

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri1 und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, fkLRi1 und fkLRi2 im Beisein der Schriftführerin SF, in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, vertreten durch DSG - WirtschaftstreuhandgmbH, Heinrichstraße 97, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 27. November 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 31. Oktober 2013 betreffend *Einkommensteuer 2010* und *Umsatzsteuer 2010* in der Sitzung am 25. September 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die **Umsatzsteuer** wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit: **23.659,01 EUR**
(bisher war vorgeschrieben: 29.459,24 EUR)

II. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die **Einkommensteuer** wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit: **20.106,00 EUR**
(bisher war vorgeschrieben: 37.413,18 EUR)

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im Beschwerdejahr 2010 als Einzelunternehmer ein Kebab-Lokal. Einkommensteuerrechtlich beantragte er für das Beschwerdejahr seinen Gewinn auf der Grundlage der Pauschalierungsverordnung für Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach Durchschnittssätzen zu ermitteln (Gaststättenpauschalierungs-Verordnung; BGBI. II Nr. 227/1999). Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 23. November 2012 führte die belangte Behörde eine Außenprüfung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 durch.

Im Zuge dieser Außenprüfung wurde am 18. Februar 2013 folgende Niederschrift mit dem Bf. im Beisein seines steuerlichen Vertreters aufgenommen:

"Frage:

Wie sind Ihre Öffnungszeiten?

[Antwort] Mo - FR 09:00-23:30

Ab 2011

Do FR SA durchgehend

SO 10:00-21:00

Frage:

Wie viele Spieße werden pro Tag verkauft?

Antwort:

Ungefähr 2 bis 3 Stück pro Tag

Sonntag nur 1 Spieß

Frage:

Wie viel wiegen diese Spieße?

Antwort:

20—30 kg

Frage:

Sind die Spieße am Wochenende gleich schwer?

Antwort:

Wenn am Samstag etwas überbleibt, wird zuerst der Rest verkauft. Im Allgemeinen gibt es am Sonntag jedoch nur einen Spieß welcher gleich schwer ist.

Frage:

Wie oft, von wem und an welchem Tag werden die Spieße geliefert?

Antwort:

Lieferant: Ausschließlich von der Firma Derman

Wie oft: meistens täglich, in der früh

Manchmal kommt der Lieferant auch am Nachmittag vorbei um zuviel gelieferte Spieße wieder mitzunehmen und wieder einzufrieren, da ich keine Tiefkühltruhe besitze.

Frage:

Sind Lieferscheine dazu vorhanden?

Antwort:

Nein, gab es nie. Nur im Jahr 2010 gab es kurzzeitig Lieferscheine.

Das Gewicht wird geschätzt. Aufgrund der langjährigen Zusammenarbeit habe ich ein großes Vertrauen zu meinem Lieferanten. Sollten jedoch Mitarbeiter die Waren entgegennehmen, wird das Gewicht auf Servietten notiert. Diese werden mir gezeigt und danach weggeschmissen.

Frage:

Wie erfolgt die Bezahlung?

Antwort:

Einmal in der Woche in Bar

Entweder fahre ich zum Lieferant oder er kommt zu mir

Frage:

Wie viele Portionen Kebab erhalten sie pro kg Rohfleisch?

Antwort:

Ungefähr Angaben:

An einem ruhigen Tag (Bsp. Sonntag) 5 Portionen/ Kilo

An einem stressigen Tag 4—4,5 Portionen / Kilo

Frage:

Wie hoch ist der Anteil an normalem Kebap, an Kebap mit Käse und sonstige?

Antwort:

Das kann ich nicht sagen.

Frage:

Was geschieht mit dem Rest, wenn nicht der ganze Spieß aufgebraucht wird?

Antwort:

Wenn mehr als 5 Kilo überbleiben dann bleibt der Spieß in Verwendung, wenn weniger als 5 Kilo überbleiben gebe ich den Spieß zurück. Sollte das restliche Fleisch komisch riechen schmeiße ich es weg.

Frage:

Gibt es darüber Aufzeichnungen?

Antwort:

Das habe ich nie gemacht. Ab 2013 führe ich jedoch Aufzeichnungen über den Schwund sowie den Personalverbrauch. Zusätzlich werden ab 2013 Aufzeichnungen über den Altölverkauf geführt.

Frage:

Welche Soßen verwenden Sie für das Kebab?

Antwort:

Joghurt (früher Sauerraum seit Mitte 2012), Ketchup Mayonnaise (ab 2009)

Frage:

Welche Zutaten werden in welchem Verhältnis gemischt?

Antwort:

Milde Sauce Verhältnis 1:1 Sauerrahm—Joghurt

Scharfe Sauce Verhältnis 1:2 Ketchup-Mayonnaise

Sowie Salz, Pfeffer, Pfefferminze, Chili

Frage:

Wie viel Soße kommt auf ein Kebab?

Antwort:

Ein Schöpfer voll, je nach Wunsch des Kunden

Frage:

Wie viel Gramm sind das ca.?

Antwort:

Ein Schöpfer voll

Frage:

Nennen sie bitte die Verkaufspreise für die Jahre 2008 bis 2010.

Antwort:

2008 von 2,70 - 2,40

2009 2,90

2010 2,90

Tiefster Preis war 2,40

Frage:

Wie wird das Brot zubereitet?

Antwort:

Pro Kilo Mehl kommen 10 Stück Brot heraus

Wobei das sehr variabel ist.

Hefe

Salz

Öl

Das genaue Verhältnis kann ich nicht nennen.

Manchmal wird auch mit Sauerteig gearbeitet.

Genaueres kann ich zur Rezeptur nicht angeben

Frage:

Wer führt die Tagesabrechnung durch und wann wird diese durchgeführt?

Antwort:

Das mache ich persönlich. Mein Sohn sperrt das Geschäft zu, ich öffne das Geschäft am nächsten Tag. Einer von uns beiden führt den Tagesabschluss durch.

Frage:

Wann werden Waren gekauft? Gibt es dabei einen bestimmten Rhythmus oder erfolgt der Einkauf nach Bedarf?

Antwort:

Da wir keinen Lagerplatz haben, wird die Ware immer nach Bedarf gekauft.

Frage:

Gibt es Kassendaten aus den Vorjahren?

Antwort

Nein, die Daten (2008-2009) wurden nicht gesichert.

Die elektronischen Daten des Jahres 2010 sind ab dem Neukauf vorhanden. (22.3.2010)

Frage:

Wer kauft die Ware ein?

Antwort

Alle Waren, welche gebraucht werden, Werden von mir gekauft.

Frage:

Warum kaufen Sie teilweise 4g [korrekt: 42g] Hefewürfel und teilweise 500g Hefepackungen.

Antwort

Das hat keinen bestimmten Grund. Immer wenn ich bei der Fa. Metro einkaufe nehme ich ohne Rücksicht auf Bedarf die Hefepackung mit welche gerade vorrätig ist."

Am 20. Februar 2013 erfolgte eine Betriebsbesichtigung, bei welcher der Bf., sein steuerlicher Vertreter, der Sohn des Bf., der für die Zubereitung der Brötchen zuständige Koch und vom Finanzamt das Außenprüfungsorgan und Herr XX anwesend waren. Im Zuge dieser Besichtigung wurde der Koch über die verschiedenen Rezepturen befragt. Als Übersetzer fungierte der Sohn des Bf. Dabei wurden u. a. folgende Angaben bzgl. der Teigrezepturen gemacht und vom Prüforgan handschriftlich protokolliert:

"Kaltes Wetter -> 500g Hefe 20 Kilo Mehl

warmes Wetter -> 250g Hefe 20 Kilo Mehl

sehr warm (Sommer) 125g Hefe 20 Kilo Mehl

Milch: 0,25 l

wenn zu warm überhaupt keine Milch, stattdessen Öl

Verhältnis Sauerteig zu normalen Teig nicht erruierbar!

Aus dieser Masse würden sich zwischen 180 und 200 Stück Fladenbrötchen ergeben.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. Oktober 2013, ABNr 125051/12, stellte der Prüfer unter Tz. 1 folgende Mängel fest:

"Keine elektronischen Registrierkassendaten im PRZ vorhanden

Keine Lieferscheine zu den Warenlieferungen vorhanden

Hilfsaufzeichnungen zu Warenlieferungen wurden vernichtet

Keine laufende Erlösaufzeichnung mittels Registrierkasse

Keine Aufzeichnungen über tatsächliche Tageslosungen (inkl. Geldbörse)

Aufgrund der Vernichtung von Grundaufzeichnungen und in Verbindung mit den oben angeführten Buchführungsmängel sind die Bemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln."

Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen wurde laut Tz 2 "WEK Verprobung" eine Nachkalkulation anhand der vom Abgabepflichtigen im Zuge der Betriebsbesichtigung bekanntgegebenen Kalkulationsgrundlagen vorgenommen.

Demnach ergaben sich 190 Stück Brot pro Einheit Teigmasse.

Weiters ermittelte der Prüfer:

	Germ / Teigmasse in g	Wareneinkauf Germ in g	Nettoverkaufspreis in Euro
2008	252	161.404	2,45
2009	252	162.616	2,64
2010	294	287.992	2,64

Anhand dieser Grundlagen und der Wareneinkäufe lt. Buchhaltung errechnete der Prüfer an Kalkulationsdifferenzen:

	2008	2009	2010
--	------	------	------

Umsatz 10% vor BP	223.141,97	298.057,30	350.269,80
kalk. Umsatz 10% lt. BP	298.149,06	323.683,28	491.349,62
Differenz	75.007,09	25.625,98	141.079,82
Zurechnung Umsatz 10%	75.000,00	26.000,00	140.000,00
WEK		10.483,87	56.451,51
Zurechnung Gewinn		15.516,13	83.548,49
Gewinn vor BP		22.266,15	12.075,87
Gewinn lt. BP		37.782,28	95.624,03

An steuerlichen Auswirkungen ergaben sich:

Jahr 2008: Umsatzsteuer: Da in diesem Jahr die Gaststättenpauschalierung anzuwenden war, wurde lediglich eine Umsatzzurechnung iHv 75.000,00 Euro vorgenommen.

Jahr 2009: Umsatzsteuer: Umsatzhinzurechnung iHv 26.000,00 Euro; Einkommensteuer: Gewinnzurechnung iHv. 15.516,13 Euro.

Jahr 2010: Umsatzsteuer: Umsatzhinzurechnung iHv 140.000,00 Euro; Einkommensteuer: Gewinnzurechnung iHv. 83.548,49 Euro.

Unter Tz 3 "Gaststättenpauschalierung" führte der Prüfer aus:

"Der Abgabepflichtige nahm in den Jahren 2008 und 2009 die Gaststättenpauschalierung (Einkommensteuer) in Anspruch.

Durch die Kalkulationsdifferenzen, sowie die damit verbundenen Umsatz und Gewinnzurechnungen ergeben sich neue Jahresumsätze, wodurch der Abgabepflichtige im Jahr 2009 die Möglichkeit auf Pauschalierung verliert.

Sollten pauschalierungsrelevante Umsätze nachträglich wesentlich durch Betriebsprüfungsergebnisse oder durch andere Verfahren geändert werden und dadurch die jeweils in Betracht kommende Umsatzgrenze überschritten werden, fällt die Anwendungsvoraussetzung der jeweiligen Verordnung (nachträglich) weg. Liegt ein bloß geringfügiges Überschreiten der Umsatzgrenze vor oder liegen andere berücksichtigungswürdige Umstände vor, bestehen keine Bedenken, die Schätzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) bzw. des Gewinns in ähnlicher Art wie bei der Pauschalierung vorzunehmen. Vorsteuern stehen in diesem Falle aber nur insoweit zu, als den Rechnungserfordernissen entsprochen wird.

Aufgrund der Umsatzzurechnung im Jahr 2008 (siehe TZ 2) ergibt sich ein Umsatz lt. BP von 325.639,97 Euro. Damit wird die Umsatzgrenze von 255.000,- Euro (inkl. 15%ige Überschreitung 293.250,-) um 70.639,97 (inkl. 15%ige Überschreitung 32.389,97 Euro) überschritten.

Dies entspricht einer Überschreitung von 27,7 % (inkl. 15%ige Überschreitung 11%).

Eine Überschreitung in dieser Höhe kann seitens der Abgabenbehörde nicht als geringfügig angesehen werden.

Aus diesem Grund wird die Einnahmen-Ausgaben Rechnung im Zuge der BP (lt. Buchhaltung) wie folgt geschätzt:

Einnahmen: 329.173,66 (Summe Kontoklasse 4 lt. BH)

Ausgaben: 314.800,20 (Summen Kontoklassen 5-7 lt. BH)

Gewinn lt. BH 14.373,46

Gewinn vor BP 22.286,15

Differenz -7.912,69

Daraus folgt eine Veränderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) um -7.912,69 Euro."

