf Grund von Mängeln ein Sicherheitszuschlag verhängt oder auf Grund von Kalkulationsdifferenzen eine Hinzurechnung vorgenommen werde. Der Rohaufschlag von 263% sei höher als der Durchschnitt (Bandbreite 220% bis 270%), somit ergebe sich keine Möglichkeit zur Verhängung eines zusätzlichen Sicherheitszuschlags, dies widerspreche auch der Judikatur. Gleiches gelte für den Getränkebereich, wo kein Sicherheitszuschlag auferlegt werden könne, wenn eine Hinzurechnung laut Rohaufschlag erfolge.

Im Hinblick auf das zitierte BGH Urteil sei bei dem dortigen Betrieb im Bereich des Finanzamtes Ludwigsburg von einem Verhältnis 3 Teile Döner und 1 Teil Pizza sowie in der Regel von einem Rohaufschlag von 220% bis 270% ausgegangen worden. Diese Aufteilung sei mit dem Betrieb der Bf vergleichbar. Aus dem außerbetrieblichen Branchenvergleich ergebe sich keine Hinzurechnung. Der Rohaufschlag von 263% vor Schätzungen sei seitens der Außenprüfung bei Gesprächen als in Ordnung befunden worden.

Beigelegt werde ein Artikel aus dem Wirtverband Basel-Stadt aus dem Jahr 2006, wo bei einem Kalbfleischspieß von einem Bratverlust von 50% ausgegangen werde. Der von der Außenprüfung angesetzte Bratverlust von lediglich 30% entspreche daher nicht der Realität, da auch unverkäufliche Restbestände von diesem Verlust mitumfasst seien. Für diesen Bereich würden sich somit keine Hinzuschätzungen ergeben. Geringfügige Zurechnungen würden sich lediglich bei den Umsätzen aus Getränken im Jahr 2009 bzw. aus Pizzen in den Jahren 2009 und 2010 ergeben. Es werde daher beantragt, die Hinzurechnungen insoweit einzuschränken.

Den Großhandel betreffend habe die Bf Vernichtungsbestätigungen der Entsorgungsfirma aus dem Jahr 2009 vorgelegt, denen zufolge in diesem Jahr 9mal 1100 Liter Fleisch entsorgt worden seien. Diese Entsorgung habe das Finanzamt zu unrecht nicht anerkannt und 24.000,00 € erfolgserhöhend hinzugerechnet. Es werde daher beantragt, die Entsorgung der angegebenen Fleischmenge von 12.000kg anzuerkennen. Die Außenprüfung habe lediglich 4.000kg anerkannt und so 8.000kg x 3,00 € Verkaufspreis hinzugerechnet.

Lediglich die Hinzurechnung Großhandel im Jahr 2010 von Mehl, betreffend einen Mitarbeiter, werde akzeptiert.

3. Die Außenprüfung nahm dazu wie folgt Stellung:

Betreffend Umsatzbereich Kebap habe die Außenprüfung ausgehend von der (in der Berufung auch nicht bestrittenen) Verkaufsmenge von 30,7kg und einem Nichtverkaufsanteil von 30% den kalkulatorischen Umsatz ermittelt. Dieser Prozentsatz werde in der Berufung unter Hinweis auf ein BGH Urteil bestritten. Dem sei entgegenzuhalten, dass der dortige Nichtverkaufsanteil von 38% vom eingekauften Rohfleisch nicht nur den Bratverlust, sondern sämtliche Umstände, die zu einem Nichtverkauf führen (Bratverlust, Verderb, Abfall/nicht mehr verwertbare Reste am Tagesende, Eigenverbrauch, Gratisabgaben, etc.), umfasse. In der Berufungsbeilage werde folgende Berechnung angestellt:

Täglicher Bedarf:	30,70 kg
- Verlust durch Abfall etc (knapp 27%)	-11,25 kg
Zwischensumme	19,45 kg
davon ab 25% Bratverlust	-4,48 kg
Verkaufsanteil (48,8% des Rohfleisches)	14,97 kg

Das ergebe einen Nichtverkaufsanteil von 51,2%. Dazu sei noch zu bemerken, dass im Prüfungsverfahren keine außergewöhnlichen Umstände (z.B. hoher Eigenverbrauch) ins Treffen geführt worden seien. Abgesehen davon, dass im Prüfungsverfahren ganz andere Werte hinsichtlich der Verluste bekannt gegeben worden seien, widerspreche ein Nichtverkaufsanteil von 51,2% des Rohfleisches jeglicher Erfahrung. Allein die behauptete Menge am Tagesende vernichteter Reste betrag hier rd. 37%.

Im Prüfungsverfahren seien natürlich die Verluste im Bereich Döner-Kebap erfragt worden. In der am 2.3.2012 von der steuerlichen Vertretung der Bf übermittelten Gegenkalkulation sei, neben einem 38,5%igen Bratverlust, ein täglicher nicht verwertbarer Abfall von 2,2kg bekannt gegeben worden. Dies seien rd. 7% der täglich eingesetzten Fleischmenge von 30,7kg. Unter Berücksichtigung dieses Abfalls und des bei der Zubereitung der Spieße direkt anfallenden Verlustes (vor allem Bratverlust) habe der Prüfer in seiner Kalkulation einen Wert von 30% eingesetzt. Angemerkt werde noch, dass der Bratverlust neben anderen Faktoren stark vom Geschäftsgang anhänge. Auf Grund der sehr guten Lage, keiner nennenswerten Konkurrenz im Umfeld und aus eigenen Beobachtungen (das Kebap-Restaurant befinde sich in unmittelbarer Nähe zum Finanzamt) lasse sich schließen, dass der Geschäftsgang bei der Bf weit über dem Durchschnitt gelegen sei. Ein höherer Verlust durch Abfall am Ende des Tages sei auch deshalb nicht glaubwürdig, weil bei größeren Speiseresten am Endes des Tages die äußere Schicht des Spießes entfernt und der Restspieß für den Verkauf am nächsten Tag aufbewahrt werde. Weiters werde bei geringeren Restbeständen heruntergebraten, dabei werde der Spieß zur Gänze fertig gebraten und die gebratenen Fleischstücke würden für den Verbrauch am nächsten Tag aufbewahrt.

