



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Renate Ladstätter, Steuerberaterin, 1200 Wien, Pappenheimgasse 35/2, vom 1. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Eleonore Ortmayr, vom 27. Mai 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997 bis 1999 nach der am 13. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Franchisenehmer der Fa. PF auf dem Gastronomiesektor (Pizzazustellungsdienste, Pizza- und andere Speisenzubereitung für Selbstabholer) tätig.

Im Zuge eines die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfungsverfahrens traf der Prüfer nachstehende Feststellungen:

Tz 17, 23 und 24 Speisen- und Getränkeerlöse

Betreffend die **Speisenerlöse** (Tz 23) sei im Jahr 1998 ein starker Abfall der Gesamtrohaufschläge (3,42) zu jenen des Vorjahres (3,83) festgestellt worden, wobei diese auch im Jahr 1999 (3,58) nur geringfügig gestiegen seien.

Ungeachtet dessen sei - schon wegen entsprechender Vorgaben des Franchisegebers – das Speisenangebot, sowie die Einkaufs- bzw. Verkaufspreise im wesentlichen unverändert geblieben.

Analog zu den Rohaufschlagsschwankungen sei auch ein stetiger, nicht aufklärbarer Abfall bei den so genannten Selbstabholerlösen konstatiert worden.

In Ansehung dieser Umstände seien mittels inneren Betriebsvergleiches die Speisenerlöse der Jahre 1998 und 1999 auf Basis des Rohaufschlages von 3,83 kalkuliert worden und sei von den ermittelten Summen ein Abschlag von rund 25% für verbilligte Speiseaktionen, Schwund, Personal etc. berücksichtigt worden worden.

Summa summarum seien auf diesem Weg Zurechnungen zu den erklärten (Speisen)Nettoerlösen im Ausmaß von öS **500.000.-** (1998) bzw. von öS **300.000.-** (1999) erfolgt.

Auf dem Sektor der **Getränkeerlöse** (Tz 24) seien – trotz Berücksichtigung teilweise sehr hoher Eigenverbrauchshinzurechnungen – ebenfalls starke Schwankungen bei den Gesamtrohaufschlägen festgestellt worden.

Eine Verprobung von einzelnen Produkten je Sparte hätte meist über dem Gesamtrohaufschlag angesiedelte Durchschnittsaufschläge gezeitigt.

Unter Berücksichtigung eines Bruttoverkaufspreis für alkoholfreie Getränke wie etwa Cola und Fanta von öS **24.-** bzw. für Bier von öS **28.-** und unter Ansatz von **5,5 Freigetränken** pro Tag (Einkaufsbonus bei jeder 10. Bestellung, Werbung und Personal) seien, bei einem Jahreswert an Freigetränken von öS **21.750.-** bei den Positionen alkoholfreie Getränke und Bier (Netto)Kalkulationsdifferenzen von öS **47.789,50** (1997), von öS **85.423,90** (1998) bzw. von öS **45.460,40** (1999) ermittelt worden.

In weiterer Folge wurden die in Tz 23 und 24 festgestellten Kalkulationsdifferenzen den erklärten Umsätzen der Jahre 1997 bis 1999 hinzugerechnet (Tz 17).

Tz 25 verdeckte Gewinnausschüttung

Die in den Tz 23 und 24 festgestellten Kalkulationsdifferenzen (inklusive Umsatzsteuer) wurden seitens des Prüfers als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer Herrn JS behandelt und kam es bei der Bw. zur Vorschreibung der Kapitalertragsteuer.

Berufung

Gegen die mit 27. Mai 2002 datierten Umsatz und Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 1999 sowie gegen den mit 29. Mai 2002 datierten Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 wurde mit Schriftsatz vom 1. Juli 2002 Berufung erhoben.

Hierbei replizierte die steuerliche Vertreterin der Bw. zu den Feststellungen des Prüfers wie folgt:

1. Küchenerlöse

Die Begründung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach die Globalschätzung der Küchenerlöse 1998 und 1999 auf einem Abfall des Rohaufschlagskoeffizienten bei gleich bleibendem Speisenangebot beruhe, sei insoweit irrig, da sich vorgenanntes Anbot sehr wohl geändert habe.

In concreto seien den Kunden erstmals im Jahr 1998 Spareribs offeriert worden und diese mit einem Rohaufschlag von 1,96 kalkuliert worden, wobei dieses Anbot naturgemäß Auswirkungen auf den Gesamtrohaufschlag gezeitigt habe.

Zu bedenken sei, dass der Großteil der Erlöse auf Pizza und Spareribs beruht habe, wobei die Bw. in ihrer Eigenschaft als Franchisenehmer dazu verhalten gewesen sei, alle vom Franchisegeber bestimmten Produkte zu verpacken respektive zuzustellen, ohne eigene Ideen einbringen zu können.

Die Tages- und Monatslosungen würden zentral vom Franchisegeber erstellt, wobei nämliche Werte wiederum dem Franchisenehmer zur Führung dessen Rechenwerks zur Verfügung gestellt werden.

Der Wareneinkauf, sowie die Verpackung der Ware könne nur über, vom Franchisegeber bestimmte Vertragsfirmen bezogen werden, wobei anzumerken sei, dass das Verpackungsmaterial für Pizza, Spareribs und Pizzabrote eigens gekennzeichnet sei.

Während sämtliche Bestellungen über den Zentralcomputer des Franchisegebers „laufen“, sei es bei Selbstabholern am Franchisenehmer gelegen, deren Bestellungen in den Monitor einzuspeisen, wobei diese sodann gleichzeitig am Zentralcomputer des Franchisegebers, zum Zwecke der Bearbeitung und Rechnungserstellung, aufscheinen.

Des weiteren sei das Verpackungsmaterial der Hauptprodukte mit dem Aufdruck „PF“ versehen, wobei das Format desselben wiederum ausschließlich beim Franchisegeber erhältlich sei.

Anhand des eingekauften Verpackungsmaterials habe sich der mutmaßliche Verkauf nachstehender Produkte ergeben:

Küche 1998	Gesamtbetrag in öS	RA
37.000 Pizzaschachteln UNO Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 89,09-	3.296.330.-	4,45
4.900 Schachteln Spareribs Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 101,21.-	495.929.-	1,96
1.900 Pizzaschachteln MINI Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 44,45	84.445.-	4.45
6.240 Pizzabrot schachteln Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 15,45	96.408.-	4,45
Summe	3.973.112.-	
Küche 1999		
35.378 Pizzaschachteln UNO Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 89,09-	3.151.826,02	4,45
4.677 Schachteln Spareribs Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 134,54.-	629.243,58	2,85
2.990 Pizzaschachteln MINI Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 44,45	132.905	4.45
5.755 Pizzabrot schachteln Durchschnittsnettoverkaufspreis öS 15,45	88.914,75	4,45
Summe	4.002.889,25	

Der Preis für Spareribs im Jahr 1998 sei deshalb günstig kalkuliert worden, da nämlich dieses Produkt erst ab diesem Zeitraum angeboten worden sei und demzufolge für den Kunden attraktiv erscheinen sollte.

Die restlichen Erlöse der Jahre 1998 und 1999 hätten auf dem Verkauf sonstiger italienischer Produkte mit unterschiedlichen Rohaufschlägen gefußt, wobei sich summa summarum ein Durchschnittsrohaufschlag von 2,6 ergeben habe.

Auf Grund der Tatsache, dass sämtliche Einkaufsrechnungen sowie die Tageslosungsbögen vorgelegen seien, entbehre die Globalzuschätzung zu den erklärten Küchenerlösen jeglicher Grundlage.

