



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach dem die Berufungsentscheidung vom 6. Oktober 2008, RV/1922-W/06, RV/1924-W/06, aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 2012, [2008/13/0230](#) (im Folgenden kurz: Vorerkenntnis).

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt seit 1. Jänner 2004 ein von ihrer Schwiegermutter übernommenes Heurigenbuffet. Die Berufung richtet sich gegen die im Zuge einer bei der Bw für das Jahr 2004 durchgeführten Außenprüfung vorgenommene, mit formellen und materiellen Aufzeichnungsmängeln begründete Zuschätzung, die der Prüfer über eine Anpassung des erklärten Rohaufschlags von 89 % auf einen mit 180 % errechneten Rohaufschlag, der auch in Vergleichsbetrieben festgestellt worden sei und eine Branchenüblichkeit darstelle, mit 28.339,54 € bemessen hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird bezüglich der Darstellung des Verwaltungsgeschehens, insbesondere

der Feststellungen der Außenprüfung und des Berufungsvorbringens, auf die aufgehobene Berufungsentscheidung vom 6. Oktober 2008 verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis das Bestehen der Schätzungsbefugnis bestätigt, die angefochtene Entscheidung aber, was das Schätzungsergebnis betrifft, mangels Wahrung des Parteiengehörs aufgehoben.

Gegen das Schätzungsergebnis hat die Bw drei Kalkulationen für den Aussteckzeitraum 28. Juni bis 13. Juli 2004 vorgelegt. Die aufgehobene Entscheidung sah in diesen Kalkulationen Ungereimtheiten, weil sie zu unterschiedlichen Rohaufschlägen, unterschiedlichen Einnahmen und einer unterschiedlichen Darstellung des Wareneinsatzes geführt hätten, und hegte Zweifel an den angegebenen Portionsgrößen. Laut Vorerkenntnis wurde dadurch, dass der Bw nicht Gelegenheit gegeben wurde, dazu Stellung zu nehmen, das Parteiengehör verletzt. Weiters setzte die aufgehobene Berufungsentscheidung zur Bestätigung der Höhe der von der Außenprüfung vorgenommenen Zuschätzung als üblich erachtete Portionsgrößen an. Auch dies hätte der Bw vorgehalten werden müssen, sodass dem Beschwerdevorbringen, die der Kalkulation zu Grunde gelegten Mengenangaben entsprächen auch den in einem anderen Heurigenlokal verwendeten Mengen, die seitens der Betriebsprüfung als richtig befunden worden seien, in der Gegenschrift nicht das Neuerungsverbot entgegengehalten werden könne.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2012 übermittelte der unabhängige Finanzsenat der Bw ein Ergänzungersuchen, in welchem der Bw bezüglich der Portionsgrößen Folgendes vorgehalten wurde:

„2.1. Die den Kalkulationen zu Grunde gelegten und auch in Beilage 2 der VwGH-Beschwerde genannten Portionsgrößen – rd. 33 dag pro Portion für Hühnerbrust, Hühnerleber und Putenbrust; 25 dag pro Portion für Putenschnitzel; 1,5 kg für 4 Portionen, d.s. rd. 37 dag pro Portion für Schulterscherzel; 30 dag pro Portion für Beef Tartare; 25 dag pro Portion für Beiried; 25 dag pro Portion für Rindschnitzel; 25 dag pro Portion für Roastbeef – widersprechen der Lebenserfahrung und sind daher nicht glaubwürdig.

2.2. Der unabhängige Finanzsenat hat die kalkulierten Einnahmen anhand üblicher, dem Internet entnommener Rezepte (Beilage II) überprüft und gelangt dabei zu höheren Einnahmen und Rohaufschlägen als in den von Ihnen vorgelegten Kalkulationen.

