

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Bischof Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungsgesellschaft KG, Innsbrucker Straße 9, 6130 Schwaz, über die Beschwerde vom 18. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 21. Oktober 2015 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen**.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Das Finanzamt Kufstein Schwaz führte bei der beschwerdeführenden Partei (Bf.) im Jahr 2015 eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2012 bis 2014 durch. Aufgrund formeller Mängel, insbesondere fehlender Aufzeichnungen, wurden die Erlöse sowie bestimmte Aufwendungen von der Abgabenbehörde kalkulatorisch geschätzt.

Gegen die vor der Schlussbesprechung der Bf. übermittelten vorläufigen Feststellungen wurde in der Schlussbesprechung von der Bf. insbesondere eingewendet, aufgrund der Besonderheiten des Betriebes (Einladung von Vereinen und Gratis-Werbegetränke für die Kundschaft) sei bei der Schätzung Werbeaufwand in Höhe von 8 bis 10 % des Wareneinsatzes für Bier sowie 80 % des Wareneinsatzes für Spirituosen anzusetzen.

In den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 21.10.2015 berücksichtigte die belangte Behörde diese Einwendungen teilweise, indem sie Abschläge in Höhe von 1.000 € pro Jahr für Gratisbier und 3.500 € pro Jahr an Gratisspirituosen in Ansatz brachte (entspricht im

Durchschnitt rund 3 % des Wareneinsatzes von Bier und rund 42 % des Wareneinsatzes von Spirituosen). Eine Begründung für die Abweichung gegenüber der von der Bf. beantragten Schätzung ist den angefochtenen Bescheiden, dem Prüfungsbericht sowie der Niederschrift nicht zu entnehmen.

In der rechtzeitig dagegen erhobenen Beschwerde vom 18.11.2015 führt die Bf. zusammengefasst aus, der Betrieb der Bf. setze seit jeher auf Werbung mit Freigetränken statt mit Inseraten und Prospekten. Im Betrieb würden viele Vereine verkehren, wobei es erforderlich sei, immer wieder Freibier auszuschenken, um diese als Stammgäste zu halten. Nach Erfahrungswerten der Bf. würden im Jahr etwa 35 bis 40 Fass Bier auf diese Weise verschenkt, was einem Werbeaufwand von rund 3.500 € entspreche. Hinsichtlich der Spirituosen entspreche der Werbeaufwand etwa 60 bis 70 % des Wareneinkaufs, da sich nach der Mahlzeit sowohl die Hausgäste als auch die À-la-carte-Gäste einen Gratis-Aperitif (ein sogenanntes „Rüscherl“ oder einen Schnaps) aussuchen können würden, was von den Gästen als sehr beliebt angenommen und mittels Mundpropaganda weitergegeben werde. In der Beschwerde beantragt die Bf., *„von den durch die Behörde bei der BP gemachten Hinzurechnungen bei Bier und bei den Spirituosen abzusehen“*, womit sie offenbar meint, dass die Schätzung des Werbeaufwandes entsprechend dem Beschwerdevorbringen erfolgen solle.

Mit sechs Beschwerdevorentscheidungen vom 10.12.2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab, wobei sie zu den beschwerdegegenständlichen Werbeaufwendungen für Bier und Spirituosen begründend zusammengefasst ausführte, die Bf. habe dieselben Argumente bereits während der Betriebsprüfung vorgebracht und die Behörde sei bereits vor Bescheiderlassung in höchstmöglichem Ausmaß darauf eingegangen. Der von der Behörde angesetzte Werbeaufwand erscheine zwar im Fremdvergleich recht hoch, könne jedoch mittels der von der Behörde durchgeführten (in der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen näher dargestellten) Verprobung nachvollzogen und als glaubhaft eingestuft werden. Die von der Bf. in der Beschwerde geltend gemachte weitere Erhöhung des Aufwandes für Gratisbier und -spirituosen sei jedoch nicht nachvollziehbar und widerspreche der Lebenserfahrung. Es könne sich dabei auch nur um ungefähre Schätzungen handeln, da die Bf. keine plausible Berechnung bzw. Erklärung vorgelegt habe. Ohne jegliche Nachweise oder aussagekräftige Argumente könne jedoch kein höherer Aufwand im Schätzungswege berücksichtigt werden.

Mit rechtzeitigem Vorlageantrag vom 12.1.2016 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin war keine Begründung enthalten, sondern lediglich die Ankündigung, *„die dazu notwendigen zusätzlichen Begründungen und eventuellen Darstellungen werden nachgereicht“*. Die angekündigte Nachreichung erfolgte jedoch nie. Am 9.8.2016 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Gericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat mit 1.1.2021 das Finanzamt Österreich an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 4013 zugewiesen.