Überdies sei auch in den „Selbstabholerfällen“ zu bedenken, dass diese Kunden die Waren nicht mit bloßen Händen nach Hause getragen haben sondern diese verpackt worden seien,

weswegen das eingekaufte Verpackungsmaterial auch Auskunft über das exakte Verkaufsvolumen geben müsste.

Des weiteren unterliege die Bw. auch der Kontrolle durch den Franchisegeber, da eine vom Franchisenehmer bewirkte Erlösminderung auch Einfluss auf dessen Betriebsergebnis zeitigen würde.

Die Bw. stellte daher den Antrag von der Schätzung Abstand zu nehmen, respektive auch die aus derselben resultierende Kapitalertragsteuer mit öS 0.- festzusetzen.

2. Getränkeerlöse

In diesem Punkt beruhe - nach dem Dafürhalten der Bw. - die Schätzung einerseits auf nicht richtig ermittelten Rohaufschlägen, andererseits auf einer falschen Berücksichtigung des Eigenverbrauchs.

In concreto sei der Rohaufschlag beim Bier für das Jahr 1997 nur auf Basis der höchsten Rohaufschläge ermittelt worden, ohne dass ein gewogener Durchschnitt aus den Produkten Hirter, Budweiser, Budweiser Export und Gösler errechnet worden sei.

Nämlicher, gewogener Durchschnitt laute auf 2,28, wobei dieser Wert in Ansehung des nicht berücksichtigen Eigenverbrauchs (öS 4.000.-) auf 1,06 gesunken sei.

Unter Ansatz vorgenannter Parameter und unter Berücksichtigung der Freigetränke sei ein Biererlös von rund öS 74.000.- erzielt worden, wobei nämlicher Wert der gelegten Abgabenerklärung entspreche.

Für das Jahr 1998 habe sich - ebenso wie für 1999 - der Durchschnittrohaufschlag für Bier grundsätzlich nicht geändert, wobei für 1998 jedoch ein Eigenverbrauch von öS 4.000.- zu berücksichtigen sei.

Des weiteren sei auf die im Zeitraum vom 30. März 1998 bis zum 4. April 1998 statt gefundene Aktion „Föhrenburger“ (1 Freibier pro Portion Spareribs) hinzuweisen, wobei diese in einen Abschlag auf den Gesamtrohaufschlag in der Höhe von 0,3 gemündet habe.

Beim „Bier 1999“ habe der Eigenverbrauch ebenso keine Berücksichtigung gefunden.

Des weiteren sei im Jahr 1999 auf Grund der Aufstellung des Franchisegebers Bier und Wein in einer Losung ausgewiesen worden, wobei der reine Biereinkauf auf öS 56.234,79 gelautet habe.

Der Prüfer habe den Weineinkauf von öS 20.456,97 sowohl zum Bier als auch zu den alkoholfreien Getränken hinzugerechnet.

In Folge des Fehlens einer eigenständigen Weinlosung, sei diese von der Buchhaltung auf das Konto „Getränke 20%“ umgebucht worden, wobei es die Betriebsprüfung ob erfolgter Zurechnung dieser Losung beim Bier offenbar verabsäumt habe, diesen Einkauf vom Konto „Getränke 20%“ wegzunehmen.

Unter Berücksichtigung eines Eigenverbrauchs von öS 30.000.- und der Freigetränke ergebe sich der von der Bw. erklärte Erlös.

Der Rohaufschlag für Wein laute auf 2,9, jener für Bier aus 2,28.

In Ansehung des Umstandes der Verbuchung von Wein und Bier auf einem Konto sei vice versa auch der Gesamtrohaufschlag gestiegen, wobei anzumerken sei, dass der Aufschlag für Bier im gesamten Prüfungszeitraum konstant geblieben sei.

Bei der Erstellung des Berufungsschriftsatzes sei die gleiche Berechnungsmethode angewendet worden um die Richtigkeit der erklärten Rohaufschläge zu dokumentieren.

3. alkoholfreie Getränke

Die Differenzen für das Jahr 1997 ergeben sich einzig und allein aus der nicht richtigen Berechnung des Eigenverbrauchs in der Höhe von öS 4.000.-

Unter Zugrundlegung letztgenannten Wertes und unter Berücksichtigung der Freigetränke (mit öS 21.750.-) und einem Durchschnittsrohaufschlag von 3 errechne sich ein, in Korrelation zu der Erklärung stehender Erlös von öS 192.699.-.

Die vom Prüfer für das Jahr 1998 errechnete Differenz von öS 1.475,20 sei unter richtigem Ansatz des Eigenverbrauchs bei einer pauschalen Berechnung des Rohaufschlags nicht mehr errechenbar.

Allein aus dem Umstand der für das Jahr 1999 erfolgten Berücksichtigung des Wareneinkaufs für Wein seien die Rechnungsdifferenzen nicht richtig ermittelt worden und seien demzufolge die Erlöse laut Erklärung zu berücksichtigen.

Im übrigen sei es der Bw. nicht möglich Speisen und Getränke getrennt zu verkaufen, sondern seien die Getränke immer auf der vom Franchisegeber erstellten Rechnung berücksichtigt und könne - wie bereits an oberer Stelle erwähnt – die Bw. keine eigenständige Rechnung ausstellen, ohne dass diese im Zentralcomputer erfasst wäre.

Demzufolge werde – unter Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung - um Aufhebung sämtlich bekämpfter Bescheide, respektive um Wiedereinsetzung der ursprünglichen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahr 1997 bis 1999 ersucht.

Stellungnahme des Prüfers

Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2002 gab der Prüfer nachstehende Berufungsstellungnahme ab:

Ad Speisen

Einleitend wurde ausgeführt, dass die Bw. den Abfall des Gesamtrohaufschlagskoeffizienten in den Jahren 1998 und 1999 gegenüber dem Vergleichsjahr 1997 mit verbilligten Angeboten begründet habe, ohne jedoch nämliche Offerte daten- und zahlenmäßig nachzuweisen.

Darüber hinaus hätten weder die vorgelegten Speisekarten, noch Stichproben beim Wareneinkauf Änderungen in Bezug auf die Einkaufs-, respektive Verkaufspreise gezeitigt.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei für die Jahre 1998 und 1999 ein eklatanter Rückgang bei den Selbstabholerlösen festgestellt worden, wobei anzumerken sei, dass der Hinweis wonach derartige Erlöse jedenfalls Eingang in die zentrale EDV- Anlage des Franchisegebers zu finden hätten, keineswegs als Beweis für eine in diese Richtung gehende Agitation biete.

Wiewohl das Argument der vollkommenen EDV- Abhängigkeit vom bzw. mit dem Franchisegeber bei telefonischen Bestellungen durchaus plausibel erscheine, wäre es gerade angesichts dieses Umstandes – sowie auf Grund des vorgelegten Franchisevertrages - für die Bw. leicht handhabbar gewesen, die Produkte gegliedert nach Zustellungen, respektive Selbstabholern über den PC verfügbar zu machen.

Gerade dies sei von der Bw. mit dem Argument, dass eine derartige Vorgangsweise bis dato nicht gepflogen worden sei und eine derartige Agitation nun nicht mehr möglich sei, abgelehnt worden.

Vielmehr seien dem Prüfer nur über den PC ausgedruckte Ausgangsrechnungen sowie eine monatliche Auswertung der Tagesumsätze, grob geordnet nach Umsatzsteuergruppen vorgelegt worden, wobei anzumerken sei, dass die Liste betreffend Dezember 1998 nahezu zur Gänze händisch ergänzt worden sei.

Eine monatliche Auswertung über die Anzahl und den Umsatz der einzelnen Verkaufsartikel sei trotz mehrmaliger Aufforderung nur für den Monat Dezember 1999 vorgelegt worden, wobei diese in Ermangelung einer Aufschlüsselung der Codes nicht auswertbar gewesen sei.

