

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***1***, die Richterin ***2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sochorgasse 3, 2512 Tribuswinkel, über die Beschwerden vom 25. Juli 2019 und vom 18.01.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 und Umsatzsteuer 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer betreibt ein Pizza-Restaurant. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde aufgrund diverser Mängel eine Umsatzerhöhung vorgenommen.

Dagegen richten sich die Beschwerden des Beschwerdeführers gegen die oben angeführten Bescheide. In den Beschwerden wurde ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung verzichtet, weshalb die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht innerhalb der Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt wurden.

Mit Bescheid vom 14.06.2019 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2018 im Wege der Umsatzsteuer-Festsetzung gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 fest. Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer fristgerecht eine Beschwerde ein. Mit

Umsatzsteuerjahresbescheid 2018 vom 14.12.2020 wurde die Umsatzsteuer für das gesamte Jahr 2018 festgesetzt. Gegen diesen Jahresbescheid erhob der Beschwerdeführer am 18.01.2021 Beschwerde. Die am 14.06.2019 eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für 12/2018 wirkt gegen den Jahresbescheid 2018 weiter (§ 253 BAO). Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2018 ist ein ergänzender Schriftsatz (vgl. VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0065).

Beantragt wurde die mündliche Verhandlung gem. § 274 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO. Mit Anbringen vom 21.10.2025 hat die beschwerdeführende Partei ausdrücklich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Der Beschwerdeführer führt in den Beschwerden gegen die im Spruch angeführte Bescheide im Wesentlichen aus:

Der Beschwerdeführer betreibe eine kleine Pizzeria in ***6***, einer 164 Einwohner-Gemeinde (Stand Jänner 2019). ***6*** gehöre zur Marktgemeinde ***5*** mit einer Einwohnerzahl von ca. 2500 (Stand Jänner 2019). In ***5*** gebe es noch eine zweite Pizzeria, die im Gegensatz zum Beschwerdeführer auch Pizzalieferungen anbietet. Das Lokal verfüge über 84 Sitzplätze.

Die Öffnungszeiten seien im Prüfungszeitraum Mittwoch bis Sonntag 11 bis 21 Uhr gewesen. Im Geschäft seien 7 Personen inklusive des Eigentümers beschäftigt gewesen, zwei davon geringfügig.

In den Prüfungsjahren seien zusätzlich zu dem Speisenangebot laut Speisekarte auch Buffets angeboten worden. Aufgrund der Herkunft des Eigentümers seien bei diesen Buffets auch indische Speisen angeboten worden. In den Jahren 2014 bis 2018 habe der Beschwerdeführer folgende Umsätze erklärt:

	2014	2015	2016	2017	2018
Umsatz 10%	87.789,73	106.562,81	108.856,36	117.776,37	109.137,63
Umsatz 20%	34.933,12	48.195,12	47.936,03	47.366,18	39.815,74

Die Abgabenbehörde habe in den Jahren 2014 bis 2018 folgende Parameter ermittelt:

- Salameinkauf in kg -Mehleinkauf in kg
- Germeinkauf

- Eiereinkauf
- Einkauf Pizzakarton in Stk

Diese Daten habe die belangte Behörde den Pizzaverkäufen (ermittelt aus den Daten der Registrierkasse der Jahre 2016 bis 2018) gegenübergestellt und komme zum Schluss, dass es hierbei erhebliche Ungereimtheiten gegeben haben soll.

Die belangte Behörde habe folgende Hinzuschätzungen vorgenommen:

	2014	2015	2016	2017	2018
Umsatz 10%	30.000,00	40.000,00	45.000,00	30.000,00	10.000,00
Umsatz 20%	3.500,00	4.800,00	4.800,00	4.700,00	4.000,00
Gesamt	33.500,00	44.800,00	49.800,00	34.700,00	14.000,00
Verhältnis	27,30%	28.95%	31,76%	21,01%	9,40%

Dabei sei anzumerken, dass sich die gesamten „Ungereimtheiten“ auf den Pizzaverkauf beziehen. Weder im Zuge der diversen Besprechungen, noch im BP-Bericht seien Andeutungen der belangten Behörde zu finden, dass es auch zu Unklarheiten bei anderen Speisen oder Getränken gekommen sei.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass die Behörde in vorweggenommener Beweiswürdigung sämtliche Äußerungen des Beschwerdeführers als unglaubwürdig abgetan habe, ohne die Angaben näher zu überprüfen.

So sei es beispielsweise schlichtweg unrichtig, dass der Beschwerdeführer im Zuge der Betriebsbesichtigung verweigert hätte, eine Belegung bei Salamipizzen testweise abzuwiegen. Bei der Betriebsbesichtigung sei eine Mitarbeiterin der Steuerberatungskanzlei anwesend gewesen, welche bestätigen könne, dass es zu keiner derartigen Verweigerung gekommen sei.

Im Zuge der Schlussbesprechung habe der Beschwerdeführer sogar persönlich angeboten, die belangte Behörde möge sich doch persönlich von der Salamimenge überzeugen, die auf einer Pizza verarbeitet werde. Dieses Angebot sei dankend abgelehnt worden. Ob Angaben des Beschwerdeführers nicht den Erfahrungen der Betriebsprüfung entsprechen, sei aus Sicht der steuerlichen Vertretung irrelevant.

Die belangte Behörde hätte sich mit dem Vorbringen des Steuerpflichtigen auseinandersetzen und die Angaben überprüfen müssen. Dies habe sie nicht getan. Dabei verletze die belangte Behörde die ihr obliegende amtswegige Ermittlungspflicht.

Der zugrundeliegende Sachverhalt sei unzulänglich ermittelt worden. Letztendlich führe dieses Verhalten der belangten Behörde zu rechtswidrigen Bescheiden. Auch die, von der Behörde errechneten Referenzwerte (Salamieinkauf, Kartoneinkauf, etc.) würden allem Anschein nach laut Angaben des Beschwerdeführers nicht stimmen. Der Beschwerdeführer habe das Jahr 2016 nachgerechnet und komme auf ganz andere Werte.

Im BP-Bericht sei nicht ausgeführt worden, wie die belangte Behörde die vorgenommene Hinzuschätzung der Höhe nach begründet werde.

