

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Senat1 und die weiteren Senatsmitglieder Senat2, Senat3, Senat4, im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache NN vertreten durch Morre & Papst Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs OG, Heinrichstraße 110, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 24.07.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Graz-Umgebung vom 04.07.2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 07.11.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind 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:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt ein Tanzcafe und ein „Restaurant Bar Cafe“. Eine, die Jahre 2007 bis 2010 umfassende Außenprüfung, führte zu umsatz- und einkommensteuerlichen Zuschätzungen in nachstehender Höhe:

2007: 20.430,15 Euro

2008: 48.187,16 Euro

2009: 58.318,50 Euro

2010: 59.209,17 Euro

Im Bericht vom 25. Juni 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung wurde unter „Allgemeines“ auf die RAKs, die erhebliche, nicht erklärbare Schwankungen in den einzelnen Produktgruppen aufgewiesen hätten, hingewiesen und wie folgt dargestellt:

Tanzcafe	2008	2009	2010
alkfr. Getränke	6,54	6,78	6,04
Sekt	4,87	7,70	8,19
Spirituosen	7,45	8,88	8,88
Zigaretten	1,16	1,17	1,03
Küche	3,03	2,27	2,12

Restaurant	2007	2008	2009	2010
Bier	3,28	3,48	3,24	3,36
Sekt	5,17	3,81	3,71	8,60
Kaffee	9,90	9,32	11,80	12,14
Küche	2,96	2,97	3,11	3,32

Infolgedessen seien viele Quervergleiche angestellt, die Veranlagungsdaten vorangegangener Jahre mit den Prüfungsjahren verglichen (interner Betriebsvergleich), sowie auch Einzelkalkulationen durchgeführt worden, um die mit höchster Wahrscheinlichkeit richtigen Umsätze und Erträge zu finden.

Diese in der Beilage zum Bp-Bericht angeschlossenen Einzelkalkulationen führten zum Ansatz nachstehender RAKs:

	Tanzcafe	Restaurant
alkfr. Getränke	6,97	
Bier		3,31
Sekt	7,44	5,29
Spirituosen	8,44	
Kaffee		13,00
Zigaretten	1,11	1,11
Küche	3,40	3,40

Der Ansatz dieser RAKs führte im Tanzcafe bei den einzelnen Produktgruppen zu folgenden Erhöhungen für die Jahre 2008 bis 2010:

Erlöse alkoholfreie Getränke: 11.346,42 Euro

Erlöse Sekt: 11.379,46 Euro

Erlöse Spirituosen: 5.265,83 Euro

Erlöse Zigaretten: 514,74 Euro

Erlöse Küche: 41.505,46 Euro.

Das Tanzcafe betreffend kam es in den Jahren 2009 und 2010 auch zu einer Hinzuschätzung bei der Produktgruppe Bier von jeweils 19.800 Euro, begründet durch die nahezu Halbierung des Wareneinsatzes nach Beendigung des Liefervertrages durch die Brau Union mit 3.7.2008. So betrug der Wareneinsatz im Jahr 2007 9.439,63 Euro, im Jahr 2008 6.497,10 Euro, und im Jahr 2009 nur mehr 4.773,89 Euro bzw. im Jahr 2010 4.783,14 Euro.

Bei den Produktgruppen des Restaurants führten die Feststellungen zu nachstehenden Zuschätzungen für die Jahre 2007 bis 2010:

Erlöse Bier : 485,55 Euro

Erlöse Sekt: 1.644,51 Euro

Erlöse Kaffee: 1.762,43 Euro

Erlöse Zigaretten: 11.203,31 Euro

Erlöse Küche: 61.437,26 Euro.

In Summe führten diese Zuschätzungen zu den folgenden Erhöhungen:

	2007	2008	2009	2010
Tanzcafe		22.040 Euro	16.538 Euro	31.434 Euro
Tanzcafe Bier			19.800 Euro	19.800 Euro
Restaurant	20.430 Euro	26.147 Euro	21.981 Euro	7.975 Euro

Das Finanzamt folgte in den in wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden diesen Feststellungen und den daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen.

