



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B. A. Kommanditgesellschaft, 1000 Wien, A-Straße 1, vertreten durch B. A., 10000 Wien, A-Gasse 1/1, vom 2. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, vom 30. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Personengesellschaft, die in den Streitjahren 2002 bis 2005 ein Gastgewerbe in der Betriebsart eines Restaurants mit den Berechtigungen gemäß § 111 Abs. 1 Z. 2 der Gewerbeordnung 1994 geführt und Aktivitäten im Baunebengewerbe entfaltet hat. Der Komplementär der Bw. ist B. A., der Kommanditist der Bw. ist C. A.. Durch die Rechtsformänderung gemäß Unternehmensgesetzbuch bedingt wurde der ursprüngliche Eintrag „Kommandit-Erwerbsgesellschaft“ bei der Bw. im Firmenbuch durch den Eintrag „Kommanditgesellschaft“ am 1. Jänner 2007 ersetzt. Infolge des beim Firmenbuchgericht am 18. Mai 2010 eingelangten Löschungsantrags wurde die im Gast- und Baugewerbe tätige Firma im Firmenbuch am 12. Juni 2010 gelöscht.

Aufgrund von Feststellungen in der Niederschrift/im Prüfungsbericht über Kalkulationsdifferenzen und nicht erfasste Metro-Einkäufe als Grundlage für eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) erließ das Finanzamt Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2002 bis 2005, gegen die der Komplementär Berufung erhob. Auf die zur Berufung abgegebene Stellungnahme der Prüferin Pfister vom 12. Jänner 2009 folgte das Schreiben des Komplementärs vom 13. Februar 2009. Mit E-Mail vom 21. September 2011

zeigte die Prüferin dem Unabhängigen Finanzsenat an, dass der erste RSb - Zustellversuch der Stellungnahme der Prüferin zur Gegenäußerung vom 6. Juli 2009 am 10. Juli 2009 bzw. die Hinterlegung am 13. Juli 2009 gewesen sei; die Sendung sei nicht als "unbeholden" zurückgekommen.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden die vier Streitpunkte der Berufung, die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen noch offenen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Änderung der AfA - Nutzungsdauer

Unter Punkt 1 der Berufung behauptete der Komplementär im Wesentlichen: Im Zuge der Veräußerung des Lokals habe sich herausgestellt, dass die im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend gemachte Wertminderung der Anlage nicht dem wirklichen Wertverlust entsprochen habe, weshalb korrigierte Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2002 bis 2005 in der Anlage übermittelt würden, die den Wertverlauf des Anlagevermögens eher widerspiegeln und deshalb im Zuge des wieder aufgenommenen Verfahrens geltend gemacht würden; daraus würde sich durch die um € 1.527,46 gekürzte AfA für das Jahr 2002 bedingt ein um € 1.527,46 erhöhter Gewinn für dieses Jahr ergeben. Die um den Betrag von jeweils € 2.922,11 für jedes einzelne der darauf folgenden Streitjahre verminderte AfA in Verbindung mit der Berichtigung des Buchwertabgangs um +€ 10.293,79 im Jahr 2005 bewirke eine Gewinnvermehrung für die Jahre 2003 und 2004 um jeweils € 2.922 in jedem einzelnen der beiden letztgenannten Jahre bzw. eine Gewinnherabsetzung für das Jahr 2005 in Höhe von („Buchwertabgang“ - + € 10.293,79 abzüglich AfA - € 2.922,11 =) € 7.371,68.

Diesem Berufungsvorbringen hielt die Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 12. Jänner 2009 entgegen, dass die Pizzeria samt allen Einrichtungsgegenständen gebraucht (im Rahmen des Unternehmenskaufs) in jenem Jahr 2002 erworben worden sei, in dem der Abgabepflichtige (bzw. deren Vertreter) die Nutzungsdauer (der Wirtschaftsgüter) unter Beachtung aller relevanten Umstände geschätzt habe. Im Zuge der Prüfung seien keine Umstände dargetan worden, die bei dieser Schätzung nicht beachtet worden wären, infolge dessen die Verschiebung des Aufwandes (als Buchwertabgang) in das Jahr 2005 zur Minderung des Veräußerungserlöses begehrt zu werden erscheine.

Mit der Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 zog der Komplementär aus dem Umstand, dass die Prüfung das Verfahren hinsichtlich einzelner Bescheide in einem Prüfungsverfahren wieder aufgenommen habe, etwa um Umsätze bzw. Einnahmen durch Schätzung oder andere Verfahren zu erhöhen, den Schluss, dass es ihm frei stehe, seinerseits Ausgaben oder Aufwendungen, die bislang in seinen Erklärungen nicht berücksichtigt gewesen seien, entspre-

chend geltend zu machen; dies müsse auch gelten, wenn Aufwendungen in der Gesamthöhe zwar korrekt, jedoch auf die einzelnen Jahre falsch verteilt worden seien. Dies sei im vorliegenden Fall geschehen, nach Erachten der Bw. ergebe sich der unrichtige Ansatz der Absetzungen für Abnutzung in den einzelnen Jahren eindeutig aus der Höhe des erzielten Veräußerungserlöses. Der Hinweis auf den wahrscheinlichen Beweggrund für das Begehren der Bw. erscheine der Bw. irrelevant. Zur Korrektheit der jetzt von der Bw. angesetzten AfA werde von der Betriebsprüfung keine Stellung genommen.

Mit der mit 6. Juli 2009 datierten Stellungnahme zur Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 verwies die Prüferin Pfister auf ihre Stellungnahme vom 13. Jänner 2009.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, hat § 167 Abs. 2 BAO zufolge die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs heißt "Beweisen" ("Nachweisen"), ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die Überzeugung hievon) herbeiführen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 1 zu § 166, samt die beiden dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 1994, 93/16/0191, und 28. Juni 1995, 89/16/0014). Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 BAO, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#) zufolge der Behörde nicht aufgegeben, den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn nachzuweisen. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 BAO samt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2009, 2009/16/0033; 23. September 2010, 2010/15/0078; 28. Oktober, 2010, 2006/15/0301; 26. Mai 2011, 2011/16/0011; 23. Februar 1994, 92/15/0159; 25. April 1996, 95/16/0244; 19. Februar 2002, 98/14/0213; 9. September 2004, 99/15/0250, 17. Dezember 2009, 2009/16/0197; 24. Februar 2011, 2010/15/0204; 5. April 2011, 2010/16/0168).