Zudem sei zu beachten, dass sich sämtliche „Mängel“ laut Ausführungen im BP-Bericht auf den Pizzaverkauf beziehen. Es werde festgehalten, dass für die Jahre 2014 und 2015 überhaupt keine Differenzen festgestellt bzw. ermittelt worden seien. Die vorgenommenen Hinzuschätzungen der beiden Jahre seien willkürlich und absolut rechtswidrig. Es fehle gänzlich an entsprechenden Feststellungen, die eine Hinzuschätzung rechtfertigen würden.

Es sei nicht nachvollziehbar worauf letztendlich die vorgenommenen Hinzuschätzungen der Jahre 2016 bis 2018 basieren. Festgehalten werde, dass im Zuge der Betriebsprüfung keinerlei „Schwarzeinkäufe“ festgestellt worden seien.

Somit könne wohl nur die Differenz bei der Teigausbeute Basis für die Hinzuschätzung gewesen sein, da ja gar nicht mehr Pizzen hätten erzeugt werden können. Der durchschnittliche Preis für eine Pizza liege nach Angaben des Beschwerdeführers bei EUR 7,50. Bei einer Differenz (basierend auf der errechneten Teigausbeute) von 2960 Stk. in 2016 und 1014 Stk. in 2017 würde dies einem Umsatz von ca. € 22.200,00 bzw. € 7.605,00 entsprechen. Bei Hinzuschätzungen von € 30.000 bis € 45.000 pro Jahr entspräche der Hinzuschätzungsbetrag einem nicht erklärten Pizzaverkauf von ca. 4000 bis 6000 Stück pro Jahr. Das wären 333 bis 500 Stück pro Monat in einer Gemeinde von lediglich 164 Einwohner.

Selbst wenn eine Hinzuschätzung aufgrund eventueller Mängel gerechtfertigt gewesen wäre, so habe die belangte Behörde bei der Schätzung die Prämisse zu beachten, den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten so nah wie möglich zu kommen.

Die Höhe der vorgenommenen Schätzung sei jedoch absolut überzogen, willkürlich und jenseits der realen Gegebenheiten. Der steuerlichen Vertretung seien keinerlei derartige Plausibilisierungen bekannt. Die Behörde habe, ohne den Angaben unseres Klienten Glauben zu schenken bzw. ohne den Aussagen irgendein Gewicht beizumessen, Hinzuschätzung vorgenommen, die absolut grundlos, rechtswidrig, willkürlich seien und den gesetzlichen Anforderungen des § 184 BAO in keinsten Weise gerecht werden würden.

Die Beschwerde enthält einen Verzicht auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO.

Die belangte Behörde entgegnet wie folgt:

Die belangte Behörde habe der Schätzung folgende Daten zugrunde gelegt: Die Registrierkassendaten seien für die Jahre 2016 bis 2018 vorgelegt worden. 2014 und 2015 gebe es keine Registrierkassendaten. Es gebe aber händische Aufzeichnungen darüber welche Artikel in welcher Menge verkauft wurden. Die Tageslosungen für die Jahre 2014 und 2015 seien händisch ermittelt worden. Pro Tag gebe es mehrere lose Zettel mit den verkauften Speisen. Aus diesen händischen Aufzeichnungen habe der Prüfer die Anzahl der verkauften Pizzen ermittelt. Aufgrund der Vielzahl der vorhandenen Belege konnten allerdings nur einzelne Monate „rausgeschrieben“ werden. Diese Monate seien vom Prüfer dann aufs ganze Jahr umgelegt worden. Daraus hätte sich dasselbe Bild wie in den Jahren 2016 bis 2018 für die jeweils die Daten für ein Jahr ausgewertet wurden, ergeben. Daher habe der Prüfer die Jahre 2016 bis 2018 auf die Jahre 2014 und 2015 „umgelegt“.

Die belangte Behörde habe eine detaillierte Kalkulation nur im Bereich der Pizzaumsätze durchgeführt, da diese in allen Prüfungsjahren mehr als 60 % des Speisenumsatzes ausgemacht hätten. Außerdem seien im Betrieb des Abgabepflichtigen die Speiseumsätze der Hauptumsatzträger.

In Bezug auf den Mehlerverbrauch sei außerdem eine Grobkalkulation der „anderen Speisen“ durchgeführt worden und es gab sehr wohl Ungereimtheiten, dies sei im Bericht zur Außenprüfung ersichtlich.

Seitens der Betriebsprüfung sei auf jeden der vorgebrachten Punkte des Abgabepflichtigen eingegangen worden und soweit wie möglich seien diese auch in der Kalkulation berücksichtigt worden.

Die belangte Behörde könne nur Äußerungen des Beschwerdeführers überprüfen, wenn dazu Aufzeichnungen vorhanden seien. Es gebe gesetzliche Vorgaben wie Aufzeichnungen zu führen seien. Werden diese nicht eingehalten könne die belangte Behörde die behaupteten Sachverhalte nicht überprüfen. Der Sachverhalt sei von der belangten Behörde bestmöglich ermittelt worden. Es handle sich größtenteils um Behauptungen, die der Abgabepflichtige nicht nachweisen konnte. Es würden zum Beispiel Aufzeichnungen über geschenkte Eier, über Speisen die beim Buffet angeboten wurden etc. fehlen.

Das Lokal des Beschwerdeführers sei ziemlich groß. Es könne davon ausgegangen werden, dass Gäste aus anderen Ortschaften ebenfalls das Lokal besuchen. Es handelt sich um ein Speisenlokal und nicht um ein „Dorfwirtshaus“ wo vor allem die Dorfbewohner „einkehren“.

Mit Beschluss des Landesgerichts ***7*** vom tt.09.2024 wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers ein Insolvenzverfahren eröffnet. Der Zahlungsplan wurde am 10.04.2025 bestätigt, das Verfahren mit Rechtskraft der Bestätigung aufgehoben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei betreibt im Beschwerdezeitraum 2014 – 2018 eine kleine Pizzeria in ***6***. Das Lokal verfügt über 84 Sitzplätze.