An einkommensteuerlicher Auswirkung ergaben sich zu dieser Tz bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 eine Hinzurechnung von 4.537,50 Euro und für das Jahr 2009 eine Veränderung von -7.912,69 Euro.

Die belangte Behörde nahm in Folge mit Bescheid vom 31. Oktober 2013 für das hier streitgegenständliche Jahr 2010 das Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer wieder auf und setzte die Einkommensteuer 2010 mit 37.413,18 Euro (Abgabennachforderung: 37.617,00 Euro) und die Umsatzsteuer 2010 mit 29.459,24 Euro (Abgabennachforderung: 14.000,00 Euro) neu fest. Zur Begründung der neuen Sachbescheide verwies die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Mit Schreiben vom 27. November 2013 wurden von Seiten des Bf. Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die Sachbescheide 2010 erhoben. Die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2008 bis 2010 und die Sachbescheide 2008 und 2009 blieben hingegen unbekämpft.

Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass die Umsatzzuschätzung für das Jahr 2010 auf folgenden Parametern beruhe:

"Hefeverbrauch pro 20 kg Mehl 7 x 429 (1 Würfel = 42g) = 294

20 kg Mehl ergeben 190 Brote

Verkaufspreis netto 2,64

Auf Basis des bekannten Hefeeinkaufs und der mit 20 kg Mehl möglichen Produktionsmenge von 190 Stück wurde vom Prüforgan auf die Anzahl der produzierten Brote hochgerechnet. Am Beispiel Jänner 2010: 598,29 Würfel Hefe á 42 g ergeben rechnerisch 16.239 Stück produzierte Brote. Im Jahr 2010 wurden vermehrt 500-Gramm-Würfel eingekauft."

Die steuerliche Vertretung führte weiters aus, dass die Anzahl der aus 20kg Mehl produzierbaren Brote (190 Stück) auf den Angaben des Bf. basiere. Die dafür angeblich erforderliche Menge von (lediglich) 294 Gramm Hefe sei aus den Akten des Verfahrens jedoch nicht ersichtlich. Als Quelle sei vom Prüforgan im Verlauf der Prüfung „eigene Erfahrungen“ angegeben worden, welche jedoch auf Grund der Amtsverschwiegenheit nicht offengelegt werden könnten. Laut Auskunft des Innungsmeisters der Bäcker sei der Hefeverbrauch für Kalkulationszwecke generell ungeeignet, da der Bedarf sehr stark

schwanke (zwischen 2% und 5% der Teigmasse, dies entspreche 400 Gramm bis 1.000 Gramm je 20kg Teigmasse). Zum einen sei grundsätzlich die Eignung der vom Prüforgan angewandten Hochrechnung vom (vermeintlichen) Hefeverbrauch auf den Umsatz in Frage zu stellen. Der Hefeverbrauch sei beträchtlichen Schwankungen unterworfen, bei niedrigen Temperaturen werde deutlich mehr Hefe benötigt als bei höheren Temperaturen, weiters spiele der Zeitfaktor eine große Rolle - bei großem Andrang und dementsprechend hohem Bedarf an rasch verfügbaren fertigen Broten werde mehr Hefe benötigt als in Zeiten mit weniger Gästen. Zum anderen ergebe eine Recherche nach online verfügbaren Rezepten für Fladenbrote, dass tatsächlich deutlich mehr Hefe benötigt werde als vom Prüforgan angenommen worden sei. In der Beilage werde eine Aufstellung von im Internet abrufbaren Rezepten für türkische Fladenbrote übermittelt, aus welcher hervorgehe, dass durchschnittlich für 20kg Mehl umgerechnet rund 1.160 Gramm Hefe erforderlich seien. Aus dieser Aufstellung sei eine extreme Schwankungsbreite hinsichtlich der empfohlenen Hefe-Mengen ersichtlich, was ein eindeutiges Indiz gegen die grundsätzliche Eignung der angewandten Schätzungsmethode darstelle. Berücksichtige man den Umstand, dass diese Rezepte auf den Haushaltsbedarf zugeschnitten seien und nehme man für den professionellen Bereich auf Grund der leistungsfähigeren Kücheninfrastruktur und effizienterer Arbeitsabläufe einen rund 2/3 niedrigeren Hefebedarf an, erscheine ein Hefeeinsatz von rund 387 Gramm je 20 Kilogramm Mehl als plausibler Kalkulationsansatz, um den mit dieser Methode zwangsläufig verbundenen Unwägbarkeiten ausreichend Rechnung zu tragen.

Zu beachten sei zudem die Relation zwischen Umsatz und Gewinn nach Vornahme der Schätzung. Bei einem Gewinn nach Schätzung von 95.624,36 Euro und einem Umsatz von 535.912,79 Euro würde die Umsatzrendite 17,8 Prozent betragen. Tatsächlich würden die Unternehmensergebnisse vor Steuern bei Betrieben in der Branche des Bf. in einer vergleichbaren Größenklasse zwischen -0,8% der Betriebsleistung (unteres Quartil) und 9,5% (oberes Quartil) schwanken, der Median liege zwischen 3,8% und 4,8% des Umsatzes. Auch der innere Betriebsvergleich mit den Vorjahren zeige, dass das Schätzungsergebnis des Jahres 2010 den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werde. Im Jahr 2009 habe der Gewinn nach Schätzung 29.869,59 Euro betragen, dies entspreche bei einem Umsatz von 355.173,66 Euro einer Umsatzrendite von 8,4%. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei eine Steigerung der — bereits überdurchschnittlichen hohen — Umsatzrendite von 8,4% im Jahr 2009 auf 17,8% (also mehr als das Doppelte!) im Jahr 2010 innerhalb eines Jahres bei unveränderter Tätigkeit des Unternehmens praktisch unmöglich, zumal auch die Personalkosten und Abschreibungen entsprechend angestiegen seien. Die vom Prüforgan vorgenommene Umsatzzuschätzung auf Basis eines vermeintlichen Hefeverbrauchs von lediglich 294 Gramm je 20 Kilogramm Mehl führe somit zu einer unrealistisch hohen und unglaublich Umsatzrentabilität und sei daher in Zweifel zu ziehen. Dieser unrealistisch hohe Ansatz sei auf die Anwendung unrichtiger Schätzungsgrundlagen zurückzuführen, welche den unterschiedlichen Hefebedarf je nach Auslastung des Betriebs und Wetterbedingungen (Temperatur) nicht im gebotenen Ausmaß

berücksichtige. Weiters entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass das Vorhandensein größerer Mengen von Zutaten (vor allem bei solchen mit relativ geringem Preis) — im vorliegenden Fall 500-Gramm-Hefe-Würfel anstatt 42-Gramm-Hefe-Würfel — zu einem höheren Verbrauch führe.

Unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde sodann ausgeführt, dass die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Schätzungsergebnisse den Vorgaben der Judikatur nicht entsprechen würden, da bei unveränderter Unternehmensaktivität mehr als eine Verdoppelung der Umsatzrendite von einem — ohnehin bereits am oberen Ende der Branchenvergleichswerte liegenden — Prozentsatz von 8,4% auf 17,8% keineswegs mit der Lebenserfahrung in Einklang stehe.

Bei Heranziehung eines realistischeren Ausgangswerts von 387 Gramm Hefe-Verbrauch je 20 Kilogramm Mehl ergebe sich bei ansonsten gleichbleibenden Kalkulationsgrundlagen eine Umsatzzuschätzung von (gerundet) 23.000,00 Euro sowie eine Gewinnerhöhung von 13.725,82 Euro. Auf dieser Basis ergebe sich für das Jahr 2010 eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von 5.045,00 Euro sowie eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 2.300,00 Euro. Der nunmehrige Gewinn in Höhe von 25.801,69 Euro bei einem Umsatz in Höhe von 373.273,77 Euro entspreche einer — immer noch überdurchschnittlich hohen — Umsatzrendite von 6,91%, welche innerhalb der Bandbreite vergleichbarer Betriebe liege.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27. Jänner 2014 die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Abgabepflichtige sei am 18. Februar 2013, im Zuge der Betriebsprüfung, in Gegenwart seines steuerlichen Vertreters u.a. nach der Rezeptur der im Unternehmen produzierten "Fladenbrötchen" befragt worden. Der Abgabepflichtige habe keine Angaben über die Mischverhältnisse machen können, worauf die Abgabenbehörde im Zuge einer Betriebsbesichtigung am 20. Februar 2013, 08:30 Uhr, auf Einladung des Abgabepflichtigen und dessen steuerlichen Vertreter den zuständigen Bäcker nach dem Rezept der „Fladenbrötchen“ befragt habe.

Folgende Mischverhältnisse der Zutaten seien vom Bäcker des Abgabepflichtigen angegeben worden:

Bei kaltem Wetter 500g Hefe 20kg Mehl 0,25l Milch

Bei lauem Wetter 250g Hefe 20kg Mehl 0,25l Milch

Bei heißem Wetter 125g Hefe 20kg Mehl 0,25l Milch

Berücksichtige man nun die Wetterlage, würde sich der folgende durchschnittliche (gewichtete) Hefeverbrauch pro Teigmasse (20kg Mehl) ergeben:

Wetter	Tag	Anteil Wetterlage / Jahr	Gramm Hefe	g Hefe (gew. Durchschnitt)
Kalt	105	28,77%	500	144
Lau	168	46,03%	250	115
Heiß	92	25,21%	125	32

Jahr	365			290
------	-----	--	--	-----

Die Wetterdaten seien von der Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik wie folgt übernommen worden, wobei der Monat November in 15 Tage laues Wetter, sowie 15 Tage kaltes Wetter aufgeteilt worden sei:

	t	mtmax	mtmin	tmax	tmin	Tage	
Jan	-1,0	2,8	-3,7	16,3	-19,2	31	kalt
Feb	1,0	5,8	-2,4	20,1	-19,3	28	kalt
Mar	5,1	10,7	1,0	25,1	-17,2	31	lau
Apr	9,6	15,3	4,9	28,3	-5,5	30	lau
Mai	14,6	20,5	9,5	31,5	-1,3	31	lau
Jun	17,7	23,4	12,7	14,3	3,6	30	heiß
Jul	19,5	25,3	14,4	34,5	6,3	31	heiß
Aug	18,9	24,7	14,3	35,5	4,9	31	heiß
Sept	14,7	20,4	10,6	28,9	0,8	30	lau
Okt	9,4	14,6	5,9	25,9	-6,4	31	lau
Nov	3,7	7,7	0,9	20,9	-12,7	15	lau
Nov	3,7	7,7	0,9	20,9	-12,7	15	kalt
Dez	0,1	3,6	2,3	19,2	-16,5	31	kalt
Jahr	9,4	14,6	5,5	35,5	-19,3	365	

Diese Daten würden den Klimamittelwert für YY (Messstation YY Universität) der Jahre 1971-2000 wiederspiegeln. Laut ZAMG Jahresbericht 2010 sei das Jahr 2010 in der Steiermark sogar zwischen 0,4° C und 0,8° C wärmer als das angegebene Mittel gewesen. Im Zuge der Schätzung der Betriebsprüfung sei 294g Hefe auf 20kg Mehl verwendet worden. Die Differenz zur berechneten Kalkulationsgrundlage der Betriebsprüfung ergebe sich aus der Umrechnung auf 42g Würfel. Die beantragte Änderung der Schätzungsmethode bzw. der Schätzungsgrundlagen könne somit seitens der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden. Aus diesem Grund sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit dem Schreiben vom 13. Februar 2014 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Neben den Verweis auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde führte der Bf. ergänzend aus, dass die vom Prüforgan vorgenommene Einteilung in "kaltes Wetter", "laues Wetter" und "heißes Wetter" völlig willkürlich sei. Der angegebene Mittelwert (oder eine allenfalls über dem langjährigen Mittelwert liegende Temperatur laut ZAMG Jahresbericht 2010) sei nicht geeignet, den vom Prüforgan herangezogenen Hefeverbrauch als Basis für die Nachkalkulation zu

rechtfertigen. Zum einen sei die Differenzierung zwischen "kalt", "lau" und "heiß" höchst subjektiv — was für einen Menschen bereits "lau" sei, sei für wärmeliebende Menschen noch kalt, während hitzeempfindliche Personen dieselbe Temperatur bereits als "heiß" empfinden könnten. Gerade der Begriff „lau“ sei somit dermaßen unspezifisch, dass er als Datengrundlage für eine Nachkalkulation nicht geeignet sei; gleiches gelte auch für die Temperaturschätzungen „kalt“ oder „heiß“. Außerdem berücksichtige der Mittelwert nicht, dass es auch in den Monaten Juni bis August Tage mit niedrigeren Temperaturen gebe, die Kalkulation des Prüfers gehe jedoch von durchgehend hohen Temperaturen aus. Nicht berücksichtigt wurde zudem die Tatsache, dass der Betrieb unter hohem Zeitdruck stehe und die Brote rasch zur Verfügung stehen müssen. In diesem Fall würde mehr Hefe verwendet, um den Prozess zu beschleunigen, womit die vom Prüfer vorgenommene Einteilung des Hefeverbrauchs nach Temperatur ad absurdum geführt werde.