Die Einrichtungsgegenstände der im Rahmen des Unternehmenskaufs erworbenen Pizzeria waren Gebrauchtgegenstände, sodass die steuerlich vertretene Bw. die Nutzungsdauer im Schätzungsverfahren gemäß [§ 184 BAO](#) im Jahr 2002 zu ermitteln hatte. Bei solch einem Kauf war der AfA-Berechnung die noch zu erwartende tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, unabhängig von der Nutzungsdauer des Vorgängers oder dem Alter des Wirtschaftsgutes; entscheidend war allein der Zustand der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Anschaffung (vgl. Doralt, EStG, 13. Auflage, Rz 45/1 zu § 7 und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, [99/13/0221](#)).

Von den mehreren Abnutzungskomponenten, an denen sich die AfA zu orientieren hatte, bestand die technische Abnutzung im Substanzverzehr („Verschleiß“), die wirtschaftliche Abnutzung in der Abnahme der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit („Veralten“ in Bezug auf Verwendungsmöglichkeit (VwGH 15. März 1957, 630/56; 23. September 1966, 974/66; 15. Juni 1971, 918/69; 10. Oktober 1978, 483f/78) und die rechtliche Abnutzung im zeitlichen Verbrauch der rechtlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut (Zeitablauf; VwGH 19. September 1973, 261/72; 17. Mai 1977, 1934/76). Kann der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge von einer einmal gewählten Nutzungsdauer nur wegen Änderung der Nutzung (Verwendung) abgegangen werden (VwGH 10. Oktober 1978, 483, 631/78, 20. Dezember 2006, 2002/13/0112), oder wenn die Schätzung auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hat und nunmehr eine bessere Einsicht vorliegt (VwGH 24. Juni 2003, [99/14/0015](#)), so hätte das Begehren der Bw. einer substantiiert vorgetragenen Begründung für ein Abgehen von der einmal gewählten Nutzungsdauer bedurft. Allein das Begehren der Verschiebung des Aufwands in das Jahr 2005 ohne stichhaltige Begründung in der Berufung samt Gegenäußerung zu der von der Prüferin abgegebenen Stellungnahme war nicht ausreichend, die Rechtswidrigkeit auch nur eines der angefochtenen Bescheide im gegenständlichen Berufungsstreitpunkt offen zu legen. Bereits damit war der Berufung gegen die angefochtenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 im gegenständlichen Streitpunkt der Erfolg zu versagen.

Änderung der vereinbarten Gewinnverteilung
--

Im Gefolge des Steuernummervergabeantrags teilte der Komplementär dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. Februar 2003 mit, dass ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag anlässlich der Gründung der Gesellschaft nicht geschlossen worden sei; es sei mündlich vereinbart worden, dass die gesetzlichen Regelungen gelten sollten. Bezüglich einer allfälligen Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern sei ein Aufteilungsverhältnis von 50%/ 50 % vereinbart worden.

Abweichend von den im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheiden gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2002 bis 2005, mit denen die Prüferin die Gewinne zwischen

den Gesellschaftern im Verhältnis 50 %:50 % geteilt hatte, behauptete der Komplementär unter Punkt 2 der Berufung die fehlende Nachvollziehbarkeit dessen und begehrte, dass im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens und im Hinblick auf die hier getroffenen Feststellungen die Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern wie folgt festgelegt werde: 2003 - Kommanditist € 5.500 / Komplementär Rest; 2004 und 2006 - Kommanditist € 0 / Komplementär Rest; 2005 - Kommanditist € 3.000 / Komplementär Rest.

Mit der Stellungnahme vom 12. Jänner 2009 hielt die Prüferin der Bw. vor, dass den Angaben des Komplementärs im Schreiben vom 10. Februar 2003 zufolge kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden sei; laut diesem Schreiben (und in der Folge auch in den Steuererklärungen entsprechend deklariert) sei eine Gewinnverteilung von jeweils 50% für die beiden Gesellschafter vereinbart worden. Das im Steuerrecht geltende Rückwirkungsverbot stehe der in der Berufung begehrten nachträglichen Änderung für die in den Erklärungen vereinbarungsgemäß vorgenommenen Gewinnverteilungen (2002 bis 2005) entgegen. Mit der daraufhin ergangenen Gegenäußerung zum gegenständlichen Punkt erwiderte der Komplementär den Ausführungen der Prüferin: Den Gesellschaftern einer Personengesellschaft stehe es frei, einvernehmlich über die Verwendung des in der Gesellschaft erzielten Gewinnes zu entscheiden. Dies müsse nicht in einem schriftlichen Gesellschaftsvertrag festgelegt werden; dies könne in einem mündlichen Gesellschaftsvertrag geschehen, dies könne auch jederzeit durch einvernehmlichen Beschluss wieder geändert werden. Dies müsse auch nicht im Vorhinein vor Beginn des Geschäftsjahres erfolgen; dies könne - und werde auch in der Regel - im Nachhinein geschehen. Die entsprechenden Steuererklärungsformulare würden ebenfalls von einer solchen Praxis ausgehen, in der im Nachhinein über die Gewinnverwendung beschlossen werde. Lege die Prüferin neue Gewinnziffern im Zuge der Wiederaufnahme von Verfahren vor, so müsse konsequenterweise auch den Gesellschaftern die Möglichkeit eingeräumt werden, über die Verwendung dieser so festgestellten Gewinne neuerlich einvernehmlich zu entscheiden. Eine unzulässige Rückwirkung könnte die Bw. hierin nicht erkennen, die Notwendigkeit der Rückwirkung ergebe sich aus der Rückwirkung der prüfungsbehördlichen Feststellungen. *„Eine andere Entscheidung würde gegen den handelsrechtlichen bzw. gesellschaftsrechtlichen Grundsatz der freien Entscheidung der Gesellschafter über die Verwendung des erzielten Gewinns verstoßen.“* (Zitat Ende).

Der Heranziehung des Arguments der missbräuchlichen Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts trat der Komplementär mit der Begründung entgegen, dass die Entscheidung über die Verwendung des in einer Gesellschaft erzielten Gewinnes keine ungewöhnliche Rechtskonstruktion sei; bei einer solchen Entscheidung würden auch außersteuerliche Gesichtspunkte eine Rolle spielen.