In den Prüfungsjahren 2014 -2018 wurden zusätzlich zum Speisenangebot laut Speisekarte auch Buffets angeboten unter anderem auch Buffets mit indischen Speisen.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden bei der steuerlichen Erhebung der Jahre 2014 -2018 gravierende Mängel in der Buchführung und in der ordnungsgemäßen Erfassung der Geschäftsvorfälle festgestellt. Insbesondere sind folgende Punkte hervorgetreten:

- Die aufgezeichneten Umsätze stehen in einem krassen Missverhältnis zu den bezogenen Warenmengen (Mehl, Salami, Germ, Eier; Pizzakarton).
- Es fehlen nachvollziehbare Grundaufzeichnungen über den tatsächlichen Wareneinsatz und die verkauften Stückzahlen.
- Registrierkassendaten für die Jahre 2014 – 2015 fehlen. Tageslosung besteht nur aus händischen losen Zettel mit den verkauften Speisen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung in den Jahren 2014 – 2018 wurde aufgrund diverser Mängel eine Umsatzerhöhung vorgenommen.

Die Schätzung erfolgt auf Grundlage des tatsächlichen Wareneinkaufs (Mehl, Salami, Eier, Pizzakarton) unter Anwendung eines branchentypischen Rohaufschlags gemäß den Richtsätzen des BMF für Pizzerien und Gastronomiebetriebe.

Die Erlöse aus den Pizzenverkäufen machen in etwa 60% der gesamten Speisenerlöse aus.

1) Salami Verprobung

Im Zuge der für die Jahre 2016 bis 2018 durchgeführten Außenprüfung wurden der Abgabenbehörde die elektronischen Datenerfassungsprotokolle der verwendeten Registrierkasse vorgelegt. Aus diesen Daten wurde die Anzahl der in den genannten Jahren verkauften Pizzen mit Salamibelag ermittelt.

Bei einer am 27.02.2019 durchgeführten Betriebsbesichtigung wurde der Abgabepflichtige zur Verwendung von Salami in seinem Betrieb befragt. Dabei wurde festgestellt, dass Salami ausschließlich für die Zubereitung von Pizzen verwendet wird. Dies wurde sowohl durch die Speisekarte als auch durch die Aussage des Abgabepflichtigen bestätigt.

Im Rahmen dieser Befragung gab der Abgabepflichtige an, dass für die Pizzen „Sisily“, „Picante“, „Bianca“ und „Salami“ jeweils zwischen 100 g und 150 g Salami verwendet werde. Für die Pizza „Al Capone“ werde etwa 75 g (rund die Hälfte der sonst üblichen Menge) verwendet. Darüber hinaus werde Salami fallweise auch bei sogenannten „Überraschungspizzen“ und „Wunschkizzen“ eingesetzt, wobei in diesen Fällen laut Angaben des Abgabepflichtigen etwa 50 g pro Pizza Verwendung finden.

Basierend auf diesen Angaben und den ausgewerteten Registrierkassendaten wurde von der Betriebsprüfung der theoretische Salami-Verbrauch für die Jahre 2016 bis 2018 ermittelt und den tatsächlich im Wareneinsatz befindlichen Salamimengen gegenübergestellt. Dabei ergaben sich signifikante Abweichungen zwischen Verbrauch und Einkauf. Die eingekauften Mengen überstiegen den errechneten Verbrauch in allen drei Jahren erheblich.

Konkret wurde für das Jahr 2016 ein Überhang von 137 kg, für das Jahr 2017 ein solcher von 92 kg und für das Jahr 2018 ein solcher von 21,5 kg an nicht erklärtem Salamibestand festgestellt.

2) Mehl Verprobung

Zur Herstellung von Pizzateig wurden pro Charge 5 kg Mehl sowie ein Stück Germ verwendet. Laut dessen Angaben ergibt diese Menge zwischen 22 und 25 Stück Pizzen. Darüber hinaus wurde vom Abgabepflichtigen erklärt, dass täglich etwa 5 kg Teig ungenutzt entsorgt würden.

Die Betriebsprüfung setzte für ihre Kalkulation eine branchenübliche Teigausbeute an, wonach aus 10 kg Mehl rund 15,5 kg Teig erzielt werden, was einem Umrechnungsfaktor von ca. 155 % entspricht. Demnach ergeben sich aus 5 kg Mehl rund 7,75 kg Teig, aus dem wiederum ca. 23 Stück Pizzen hergestellt werden können.

Zur Ermittlung der Pizzamengen wurde zunächst von der insgesamt eingekauften Mehlmenge ein pauschaler Abzug von 5 % für Verstaubungsverluste sowie ein weiterer Abzug von 5 % für den Verbrauch im Rahmen anderer Speisenzubereitungen vorgenommen. Die diesbezügliche Einschätzung der Betriebsprüfung stützte sich auf Auswertungen der Registrierkassendaten sowie auf die Grundaufzeichnungen des Betriebes. Daraus ergab sich, dass Pizzen den Hauptanteil an den Speisenerlösen ausmachten – konkret rund 60 % des Gesamtumsatzes mit Speisen.

Auf Basis der so bereinigten Mehlmenge wurde die Teigausbeute unter Anwendung des genannten Erfahrungswertes ermittelt. In einem weiteren Schritt wurde diese Teigausbeute um jenen Betrag reduziert, der laut Angaben des Abgabepflichtigen aufgrund von Teigverlusten durch tägliches Wegwerfen (5 kg pro Öffnungstag) entstand. Die Betriebsprüfung ging hierbei von einer Öffnungsfrequenz von fünf Tagen pro Woche bei 52 Wochen im Jahr aus, woraus sich ein jährlicher Teigverlust ergab, der von der Gesamtausbeute abgezogen wurde.

Aus der verbliebenen Teigmenge wurde sodann die rechnerisch herstellbare Anzahl an Pizzen abgeleitet. Die ermittelte Pizzazahl überstieg jedoch die laut Registrierkassendaten tatsächlich verkaufte Anzahl. Bei dieser Gegenüberstellung wurden von der Betriebsprüfung auch Pizzabrote, Pizzastangen und Fladen berücksichtigt, welche aus dem gleichen Teig wie die Pizzen hergestellt werden.

Zunächst wurden pauschal 5 % der Mehlmenge als Verstaubungsverlust berücksichtigt. Zusätzlich setzte die Bp weitere 5 % für die Verwendung von Mehl bei anderen Speisen an, die nicht der Pizzaherstellung dienten. Gegen diese Schätzung erhob der Abgabepflichtige im Prüfungsverfahren Einwand, wonach der Ansatz von nur 5 % Mehlerverbrauch für andere Speisen mit Sicherheit zu niedrig sei. Seiner Einschätzung zufolge müsste der Anteil bei etwa 10 % oder höher liegen.