Zur Aussage, vom Bäcker des Abgabepflichtigen seien die zugrunde gelegten Hefe- verbrauchsdaten genannt worden, werde angemerkt, dass diese Aussage von einem kaum deutsch sprechenden (damaligen) Mitarbeiter des nunmehrigen Beschwerdeführers stammen solle, über welche kein schriftliches Protokoll vorliege.

Gänzlich außer Acht gelassen bliebe in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung, dass das Schätzungsergebnis auf das Ziel gerichtet sein müsse, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, führe die angewandte Schätzungsmethode zu völlig unrealistischen Umsatzrenditen, die der wirtschaftlichen Realität nicht standhalten würden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht im Mai 2014 zur Entscheidung vor. In der beigefügten Stellungnahme zum Vorlageantrag teilte das Finanzamt mit, dass im Zuge der Betriebsprüfung der Koch des vom Abgabepflichtigen geführten Unternehmens in Gegenwart des Sohnes des Bf., welcher als Übersetzer fungierte, über die verschiedenen Rezepturen befragt wurde. Dem steuerlichen Vertreter und dem Abgabepflichtigen sei dieser Termin im Zuge der Niederschrift vom 18. Februar 2013 zur Kenntnis gebracht worden. Der Terminvorschlag für die anschließende Betriebsbesichtigung sei vom Abgabepflichtigen gekommen. Der Prüfer sei der Einladung des Abgabepflichtigen gefolgt und habe vor Ort die Mitarbeiter befragt. Im Zuge der Betriebsbesichtigung sei der Abgabenbehörde die der Schätzung zu Grunde liegende Rezeptur bekannt gegeben worden. Die genannte Rezeptur sei handschriftlich festgehalten und anschließend computerunterstützt als Aktenvermerk erfasst worden. Auf Basis der vorgelegten Belege sei der Wareneinkauf für die prüfungsrelevanten Jahre errechnet worden. Anschließend sei anhand der vorgelegten Rezeptur eine Umsatz / Mengenverprobung durchgeführt worden. Die Ergebnisse seien dem Abgabepflichtigen sowie dessen steuerlichen Vertreter mehrmals, eingehend erläutert worden. Im Zuge diverser Besprechungen seien anfängliche „Unschärfen“ beseitigt worden. Es sei versucht worden auf alle Einwände seitens des Abgabepflichtigen einzugehen. Die seitens der steuerlichen Vertretung beigebrachten Rezepte aus dem Internet hätten insofern keine Berücksichtigung gefunden, als die genannten Mengen den „Erfahrungen der

„Betriebsprüfung“ dermaßen widersprachen, dass bei einer Nachkalkulation mit der nachgereichten Rezeptur eine Umsatzunterdeckung die Folge gewesen wäre — sprich der hochgerechte Umsatz wäre geringer als der seitens des Abgabepflichtigen erklärte Umsatz gewesen. Weiters sei hinsichtlich der Rezeptur, im Besonderen betreffend den Hefeanteil, ein äußerer Betriebsvergleich bei Unternehmen derselben Branche durchgeführt worden. Dabei sei seitens der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass der angegebene Hefeverbrauch, bezogen auf die Teigmasse, des gegenständlichen Unternehmens bereits deutlich höher als bei vergleichbaren Unternehmen gewesen sei. Der Einwand im Zuge der Berufung, dass die Abgabenbehörde weder auf die Rezeptur noch auf die durchschnittliche Rentabilität eines Betriebs dieser Art Bezug genommen hätte könne insofern entkräftet werden als die im Zuge der Beschwerde vorgelegte Rezeptur völlig surreal gewesen seine und die Rentabilität eines vergleichbaren Betriebs in diesem Fall nicht relevant für die Betriebsprüfung sein könne. Das gegenständliche Unternehmen könne schon allein aufgrund der zentralen Lage (ZZ, YY) und der damit verbunden hohen Kundenfrequenz (zentraler Umsteigeplatz) nicht mit anderen Unternehmen derselben Branche hinsichtlich der Rentabilität verglichen werden. Der einzige mögliche Vergleich betreffe die Rezeptur. Die Abgabenbehörde habe eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mittels einer geeigneten Methode vorzunehmen, um möglichst genau an die tatsächlichen Verhältnisse heranzukommen. Der Einwand des Abgabepflichtigen im Zuge des Vorlageantrages, wonach die Abgabenbehörde bei der Beschwerdevorentscheidung völlig willkürliche Werte als Temperatur herangezogen hätte, könne mit der Quellenangabe der Daten (ZAMG) zurückgewiesen werden. Die Methode, wonach die Temperatur in die Schätzung miteinbezogen wurde, resultiere aus der in der ursprünglichen Beschwerde vorgebrachten Bedenken des Abgabepflichtigen, wonach auf die unterschiedliche Rezeptur je nach Jahreszeit seitens der Betriebsprüfung, nicht eingegangen wurde. Im Zuge der Überarbeitung der Beschwerdevorentscheidung sei eine Kalkulation unter Berücksichtigung der Einwände des Abgabepflichtigen durchgeführt worden, welche zum gleichen Ergebnis geführt habe, wie die ursprüngliche Kalkulation im Zuge der Betriebsprüfung. Aus diesem Grund sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im gegenständlichen Vorlageantrag werde nun seitens des Abgabepflichtigen vorgebracht, dass die Unterteilung in kalt, lau und warme Temperaturen seitens der Abgabenbehörde völlig willkürlich vorgenommen worden sei, da es von Mensch zu Mensch Unterschiede in der Temperaturempfindung gäbe. Dies könne seitens der Abgabenbehörde auch bestätigt werden. Allerdings verwehre sich die Abgabenbehörde gegen den daraus entstehenden Schluss, wonach ein Germteig eine subjektive Temperaturempfindung habe. Die seitens der Abgabenbehörde vorgenommene Einteilung folge im Übrigen der im Zuge der eingangs erwähnten Niederschrift aufgenommen Rezeptur, sowie der im Zuge dessen genannten Zeiträume. In diesem Zusammenhang sei weiters festzuhalten, dass im geprüften Unternehmen neben Germteig auch Sauerteig, zur Herstellung der „Brötchen“ verwendet worden sei. Allerdings konnten keine Angaben über die Häufigkeit der Verwendung gemacht werden. Eine mögliche Verwendung dieser zusätzlich

hergestellten „Brötchen“ sei in der Kalkulation nicht erfasst worden. Dies sei unterlassen worden, um eventuelle Unsicherheiten abzudecken.

Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass der geprüfte Betrieb über keinerlei Grundaufzeichnungen verfügte und somit die Eruierung einer gangbaren Schätzungsgrundlage äußerst schwierig gewesen sei. Es hätten weder Registrierkassendaten vorgelegt werden können, noch seien Lieferscheine über in Empfang genommene Ware vorhanden gewesen. Bei der Lieferung der Kebap-Spieße seien das Gewicht und die Anzahl aufgeschrieben worden. Diese Hilfsaufzeichnungen seien anschliessend vernichtet worden.

Damit hätten die „Aufzeichnungen“ weder den Bestimmungen der BAO noch den Vorgaben der BBVO entsprochen. Aus diesem Grund sei eine Schätzung in Form einer Nachkalkulation des Wareneinkaufs, auf Basis der vom Abgabepflichtigen bekanntgegeben Rezeptur, vorgenommen worden.

Abschließend werde noch darauf hingewiesen, dass lediglich gegen das letztgeprüfte Jahr Beschwerde eingebracht worden sei, obwohl in allen drei geprüften Jahren dasselbe Rezept und somit dieselben Kalkulationsgrundlagen angenommen worden seien. Dies resultiere scheinbar aus der betragsmäßigen Auswirkung im gegenständlichen Jahr 2010. Die Begründung seitens des Abgabepflichtigen, wonach die Rezeptur im letzten Jahr aufgrund der Verwendung von Großpackungen Germ (500g statt 42g Packungen) derart verändert worden sei, habe seitens der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden können, da eine vollinhaltliche Befolgung der seitens des Abgabepflichtigen vorgebrachten „neuen“ Rezeptur im Jahr 2010, wiederholt, eine Unterdeckung des Umsatzes zufolge gehabt hätte, d.h. es wäre zu viel Umsatz seitens des Abgabepflichtigen erklärt worden.

Im mündlichen Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO am 27. November 2018 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. nach Verlesung und Vorlage der handschriftlichen Mitschrift des Betriebsprüfungorgans hinsichtlich der Teigrezeptur, welche anlässlich der Betriebsbesichtigung am 20. Februar 2013 angefertigt wurde, und der Frage des Richters, warum in der Beschwerde eine neue Berechnung betr. des Hefeverbauchs vorgenommen wurde, geantwortet, dass seines Wissens nach der Bäcker sehr schlecht deutsch gesprochen habe und es zudem kein Protokoll gebe. Weiters sei auch im Strafverfahren nicht auf diese Aufzeichnungen hingewiesen worden. Die eigenen Berechnungen in der Beschwerde würden auf Internetdaten beruhen und würden im Durchschnitt unter dem Mindestwert laut Chef der Bäckerinnung liegen. Auch sei der Chef der Bäckerinnung um Erstellung eines Gutachtens ersucht worden, welches von ihm aber abgelehnt worden sei.

Auf die Frage warum die gegenüber 2010 niedrigeren Hefearnsätze für 2008 und 2009 nicht angefochten wurden, gab die steuerliche Vertretung zur Antwort, dass die steuerliche Auswirkungen nicht so hoch waren.

Bezüglich der gegensätzlichen Argumentation in der Beschwerde vom 27. November 2013, in welcher auf den Temperaturfaktor im Zusammenhang mit dem Hefeverbrauch hingewiesen wurde, im Vorlageantrag demgegenüber die Temperaturschätzungen als "für eine Nachkalkulation nicht geeignet" bezeichnet wurden,

gab der steuerliche Vertreter an, dass der Hefeeinsatz als nicht kalkulationsfähig angesehen werde. Zudem sei der Zeitfaktor nicht berücksichtigt worden. Auch sei im Rahmen des Strafverfahrens um Akteneinsicht ersucht worden und dabei sei das Einvernahmeprotokoll des Außenprüfungsorgans nicht vorgelegt worden. In dem Protokoll soll die Aussage stehen, dass so gerechnet wurde, dass es für das Ergebnis passe. Weiters sei der Energieverbrauch in den geprüften Jahren in etwa gleich geblieben. Würde die Zuschätzung des Finanzamts richtig seien, hätte der Energieverbrauch gestiegen sein müssen.

Der Vertreter des Finanzamts gab bekannt, dass die Unterlagen zum Strafverfahren nicht beim Finanzamt im Veranlagungsakt aufliegen würde. Weiters halte er fest, dass der Hefeverbrauch zur Schätzung deshalb herangezogen worden sei, da die Aufzeichnungen über das Fleisch auf Servietten geschrieben und dann vernichtet worden seien. Im Jahre 2010 sei 80% mehr Germ eingekauft worden, weshalb ein höherer Hefewert herangezogen worden sei.

In weiterer Folge wurde vom Bundesfinanzgericht der angesprochene Strafakt von der Strafsachenstelle Graz-Stadt angefordert.

Die Aussagen des als Zeugen einvernommenen Außenprüfungsorgans finden sich auf den Seiten 2 bis 4 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung gemäß § 135 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom 24. Februar 2016:

"Die Schätzung basiert letztendlich darauf, dass ein Rezept aufgenommen wird; in weiterer Folge wird der belegte Wareneinkauf geprüft und danach in weiterer Folge letztendlich der Umsatz hochgerechnet.

Letztendlich wurde auf Grund der uns genannten Rezepte, auf Grund der Menge an verbrauchter Hefe und verbrauchtem Mehl die Anzahl damit produzierbarer Kebap-Brote hochgerechnet und letztendlich dann dieses Ergebnis auch mit der verbrauchten Sauce, Fleisch, wie auch Gemüse gegengerechnet. Ich kann insoweit nur auf den im Strafakt erliegenden Bericht verweisen.

Die von mir ausgeführten Rezepte oder zugrunde gelegten Rezepte wurden uns vom Koch des Imbissstandes genannt. Uns wurde auch bekanntgegeben, dass bezogen auf die Ware Hefe mehr Einsatz notwendig sei, wenn es kalt ist und weniger Einsatz, wenn es warm ist.