Die seitens des Franchisegebers – laut Vertrag - zur Verfügung zu stellenden Unterlagen betreffend Rezepturen und Herstellungsvorschriften sowie Kalkulationsgrundlagen seien von der Bw. ebenfalls nicht vorgelegt worden.

In Ansehung nämlicher Umstände sei somit die Schätzungsberechtigung evidenter Maßen vorgelegen, wobei der innere Betriebsvergleich als die der materiellen Wahrheit am nächsten kommende Schätzungsmethode zu qualifizieren gewesen sei.

Es sei nicht, wie von der Bw. behauptet, eine Globalschätzung erfolgt, sondern seien die Speisenerlöse auf Basis des RAK 1997 kalkuliert und sodann um einen Abschlag von 25% gekürzt bzw. abgerundet worden.

In Ermangelung der Bekanntgabe von Zutaten bzw. Mengen und der dazugehörenden Einstandspreise seien die im Rechtsmittel für Spareribs angeführten RAK von 1,96 und 2,85 sowie die RAK für die übrigen Gerichte nicht verifizierbar.

Ferner sei der für das Jahr 1998 vorgelegten Speisekarte kein Hinweis auf ein verbilligtes Angebot zu entnehmen gewesen, sodass es sich lediglich um eine kurzfristige Aktion gehandelt haben dürfte.

Die in der Berufung für Spareribs angeführten Durchschnittsnettoverkaufspreise von öS 89,09 bzw. öS 134,25 lägen darin begründet, dass den Kunden im Jahr 1998 neben der „normalen“ Portion (öS 89,09), welche als Basis zweimal Berücksichtigung gefunden habe, auch eine, als Basis nur einmal herangezogene Megaportion (öS 125,46) offeriert worden sei, wobei im Jahr 1999 nur noch Megaportionen (öS 134,54) angeboten worden seien.

Nämliche Vorgangsweise biete allerdings keinen Beweis für die zeitliche Dauer des Anbots.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass diesen Aktionen durch Berücksichtigung eines Abschlags von 25% (der kalkulierten Umsätze) in ausreichendem Maß Rechnung getragen worden sei.

Ad Getränke

Einleitend sei festzuhalten, dass laut den vorgelegten Speisekarten 3 Sorten Bier (Dosenbier Gösler, Hirter, Föhrenburger) angeboten worden seien, deren (Brutto)Verkaufspreise zwischen öS 28.- und öS 29.- angesiedelt gelegen seien.

Der vom Prüfer ermittelte (Durchschnitts)RAK von 2,89 habe auf den Wareneinkäufen beim Hauptlieferanten, sprich der Fa. H gefußt und habe dieser im gesamten Prüfungszeitraum keine Änderung erfahren.

Weiters sei darauf zu verweisen, dass im gesamten Prüfungszeitraum sowohl die Speisekarten, als auch die Inventuren lediglich die Sorten Föhrenburger und Hirter umfasst haben.

Insoweit könne der im Berufungsschriftsatz ausgewiesene RAK seitens des Prüfers nicht nachvollzogen werden, wobei zu ergänzen sei, dass es sich bei der Sorte Budweiser ob Nichtausweises in der Inventur und Speisekarte, nur um eine statistisch nicht relevante Menge handeln könne.

Der RAK für die alkoholfreien Getränke sei aus den gängigsten Sorten (Dose Coke, Fanta, Sprite und Almdudler) errechnet worden.

Im Jahr 1999 sei durch die steuerliche Vertretung der Bw ohne Grundaufzeichnungen bzw. ohne Vorlage eines Berechnungsschemas ein Eigenverbrauch in der Höhe von öS 96.000.- ermittelt worden.

Für den Fall, dass es sich bei nämlichen Beträgen um die Einkaufspreise von Bier/Wein (öS 36.000.-) sowie alkoholfreie Getränke (öS 60.000.-) handle entspreche dies einem Anteil von 47% bzw. 53% des Wareneinkaufs.

Die Begründung, wonach die Waren gestohlen worden seien, sei nicht näher bewiesen worden (Erstattung von Diebstahlsanzeigen etc.).

Für die restlichen Jahre seien ebenfalls keine Eigenverbrauchsaufzeichnungen geführt worden, respektive für 1997 sei überhaupt kein Eigenverbrauch deklariert worden.

Durch Ansatz von 5,5 Feigetränken pro Tag für Kunden und Personal sei auch der in der Berufung für das Jahr 1998 (Dauer 5 Tage) angeführten „Fohrenburgeraktion“ in ausreichendem Maß Rechnung getragen worden.

Bei der Berechnung des Biers für 1999 sei beim Wareneinkauf nämlichen Getränks auch der Wareneinkauf Wein im Ausmaß von öS 20.457.- hinzugerechnet worden, da auch bei den Erlösen beide Getränke in einer Summe angeführt worden seien.

Ob nun, wie in der Berufung angeführt, der Betrag von öS 20.457.-auch im Wareneinsatz für die alkoholfreien Getränke erfasst worden sei, könne der Prüfer aus dem Arbeitsbogen nicht eruieren und werde die Bw. daher ersucht diesen Umstand via Vorlage entsprechender Kontokopien nachzuweisen.

Abschließend sei darauf zu verweisen, dass aus dem Umstand, dass der Rohaufschlagskoeffizient für Wein laut Berufung 2,9 laute, auf die korrekte Ermittlung des RAK durch den Prüfer (2,9 für Bier und Wein) zu schließen sei.

Gegenäußerung der Bw.

Mit Schriftsatz vom 26. November 2002 replizierte die Bw. auf die Ausführungen des Prüfers wie folgt:

Ad Veränderungen RAK

Wiederholend sei darauf hinzuweisen, dass die Veränderung des RAK in den Jahren 1998 und 1999 gegenüber jenem des Jahres 1997 im erstmaligen Anbot von Spareribs begründet gelegen sei, wobei im Jahre 1998 der Durchschnittspreis nämlichen Gerichts auf öS 101,21 gelautet habe.

Im Jahr 1999 seien nur noch Megaportionen zu öS 135,54 angeboten worden und hätten sich diese Portionen exklusiv auf Spareribs und nicht wie vom Prüfer vermeint auf Pizzas bezogen.

Demgegenüber sei den Speisekarten und dem Berufungsschriftsatz in eindeutiger Art und Weise ein Pizzadurchschnittsverkaufspreis von öS 89,09 zu entnehmen .

Ad EDV- Abhängigkeit

Auf den Ausgangsrechnungen seien alle Merkmale (Produkt, Zustellung, Selbstabholung, Freigetränke) ersichtlich, wobei eine zusätzliche Umsatzkontrolle in einer monatlichen Zusammenfassung der Tagesumsätze bestehe.

Die – mit Hilfe der lückenlosen Ausgangsrechnungen - erfolgte händische Ergänzung der Liste vom Dezember 1998 sei durch einen Computerabsturz hervorgerufen worden.

Auf den Ausgangsrechnungen sei eine genaue Produktbezeichnung erfolgt, weswegen es für den Prüfer an sich leicht gewesen wäre, den Monats- oder Jahresumsatz pro Produkt zu errechnen.

Die abverlangten monatlichen Auswertungen seien im übrigen präsentiert worden und gehe daher der Vorwurf schwerer Buchführungsmängel ins Leere.

Festzuhalten sei, dass der Franchisegeber (richtig wohl gemeint der Franchisenehmer) seine Provision vom Gesamtumsatz erhält und demzufolge kein Interesse an einer Auflistung der Umsätze pro Produkt habe.

Für eine ordnungsgemäße Buchhaltung sei eine derartige Auflistung nicht notwendig, wobei ins Treffen zu führen sei, dass die vom Prüfer geforderten Daten aus den Ausgangsrechnungen entnommen werden können.