Die Bp ging diesem Einwand nach und nahm in Abstimmung mit dem Abgabepflichtigen eine detaillierte Analyse der betroffenen Speisen vor. Konkret wurden die folgenden im Betrieb angebotenen und nachweislich Mehl beinhaltenden Speisen in die Berechnung aufgenommen: Lasagne, Wiener Schnitzel vom Schwein und Huhn, Pollo Mafiosi, gebackene Scholle, Scampi Fritti, Frittatensuppe, Eispalatschinken sowie Buffet- bzw. ermäßigte Gerichte. Andere Palatschinken wurden laut Angaben des Abgabepflichtigen im Prüfungszeitraum fertig zugekauft und daher nicht in die Berechnung einbezogen.

Zur Mengenbestimmung wurde die Anzahl der in den Registrierkassendaten ausgewiesenen Verkäufe dieser Speisen herangezogen und mit dem jeweils realistisch angesetzten Mehlerverbrauch pro Portion multipliziert. Das Ergebnis zeigte, dass der ursprünglich angenommene Wert von 5 % deutlich zu hoch gegriffen war. Tatsächlich war nur ein Anteil von rund 2 % der Gesamtmehlmenge dem Verbrauch für andere Speisen zuzurechnen. Entsprechend wurde die Kalkulation von der Bp korrigiert und der Ansatz für den Mehlerverbrauch außerhalb der Pizzaproduktion auf 2 % angepasst.

3) Germeinkauf

Das Verhältnis zwischen Mehl- und Germverbrauch wurde überprüft. Dabei stellte die Betriebsprüfung (Bp) fest, dass das Verhältnis der eingekauften Mehlmenge zu den im selben Zeitraum bezogenen Mengen an Germ nicht stimmig erscheint. Konkret wurde festgestellt, dass deutlich mehr Germ eingekauft wurde, als nach dem vom Abgabepflichtigen selbst angegebenen Rezept (5 kg Mehl + 1 Stück Germ für ca. 22–25 Pizzen) und der tatsächlichen Mehlmenge erforderlich gewesen wäre.

Seitens des Abgabepflichtigen wurde dazu eingewendet, dass der Einkauf von Germ aus praktischen Gründen nicht exakt kalkuliert erfolgen könne. Germ werde üblicherweise in Verpackungseinheiten zu jeweils 25 Stück bezogen. Die Haltbarkeit sei sehr begrenzt, und auch bereits verarbeiteter Teig müsse spätestens am übernächsten Tag entsorgt werden. Aufgrund

der örtlichen Gegebenheiten (kleiner Ort, stark wetterabhängiger Kundenandrang) sowie mangelnder Kühlmöglichkeiten komme es regelmäßig vor, dass größere Mengen an Teig nicht verwendet und daher entsorgt werden müssten.

Der Einwand hinsichtlich der Teigentsorgung wurde von der Bp bereits in der Kalkulation berücksichtigt. Dabei wurde ein täglicher Teigverlust von 5 kg auf Basis der Angaben des Abgabepflichtigen angenommen, multipliziert mit der Anzahl der Öffnungstage pro Jahr (5 Tage/Woche bei 52 Wochen). Dieser Wert wurde von der ermittelten Teigausbeute abgezogen.

Bezüglich des Germverbrauchs konnte durch die vom Abgabepflichtigen angeführten Umstände keine nachvollziehbare Erklärung für die Differenz zwischen tatsächlichem Germeinkauf und dem daraus ableitbaren Verbrauch hergestellt werden. Trotz Berücksichtigung des Teigverlusts blieb die Abweichung zwischen benötigter und tatsächlich bezogener Germmenge im gesamten Prüfungszeitraum bestehen.

4) Eiereinkauf

Aus den Rechnungsunterlagen ergab sich, dass im Jahr 2014 insgesamt 1.040 Stück Eier, im Jahr 2015 1.460 Stück Eier und im Jahr 2016 lediglich 620 Stück Eier zugekauft wurden.

Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Rückgang der Eiereinkäufe im Jahr 2016 nicht im Einklang mit dem laut Abgabepflichtigem unveränderten Speisenangebot steht. Vor diesem Hintergrund wurde der Abgabepflichtige um Stellungnahme gebeten, weshalb sich der Eierverbrauch im Jahr 2016 im Vergleich zu den Vorjahren mehr als halbiert habe.

Der Abgabepflichtige brachte vor, dass Eier im Betrieb nicht nur zur Zubereitung von Pizzen verwendet werden, sondern auch für panierte Speisen sowie als Zutat im Rahmen von Buffets, insbesondere für sogenannte „indische Eier“, die dort sehr beliebt gewesen seien. Die Häufigkeit dieser Buffets habe sich allerdings seit dem Jahr 2016 reduziert. Während diese in den Vorjahren etwa alle 4 bis 6 Wochen stattfanden, seien sie ab 2016 nur mehr alle zwei bis drei Monate angeboten worden. Der Rückgang des Eiereinkaufs sei darauf zurückzuführen.

Die Bp nahm diesen Einwand zum Anlass, für das Jahr 2016 eine detaillierte Kalkulation des Eierverbrauchs durchzuführen. Aus den elektronischen Registrierkassendaten wurden sämtliche Speisen mit dokumentiertem Ei-Anteil identifiziert und deren Verkaufszahlen ausgewertet. Basierend auf den durchschnittlich eingesetzten Eiermengen pro Speise wurde der rechnerische Gesamtverbrauch an Eiern für das Jahr 2016 ermittelt.

Die Auswertung ergab einen rechnerischen Eierverbrauch in Höhe von 1.082 Stück. Demgegenüber stand ein dokumentierter Einkauf von lediglich 620 Stück Eiern. Die Differenz konnte durch die vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Erklärungen (verringerte Buffetfrequenz) nicht zur Gänze nachvollziehbar aufgeklärt werden.

Über angeblich geschenkte Eier gibt es keine Aufzeichnungen und wurden diese daher nicht berücksichtigt.

5) Einkauf Pizzakarton

Im Rahmen der für die Jahre 2016 bis 2018 durchgeführten Außenprüfung wurde von der Betriebsprüfung (Bp) auch das Verhältnis zwischen den eingekauften Pizzaschachteln und den laut Registrierkassendaten abgeholten Pizzen überprüft.

Dabei ergab sich folgendes Bild:

Im Jahr 2016 wurden 5.900 Stück Pizzaschachteln eingekauft, jedoch laut Registrierkassendaten nur 1.894 Stück Pizzen als Abholung ausgewiesen.