Den Rezepten zufolge werden für Hühnerbrustfilet 15 dag pro Portion, für Putenschnitzel 15 dag pro Portion, für gebackene Hühnerleber 15 dag pro Portion, für Hühnerschnitzel 15 dag pro Portion verwendet. Ausgehend von 20 dag pro Portion, d.s. 5 Portionen pro kg, ergeben sich bei den von Ihnen angegebenen Mengen und Preisen folgende Rohaufschläge:

	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port(kg)</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Hühnerkeulen	79,35	3,30	261,86	288,04		10,40	825,24	186,50%	2,87
Hühnerbrust	28,70	5,90	169,33	186,26	5,00	6,50	932,75	400,77%	5,01
Hühnerleber	13,90	3,70	51,43	56,57	5,00	4,40	305,80	440,54%	5,41
Putenschnitzel	24,90	6,90	171,81	188,99	5,00	4,40	547,80	189,86%	2,90
Brathühner	1,20	3,00	3,60	3,96	3,00	6,50	23,40	490,91%	5,91

Putenbrust	1,90	5,70	10,83	11,91	5,00	6,50	61,75	418,34%	5,18
Zutaten				221,35					
				957,09			2.696,74	181,76%	2,82

Der gesamte Rohaufschlag bei Geflügel erhöht sich allein durch diese Veränderungen von rd. 116 % (Kalkulation lt. Berufung) auf rd. 182 %.

Für Surschnitzel sind 15-20 dag pro Portion üblich, d.s. zumindest 5 Portionen pro kg. Laut Speisekarte beträgt der Preis pro Portion 5,10 €, woraus sich folgender Rohaufschlag ergibt:

	EK kg	Preis/ kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port(kg)	VK Ges	RA	RAK
Surschnitzel	30,35	7,20	218,52	240,37	5,00	5,10	773,93	221,97%	3,22

Bei Schulterscherzel beträgt die übliche Portionierung rd. 25 dag, d.s. 4 Portionen pro kg, woraus sich folgender Rohaufschlag ergibt:

	EK kg	EK kg	Preis/ kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Schulterscherzel	7,86	6,40	6,40	50,30	55,33	4	7,50	235,80	326,14%	4,26

Für Beef Tartare ist eine Portion von 15 dag üblich. Bei Ansatz von nur 5 Portionen pro kg ergibt sich folgender Rohaufschlag:

	EK kg	Preis /kg	EK netto	EK brutto	Port /kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Beef Tartare	4,23	7,30	30,88	33,97	5	6,20	131,13	286,05%	3,86

Bei Beiried sind 15 dag pro Portion üblich. Bei Ansatz von nur 5 Portionen und des Verkaufspreises von 6,90 € gelangt man zu folgendem Rohaufschlag:

	EK kg	Preis /kg	EK netto	EK brutto	Port/ kg	Preis/ Port	VK Ges	RA	RAK
Beiried	2,3	14,38	33,07	36,38	5	6,90	79,35	118,11%	2,18

Für Rindschnitzel gibt es Rezepte mit zumindest 5 Portionen pro kg, woraus sich folgender Rohaufschlag errechnen lässt:

<i>EK kg</i>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Rindschnitzel	4,20	6,60	27,72	30,49	5,00	6,90	144,90	375,21%	4,75

Bei Roastbeef ergibt sich mit einer üblichen Portion von 20 dag folgender Rohaufschlag:

<i>EK kg</i>	<i>EK kg</i>	<i>Preis/ kg</i>	<i>EK netto</i>	<i>EK brutto</i>	<i>Port/ kg</i>	<i>Preis/ Port</i>	<i>VK Ges</i>	<i>RA</i>	<i>RAK</i>
Roastbeef	4,11	13,00	53,43	58,77	5	6,90	141,80	141,26%	2,41

Der gesamte Rohaufschlag bei Fleisch erhöht sich allein durch diese Veränderungen von rund 136 % (Kalkulation lt. Berufung) auf rund 167 %:

	EK kg	Preis/ kg	EK netto	EK brutto	Zutaten	WEK gesamt	VK gesamt	RA	RAK
Surkarreschn.	30,35	7,20	218,52	240,37	9,11	249,48	773,93	210,21%	3,10
Karree m. Schwarte	24,63	4,50	110,84	121,92		121,92	421,48	245,71%	3,46
Bauchfleisch	29,56	4,00	118,24	130,06		130,06	591,20	354,55%	4,55
Faschiertes	14,09	4,00	56,36	62,00		62,00	126,00	103,24%	2,03
Schulterscherzel	7,86	6,40	50,30	55,33		55,33	235,80	326,14%	4,26
Spare Ribs	10,09	4,30	43,39	47,73		47,73	130,00	172,39%	2,72
Rostbraten	2,67	10,55	28,17	30,99		30,99	165,60	434,45%	5,34
Beef Tartare	4,23	7,30	30,88	33,97		33,97	131,13	286,05%	3,86
Rindschnitzel	4,20	6,60	27,72	30,49		30,49	144,90	375,21%	4,75
Roastbeef	4,11	13,00	53,43	58,77		58,77	141,80	141,26%	2,41
Beiried	2,30	14,38	33,07	36,38		36,38	79,35	118,11%	2,18
Rindslungenbraten	2,82	9,85	27,78	30,55		30,55	146,00	377,83%	4,78
2x10 kg Brösel					18,00	18,00			

50 Eier	7,50	7,50
Zutaten	241,24	241,24
	1.154,41	3.087,18 167,42% 2,67

2.3 Der Einwand in der VwGH-Beschwerde, die in Ihrem Heurigen verwendeten Mengen seien mit den dem Internet entnommenen nicht vergleichbar und es sei der spezifische Sachverhalt zu erforschen, steht in Widerspruch zu Ihrem Vorbringen in der Gegenäußerung vom 7. August 2006, Sie hätten die Ihren Kalkulationen zu Grunde gelegten Rezepturen teilweise dem Internet entnommen. Um Bekanntgabe der aus dem Internet entnommen Rezepturen wird ersucht.

2.4. In ihrer VwGH-Beschwerde bringen Sie vor, besonders große Portionen angeboten zu haben. Sie werden ersucht, einen Nachweis für ein solches Angebot vorzulegen.

2.5. Dass die Betriebsprüfung Mengenangaben in einem vergleichbaren Fall, welche ähnliche Mengen ergeben hätten, nicht bezweifelt hätte, ist nicht aktenkundig. Sie werden daher ersucht, diesen in der VwGH-Beschwerde behaupteten Umstand unter Beweis zu stellen.

Ebenso sind die in der Beschwerde behaupteten detaillierten Aufzeichnungen über Kochvorgänge, die seitens der Betriebsprüfung geprüft und für richtig befunden worden wären, nicht aktenkundig. Sie werden ersucht, auch diese Aufzeichnungen vorzulegen und die behauptete Amtshandlung nachzuweisen."

Im Ergänzungsersuchen wurden der Bw weitere, gegen die Schlüssigkeit der drei im Prüfungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Kalkulationen für den Aussteckzeitraum 28. Juni bis 13. Juli 2004 sprechende Bedenken vorgehalten, u.a. dass die drei Kalkulationen zu unterschiedlichen Rohaufschlägen führen, die Kalkulation laut Berufung für einen Aussteckzeitraum einen Schwund von 797,68 € berücksichtige, während Beilage 2 der Berufung für das ganze Jahr 2004 nur einen Schwund von 670,00 € nenne, sowie dass die Zutaten bei Fleisch und Geflügel mit schwankenden Beträgen angegeben worden seien.

Die Bw nahm zu diesem Ergänzungsersuchen mit Schreiben vom 9. Jänner 2013 Stellung. Einleitend werde klargestellt, dass die Bw den gegenständlichen Betrieb im Jahr 2004 eröffnet habe und, wie in jeder Branche, ein gewisser Anlaufzeitraum notwendig sei. Es sei im Eröffnungsjahr jedenfalls mit erhöhtem Schwund, verringerter Effizienz, Leerläufen, Einschulungszeiträumen und Fehlern in der Einschätzung der Kundenbedürfnisse zu rechnen gewesen. Eine Kalkulation oder Planrechnung sei daher im Jahr 2004 nicht vorgelegen, es könne nur versucht werden, für die Vergangenheit eine möglichst gut simulierende Nachkalkulation anzusetzen. Eine exakte Kalkulation wäre nur möglich gewesen, wenn im Vorhinein alle organisatorischen Maßnahmen getroffen worden wären. Warenentnahmen und Lagerbestände mittels eines Warenwirtschaftssystems zu dokumentieren, könne einem Betrieb der vorliegenden Größe auch nicht zugemutet werden. Einzelaufzeichnungen oder Aufzeichnungen über die einzelnen verkauften Artikel seien nicht vorgelegen. Dass die Nachkalkulation auf den tatsächlich erwirtschafteten Umsatz bezogen werde, liege in der Natur der Sache. Die Ausgangsinformation habe sich durch Zusammenspiel von Behörde, steuerlicher Vertretung und Mandantschaft schrittweise verfeinert. Selbstverständlich zähle die letzte Kalkulation, also jene Version, die bereits die meisten Unsicherheiten ausschließen