Dagegen richtete sich die Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme wies der Prüfer zusammenfassend im Wesentlichen nochmals darauf hin, dass er sich, wie bei jeder Prüfung, auch drei Veranlagungsjahre vor den zu prüfenden Jahren angesehen habe. Augenscheinlich sei im vorliegenden Fall der fallende RAK gewesen. Der Durchschnitts RAK der geprüften Jahre sei um 18,5% auf 81,5% des Durchschnitts-RAK der Vergleichsjahre 2004 bis 2006 gefallen. Nachstehendes Denkmodell stellte der Prüfer seiner Stellungnahme voran: „Angenommen, die Verkaufspreise seien ab 2006 bis 2010 nicht erhöht worden, so verursachen die Erhöhungen im Einkauf einen Abfall des RAK. Die Einkaufspreise stiegen laut Statistik Austria in diesem Zeitraum um 11,16%. Theoretisch wäre der maximale RAK Abfall 11% wegen der Erhöhung der Einkaufspreise“.

Mit dem in der Folge ergangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 2. April 2015, RV/2100114/2014, wurde die Beschwerde abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis des BFG wandte sich die Bf mit Revision. Infolge Unterbleibens einer mündlichen Verhandlung machte die Bf Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend; bezüglich der Streitpunkte Zuschätzung Bierumsatz (Tanzcafe), Zuschätzung alkoholfreier Getränke (Restaurant) und Zuschätzung Küchenumsatz in beiden Betrieben bekämpfte sie die Entscheidung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Konkret führte die Bf zur Zuschätzung Bierumsatz aus, das BFG habe aktenwidrig eine Bierlieferung der Brau Union von **319** Kartons im Jahr 2007 angenommen. Vom Einkaufswert zurückgerechnet könnten es nur **276** Kartons gewesen sein. Tatsache sei, dass es im Prüfungszeitraum mit der Brau Union keinen Liefervertrag mit einer Abnahmeverpflichtung gegeben hätte und die Bf im Prüfungszeitraum ab 2008 überwiegend bei OGO eingekauft habe. Dieses Bier sei deutlich billiger gewesen als jenes der Brau Union (im Schnitt um 64% - 74 Cent im Vergleich zu 47 Cent pro Flasche). Daraus erkläre sich auch der gesunkene Wareneinsatz.

Würde man den Wareneinsatz sozusagen auf die OGO Preise „wertberichtigen“, dann würde der Bierbezug im Jahr 2007 nur 7.517 Euro ausmachen.

„Der Rückgang betrug somit lediglich 18% vom Umsatz; vom wertberichtigten Einsatz 2007 (7.517.-) im Vergleich zum Wareneinsatz 2010, inklusive des vom Betriebsprüfers nicht berücksichtigten Zukaufs von alkoholfreiem Bier würde der Rückgang 23% betragen. Von einem Rückgang um „die Hälfte“, von dem das BFG ausgeht, kann daher nicht die Rede sein.“

Hinsichtlich der Zuschätzung alkoholfreier Getränke werde ausdrücklich bestritten, dass der steuerliche Vertreter in der Besprechung vom 27. Mai 2013 den RAK für die alkoholfreien Getränke mit **6,93** beziffert habe. Auch sei es falsch, bei den alkoholfreien Getränken die Gewichtung der einzelnen Produktgruppen (Cola, Apfelsaft, Orangensaft, Tonic, Almdudler, etc.) nicht nach dem Verhältnis der jeweiligen Produktsumme zur Summe der gesamten Einstandswerte, sondern nach der Summe der Verkaufserlöse zu ermitteln. Auch werde der Umstand negiert, dass „in den über Spirituosen hinausbonierten Mixgetränken auch zum Teil alkoholfreie Getränke enthalten gewesen waren“. Es entspreche dem Wesen eines „Mixgetränks“, dass es zum Teil auch alkoholfreie Getränke enthalte.

Zur Zuschätzung Küchenumsatz wurde ausgeführt, dass die „Verbräuche an Küchenwaren für Eigenverbrauch, Personalverbrauch, 2% Schwund und Verschiebung von Küchenwaren in andere Erlössparten (Milch zu Kaffee) nicht in Abzug gebracht worden seien, sodass der Betriebsprüfer von einem zu hohen Wareneinsatz ausging. Auch widerspreche es jeglicher Lebenserfahrung, dass für vier Jahre durchgehend der gleich hohe RAK anzuwenden sei.

Mit Erkenntnis vom 10. März 2016, Ra 2015/15/0041, wurde das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, da das Bundesfinanzgericht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unterlassen hat.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit betreffend, wies der Verwaltungsgerichtshof (Rz 11 bis 13) auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes zu den - im Revisionsverfahren noch strittigen – einzelnen Positionen Zuschätzung Bier (Tanzcafe), alkoholfreie Getränke und Küchenumsatz hin.