Was den Umsatzbereich Pizza betreffe, so sei entgegen dem Berufungsvorbringen der kalkulatorisch ermittelte Umsatz nicht um einen Sicherheitszuschlag erhöht worden. Erhöht worden sei im Vorfeld sehr wohl der erklärte Wareneinkauf auf Grund der festgestellten Mängel. Neben einer Anzahl sonstiger Mängel begründe sich die Erhöhung des Wareneinkaufs vor allem in den festgestellten Unregelmäßigkeiten des Wareneinkaufs und den sich daraus ergebenden Lücken, was im Zuge der Schlussbesprechung erörtert worden sei. Als Beispiel sei der Käseeinkauf anzuführen:

Im Jahr 2010 habe der erklärte Einkauf von Käse 1.100kg betragen. Dies würde (ohne Berücksichtigung der fehlenden Einkäufe) einen monatlichen Durchschnittsbedarf von rd. 92kg ergeben.

Detail Einkauf Käse:

April	2 Einkäufe	127,49 kg
Mai	6 Einkäufe	158,87 kg
Juni	2 Einkäufe	137,58 kg
Juli	1 Einkauf	50,63 kg
August	1 Einkauf	38,87 kg
...		
November	2 Einkäufe	99,71 kg
Dezember	kein Einkauf	

Auf Grund der aus den Schwankungen/Lücken sich ergebenden Unsicherheiten sei der erklärte Wareneinkauf um 10% erhöht worden. Dieser Prozentsatz liege sicherlich im unteren Bereich der möglichen und vertretbaren Bandbreite.

Hinsichtlich der behaupteten Käsemenge pro Pizza von 16,84dag werde festgestellt, dass die in die Kalkulation einbezogene Menge von 14dag im Zuge der Besprechungen nicht beeinsprucht worden sei. Vielmehr habe der steuerliche Vertreter der Bf selbst in der am 22.3.2012 übermittelten Gegenkalkulation eine Käsemenge pro Pizza von 11,2dag angegeben (für eine Pizza mit einem Durchmesser von 32cm). Die Menge von 14dag ergebe sich durch Hochrechnung für eine Pizza von 40cm Durchmesser und basiere daher unmittelbar auf den von der Bf im Prüfungsverfahren gemachten Angaben.

Auch der Mehleinkauf sein unvollständig in den Büchern erfasst worden, schon eine Verprobung der Gesamtmenge zeige eine eklatante Fehlmenge auf:

Übernahme Vorgänger	150,00 kg
Einkauf 2009	1.940,00 kg
Einkauf 2010	12.120,00 kg
EB 31.12.2010	-2.220,00 kg
Verkauf Großhandel	-200,00 kg
Zwischensumme	11.790,00 kg
Verstaubung (5%)	-590,00 kg
zur Verarbeitung	11.200,00 kg

Da der Prüfer nach wie vor von kalkulatorisch ermittelten Portionen in Höhe von 55.516 (2009) und 64.470 (2010), gesamt 119.986, ausgehe, laut Aussage des Geschäftsführers das Kebap-Brot im Rohzustand 17dag wiege und man aus einem Kilogramm Mehl 1,5kg Teig erhalte, seien in einem Kebap-Brot 11,3dag Mehl verarbeitet. Aus der zur Verarbeitung vorhandenen Mehlmenge von 11.200kg ließen sich daher 99.115 Portionen

berechnen ($11.200\text{kg} : 0.113\text{kg} = 99.115$). Das bedeute, dass für rd. 20.870 Portionen (d.i. die Differenz zu 119.986) kein Mehl vorhanden sei. Dazu sei zu beachten, dass Mehl auch noch als Zutat für andere von der Bf angebotene Speisen erforderlich sei, wie z.B. Kebap vegetarisch, Kebap mit Schafskäse, Fladenbrot als Beilage, Pizzen, Pide ohne Fleisch.

Bei der vom Prüfer ermittelten Umsatzhöhe seien bisher folgende Umsatzbereiche nicht miterfasst worden: Kebap vegetarisch, Kebap nur mit Schafskäse, Pide ohne Fleisch, Salate und Beilagen. Für den Bereich Kebap vegetarisch sei in der Berufung vorgeschlagen worden, den bisherigen Umsatz um 15.478,40 € (2009) und 10.196,64 € (2010) zu erhöhen. Dagegen erhebe der Prüfer keine Einwendungen.

Da jedoch auch noch die Umsätze anderer, bisher nicht berücksichtigter Bereiche erfasst gehörten, sei für diese Bereiche eine Erhöhung der Umsätze um 20.000,00 € (2009) und 24.000,00 € (2010) vorzunehmen.

Bezüglich des Rohaufschlags für Speisen sei nicht nachvollziehbar, inwieweit ein Betrieb in Ludwigsburg mit dem Betrieb der Bf vergleichbar sei. Die Berufung enthalte auch keine diesbezüglichen Angaben. Zu bemerken sei aber, dass der Prüfer zum Beispiel im Jahr 2010 von einem Gesamt-RAK für Speisen von 3,74 ausgegangen sei.

Was die Erlöserhöhungen Großhandel betreffe, so stellten die mit der Berufung vorgelegten Schriftstücke keine Bestätigungen dar, weil diese keine firmenmäßige Zeichnung der genannten Entsorgungsunternehmens enthielten. Es sei daher nicht nachgewiesen, dass die besagte Fleischmenge von 8.000kg tatsächlich entsorgt worden und nicht zum Verkauf gelangt sei.