konnte. Auch Schwund und Eigenverbrauch könnten naturgemäß nur näherungsweise bestimmbare Schätzungsgrößen sein. Durch jede weitere Detailinformation aus der Vergangenheit steige die Genauigkeit der Schätzgrößen. Folglich ergebe sich bei der Nachkalkulation durch neue Inputinformationen auch ein neuer, geänderter und hoffentlich verbesserter Output. Es gebe keine Aufzeichnungen zu Schwund und Eigenverbrauch, daher sei die vermeintlich dargestellte Rechengenauigkeit täuschend. Die Definition und Zuordnung von Zutaten sei nicht fix und verbindlich, viele Zutaten könnten unter verschiedenste Produktgruppen fallen. Da die aktuellste Nachkalkulation die tatsächlichen Verhältnisse am besten abbilde bzw. der Realität am nächsten komme, sei diese auch als Basis für die Berufungsentscheidung heranzuziehen. Weiters werde in den Kalkulationen auf einen wesentlichen Faktor für den Schwund nicht eingegangen, nämlich dass sich durch das Garen von Fleisch und Zutaten die Masse der Portion reduziere. Die Bw habe exemplarische Probewiegungen vorgenommen und bei Rostbraten einen Gewichtsverlust von rd. 10 %, bei Bauchfleisch einen solchen von rd. 25 % und bei Roastbeef einen solchen von rd. 16 % festgestellt. Die Differenz von 500,00 € zwischen dem kalkulierten Erlös (8.677,50 €) und tatsächlichem Erlös (8.170,00 €) sei gerade bei einem neu eröffneten Betrieb alleine schon durch die notwendigen Werbeaufwendungen (Kostproben, Fehlproduktionen) erklärbar. Zu den dem Internet entnommenen Rezepten bringt die Bw vor, dass diese für die professionelle Gastronomie, speziell für Heurigenbuffets, nicht griffig seien. Buschenschanken seien für deftige Kost und große, fleischlastige Portionen bekannt. Die Lebenserfahrung zeige, dass niemand zu Hause ähnlich große Portionen kochen würde, wie man sie in einem Heurigen erwarte. Die der Gegenäußerung zu Grunde gelegten Rezepturen seien vom früheren Steuerberater recherchiert worden und lägen leider nicht mehr vor. Nach Berücksichtigung aller Sonderfaktoren könnten durchaus auch die von der Behörde genannten Rezepte herangezogen werden, die Mengen seien selbstverständlich aliquot hochzurechnen. Jeder Gast könne bestätigen, dass es enorme Abweichungen der Portionsgrößen zwischen einem Haubenrestaurant und einem Heurigenbuffet gebe, die Bw habe weder für das eine noch für das andere Extrem passende Rezepte finden können.

Übersehen worden sei, dass in der Mengenkalkulation auch der Verderb zu berücksichtigen sei, durch den Verkauf über Buffet statt über Bestellung ergebe sich ein hoher relativer Verderb. Das Buffet werde täglich umfangreich mit fertigen Produkten bestückt, je nach Produkt würden die Lebensmittel schon nach wenigen Stunden verderben. Wenn beispielsweise an 16 Ausschenktagen eine Portion Hühnerkeule pro Tag verderbe, so ergebe das á 6,50 € einen Gesamtverderb von 104,00 € bzw. 18,58 %. Der Anteil der verdorbenen Waren sinke mit dem täglichen Umsatz und steige mit der Empfindlichkeit des Lebensmittels. Besonders hoch seien die Verderbsquoten bei Neueröffnungen. Um die Portionsgrößen von