In den Erwägungen führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Bf aufzeigen habe können, dass betreffend Zuschätzung Bierumsatz im Tanzlokal der Rückgang des Wareneinsatzes mengenmäßig betrachtet ein geringeres Ausmaß annehme, wenn die späteren niedrigeren Einkaufspreise berücksichtigt würden. Es erscheine fraglich, ob unter Berücksichtigung dieser mengenmäßig geringen Verminderung des Wareneinsatzes die Erklärungsversuche der Revisionswerberin zu dieser Verringerung (insbesondere Happy-Hour-Angeboten in einem Konkurrenzbetrieb; Verschiebung von Bier – zu Weinkonsum infolge geänderter Küche) weiterhin als nicht überzeugend beurteilt werden könnten.

„Zur Zuschätzung betreffend alkoholfreie Getränke im Restaurant kann die Revision aufzeigen, dass der Rohaufschlagskoeffizient von 6,97 letztlich unbegründet blieb. Im angefochtenen Erkenntnis wurde hiezu ausgeführt, dieser RAK sei beinahe ident mit einem von der Revisionswerberin selbst „vorgeschlagenen“ RAK, wie der Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung ausgeführt habe. Die Revisionswerberin habe dazu in ihrer Gegenäußerung nichts mehr vorgebracht. Diesen Ausführungen ist allerdings entgegenzuhalten, dass sich auch der Prüfer zum Berufungsvorbringen, ein Teil des Wareneinsatzes betreffend alkoholfreie Getränke sei als Umsatz im Wege von Mischgetränken als Spirituosen erfasst worden, nicht konkret geäußert hatte. Es erscheint daher auch hiezu nicht ausgeschlossen, dass eine Erörterung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zu einem anderen Erkenntnis hätte führen können. Im Übrigen ist zu bemerken, dass der Prüfer in seiner Stellungnahme angeführt hatte, er habe den RAK von 6,97 „versehentlich“ angesetzt.“

Im fortgesetzten Verfahren wurde die Bf mit Vorhalt vom 14. Juli 2016 vom Bundesfinanzgericht mit der in der ao Revision unter Punkt 2a) getroffenen Aussage konfrontiert, dass es unerfindlich sei, wie das Bundesfinanzgericht zu der Feststellung gekommen sei, die Brau Union habe im Jahr 2007 319 Kartons Bier geliefert. Da das Gericht dabei von den unter Tz 2 des Bp-Berichtes angeführten Werten ausging und dagegen in der Beschwerde nichts vorgebracht wurde, möge nachgewiesen werden, weshalb diese Annahme nicht den Tatsachen entspreche.

Es möge auch der um 64% niedrigere Einkaufspreis bei OGO nachgewiesen werden.

Offensichtlich stelle die handschriftliche Notiz des Prüfers, die das Bundesfinanzgericht auf eine „Einigung“ der Parteien bzgl. „RAK alkoholfreie Getränke“ iHv **6,93** schließen ließ, keine solche dar. Angemerkt werde, dass die Berechnungen der Betriebsprüfung

bezüglich des Wareneinsatzes auf dem in den Bilanzen enthaltenen Ziffernmaterial basierten.

In der Zwischenzeit habe sich jedoch herausgestellt, dass die Bf als Kunde mit der Nummer 550 zusätzlich „Rampeneinkäufe“ bei der Firma OGO getätigt habe, die im Rahmen der bisherigen Prüfung noch nicht berücksichtigt werden konnten.

In der Vorhalsbeantwortung vom 20. September 2016 wurde eingangs darauf hingewiesen, dass die Bf nie bei der Firma OGO in Leibnitz gewesen sei und auch kein Zusteller bestätigen könne, dass ihr neben Waren auf Rechnung auch solche ohne Rechnung geliefert worden seien.

Zur Klärung dieser Angelegenheit werde beantragt, der Bf vorzuhalten, an welchen Tagen welche Mengen und Artikel und zu welchem Preis an der Rampe der Firma OGO von ihr gekauft worden seien.

Der rechnerische Rückgang werde wie folgt erklärt:

Von der Brau Union seien im Jahr 2007 laut Eingangsrechnung 245 Kisten zuzüglich 14 Kisten Naturalrabatt, somit **259** Kisten, geliefert worden. Bei der Brau Union habe die Flasche Bier Marke „Puntigamer Panther“ 79, 91 Cent gekostet; unter Berücksichtigung eines Naturalrabattes 72,65 Cent.