Auch bei den alkoholfreien Getränken habe die Außenprüfung, entgegen der Behauptung in der Berufung, keinen Sicherheitszuschlag angewendet. Auch hier sei allerdings der erklärte Wareneinkauf erhöht worden. Der Prüfer haben bei der Nachkalkulation der alkoholfreien Getränke einen RAK von 2,57 angewendet, das sei ein Rohaufschlag von 157%. In der Berufung werde, ohne detaillierte Berechnung, begehrt, einen Rohaufschlag von 257% anzuwenden. Falls hier nicht der Rohaufschlagskoeffizient mit dem Rohaufschlag verwechselt worden sei, müsste eine Neuberechnung zu Ungunsten der Bf erfolgen. Die vom Prüfer durchgeführte Kalkulation beinhalte auch eine Wareneinkaufserhöhung von 10% (2009) und 30% (2010). Dem Argument, dass die Getränkeumsätze rückläufig seien, sei dadurch Rechnung getragen worden, dass im Jahr 2010 ein um knapp 10% geringerer Wareneinsatz herangezogen worden sei.

Für das Jahr 2011 seien die Umsätze um 11.400,00 € (20%) und um 6.300,00 € (10%) erhöht worden, diese Erhöhungen würden nur den Zeitraum Jänner bis Juni 2011 betreffen. In den Festsetzungsbescheiden seien diese Beträge irrtümlich auf beide Festsetzungszeiträume (1-6 und 7-12) aufgeteilt worden, was aber bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides wegfallen sollte.

4. Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht eine Verböserung im Sinne der Stellungnahme der Außenprüfung, welche der Bf gemeinsam mit einer Ausfertigung des Vorlageberichts zugestellt wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 BAO ist u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, erst danach hervorgekommen sind; Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157).

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung führt unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" zur Begründung der Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2009 die zu Tz 1- 6 bzw. zu Tz 2 - 6 getroffenen Feststellungen an. Laut der von diesem Verweis umfassten Tz 4 des Berichts haben sich bei der Außenprüfung Feststellungen von Mängeln sowohl in materieller als auch in formeller Sicht ergeben, die zu einer Erhöhung der Einnahmen führten. Aus dem Hinweis auf den Bericht ist im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (in der Fassung vor dem FVwGG 2012) zu folgern, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in der Tz 4 der Niederschrift getroffene Prüfungsfeststellung - die von der Außenprüfung festgestellten materiellen und formellen Mängel - jenen Tatsachenkomplex bildet, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327). Dass die fraglichen Mängel dem Finanzamt bereits bei Abschluss der wieder aufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen wären, ist nicht ersichtlich. Wie im folgenden dargelegt wird, hätten diese Mängel bei Kenntnis in den wieder aufzunehmenden Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt, weshalb das Finanzamt zu Recht die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt hat.

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

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (z.B. VwGH 6.5.2002, 98/13/0195, 0196).

Gemäß § 131 Z 2 BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden, soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Gemäß § 131 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen gemäß § 131 Z 6 BAO Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege aufzubewahren. Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragung dienen. Dazu zählen z.B. Uraufzeichnungen für die Inventur, Frachtbriefe, Abrechnungen (Ritz, BAO Kommentar⁶, § 132 Tz 5).

Die Außenprüfung hat unter Tz 4 des Berichts eine Reihe von Mängeln in der Buchführung der Bf aufgezeigt, welche die Bf - abgesehen von den noch zu erörternden Einwendungen gegen die von der Außenprüfung ermittelten Kalkulationsdifferenzen - nicht bestritten hat.

So hat die Außenprüfung die Feststellung getroffen, dass im Bereich Großhandel Unterlagen über das Bestell- und Lieferwesen gefehlt haben und die Inventuren mangelhaft waren (wie dem Arbeitsbogen zu entnehmen ist, war im Bereich Einzelhandel bei den Inventuren 2009/2010 kein Fleischbestand ausgewiesen, obwohl nach den Berechnungen der Außenprüfung zum Jahresende jeweils noch nicht verkaufte Mengen vorhanden gewesen sind). Unterlagen über das Bestell- und Lieferwesen dienen der Grundlagensicherung, die Nichtaufbewahrung solcher Uraufzeichnungen begründet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015). Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung; fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (VwGH 31.3.1998, 93/16/0035; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Bei von der Außenprüfung durchgeführten Mengenverprobungen haben sich im Bereich Großhandel fehlende Verkaufsmengen ergeben. Dieser Umstand legt die Annahme nahe, dass die Einnahmen nicht vollständig erfasst wurden und die Bücher der Bf damit sachlich unrichtig sind.