Eine Produktkalkulation sei ob Vorhandenseins der Eingangsrechnungen leicht zu bewerkstelligen.

Anhand vorgenannter Fakturen sei auch die Eruierung der Art und Menge der (Teil)Produkte Pizza bzw. jeder anderer Gerichte möglich, wobei anzumerken sei, dass es sich bei letzteren um in der Mikrowelle aufzuwärmende Fertiggerichte gehandelt habe.

Die in Zweifel gezogenen RAK für Spareribs seien anhand der Einstandspreise und den auf den Speisekarten verzeichneten Verkaufspreise zu ermitteln, wobei die von der Bw. errechneten Werte die Jahre 1998 und 1999 und nicht, wie offenbar vom Prüfer gemutmaß, das Jahr 1997 betroffen haben.

Demzufolge sei in der Person des Prüfers sowohl auf eine Jahres- als auch auf eine Produktverwechslung zu schließen.

Im übrigen werde auf die im Berufungsschriftsatz auf Basis des Verpackungsmaterials vorgenommene Mengenrechnung Bezug genommen.

Dass im vorliegenden Fall hinsichtlich der „Küche“ eine Globalschätzung vorgenommen worden sei, manifestiere sich schon aus den glatten Hinzrechnungsbeträgen.

Ad Getränke

Bier

Was die Bieranschaffung anlange, so seien im Prüfungszeitraum Biere der Marken Hirter, Budweiser, Gösser (in Dosen) und Fohrenburger bezogen worden, wobei teils bei Getränkelieferanten, teils im Supermarkt eingekauft worden sei.

Nachdem mit Ausnahme der Marken Hirter und Fohrenburger gleiche Verkaufspreise zum Ansatz gelangt seien, seien exklusiv nur nämliche Sorten in der Speisekarte angeführt worden.

Die Marke Budweiser sei – so wie bereits dem Prüfer mitgeteilt – hauptsächlich von Mai bis September verkauft worden, da dieses Bier vor allem in den Sommermonaten beliebt gewesen sei.

Während es bei den Dosen kein Pfand gegeben habe, sei das Pfand für Flaschenbier nicht weiterverrechnet worden.

Die RAK seien auf Grund der Einstands- und Verkaufspreise ermittelt worden und ergo dessen für den Prüfer leicht nachvollziehbar.

Ad alkoholfreie Getränke

In diesem Bereich sei alleine durch die falsche Berücksichtigung des Eigenverbrauchs (dieser sei im Zeitraum 1997 bis 1999 anstatt beim Wareneinkauf abgezogen, den Warenverkäufen hinzugerechnet worden) die Differenzen im Bereich des RAK erklärbar.

Die doppelte Berücksichtigung des Weins bei den alkoholfreien Getränken sei anhand der beigelegten Konten nachgewiesen.

Ergänzend sei anzumerken, dass sämtliche Freigetränke und zwar differenziert nach der Art des Getränkes (Cola, Bier etc.) in den Ausgangsrechnungen deklariert worden seien.

Vorhalt vom 31. Jänner 2003

Mit Vorhalt vom 31. Jänner 2003 wurde die Bw. aufgefordert nachstehende Punkte aufzuklären:

RAK Speisen, Durchschnittsnettoverkaufspreise

Eingangs wurde die Bw. ersucht, die im Berufungsschriftsatz behaupteten RAK für Spareribs von 1,96 bzw. 2,85 via Vorlage von Einkaufsrechnungen, respektive Bekanntgabe der für eine normale bzw. eine Megaportion verwendeten Menge zu dokumentieren.

Daneben wurde die Bw. aufgefordert die Ermittlungssusancen der Durchschnittsverkaufspreise für Pizza und Spareribs bekannt zu geben, zumal ausgehend von der Angaben der Bw. betreffend eines Durchschnittsverkaufspreises von öS 101,21 sich dieser – nach dem Dafürhalten des Prüfers – durch Addition von zwei Normalportionen zu je öS 89,09 und einer Megaportion zu öS 125,45 und einer Division nämlicher Summe durch 3 errechne.

Für den Fall einer Nichtaufklärung seien vorgenannte Zahlen im Endeffekt nicht verifizierbar und böten diese ergo dessen auch keine Grundlage für eine Berufungsentscheidung.

Während die Nennung des Jahres 1997 für die nicht als Aktion deklarierten Spareribspreise tatsächlich auf einem Irrtum des Prüfers basiert habe und diese richtigerweise auf 1998 zu lauten habe, sei generell darauf zu verweisen, dass derartigen Aktionen via Abschlag von 25% der kalkulierten Speisenerlöse in ausreichendem Maße Rechnung getragen worden sei.

Die Kalkulation der Jahre 1998 und 1999 sei auf Basis des Gesamt RAK für 1997 erfolgt, und lasse der Ausweis von auf volle Tausend gerundeter Beträge diese wie globale Schätzungsbeträge wirken.

Getränke

Ausgehend von der, seitens der Bw. gelegten Aufstellung, wonach Bier der Marke Budweiser im Supermarkt (öS 12,42 bzw. öS 14,92) angeschafft worden sei, wobei sich nämliche Preise mit einem Plus von öS 5.- gegenüber dem Einkaufspreis anderer Biersorten niedergeschlagen habe, könne es hierbei schon aus kaufmännischen Logistikgründen nur um Anschaffungen vernachlässigbarer Größen handeln.

Weiters sei nochmals auf den Umstand hinzuweisen, dass im Jahr 1999 seitens der steuerliche Vertretung der Bw. ohne jede Berechnungsgrundlage ein Eigenverbrauch von öS 96.000.- in der Splittung von öS 60.000.- für alkoholfreie Getränke bzw. öS 36.000.- für Bier zum Ansatz gelangt sei und nämlicher Betrag – ohne näherer Beweisführung, respektive Glaubhaftmachung - mit Diebstahl begründet worden sei.

Anzumerken sei, dass die ins Treffen geführten Beträge 59% bzw. 47% des jeweiligen Wareneinkaufs ausmachen würden.

Da es zu sehr vielen Umbuchungen gekommen sei, werde die Bw. betreffend der doppelten Erfassung des Weineinkaufs 1999 um Vorlage der relevanten Erlöskonten (alkoholfreie Getränke, Weinerlöse zu Bier) ersucht.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 wurde innerhalb der Frist gemäß § 323 Abs. 12 BAO ein Antrag auf Entscheidung über das Rechtsmittel durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2003

Ad Durchschnittsnettoverkaufspreise, RAK Speisen

Die Kalkulation der Pizzapreise der Bw. sei dergestalt erfolgt, dass die zwei billigsten, respektive teuersten Pizzas ausgeschieden worden seien und vom Rest der arithmetische Durchschnitt genommen worden sei.

Bei den Spareribes sei im Jahr 1998 eine Gewichtung zu den kleineren Portionen vorgenommen worden, da laut Aussagen des Geschäftsführers mehr kleinere als Großportionen verkauft worden seien, respektive das Einführungsangebot nur kleinere Portionen umfasst habe.

Ungeachtet dessen seien im Jahr 1999 nur mehr Megaportionen angeboten worden.

Aus den vorgelegten Rechnungen der Fa. M GmbH könne der Einstandspreis der Spareribes errechnet werden, wobei anzumerken sei, dass laut Marktamt eine Megaportion 500g bzw. eine kleine Portion 375g zu umfassen habe, wobei vorgenannte Mengen gesetzlich nicht unterschritten werden dürfen.

Betreffend die Zuschätzungen zu den Küchenumsätzen sei nochmals zu betonen, dass es sich bei diesen um Globalschätzungen gehandelt habe.