Letztendlich ist auch zu nennen, dass wir bei der Umsatzkalkulation bloß das Produkt Kebap herangezogen haben und insoweit von einem 80 %-igen Umsatzanteil ausgegangen sind. Wir haben weiters auch nur den eingesetzten Hefeteig kalkuliert und nicht den auch zum Teil verwendeten Sauerteig.

Grundlage und Basis für die Schätzung war, dass für die in Rede stehenden Jahre 2008 bis 2010 keinerlei Grunddaten mehr vorhanden waren.

Uns wurde erklärt, dass Lieferscheine bzw. Aufzeichnungen der Wareneinkäufe weggeworfen wurden. Und durch den Umstand, dass die Kassa nicht auslesbar war, weswegen für mich die Voraussetzung einer Schätzung vorlagen.

Zutreffend ist, dass letztendlich im Jahr 2010 im Vergleich zu den Vorjahren 2008 und 2009 eine deutliche Umsatzsteigerung — eine Verdoppelung — herausgekommen ist, dies aber stets auf Grund der bereits zuvor genannten angenommenen Rohdaten.

Wenn mir sodann die am 22. Februar 2016 eingebrachte Stellungnahme inhaltlich bezogen auf den Energieaufwand zur Kenntnis gebracht wird, gebe ich an, dass natürlich Schätzungen Unschärfen aufweisen. Es ist für mich nicht erklärbar, aus welchem Grunde der Energieverbrauch letztendlich nicht in dem Ausmaß sich ändert, wie die geschätzten Umsätze.

Ich kann auch nicht sagen, aus welchem Grunde sich letztendlich im Jahr 2010 eine derart hohe Umsatzdifferenz ergeben hat.

Wir haben jedenfalls nur an Hand der Wareneinkäufe entsprechend kalkuliert.

Möglich wäre auch, dass mehr Wareneinkauf erklärt wurde — was einerseits unsinnig wäre — oder aber ein Teil der Ware wo anders hingegangen ist. Anzumerken ist, dass der Wareneinkauf in sich nicht schlüssig nachvollziehbar war, weil etwa mit dem zugekauften Fleisch letztendlich die von uns hochgerechnete Zahl an gebackener Brötchen nicht hätte befüllt werden können. Da wir aber Schwarzeinkäufe bezogen auf Nahrungsmittel nicht zugrunde gelegt haben, sind wir eben bloß von dem bereits genannten Mengen an eingekauften Waren ausgegangen, wobei es dabei eben zu nicht erklärbaren Differenzen kam.

Seltsam war auch, dass etwa über den gesamten Prüfungszeitraum der Einkauf etwa der Produkte Mehl und Germ hätte sich konstant und gleichbleibend entwickeln müssen; tatsächlich waren aber insoweit massive Abweichungen, sogar Gegenläufigkeiten feststellbar.

Auch wurde uns bekanntgegeben, dass die Hefe natürlich nicht mit einer Feingrammwaage abgewogen wurde, sondern grob heruntergebrochen wurde, ebenso wurde uns bekanntgegeben, dass zum Teil mehr Hefe eingesetzt werden musste, wenn etwa das Brot schneller gehen musste. Daher haben wir uns auch im unteren Bereich der Schätzung bewegt.

Letztendlich stellt das Ergebnis der Schätzung auch für mich keine Logik dar, dahingehen dass das Ergebnis in sich betreffend die unterschiedlich verbrauchten Waren nicht schlüssig und logisch nachvollziehbar ist.

Über Befragen durch die Verteidigung:

Gefragt danach, woher mir die Rezepte bekanntgegeben wurden, gebe ich an: Der dortige angestellte Koch oder derjenige der mit der Herrichtung der Brötchen befasst war, hat mir die Rezeptur mitgeteilt, ich habe diese nicht in der Form einer Niederschrift vermerkt, sondern in der Form eines Aktenvermerkes.

Richtig ist aber, dass der Beschuldigte bei dieser Befragung Übersetzungsdiene leistete zumal der dort tätig gewesene — nennen wir ihn — Koch kaum Deutsch sprach.

Zuerst wurde uns ein Rezept genannt, dass 500 g Hefeverbrauch bei kaltem Wetter, 250 g bei warmen Wetter und 125 g bei sehr warmen, heißen Wetter nannte. Hinzu kamen 1/4 Liter Milch und 20 kg Mehl. Nach Maßgabe dieses uns genannten Rezeptes hätte der Beschuldigte dadurch seinen Umsatz nicht erreichen können. Letztendlich wurden dann

Rezepte im Rahmen eines Fremdvergleiches herangezogen, teils aber auch die von der Verteidigung genannten Rezepturen.

Befragt danach, ob die vom Innungsmeister genannten Rezepturen eingeflossen sind, gebe ich an, dass dies nicht der Fall ist, dies wäre sich nicht ausgegangen, in diesem Falle wäre zu viel Umsatz erklärt worden.

Letztendlich haben wir an Hand des durchschnittlichen Germverbrauchs auf Grund verschiedener genannter Rezepte eben den Umsatz hochgerechnet.

Für das Jahr 2010, dass primär im Rahmen der Schätzung auch angefochten wird, haben wir auch die Daten der ZAMG ausgewertet und sind solchermaßen über das Jahr gerechnet auf einen durchschnittlichen Hefeverbrauch von 290 g gekommen, die dann letztendlich zu Grunde gelegt wurden.

Über weitere Befragung:

Wir haben letztendlich jene Parameter im Rahmen der Schätzung gewählt, dass sich insgesamt die Sache ausgeht, bezogen auf Brot, Fleisch und sonstigen Warenverbrauch.

Über weiteres Befragen:

Beweise dahingehend, dass Waren schwarz eingekauft wurden, haben wir nicht, wir sind darauf auch nicht näher eingegangen.

Es gab Erhebungen, die derartige Malversationen unterstellen würden, ich habe aber diese Informationen nicht verwertet und ging nicht von Schwarzeinkäufen aus.

Gefragt danach, in wie weit erhoben wurde, dass auch Personal mitverpflegt wurde, gebe ich an: Nein, dies ist meiner Erinnerung nicht der Fall, nach Einsicht in meine Aufzeichnungen gebe ich dazu ergänzend an:

Diese Frage ist nicht gestellt worden und ist somit auch nicht berücksichtigt worden.

Dies bedeutet im Ergebnis, dass ein Privatverbrauch durch den Beschuldigten, seinen Sohn und 8 Mitarbeiter nicht berücksichtigt worden ist.

Dies wurde auch seinerzeit nicht behauptet.

Über weiteres Befragen:

Wenn im Bericht ausgeführt wird, dass Lieferscheine nicht vorhanden waren, gebe ich an: Es gab keinen einzigen Lieferschein.

Uns wurde eben bekanntgegeben, dass Lieferscheine nur kurzfristig im Jahr 2010 verwendet wurden. Mir wurde gesagt, dass die eingekauften Warenmengen auf Servietten vermerkt wurden und diese dann weggeworfen wurden.

Wie bereits zuvor gesagt, habe ich mich mit Fragen des Energieverbrauches nicht auseinandergesetzt."

Mit Schreiben vom 26. November 2018 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. bei der Strafsachenstelle Graz-Stadt um Einsichtnahme in das Verhandlungsprotokoll oder um Übermittlung einer Abschrift dieses Protokolls ersucht. Diesem Anbringen wurde von der Strafsachenstelle Graz-Stadt durch Übermittlung des Protokolls mittels E-Mail vom 5. Dezember 2018 entsprochen.

Das Bundesfinanzgericht richtete ein Auskunftsersuchen, datiert 11. Dezember 2018, an die Energie Graz GmbH & Co KG. Darin wurde bzgl. Erdgas — welches laut "ergänzende

Stellungnahme zur Beschuldigtenrechtfertigung" vom 18. Februar 2016 zum Betrieb des Grillers genutzt wird (Seite 2) — um eine Übermittlung der Rechnungsduplikate für die Abrechnungszeiträume

1.1.-31.12.2008,

1.1.-31.12.2009,

1.1.-31.12.2010,

und um Übermittlung der Jahresabrechnung für den Zeitraums 13. März 2010 bis zum nächsten Abrechnungsende ersucht.

Da hinsichtlich der Jahresabrechnung Strom — welcher laut "ergänzende Stellungnahme zur Beschuldigtenrechtfertigung" vom 18. Februar 2016 zum Betrieb des Backofens genutzt wird (Seite 3) — für das Jahr 2010 im Unterschied zu den Jahren 2008 und 2009 eine Umstellung von ganzjährig "ET" auf "HT"/"NT" erfolgte, wurde angefragt, welche Auswirkung eine solche Umstellung hat und ob diese vom Beschwerdeführer beantragt wurde.

Im Schreiben der Energie Graz GmbG & Co KG vom 19. Dezember 2018 wurde bezüglich der Anrechnungszeiträume mitgeteilt, dass die Rechnungsperiode für Strom jeweils das Kalenderjahr, für Erdgas der Rechnungszeitraum jeweils März bis März sei.

Aus den vorgelegten Rechnungen lassen sich dabei für *Erdgas* folgende Daten ablesen und berechnen:

Verbrauch in kWh laut Jahresabrechnungen 2008 bis 2010, jeweils Seite 1:

13.3.2008-18.3.2009	= 371 Tage	97.195,51 kWh
19.3.2009-14.11.2009	= 241 Tage	29.590,07 kWh
15.11.2009-12.3.2010	= 118 Tage	62.569,07 kWh
13.3.2010-14.3.2011	= 367 Tage	102.194,57 kWh

Hinsichtlich der Umstellung beim Strom wird ausgeführt, dass entsprechend der „Allgemeinen Bedingungen Zugang Verteilernetz“ des Netzbetreibers Stromnetz Graz bei einem Jahresverbrauch von mehr als 50.000 kWh der Einbau eines 1/4-h-Maximumzählers vorgeschrieben sei. Bei der 1/4-h-Messung erfolge die Feststellung des Verbrauches getrennt nach Tag- bzw. Nachtbezug (HT-Tag, NT-Nacht), ebenso werde die Leistungsspitze gemessen. Diese Umstellung sei nicht vom Netzbetreiber beantragt, sondern gemäß den AGB's der Stromnetz Graz vorgenommen worden.

Der Stromverbrauch stellte sich laut den vorgelegten Abrechnungen wie folgt dar:

01.01.2008-31.12.2008: 62.793,00 kWh

01.01.2009-31.12.2009: 56.425,00 kWh

01.01.2010-31.12.2010: 62.332,10 kWh

Im eingebrochenen Schriftsatz vom 9. Jänner 2019 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. zur Stellungnahme des Außenprüfungsorgans vom 7. April 2014 entgegnet, dass die Rezepte erst im Zuge der Verfassung der Beschwerde recherchiert und dann anhand der vom Prüfer herangezogenen Methodik als Kalkulationsgrundlage verwendet worden seien. Dem Einwand, dass es sich hierbei um Rezepte für den Hausgebrauch handelt, die ungeeignet wären, sei dadurch Rechnung getragen worden, dass der in den Rezepten angegebene durchschnittliche Hefeverbrauch auf 1/3 reduziert wurde. Ziel dieser Berechnung sei es gewesen, ein möglichst der Lebenserfahrung entsprechendes Ergebnis zu finden, welches sich mit anderen Parametern, welche vom Prüfer nicht oder nicht ausreichend gewürdigt worden sei, in Einklang bringen ließe.

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, sei die Eignung des Hefeverbrauchs als Kalkulationsgrundlage grundsätzlich in Frage zu stellen bzw. jedenfalls durch ergänzende Schätzungsgrundlagen zu plausibilisieren. Auf den vom Prüfer angegebenen „äußeren Betriebsvergleich“ könne nicht näher eingegangen werden, da diese Informationen nicht zu Verfügung stünden.

Wie aus der handschriftlichen Mitschrift anlässlich der Betriebsbesichtigung ersichtlich sei, sei ein stark schwankender Hefeverbrauch von 125 Gramm bis 500 Gramm je 20 Kilogramm Mehl angegeben worden. Bereits auf Grund dieser extrem stark divergierenden Angaben sei die Eignung des Hefeverbrauchs als Kalkulationsgrundlage anzuzweifeln bzw. zumindest — wenn man schon diese Grundlage heranziehen wolle — durch andere Schätzungsmethoden zu plausibilisieren. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt müsse das Ergebnis einer Schätzung nach der Judikatur des VwGH mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen und das Verfahren auf das Ziel gerichtet sein, diejenige Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 26.03.2007, 2006/14/0037). Hiebei müsse die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH, 19.3.1998, 96/15/0005).