Im Jahr 2017 wurden 6.100 Stück Pizzaschachteln eingekauft, jedoch nur 2.226 Pizzen zur Abholung boniert.

Im Jahr 2018 wurden 3.800 Stück Pizzaschachteln eingekauft, aber nur 1.832 abgeholte Pizzen registriert.

Die Bp leitete die Anzahl der abgeholten Pizzen aus der Zuordnung der Tischnummern ab: Es wurde angenommen, dass alle Speisenumsätze auf den Tischnummern 100 bis 109 Abholungen betreffen, da der Abgabepflichtige im Zuge der Betriebsbesichtigung erklärt hatte, dass Abholungen in der Regel auf diese Tische boniert werden.

Der Abgabepflichtige wandte ein, dass diese Annahme nur teilweise zutreffe. Es komme regelmäßig vor, dass Kunden, die auf ihre Pizza warten, im Lokal Platz nehmen und ein Getränk konsumieren. In solchen Fällen werde sowohl das Getränk als auch die Pizza auf den Tisch boniert, an dem der Kunde Platz genommen habe, und nicht auf einen „Abhol-Tisch“. Ebenso komme es vor, dass Gäste nach dem Verzehr einer Mahlzeit im Lokal zusätzlich eine Pizza zum Mitnehmen bestellen; auch in diesen Fällen erfolge die Buchung auf den regulären Tisch.

In Reaktion auf diesen Einwand wertete die Bp sämtliche Registrierkassenrechnungen aus dem Zeitraum 01.01. bis 08.07.2016 sowie vom 01.07. bis 31.12.2017 aus. Dabei wurden in Summe 51 Rechnungen festgestellt (22 im Jahr 2016, 29 im Jahr 2017), bei denen es sich möglicherweise um Abholungen handelte, obwohl sie nicht auf Abhol-Tischnummern boniert wurden. Diese Rechnungen wiesen Speisen für mehrere Personen, jedoch nur ein Getränk auf, was auf eine Kombination aus Vor-Ort-Konsumation und zusätzlicher Mitnahme schließen lässt. Auch solche Fälle, in denen eine Pizza mitgenommen wurde, nachdem bereits im Lokal gegessen worden war, sind darin potenziell enthalten.

Trotz dieser zusätzlichen Berücksichtigung konnte die Differenz zwischen den eingekauften Pizzaschachteln und den nachweislich abgeholten Pizzen nicht aufgeklärt werden. Die verbleibende Differenz wurde von der Bp als erheblich und nicht plausibel beurteilt.

Die Schätzung durch die Betriebsprüfung, welche im Prüfungsbericht ausführlich begründet wurde, wird übernommen, da sie auf konkreten Aufzeichnungen, Erfahrungswerten und den Angaben der beschwerdeführenden Partei basiert.

Das Gericht sieht keine Veranlassung, von den im Betriebsprüfungsbericht dargestellten und rechnerisch nachvollziehbaren Feststellungen abzuweichen.

Die vom Finanzamt vorgenommene Kalkulation wurde nachvollziehbar dargelegt und entspricht dem Grundsatz der Wahrscheinlichkeit. Eine Änderung der Schätzung ist daher nicht geboten.

Beweiswürdigung

Die Ergebnisse ergeben sich aus den von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen, monatliche Saldenlisten, monatliches Wareneingangsbuch, Kassabericht, Tageslosung, Eingangsrechnungen, monatliche Umsatzsteuervoranmeldung, Täglicher Registrierkassenbericht, Übersicht der Tageslosungstabelle, Bankbelege

Die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen (insbesondere Aufzeichnungen über Umsätze, Wareneinsatz und Kassenjournale) erweisen sich als nicht geeignet, einen schlüssigen Nachweis über die tatsächlichen Geschäftsvorfälle des verfahrensgegenständlichen Zeitraums zu erbringen.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Wareneinkauf von Grundnahrungsmitteln wie Mehl, Germ, Salami , Eier und Kartonagen nicht in einem wirtschaftlich nachvollziehbaren Verhältnis zu den erklärten Umsätzen steht.

1) Salami Verprobung:

Die belangte Behörde hat sich mit sämtlichen Einwendungen der beschwerdeführenden Partei auseinandergesetzt und diese soweit nachvollziehbar in ihre Kalkulationen einbezogen.

Aus der Speisekarte und den Angaben der beschwerdeführenden Partei ergibt sich, dass die Wurstsorte Salami ausschließlich für die Herstellung von Pizzen verwendet wurde. Diese Feststellung ist insoweit glaubhaft, als laut Registrierkassendaten sowie den händischen Aufzeichnungen die Pizza im gesamten Prüfungszeitraum als Hauptumsatzträger identifiziert werden konnte.

Im Rahmen einer Betriebsbesichtigung wurde die beschwerdeführende Partei durch die Prüferin befragt, welche Salami-Menge durchschnittlich pro Pizza verwendet werde. Diese Frage konnte nicht beantwortet werden. In der Folge griff die Behörde auf branchenübliche Erfahrungswerte zurück und setzte einen durchschnittlichen Verbrauch von 60 Gramm Salami pro Pizza an.

Die darauf basierende Kalkulation ergab, dass die eingekaufte Salami-Menge die rechnerisch ermittelte Verbrauchsmenge deutlich überstieg. Als Reaktion auf die Einwendungen der beschwerdeführenden Partei, insbesondere betreffend des zusätzlichen Verbrauchs von Salami im Rahmen des sogenannten Sri Lanka Buffets, wurde die Kalkulation seitens der belangten Behörde ergänzt. Es wurde zugunsten der beschwerdeführenden Partei ein entsprechender Salami-Verbrauch pro Buffetgast berücksichtigt. Die exakte Zusammensetzung der Buffets war mangels Dokumentation nicht überprüfbar. Die rechnerisch ermittelbaren pro-Kopf-Mengen lagen allerdings zwischen 100g und 300g Salami. Diese Mengen erscheinen im Hinblick auf ein gemischtes Buffetangebot überhöht und unrealistisch. Es ist davon auszugehen, dass bei einem Buffet auch weitere Vorspeisen und Hauptgerichte angeboten wurden, wodurch der tatsächliche Salami-Verbrauch je Person geringer ausfällt.