Mit Vorhalt vom 30.6.2023 forderte das Gericht die Bf. unter Hinweis auf seine umfassende Kognitionsbefugnis auf, nachzuweisen, dass die Bf. überhaupt (in erheblichem Ausmaß) Getränke zu Werbezwecken abgegeben hatte, da dieser Umstand nach Ansicht des Gerichtes noch nicht ausreichend glaubhaft gemacht wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.7.2023 wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen, legte aber auch Auswertungen aus ihrer (neuen) Registrierkasse für Zeiträume ab 2016 vor, aus denen unter anderem ersichtlich ist, in welchem Ausmaß in diesen Zeiträumen Getränke und Speisen zu Werbezwecken abgegeben wurden, und beantragte, diese Aufzeichnungen auch bei der streitgegenständlichen Schätzung zu berücksichtigen.

2. Sachverhalt

Die Bf. betreibt seit 2010 in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft den Gasthof ***Name*** in ***Ort***. Gesellschafter der Bf. sind die Geschwister ***Ges1*** und ***Ges2***, die Kinder der vorherigen Wirte.

Im Zeitraum 2012 bis 2014 wurden von der Bf. keine Aufzeichnungen über die Inventuren, den Eigenverbrauch, die Personalverpflegung sowie die Werbeaufwendungen geführt. Diese Positionen wurden daher jährlich durch den steuerlichen Vertreter der Bf. geschätzt. Die Daten der in diesem Zeitraum verwendeten Registrierkasse konnten nicht auf Vollständigkeit überprüft werden. Es liegen weder elektronische noch händisch geführte Aufzeichnungen über die von der Schankanlage gezapften Getränke vor.

Im gegenständlichen Zeitraum wurden von der Bf. in erheblichem Ausmaß Gratisbier und -spirituosen zu Werbezwecken ausgeschenkt, insbesondere an Vereinsmitglieder im Rahmen von Sitzungen und/oder Stammtischen, aber auch an andere Haus- und À-la-carte-Gäste. Aufzeichnungen über die gratis abgegebenen Getränke liegen jedoch nicht vor. Die genaue Anzahl bzw. der genaue Wert der abgegebenen Getränke kann nicht festgestellt werden.

Die Bf. bezahlte durchschnittlich 53,94 € pro Liter Weinbrand (für das „Rüscherl“), 7 € pro Liter Obstler, 11 € pro Liter Williams oder Marillenschnaps und 12 € pro Liter Haselnuss-Schnaps.

Von der Speisekarte wurden im gegenständlichen Zeitraum am häufigsten das Schnitzel (8 €), das Reigerl (7 €), das ***Name*** Geheimnis (10 €) sowie das Pfandl (11 €) bestellt. Überhaupt am häufigsten wird jedoch das Aboessen/Mittagsmenü bestellt, welches aus Suppe, Salat und Hauptspeise besteht und im gegenständlichen Zeitraum um 5 € angeboten wurde.

Im Jahr 2016 wurden von der Bf. 1.537 Einheiten Bier und 9.302 Einheiten Spirituosen als Werbegeschenke in der (neuen) Registrierkasse verbucht, im Jahr 2017 waren es 1.218 Einheiten Bier und 8.967 Einheiten Spirituosen.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Rechtsform der Bf. und ihren Gesellschaftern gründen auf der vom Gericht durchgeführten Firmenbuchabfrage (FN ***FN***) sowie den Angaben auf der Homepage des Betriebes.

Die Feststellungen zu den fehlenden Aufzeichnungen und der Unmöglichkeit der Überprüfung der Registrierkassendaten auf Vollständigkeit gründen auf den vorläufigen Feststellungen (Punkt 1) des Prüforgans, welche in der Schlussbesprechung von der Bf. und ihrem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis genommen wurden und gegen welche im weiteren Verfahren keine Einwendungen mehr erhoben wurden, weshalb auch das Gericht von der Richtigkeit dieser Feststellungen ausgehen konnte.