Die Behauptung, das gegenständliche Unternehmen könne hinsichtlich der Rentabilität allein schon auf Grund der zentralen Lage (ZZ YY) nicht mit anderen Unternehmen derselben Branche verglichen werden, sei aus Sicht des Bf. nicht nachvollziehbar. Die unbestritten gute Lage des Unternehmens habe sich 2010 im Vergleich zum Jahr 2009 nicht geändert, sodass eine Schätzung, deren Ergebnis zu einer Steigerung der bereits überdurchschnittlichen Umsatzrendite (bereits unter Berücksichtigung der Schätzung) von 8,4% im Jahr 2009 auf 17,8% im Jahr 2010 führe, mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang stünde.

Eine Kalkulation von Umsätzen auf Basis eines in Relation zu den sonstigen Zutaten geringwertigen Hilfsmittels (wie im konkreten Fall Hefe), welches noch dazu in vergleichsweise geringen Mengen benötigt werde, führe daher nicht mit ausreichender

Sicherheit zu einem realistischen Ergebnis. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Verbrauch dieses Hilfsmittels stark schwanken und auf Grund des vergleichsweise geringen Einkaufspreises kein unmittelbarer wirtschaftlicher Anreiz zu einem sparsamen Umgang damit bestehe. Zudem spiele abgesehen von Umgebungstemperaturen auch der Zeitfaktor eine Rolle — wenn bei starkem Andrang mehr Teig benötigt werde, werde eine größere Menge Hefe eingesetzt, um die Teigherstellung zu beschleunigen. Weiters werde die Hefe nicht auf Gramm genau mit einer Waage abgewogen, sondern von einem mehr oder weniger großen Würfel „nach Gefühl“ heruntergebrochen und sei der Hefeeinsatz auch dadurch Schwankungen unterworfen. Dass bei Verwendung größerer Packungsgrößen bei Lebensmitteln tendenziell sowohl der Verbrauch als auch der Schwund steige entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung; dies gelte insbesondere bei einem leicht verderblichen Produkt wie Hefe (wenn ein angebrochener 500 Gramm Würfel zu lange mit Luft in Kontakt gelange, verderbe die Hefe und müsse entsorgt werden).

Die Entwicklung des Energieverbrauchs in den Jahren 2008 bis 2010 — welche im Prüfungsverfahren unberücksichtigt geblieben sei — sei ein weiteres Indiz gegen die Richtigkeit der vom Prüfer für das Jahr 2010 vorgenommenen Schätzung. Wie im Finanzstrafverfahren ergänzend zu den bisherigen Argumenten vorgebracht und mit Rechnungen belegt worden sei, sei der Energieverbrauch im Jahr 2010 verglichen mit den Jahren 2008 und 2009 im Wesentlichen unverändert geblieben. Die Schätzung des Prüfers für das Jahr 2010 führe hingegen zu einem mehr als doppelt so hohen Umsatz als ursprünglich für das Jahr 2008 erklärt worden sei. Hätte der Bf. tatsächlich eine Produktions- und Umsatzsteigerung im vom Prüfer geschätzten Ausmaß erzielt, hätte entsprechend der Lebenserfahrung auch der Energieverbrauch deutlich ansteigen müssen, da Energiekosten zu einem wesentlichen Teil variable Kosten darstellen.

Der abschließende Hinweis des Prüfers, die vollinhaltliche Befolgung der „neuen“ Rezeptur (offenbar gemeint: „der im Zuge der Beschwerde vorgenommenen Berechnung“) hätte eine Unterdeckung des Umsatzes zufolge gehabt, könne nicht nachvollzogen werden, da sich auf Basis des recherchierten Hefeverbrauchs (387 Gramm je 20kg Mehl) ein kalkulierter Umsatz von rund 373.000,00 Euro ergebe, also rund 23.000,00 Euro mehr als ursprünglich in der Umsatzsteuererklärung 2010 deklariert worden sei.

Festgehalten werde zudem, dass offenbar selbst von Seiten des Prüfers im Rahmen seiner unter Wahrheitspflicht getätigten Zeugenaussage im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Finanzstrafverfahren am 24. Februar 2016 eingeräumt werde, „dass das Ergebnis der Schätzung letztendlich auch für ihn keine Logik darstellt, dahingehend, dass das Ergebnis in sich betreffend die unterschiedlich verbrauchten Waren nicht schlüssig und logisch nachvoll ziehbar ist“ (Seite 4 der Niederschrift). Wenn offenbar selbst der Prüfer das Ergebnis der Schätzung als nicht schlüssig und logisch nachvollziehbar beurteile, könne das Ergebnis im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH nicht jenes sein, welches die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat und der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche.

Zusammenfassend sei aus Sicht des Bf. daher festzuhalten, dass der Hefeverbrauch auf Grund des geringen Werts nur dann als Kalkulationsbasis herangezogen werden könne, wenn die auf diese Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen mit anderen Schätzungsmethoden (innerer Betriebsvergleich durch Vergleich der Entwicklung von Kennzahlen, Branchenvergleichskennzahlen, Plausibilisierung mit variablen Kosten, z.B. Energieverbrauch etc.) abgeglichen und gegebenenfalls adaptiert werden würde, um im Sinne der Judikatur des VwGH ein lebensnahes, realistisches und vergleichsweise mit größter Wahrscheinlichkeit richtiges Ergebnis zu erhalten. Aus Sicht des Bf. werde dies mit der im Rahmen der Beschwerde erstellten Berechnung erreicht, weil sich dieses Ergebnis mit anderen zur Verfügung stehenden Daten (Kennzahlen, Entwicklung des Energieverbrauchs) im Gegensatz zum Ergebnis der Betriebsprüfung in Einklang bringen lasse.

Dem Schreiben wurde als Beilage ein Ausdruck der Erste Bank beigelegt, welche als Quellenangabe der Kennzahlenauswertung zur Beilage 2 der Berufung vom 27. November 2013 dienen sollte. Allerdings bezieht sich der Ausdruck der Erste Bank auf die Jahre 2007/08, während die Kennzahlenauswertung laut Berufung die Jahre 2008 bis 2010 abbildet.

Von Seiten des WKO-Innungsmeisters der Bäcker wurde mit Schreiben vom 26. Juli 2019 auf das dahingehend gerichtete Auskunftsverlangen des Bundesfinanzgericht eine beispielhafte Auflistung des Hefeverbrauchs gem. einschlägiger Fachliteratur übermittelt, wobei sich bei den angeführten Backwaren keine Rezeptur bezogen auf Fladenbrötchen findet. Entsprechend der Angaben aus der Fachliteratur wurde vom Innungsmeister für einen 20kg Teig ein Einsatz zwischen 0,36kg und 0,96kg Hefe berechnet.

Die belangte Behörde nahm mit Eingabe vom 26. August 2019 zur übersendete Anfragebeantwortung des WKO-Innungsmeister und dem Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 17.10.2018, 5 K 642/18, folgendermaßen Stellung: Die Schätzung sei auf Basis der Aussagen des Bäckers der Beschwerdeführerin erfolgte. Ausdrücklich hervorzuheben sei, dass der Bäcker in Gegenwart des Unternehmers sowie der steuerlichen Vertretung befragt wurde. Zudem sei anzumerken, dass die Schätzung in den beiden übrigen Prüfungsjahren mit höheren Werten durchgeführt wurde und hier nur geringfügige Abweichungen vorhanden waren. Das Rezept (Verhältnis Hefe/Mehl) sei somit scheinbar für die Jahre 2008 und 2009 in Ordnung gewesen. Für das Jahr 2010 sei aufgrund der Einwände des steuerlichen Vertreters der Anteil der Hefe sogar noch um einen Würfel (von 252g auf 294g) erhöht worden. Die vorgelegten Daten des Innungsmeisters seien nach Meinung der Abgabenbehörde nicht dazu geeignet die Schätzung in Zweifel zu ziehen. Zum einen handle es sich bei den vorgelegten Daten um allgemeine Rezepturen welche nicht auf Kebap-Brötchen umgelegt werden können und zum anderen habe der Innungsmeister, wie er selbst anführt, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Vermieter der beschwerdeführenden Partei fungiert. Vergleiche man die Schätzung mit den durch den Innungsmeister vorgelegten Werten würden sich erhebliche Unterdeckungen ergeben.

Dies hätte zur Folge, dass zu viel Umsatz im beschwerdegegenständlichen Zeitraum erklärt worden wäre. Aufgrund der Aktenlage sei jedoch jedenfalls vom Gegenteil auszugehen.

Auf Basis der im Zuge der Betriebsprüfung, aus der Buchhaltung entnommenen Wareneinsätze, würde sich bereits ab einem Hefeanteil von 10 Würfeln [= 420 g (2,1 KG auf 100 KG Mehl) oder 2,1 %] eine Unterdeckung von rund 6.000,00 Euro ergeben:

Monat	42g Würfel	500g auf 42g umger. Würfel	Summe 42g Würfel	190 Brötchen mit 420g (= 10 Würfel) auf 20kg
Jänner	384,00	214,29	598,29	11.367,43
Februar	240,00	357,14	597,14	11.345,71
März	240,00	476,19	716,19	13.607,62
April	264,00	476,19	740,19	14.063,62
Mai	216,00	476,19	692,19	13.151,62
Juni	255,00	0,00	255,00	4.845,00
Juli	201,00	0,00	201,00	3.819,00
August	200,00	238,10	438,10	8.323,81
September	356,00	238,10	594,10	11.287,81
Oktober	120,00	476,19	596,19	11.327,62
November	0,00	952,38	952,38	18.095,24
Dezember	0,00	476,19	476,19	9.047,62
				130.282,10
		Kalk. Preis		2,64
		Kalk. Umsatz		343.944,74
		Umsatz 10% lt. U1		350.269,80
		Differenz 10%		-6.325,06
		Differenz in %		-1,81

Daher sei es für die Abgabenbehörde erwiesen, dass sich weder die Aussagen der beschwerdeführenden Partei, noch die Angaben des Innungsmeisters oder das Urteil des FG München für die gegenständliche Beschwerdesache als dienlich erweisen. Vielmehr sei der (Erst) Aussage des Bäckers Glauben zu schenken.

Der Vollständigkeit werde die Schätzung der Abgabenbehörde nochmals wie folgt erläutert:

Ausgehend von 294g Hefe (7 x 42g Würfel) würden sich 186.000 Brötchen ergeben.

Aus den 186.000 Brötchen würde sich bei einem Verkaufspreis von 2,64 Euro netto ein kalkulierter Umsatz von 491.349,62 Euro ergeben.

Im Zuge der Prüfung sei zudem ein Testkauf bei dem beschwerdeführenden Unternehmen erfolgt. Hierbei sei festgestellt worden, dass sich in einem Brötchen lediglich 9dag Fleisch befänden. Vergleiche man die geschätzte Anzahl der Brötchen mit der eingesetzten Fleischmenge lt. Abwaage ergebe sich folgendes Bild:

Rohfleisch	1	KG
- Verlust	30%	
verbleibend	0,7	KG
Fleisch lt. Waage	0,09	KG
Anzahl Portionen	7,78	Stück
Brötchen	186.000	Stück
Portionen/KG	7,78	Stück
benötigtes Fleisch	23.914	KG

Laut den Eingangsrechnungen seien im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ca. 24.000kg Fleisch eingekauft worden. Die Kalkulation erweise sich daher auch durch die äußerst geringe Abweichung als in sich geschlossen und folglich als taugliche Schätzungsgrundlage.

Zudem sei noch anzumerken, dass Herr N.N. in der Niederschrift vom 18. Februar 2013 selbst ausführe, dass zusätzlich zum Hefeteig auch noch Sauerteig verwendet worden sei, welcher jedoch in der Schätzung nicht zusätzlich berücksichtigt worden sei.

Aus den obigen Ausführungen sei somit für die Abgabenbehörde klar erkennbar, dass die vom Prüfer gewählte Schätzungsweise den höchstgerichtlichen Anforderungen entspreche und den tatsächlichen Verhältnissen ab nächsten komme.

In der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2019 antwortete der steuerliche Vertreter zur Frage, weshalb bei der Berechnung des Bf. laut Berufung der Hefeverbrauchmittelwert von 1.160g Hefe wegen der "für den professionellen Bereich auf Grund der leistungsfähigeren Kücheninfrastruktur und effizienterer Arbeitsabläufe" auf 1/3, dh., 387g, reduziert wurde, dass mit den Internetrezepten einen fiktiven Ansatz zu finden versucht wurde, da es keine Aufzeichnungen gab. Weiters sei festzuhalten, dass im Jahr 2010 hauptsächlich 500g Hefewürfel verwendet wurden und damit eine noch größere Ungenauigkeit als bei der Verwendung von 42g Hefewürfel einhergehe, da die Aufteilung der Menge in kleinere Portionen ohne Waage erfolgt und daher noch ungenauer sei. Der 2/3 Abschlag aus den Internetrezepten dokumentiere die Unsinnigkeit der Verwendung des Hefeeinsatzes als Kalkulationsgrundlage.