Darüber hinaus wurde bei sämtlichen Überraschungs- und Wunschpizzen ein fixer Belag von 50 Gramm Salami unterstellt, unabhängig davon, ob tatsächlich weniger Salami verwendet wurde oder ob andere Zutaten zur Anwendung kamen. Eine weitere Erhöhung des Pro-Kopf-Verbrauchs wäre im Hinblick auf die bereits großzügige Berücksichtigung in der Kalkulation sachlich nicht vertretbar.

Zudem wurde durch die Behörde unterstellt, dass es sich bei sämtlichen ausgewerteten Pizzen um Pizzen in Normalgröße handelte. Kleinere Pizzen mit naturgemäß geringerem Belag wurden bei der Kalkulation nicht separat berücksichtigt, wodurch sich ein Vorteil für die beschwerdeführende Partei ergibt. Der Anteil dieser kleinen Pizzen betrug laut Kassenjournal rund 15 %.

Für die Jahre 2014 und 2015 wurden von der beschwerdeführenden Partei händische Einzelaufzeichnungen der verkauften Speisen vorgelegt. Diese Aufzeichnungen waren unvollständig und fehlerhaft – teils fehlten Betragseintragungen oder eine klare Produktzuordnung. Die Behörde nahm daher eine Plausibilitätsprüfung vor und verglich in Form von Stichproben die Verteilung von Pizzen mit Salamibelag in den Jahren 2014 und 2015 mit jenen der Jahre 2016 bis 2018. Dabei zeigte sich, dass sich ein in etwa identisches Bild hinsichtlich des Produktabsatzes ergab. Aus diesem Grund wurde der Verbrauchsanteil an Salami der Jahre 2016 bis 2018 auch auf die Jahre 2014 und 2015 umgelegt. Dieses Vorgehen ist als sachgerecht und methodisch vertretbar zu beurteilen.

2) Mehlerprobung

Die belangte Behörde hat die Kalkulation der Pizzamengen auf Grundlage der eingekauften Mehlmengen nachvollziehbar, sachlich fundiert und methodisch korrekt durchgeführt. Dabei wurden realistische Erfahrungswerte aus vergleichbaren Betrieben herangezogen, wie etwa eine Teigausbeute von 155 %, ein durchschnittliches Teiggewicht von 300–350 g pro Pizza sowie Schwundabschläge von 5 % für Verstaubung und 2 % für andere Speisen. Diese Parameter sind aufgrund der betrieblichen Verhältnisse und der vorgelegten Registrierkassendaten gut nachvollziehbar.

Hinsichtlich der behaupteten Verwendung von 10 % der Mehlmenge für andere Speisen blieb der Abgabepflichtige den Nachweis schuldig. Die durchgeführte Kalkulation anhand der Speisekarte und tatsächlichen Speisenumsätze ergab einen realistischen Wert von etwa 2 %. Eine höhere Annahme würde zu nicht vertretbaren Umsatzausreißern bei den sonstigen Speisen führen und ist daher ausgeschlossen.

Zur Diskrepanz zwischen dem Einkauf von Germ (Hefe) und Mehl konnte keine schlüssige Erklärung geliefert werden. Zwar wurde vorgebracht, dass fallweise zwei Germwürfel pro 5 kg Mehl verwendet worden seien, dies blieb jedoch undokumentiert. Der Vergleich zwischen den eingekauften Germmengen und den tatsächlichen Mehlmengen lässt vermuten, dass entweder erhebliche Mengen Germ ungenutzt blieben oder anderweitig verwendet wurden – ein entsprechender Mehlverbrauch ließ sich daraus jedenfalls nicht ableiten.

Insgesamt ergibt sich somit, dass die Kalkulationsannahmen der belangten Behörde – sowohl hinsichtlich Mehlverbrauch als auch Teigverlust und Germverwendung – plausibel, realitätsnah und durch die Aktenlage gedeckt sind. Die Argumentation des Abgabepflichtigen erscheint spekulativ und konnte mangels Vorlage konkreter Beweismittel nicht überzeugen. Das Gericht folgt daher der sachlich begründeten Schätzung der belangten Behörde.

3) Germ:

Das Bundesfinanzgericht folgt der von der Abgabenbehörde dargestellten Kalkulationsgrundlage, wonach sowohl für Teigverluste als auch für die Verarbeitung von Mehl in anderen Speisen pauschale Abschläge berücksichtigt wurden (Verstaubung: 5 %, sonstiger Verbrauch: 5 %). Diese Parameter beruhen auf Erfahrungswerten aus vergleichbaren Betrieben und wurden nachvollziehbar dargelegt.

Die pauschale Behauptung des Abgabepflichtigen, dass der Anteil an Mehl für andere Speisen „sicherlich bei 10 % oder mehr“ liege, bleibt ohne objektivierte Beweismittel. Weder wurden Produktionsunterlagen, Speisepläne noch mengenbezogene Aufzeichnungen über Pastagerichte oder andere mehlhaltige Produkte vorgelegt. Daher fehlt es an einer belastbaren Grundlage, den von der Behörde angesetzten Wert von 5 % zu widerlegen.

Auch hinsichtlich des Germverbrauchs konnte keine schlüssige und nachvollziehbare Erklärung für die signifikante Abweichung zum Mehlerverbrauch erbracht werden. Zwar ist nachvollziehbar, dass in einem kleinen, wetterabhängigen Gastronomiebetrieb mit Haltbarkeitsbeschränkungen regelmäßig Teigüberschüsse entstehen, doch hätte es dem Abgabepflichtigen oblegen, diese Umstände durch geeignete Nachweise (z. B. Entsorgungslisten, Produktionsüberschüsse, nicht verkaufte Teigmengen) zu dokumentieren.

Die bloße Berufung auf fehlende Kühlmöglichkeiten und lokale Wetterabhängigkeit ist als Erklärung nicht ausreichend, um die Differenz zwischen dem Germ- und Mehlerverbrauch plausibel zu machen. Es ist nicht ersichtlich, warum aus dem erhöhten Germverbrauch keine proportional höhere Mehlerverarbeitung resultieren sollte, sofern der Teig tatsächlich aus dem Betrieb stammt.

Das Gericht kommt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zur Überzeugung, dass die von der Abgabenbehörde vorgenommene Gewichtung der Teigverluste und des Mehlerverbrauchs sachlich gerechtfertigt und die Diskrepanz im Germverbrauch mangels geeigneter Beweismittel nicht nachvollziehbar erklärbar ist.