Zur dem Vorbringen der Bf. entsprechenden Feststellung, dass sie im gegenständlichen Zeitraum tatsächlich (in erheblichem Ausmaß) Gratisgetränke zu Werbezwecken abgegeben hatte, gelangte das Gericht trotz diesbezüglicher Zweifel, welche auch die Vorhaltsbeantwortung vom 26.7.2023 und die dabei vorgelegten Unterlagen nicht gänzlich ausräumen konnten, letztlich deshalb, weil selbst die belangte Behörde dies nie in Zweifel gezogen hatte und sich die belangte Behörde im Gegensatz zum erkennenden Gericht im Zuge der Außenprüfung vor Ort (und noch verhältnismäßig zeitnah) selbst ein Bild von den Gegebenheiten im Betrieb der Bf. machen konnte und das Gericht davon ausgeht, dass die Behörde den Ansatz von Gratisgetränken als Werbeaufwendungen gänzlich verweigert hätte, wenn dies der Behörde schon dem Grunde nach nicht plausibel erschienen wäre. Die genaue Anzahl bzw. der Wert der gratis abgegebenen Getränke konnte allerdings mangels entsprechender Aufzeichnungen für den streitgegenständlichen Zeitraum nicht festgestellt werden, weshalb diesbezüglich eine Negativfeststellung getroffen werden musste.

Die Feststellung zu den häufig bestellten Speisen samt deren Preisen wurde auf Grundlage der Angaben der Bf. gegenüber dem Prüfungsorgan bei der Betriebsbesichtigung sowie der vorgelegten Speisekarte getroffen. Die Einkaufspreise wurden entsprechend der von der Bf. nicht bestrittenen Angaben der Behörde in der Beschwerdeentscheidung festgestellt.

Die Feststellung zu den in den Jahren 2016 und 2017 als Werbegeschenke verbuchten Getränken gründet auf den mit der Vorhaltsbeantwortung vom 26.7.2023 vorgelegten Tabellen, die dem Gericht insoweit unbedenklich erscheinen. Diese Feststellung enthält mangels Relevanz für den streitgegenständlichen Zeitraum keine Aussage darüber, ob die in den Jahren 2016 und 2017 so verbuchten Getränke auch tatsächlich zu Werbezwecken gratis abgegeben wurden.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Betriebsausgaben, wozu auch die hier gegenständlichen Werbeaufwendungen gehören, sind nach ständiger Rechtsprechung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. (VwGH 6.10.1961, 1070/61; 30.1.2001, 96/14/0154; 28.5.2008, 2006/15/0125). Nach den Feststellungen des Gerichts ist der Bf. die Glaubhaftmachung des Umstandes gelungen, dass im gegenständlichen Zeitraum Gratisgetränke zu Werbezwecken abgegeben wurden. Konkrete Beträge konnten jedoch nicht glaubhaft gemacht werden. Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden, sind diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Das Wesen der Schätzung besteht darin, dass Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ermittelt und festgelegt werden (vgl. *Stoll*, BAO, 1906; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Gemäß § 184 Abs. 2 und 3 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bemessungsgrundlagen wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht bzw. Nichtvorlage oder Vorlage mangelhafter Aufzeichnungen nicht ermittelt werden können (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 184 Tz 6). Eine Schätzung kann auch bei Vorliegen rein formeller Mängel durchgeführt werden, sofern diese berechnete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Nach dem festgestellten Sachverhalt sind die Aufzeichnungen der Bf. formell mangelhaft im Sinne des § 163 Abs. 2 BAO, da die Bemessungsgrundlagen aufgrund fehlender Aufzeichnungen nicht ermittelt werden konnten.

Die belangte Behörde war und das erkennende Gericht ist daher nicht nur berechtigt, sondern entsprechend dem Wortlaut des § 184 Abs. 1 BAO verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen. Berechnete formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048 mit weiteren Nachweisen). Die von der belangten Behörde vorgenommene kalkulatorische Schätzung an sich wurde von der Bf. nicht bekämpft. Es liegen dem Gericht auch keine Informationen vor, aufgrund derer davon auszugehen wäre, dass die Schätzung der Erlöse methodisch oder der Höhe nach unzutreffend wäre. Das Gericht befasst sich daher in der Folge nur mit der bekämpften Schätzung der Werbeaufwendungen.

Wie die belangte Behörde in den Beschwerdeentscheidungen ausführlich dargelegt hat, liegt der Schätzung der Abgabenbehörde die Annahme zugrunde, dass die Bf. jährlich 650 Liter Bier (= Einkaufspreis 1.000 €) sowie jeweils rund 2.550 Schnäpse und Rüscherl (= Einkaufspreis zusammen 3.500 €) gratis abgab.