Mit der mit 6. Juli 2009 datierten Stellungnahme zur Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 verwies die Prüferin auf ihre Stellungnahme vom 13. Jänner 2009.

rechtliche Würdigung

Ein Gesellschaftsvertrag regelt generell die Rechte und Pflichten von Gesellschaftern, die sich zum Ziel der Verfolgung eines gemeinsamen Zweckes in einer Gesellschaft zusammengeschlossen haben. Bestandteile des Gesellschaftsvertrages sind beispielsweise die Vertretung der Gesellschaft im Außenverhältnis, die Befugnisse der Gesellschafter im Innenverhältnis, die Frage der Haftung, die Frage der Fortsetzung im Todesfall eines Gesellschafters, die Verteilung des Gewinnes. Was im Gründungsvertrag einer Kommanditgesellschaft nicht geregelt wird, unterliegt den Regelungen des Unternehmensgesetzbuches. Zwar kann der Gesellschaftsvertrag mündlich abgeschlossen werden, jedoch wird der Gesellschaftsvertrag in der Praxis aber aus Gründen der Rechtssicherheit und damit der Beweissicherheit regelmäßig schriftlich abgeschlossen.

Gemäß [§ 161 Abs. 1 UGB](#) ist eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, eine Kommanditgesellschaft, wenn bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (persönlich haftende Gesellschafter). [§ 120 Abs. 1 UGB](#) zufolge wird am Schluss jedes Geschäftsjahrs der Gewinn oder der Verlust des Jahres auf Grund des Jahresabschlusses ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet. Gemäß § 120 Abs. 2 i. d. F. wird der einem Gesellschafter zukommende Gewinn dem Kapitalanteile des Gesellschafters zugeschrieben; der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust sowie das während des Geschäftsjahrs auf den Kapitalanteil entnommene Geld wird davon abgeschrieben.

Im Gefolge des Steuernummervergabeantrags teilte der Komplementär dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. Februar 2003 mit, dass ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag anlässlich der Gründung der Gesellschaft nicht geschlossen worden sei; es sei mündlich vereinbart worden, dass die gesetzlichen Regelungen gelten sollten. Bezüglich einer allfälligen Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern sei ein Aufteilungsverhältnis von 50%/ 50% vereinbart worden. Da die Gewinn- (oder Verlust)verteilung bei der Bw. nachträglich, also rückwirkend geändert worden waren, waren diese rückwirkenden (nachträglichen) Verteilungsänderungen in analoger Anwendung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Februar 1954, [1446/51](#); 8. November 1957, [1693/55](#); 17. Oktober 1958, [2656/55](#), 21. April 1976, 1540/75, 8. November 1973, 0666/73; 20. Juni 1958, 2091/57, steuerlich grundsätzlich unbeachtlich. Gegen ein Abgehen von der von der Prüferin angewandten Gewinnverteilungsart sprach aber auch der Eintrag der Adresse 10000 Wien, A-Gasse 3 bei den beiden Gesellschaftern- Kom-

plementär B. A., Kommanditist C. A. - im Firmenbuchauszug vom 18. Dezember 2002, zumal dieser den Bestand eines nahen Angehörigen- Verhältnisses im abgabenrechtlichen Sinn beweist, aus dem von der Änderung der Gewinnverteilung auf ein Splitten des zufließenden Einkommens gerichtetes Verhalten zu schließen war, was bei Vereinbarungen mit völlig Fremden unmöglich gewesen wäre. Können dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Jänner 2009, [2006/13/0166](#), zufolge Verträge zwischen nahen Angehörigen - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kamen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden waren (Fremdvergleich), so war die Annahme, die Vereinbarung über die Gewinnverteilungsänderung könnte alle in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs herausgebildeten Kriterien zur Verhinderung von Missbräuchen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllen, mangels eines einem „Fremdvergleich“ standhaltenden Verhaltens zu verneinen.

Es war daher die Berufung gegen die angefochtenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 auch im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

Zurechnung von Umsätzen (Getränke, Küche)

Unter Tz 7 der Niederschrift vom 27. Oktober 2008 (=NS) stellte die Prüferin fest, dass Stichprobenüberprüfungen hinsichtlich der Umsatzerrechnung der Bw. zufolge Getränke teilweise gar nicht, teilweise mit verminderten Mengen in die Berechnung Eingang gefunden hätten. Auf Basis der vorgelegten Unterlagen und der „Bareinkäufe“ bei Metro sei eine Nachkalkulation durchgeführt worden; die dabei festgestellten Kalkulationsdifferenzen habe das Unternehmen bestritten, hätten aber nicht aufgeklärt werden können. Die festgestellten negativen Beträge der Vermögensdeckungsrechnung würden € 4.486,58 für das Jahr 2002, € 8.767,88 für das Jahr 2003, € 31.205,31 für das Jahr 2004, € 18.198,99 für das Jahr 2005 betragen.

Mit den nachfolgenden Tabellen stellte die Prüferin die Positionen „Getränke Einsatz“, „Getränke Umsatz“, und „Küche“ für die Jahre 2002 bis 2005 dar:

Getränke Einsatz

	2002	2003	2004	2005
lt. Aufzeichnungen	1.183,31	4.524,45	4.377,06	1.646,04
Metro „Bar“	17,51	1.679,76	1.587,02	816,70
Gesamt Getränke	1.183,31	6.204,21	5.964,08	2.462,74
Privat	- 118,33	- 620,42	- 596,41	246,27
Getränke Einsatz Untern.	1.064,98	5.583,79	5.367,67	2.216,46
Einsatz bisher	1.183,31	4.524,45	4.377,06	1.646,04
Personalverbr.	24,52	117,72	235,44	137,34
wirksam bisher	1.158,79	4.406,73	4.141,62	1.508,70

Einsatz für Unternehmen	1.064,98	5.583,79	5.367,67	2.216,46
Korrektur Einsatz	93,81	- 1.177,06	-1.226,05	- 707,76
Brutto Ergebniskorrektur	93,81	- 1.412,47	- 1.471,26	- 849,31