Diese Marke sei von einer bestimmten Gästesicht bevorzugt und wegen der bereits im Rechtsmittelverfahren angeführten Gründe aufgegeben worden.

Das „Märzen-Bier“ von der Murauer Brauerei und das von OGO bezogene Puntigamer Bier („das bierige Bier“) seien gegenüber dem „Puntigamer Panther“ im Geschmack verschieden und hätten das „Panther“ nicht ersetzen können.

Bei der Firma OGO koste die Flasche Bier 50 Cent, somit 68,8% des Brau-Union Preises. Bei der Murauer kostete die Flasche Bier 43 Cent, somit rund 60% des Brau-Union-Preises. Darin sei auch der rechnerische Rückgang der Einkaufswerte begründet.

In der Stellungnahme die *alkoholfreien Getränke* betreffend, führte der steuerliche Vertreter aus: „Die von der Bp angewandte Methode, die Rohaufschlagsverprobung „Gewichtung“ ausgehend vom Anteil am Umsatz der einzelnen Artikel der Warengruppe „alkoholfreie Getränke,“ ist grundfalsch.“

In der Folge untermauerte der steuerliche Vertreter der Bf dies mit einigen Berechnungen und führt aus:

„Eine Kalkulation über drei Jahre (Cafe A) zeigt bei den alkoholfreien Getränken einen durchschnittlichen RAK von 5,67, ohne Berücksichtigung von Schwund, Eigen- und Personalverbrauch, sowie Gästeeinladungen. In drei Jahren machen diese Positionen zu Verkaufspreisen laut Bonierung € 59.773 aus; bemerkt wird, dass der Personal- und Eigenverbrauch sich überwiegend aus selbsterzeugtem Sodawasser ergibt.

*Rechnet man diese Werte zum kassierten Umsatz dazu, ergibt sich ein RAK von **6,93.**“*

In einem weiteren Vorhalt vom 23. Mai 2017 wurde der Bf mitgeteilt, dass die Ermittlungen der Abgaben- und Finanzstraßbehörden bei der Firma OGO ergeben hätten, dass neben den offiziellen Verkäufen auch Verkäufe ohne Nennung des Empfängers getätigt wurden. Dabei wurden Rechnungen verfasst, die lediglich folgende Daten beinhalten:

Rampenverkauf 000 (drei - stellige Nummer)

8430 Leibnitz

Die drei - stellige Nummer ist eindeutig einem Kunden zuordenbar. Die (persönliche) Zuordnung ist in einem Schnellhefter, der anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurde, dokumentiert.

Die eindeutige Zuordnung der Rampennummer wurde durch die Einvernahme von Mitarbeiter/Innen dieser Firma bestätigt. Die Schwarzlieferungen erfolgten zeitgleich mit den offiziellen Belieferungen.

Von der Steuerfahndung wurde eine Mengenstatistik je Rampenverkaufsnummer und eine Mengenstatistik je Kundennummer (offizieller Einkauf) für die Streitjahre erstellt.

Die dem gegenständlichen Betrieb zuordenbare Mengenstatistik wurde zur Stellungnahme übermittelt.

Daraus ersichtlich haben die Rampenverkäufe Bier „Puntigamer Das Bierige Bier“ 15 Kartons (2008), 51 Kartons (2009) und 36 Kartons (2010) betragen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2017 führte der steuerliche Vertreter des Bf aus:

„

Weiters ist uns kein Zusteller bekannt, der bestätigen könnte, jemals anlässlich Zustellung von Waren (auf Barverkaufsrechnung) auch solche ohne Rechnung bei der Bf abgeladen zu haben.

Es wird in diesem Zusammenhang beantragt:

Die namentliche Nennung der Personen (Zusteller) und die Übermittlung der Niederschriften, die von diesen Personen als Zeugen angefertigt worden sind mit der Begründung, dass in diesen Niederschriften offenbar Angaben über die behauptete Zustellung und Inkasso von Waren ohne Rechnung an die Bf zu finden sind."