Im Bereich Einzelhandel hat die Außenprüfung fehlenden Wareneinkauf und somit eine Wareneinsatzverkürzung festgestellt. In ihrer - unwidersprochen gebliebenen - Stellungnahme hat die Außenprüfung anhand der nach dem Fleischeinsatz kalkulierten Kebap-Portionen nachvollziehbar dargelegt, dass der Mehleinkauf in den Büchern der Bf unvollständig erfasst wurde. Die Bf hat nach den Feststellungen der Außenprüfung in den Jahren 2009 und 2010 insgesamt 11.200kg Mehl eingekauft, daraus lassen sich, so die Außenprüfung weiter, 99.115 Portionen Kebap-Brot berechnen, wobei die Außenprüfung bezüglich des Gewichts eines Kebap-Brotes und des aus einem Kilogramm Mehl zu gewinnenden Teigs den Angaben des Geschäftsführers der Bf gefolgt ist. Stellt man die so errechneten 99.115 Portionen den von der Außenprüfung nach dem Fleischeinsatz kalkulierten Portionen von insgesamt 119.986 gegenüber, so zeigt sich, dass für rd. 20.870 Portionen der Einkauf von Mehl fehlt. Auch wenn man der Kalkulation nach dem Fleischeinsatz, wie in der Beilage zur Berufung, 13dag pro Kebap zu Grunde legt und so zu Portionen von insgesamt von rd. 110.750 gelangt (verwiesen wird dazu auf die noch folgende Berechnung), ergibt sich eine Fehlmenge von rd. 11.600. Dazu kommt, worauf die Außenprüfung zutreffend hingewiesen hat, dass Mehl auch für andere von der Bf angebotene Speisen erforderlich war. Den weiteren Ausführungen in der Stellungnahme der Außenprüfung, die Schwankungen des Käseeinkaufs - so scheinen etwa von April bis Juni 2010 jeweils rd. 130-160kg Einkäufe von Käse auf, für die Folgemonate dagegen jeweils nur rd. 40-70kg, ein Rückgang, der bei einem gleichmäßigen Geschäftsgang nicht plausibel ist - stellten zu einer Erhöhung des erklärten Wareneinkaufs Anlass gebende Unsicherheiten dar, hat die Bf ebenfalls nichts entgegengesetzt. Die Verkürzung des Wareneinsatzes stellt eine weitere sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Weiters seien laut Feststellung der Außenprüfung die Grundaufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosung in Zweifel zu ziehen. Im Arbeitsbogen führt der Prüfer dazu näher aus, dass die vorgelegten Tageslosungsblätter ein einheitliches Schriftbild aufwiesen, was unglaublich erscheine, weil mehrere Angestellte gleichzeitig im Geschäft gewesen seien und sich dadurch unterschiedliche Schriftbilder hätten ergeben müssen; auch wiesen die Losungsblätter keinerlei Gebrauchsspuren auf, die sich bei einem Speisenverkauf zwangsläufig ergeben würden. Dieser Umstand spricht dafür, dass die Uraufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosungen nicht aufbewahrt und die vorgelegten Blätter nachträglich angefertigt worden sind.

Schließlich hat die Außenprüfung festgestellt, dass das Kassabuch mittels eines jederzeit nachträglich veränderbaren elektronischen Datenverarbeitungsprogramms geführt worden sei. Wie einer im Arbeitsbogen einliegenden Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bf zu entnehmen ist, wurden die Erlöse auf Word geschrieben, es erfolgte keine Datenspeicherung. Eine solche Form der Kassaführung widerspricht den Grundsätzen des § 131 BAO, weil damit eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle unmöglich wird, was einen gravierenden formellen Mangel der Aufzeichnungen darstellt.

Die von der Außenprüfung aufgezeigten und von der Bf unwidersprochen gebliebenen Mängel im Aufzeichnungssystem führen daher zur Widerlegung der Vermutung des § 163 BAO. Da sie eine unvollständige Erfassung der Erlöse besorgen lassen, sind diese Mängel geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, weshalb die Außenprüfung schon aus diesen Gründen zu Recht vom Bestehen der Schätzungsberechtigung ausgegangen ist.

Dazu kommen die von der Außenprüfung ermittelten Kalkulationsdifferenzen, die ebenfalls auf eine sachliche Unrichtigkeit der von der Bf geführten Bücher hinweisen. Die Bf hat das Vorliegen von Kalkulationsdifferenzen teilweise auch zugestanden, so etwa im Bereich Pizza von 7.130,00 € im Jahr 2009 und von 10.550,00 € im Jahr 2010, im Bereich Alkoholfreie Getränke von 8.560,00 € im Jahr 2009.

Die Erlöse aus dem Kebapverkauf hat die Außenprüfung wie folgt verprobt:

		2009	2010
Fleisch/Tag (in kg)		30,7	30,7
Tage pro Jahr		310	360
Menge jährlich		9.517	11.052
Bratverlust, Abfall	30%	-2.855	-3.316
Menge jährlich in kg		6.662	7.736
Portionen (dag/Portion)	12	55.516	64.470
Verkaufspreis netto		2,72	2,72
Erlöse Kebap lt. AP		151.003,07	175.358,40
Erlöse Kebap erklärt		110.560,00	139.680,00
Erlöserhöhung lt. AP		40.443,07	35.678,40

Die Bf hält dieser Verprobung im Wesentlichen entgegen, dass der Schwund nur unzureichend Berücksichtigung gefunden habe. Soweit sich die Bf dabei auf ein Urteil

des deutschen BGH bezieht, enthält das Beschwerdevorbringen nichts, woraus sich das Vorliegen vergleichbarer Verhältnisse im Betrieb der Bf und in jenem, welcher Gegenstand des BGH-Urteils war, herleiten ließe. Das von der Bf nach Abschluss der Außenprüfung für den Zeitraum 5.5. bis 21.5.2012 durch Aufzeichnungen und Fotos dokumentierte Ergebnis von 180kg Speißabfällen, was einem täglichen Speißabfall von rd. 37% ($=11,25 / 30,7$) entsprechen würde, ist für den Prüfungszeitraum nicht zwingend, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass hier bloß mit Rücksicht auf die Feststellung der Außenprüfung größere Abfallmengen produziert wurden (vgl. VwGH 19.3.1998, 96/15/0005, betreffend "Probekochen"). Die Bf hat die von ihr behauptete Schwundmenge durch keine konkreten Anhaltspunkte untermauert. Sie hat in keiner Weise einsichtig gemacht, warum mehr als ein Drittel des für die Zubereitung der Kebabs verwendeten Fleisches weggeworfen werden müsste und warum beim Braten ein weiterer Verlust von 25% eintreten sollte, sodass der Fleischschwund insgesamt rd. 51,2% betragen würde.

Dem Hinweis in der Stellungnahme der Außenprüfung, die Bf habe im Prüfungsverfahren keine außergewöhnlichen Umstände ins Treffen geführt und ganz andere Verlustwerte bekannt gegeben (nämlich einen täglich nicht verwertbaren Abfall von 2,2kg, das seien rd. 7% der eingesetzten Fleischmenge), ein Nichtverkaufsanteil von 51,2% des Rohfleischs widerspreche auch jeglicher Erfahrung, hat die Bf nichts entgegengesetzt. Zudem hat die Außenprüfung auf den wegen der sehr guten Lage des Betriebes der Bf und durch eigene Beobachtungen wahrgenommenen weit über dem Durchschnitt gelegenen Geschäftsgang verwiesen, sowie darauf, dass der Schwund dadurch gering gehalten werden könne, dass bei größeren Speiseresten am Ende des Tages die äußere Schicht des Speißes entfernt und der Restspeiß für den Verkauf am nächsten Tag aufbewahrt bzw. geringere Restbestände heruntergebraten und für den Verbrauch am nächsten Tag aufbewahrt werden. Auch dazu hat sich die Bf nicht geäußert. Dass die Außenprüfung bei ihrer Kalkulation mit einem Schwundanteil von 30% Fleischabfall und Bratverlust nicht in ausreichendem Maße berücksichtigt hätte, kann daher nicht erkannt werden.