Getränke Umsatz

	2002	2003	2004	2005
laut Aufzeichnungen	6.768,40	26.863,30	21.555,57	9.605,09
abzüglich Personalverpflegung	- 24,52	- 117,72	- 235,44	- 137,34
Getränke lt. Aufzeichnungen	6.743,88	26.745,58	21.320,13	9.467,75
Metro „Bar“	240,81	12.557,33	11.437,64	5.998,74
Summe	6.984,69	39.302,91	32.757,77	15.466,49
Privat 10%	- 698,47	- 3.930,29	- 3.275,78	1.546,65
Kalk. Umsatz Getränke	6.286,22	35.372,62	29.481,99	13.919,84
bisher erfasst	6.768,40	26.863,30	21.555,57	9.605,09
Korrektur Umsatz	- 482,18	8.509,32	7.926,42	4.314,75
davon 20%	- 96,44	1.701,86	1.585,28	862,95
Getränke 10%		257,93	310,85	142,20
davon 10%		25,79	31,09	14,22

Küche

	2002	2003	2004	2005
Wareneinkauf erklärt	1.483,22	7.976,94	7.967,88	3.009,24
Metro „Bar“		6.493,19	6.508,84	3.250,51
gesamt Küche	1.483,22	14.470,13	14.476,72	6.359,75
Privat	- 296,64	- 2.894,03	- 2.895,34	- 1.251,95
Zwischensumme	1.186,58	11.576,10	11.581,38	5.007,80
Verderb	- 118,66	- 1.157,61	- 1.158,14	- 500,78
kalkulatorischer Einsatz	1.067,92	10.418,49	10.423,24	4.507,02
RAK	5.339,59	52.092,47	52.116,19	22.535,10
Küche bisher	1.163,83	19.830,26	27.555,56	12.197,93
Differenz Küche/ Ergebniskorrektur	4.175,76	32.262,21	24.560,63	10.337,17
Umsatzsteuer 10%	417,58	3.226,22	2.456,06	1.033,72
Wareneinkauf erklärt	1.483,22	7.976,94	7.967,88	3.009,24
- Personalverpflegung	151,61	727,73	1.455,45	849,01
wirksam bisher	1.331,61	7.249,21	6.512,43	2.160,23
Einsatz für Unternehmen	1.186,58	11.576,10	11.581,38	5.007,80
Korrektur Einsatz	145,03	- 4.326,89	- 5.068,95	- 2.847,57
Brutto Ergebniskorrektur	145,03	- 4.759,58	- 5.575,84	-3.132,33
Umsatz Küche 10 %	1.163,83	19.830,26	27.555,56	12.197,93
Personalverpflegung Küche	151,61	727,73	1.455,45	849,01
Getränke 10 %		117,72	66,14	
	1.315,44	20.557,99	29.077,15	12.335,27

Unter Punkt 3 der Berufung bestritt der Komplementär die Anerkennung der seitens des Finanzamts der Bw. zugerechneten Metro-Bar-Rechnungen mit der Begründung, dass die Bw. viele von den dort gekauften Artikeln, soweit die Bw. sie von den zur Verfügung gestellten Auflistungen her kenne, nicht gekauft bzw. verwendet habe. Kopien der genannten Metro-Rechnungen würden der Bw. nicht vorliegen, Auflistungen nur für die Jahre 2003 und 2004, sodass die Bw. dies nicht abschließend beurteilen könne. Allein aufgrund der Tatsache, dass zwei aufeinander folgende Rechnungen mit ähnlichen Artikeln vorliegen würden, könne nach

Erachten der Bw. nicht geschlossen werden, dass beide Rechnungen demselben Käufer zuzurechnen seien, zumal sicherlich viele Metro - Kunden aus dem Gastronomiebereich stammen würden und deshalb auch ähnliche Waren kaufen würden.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Prüferin dem Komplementär vor, dass diesem alle Daten der Metro-Einkäufe für den Zeitraum 11. November 2002 bis 26. März 2005 (insgesamt 4.426 Datenzeilen), die sowohl „auf Rechnung“ oder auch „auf Barverkauf“ der Bw. zuzurechnen gewesen seien, erläutert worden seien; der Grund der Zurechnung („Verschränkung“) sei besprochen worden; auf Wunsch seien die Metro- Daten nicht als Datei, sondern als Ausdruck mit mehr als 300 Seiten ausgehändigt worden. Es seien nicht unqualifiziert wie in der Berufung angeführt *„zwei aufeinander folgende Rechnungen mit ähnlichen Artikeln demselben Käufer zugerechnet“* worden. Die Funktion der „Verschränkung“ (die Waren seien fortlaufend erfasst worden, Warenpaket 2 vor Warenpaket 1 in Rechnung gestellt und annähernd oder ident zeitgleich bezahlt worden) sei mehrmals erklärt worden. Im Zuge dieser Besprechungen (22. Oktober 2008 und 27. Oktober 2008) seien die in den Aufzeichnungen nicht erfassten Fakturen vom Komplementär ausschließlich als *„Einkäufe für den persönlichen Lebensunterhalt“* angegeben worden. Aufgrund des Umfangs, annähernd gleiche Menge des „betrieblichen“ und „behaupteten privaten“ Einkaufes, sei diese Angabe als nicht stichhaltig gewertet worden. Im Zuge der Kalkulation sei entsprechend den Angaben des Komplementärs ein entsprechend hoher Anteil für „private“ Einkäufe mitberücksichtigt worden. (Die Kalkulation sei ausführlich bei den Besprechungen mit dem Komplementär durchgearbeitet worden). Im Anschluss daran führte die Prüferin beispielsweise folgende stichprobenartige Auflistung der Metro-Einkäufe an:

z.B. Jahreseink. Metro	Auf Rechnung 2003	Verschränkter Bareinkauf 2003	Auf Rechnung 2004	Verschränkter Bareinkauf 2004
Pizzamehl	650 kg	500 kg	900 kg	925 kg
Pizzasauce Campino	270 l	90 l	280 l	135 l
1 kg Mozzarella Stange	28 kg	30 kg	32 kg	32 kg
Pizza Käse	40 kg	43 kg	0 kg	4 kg
Pizzano 45 %	348 kg	316 kg	440 kg	452 kg
Bacon	21 kg	20 kg	37 kg	0 kg
Pizzasalami	61 kg	43 kg	88 kg	76 kg
Thunfisch (i.Öl)	60 kg	27 kg	114 kg	51 kg
Artischocken (-herzen)	23 kg	45 kg	21 kg	81 kg
Spaghetti	53 kg	21 kg	50 kg	60 kg
Pennette	25 kg	20 kg		
Gnocchi	21 kg	25 kg	2 kg	4,5 kg
TK Schw. Spare Ribs	40 kg	20 kg		
Pommes Frites	29 kg	25 kg	17,5 kg	22,5 kg
Tafelöl	142 l	80 l	110 l	100 l
Eier	570 St	460 St	246 St	194 St
Tee	0 St	195 St	100 St	235 St
usw.				