In der Folge wies er darauf hin, dass die Aufstellung von Schwarzeinkäufen ein eher chaotisches Bild zeige. Es sei nicht vorstellbar, dass im Jahr 2007 bei Umsätzen von rund 349.000 Euro ein Schwarzeinkauf im Ausmaß von 1.664 Euro derart nennenswerte Erträge eingebracht hätte, um ein Risiko einzugehen. Nachdem auch der Wareneinkauf über die Jahre (2004 bis 2010) eine gleichmäßige Struktur zeige, weise das auch auf die Vorlieben eines eher gesetzten Stammpublikums hin. Der vorgehaltene Schwarzeinkauf erscheine in einer komplett anderen Struktur.

Im Jahr 2009 hätte die Bf zusätzlich um die sechstausend Flaschen Bier (EKP 60 Cent pro Flasche) schwarz erworben. Das erscheine im Zusammenhang mit dem nachfolgend aufzuzeigenden Sachverhalt unmöglich. Wie bereits im Rechtsmittelverfahren

dargelegt, habe sich durch die Umstellung des Küchenprogramms auf eine italienische Note auch die Getränkepräferenz der Gäste von Bier auf Wein verschoben. Dies habe auch im gestiegenen Weineinkauf seinen Niederschlag gefunden. Bei der finanzbehördlichen Nachschau seien die vorgehaltenen Aufzeichnungen gefunden und durch eine Kundennummer mit dem Cafe A in Verbindung gebracht worden. Es sei eher anzunehmen, dass diese Zusammenstellung Verkäufe an irgendwelche Privatkunden betreffe. In diesem Zusammenhang wäre die Frage zu klären, inwieweit die Aufzeichnungen des Lieferunternehmens glaubwürdig seien.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auch auf seine Beschwerdeausführung. Insbesondere hinsichtlich der Zurechnung „Rauchwarenumsatz im B“ wiederholte er den Lösungsvorschlag: „Eliminierung des verbuchten Aufwandes samt Vorsteuerkorrektur“.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einleitend wird zum Antrag des steuerlichen Vertreters, die Namen der Zeugen bzw. die Niederschriften bekannt zu geben, bemerkt:

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Auch Beweismittel eines anderen Verfahrens, auch Aussagen aus einem anderen gerichtlichen Verfahren oder verwaltungsbehördlichen Verfahren, somit auch aus einem Finanzstrafverfahren, dürfen grundsätzlich als Beweismittel im Abgabungsverfahren verwendet und frei gewürdigt werden. Der „Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme“ ist eben dem Abgabungsverfahren fremd. Wenn auch davon auszugehen ist, dass verfahrensfremde Beweismittel herangezogen und frei gewertet werden dürfen, so ist dies allerdings unter dem Blickwinkel des § 183 Abs. 4 BAO zu sehen, demzufolge den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben ist (Stoll, BAO Kommentar, Seite 1763).

Vorliegendenfalls wurden alle dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Beweismittel der Bf zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit des Gegenbeweises gewahrt.

Nach § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabungsverfahren nicht erforderlich.

Der Grundsatz des Parteiengehörs im Sinne des § 115 BAO wurde gewahrt. Die Bf hatte ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme.

Zum Hinweis auf die bisherigen Beschwerdeausführungen wird ebenfalls auf die Erwägungen des Erkenntnisses vom 2. April 2015 verwiesen und hinsichtlich des begehrten „außer Ansatz-Lassens“ der Zigarettenumsätze nochmals wiederholt, dass diese von der Bf selbst als Aufwand verbucht worden sind und nicht im Nachhinein mit der Begründung „es gleiche sich dann wieder aus“ negiert werden können.

Zu den im Revisionsverfahren ausdrücklich in Streit gezogenen Punkten vertritt das Bundesfinanzgericht nachstehende Auffassung.

Hinzuschätzung Küchenumsätze:

Diesbezüglich bringt die Bf in ihrer Revision vor, dass der Betriebsprüfer bei seinen Berechnungen Verbräuche an Küchenwaren für Eigenverbrauch, Personalverbrauch, 2% Schwund und Verschiebung von Küchenwaren in andere Erlössparten (Milch zu Kaffee) nicht in Abzug gebracht habe. Es verstoße gegen jegliche Lebenserfahrung, dass für den Eigen- und Personalverbrauch kein Wert angesetzt werde. Ergänzend wurde in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass im Restaurant im Jahr 2007 und in den ersten drei Monaten des Jahres 2008 auch der Gatte der Bf, sowie in den ersten Monaten des Jahres 2007 auch noch die Großmutter der Bf gegessen hätten. Es seien auch Speisen nach Hause mitgenommen worden.