Auf die Frage der Vorsitzenden nach alternativen Schätzungsgrundlagen gab der steuerliche Vertreter an, dass der Strom- und Gasverbrauch ein wesentlicher Punkt sei. Der Mehleinsatz könne nicht als Kalkulationsgrundlage herangezogen werden, da hier lediglich die Zahlungsflüsse in der Buchhaltung aufscheinen und ansonsten die Grundlagen fehlen. Außerdem könne bei gleichem Personalstand in den Jahren 2008, 2009 und 2010 kein höherer Umsatz erwirtschaftet werden.

Auf die Frage, dass dem aus Internetrezepten berechneten Ansatz von 387g Hefe die Aussage des im Beschwerdejahr für die Brötchenherstellung zuständigen Mitarbeiters gegenüberstehe, replizierte der steuerliche Vertreter, dass vom Bäcker im

Jahr 2010 nie die Aussage getätigt worden sei, dass 294g Hefe verwendet wurde. Das sei vom Prüfer ermittelt worden.

Auf den Vorhalt, dass der Gesamtenergieverbauch Gas und Strom von 2008 auf 2009 angestiegen und von 2009 auf 2010 deutlich angestiegen ist, antwortete der steuerliche Vertreter, dass die Steigerung nicht besonders hoch, ca 10 %, sei. Auch könne der Strom- und Gasverbrauch nicht addiert werden.

Zur Frage, weshalb in der Berufung vom 27. November 2013 bei der Kennzahlenauswertung der Wirtschaftszweig G 47.290-00 "Sonstiger Einzelhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln" und nicht der tatsächliche Wirtschaftszweig I 56.10 "Restaurants, Gaststätten, Imbissstuben, Cafés, Eissalons u. Ä." herangezogen wurde, gab der steuerliche Vertreter an, dass es vom Datenlieferanten nur gewisse Branchen und keine detaillierte Untergliederung gebe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Aussage des Prüfungsorgans über die Unschlüssigkeit der Schätzung in der Niederschrift zum Finanzstrafverfahren auf die "Nichtschlüssigkeit" auf den Wareneinkauf bezogen sei, da dieser nicht logisch sei; zB fehle in einigen Monaten Mehl, teilweise sei kein Hefeeinkauf ersichtlich. Würde man dem Argument des Bf. folgen, müsste der Wareneinkauf sich aber gleich bewegen. In manchen Monaten sei in der Buchhaltung kein Fleischeinkauf erfasst.

Hinsichtlich des Wareneinkauf sei aus der Buchhaltung ersichtlich, dass es von 2009 auf 2010 eine Steigerung von 106% bei Fleisch, bei Hefe um 80% und bei Mehl um 40% gab. Der Ansatz des Stromverbrauchs stelle kein geeigneten Schätzungsansatz dar.

Zum Germverbrauch sei festzuhalten, dass ein Vergleich mit anderen geprüften Betrieben als Ergebnis ergeben hätte, dass auf 20kg Mehl Betrieb 1 84g, Betrieb 2 168g, Betrieb 3 72,5g, Betrieb 4 85g und Betrieb 5 70,6g benötigt hätte. Dies würde einen Durchschnitt von 86g ergeben.

Der Bf. erklärte dies damit, dass man bei längerem Gehen des Teiges weniger Hefe benötige. In seinem Unternehmen müsse es schnell gehen, daher sei der Hefeverbrauch höher. Die Sauerteigbrötchen seien nur probeweise verwendet worden.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus, dass er keine alternative Schätzungsmethode beantragt habe. Es sei vielmehr von einer geringeren Zuschätzung unter Zugrundelegung eines höheren Hefeverbrauches auszugehen (wie beantragt).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die vorliegende Beschwerde richtet sich (ausschließlich) gegen die Höhe der Zuschätzung, welche von Seiten des Finanzamts auf Grundlage des Hefeverbrauchs vorgenommen wurde.

Der Bf. brachte vor, dass die geschätzten Besteuerungsgrundlagen bei weitem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen würden. Begründet wird dies damit, dass das Prüforgan den Hefeverbrauch lediglich mit 294 Gramm je 20 Kilogramm Mehl und

damit zu niedrig angenommen habe. Dem Bf. erscheint demgegenüber ein Hefeeinsatz von rund 387 Gramm je 20 Kilogramm Mehl als plausibler Kalkulationsansatz. Die vom Prüforgan vorgenommene Umsatzzuschätzung auf Basis des Hefeverbrauchs von 294 Gramm je 20 Kilogramm Mehl führe zudem zu einer unrealistisch hohen und unglaublichen Umsatzrentabilität. Nach der Berechnung des Prüfungsorgans auf Grundlage des vermeintlichen Hefeverbrauchs von 294 Gramm ergibt sich ein Gewinn von 95.624,36 Euro und ein Umsatz von 535.912,79 Euro, was eine Umsatzrendite von 17,8 Prozent bedeute. Tatsächlich schwanken die Unternehmensergebnisse in der gegenständlichen Branche zwischen -0,8% und 9,5%. Demgegenüber würde sich bei Ansatz von 387 Gramm Hefe ein Gewinn von 25.801,69 Euro und ein Umsatz von 373.273,77 Euro errechnen, was eine - innerhalb der Bandbreite vergleichbare Betriebe liegende - Umsatzrendite von 6,91% ergebe.

I. Nichtanwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Beschwerdejahr:

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Für das Streitjahr 2010 war die Pauschalierungsverordnung für Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach Durchschnittssätzen, BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II Nr. 149/2007 (Gaststättenpauschalierungs-Verordnung), welche bis 31. Dezember 2012 in Geltung stand, anzuwenden.

Die §§ 2 und 3 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lauteten:

§ 2. (1) Für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes gelten die folgenden Bestimmungen.

Voraussetzung ist, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ermöglichen, und

2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255 000 Euro betragen.

Durch die Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Provisionen und provisionsähnliche Betriebseinnahmen sind in voller Höhe gesondert anzusetzen.

(2) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und

Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

§ 3. (1) Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2 180 Euro zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10 900 Euro anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

(2) Das Wareneingangsbuch (§ 127 der Bundesabgabenordnung) kann in der Weise vereinfacht geführt werden, daß

- die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer versehen werden,*
- die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr jeweils getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammengerechnet werden, und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch eingetragen werden,*
- die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufbewahrt werden.*

Die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sah somit für Betriebe des Gaststättengewerbes eine Vollpauschalierung vor. Voraussetzung war, dass keine Buchführungspflicht bestand bzw. auch nicht freiwillig Bücher geführt wurden und dass der Vorjahresumsatz nicht mehr als 255.000 Euro betrug (§ 2 Abs. 1 lit. 1 und 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung).

Der Gewinn war nach § 3 Abs. 1 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180,00 Euro zuzüglich 5,5 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zu ermitteln, war aber mindestens mit einem Betrag von 10.900,00 Euro anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn durften keine Betriebsausgaben abgezogen werden. Nach den näheren Bestimmungen des § 3 Abs 2 der Verordnung konnte das Wareneingangsbuch in vereinfachter Weise geführt werden (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel Die Einkommensteuer - Kommentar, Lfg 2017, Tz 41, 41.1 zu § 17 EStG).

Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung haben die Umsätze für die Jahre 2008 die Grenze des § 2 Abs. 1 lit. 1 und 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (255.000,00 Euro) überschritten, womit nachträglich ab dem Jahr 2009 und damit auch für das streitgegenständliche Jahr 2010 die Anwendungsvoraussetzung weggefallen ist.

II. Zur Schätzung dem Grunde nach:

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind keine abstrakten, der willkürlichen Ermittlung überlassene Zahlen; sie bedürfen implizit der Aufzeichnung, soll nicht die

Abgabenbehörde wegen der Unmöglichkeit, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen, von vornherein zur Schätzung verpflichtet sein. Welche Aufzeichnungen zu führen sind, bestimmt § 126 BAO, wie diese zu führen sind, § 131 leg. cit. (vgl. VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Die Abgabepflichtigen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen (§ 126 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Entsprechend sind auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) Aufzeichnungen im Sinne des § 126 BAO zu führen und unterliegen diese damit ebenfalls den Vorschriften des § 131 BAO. Die Bestimmung des § 126 Abs. 2 BAO hat auch in Fällen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG 1988 insoweit Bedeutung, als auf Grund der jeweiligen Durchschnittssatzverordnung tatsächliche Betriebseinnahmen oder -ausgaben steuerlich von Bedeutung sind (vgl. dazu *Ellinger*, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen, in: ÖStZ 1990, S. 266). Die Vollpauschalierung von Gaststätten und Beherbergungsbetrieben wird im § 3 Abs. 1 der Verordnung der Einnahmen-Ausgabenrechnung gleichgesetzt (vgl. *Doralt*, EStG¹², § 17 Tz 70/5; siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 17 Rz 56 und 62).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 lit. b BAO sollen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Nach lit. c leg. cit. sollen Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (z.B. VwGH 6.5.2002, 98/13/0195, 0196).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO 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 wesentlich sind. Zufolge § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Berufungswerbers und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (bspw. VwGH 5.2.2004, 2003/13/0147).

Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH vom 21. 5. 1980, 0779/79).

Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 18. 12. 1973, ZI. 887/72; VwGH vom 25.2.2004, 2003/13/0147).

Die von der Außenprüfung unter Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. Oktober 2013 im Einzelnen aufgezeigten und von der Bf. unwidersprochen gebliebenen umfangreichen Aufzeichnungsmängel - keine elektronischen Registrierkassendaten, keine Lieferscheine zu den Warenlieferungen, Vernichtung der Hilfsaufzeichnungen zu Warenlieferungen, keine laufende Erlösaufzeichnung mittels Registrierkasse, keine Aufzeichnungen über tatsächliche Tageslösungen, aufgrund der Vernichtung von Grundaufzeichnungen kein ordnungsgemäß geführtes Kassabuch, keine Erfassung von Grundaufzeichnungen, Hochrechnung der Umsätze aus dem Wareneinkauf - führen zur Widerlegung der Vermutung des § 163 BAO, da diese Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Hochrechnung des Umsatzes aus dem Wareneinkauf stellt zudem selbst eine Schätzung durch den Steuerpflichtigen dar und stellt einen schweren materiellen Mangel dar, welcher dazu führt, dass das Rechenwerk nicht mehr die Annahme der Ordnungsmäßigkeit, Vollständigkeit und Richtigkeit für sich hat.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden vom Bf. die von der Außenprüfung festgestellten Mängel nicht in Abrede gestellt und die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO dem Grunde nach auch nicht bekämpft, sondern wird (lediglich) die Höhe der Schätzung angefochten.

Die Außenprüfung ist aufgrund der angeführten gravierenden Mängel zu Recht vom Bestehen der Schätzungsberichtigung ausgegangen.

III. Zur Schätzung der Höhe nach:

Der Bf. wendet ein, dass die geschätzten Besteuerungsgrundlagen bei weitem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Konkret bringt der Bf. vor:

- Die Heranziehung des Hefeverbrauchs sei als Basis für die Nachkalkulation untauglich.
- Hätte der Bf. tatsächlich eine Produktions- und Umsatzsteigerung im vom Prüfer geschätzten Ausmaß erzielt, hätte entsprechend der Lebenserfahrung auch der Energieverbrauch deutlich ansteigen müssen, was nicht der Fall sei.
- Durch die Zuschätzung käme es einer unrealistisch hohen und unglaublichigen Umsatzrendite von 17,8 Prozent. Tatsächlich würden die Unternehmensergebnisse laut Kennzahlenauswertung in der gegenständlichen Branche zwischen -0,8% und 9,5% schwanken.
- Wenn man schon den Hefeverbrauch als Grundlage heranziehen wolle, sei ein Hefeverbrauch von 294g je 20kg Mehl jedenfalls zu gering und erscheine ein Hefeeinsatz von rund 387g je 20kg Mehl als plausibler Kalkulationsansatz.

A. Zum vorgebrachten Argument des Bf., dass die Heranziehung des Hefeverbrauchs als Basis für die Nachkalkulation untauglich sei:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am meisten geeignet erscheint (vgl. zB VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Im Beschwerdeverfahren gab es laut Aussagen des Bf. keine Lieferscheine bzgl. der gelieferten Fleischspieße und diesbezügliche Hilfsaufzeichnungen (Notizen auf Servietten) vernichtet wurden. Dass eine Nachkalkulation nicht anhand der Kebap-Spieße bzw. anhand des Fleischverbrauchs, sondern anhand des Wareneinkaufs auf Basis der vom Bf. bekanntgegeben Rezeptur für Fladenbrötchen vorgenommen wurde, ist für das Bundesfinanzgericht schlüssig.