Diese Ansicht sei schon dadurch manifestiert, dass die Bw. seitens der Abgabenbehörde zweimal um Nachreichung der Unterlagen der Küchenkalkulation ersucht worden sei.

Darüber hinaus sei – nach lediglich mündlich erfolgten Angaben des Prüfers - die Schätzung wegen angeblich nicht deklarerter Selbstabholer Erlöse vorgenommen worden, wobei als Basis die über die Gasse verkauften „Eis am Stiel“ (Cornetto, Jolly etc.) gedient hätten.

Ausgehend von diesen Prämissen sei die Behauptung aufgestellt worden, dass bei einer gewissen Absatzmenge an Eis, welche an Selbstabholer übergeben worden sei, nämlicher Umstand sich auch in den Pizzaumsätzen für Selbstabholer widerspiegeln müsse.

Es stelle sich für die Bw. die Frage nach dem Konnex zwischen dem Eisverkauf und den Pizaerlösen für Selbstabholer, da nicht davon ausgegangen werden dürfe, dass der Käufer eines Eises uno actu auch eine Pizza erwirbt.

In Ansehung des Umstandes, dass das Geschäftslokal der Bw. vis a vis einer Schule gelegen sei, rekrutiere sich der Käuferkreis des Eises hauptsächlich aus Schulkindern, welche sich neben dem Eis nicht auch noch eine Pizza mitnehmen.

Ad Getränke

Bei einem gesamt gesehen Biereinkaufsvolumen von öS 50.000.- bis öS 60.000.- käme auch kleineren Mengen durchaus Bedeutung zu und seien diese daher nicht als statistisch vernachlässigbare Größen zu bezeichnen.

Es entspreche nicht der kaufmännischen Logik einen Durchschnittsrohaufschlag unter exklusiven Heranziehung jener Sorte mit dem höchsten Rohaufschlag zu rechnen.

Was den doppelten Weineinkauf im Jahr 1999 anbelange, so seien bereits im Zuge der Fragenbeantwortung vom 26. November 2002 die entsprechenden Konten vorgelegt worden, wobei anzumerken sei, dass nur eine Umbuchung und nicht viele erfolgt seien.

In der am 13. Mai 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerliche Vertreterin ergänzend zum bisherigen Vorbringen bzw. dieses teilweise wiederholend ausgeführt:

1. Küchenerlöse

Der Bw. sei vollkommen abhängig vom Franchisegeber, zumal dieser die Rezepturen zusammenstelle, die Einkaufs- und Verkaufspreise festlege und auch jede "Aktion" vom Franchisegeber vorgegeben sei.

Insoweit könne der Bw. gar nicht – wie vom Prüfer gefordert – kalkulieren.

Jede Bestellung werde über den Zentralcomputer des Franchisegebers eingegeben, wobei der Großteil der Bestellungen über den Franchisegeber erfolge.

Die Selbstabholerlöse würden lediglich einen geringen Teil der Gesamterlöse ausmachen.

Und selbst die Mehrheit der Selbstabholer bestelle über den Franchisegeber.

Über jeden Verkauf werde eine Ausgangsrechnung erstellt.

Nicht richtig sei, dass der Betriebsprüfung die Rezepturen nicht übergeben worden seien. Vorgelegt wurde eine Aufstellung betreffend Portionierung der Auflagen zur Herstellung von Pizzen, mit dem Hinweis, dass diese Aufstellung im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei.

Der Betriebsprüfer stellte dazu fest, dass er diese Aufstellung niemals gesehen habe.

Die steuerliche Vertreterin erwiderte, dass es für den Prüfer ein Leichtes gewesen wäre, den Geschäftsführer zu fragen, wie die einzelnen Pizzen gemacht werden.

Weiters verwies die steuerliche Vertreterin darauf, dass der Bw. der (lückenlosen) Kontrolle durch den Franchisegeber unterliege und hinsichtlich der getätigten Umsätze vom Franchisegeber Provisionen erhalte.

Auch bezüglich der Verpackung gebe es Vorgaben des Franchisegebers und könne man an Hand der Anzahl der Verpackungen genau feststellen, wie viel Pizzen verkauft worden seien.

Eine Auflistung hinsichtlich der eingekauften sonstigen Zutaten für die Herstellung einer Pizza (Tomaten, Pfefferoni, Mais etc.) gebe es nicht.

Zu den Spareribs wurde vorgebracht, dass sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungen vorgelegt worden seien.

Das im Jahr 1998 offerierte Einführungsangebot habe ausschließlich die „normalen“ Portionen betroffen und sei diese Aktion für 5 Tage angeboten worden.

Die „normalen“ Portionen seien im Rahmen dieser Aktion um die Hälfte (ca. öS 45,--) angeboten worden.

Ebenso habe es im Jahr 1998 eine weitere Aktion gegeben, im Rahmen welcher sämtliche Speisen zum halben Preis angeboten worden seien.

Der Betriebsprüfer wendete ein, dass die sämtliche Speisen betreffende Sonderaktion nicht bekannt gegeben worden sei, es sei lediglich darauf hingewiesen worden, dass es bei den Spareribs eine verbilligte Aktion gegeben habe, wobei die Dauer dieser Aktion ebenso wie der tatsächliche Verkaufspreis nicht bekannt gegeben worden sei.

Im Übrigen habe bei dem von der Betriebsprüfung vorgenommenen Abschlag von 25% eine derartige kurzfristige Aktion ohnehin Berücksichtigung gefunden.

Weiters sei der bei den Spareribs zur Anwendung gelangte RAK von 1,96 nicht nachgewiesen worden.

Die steuerliche Vertreterin gab über Befragen an, dass im Jahr 1998 sowohl „normale“ Portionen Spareribs als auch Megaportionen verkauft worden seien.

Der Umstand, dass ab 1999 nur noch Megaportionen angeboten worden seien, beruhe darauf, dass bei den „normalen“ Portionen die Gewinnspanne zu gering sei.

Weiters gab die steuerliche Vertreterin an, dass der Einkauf des Verpackungsmaterials (Pizzakarton) monatlich durch den Franchisegeber erfolgt sei, wobei als Basis für den Einkauf die Anzahl der verkauften Pizzen in den vorangegangenen Monaten gedient hätte.

Die zu viel eingekauften Kartons seien im nachfolgenden Monat verwendet worden.

Das über die Straße verkaufte „Eis am Stiel“ sei über eine eigene Eiskassa verbucht worden, der Rohaufschlag sei mit 1,4 kalkuliert worden.

Daneben habe es noch selbst erzeugtes Eis gegeben, welches über den Zentralcomputer des Franchisegebers eingegeben worden sei.

Der Durchschnittsrohaufschlag beim Kücheneis betrage 3,87, sodass sich ein Gesamtdurchschnitts-RAK von 2,6 ergebe.

Über Vorhalt des Betriebsprüfers, dass lt. Aufstellung des Bw. im Jahr 1999 gegenüber dem Jahr 1998 um ca. 57% mehr Pizzaschachteln „MINT“ eingekauft worden seien, gab die steuerliche Vertreterin an, dass im Jahr 1999 offenbar mehr kleinere Pizzen verkauft worden seien.

Der Betriebsprüfer verwies darauf, dass es für den Bw. bzw. die steuerliche Vertretung ein Leichtes gewesen wäre, die abverlangten Unterlagen vorzulegen, zumal es laut Franchisevertrag entsprechende Aufzeichnungen geben müsse, wie z.B. Artikelanalysen, Aktionen, Rezepturen Aufschlüsselung nach Umsatzgruppen etc..