4) Eiereinkauf/Pizzakarton

Die von der belangten Behörde vorgenommene Kalkulation des Eierverbrauchs beruht auf einer nachvollziehbaren Herleitung aus den dokumentierten Verkaufszahlen des Registriert Kassensystems und portionsbezogenen Ei-Einheiten laut Speisekarte. Die gewählte Methode, Wareneinsatz anhand des tatsächlichen Speisenabsatzes zu überprüfen, entspricht gängiger Praxis in der steuerlichen Betriebsprüfung von Gastronomiebetrieben und wird vom Bundesfinanzgericht als sachlich zutreffend und methodisch korrekt beurteilt.

Der Einwand der beschwerdeführenden Partei, wonach der Rückgang der Eiereinkäufe auf eine Reduktion der Buffetveranstaltungen zurückzuführen sei, konnte nicht durch geeignete Nachweise (wie Veranstaltungspläne oder Mengenaufzeichnungen) glaubhaft belegt werden. Auch wurde vom Beschwerdeführer selbst nicht behauptet, dass diese Veranstaltungen vollständig eingestellt worden wären. Vor dem Hintergrund eines gleichbleibenden übrigen Speisenangebots, insbesondere eihaltiger Gerichte, erscheint ein Rückgang des Eiereinkaufs um über 50 % gegenüber dem Vorjahr nicht plausibel. Die von der Behörde vorgenommene Schätzung des Eierverbrauchs erweist sich daher als realitätsnäher und nachvollziehbarer als die Angaben der beschwerdeführenden Partei.

Das weitere Vorbringen, es seien kostenlos von Landwirten zur Verfügung gestellte Eier verwendet worden, wurde durch keine Belege untermauert. Eine entsprechende Erfassung im Wareneingangsbuch wurde nicht vorgelegt, sodass die belangte Behörde diesen Umstand zu Recht unberücksichtigt ließ.

Auch der Vorwurf, die Behörde habe in unzulässiger Weise eine vorweggenommene Beweiswürdigung vorgenommen, kann nicht geteilt werden. Aus dem Prüfungsbericht geht vielmehr hervor, dass sämtliche Vorbringen inhaltlich gewürdigt und, soweit nachvollziehbar, in die Berechnung einbezogen wurden.

Die von der Behörde durchgeführte Kalkulation auf Basis des Salamieinkaufs sowie der Mehlmengen ergibt eine in sich schlüssige Schätzung, die durch widersprüchliche oder fehlende Belege seitens der beschwerdeführenden Partei nicht entkräftet werden konnte. Die der Beschwerde zugrunde gelegten „Warengruppenberichte“ konnten in ihrer Herkunft und Methodik nicht nachvollzogen werden, zumal die Behörde ihre Zahlen aus den übermittelten elektronischen Kassendaten ableitete. Die sachliche Herkunft der Kalkulationsdaten war dem Abgabepflichtigen und seinem steuerlichen Vertreter bekannt.

Soweit auf die ländliche Lage des Betriebsstandorts in einer 164-Einwohner-Gemeinde verwiesen wurde, ist dies für die Beurteilung unerheblich. Aufgrund der Größe des Lokals und dessen Ausrichtung als Speisenlokal ist davon auszugehen, dass der Gästekreis über die Ortsbevölkerung hinausgeht.

Die Behörde stützte ihre Feststellungen betreffend nicht erfasste Abholungen nachvollziehbar auf die Auswertung von Tischnummern sowie Verpackungseinkäufen. Die Zuordnung der Tischnummern ab 100 zu Abholvorgängen wurde von der belangten Behörde auf Grundlage der eigenen Angaben des Abgabepflichtigen getroffen. Der Einwand, auch andere Tischnummern seien fallweise zur Bonierung von Abholungen verwendet worden, wurde überprüft; die Anzahl dieser Ausnahmen war allerdings zu gering, um die festgestellten Differenzen in signifikanter Weise zu erklären.

Die Diskrepanz zwischen den eingekauften Pizzakartons (über 3.000 Stück jährlich) und den tatsächlich registrierten Abholpizzen (rund 2.300) ist nicht durch die vorgebrachten Einzelfälle oder durch eine mögliche Mitnahme von Speiseresten erklärbar. Die pauschale Behauptung, Pizzakartons seien auch für andere Gerichte verwendet worden, bleibt mangels Belegen sowie angesichts des Kostenfaktors der Verpackung und der dokumentierten Verwendung von Alufolie in späteren Jahren unbelegt und erscheint nach allgemeiner Lebenserfahrung wenig glaubhaft.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO kommt das Bundesfinanzgericht daher zur Überzeugung, dass die Angaben der Abgabenbehörde – sowohl hinsichtlich des Eierverbrauchs als auch der Abholpizzen – nachvollziehbar, realitätsnah und durch objektive Daten gedeckt sind. Die seitens der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Argumente konnten die festgestellten Differenzen nicht entkräften. Die Zuschätzungen der belangten Behörde erweisen sich somit als sachlich gerechtfertigt und methodisch zulässig.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebungen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 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.

Die Verkürzung des Wareneinsatzes stellt eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinzunehmen, da es im Wesen der Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Schätzungsberechtigung:

Bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, führen prinzipiell zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den

Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen.

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein. (VwGH 02.06.1992) Gelingt es dem Abgabepflichtigen nicht, die Überzeugung von der Richtigkeit herzustellen, liegt die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde vor, ohne dass es des Nachweises einer sachlichen Unrichtigkeit bedarf. (VwGH 23.06.1994; 17.03.1994; 25.02.1994, 11.12.1990 uvm; VwGH 30.11.1999)

Ein formeller Buchführungsmangel ist eine iSd § 131 Abs 1 Z 5 BAO unzureichende Beleg-; Ablage- und Aufbewahrungsordnung, die es einem fachkundigen, sachverständigen Dritten jederzeit möglich macht, Buchungen nachzuvollziehen.

Wer dieser Verpflichtung nicht nachkommt, kann die Rechtsvermutung der ordnungsgemäßen Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 163 BAO) nicht für sich in Anspruch nehmen. (VwGH 25.11.1986)

Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen. Es steht dem Abgabepflichtigen allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (VwGH 28. 1. 2015, 2010/13/0012).