Heurigenlokalen zu belegen, habe die Bw Probewägungen typischer Portionen gemacht und durch beigelegte Fotos dokumentiert. Diese Fotos zeigen eine Portion Hühnerkeule mit 30,8 dag, eine Portion Hühnerbrust mit 31,4 dag, eine Portion Putenschnitzel mit 23,6 dag, eine Portion Surschnitzel mit 27,6 dag, eine Portion Rostbraten mit 42,4 dag, eine Portion Spareribs mit 65,6 dag und eine Portion Beef Tartare mit 30,6 dag. Die Behörde könne sich anlässlich eines Lokalaugenscheins von den Portionsgrößen überzeugen. Bei der Kalkulation von Roastbeef sei zusätzlich ein Gewichtsverlust durch das Garen zu berücksichtigen. Für ein fertiges Stück von 251 dag werde ein rohes Stück Fleisch von 300 dag benötigt, was einem Gewichtsverlust von 16,33 % entspreche, bzw. einer Mehrmenge an rohem Fleisch von 19,52 %. Für eine Portion Roastbeef mit 20 dag sei daher ohne Verderb ein Wareneinsatz von 23,9 dag zu berücksichtigen. Ähnlich verhalte es sich bei anderen kalt servierten gekochten Speisen. Die Hinterfragung der Kochvorgänge durch die Behörde sei eine Grundbedingung für eine sorgfältige Erhebung. Der grundlegende Irrtum der Finanzbehörde liege in den Portionsgrößen, es sei nicht darauf Rücksicht genommen worden, dass man für ein Heurigenbuffet keine Internetrezepte zu Grunde legen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dass gegenständlich die Voraussetzungen dafür gegeben sind, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln, hat der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis bestätigt. Hinsichtlich der Begründung für die Befugnis bzw. Verpflichtung zur Schätzung wird daher auf die diesbezüglichen Erwägungen im Vorerkenntnis verwiesen.

Die Außenprüfung hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung eine Zuschätzung in Höhe einer kalkulatorisch ermittelten Erlösdifferenz vorgenommen. Diese Erlösdifferenz hat die Außenprüfung in der Weise ermittelt, dass sie im Wege einer Einzelkalkulation der von der Bw in ihrem Heurigenbuffet verkauften Waren einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 180 % (Bl. 103 Arbeitsbogen) ermittelt und den anhand dieses Rohaufschlags errechneten kalkulatorischen Erlös dem erklärten Erlös gegenübergestellt hat. Der unabhängige Finanzsenat sieht aus den im Folgenden darzulegenden Gründen keinen Anlass, von dieser Schätzung bzw. vom Schätzungsergebnis abzugehen.

Was den Einwand der Bw, die Außenprüfung habe ohne weitere Mängelfeststellungen einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 48 % des Umsatzes verhängt bzw. der erklärte Gewinn sei dadurch dadurch um 375 % gestiegen, betrifft, ist zu bemerken, dass angesichts der von der Außenprüfung festgestellten, zur Schätzung berechtigenden Mängel in der Aufzeichnung der täglichen Einnahmen davon, dass die Schätzung ohne weitere Mängelfeststellungen

durchgeführt worden sei, keine Rede sein kann. Nach der Lage des Falles - vollständige Unterlassung nachvollziehbarer Aufschreibungen über die täglichen Losungen, gehäuftes Auftreten von auf 10 Euro gerundeten Tageslosungen - kann auch eine Zuschätzung von rund der Hälfte der erklärten Einnahmen nicht als überhöht erkannt werden.