Hinsichtlich der Selbstabholerlöse sei ihm ein Karton mit Ausgangsrechnungen übergeben worden, im Zuge dessen Durchsichtung aufgefallen sei, dass es in den Jahren 1998 und 1999 zu einem Abfall der Erlöse gegenüber 1997 gekommen sei.

Richtig sei, dass es hinsichtlich des „Eis am Stiel“ eine „handschriftliche Stricherlliste“ gegeben habe bzw. eine solche vorgelegt worden sei, aber detaillierte Aufzeichnungen dazu (Tageslosungen) nicht vorgelegt worden seien.

Die steuerliche Vertreterin brachte ergänzend vor, dass es während des gesamten Jahres 1999 die Aktion "20% mehr" gegeben habe, wodurch sich konsequenterweise der RAK verringert habe.

Weiters brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass es sich bei den Hinzurechnungen seitens der BP um eine Globalschätzung, und nicht um eine Kalkulation gehandelt habe.

Im Übrigen seien die Rohaufschläge erst im Zuge der Schlussbesprechung, und zwar auf Grund der Eiserlöse, ein Thema geworden.

Weiters verwies die steuerliche Vertreterin darauf, dass bei einem anderen von ihr vertretenen Betrieb „PF“ die gleichen Rohaufschläge wie beim Bw. errechnet worden seien.

Über Befragen durch die FA- Vertreterin, ob es hinsichtlich der nicht über den Franchisegeber bestellten Selbstabholer Aufzeichnungen gebe, replizierte die steuerliche Vertreterin, dass diese von der Bw. in den PC eingegeben worden seien.

2. Getränke

Auf Grund der Aktion, wonach es bei jeder zehnten Bestellung ein Freigetränk gegeben habe, würden sich bei rd.100 Bestellungen am Tag durchschnittlich 5 Freigetränke täglich errechnen.

Darüber hinaus habe der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren 2 Angestellte beschäftigt, welchen laut Kollektivvertrag 2 Getränke pro Tag zustehen, womit sich insgesamt 4 Getränke pro Tag für die Angestellten ergeben.

Die Anzahl der im Zuge von Bestellungen abgegebenen Freigetränke sei aus den Ausgangsrechnungen ersichtlich.

Aufzeichnungen hinsichtlich der Freigetränke für die Angestellten gebe es nicht.

Über weiteres Befragen gab die steuerliche Vertreterin an, dass der im Jahre 1999 durch die Fahrer erfolgte Diebstahl von Getränken nicht zur Anzeige gebracht worden sei, wohl aber die Fahrer ausgewechselt worden seien.

Hinsichtlich des in der Speisekarte nicht enthaltenen Budweiser-Biers wurde ausgeführt, dass dieses Bier ausschließlich zu jenen Zeiten (gemeint: Saisonöffnungszeiten) verkauft worden sei, zu welchen das Lokal „Schweizerhaus“ geöffnet habe.

Der Franchisegeber sei damit einverstanden gewesen, dass dieses Bier nicht bei den von ihm vorgegebenen Lieferanten eingekauft werde, weil es sich lediglich um eine geringe Absatzmenge gehandelt habe.

Auch dieses Bier sei im Falle des Verkaufs über den Zentralcomputer eingegeben worden.

Zusätzlich zu der vom 30. März bis 4. April 1998 stattgefundenen Aktion „Fohrenburger“ habe es vom 1. bis 30. Juni 1998 eine weitere Aktion gegeben, im Rahmen welcher es jeweils ein Gratisbier „Fohrenburger“ zu jeder Speise gegeben habe, sofern ein solches bestellt worden sei.

Der Betriebsprüfer stellte dazu fest, dass diesbezüglich keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien.

Die steuerliche Vertreterin verwies abschließend darauf, dass seitens der BP die Veränderungen bei der Inventur nicht berücksichtigt worden seien, und dass der Eigenverbrauch zu den Einstandspreisen zu kalkulieren sei.

Die Finanzamtsvertreterin wendete ein, dass die Veränderungen der Inventur sehr wohl berücksichtigt worden seien und wies darauf hin, dass der Eigenverbrauch 1999 in Höhe von ATS 96.000,-- rd. 50% des Wareneinsatzes betrage.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen zu den erklärten Entgelten und Gewinnen der Jahre 1997 bis 1999 sowie korrespondierend damit die via Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgte Vorschreibung an Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999.

1. Schätzung der Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999

1.1. Allgemeine Ausführungen

Nach der Bestimmung des § 184 Abs. 1 erster Satz BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Nach dem 2. Satz des § 184 Abs. BAO sind dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, 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. Welche Bücher und Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061).

Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte.

Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

1.2. Schätzung der Speisenerlöse für die Jahre 1998 und 1999

Einleitend ist festzuhalten, dass zwischen den Parteien des Verfahrens insoweit Einigkeit besteht, dass im Bereich der Speisen die Gesamtrohaufschlagskoeffizienten der Jahre 1998 und 1999 gegenüber jenem des Jahres 1997 gesunken sind.

Hierbei ist es angesichts des vorgelegten Franchisevertrages als unstrittig zur erachten, dass in Ansehung des Umstandes der im Bereich der telefonischen Bestellungen zur Gänze bestehenden EDV Abhängigkeit vom Franchisegeber (zentrale Bestellungserfassung im Rechenwerk des Franchisegebers) der Abfall tatsächlich nur auf dem Sektor der Selbstabholerlöse begründet gelegen sein kann, wobei vorgenannter Umsatzrückgang entweder auf einer steuerlichen Nichtdeklaration durch die Bw. (Standpunkt des Prüfers), oder aus einer Änderung des Warensortiments, sprich dem ab dem Jahr 1998 erfolgten Anbot, respektive Verkauf nämlicher Produkte (Spareribs) unter Ansatz geringerer Rohaufschlagskoeffizienten (Standpunkt der Bw.) beruhen kann.

Unter Abwägung der Argumente des Prüfers bzw. der mit der in den Jahren 1998 und 1999 erfolgten Änderung des Warensortiments, sprich dem verbilligten Anbot von Spareribs begründeten Repliken der Bw. gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die Umsatzminderungen im Bereich der Selbstabholer gegenüber dem Jahr 1997 auf nicht ordnungsgemäßer Buchführung bzw. auf Nichtdeklaration gegenüber der Abgabenbehörde basiert.

Zur Untermauerung nämlicher Schlussfolgerung ist einleitend anzumerken, dass der Prüfer in schlüssiger Art und Weise ins Treffen geführt hat, dass in den Jahren 1998 und 1999 auftretende Umsatzminderungen bei nahezu identen Ein- und Verkaufspreisen zu jenen des Jahres 1997 als ein aufklärungsbedürftiges Faktum zu werten ist.

Wenn nun die Bw. dieser Ansicht insoweit entgegentritt, dass das ab 1998 bestehende Anbot von Spareribs einerseits als wesentliche Änderung der Verkaufsstruktur zu qualifizieren sei,

andererseits der Abfall des Gesamtrohaufschlagskoeffizienten auf „immer wieder erfolgten Aktionen“ beruhe, so ist dieser Ansicht seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entgegnen, dass einerseits gemessen am Gesamtspeisenangebot der Bw. durch die Neuaufnahme eines Produktes gerade nicht von einer Änderung der Verkaufsstruktur gesprochen werden kann, andererseits die Bw. selbst den daten-, respektive zahlenmäßigen Beweis für die „immer wieder erfolgten Aktionen“ schuldig geblieben ist.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die nunmehr in der Berufungsverhandlung getätigte Aussage, wonach die tatsächliche Dauer der „Sparibes Einführungsaktion“ im Jahr 1998 auf 5 Tage gelautet hat, wobei die Normalportion zum halben Preis, sprich öS 45.- angeboten worden ist, dem Rechtsmittel insoweit nicht zum Erfolg zu verhelfen vermag, als dieser Umstand einerseits den Abfall des Gesamtrohaufschlagskoeffizienten im tatsächlich stattgefundenen Ausmaß nicht zu erklären vermag und andererseits im Rahmen der Schätzung via der im Zuge des Schätzungsverfahrens erfolgten Vornahme eines Abschlages von 25% in ausreichendem Maß Deckung findet.