Was die pro Kebap verwendete Fleischmenge betrifft, so hat die Außenprüfung mit 12dag pro Portion gerechnet, während die Bf in ihrer Berufsbeilage mit 13dag rechnet. Die Außenprüfung hat, wie dem Arbeitsbogen zu entnehmen ist, unter den Parametern für die Kalkulation zwar gleichfalls 13dag pro Portion angeführt, dann aber 12dag herangezogen. Die Ursache dafür lässt sich nicht mehr feststellen. Da der Prüfer aber laut einem im Arbeitsbogen einliegenden Aktenvermerk bei zwei verdeckten Einkäufen eine Fleischmenge von 12,6dag und 12,9dag festgestellt hat, dürfte eine Kalkulation mit 13dag pro Kebap den tatsächlichen Verhältnissen näher kommen und vom Prüfer wohl auch, zumal er bei den Schätzungsparametern eben 13dag nennt, beabsichtigt gewesen sein. Die Kalkulation ist daher insoweit zu Gunsten der Bf korrigieren.

Andererseits war jedoch in diesem Punkt für die Jahre 2009 und 2010, wie von der Außenprüfung in ihrer Stellungnahme aufgezeigt und vom Finanzamt im Vorlagebericht beantragt, insofern eine Änderung zum Nachteil der Bf vorzunehmen, als die Außenprüfung Fleischkebab kalkuliert und dem kalkulierten Ergebnis erklärte

Erlöse von 110.560,00 € (2009) und 139.680,00 € (2010) gegenübergestellt hat, laut Beschwerdevorbringen die Erlöse für Fleischkebab jedoch nur 95.081,60 € (2009) und 129.483,06 € (2010) betragen haben; die Differenz zu den von der Außenprüfung berücksichtigten erklärten Erlösen, nämlich 15.478,49 € (2009) und 10.196,64 € (2010), entfiel demnach auf vegetarischen Kebab. Dadurch vergrößert sich der Unterschiedsbetrag zwischen den kalkulierten Erlösen für Fleischkebab und den erklärten Erlösen für Fleischkebab um 15.478,49 € (2009) und 10.196,64 € (2010).

Die Erlöse aus dem Verkauf von Fleischkebab werden daher wie folgt kalkuliert:

	2009	2010
Fleisch/Tag (in kg)	30,7	30,7
Tage pro Jahr	310	360
Menge jährlich	9.517	11.052
Bratverlust, Abfall 30%	-2.855	-3.316
Menge jährlich in kg	6.662	7.736
Portionen (dag/Portion) 13	51.245	59.511
Verkaufspreis netto	2,72	2,72
Erlöse Kebab lt. Erkenntnis	139.387,45	161.869,29
Erlöse Kebab erklärt	95.081,60	129.483,06
Erlöserhöhung lt. Erkenntnis	44.305,85	32.386,23

Das Finanzamt hat weiters, ebenfalls der Stellungnahme der Außenprüfung folgend, beantragt, für die bei der Schätzung bisher noch nicht berücksichtigten Bereiche - Kebab nur mit Schafskäse, Pide ohne Fleisch, Salate und Beilagen - eine weitere griffweise Zurechnung von 20.000,00 € (2009) und 24.000,00 € (2010) vorzunehmen. Dazu ist zunächst festzustellen, dass in den Gewinn- und Verlustrechnungen 2009 und 2010 Erlöse für die genannten Umsatzbereiche nicht enthalten sind. Da aber diese Artikel in der Speisekarte der Bf aufscheinen, besteht eine zur Schätzung Anlass gebende Unsicherheit darüber, ob Einnahmen aus deren Verkauf erfasst wurden. Was die Höhe der zur Abdeckung dieser Unsicherheit erforderlichen Zurechnung betrifft, kann an die aus dem Verkauf von vegetarischem Kebab erklärten Erlöse von 15.478,40 € (2009) und 10.196,64 € (2010) bzw. an die daraus ableitbaren Portionen angeknüpft werden (der Preis für vegetarischen Kebab betrug laut Speisekarte 2,50 €):

15.478,40 : 2,50 = rd. 6.200 Portionen, 10.196,64 : 2,50 = rd. 4.100 Portionen.

Legt man der Kalkulation auch nur halb so viele verkaufte Portionen Kebab mit Schafskäse (Preis: 3,50 €), Pide ohne Fleisch (Preis: 5,00 €) und Salate (durchschnittlicher Preis: 3,50 €) zu Grunde, so erhält man folgende Erlöse:

<i>Pide mit Schafskäse</i>		
Preis	5,00	5,00
Portionen	3.000,00	2.000,00
Erlös	15.000,00	10.000,00
<i>Kebab mit Schafskäse</i>		
Preis	3,50	3,50
Portionen	3.000,00	2.000,00
Erlös	10.500,00	7.000,00
<i>Salate</i>		
Preis	3,50	3,50
Portionen	3.000,00	2.000,00
Erlös	10.500,00	7.000,00
Summe der Erlöse	36.000,00	24.000,00

Dazu kommen noch Einnahmen aus dem Verkauf von weiteren Beilagen (Reis zum Preis von 1,60 €, Fladenbrot zum Preis von 1,00 €, Kebapsauce zum Preis von 1,00 €). Damit erscheint die von der Außenprüfung vorgeschlagene griffweise Zuschätzung von 20.000,00 € (2009) und 24.000,00 € (2010) entsprechend dem nach den Verhältnissen im Betrieb der Bf Möglichen als plausibel und kann keineswegs als überhöht bezeichnet werden. Dem Antrag des Finanzamtes, die angefochtenen Bescheide 2009 und 2010 im Sinne der Stellungnahme der Außenprüfung, zu der sich die Bf auch weder dem Grunde noch der Höhe nach geäußert hat, zu verbösern, war daher zu entsprechen.