Mit der Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 warf der Komplementär der Prüferin vor: Wenn die Prüfung davon überzeugt sei, mit den ihr zur Verfügung stehenden Methoden bei Metro getätigte Einkäufe, die als Barkäufe deklariert seien, einwandfrei der Bw. zuordnen und die eingekauften Produkte - nach Ausscheiden der ganz offensichtlich nicht betrieblich verwendeten Produkte - als Basis für eine Umsatzschätzung verwenden zu können, sollte andererseits der Aufwand bzw. die Ausgaben aus diesen der Bw. zugerechneten Barrechnungen in der Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Jahre - zwar nicht umsatzsteuerlich, jedoch ertragsteuerlich - Berücksichtigung finden. Abschließend verwies der Komplementär in diesem Zusammenhang zum Beispiel auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Mai 1997, [95/15/0093](#), bemerkte, eine entsprechende Berücksichtigung dieser Einkäufe nicht erkennen zu können, und hielt fest, dass u. a. die Umstände, denen zufolge die Küchenumsätze um 40 % zu hoch festgesetzt worden seien sowie die Ausgaben in den hinzugerechneten Metro - Barrechnungen ertragsteuerlich berücksichtigt werden müssten, in den neuen Bescheiden Berücksichtigung finden sollten.

Mit der zur Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 abgegebenen Stellungnahme vom 6. Juli 2009 hielt die Prüferin dem Antrag auf ertragsteuerliche Berücksichtigung des Aufwands aus den der Bw. zuzuordnenden Metro-Einkäufen entgegen, dass die entsprechende Gewinnminderung in der Tz 6 PB unter „*Korrektur Einsatz Getränke 20 %*“ und „*Korrektur Einsatz Küche 10 %*“ vorgenommen worden seien.

rechtliche Würdigung

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

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. "Schätzen" bedeutet also, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner

liegen, zu ermitteln (vgl. VwGH 10. August 2010, [2009/17/0129](#); VwGH 21. Mai 1980, 779/79). Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 1 zu § 184).

Aus den Ausführungen der Prüferin in der Tz 7 NS war klar und eindeutig ersichtlich, dass Stichprobenüberprüfungen hinsichtlich der Umsatzerrechnung der Bw. zufolge Getränke teilweise gar nicht, teilweise mit verminderten Mengen in die Berechnung Eingang gefunden hatten und dass bei einer Nachkalkulation, die auf Basis der vorgelegten Unterlagen und der Metro- „Bareinkäufe“ durchgeführt worden war, negative Beträge der Vermögensdeckungsrechnung - € 4.486,58 für das Jahr 2002, € 8.767,88 für das Jahr 2003, € 31.205,31 für das Jahr 2004, € 18.198,99 für das Jahr 2005 festzustellen gewesen waren.

Zwar wurde mit der Berufung die Anerkennung der der Bw. zugerechneten Metro-Bar - Rechnungen bestritten, jedoch lautete die Metro-Kundennummer 0000/0000000 auf die Firma A. B., 1000 Wien, A-Straße 1 (steuerlich erfasst: B. A. KEG), was die Aufdeckung dessen, dass neben offiziellen Warenlieferungen und -verkäufen an die letztgenannte Kundennummer auch weitere diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt worden waren, ermöglichte, zumal nicht erst seit der Berufungsentscheidung, GZ RV/0709-W/09 vom 1. August 2011 betreffend Schwarzeinkäufe bei der Firma Metro amtsbekannt war, dass *„es in jedem Markt Zahlkassen gibt, wobei pro Zahlkasse ein bis vier Erfasserkassen (d.s. Laufbänder, an denen die eingekauften Waren erfasst (eingescannt) werden (in Vösendorf zwei), sind. Die Bezahlung der Ware erfolgt an der Zahlkasse.“*

Die Verschränkung zwischen den Bareinkäufen und den Rechnungseinkäufen, ermöglicht eine Zuordnung zum Käufer und wurde folgendermaßen festgestellt.

Nachdem der Kunde seinen Einkauf erledigt hat stellt er sich mit seinem Einkaufswagen bei einer Erfasserkassen an und übergibt die Kundenkarte bzw. den Tagesausweis an die Banderfasserin. Diese fragt den Kunden, ob alles auf eine Rechnung kommt.

Dann wird die Kundenkarte per Scanner eingelesen und gleichzeitig durch die EDV-Anlage eine fortlaufende Nummer (erfnr) vergeben. Nach dem Einscannen der Waren wird der Erfassungsvorgang durch die Banderfasserin abgeschlossen und ein elektronischer Lieferschein erstellt.

Wünscht der Kunde einen Teil der Waren auf Barverkauf muss er der Bandbetreuerin eine Barverkaufskarte übergeben (bzw. muss diese eine bei der Zahlkassa holen). Diese wird im Anschluss an die Kundenkarte per Scanner eingelesen und anschließend werden die Waren eingescannt und der Erfassungsvorgang abgeschlossen.

Festgehalten wird, dass es dem Kunden frei steht, ob er zuerst die Barverkaufskarte oder die Kundenkarte übergibt.

Im Anschluss an die Erfassung sämtlicher Waren wird die Kundenkarte gemeinsam mit der Barverkaufskarte von der Banderfasserin zu Zahlkasse gebracht.

Die Kassierin scannt die Karten hintereinander (in zufälliger Reihenfolge) ein und es werden zwei Rechnungen ausgedruckt, wobei von der EDV eine fortlaufende Rechnungsnummer (tageweise bei 1 beginnend) vergeben wird.

In der Folge wird der Kunde von der Kassierin aufgerufen. Da Kundenkarte und Barverkaufskarte gemeinsam übergeben wurden weiß diese wem der Barverkauf zuzuordnen ist. Die Zahlung erfolgt grundsätzlich per Bankomat oder bar. Offizielle Einkäufe können auch auf Kredit erfolgen.