Des weiteren hat es die Bw. ebenso verabsäumt, den für die Kalkulation der Spareribs ins Treffen geführten RAK von 1,96 nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Vorlage der Rechnungen betreffend die eingekaufte Menge an Fleisch bzw. die Darlegung des (Mindest)Gewichts für eine Normal- bzw. Megaportion, in Ansehung des Umstandes, dass sowohl mengen als auch betragsmäßige Angaben betreffend die Beilagen (Kartoffel, Zwiebel, Saucen etc.) zur Gänze unterblieben sind, zur Ermittlung des Einstandspreises der Portionen, respektive zur Anstellung einer Nachkalkulation als nicht ausreichend zu qualifizieren sind und ergo dessen dem von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Argument, wonach die Kalkulationsparameter ohnehin den Eingangsrechnungen zu entnehmen seien, der Boden entzogen ist.

Ebenso vermag sich der Senat 1 der Argumentation, dass anhand des eingekauften Verpackungsmaterials die exakten Verkaufszahlen zu ermitteln wären, nicht anzuschließen.

Wenn es auch zutreffen mag, dass die Selbstabholer die Waren nicht mit „bloßen Händen“ nach Hause getragen haben, so kann doch nicht ausgeschlossen werden, dass die Bestellung auf eine andere Art und Weise als in Kartons mit dem Aufdruck „PF “ (z. B. verpackt in Alufolie etc.) transportiert wurde.

Demgegenüber ist nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates bei der Beurteilung nach der Rechtmäßigkeit der Hinzurechnungen der Ansicht des Prüfers, wonach es an der Bw. gelegen wäre Unterlagen betreffend sämtlicher Daten (getrennt und gegliedert nach den Bereichen Zustellungen – Selbstabholung), Rezepturen sowie Kalkulationsvorschläge vorzulegen, wobei nämliche Agitation laut dem Franchisevertrag auch tatsächlich möglich gewesen wäre und vorgenanntes Untätigwerden gleichsam als einer von mehreren

„Mosaiksteinen“ einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung bzw. der Initiierung eines Schätzungsverfahrens anzusehen sei, näher zu treten.

Dem Argument, wonach eine lückenlose Kontrolle durch den Franchisegeber vorhanden sei und demzufolge Verkürzungen auszuschließen seien, ist der Umstand entgegenzuhalten, dass – nach eigenen Angaben der Bw. – im Falle einer Selbstabholung ohne vorangehende telefonische Bestellung eine vom Franchisenehmer vorzunehmende Eingabe in den Monitor vonnöten sei, um mit der Zentrale des Franchisegebers in „Verbindung“ zu treten.

In Ansehung der Tatsache, dass es die Bw. bei fallenden Gesamtrohaufschlagskoeffizienten – trotz mehrmals erfolgter abgabenbehördlicher Aufforderung – verabsäumt hat, die im Zusammenhang mit den Speisenerlösen vorgebrachten Argumente nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, kann seitens des erkennenden Senates den Ausführungen des Prüfers, wonach eine vom Franchisenehmer zu bewirkende Erfassung von Selbstabholerlörse in der EDV des Franchisegebers zwingend vorzunehmen, nicht automatisch auf ein derartiges Verhalten des Franchisenehmers zu schließen ist, nicht erfolgreich entgegengetreten werden.

An dieser Stelle ist zu diesem Themenbereich auch der Vollständigkeit halber anzumerken, dass die steuerliche Vertreterin in der Berufungsverhandlung eingeräumt hat, dass bei den nicht über den Franchisegeber bestellenden Selbstabholern eine selbständige Erfassung über den PC der Bw. erfolgt.

Dem Vorbringen, wonach – nach angeblich nur mündlich erfolgten Ausführungen des Prüfers – die Schätzung der Speisenerlöse auf nicht deklarierten Eisumsätzen beruhe, kann angesichts des Faktums, dass ein derartiger Zusammenhang weder in dem als Begründung der angefochtenen Bescheide anzusehenden BP- Bericht, noch in einem sonstigen Schriftsatz der Abgabenbehörde erster Instanz seinen schriftlichen Niederschlag gefunden hat, seitens des UFS nicht näher getreten werden.

Zusammenfassend gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz angesichts an oberer Stelle beschriebener Fakten zur Überzeugung, dass im Bereich der Speisenerlöse ob nicht gelungener Aufklärung des Abfalls der Rohaufschläge in den Jahren 1998 und 1999 eine schätzungsweise Ermittlung derselben völlig rechtens erfolgt ist.

Angesichts für das Jahr 1997 vorliegender unbedenklicher RAKs ist es keineswegs zu beanstanden, dass der Prüfer der Methode des inneren Betriebsvergleiches zur Verwirklichung des Postulates, wonach einer Schätzung stets das Ziel immanent sein soll den wahren Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, den Vorzug gegeben hat.

Neben der „richtigen“ Wahl der Schätzungsmethode ist anzumerken, dass die Schätzung via Vornahme eines Abschlags von 25% der auf Basis des Gesamtrohaufschlagskoeffizient des Jahres 1997 ermittelten Speisenerlöse der Jahre 1998 und 1999 auch insoweit als schlüssig zu

qualifizieren ist, als diese Agitation auch dem Vorbringen der Bw. nach dem Vorliegen von in weiterer Folge nicht näher spezifizierten Verbilligungsaktionen Rechnung trägt.

Letztangeführte Schlussfolgerungen treffen nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die bereits an oberer Stelle erwähnte, nunmehr zeitlich präzierte Sparibesaktion sowie auf die weitere, zeitlich nicht näher spezifizierte Aktion des Jahres 1998 (Verkauf aller Speisen zum halben Preis) zu.

Betreffend das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin, wonach die das gesamte Jahr 1999 umfassende (Pizza)Aktion „20% mehr“ konsequenterweise den RAK nämlichen Beteuerungsabschnittes vermindert hat, ist festzuhalten, dass – ungeachtet dessen, dass die im Zuge der Berufungsverhandlung übergebene Kopie keine Rückschlüsse auf die Zeitdauer der Aktion zu geben vermag –, es sich bei einer tatsächlichen Aktionsdauer von einem Jahr nicht mehr um eine Aktion im Sinne der Wortinterpretation, sondern um eine, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ungewöhnliche und nicht nachvollziehbare permanente Abgabe von Pizzen zu verbilligten Preisen gehandelt hat.

Was nun den seitens der Bw. wiederholten Einwand, dass auf Grund der Zurechnung „glatter“ Schillingbeträge eine Globalschätzung erfolgt sei, anlangt, so ist diesem die ausführliche Darstellung des Schätzungsverfahrens im BP-Bericht sowie in der Berufungsstellungnahme entgegenzuhalten.

Aus oben angeführten Gründen war daher dem Rechtsmittel im Bereich der Schätzung der Speisenerlöse der Erfolg zu versagen.

1.3. Zuschätzungen zu den Getränkeerlösen 1997 bis 1999

Einleitend ist auszuführen, dass auch auf dem Getränkesektor insoweit Übereinstimmung zwischen den Parteien besteht, dass es im Prüfungszeitraum zu Rohaufschlagsschwankungen gekommen ist, wobei nunmehr zu klären ist, ob diese auf Buchführungsmängeln, respektive Nichtdeklarationen von Erlösen basieren, oder ob diese in einer unrichtigen Rohaufschlagsermittlung bzw. einer Falschberücksichtigung des Eigenverbrauchs begründet liegen.