Die von der Bw zur Entkräftung des Schätzungsergebnisses vorgelegten Kalkulationen (eine während des Prüfungsverfahrens, eine mit der Berufung und eine mit der Gegenäußerung) gehen von nicht nachvollziehbaren Portionsgrößen aus. Portionen von rd. 33 dag für Hühnerbrust, Hühnerleber und Putenbrust, rd. 37 dag für Schulterscherzel, rd. 30 dag für Beef Tartare, 25 dag für Putenschnitzel, Beiried, Rindschnitzel und Roastbeef liegen außerhalb des Üblichen, was gängige, der Bw mit dem Ergänzungsersuchen vom 5. Juli 2012 vorgehaltene Kochrezepte mit Portionsgrößen von rd. 15 dag für Hühnerbrust, Hühnerleber und Putenschnitzel, von rd. 25 dag für Schulterscherzel, von rd. 15 dag für Beef Tartare, von rd. 15 dag für Beiried und von rd. 20 dag für Rindschnitzel und Roastbeef bestätigen.

Dass die dem Internet entnommenen Kochrezepte keine gängigen wären, behauptet die Bw nicht. Sie wendet lediglich ein, diese Rezepte seien für Heurigenbuffets nicht griffig, sie könnten zwar an sich herangezogen werden, die Mengen seien aber aliquot hochzurechnen.

Einen Nachweis dafür, dass in ihrem Heurigenlokal besonders große Portionen angeboten worden wären, hat die Bw aber nicht erbracht. Die diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben vom 9. Jänner 2013 sind nur allgemeiner Natur. Dass Buschenschanken für deftige Kost bekannt seien oder niemand zu Hause ähnlich große Portionen kochen würde, mag zwar einer überkommenen Vorstellung entsprechen, über die tatsächliche Größe der in Buschenschanken gereichten Portionen bzw. namentlich darüber, wie die Bw in ihrem Heurigenbuffet die Speisen konkret portioniert hat, sagt dies aber nichts aus, weshalb daraus auch keine verlässlichen Informationen für eine Kalkulation gewonnen werden können. Auch der Umstand, dass beim Garen eine Gewichtsreduktion oder beim Verkauf über Buffet hoher Verderb eintritt, gibt über die Größe der von der Bw angebotenen Portionen bzw. darüber, welche Portionsgrößen der Kalkulation zu Grunde zu legen sind, keinen Aufschluss.

Das Vorbringen der Bw ist auch widersprüchlich, wenn sie einerseits einwendet, die dem Internet entnommenen Rezepte seien für Heurigenbuffets nicht griffig, andererseits in der Gegenäußerung vom 7. August 2006 aber selbst vorbringt, die ihren Kalkulationen zu Grunde gelegten Rezepturen seien teilweise dem Internet entnommen. Die in Beantwortung des ausdrücklichen Verlangens im Ergänzungsersuchen vom 5. Juli 2012, diese Rezepturen bekanntzugeben, gegebene Erklärung im Schreiben vom 9. Jänner 2013, die Rezepturen seien vom früheren steuerlichen Vertreter recherchiert worden und lägen nicht mehr vor, ändert an

dieser, die Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw zu den in ihrem Heurigenbuffet angebotenen Portionsgrößen in Zweifel ziehenden Widersprüchlichkeit nichts.

Zudem ist die Bw mit dem bloßen Hinweis auf Recherchen ihres früheren steuerlichen Vertreters ihrer Obliegenheit, von ihr behauptete Kalkulationsgrundlagen offenzulegen, nicht nachgekommen.

Zum Verlangen in Punkt 2.5. des Ergänzungsersuchens vom 5. Juli 2012, den in der VwGH-Beschwerde behaupteten Umstand, die Betriebsprüfung habe Mengenangaben in einem vergleichbaren Fall, welche ähnliche Mengen ergeben hätten, nicht bezweifelt, unter Beweis zu stellen, hat sich die Bw überhaupt verschwiegen. Dass die Außenprüfung in einem vergleichbaren Fall in der von der Bw behaupteten Weise vorgegangen wäre, ist auch nicht aktenkundig. Vielmehr sprechen die Ausführungen unter Tz 1 des Berichts, der errechnete Rohaufschlag von 180 % sei auch in Vergleichsbetrieben festgestellt worden und stelle eine Branchenüblichkeit dar, dagegen, dass die Außenprüfung Portionsgrößen, wie sie die Bw ihren Kalkulationen zu Grunde gelegt hat, anderswo unbeanstandet gelassen hätte. Mit ihrer sohin unbewiesen gebliebenen, durch den Akteninhalt nicht gedeckten Behauptung in einem Vergleichsfall nicht bezweifelter ähnlicher Mengenangaben gelingt es der Bw daher nicht, die Plausibilität des von der Außenprüfung der Schätzung zu Grunde gelegten Rohaufschlags zu erschüttern.