Hat der Kunde den ersten Teil der Waren als Barverkauf und den Zweiten Teil offiziell erfassen lassen, werden bei der Erfasserkasse fortlaufende Nummern - die niedrigere für den Barverkauf und die Folgenummer für den Kauf auf Kundenkarte - vergeben. Wird anschließend jedoch bei der Zahlkasse zuerst die Kundenkarte und dann die Barverkaufskarte eingelesen, wird von der EDV wiederum eine fortlaufende Nummer - die niedrigere für den offiziellen Einkauf und die Folgenummer für den Bareinkauf - vergeben. Es kommt zu einer "Verschränkung". Wären zwei verschiedene Kunden hintereinander abgefertigt worden, wäre der niedrigeren Erfassungsnummer auch die niedrigere Rechnungsnummer zugeordnet.

Aufgrund dieser Verschränkungen ist eindeutig der Barverkauf einem bestimmten Kunden (einer Kundennummer) zuordenbar.

Wären zwei verschiedene Kunden hintereinander abgefertigt worden, hätte der niedrigeren Erfassungsnummer auch die niedrigere Rechnungsnummer zugeordnet werden müssen. Ob die Rechnungen gemeinsam ausgedruckt werden, kann in der Spalte Startrechnung überprüft werden. In so einem Fall scheint maximal ein Sprung von einer Minute auf. Ist der Sprung größer als eine Minute, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Rechnungen nicht zusammengehören.

Die Verschränkungen werden in der Spalte "versch" aufgezeigt, wobei 1 für die niedrigere Erfassungsnummer und 2 für die höhere steht."

Dass dem Komplementär der Bw. die Gestaltungsmöglichkeiten bei Einkäufen in der Firma Metro bekannt waren, belegten dessen am 14. September 2007 protokollierten Antworten auf die Fragen der Prüferin samt Teamleiter „Wie und insbesondere von wem wurden Sie auf die Möglichkeit von „Bareinkäufen“ ohne Nennung des Rechnungsempfängers aufmerksam gemacht? Gab es bei den Einkäufen jemals Beanstandungen seitens des Metropersonals betreffend der Menge (Überschreitung der Haushaltsmengen) und wie wurde dann in weiterer Folge vorgegangen“:

„In der Zeit vor Eröffnung der Pizzeria kam ein Vertreter der Firma Metro in die Geschäftsräume und warb für die Firma Metro, mit der Option auch Privateinkäufe tätigen zu dürfen,

dies müsse bei der Kassa nur angegeben werden. Es gab keinerlei Beanstandungen beim „Barverkauf“ weder wegen Menge, noch wegen Art der Artikel (für den Betrieb geeignete Ware wurde nicht beanstandet).

Die letztzitierten Antworten standen in Widerspruch zu den Ausführungen im Punkt 3 der Berufung, wenn dort vorgebracht wird: *„Die seitens des Finanzamts uns zugerechneten Metro-Bar-Rechnungen können grundsätzlich nicht anerkannt werden. Viele von den dort gekauften Artikeln, soweit wir sie von den uns zur Verfügung gestellten Auflistungen her kennen, sind von uns nicht gekauft bzw. verwendet worden. Kopien der genannten Metro-Rechnungen liegen uns nicht vor, Auflistungen nur für die Jahre 2003 und 2004, sodass wir dies nicht abschließend beurteilen können. Allein aufgrund der Tatsache, dass zwei aufeinander folgende Rechnungen mit ähnlichen Artikeln vorliegen, kann u.E. nicht geschlossen werden, dass beide Rechnungen demselben Käufer zuzurechnen sind, zumal sicherlich viele Metro-Kunden aus dem Gastronomiebereich stammen und deshalb auch ähnliche Waren kaufen.“*). Von diesem unauflösbaren Widerspruch war auf den bloßen Schutzzweckcharakter des zuvor aus dem Punkt 3 der Berufung zitierten Textes rückzuschließen.

Mit der Stellungnahme vom 12. Jänner 2009 hielt die Prüferin dem Komplementär unmissverständlich vor, ihm nicht nur alle Daten der Metro-Einkäufe für den Zeitraum 11. November 2002 bis 26. März 2005, die sowohl „auf Rechnung“ oder auch „auf Barverkauf“ der Bw. zuzurechnen waren, erläutert und auf Wunsch die Metro-Daten als Ausdruck ausgehändigt zu haben, sondern mit ihm auch den Grund der Zurechnung („Verschränkung“) besprochen zu haben. Anstatt der für den Bestand von undurchsichtigen Verhältnissen sprechenden Tatsache, dieser nach beide Einkäufe annähernd die gleiche Menge umfasst hatten, in Form eines substantiierten Vorbringens in der Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 entgegenzutreten, beschränkte sich der Komplementär für den Fall, dass *„die Betriebsprüfung davon überzeugt ist, mit den ihr zur Verfügung stehenden Methoden bei Metro getätigte Einkäufe, die als Barkäufe deklariert sind, einwandfrei uns zuordnen und die eingekauften Produkte - nach Ausscheiden der ganz offensichtlich nicht betrieblich verwendeten Produkte - als Basis für eine Umsatzzuschätzung verwenden zu können“*, auf die Geltendmachung dessen, dass der Aufwand bzw. die Ausgaben aus diesen uns zugerechneten Barrechnungen in der Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Jahren - zwar nicht umsatzsteuerlich, jedoch ertragsteuerlich - Berücksichtigung finden sollten. Wurde die angesprochene Gewinnminderung in der Tz 6 PB unter *„Korrektur Einsatz Getränke 20 %“* und *„Korrektur Einsatz Küche 10 %“* dargestellt, ohne dass in der Berufung eine rechnerische Unrichtigkeit in Form eines substantiierten Vorbringens behauptet worden wäre, so war dem Antrag auf ertragsteuerliche Berücksichtigung des Aufwands aus den der Bw. zugeordneten Metro-Einkäufen der Erfolg zu versagen.

Mit der Versendung der Stellungnahme der Prüfung vom 6. Juni 2009 mit RSb, dem ersten Zustellversuch am 10. Juni 2009 samt Hinterlegung am 13. Juli 2009, ohne dass die Sendung als "unbeholden" an das Finanzamt zurückgekommen war, hatte die belangte Behörde die Grenzen erreicht, innerhalb dieser die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden bestanden hatte, sodass die belangte Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen hatte. War die Bf. zu dem in der Gegenüberstellung der Bw. vom 13. Februar 2009 angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Mai 1997, [95/15/0093](#), kein im Gastronomiebereich tätiges Unternehmen, sondern ein in der Rechtsform einer GmbH geführter Schwarzdeckereigewerbebetrieb, bezüglich dessen im Sachverhaltsteil des Erkenntnisses keine Feststellungen zu Metro- Einkaufsrechnungen ersichtlich gewesen waren, so war bereits durch die Unterschiedlichkeit dieser Sachverhaltselemente bedingt eine analoge Anwendung des letztzitierten Erkenntnisses auf den der Berufung der Bw. zugrunde gelegenen Sachverhalt auszuschließen.