Die Erlöse aus dem Pizzaverkauf hat die Außenprüfung anhand des Käseeinkaufs verprobt, wobei sie den Käseeinsatz um einen bisher nicht erfassten Wareneinkauf erhöht hat und von 14dag Käse pro Pizza ausgegangen ist:

		2009	2010
Einkauf Käse gesamt (in kg)		1.430	1.100
- Verkauf GH	30%	-531	
Einkauf Käse EH		899	1.100
+ SZ	0,3	270	110
		1.169	1.210
- Schwund	10%	-117	-121
		1.052	1.089
Käse pro Portion in kg		0,17	0,17
Portionen		6.247	6.468
durchschnittl. Verkaufspreis netto		5,45	5,45
Erlös lt. AP		34.043,00	35.249,00
Erlöse erklärt		19.042,29	21.489,75
Erlöserhöhung lt. AP		15.000,71	13.759,25

Die Bf wendet gegen diese Berechnung ein, dass die Käsemenge pro Portion 0,16836kg betragen habe, was sich aus einer Mitschrift ebenfalls des Zeitraums 5.5 bis 21.5.2012 ergebe. Auch diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass das Ergebnis der erwähnten Mitschrift für den Prüfungszeitraum nicht zwingend ist, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass für den Zeitraum 5.5. bis 21.5.2012 bloß mit Rücksicht auf die Feststellung der Außenprüfung eine größere Käsemenge verwendet wurde. Die Außenprüfung hat die ihrer Kalkulation zu Grunde gelegte Käsemenge von 14dag pro Pizza auch schlüssig damit begründet, dass der steuerliche Vertreter der Bf in einer im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten Gegenkalkulation für eine Pizza mit einem Durchmesser von 32cm eine Käsemenge von 11,2dag angegeben und die Außenprüfung ausgehend davon für eine Pizza mit 40cm auf eine Käsemenge von 14dag hochgerechnet hat. Da die Außenprüfung sohin nur den eigenen Angaben der Bf gefolgt ist, wird mit dem Hinweis auf eine für einen nach Abschluss der Prüfung gelegenen Zeitraum erstellte Mitschrift eine Unrichtigkeit in der Berechnung der Außenprüfung nicht aufgezeigt.

Entgegen der Rüge der Bf hat die Außenprüfung auch nicht zusätzlich zur Kalkulationsdifferenz einen Sicherheitszuschlag hinzugerechnet. Die Außenprüfung hat vielmehr auf Grund der beim Wareneinkauf festgestellten Unregelmäßigkeiten und der sich daraus ergebenden Lücken den erklärten Einkauf von Käse erhöht.

Die Verkaufserlöse alkoholfreier Getränke hat die Außenprüfung wie folgt verprobt:

	2009	2010
Einkauf alkoholfreie Getränke	8.090,80	6.243,07
+ SZ	10%	30%
Einkaufserhöhung	809,08	1.872,92
Einkauf lt. AP	8.899,88	8.115,99
RAK bei Vergleichsbetrieb	2,57	2,57
Umsätze lt. AP	22.872,69	20.858,10
Umsätze lt. Erklärung	-12.230,13	-17.594,41
Differenz	10.642,56	3.263,69

Das Vorbringen der Bf, es sei ein Rohaufschlag von 257% anzuwenden, beruht offenkundig auf einem Irrtum. Die Außenprüfung hat einen Rohaufschlagskoeffizienten von 2,57 angewendet, was einem Rohaufschlag von 157% entspricht. Da nicht anzunehmen ist, dass die Bf die Anwendung eines höheren Rohaufschlags begehrt, ist davon auszugehen, dass in Bezug auf die Höhe des Rohaufschlags kein Streit besteht. Die von der Bf in der Beschwerde angesprochene Differenz von 8.560,00 € im Jahr 2009 erhält man in der obigen Berechnung nur dann, wenn man den RAK von 2,57 auf den erklärten Einkauf anwendet, ohne die von der Außenprüfung hinzugerechnete Einkaufserhöhung zu berücksichtigen. Der Feststellung der Außenprüfung, dass auch im Bereich des Einkaufs alkoholfreier Getränke von einer Verkürzung des Wareneinsatzes auszugehen war, ist die Bf jedoch nicht konkret entgegengetreten, ebenso nicht dem im Wege einer griffweisen Schätzung ermittelten Ausmaß der Verkürzung. Dass die Außenprüfung Unregelmäßigkeiten im erklärten Wareneinsatz vermuten durfte, folgt schon aus dem unplausiblen Umstand, dass im Jahr 2009 bei einem erklärten Einkauf von 8.090,80 € ein Umsatz von 12.230,13 € (woraus sich eine RAK von 1,51 ergibt), im Jahr 2010 aber bei einem geringeren erklärten Einkauf von 6.243,07 € ein höherer Umsatz von 17.594,41 € (woraus sich ein RAK von 2,82 ergibt) erklärt wurde. Diese von der Außenprüfung zu Recht als unrealistisch bezeichneten innerbetrieblichen Kennzahlen lassen auf einen zur Schätzung Anlass gebenden Mangel schließen.