Im Beschwerdeverfahren sind folgende Parameter unstrittig und beruhen auf den Aussagen des Bf.:

Menge Hefeeinkauf 287.992 Gramm, verwendete Hefewürfel (42g, 500g), Teigmenge von 20 kg für die Herstellung von 190 Brötchen, Nettoverkaufspreis von 2,64 Euro.

Das Außenprüfungsorgan nahm anhand dieser Parameter die Berechnung der monatlich produzierten Brötchen vor.

Der Bf. wendet - unter Bezugnahme auf eine Auskunft des Innungsmeisters der Bäcker - ein, dass der Hefeverbrauch für Kalkulationszwecke generell ungeeignet sei, da der Bedarf sehr stark schwankt.

In der Anfragebeantwortung vom 26. Juli 2019 teilte der Innungsmeister mit, dass sich der Hefeverbrauch abhängig von den angeführten Gebäckarten pro 100% Mehl zwischen 3,6% und 8% bewege. Bei Weißbrot beläuft sich die Hefezugabe zwischen 30g und 70g pro 100% Mehl. Laut der angeführten Durchschnittsberechnung für 20 kg Mehl betrage

der Hefeverbrauch zwischen 0,36 kg (bei 3%) und 0,96 kg (bei 8%). Bei den genannten Gebäckarten ist das Fladenbrot nicht angeführt.

Weiters vermerkte der Innungsmeister, dass die die Gärtemperatur bei 35°C und die Vermehrungstemperatur zw. 25°C (bei Weißbrot) und 30°C (bei Weizenkleingebäckteigen) liege.

Zur Frage der Heranziehung des Hefeverbrauchs für Kalkulationszwecke hat das Finanzgericht Nürnberg in seinem Urteil vom 17. Oktober 2018, 5 K 642/18, eine Schätzung des Gewinns und der Umsätze auf der Grundlage einer Hefekalkulation bei einer Fladenbrotbäckerei, trotz schwankendes Materialeinsatzes, für zulässig erklärt. In dem Verfahren wandte der Kläger ein, dass die Ergebnisse der Hefekalkulationen zu ungenau seien, weil der Hefeeinsatz naturgemäß stark schwankt. Hinsichtlich der Menge an Hefe wurde von der Steuerfahndung für die Nachkalkulation 1,5 kg pro 100 kg Mehl, nach Aussagen des Klägers ca. 2 bis 2,5 kg Hefe pro 100 kg Mehl verwendet. In Folge legte der ein Gutachten eines Sachverständigen vor, laut dem er bei seinem Rezept einen Hefeanteil von 2 kg pro 100 kg verwende.

Das Finanzgericht Nürnberg urteilte unter Bezugnahme auf die Aussagen eines Sachverständigen, dass Schwankungen aufgrund der Temperatur und der Mehlqualität dabei in einem Rahmen von 1,8 kg bis 2,3 kg pro 100 kg Mehl möglich sind und führt weiters aus: *"Eine Kalkulation auf der Grundlage von Hefe ist zwar wegen des schwankenden Materialeinsatzes und des mengenmäßig kleinen Anteils an den Backzutaten nur mit der gebotenen Vorsicht möglich. Im vorliegenden Fall liegt der angesetzte Wert von 2 kg jedoch keineswegs am oberen Rand der vom Kläger im Klageverfahren behaupteten Bandbreite von 1,8 - 2,3 kg Hefe pro 100 kg Mehl."* (Urteil Rz 45).

Dem Bf. ist dahingehend zuzustimmen, dass der Hefearnsatz Schwankungen unterliegt. Diese Schwankungsbreite ist demnach bei der Schätzung zu berücksichtigen, macht aber die Heranziehung des Hefeverbrauchs als Kalkulationsgrundlage per se nicht unzulässig. Zudem ist festzuhalten, dass auch der Bf. selbst – wie vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2019 ausgeführt – seiner nachträglichen Kalkulation den Hefeverbrauch mangels alternative Schätzungsgrundlagen zugrunde gelegt hat.

Das Bundesfinanzgericht sieht die Nachkalkulation des Außenprüfungsorgans anhand des Hefeverbrauchs als plausibel und zulässig an.

B. Zum vorgebrachten Argument des Bf., dass die Entwicklung des Energieverbrauchs ein Indiz gegen die Richtigkeit der vorgenommenen Schätzung sei:

In den von der Energie Graz GmbH & Co KG mit 19. Dezember 2018 übermittelten Detailinformationen der Jahresabrechnungen 2008 bis 2010 werden unter "Erdgas / Zonentarife" die Abrechnungszeiträume und der Verbrauch in kWh (und in m³) ab März 2008 detailliert aufgegliedert.

Bei einer nach Kalenderjahr vorgenommenen Aufgliederung ergeben sich folgende Verbrauchszahlen:

01.01.2008-12.03.2008: 21.700,72 kWh

13.03.2008-31.12.2008: 59.621,32 kWh

2008 Gesamt: 81.322,04 kWh

01.01.2009-18.03.2009: 37.574,19 kWh

19.03.2009-14.11.2009: 29.590,07 kWh

15.11.2009-31.12.2009: 22.114,67 kWh

2009 Gesamt: 89.278,93 kWh

01.01.2010-12.03.2010: 40.454,40 kWh

13.03.2010-31.12.2010: 63.532,40 kWh

2010 Gesamt: 103.986,80 kWh

Aus dieser Auflistung ist ersichtlich, dass es von 2008 auf 2009 zu einer Steigerung und von 2009 auf 2010 zu einer weiteren deutlichen Steigerung des Erdgasverbrauchs (welches für den Grill benötigt wurde) gekommen ist.

Hinsichtlich des Stromverbrauchs, welcher laut Aussage für den Betrieb des Backofens verwendet wurde, ist festzustellen, dass es vom Jahre 2008 auf 2009 zu einer klaren Verringerung (von 62.793,00 kWh auf 56.425,00 kWh), von 2009 auf 2010 wiederum zu einem deutlichen Anstieg des Stromverbrauchs (von 56.425,00 kWh auf 62.332,10 kWh) gekommen ist.

Bei einer Zusammenrechnung des Energieverbrauchs (Gas und Strom) ergibt sich ein Verbrauch

2008: 144.115,04 kWh

2009: 145.703,93 kWh

2010: 166.318,90 kWh.

Das in diesem Kontext vorgebrachten Argument des steuerlichen Vertreters, es handle sich hiebei nur um eine nicht besonders hohe Steigerung, verkennt, dass der Energieanstieg auch mit dem erhöhten Wareneinkauf einhergeht, da laut Buchhaltung der Einkauf von Fleisch von 2009 auf 2010 um rd. 106% (Kalb-, Hühner-, Putenfleisch 2009: 11.646,85 kg - 2010: 24.073,40 kg), bei Hefe um rd. 77% (2009: 162.616g- 2010: 287.992g) und bei Mehl um rd. 40% (2009: 11.575 kg - 2010: 16.287 kg) anstieg.

Zusammenfassend ist aus den übermittelten Daten der Energie Graz GmbH & Co KG festzuhalten, dass der Gesamtenergieverbrauch (Gas und Strom) von 2008 auf 2009 angestiegen und von 2009 auf 2010 deutlich angestiegen ist.

Da im Beschwerdejahr 2010 im Vergleich zum Vorjahr 2009 zudem eine signifikante Erhöhung des Fleischeinkaufs (über 100%) zu verzeichnen ist, muss es analog dazu auch zu einem erhöhten Einsatz von Brot gekommen sein, was aufgrund des ebenfalls gesteigerten Mehl- und Hefeeinkaufs (40% bzw. 77%) als bewiesen anzusehen ist.

Die Schätzung berücksichtigt diese Entwicklung schlüssig.

C. Zum vorgebrachten Argument des Bf., dass es aufgrund der Schätzung der belangten Behörde zu unrealistisch hohen und unglaublich würdigen Umsatzrentabilität komme:

Wie soeben dargestellt, kam es von 2009 auf 2010 zu einem erkennbaren Anstieg des Energieverbrauchs. Auch der signifikante Anstieg an Fleisch-, Hefe- und Mehleinkauf im Jahre 2010 zeigt, dass es gegenüber dem (Vor)Jahr 2009 zu einem eindeutigen Umsatzanstieg gekommen sein muss.

Zudem wurde von der belangten Behörde mit Recht auf die sehr gute Lage des Betriebes und die damit verbundene hohe Kundenfrequenz (ZZ als zentraler Umsteigeplatz) hingewiesen.

Die von der steuerlichen Vertretung zitierte Kennzahlenauswertung erweist sich für das Beschwerdeverfahren hingegen als nicht geeignet. Beim vom Bf. angegeben Wirtschaftszweig G 47.290-00 handelt es sich um "Sonstiger Einzelhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln". Dagegen ist die Tätigkeit des Bf. - wie im Übrigen auch im Steuerakt selbst angegeben - unter Branchenkennzahl I 56.10 "Restaurants, Gaststätten, Imbissstuben, Cafés, Eissalons u. Ä." einzureihen.

Die Unterscheidung und damit mangelnde Vergleichbarkeit der beiden Branchen zeigt sich schon durch die jeweilige Definition (Quelle: Systematik der Wirtschaftstätigkeiten ÖNACE 2008, Statistik Austria, 2008):

"Restaurants, Gaststätten, Imbissstuben, Cafés, Eissalons u. Ä.", Klassifikation I 56.10-2, definiert: "Buffets und Imbissstuben: Hierher gehört das Anbieten von Speisen an Kunden, die entweder sitzend bedient werden oder sich an einem Buffet selbst bedienen, unabhängig davon, ob sie die Speisen an Ort und Stelle verzehren oder mitnehmen. Eingeschlossen sind die Zubereitung und das Servieren von Speisen zum sofortigen Verzehr aus Kraftfahrzeugen oder nicht motorisierten Wagen heraus. Diese Unterklasse umfasst die Tätigkeiten von: Imbissstuben / Jausenstationen / Heurigenbuffets / Betrieben, die Speisen und Getränke zum Mitnehmen verkaufen / Snackhäuser / Imbisswagen / Zubereitung von Speisen in Marktständen."

Demgegenüber wird unter der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Klassifikation G 47.290-00, "Sonstiger Einzelhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln" ausgeführt: "Diese Unterklasse umfasst: Einzelhandel mit Milch, Milcherzeugnissen und Eiern / Einzelhandel mit genießbaren Ölen und Fetten / Einzelhandel mit Tee, Kaffee, Kakao / Einzelhandel mit Teigwaren/ Einzelhandel mit diätetischen Nahrungsmitteln und Getränken / Einzelhandel mit sonstigen, a[nderweitig] n[icht] g[enannten] Nahrungsmitteln."

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2019 schließlich ausführt, dass vom Datenlieferanten nur gewisse Branchen und keine detaillierte Untergliederung vorgelegt werden konnten, wird dadurch die Nichtanwendbarkeit dieser vorgelegten branchenfremden Kennzahlen auf den Beschwerdefall deutlich.

Eine Unschlüssigkeit der Schätzung wurde durch dieses Argument daher nicht aufgezeigt.

D. Zum vorgebrachten Argument des Bf., dass ein Hefeverbrauch von 294 Gramm je 20 Kilogramm Mehl zu gering sei:

Das Außenprüfungsorgan hat unter Heranziehung der Aussagen des befragten Mitarbeiters und den Temperaturfaktoren einen gewichteten Hefeverbrauch von 294g je 20 kg Mehl errechnet.

Der Bf. wendet in der Beschwerde ein, dass eine Hochrechnung vom Hefeverbrauch auf den Umsatz u.a. deshalb in Frage zu stellen sei, da der Hefeverbrauch auch temperaturabhängig - *"bei niedrigen Temperaturen wird deutlich mehr Hefe benötigt als bei höheren Temperaturen"* - und zeitabhängig sei. Auch aus dem beigebrachten Strafakt ist aus der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 24. Februar 2016 ersichtlich, dass in der Betriebsbesichtigung am 20. Februar 2013 vom befragten Mitarbeiter, welcher die Fladenbrötchen herstellte, mitgeteilt wurde, dass ein unterschiedlicher Hefeverbrauch, der zwischen 125g und 500g pro 20 kg Teig liegt, bei kaltem, warmen und sehr warmen Wetter anfällt. Der Mitarbeiter hat laut Aussage des Prüfungsorgans und dem an der Betriebsbesichtigung ebenfalls teilnehmenden steuerlichen Vertreter schlecht deutsch gesprochen. Allerdings wurden die Aussagen vom anwesenden Bf. bzw. dessen Sohn übersetzt und die Ergebnisse handschriftlich vom Prüfungsorgan festgehalten. Bei dieser Mitschrift handelt es sich um ein Beweismittel, die nach den allgemeinen Grundsätzen freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beurteilen ist (vgl. VwGH 27.8.1991, 90/14/0185). Aufgrund des Schriftbilds (unterschiedliche Schriftgröße, Verbesserungen) und des Inhalts (Mengenangaben, Preisangaben) hat das Bundesfinanzgericht keinen Zweifel, dass diese Mitschrift im Zuge der Amtshandlung aufgenommen wurde.