Es war daher der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2002 bis 2005 im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

Schlüssigkeit des Rohaufschlagskoeffizienten 5
--

Unter Punkt 4 der Berufung bestritt der Komplementär, selbst wenn die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Zuordnung der Rechnungen unterstellt wird, die Nachvollziehbarkeit der daraus vom Finanzamt getätigten Schlussfolgerungen und Kalkulationen, führte als Begründung für einen im vorliegenden Fall realistischen Wert von 3 ins Treffen, dass den Auflistungen für die Jahre 2003 und 2004 samt den übermittelten Kalkulationen zufolge das Finanzamt einen Rohgewinnaufschlag von 5 für den Kücheneinsatz angenommen habe, ohne dass dieser Wert näher erläutert oder begründet werde, und behauptete, dass die vom Finanzamt so ermittelten Küchenumsätze aufgrund des nicht korrekten Rohgewinnaufschlags ebenfalls willkürlich seien und keinesfalls den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden.

Zu diesen Ausführungen hielt die Prüferin dem Komplementär der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 12. Jänner 2009 vor, bei den Besprechungen am 22. Oktober und 28. Oktober jeweils des Jahres 2008 die Rohaufschlagsermittlung auf Basis der vorgelegten Speisekarte besprochen zu haben. Auf den Einwand, es hätte auch, leider von Seiten der Bw. nicht mehr nachweisbare „Sonderaktionen“ gegeben, sei dahingehend reagiert worden, dass die „Aktions-Rohaufschläge“ als „Normal“ - RAK angesehen worden seien.

Laut den Angaben des Komplementärs sei der in den Erklärungen aufscheinende Rohaufschlag von nur 200 % (RAK 3) viel zu niedrig. Er hätte nur einen hohen Verderb und einen hohen Eigenverbrauch als Erklärung dafür vorzubringen. Der Eigenverbrauch hätte aber nach seinen Angaben auf keinen Fall die Hälfte des - (offiziellen) - Einkaufs betragen. Nachweise

seien weder zum Verderb, noch zum Eigenverbrauch erbracht worden. Habe das beschäftigte Personal bereits Pizzeria - Erfahrung gehabt, so sei der behauptete „hohe Verderb“ „mit der Unerfahrenheit des Personals“ nicht begründbar.

Einzelkalkulationen seien mit dem Komplementär besprochen worden.

Mit der nachfolgenden Tabelle stellte die Prüferin den auf Basis des Einzeltatbestands ermittelten RAK in Form von Beispielen wie folgt dar:

Pizza Margherita	Normal RAK	8,36	Aktions RAK	8,36
Pizza Salami	Normal RAK	7,42	Aktions RAK	6,18
Pizza Cardinale	Normal RAK	9,76	Aktions RAK	7,51
Pizza Al Tonno	Normal RAK	10,93	Aktions RAK	6,83
Spaghetti Bolognese	Normal RAK	6,38	Keine Aktion	
Wiener Schnitzel	Normal RAK	5,71	Keine Aktion	

Unter Berücksichtigung der oben angeführten Einzeltatbestände sei auszuschließen, dass der von der Prüfung in Ansatz gebrachte RAK von 5 als „zu hoch“ angesehen werden könne.

Mit der Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 hielt der Komplementär den Ausführungen der Betriebsprüferin im gegenständlichen Punkt entgegen: Die Rohaufschlagsermittlung durch die Betriebsprüfung sei von ganz entscheidender Bedeutung für die von ihr getroffene Feststellung bezüglich Umsatz und Gewinn. *„Insofern wäre es der Sache dienlich gewesen, wäre sie in ihrer Stellungnahme näher auf die Art und Weise der von ihr vorgenommenen Ermittlung eingegangen, anstatt darauf hinzuweisen, dass die Rohaufschlagsermittlung mit dem Komplementär „auf der Basis der vorgelegten Speisekarte“ (?) besprochen worden sei“* (Zitat Ende).

So seien ihre Ausführungen zu diesem Punkt unverständlich, die Höhe der ermittelten Rohaufschläge wie auch die Methode deren Ermittlung seien nicht nachvollziehbar. Grundsätzlich würde die Bw. die in der räumlichen Begrenztheit einer Amtsstube vorhandenen Methoden nicht für geeignet halten, eine belastbare Stückkostenkalkulation als Basis einer Rohaufschlagsermittlung - zumindest nicht im Fall von Produkten, die in einer Pizzaküche angefertigt würden - zu erstellen.

Zu der vom Komplementär der Bw. in der Anlage übermittelten Stückkostenkalkulation für die ersten vier Produkte, die als beispielhaft in der Tabelle der Betriebsprüfung aufgeführt seien und von denen man als Standardpizzaprodukte auch davon ausgehen könne, dass sie einerseits typisch für die Kostenstruktur einer Pizzeria und andererseits schwergewichtig am Umsatz beteiligt seien, führte der Komplementär der Bw. ins Treffen, dass das Mengengerüst der Kosten im Betrieb einer befreundeten Pizzeria ermittelt worden sei bzw. dass die Preise der eingesetzten Vorprodukte die Preise in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2004 laut Metro-Rechnungen an die Bw. gewesen seien, und sprach eine Einladung für einen Vertreter des Finanzamts zur gemeinsamen Überprüfung der Kostenermittlung der Bw. nochmals vor Ort aus.