Das weitere Vorbringen der Bf, der Getränkeumsatz sei rückläufig, weil Schulkinder nur Pizzaschnitten kaufen und ihre eigenen mitgebrachten Getränke trinken würden, ist allgemein gehalten und widerspricht der Tatsache, dass laut Gewinn- und Verlustrechnung die Erlöse aus dem Verkauf alkoholfreier Getränke von rd. 12.000,00 € im Jahr 2009 auf rd. 17.000,00 € im Jahr 2010 angestiegen sind. Zudem hat die Außenprüfung dem Einwand der Bf ohnehin insoweit Rechnung getragen, als sie für das Jahr 2010 von einem geringeren Getränkeeinkauf ausgegangen ist.

Die Erlöse aus dem Fleischverkauf im Großhandel hat die Außenprüfung wie folgt verprobt:

	2009
Einkauf Fleisch	37.346,00
Schwund	-5.958,00
Fleischeinsatz	31.388,00
- Fleischverkauf lt. Erklärung	-23.388,00
nicht durch Verkauf gedeckte Menge	8.000,00
Verkaufspreis pro kg	3,00
Umsatzerhöhung lt. AP	24.000,00

Die Außenprüfung erläutert dazu, einen Schwund von über 5.900,00 € als glaubhaft anzusehen. Der Geschäftsführer der Bf habe argumentiert, dass vor allem bei einer Lieferung etwas schiefgegangen sei, d.h. das Fleisch sei nicht mehr zum Verarbeiten gegangen, die Kühlkette sei zu lange unterbrochen worden. Diese Menge erscheine der Außenprüfung gerade noch möglich, um sie über den "normalen" Gewerbemüll (auch ohne Wissen des Müllentsorgers) zu entsorgen.

Die Bf wendet dagegen ein, Vernichtungsbestätigungen einer Entsorgungsfirma aus dem Jahr 2009 vorgelegt zu haben, denen zufolge in diesem Jahr 9mal 1.100 Liter Fleisch entsorgt worden seien. Diese Entsorgung habe das Finanzamt zu unrecht nicht anerkannt, die Außenprüfung habe lediglich 4.000kg anerkannt und so für 8.000kg einen Verkaufserlös hinzugerechnet.

Die von der Bf angesprochenen und schon im Prüfungsverfahren vorgelegten Entsorgungsbestätigungen der Fa. XY GesmbH aus N-Stadt datieren vom Juli und vom August 2009. Unter dem Betreff "Entsorgung von Fleisch" wird darin die Übernahme und Entsorgung durch Verbrennung von Fleisch in 3x 1.100lt Behältern (Bestätigung vom Juli 2009) und 6x 1.100l Behältern (Bestätigung von August 2009) bestätigt.

Im Prüfungsverfahren teilte ein Mitarbeiter der Fa. XY GesmbH dem Prüfer auf Anfrage mit, dass die Sammelbehälter für die Sammlung der Abfallart 91191 - "Siedlungsabfälle und ähnliche Gewerbeabfälle" (Anmerkung: dabei handelt es sich im Wesentlichen um Restmüll) aufgestellt wurden; es könne aber, wie bei der Restmüllentsorgung im kommunalen Bereich, vorkommen, dass über diese Abfallart auch biogene Abfälle, unter anderem auch Fleischabfälle, mit entsorgt werden; das Maximalgewicht eines Behälters sei ca. 500kg.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts teilte die Fa. XY GesmbH mit, die in Rede stehenden Empfangsbestätigungen ausgestellt und die Entsorgungen für die Bf durchgeführt zu haben. Es habe sich um die Entleerung von 1.100l Sammelbehältern in einer Sammeltour mittels Presswagen gehandelt, die Verrechnung erfolge pauschal pro entleertem Behälter, eine Einzelverwiegung werde nicht durchgeführt, die Abrechnung für 2009 sei quartalsweise erfolgt. Aus der beigelegten Rechnungskopie geht hervor, dass die Fa. XY GesmbH der Bf für das 3. Quartal 2009 am 30.9.2009 insgesamt 28 Müllentleerungen zum Einzelpreis von je 31,00 € pro Behälter verrechnet hat. Auf die

weitere Frage, ob es sich bei dem der Außenprüfung genannten Gewicht von 500kg um das Gewicht des leeren Behälters handle bzw. falls nicht, wie viel Gewicht so ein Behälter maximal tragen könne, teilte die Fa. XY mit, es handle sich um das Maximalgewicht.

Die von der Fa. XY GesmbH aufgestellten Müllbehälter waren zur Entsorgung von Restmüll bestimmt. Dass die Entsorgungsfirma entgegen dieser Zweckbestimmung mit den Müllbehältern in den bestätigten 9 Fällen ausschließlich und bewusst Fleisch der Bf entsorgt hätte, ist wenig wahrscheinlich, zumal eine solche Entsorgung und Verbrennung wohl auch eine andere Art der Abrechnung bzw. einen anderen Preis sowie eine andere Form der Entleerung bedingt hätte. In der Rechnung vom 30.9.2016 verrechnet die Fa. XY aber für die im 3. Quartal 2009 durchgeführten 28 Müllentleerungen (sohin auch für die in Rede stehen 9 Entleerungen) den gleichen Tarif von jeweils 31,00 € je Behälter, die Entleerung erfolgte im Wege einer Sammeltour mittels Presswagen, d.h. die bei der Bf aufgestellten Behälter wurden gemeinsam mit weiteren bei der Sammeltour entleerten Restmüllbehältern in einen Wagen gepresst, Umstände, die dafür sprechen, dass auch mit den bei der Bf aufgestellten Behältern (und so auch mit den 9 in Rede stehenden), der gesammelten Abfallart entsprechend, in erster Linie Restmüll entsorgt wurde. Der Mitarbeiter der Fa. XY hat im Prüfungsverfahren auch bloß erklärt, es könne vorkommen, dass über die Abfallart 91101 biogene Abfälle, unter anderem auch Fleischabfälle, mit entsorgt werden; dass die Fa. XY davon abweichend in den von der Bf behaupteten 9 Fällen rd. 12.000kg Fleisch entsorgt hätte, deckt sich mit dieser Erklärung nicht. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts liegen hier bloße Gefälligkeitsbestätigungen der Entsorgungsfirma vor, die weder mit dem Zweck, für welchen die Behälter aufgestellt werden, noch mit dem verrechneten Tarif und der Form der Entleerung, noch mit den Angaben des Mitarbeiters der Fa. XY in Einklang zu bringen sind.