Selbst wenn man – zugunsten der Bf. – annimmt, dass es sich bei jedem verschenkten Bier um ein großes Bier (= 0,5 Liter) handelt, hat die Bf. in den Jahren 2016 und 2017 nach ihren

Aufzeichnungen jährlich im Durchschnitt nur rund 690 Liter Bier verschenkt. Dies liegt recht nahe an der von der Behörde im Schätzungswege ermittelten Menge von 650 Liter, hingegen sehr weit von der in der Beschwerde angegebenen Menge von 35 bis 40 Fässern (1.750 bis 2.000 Liter) pro Jahr, weshalb das Gericht es diesbezüglich für wesentlich wahrscheinlicher hält, dass die Schätzung der Behörde der Realität nahekommt als die Behauptungen der Bf. in ihrer Beschwerde.

Bei der Schätzung der Werbeaufwendungen für Spirituosen ging die belangte Behörde davon aus, dass jeder vierte Speisegast einen Aperitif geschenkt bekommen hat. Die Anzahl der Speisegäste ermittelte die Behörde dabei ebenfalls im Schätzungswege durch Division der erklärten Küchenumsätze durch 20,00 €, was von der Behörde als durchschnittliche (Speisen-) Konsumation eines einzelnen Gastes bezeichnet wurde. Die Schätzung der durchschnittlichen Speisenkonsumation mit 20,00 € erscheint dem Gericht jedoch in Anbetracht der festgestellten erheblich geringeren Preise für die gängigsten Speisen, insbesondere des nach Angaben der Bf. am häufigsten bestellten Mittagsmenüs für 5 €, deutlich überhöht. Das Gericht setzt die durchschnittliche Speisenkonsumation daher mit 11 € an, was zwar dem höchsten Preis aller am häufigsten bestellten Speisen entspricht, dem Gericht aber unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in geringem Umfang durchaus auch erheblich teurere Speisen und gewiss zu der ein oder anderen Hauptspeise auch Nachspeisen bestellt werden, gerade noch sachgerecht erscheint. Bleibt man bei der von der belangten Behörde getroffenen und von der Bf. nicht substantiiert bestrittenen Annahme, dass jeder vierte Gast einen Gratis-Aperitifs erhalten hat, ergeben sich rund 9.250 Gratis-Aperitifs pro Jahr, was wiederum nahezu jener Anzahl entspricht, die 2016 und 2017 von der Bf. verbucht wurde.

Durch die großen Unterschiede bei den Einkaufspreisen der angebotenen Aperitifs (vom Obstler mit 0,14 € bis zum „Rüscherl“ mit 1,08 € pro 2-cl-Stamperl) ergibt sich eine entsprechend große Bandbreite von 1.295 € bis 9.990 €. Diese Bandbreite ist allerdings zunächst nach oben hin mit dem insgesamt verbuchten Wareneinsatz zu begrenzen, da die Menge der zu Werbezwecken gratis abgegebenen Aperitifs nicht die Gesamtmenge der abgegebenen Aperitifs übersteigen kann. Tatsächlich reicht die für eine Schätzung heranzuziehende Bandbreite daher von 1.295 € bis 8.300 € (= durchschnittlicher Wareneinsatz für Spirituosen in den Jahren 2012 bis 2014). Der von der Behörde im Schätzungswege ermittelte Wert von 3.500 € liegt im zweiten Viertel und somit im mittleren Bereich dieser Bandbreite.

Es erscheint dem Gericht sachgerecht, unter dem Mittelwert der Bandbreite zu bleiben, da die dem Mittelwert zugrundeliegende Annahme, es würden gleich viele (verhältnismäßig billige) Schnäpse wie (verhältnismäßig teure) „Rüscherl“ gratis abgegeben werden, nicht gerechtfertigt erscheint, zumal ***Ges1*** dem Prüforgan mitteilte, im Jahr 2014 seien etwa $\frac{2}{3}$ der ausgegebenen Gratis-Aperitifs Schnäpse gewesen und nur etwa $\frac{1}{3}$ „Rüscherl“.

Auch hinsichtlich der Aperitifs ist die Schätzung der Behörde daher – im Ergebnis – bereits möglichst nahe an der Realität. Gewisse Unsicherheiten mögen verbleiben, aber jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung – etwa aufgrund von nicht existierenden oder mangelhaften Aufzeichnungen – Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Insgesamt vermochte die Beschwerde daher keine Unrichtigkeit der abgabenbehördlichen Schätzung aufzuzeigen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Fall waren zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen sowie anschließend die Rechtmäßigkeit der Schätzung zu beurteilen. Mangels über den Einzelfall hinausgehender Bedeutung liegt keine einer Revision zugängliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

5. Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 und 4 BAO

Dieses Erkenntnis wirkt hinsichtlich des Feststellungsverfahrens gegenüber allen Beteiligten der Bf., denen im angefochtenen Feststellungsbescheid Einkünfte zugerechnet wurden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen.

Innsbruck, am 2. August 2023