Verschwiegen hat sich die Bw auch zu dem in Punkt 5.2. des Ergänzungsersuchens vom 5. Juli 2012 verlangten Nachweis der in der VwGH-Beschwerde weiters behaupteten detaillierten Aufzeichnungen über Kochvorgänge, die seitens der Betriebsprüfung geprüft und für richtig befunden worden wären. Dass im Rahmen der Außenprüfung eine derartige Amtshandlung gesetzt worden wäre, ist nicht aktenkundig. Damit hat es die Bw, abgesehen davon, dass Ergebnisse solcher Kochvorgänge ohnehin nicht zwingend sind (VwGH 19.3.1998, [96/15/0005](#)), in einem weiteren Punkt unterlassen, einen Nachweis für die Richtigkeit ihrer Behauptungen zu führen.

Der Umstand, dass die Bw dem Ergebnis der Schätzung wiederholt mit unbelegt gebliebenen Behauptungen begegnet ist, spricht für die mangelnde Glaubwürdigkeit ihres Vorbringens.

Die von der Bw nunmehr, nach dem Ergänzungsersuchen vom 5. Juli 2012 vorgenommenen Verwiegungen sind in Bezug auf die Größe der im Jahr 2004 in ihrem Heurigen tatsächlich angebotenen Portionen nicht aussagekräftig, zumal im Rahmen einer Probewägung, ebenso wie im Rahmen eines Probekochens (vgl. erneut VwGH 19.3.1998, [96/15/0005](#)), größere Portionen verwendet werden können.

Dass keinerlei Anhaltspunkte für die Richtigkeit der den Kalkulationen der Bw zu Grunde gelegten Portionsgrößen vorhanden sind, erschließt sich auch aus dem eigenen Vorbringen

der Bw, wenn sie im Schreiben vom 9. Jänner 2013 erklärt, für den geprüften Zeitraum hätten keine Einzelaufzeichnungen und schon gar keine Aufzeichnungen für die einzelnen verkauften Artikel vorgelegen, sie habe auch keine passenden Rezepte finden können. Die den Kalkulationen der Bw zu Grunde gelegten Portionsgrößen sind letztlich ebenso wenig nachvollziehbar und ebenso wenig nachprüfbar, wie die erklärten Tageslosungen.

Ob die Kalkulationen noch weitere Unstimmigkeiten aufweisen, ist damit nicht mehr von entscheidender Bedeutung. Im Übrigen reicht das in diesem Zusammenhang im Schreiben vom 9. Jänner 2013 erstattete Vorbringen, etwa dass die aktuellste Kalkulation die tatsächlichen Verhältnisse am besten abbilde, durch Zusammenspiel von Behörde, steuerlicher Vertretung und Mandantschaft habe die Kalkulation schrittweise verbessert werden können, dass der Schwund nur auf Schätzungen auf Basis mündlicher Informationen beruhe oder als Faktor für den Schwund die Reduzierung der Masse durch das Garen zu berücksichtigen sei, ferner dass die Definition und Zuordnung der Zutaten nicht fix sei und viele Zutaten unter die verschiedensten Produktgruppen fallen könnten, in seiner Allgemeinheit ebenfalls nicht aus, hinreichend konkrete Anhaltspunkte für eine Kalkulation aufzuzeigen. Die im Schreiben vom 9. Jänner 2013 erstmals aufgestellte Behauptung, die Bw habe ihren Betrieb erst im Jahr 2004 eröffnet, weshalb ein gewisser Anlaufzeitraum notwendig gewesen sei, es sei im Eröffnungsjahr mit erhöhtem Schwund, Fehlern in der Einschätzung der Kundenbedürfnisse usw. zu rechnen gewesen, ist nicht plausibel. Die Bw hat nämlich, wie die Außenprüfung unwidersprochen festgestellt hat, den bereits bestehenden Betrieb von ihrer Schwiegermutter übernommen und weitergeführt. Auch auf ihrer Internetseite weist die Bw darauf hin, dass das Heurigenlokal im Jahr 1998 eröffnet worden sei.