Es wäre Sache der Bf gewesen, den diesbezüglichen Bedenken der Außenprüfung durch die Vorlage beweiskräftigerer Unterlagen zu begegnen, zumal sie hier den Verderb von immerhin rd. einem Drittel der im Jahr 2009 eingekauften Fleischmenge behauptet. Die Bf hat auch nicht nachvollziehbar gemacht, warum sowohl im Juli als auch im August eine derart große Fleischmenge verdorben wäre, ohne dass sie entsprechende Vorkehrungen gegen einen Verderb hätte treffen können. Zudem kann, da das Maximalgewicht eines Behälters laut Auskunft des Mitarbeiters der Fa. XY GesmbH ca. 500kg betragen hat, mit den in der Beschwerde genannten 9 Entsorgungen nicht die behauptete Menge von 12.000kg Fleisch entsorgt worden sein. Wenn es die Außenprüfung bei diesen Gegebenheiten noch für möglich gehalten hat, dass die Bf über den "normalen" Gewerbemüll (auch ohne Wissen des Müllentsorgers) rd. 5.900kg Fleisch entsorgt haben könnte, so ist dies für die Bf nicht von Nachteil.

Was die Schätzungsmethode betrifft, so kann es nicht als unschlüssig erkannt werden, dass die ermittelten Kalkulationsdifferenzen den erklärten Einnahmen zugerechnet werden. Dem Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wird mit einer solchen Zurechnung entsprochen. Die Bf ist dieser

Schätzungsmethode auch nicht konkret entgegengetreten. Im Übrigen ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, die Bf muss als diejenige, die zur Schätzung Anlass gab, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Aus den dargelegten Gründen waren die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, der Körperschaftsteuerbescheid 2009 sowie die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 zum Nachteil der Bf abzuändern. Da die Voraussetzungen für die Erlassung vorläufiger Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 nicht (mehr) vorliegen, waren diese endgültig zu erlassen.

Was das Jahr 2011 betrifft, so beziehen sich die in Tz 4 des Berichts aufgezeigten Mängel auf den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum, weshalb davon auszugehen ist, dass etwa in Bezug auf die von der Außenprüfung festgestellten Mängel in der Losungsermittlung und in der Führung des Kassabuches im Jahr 2011 gleiche Verhältnisse wie in den Jahren 2009 und 2010 bestanden haben. Darauf, ob für dieses Jahr auch Kalkulationsdifferenzen ermittelt wurden, kommt es für das Vorliegen der Schätzungsberechtigung daher nicht an. Die Schätzung betrifft, worauf die Außenprüfung in ihrer Stellungnahme hingewiesen hat, nur den Zeitraum 1-6/2011, was in dem am 25.4.2013 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2011, der gemäß § 253 BAO an die Stelle der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide getreten ist, auch so berücksichtigt wurde. Der Einwand der Bf, die Hinzurechnung für 7-12/2011 sei hinfällig, da in diesem Zeitraum das Kebaplokal nicht mehr von ihr betrieben worden sei, ist daher unbegründet. Der Höhe der Zuschätzung hat die Bf nichts entgegengesetzt. Im Hinblick darauf, dass die Zuschätzung für ein halbes Jahr erfolgte und in Anlehnung an den Zuschätzungsbetrag des Jahres 2010 mit rd. 28% dieses Betrages bemessen wurde, erscheint die Zuschätzung jedenfalls nicht als unverhältnismäßig. Die Beschwerde war daher hinsichtlich Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 abzuweisen.

Dass einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen sind, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 18.9.2003, 99/15/0262, 0263). Einen Sachverhalt, der für den Beschwerdefall eine andere Beurteilung gebieten würde, hat die Bf nicht vorgetragen.

3.1. Änderung der Erlöszuschätzung:

	2009	2010
- Erlöseerhöhung Fleischkebab lt. AP	-40.400,00	-35.600,00
+ Erlöseerhöhung Fleischkebab lt. Erkenntnis	44.300,00	32.300,00
+ Zuschätzung Kebap mit Schafkäse etc. lt. Verböserungsantrag	20.000,00	24.000,00
Zusätzliche Erlöseerhöhung lt. Erkenntnis	23.900,00	20.700,00

3.2. Ermittlung der 10%igen Umsätze laut Erkenntnis:

	2009	2010
Umsätze 10% lt. Bescheid	249.885,53	225.283,75
+ zusätzliche Erlöserhöhung lt. Erkenntnis	23.900,00	20.700,00
Umsätze 10% lt. Erkenntnis	273.785,53	245.983,75

3.3. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009 lt. Erkenntnis:

	2009
Einkünfte 2009 lt. Bescheid	4.587,94
+ zusätzliche Erlöserhöhung lt. Erkenntnis	23.900,00
Einkünfte 2009 lt. Erkenntnis	28.487,94

3.4. Kapitalertragsteuer lt. Erkenntnis:

	2009	2010
verdeckte Ausschüttung lt. Bescheid	93.440,00	61.790,00
+ zusätzliche Erlöserhöhung lt. Erkenntnis	23.900,00	20.700,00
davon 10% USt	2.390,00	2.070,00
verdeckte Ausschüttung lt. Erkenntnis	119.730,00	84.560,00
davon 25% Kapitalertragsteuer	29.932,50	21.140,00

Die Kapitalertragsteuer wird daher für das Jahr 2009 mit 29.932,50 € und für das Jahr 2010 mit 21.140,00 € festgesetzt.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Im gegenständlichen Fall waren lediglich einzelfallbezogenen Tatfragen zu beurteilen, diese Beurteilung hat das erkennende Gericht im Rahmen der von der Rechtsprechung zu § 184 BAO entwickelten Grundsätze vorgenommen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 3. Jänner 2017