Aufgrund des Temperatur-Arguments des Bf. wurde, wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 27. Jänner 2014 dargelegt, die Kalkulation nach den unterschiedlichen Temperaturfaktoren vorgenommen und damit den Einwendungen des Bf. Rechnung getragen.

Wenn der Bf. in weiterer Folge im Vorlageantrag die Meinung vertritt, dass eine Einteilung in "kaltes", "laues" und "heißes" Wetter willkürlich vorgenommen worden sei und der Mittelwert abgeleitet aus dem Jahresbericht 2010 der Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik (ZAMG) nicht geeignet sei den als Basis für eine Nachkalkulation herangezogenen Hefeverbrauch zu rechtfertigen, so ist festzuhalten, dass die vom Außenprüfungsorgan getroffenen Einteilung gerade den Angaben des befragten Mitarbeiters in der Betriebsbesichtigung entspricht und kann das Bundesfinanzgericht darin keinen willkürlichen, also einen auf sachfremden Erwägungen beruhenden, Akt erkennen.

Weiters wurden in der mündlichen Verhandlung gem. § 135 FinStrG vom Außenprüfungsorgan die Begriffe "bei kaltem Wetter - warmen Wetter und sehr warmen, heißen Wetter" verwendet. Diese und die ebenfalls angegebenen Hefemengen (500g - 250g - 125g) stimmen mit den niederschriftlich vermerkten Aussagen des für die Brötchenherstellung zuständigen Mitarbeiters bei der Betriebsbesichtigung am 20. Februar

2013 überein. Wenn in der Beschwerdevorentscheidung von der belangten Behörde statt "warm" nunmehr der Begriff "lau" verwendet wurde, so ist darauf zu verweisen, dass zwar der Begriff "warm" durch "lau" ersetzt wurde, die entsprechende Hefangaben von 250g jedoch nicht verändert wurden.

Hinsichtlich der amtlichen ZAMG-Daten ist auszuführen, dass es sich bei den herangezogenen Werten um Monatsmittelwerte handelt, die sich aus den einzelnen Tagesmitteln, d.h. aus allen Tagen des Monats, berechnen (vgl. ZAMG, Klimaatlas Steiermark, Version 2.0., S. 9), womit auch "Tage mit niedrigen Temperaturen" in den Monaten Juni bis August, einbezogen sind.

Die Einteilung der Temperaturabschnitte des Beschwerdejahres auf Grundlage der ZAMG-Daten ist schlüssig.

Zur einzusetzenden Hefemenge ist festzuhalten, dass - im Gegensatz zu den im Zuge der Beschwerde vorgebrachten Rezepten, welche im Nachhinein von Internetseiten abgerufen wurden - die vom Außenprüfungsorgan herangezogenen Werte auf den Aussagen des zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung im Betrieb zuständigen Mitarbeiters beruhen. Laut Angaben des Mitarbeiters wurde je nach Temperaturlage der 20 kg-Teigmasse 125g, 250g oder 500g Hefe zugeführt.

Auf Grundlage dieser Werte errechnete das Außenprüfungsorgan einen gewichteten Hefeverbrauch von 290g, welcher sodann auf volle 42g-Hefewürfel aufgerundet wurde (= 294g).

Zudem ist festzustellen, dass vom Bf. für die ebenfalls geprüften Jahre 2008 und 2009 der Hefeverbrauch mit 252g pro 20 kg Teigmasse unbeanstandet blieb, während der für das Jahr 2010 um 42g erhöhte Hefeeinsatz (294g pro 20 kg Teigmasse) vom Bf. als viel zu gering gerügt wird.

Die Berechnung der steuerlichen Vertretung mit 387g würde die Verwendung von 9,2 Stück 42g-Hefewürfel voraussetzen. In der Berufung vom 27. November 2013 berechnete die steuerliche Vertretung auf Grundlage der verschiedenen Internet-Rezepte einen Hefeverbrauchmittelwert von 1.160g Hefe auf 20 kg und reduzierte diesen Betrag wegen der "für den professionellen Bereich auf Grund der leistungsfähigeren Kücheninfrastruktur und effizienterer Arbeitsabläufe" auf 1/3. Eine nachvollziehbare Begründung, warum bei derselben Teigmasse ein Professionalist um 2/3 weniger Hefe als ein Privater benötigt, blieb der steuerliche Vertreter schuldig.

Notwendiger Faktor für den Hefeteig sind nicht Kücheninfrastruktur und Arbeitsabläufe, sondern die Vermehrungs- und Gärtemperatur (vgl. Stellungnahme des Innungsmeisters).

Bei einer Gegenüberstellung des Hefeeinsatzes von 294g (entspricht 7 Stück 42g-Hefewürfel), 387g (entspricht 9,2 Stück 42g-Hefewürfel) und 420g (entspricht 10 Stück 42g-Hefewürfel) zeigt sich, dass — unter Heranziehung der von der AP und von der steuerlichen Vertretung für die Berechnung herangezogenen Formel "Summe 42g Würfel" : "7" bzw. "9,2" bzw. "10" x "190 Brötchen (pro 20 kg Teigmasse)" = Summe der

pro Monat produzierten Brötchen — es bei einem Ansatz von 420g (= 10 Hefewürfel à 42g) pro 20 kg Teig im Vergleich zu dem vom Bf. erklärten 10%igen Umsatz zu einer Umsatzunterdeckung von über 6.300,00 Euro kommt.

Entsprechend würde sich bei der Heranziehung des von der steuerlichen Vertretung auf Grundlage der Internetrezepte errechneten Hefeverbrauchmittelwert von 1.160 g Hefe auf 20 kg eine um ein Vielfaches höhere Umsatzunterdeckung ergeben.

Aufgrund der vom Bf. erklärten Umsätze sind auch die vom Innungsmeister übermittelten Berechnungen auf den Beschwerdefall nur beschränkt anwendbar, da es lediglich beim Ansatz von 360g Hefe pro 20 kg Teigmasse zu keiner Unterdeckung kommen, dies aber voraussetzen würde, dass es sich um eine der angegebenen Backwaren handelt. Wie bereits dargestellt, fehlen bei der Auflistung jedoch die hier gegenständlichen Fladenbrötchen.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass „es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten“ (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Im Beschwerdefall führt die von der steuerlichen Vertretung vorgenommene Kalkulation unter Heranziehung von lediglich 1/3 (= 387g) des anhand der Internetrezepte berechneten Hefemittelwerts (= 1.160g) zwar rein rechnerisch zu einem dem erklärten Umsatz annähernd entsprechenden Wert. Allerdings ist in dieser Berechnung der Versuch zu sehen, die aufgrund der neu erlassenen Bescheide einhergehenden negativen Konsequenzen zu vermeiden, da eine nachvollziehbare Begründung, weshalb eine 2/3-Reduktion der selbst berechneten Hefemittelwerte vorgenommen wurde, weder in den Schriftsätzen noch in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2019 vorgebracht werden konnte. Das „Herunterrechnen“ auf einen erwünschten Wert stellt aber eine untaugliche Schätzungsgrundlage dar.

Dem gegenüber steht der auf Grundlage der Aussagen des für die Brötchenherstellung zuständigen Mitarbeiters und der Heranziehung der ZAMG-Werte vorgenommene Schätzungsansatz des Außenprüfungsorgans, welcher schlüssig und nachvollziehbar ist. Das Außenprüfungsorgan hat dabei bei der Hefe mit den – immer im Ganzen verwendeten – 42g Hefewürfel kalkuliert.

Allerdings ist das Argument der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung, dass bei größeren Packungen bei Lebensmitteln (wie etwa die 500g Hefewürfel) tendenziell sowohl der Verbrauch als auch der Schwund größer sei, da etwa im Fall von einem 500g Würfel unterschiedlich große Stücke abgeschnitten, Reste tw. nicht verwertet würden bzw. ein angebrochener Würfel schneller verderbe, nachvollziehbar. Dieser höhere Verbrauch wurde auch durch den Bf. in seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2019 glaubhaft gemacht, wenn er schilderte, dass bspw. beim Abschneiden der Stücke keine Waage verwendet werde und im Fall erhöhter Kundenfrequenz vom 500g Würfel grob heruntergeschnitten werde.

Entsprechend ist der grundsätzlich richtige Ansatz des Außenprüfungsorgans mit einem Hefeeinsatz von 294g, welcher auf Verwendung von 7 ganzen 42g-Würfel beruht, zu kalkulieren, auf eine - bedingt durch Anwendung der 500g-Würfel - höhere Hefedosis anzupassen. Geht man davon aus, dass von einem 500g-Würfel ca. 1/3 abgeschnitten und für den nächsten Durchgang aufzuhalten, somit pro 20 kg Mehl 2/3 des 500g-Würfels verwendet wurde, ist eine Adaptierung auf 333g sachgerecht.

Die Schlüssigkeit dieses Wertes zeigt sich auch darin, dass aus den Unterlagen nicht nur eine Steigerung des Hefeverbrauchs in den Jahren 2008 bis 2010 in seiner Gesamtheit (2008: 161.404g; 2009: 162.616g; 2010: 287.992g), sondern auch der verstärkte Einsatz von 500g Würfel im Beschwerdejahr 2010 ersichtlich ist. So wurden im Jahr 2010 im Vergleich zu den Jahren 2008 und 2009 deutlich mehr 500g Würfel verwendet (2008: 32; 2009: 23; 2010: 368) und stieg zudem das Verhältnis 42g zu 500g Würfel deutlich zugunsten der großen Würfel an (2008: 3642 Stück 42g Würfel zu 32 Stück 500g Würfel; 2009: 3598 Stück 42g Würfel zu 23 Stück 500g Würfel; 2010: 2476 Stück 42g Würfel zu 368 Stück 500g Würfel).

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass bei Gebrauch von 500g Würfel ein höherer Hefeeinsatz pro 20 kg Mehl zur Anwendung gekommen ist als bei Einsatz der kleineren, leicht abzählbaren, 42g-Würfel, welche immer im Ganzen verwendet wurden. Entsprechend sieht das Bundesfinanzgericht für die Schätzung anstatt 7 Hefewürfel à 42g (= 294g) den Einsatz von 2/3 eines 500 g Würfels (= 333g) pro 20 kg Teigmasse als geeignet an.

Unter Ansatz der sonst gleichbleibenden Werte ergeben sich damit folgende Änderungen [siehe nächste Seite]:

		Ergebnis AP: 294g = 7x 42g auf 20kg Mehl	Erkenntnis: 333g auf 20kg Mehl
Monat	Summe 42g Würfel	190 Brötchen	190 Brötchen
Jänner	598,29	16.239,18	14.334,71
Februar	597,14	16.208,16	14.307,33
März	716,19	19.439,46	17.159,67
April	740,19	20.090,88	17.734,70
Mai	692,19	18.788,03	16.584,64
Juni	255,00	6.921,43	6.109,71
Juli	201,00	5.455,71	4.815,89
August	438,10	11.891,16	9.944,15
September	594,10	16.125,44	14.234,31
Oktober	596,19	16.182,31	14.284,51
November	952,38	25.850,34	22.818,71
Dezember	476,19	12.925,17	11.409,36
	Summe Brot/Stk	186.117,28	163.737,70
	Kalk. Preis	2,64	2,64
	Kalk. Umsatz	491.349,62	432.267,54
	Umsatz 10% lt. U1	350.269,80	350.269,80
	Differenz 10%	141.079,82	81.997,74
	Differenz in %	40,28%	23,41%
	Zurechnung USt 10%ig	140.000,00	81.997,74
	Gewinn aus Kalkulation	140.000,00	81.997,74
	WEK lt. Kalkulation	56.451,51	33.063,54
	Rohaufschlag	148%	148%
	Zurechnung	83.548,49	48.934,20
	Gewinn erklärt	12.075,87	12.075,87
	Gewinn n. Berechnung	95.624,36	61.010,07

Die angefochtenen Bescheide waren daher in einer der Beschwerde teilweise stattgebenden Weise abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall war die Entscheidung auf der Basis der im Entscheidungstext angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu treffen. Bezuglich der Ermittlung der Höhe der Zuschätzung anhand des Hefeverbrauches handelt

es sich zudem um eine der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) unterliegende Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfrage.

Da somit im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 25. September 2019