Dazu führte der Prüfer in der mündlichen Verhandlung aus, dass von ihm bereits bei der Kalkulation 5% für Schwund und Eigenverbrauch berücksichtigt worden sind, woraus sich beispielsweise in Jahr 2009 im B eine ziffernmäßige Berücksichtigung von rund 7.000 Euro ergebe. Umgerechnet auf einen Einstandspreis ergebe dies rund 10.500 Euro, gerechnet für alle Produkte (Speisen und Getränke).

Die Kürzung des durch die Einzelkalkulation errechneten RAKs von 3,65 auf 3,4 ergibt einen weiteren Betrag von 15.765 Euro für beide Lokale.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter vor, dass seine Berechnungen (ausgehend von den Verpflegungswerten des Bundesheeres) einen Küchenumsatz (nicht boniert) im Jahr 2009 im B von 28.000 Euro zuzüglich von Getränken in Höhe von 22.000 Euro (boniert), in Summe somit rund 50.000 Euro ergeben hätten.

Dem hielt der Prüfer entgegen, dass der veranlagte Küchenumsatz in diesem Jahr 196.000 Euro betragen hätte. Würde man der Behauptung des steuerlichen Vertreters folgen, wäre rund ein Viertel des Umsatzes privat veranlasst.

Wie das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 2. April 2015 dargelegt hat, basiert der vom Prüfer zum Ansatz gebrachte RAK von 3,4 unbestritten auf einer Einzelkalkulation, die vor allem die spezifischen Speisen beider Betriebe, unter Zugrundelegung der aus dem Rechenwerk der Bf entnommenen Einstands- und Verkaufspreise, welche wiederum den Kontodaten der jeweiligen Zulieferfirmen entnommen worden sind, berücksichtigt hat. Der errechnete RAK von 3,96 bzw. 3,65 wurde auf 3,4 reduziert, um Personal, Schwund und Werbeeinsatz bzw. Gästeeinladungen zu berücksichtigen.

Der Prüfer hat somit sehr wohl Eigenverbrauch, Personalkonsum, Gästeeinladungen etc. in all den Streitjahren in beiden Betrieben berücksichtigt. Um dies zu veranschaulichen,

wird die Vorgangsweise beispielsweise für das Restaurant, das Jahr 2009 betreffend, ziffernmäßig dargestellt.

In der Bilanz wurde der Personalkonsum unter sonstige betriebliche Erträge aufgeschlüsselt wie folgt:

Personalverbrauch 20% Ust	8.199,04
Personalverbrauch 10% USt	614,73
Verbrauch Küche	2.625,04
Privatanteil, Eigenverbrauch 10%USt	1.200,00
Privatanteil, Eigenverbrauch 20% USt	522,00
Summe	13.160,81

Diese Beträge wurden vom Prüfer - wie in der Beilage zum Prüfungsbericht ausgeführt - auf die Haupte Erlösgruppen hinzugerechnet, damit die Zurechnung um diesen Personalverbrauch geringer ausfällt. Zusätzlich wurden, wie bereits oben wiedergegeben, betragsmäßig 3% für Eigenverbrauch iHv 7.000 Euro (genau 6.715,39) und 2% Schwund von rund 4.500 Euro berücksichtigt. Die Kürzung des durch die Einzelkalkulation errechneten RAKs von 3,65 auf 3,4 wirkt sich mit 8.900 Euro erlösmindernd aus. Eine weitere Erlösminderung ergibt sich nochmals durch die Reduktion der Kalkulationsbasis Wareneinsatz, *ohne* dabei den Wareneinsatz für die Bf zu verringern.

Das Bundesfinanzgericht ist der Auffassung, dass die Behauptung der Bf, von der Betriebsprüfung seien Verbräuche an Küchenwaren für Eigenverbrauch, Personalverbrauch, 2% Schwund und Verschiebung von Küchenwaren in andere Erlössparten bei Berechnung des RAKs mit 3,4 **nicht** zum Ansatz gebracht worden, damit eindeutig widerlegt wurde. Die neuerliche Berechnung des steuerlichen Vertreters, die ergibt, dass ein Viertel des Gesamtumsatzes auf Eigenverbrauch entfällt, widerspricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der allgemeinen Lebenserfahrung.

Hinzuschätzung Bier:

Die Bf begründete in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.9.2016 den gesunkenen Wareneinsatz mit den späteren niedrigeren Einkaufspreisen von 50 Cent zu 72,6 Cent bei der Brau Union.