Was die angebliche Falschermittlung des Rohaufschlages auf dem Sektor „Bier“ anlangt, so ist es nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu beanstanden, dass die rechnerische Ermittlung des durchschnittlichen Rohaufschlages auf Basis der in der Speisekarte angebotenen Biersorten erfolgt.

Aus dem Umstand, dass der Prüfer zur Ermittlung des RAK die, laut den Rechnungen der Fa. H mengenmäßig am häufigsten eingekaufte Biersorte herangezogen hat, lässt sich – entgegen der Ansicht der Bw. – in Anbetracht der Tatsache, dass nämliche Größenordnung den

exaktesten Aufschluss über den (Durchschnitts) RAK zu geben vermag, keine Rechtswidrigkeit ableiten

Demgegenüber erscheinen die von der Bw. für die Sorte Budweiser sowie Budweiser Export mit 1,56 bzw. 1,88 bezifferten Rohaufschläge im Vergleich zu jenen der übrigen Biersorten (Bandbreite von 2,68 bis 3,04) zu gering, wobei nicht außer Acht gelassen werden darf, dass ein Anbot nämlicher Biersorte in der Speisekarte überhaupt nicht erfolgt ist und darüber hinaus das Fehlen mit dem temporären Verkauf (Mai bis September der Identität), respektive der Identität der Verkaufspreise zu jenen der ebenfalls in der Speisekarte nicht extra Erwähnung gefundenen Biersorten begründet wurde.

In Anbetracht der vertragsmäßig engen Bindung an den Franchisegeber sowie der behaupteten „lückenlosen Kontrolle“ der Bw. durch diesen erscheint das in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte, nicht durch Belege untermauerte Vorbringen, wonach der Franchisegeber der Bw. den An- und Verkauf von Budweiser gestattet habe, weder schlüssig noch nachvollziehbar.

Ebenso erscheint dem erkennenden Senat der temporäre Ausschank von Budweiserbier in Anlehnung an die Saisonöffnungszeiten des „Schweizerhauses“ schlichtweg als unergründlich. Der ebenso ins Treffen geführten Behauptung, wonach sich die niedrigeren RAKs bei Bier der Marke Budweiser bzw. Budweiser Export auf teuren Einkäufen in Supermärkten basieren, ist insoweit nicht als Ziel führend zu erachten, als - ungeachtet der tatsächlichen Erbringung eines Nachweises über die Tätigkeit solcher teurer Einkäufe -, eine derartige Agitation schon per se jeder wirtschaftlichen Logik bzw. einem kaufmännischen Verhalten widerstreitet.

Korrespondierend damit kann der Ansicht des Prüfers, wonach die Einkäufe obgenannter Biersorte bestenfalls im Ausmaß statistisch zu vernachlässigen Größen angesiedelt gelegen sind und daher nicht den von der steuerlichen Vertretung in Ansatz gebrachten RAK von 2,28 zu begründen vermögen, seitens des UFS nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

In Ansehung obiger Ausführungen gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die vom Prüfer für den Sektor „Bier“ ermittelten Erlösdifferenzen als schlüssig und nachvollziehbar zu qualifizieren sind und ergo dessen eine taugliche Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung der Abgabenbemessung bieten.

Auch die Verprobung der alkoholfreien Getränke, welche unter Ansatz eines durchschnittlichen, auf Basis der vom Hauptlieferanten bezogenen Produkte ergebenden RAK erfolgt ist, erscheint schlüssig und findet dieser prima vista auch keine Beanstandung durch die Bw.

Was allerdings den (zusätzlichen) Ansatz bzw. die Höhe des Eigenverbrauchs im Zuge der Getränkeverprobung anlangt, so ist die Bw. generell darauf zu verweisen, dass nach dem

Dafürhalten des UFS einerseits diesem Aspekt durch Ansatz von 5,5 Freigetränken pro Tag Rechnung getragen wurde, andererseits die Bw. es verabsäumt hat, die neben diesen Freigetränken als „zusätzlichen“ Eigenverbrauch reklamierten Beträge nachzuweisen, respektive glaubhaft zu machen.

Der von der steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Verhandlung monierte Ansatz von zumindest 9 Freigetränken pro Tag erscheint dem Senat als überhöht und würde dieser Aspekt zusammen mit der Tatsache, dass den weiteren Angaben der Bw. gemäß rund 50% des Wareneinsatzes nicht in Umsatz münden, dazu führen, den Getränkeverkauf der Bw. als derart unrentabel erscheinen zu lassen, dass dieser unter Anlegung des Sorgfaltsmaßstabes eines ordentlichen Kaufmannes sofort zu beenden gewesen wäre.

In diesem Zusammenhang ist vor allem betreffend des für das Jahr 1999 geltend gemachten Eigenverbrauches in der Höhe von öS 96.000.- anzumerken, dass nämlicher Wert in Relation zum erklärten Ein- bzw. Verkaufsvolumen der Bw. als völlig unreal zu bezeichnen ist, wobei die Bw. die Beweisführung, wonach diese Summe in Diebstählen begründet gelegen sei, schuldig geblieben ist.

Der Umstand, dass es für das Jahr 1999 zu einer doppelten Berücksichtigung des Weineinkaufs (Berücksichtigung bei der Kalkulation „Bierumsätze“ bzw. jener der alkoholfreien Getränke) gekommen ist, ist nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz weder der Schätzung der Bemessungsgrundlagen an sich, noch dem Schätzungsergebnis der Höhe nach abträglich.

Nämliche Konsequenz liegt darin begründet, dass einerseits, - so wie bereits der Prüfer in seiner Berufungsstellungnahme ausgeführt hat-, ob identer Rohaufschlagskoeffizienten von Bier (in diesem Zusammenhang wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen betreffend die Rechtmäßigkeit des Bier RAK auf obige Ausführungen verwiesen) und Wein (2,9) die für beide Produkte gemeinsam vorgenommene kalkulatorische Ermittlung in korrekter Art und Weise erfolgt ist, andererseits, dass eine Kürzung des Wareneinkaufs der alkoholfreien Getränke um öS 20.456,97 zusätzlich zur Berücksichtigung der Höhe des ins Treffen geführten Eigenverbrauches von öS 60.000.- eine im Jahr 1999 erfolgte Operation auf dem Gebiet der alkoholfreien Getränke mit einem unrealen RAK von 6,73 bewirkt, wobei sich nämlicher Wert aus nachstehender Berechnung ergibt:

RAK alkoholfreie Getränke 1999	Werte (in öS auf Tausend abgerundet)
Wareneinkauf alkoholfreie Getränke gesamt	101
abzüglich doppelt erfasster Weineinkauf	-20
abzüglich geschätzter EV laut Bw.	-60
abzüglich Wareneinkauf Eistee, Kaffee, da diese Produkte auch in den Erlösen vorhanden sind	12
Wareneinsatz	33
Erlöse (inklusive Eistee und Kaffee) laut Erklärung	282

abzüglich geschätzter EV	-60
Verhältnis Umsatz zu Einsatz = RAK	6,73

In Ansehung obiger Umstände erfolgte die schätzungsweise Ermittlung der Abgabenbemessungsrundlage auch auf dem Getränkektor völlig rechtens und war daher die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

2. Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999

Angesichts der Ausführungen unter Punkt 1 der Berufungsentscheidung erfolgte der Ansatz der Zurechnungsbeträge als verdeckte Gewinnausschüttung, respektive die Festsetzung der Kapitalertragsteuer zurecht, weswegen dem Rechtsmittel auch in diesem Punkt der Erfolg zu versagen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Mai 2009