Die auf der unbelegten, sich jeder Nachprüfbarkeit entziehenden Behauptung unüblicher Portionsgrößen aufbauenden und von widersprüchlichem, unbewiesenem, allgemein gehaltenem Vorbringen begleiteten Kalkulationen der Bw bilden keine verlässliche Grundlage für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage und sind daher auch nicht geeignet, das Schätzungsergebnis der Außenprüfung zu widerlegen. Dass die Außenprüfung bei Durchführung der - auf Grund der feststehenden Schätzungsverpflichtung - gebotenen Schätzung auf einen im Wege der Einzelkalkulation errechneten und auch als branchenüblich festgestellten durchschnittlichen Rohaufschlagssatz von 180 % zurückgegriffen hat, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal dieser Rohaufschlagssatz auch in den vom unabhängigen Finanzsenat recherchierten, gängigen Kochrezepten seine Bestätigung findet.

Wie der Bw im Ergänzungsersuchen vom 5. Juli 2012 vorgehalten wurde, können für Geflügel und Fleisch bei Anlehnung der Kalkulation an die aus den angeführten Rezepten ersichtlichen üblichen Portionsgrößen Rohaufschlagssätze von rd. 182 % und rd. 167 % errechnet werden. Der daraus für die beiden Positionen errechenbare durchschnittliche Rohaufschlag liegt mit

rund 174 % im Bereich des für die Bemessung der Zuschätzung herangezogenen Satzes von 180 %:

	Einkauf	Verkauf	RAK	
Geflügel	957,09	2.696,74	2,82	
Fleisch	1.154,41	3.087,18	2,67	
	<u>2.111,50</u>	<u>5.783,92</u>	<u>2,75</u>	173,92%

Da es sich bei Fleisch und Geflügel um das mengenmäßig größte Speisenangebot der Bw handelt, außerdem die Verkaufspreise für diese Speisen, im Gegensatz zu jenen für Wurst, Käse oder Gebäck, aus der Speisekarte (Bl. 6 Arbeitsbogen) nachzuvollziehen sind, bietet der durchschnittliche Rohaufschlag für diese beiden Produkte - bei Hühnerbrust, Putenschnitzel, gebackener Hühnerleber und Hühnerschnitzel sowie Beef Tartare und Beiried wurden zudem anstelle der üblichen 15 dag pro Portion mit 20 dag pro Portion ohnehin große Portionen herangezogen - einen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, dass die Außenprüfung bei der Ausmessung der Zuschätzung nicht zu hoch gegriffen hat, zumal wenn man berücksichtigt, dass jeder Schätzung eine gewisse Bandbreite immanent ist. Dass eine Zuschätzung in anderer Höhe den tatsächlichen Verhältnissen in ihrem Betrieb eher gerecht geworden wäre, hat die Bw auch nicht dargetan. Unsicherheiten, die mit jeder Schätzung verbunden sind, hat im Übrigen die Bw als diejenige, die wegen der durch die mangelhafte Kassaführung zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen zur Schätzung Anlass gab, hinzunehmen (z.B. VwGH 16.5.2002, [98/13/0195](#)).

Die Zurechnung desselben Betrages zu Umsatz und Gewinn ist deshalb berechtigt, weil auf Grund des Fehlens von Aufzeichnungen über die Tageslosungen bzw. des Umstandes, dass auch das gehäufte Auftreten unglaublicher Rundungen bei den bekannt gegebenen Tageslosungen auf eine unvollständige Erfassung der Einnahmen hinweist, nur bei den Einnahmen, nicht jedoch auch beim Wareneinsatz Korrekturen erforderlich waren. Die gegenständliche Zuschätzung soll in erster Linie die auf Grund der unzureichenden Losungsermittlung bestehende Unsicherheit über die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen abdecken.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 25. Februar 2013