Dieser Argumentation kann jedoch nicht gefolgt werden, wie nachstehende Berechnung verdeutlicht:

Wie der Lieferausweis der Brau Union ersichtlich macht, wurden im Jahr 2007 319 Kisten Bier geliefert. Das entspricht genau der vom Prüfer in Tz 2 des Berichtes angegebenen Menge, und wurde nicht - wie in der Revision gerügt - , vom Bundesfinanzgericht aktenwidrig angenommen. Diese Menge, und nicht die von der Bf geschätzte Menge von 276 Kartons (Revision) bzw. 259 Kisten (Vorhaltsbeantwortung) ist Basis für nachstehende Berechnung:

Nach dieser offiziellen Lieferaufstellung hat der Nettowert 5.018,20 Euro betragen. Zuzüglich Biersteuer von 465,50 Euro und abzüglich Boni von 1.442,73 Euro ergibt das 4.040,97 Euro. Dividiert man diese mit der Gesamtstückzahl (6.960 Stück bezahlt plus 696 Stück gratis) kommt man auf Stückkosten von 52,58 Cent. Daraus folgt, dass die Erklärung der Bf den Rückgang der Einkaufswerte eben nicht begründen kann. Es bleibt der Rückgang des Bierkonsums von 319 Kisten Bier im Jahr 2007 auf 85 (2009) bzw. 110 (2010) Kisten Bier. Wie im Erkenntnis vom 2. April 2015 bereits zum Ausdruck gebracht, ist das bei einem eingesessenen Lokal mit gleich bleibenden Gästen nicht schlüssig.

Einen weiteren Fehler enthält auch die Argumentation auf Seite 10 der Revision. Darin wird der Rückgang rechnerisch geringer dargestellt, indem der Wareneinsatz in den Streitjahren auf die Einkaufspreise von OGO „wertberichtigt“ wird. Wie der Prüfer in der mündlichen Verhandlung zu Recht aufzeigen konnte, ist eine Umrechnung (bzw. Hochrechnung des Wareneinsatzes, um dessen Rückgang zu rechtfertigen) für die Jahre 2009 und 2010 denkunmöglich, da - den Behauptungen der Bf folgend - Bier ohnehin nur von OGO bezogen wurde. Folglich kann als Ausgangspunkt der Überlegungen nur der Wareneinsatz lt. Bilanz von 4.773,89 Euro (2009) und 4.783,14 Euro (2010) herangezogen werden und nicht der „wertberichtigte“ von 6.671 Euro (2009) bzw. 5.841 Euro (2010).

Wie die Hausdurchsuchung beim Getränkelieferanten der Bf ergeben hat, kann die Rampennummer 550 eindeutig dem Tanzcafe zugeordnet werden.

Die bloße Behauptung des steuerlichen Vertreters, dass niemand der Familie der Bf Waren vor Ort "von der Rampe" erworben hätte, vermag nicht zu überzeugen. Die Bezeichnung "Rampenverkauf" hat nichts mit Rampenverkäufen im eigentlichen Sinn zu tun. Die Waren, welche auf diese Art fakturiert wurden, wurden immer durch die Getränkefirma *zugestellt*. Das wurde der Bf auch im Vorhalt vom 23. Mai 2017 zur Kenntnis gebracht.

Auch der Erklärungsversuch des steuerlichen Vertreters, dass die angeblichen Schwarzeinkäufe ein eher chaotisches Bild zeigen würden bzw. der Einkauf von Pago im Jahreswert von 112 Euro eher auf irgendwelche Privatkunden hindeute, vermögen diese eindeutige Zuordnung nicht zu widerlegen. Nach der dem Bundesfinanzgericht übergebenen Liste, die auch der Bf zur Kenntnis gebracht wurde, betragen die Biereinkäufe bei OGO 15 Kartons (2008), 51 Kartons (2009), und 36 Kartons (2010). Die daraus resultierende rechnerische Schlussfolgerung des steuerlichen Vertreters, dass die Bf im Jahr 2009 zusätzlich sechstausend Flaschen Bier beziehen hätte müssen, ist richtig. Nicht gefolgt werden kann jedoch der Begründung, dies sei durch die Umstellung des Küchenprogramms unmöglich. Eine Argumentation, mit der sich das Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis vom 2. April 2015 auseinandergesetzt und der die Bf wiederum ihre Überlegungen zur rechnerischen Berichtigung durch niedrigere Einkaufspreise entgegen gesetzt hat. Eine Überlegung, der der Verwaltungsgerichtshof zwar grundsätzlich Beachtung schenkte, die das Bundesfinanzgericht, wie die vorangestellte Berechnung zeigt, jedoch eindeutig widerlegen konnte.