Von sachlich unrichtigen Büchern oder Aufzeichnungen ist auszugehen (Stoll, BAO 1218), wenn

- Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vornherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen,
- offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen bestehen, oder
- Fehler vorliegen, die über bloße Formalverstöße bzw über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen.

Inhaltliche Buchführungsmängel liegen vor bei

- fehlender oder falscher Verbuchung einzelner Geschäftsvorfälle,

- unvollständiger Erfassung des Wareneinkaufs,
- Nichtverbuchung der Verkäufe,
- unvollständiger Erfassung der Einnahmen,
- mangelhafter oder fehlender Kassenführung, Kassenfehlbeträge, Kassenüberbestände oder
- gröberen Inventurmängeln.

Eine kalkulatorische Ermittlung durchschnittlicher Rohaufschläge ist nicht erst dann zulässig, wenn (aus anderen Gründen) eine Schätzungsberechtigung gegeben ist, sondern dient gleichermaßen der Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vor Feststellung einer Schätzungsberechtigung (VwGH 20. 10. 1999, 93/13/0063). (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I* § 184 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at))

Trotz einer formell fehlerfreien Buchführung kann eine sachliche Unrichtigkeit der Bücher als erwiesen angenommen werden, wenn etwa die Betriebsprüfung im Wege einer Nachkalkulation Differenzen zwischen erklärten und den vergleichsweise ermittelten Besteuerungsgrundlagen feststellt und diese Differenzen nicht anders aufgeklärt werden können.

Das Feststellen solcher Differenzen setzt objektive Vergleichsmaßstäbe voraus, die regelmäßig Erfahrungswerte darstellen, diese müssen nachprüfbar und schlüssig als Beweismittel gewonnen und dem Abgabepflichtigen vorgehalten werden. (VwGH 19.12.1990)

Aus der Judikatur lässt sich nicht ableiten, dass die Kalkulationsdifferenzen eine bestimmte Grenze überschreiten müssen, damit eine Schätzungspflicht besteht. So kann bereits bei Abweichungen um weniger als 10% eine Schätzungsberechtigung bestehen, wenn die Verprobungsergebnisse der Höhe nach nicht unbedeutend und geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. (*Fischerlehner in Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung* (2008) S 92 -94)

Werden die Einnahmen global – etwa kalkulatorisch – geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag hinzugeschätzt werden (VwGH 26. 2. 2004, 2003/16/0366).

Die belangte Behörde hat eine kalkulatorische Überprüfung des Wareneinsatzes vorgenommen.

Die Diskrepanzen und Feststellungen sind ausführlich im Sachverhalt und der Beweiswürdigung dargestellt.

Die Einwendungen des Beschwerdeführers sind nicht geeignet, das Ergebnis der kalkulatorischen Ermittlung des Wareneinsatzes in Zweifel zu ziehen. Die belangte Behörde war daher zur Schätzung gemäß § 184 BAO berechtigt.

Ist eine Schätzung zulässig, steht der Behörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode grundsätzlich frei (vgl. das hg Erkenntnis vom 2. Juni 1992, 88/14/0080, mwA). Die Ermittlung von Umsatz und Ertrag des Einzelunternehmens durch Schätzung des Wareneinsatzes war durchaus zulässig, zielführend und nicht unschlüssig.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen des Abgabepflichtigen, aufgrund seiner Bücher und Aufzeichnungen sowie der Abgabenerklärungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1914).

Die Abgabenbehörde hat im Rahmen der Außenprüfung auf Basis der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen sowie der im Zuge der Betriebsbesichtigung gewonnenen Erkenntnisse eine kalkulatorische Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen. Dabei wurde insbesondere auf den Wareneinsatz (z. B. Mehl, Germ, Eier, Pizzaschachteln) sowie auf die damit herstellbaren Speisenmengen abgestellt. Die Schätzung erfolgte unter Heranziehung von Erfahrungswerten sowie konkreten Angaben des Abgabepflichtigen im Zuge der Prüfung.

Das Bundesfinanzgericht erachtet diese Vorgangsweise als methodisch nachvollziehbar und sachlich begründet. Die vom Abgabepflichtigen dagegen vorgebrachten Einwände konnten die Schlüssigkeit der Schätzung nicht entkräften. Zwar wurde das Vorbringen (z. B. zu Teigverlusten, Verpackungsverwendung, Buffetfrequenz) berücksichtigt, jedoch ergaben sich daraus keine wesentlichen Auswirkungen auf die Gesamtergebnisse der Kalkulation.

Zudem ist anzumerken, dass die gewählte Schätzungsmethode bereits im Bericht gemäß § 150 BAO ausführlich dargelegt und begründet wurde. Die darin enthaltenen Berechnungen wurden auf Basis verfügbarer Registrierkassendaten, Wareneinsatzmengen sowie dokumentierter Erfahrungswerte vorgenommen und erscheinen in sich konsistent und plausibel.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Beurteilung der Abgabenbehörde an und sieht keinen Anlass, von der im Prüfungsbericht vorgenommenen Schätzung abzugehen. Die gewählte Schätzungsmethode entspricht den Anforderungen des § 184 BAO, insbesondere hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit und Nachvollziehbarkeit. (vgl. BFG 19.03.2019, RV/7103284/2015; BFG 11.07.2016, RV/2100780/2012).

Wenn die belangte Behörde im Prüfungsbericht eine nachvollziehbare und auf Erfahrungswerten basierende Kalkulation darlegt, ist es zulässig, wenn sich das Gericht dieser anschließt (VwGH 28.10.2009, 2007/13/0037)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Mit Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans und der damit erfolgten Aufhebung des Insolvenzverfahrens endete die Zustellbefugnis des Masseverwalters (§ 78 IO). Folglich erfolgten Zustellungen nach diesem Zeitpunkt unmittelbar an den Abgabepflichtigen selbst. Das Bundesfinanzgericht folgt damit seiner bisherigen Judikatur (z. B. BFG RV/5101714/2018, RV/5101099/2018), wonach nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens der Schuldner wieder als Zustellungsempfänger maßgeblich ist.

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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt. Die Beurteilung erfolgte auf Basis der konkreten Sachverhaltsfeststellungen und unter Anwendung gesicherter Rechtsprechung zur Schätzung gemäß § 184 BAO sowie zur freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO. Weder bestehen divergierende Judikate noch liegt ein darüber hinausgehender Klärungsbedarf vor.

Linz, am 20. November 2025