Des Weiteren vertrat der Komplementär die Auffassung, dass die Kalkulationen der Bw. RAK - Werte im Bereich zwischen 3,5 und 4,3 ergeben würden; in diesen Werten seien allerdings weder Verderb, noch „Aktionen“ noch Personal- und Eigenverbrauch berücksichtigt. Letzterer könne im vorliegenden Fall als relativ hoch angesehen werden, der Hinweis der Betriebsprüfung auf die vorhandene „Pizzeria-Erfahrung“ des Personals sei nicht wirklich stichhaltig, nach Auffassung der Bw. sei der Umstand wichtiger, dass der Verderb - relativ gesehen- bei geringem Umsatz höher als bei hohem Umsatz sei. Bei Berücksichtigung der genannten Faktoren bei der Rohaufschlagsermittlung, wie dies auch seitens der Betriebsprüfung geschehen sei, müsse ein RAK von 3, wie er in etwa in den vorgelegten Steuererklärungen zum Ausdruck komme, als durchaus realistisch und den tatsächlichen Verhältnissen nahekommend angesehen werden. Dies bedeute jedoch, dass die Betriebsprüfung für die von ihr geprüften Jahre den Küchenumsatz auf der Basis des von ihr ermittelten RAK von 5 und auf der Basis des gesamten von ihr ermittelten Kücheneinsatzes um jeweils 40 % zu hoch festgestellt habe, womit die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Umsatz- und Gewinnwerte in gravierendem Maße fehlerhaft seien.

Mit der zur Gegenäußerung abgegebenen (von Seiten der Bw. nicht kommentierten) Stellungnahme vom 6. Juli 2009 erinnerte die Prüferin daran, dass die Berechnung der Rohaufschläge im Prüfungsverfahren in Tabellenform erarbeitet und mit dem Komplementär besprochen worden sei, ohne dass es von Seiten der Bw. Einwendungen hinsichtlich der Richtigkeit der ermittelten Rohaufschläge gegeben habe, und sprach sich bezüglich der im Berufungsweg vorgelegten Kalkulation für die Beibehaltung des angewandten RAK von 5 aus; dies mit der Begründung dass sie sich der Aussage des steuerlichen Vertreters, derzufolge die angeführten „Standardpizzaprodukte“ einen gewichtigen Anteil am Umsatz bilden könnten, anschließe. Zu dem „Mengengerüst“ in der befreundeten Pizzeria sei Herr A. befragt worden, ohne dass er zu einer der von seinem steuerlichen Vertreter vorgelegten Kalkulationen eine Bestätigung, dass diese seiner Kalkulation entsprechen hätte können, abgeben habe können. Trotz Hinweises darauf, dass nach den Erfahrungen der Prüferin eine Pizza in den Lokalen zwischen 50 dag und 90 dag an Gewicht aufweise, habe Herr A. das Gewicht der von der Bw. kalkulierten Pizen nicht bestätigen können. Vor allem die Thunfisch-Pizza mit mehr als 90 dag sei dabei ins Auge gefallen.

Unter Berücksichtigung des anderen Teiggrundrezeptes und nach erfolgten Probekäufen bei der im Bereich XXXXXXXXXXXXXXX für große Belagsmengen bekannten Pizzeria XXXX, XXXXXXXXXXXXX, habe die Prüfung die Rohaufschläge in der Anlage nochmals überarbeitet, wobei der Gesamt-RAK nicht unter 5 falle. Die Einbindung der Pasta-Umsätze usw. habe den RAK zusätzlich.

Weder der Verderb, noch Personal- und Eigenverbrauch seien bei der Ermittlung des RAK zu berücksichtigen, da bereits der Einsatzwert um diese Größen gekürzt worden sei (Küche: Verderb 10 %, Eigenverbrauch 20 %) und eine zusätzliche Minderung des RAK für diese „Risiken“ zu einer doppelten Kürzung des kalkulierten Umsatzes führen würde.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 115 Abs. 1 und Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen jene tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, wobei die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen sind. Den Parteien ist gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren tritt insbesondere dann in den Vordergrund, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, wenn sie das Vorliegen eines sie steuerlich begünstigenden Tatbestandes oder eines ungewöhnlichen Sachverhaltes behauptet (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2009, [93/17/0313](#)). Wer „undurchsichtige“ (VwGH 19. Mai 1988, 87/16/0165f) oder „*dunkle Geschäfte*“ tätigt und „*das über diesen Geschäften lagernde Dunkel ... nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag*“, hat Stoll, BAO, Band II, Seite 1273, zufolge „*das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen*“ (ständige Rechtsprechung, zum Beispiel VwGH 30. Juni 1971, 969f/69). Verletzt die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#)).

Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 19ff. zu § 184, zufolge besteht die Mitwirkungspflicht der Partei im Schätzungsverfahren (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Oktober 1991, [91/13/0090](#), und 19. März 2008, 2008/15/0017). Da das Parteiengehör bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren ist (VwGH 17. Februar 1994, [93/16/0160](#); 20. Juni 1995, [92/13/0037](#); 28. Mai 1998, [96/15/0260](#)), sind der Partei vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Danach liegt es an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7. Juni 1989, [88/13/0015](#)).

Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (zB. VwGH 27. Mai 1998,

[95/13/0282](#), 0283, 31. Juli 2002, 98/13/0194; 28. Oktober 2004, 2001/15/0137; 27. Oktober 2008, 2005/17/0199).

Die Vorlage der im Schreiben vom 13. Februar 2009 angesprochenen Stückkostenkalkulation änderte nichts am Ziel welcher abgabenbehördlichen Schätzung auch immer, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (siehe Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 3 zu § 184, und die dort beispielsweise zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs 2. Juli 2002, [2002/14/0003](#); 8 September 2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22. März 2010, 2007/15/0265; 29. April 2010, 2008/15/0122). Hat wer zur Schätzung Anlass gegeben und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitgewirkt, so hat derjenige die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (z.B. VwGH 30. September 1998, [97/13/0033](#); 19. März 2002, [98/14/0026](#); 27. August 2002, [96/14/0111](#); 8. September 2009, [2009/17/0119](#) bis 0122).

Seitens der Betriebsprüfung wurden die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) in der Begründung für die angefochtenen Bescheide, die in weiterer Folge noch durch die zur Berufung abgegebene Stellungnahme der Prüferin Pfister verklart wurden, dargelegt. Die Begründung für die Höhe des Rohaufschlagskoeffizienten wurde durch die Ausführungen in der zur Gegenäußerung vom 13. Februar 2009 abgegebenen Stellungnahme der Prüferin vom 6. Juli 2009 ergänzt, ohne dass die Bw. Mängel an diesem ihr zugegangenen Schreiben der Betriebsprüferin Pfister gerügt hätte. Ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent, wofür zum Beweis auf Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 3 zu § 184, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, [97/15/0076](#); 26. November 1998, [95/16/0222](#); 9. Dezember 2004, [2000/14/0166](#), verwiesen wird, so war der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide auch in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2012