Tatsache bleibt somit, dass der Bierkonsum von 9.439,63 Euro im Jahr 2007 auf 4.783,14 Euro gesunken ist und die Bf diese Reduktion nahezu um die Hälfte, rechnerisch nicht erklären konnte. Weiters, dass die anlässlich einer Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen, die Bf auch als Empfänger von Rampenlieferungen bei dem Bierlieferanten, bei dem die Bf ihren Angaben nach in den Jahren 2009 und 2010 Bier bezogen hat, zeigen.

Unbestritten liegt bei dem verwirklichten Sachverhalt die Befugnis zur Schätzung vor. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes konnte die Bf nicht, wie von ihr behauptet, die auffallende Verringerung des Wareneinsatzes rechnerisch mit der offiziell bezogenen Biermenge aufklären.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist in die Schätzung jedoch auch die im Schriftsatz vom 20.9.2016 dargelegte ziffernmäßige Steigerung des Weinkonsums miteinzubeziehen. Die Berücksichtigung des Weinkonsums kann zwar zu keiner - wie von der Bf behauptet - Halbierung des Wareneinsatzes führen, ist aber geeignet, die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung des Wareneinsatzes von 8.000 Euro auf 7.000 Euro zu reduzieren. Mit der Berücksichtigung eines Wareneinsatzes von 7.000 Euro wird die Schätzung dem Ziel, dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, gerecht, zumal die Bf selbst in den der Prüfung folgenden Jahren den Wareneinsatz mit 7.010 Euro (2014) bzw. 6.891 Euro (2015) erklärt hat. Dieser zusätzliche Wareneinsatz von jeweils 2.300 Euro, in den Jahren 2009 und 2010 wird als Aufwand anerkannt, jedoch erfolgt mangels Vorlage der Rechnungen kein diesbezüglicher Vorsteuerabzug (BFG 27.2.2014, RV/7102690/2010).

Alkoholfreie Getränke

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.9.2016 hat der steuerliche Vertreter unter Berücksichtigung von Schwund, Eigen- und Personalverbrauch, sowie Gästeeinladungen einen RAK von **6,93** errechnet. Da die Bf im fortgesetzten Verfahren veranschaulichen konnte, dass die vom Prüfer vorgenommene Gewichtung der einzelnen Produktgruppen nicht der Bonierung der Mixgetränke ausreichend Rechnung getragen hat, folgt das Bundesfinanzgericht in dieser Entscheidung der Berechnung des steuerlichen Vertreters und berücksichtigt einen RAK von 6,93. Die Hinzuschätzung verringert sich im Jahr 2008 um 583,38 Euro und im Jahr 2010 um 635,59 Euro.

Aufgrund dieser Entscheidung ergeben sich folgende Änderungen (in Euro):

Korrektur BP/Änderung BFG Einkünfte aus	2007	2008	2009	2010
Gewerbebetrieb				
Korrektur lt Bp	20.430,15	48.187,16	58.318,50	59.209,17
<i>hierin Korrektur Bier lt. BP</i>			19.800,00	19.800,00
<i>Änderung zu BP Bier BFG</i>			13.800,00	13.800,00
<i>Änderung zu BP Wareneinsatz Bier BFG</i>			-2.300,00	-2.300,00

Änderung zu BP Alfr.Getr. BFG (RAK 6,97 auf 6,93)		-583,38		-635,59
Änderung Einkünfte Gew Betr. lt. BFG	20.430,15	47.603,78	50.018,50	50.273,58
Veranlagt lt. Erstbescheid:	25.598,57	39.472,88	64.106,16	32.152,32
Einkünfte aus Gewerbetrieb KZ 330 nach Außenprüfung & Änderung BFG	46.028,72	87.076,66	114.124,66	82.425,90

Auch hinsichtlich der Umsatzsteuer sind die oben dargestellten steuerlichen Auswirkungen, mit Ausnahme des Wareneinsatzes, zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht das gegenständliche Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 184 BAO ab, noch fehlt es an einer solche Rechtsprechung. Auch ist die dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. Dezember 2017