

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatzsteuer und Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2002 bis 2006 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wird aufgehoben.
2. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

3. Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 sowie gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2002 bis 2006 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

4. Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung des Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

5. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betrieb von 1998 bis Ende August 2005 am Standort D-Stadt, C-Gasse, in der Rechtsform einer KEG ein Kaffeerestaurant. Persönlich haftende Gesellschafterin war die X Restaurant GmbH, Kommanditisten waren zunächst Dr. AB und CB, nach dem Tod der CB im Dezember 2001 war Dr. AB einziger Kommanditist. Diesem wurden ab dem Jahr 2002 die Ergebnisse der Bf zu 100% zugerechnet. Dr B ist auch Alleingesellschafter der X Restaurant GmbH. Den Gewinn ermittelte die Bf durch Betriebsvermögensvergleich.

Eine im Jahr 2009 durchgeführte Außenprüfung endete zum einen mit einer Hinzuschätzung an Umsätzen, zum anderen ging die Außenprüfung in ertragsteuerlicher Hinsicht vom Vorliegen von Liebhaberei aus.

1.1. Zur Schätzung (Tz 1 des Berichts und Pkt. 1-3 der Niederschrift):

Aufzeichnungsmängel:

- Die Inventur der Speisen bzw. des Kaffees sei nicht nachvollziehbar, es gebe diesbezüglich nur einen Gesamtbetrag ohne genaue Aufstellung.
- Es gäbe Bar-Einkäufe, die nicht an dem Tag im Kassabuch aufschienen, an dem sie tatsächlich bezahlt wurden.
- Die händisch geführte Standliste der Getränke für das Jahr 2004 weise bei einigen Getränkesorten Minusstände aus und weiche von den Werten lt. Inventur per 31.12.2004 ab.
- Im Prüfungszeitraum seien Bareinkäufe von der Fa. Metro in Höhe von insgesamt 2.309,96 € netto nicht im Rechenwerk erfasst worden.
- Die elektronischen Daten des EDV-Abrechnungssystems seien nicht in geeigneter Form festgehalten bzw. gespeichert worden; es existierten nur Tages- bzw. Monatsausdrucke, in denen die verkaufte Stückzahl der diversen Sparten nur in kumulierter Form aufscheine, somit könne die verkaufte Menge nicht auf Vollständigkeit überprüft werden.

Kalkulation:

Unter Neutralisierung der Inventurschwankungen sowie der Eigenverbrauchs- und Personalverpflegungsbeträge habe die Außenprüfung auf Basis der erklärten Jahreszahlen folgende Rohaufschläge im Gesamttatbestand ermittelt:

	2002	2003	2004	2005
RAK 10%	2,61	2,89	3,16	2,74
RAK 20%	2,70	2,80	3,31	2,81

Für das Jahr 2004 habe sich aus der Einzelkalkulation der gängigsten Getränke ein gewichteter RAK von 3,44 ergeben.

Die Überprüfung der Speisenumsätze anhand einer Mengenrechnung bei den Rindfleischeneinkäufen der Jahre 2003 und 2004 habe Folgendes ergeben:

	2003	2004
verkaufte Speisen lt. Monatsabrechnungen	408,00	485,45
geschätzte Portionen pro kg	4,00	4,00
eingesetztes Rindfleisch in kg	102,00	121,36
eingekauftes Rindfleisch lt. Rechnungen	149,61	162,79
Differenz in kg	47,61	41,42
fehlende Portionen (inkl 5% Schwund)	180,92	157,40

Die ebenfalls für 2003 und 2004 beim Kaffee durchgeführte Mengenrechnung habe Folgendes ergeben:

	2003	2004
Kaffeeinsatz in kg	38,00	29,00
geschätzte Portionen (130 pro kg)	4.940,00	3.770,00
abzüglich Personalverpflegung	2.405,00	2.267,00
Wareneinsatz lt. Außenprüfung	2.535,00	1.503,00
kalk. Umsatz netto (2,10€ brutto pro Kaffee)	4.436,25	2.630,25
Kaffeeumsatz lt. Monatsabrechnung	-1.717,71	-2.743,42
kalk. Differenz	2.718,54	-113,17

Als Ergebnis zog die Außenprüfung den Schluss, dass die erklärten Rohaufschläge für das Jahr 2004 der kalkulatorischen Prüfung bis auf eine kleine Abweichung standhielten.

Die groben Schwankungen in den anderen Jahren seien nicht nachvollziehbar gewesen. Die Aufschläge aus 2004 seien daher auf die anderen Jahre umzulegen.

In der Mengenrechnung Rindfleisch habe sich eine gravierende Differenz ergeben. Beim Kaffee sei der Anstieg des Personalanteils von 982,80 € im Jahr 2002 auf 5.050,50 € im Jahr 2003 bzw. 4.760,70 € im Jahr 2004 nicht nachvollziehbar. Auch sei der Personalanteil beim Kaffee mit über 50% des Einkaufs in den Jahren 2003 und 2004 extrem hoch.

Die festgestellten Mängel sowie die Differenzen bei den Mengenrechnungen bedeuteten eine weitere Unsicherheit, ob sämtliche Umsätze erfasst wurden. Diesem Umstand werde durch einen Sicherheitszuschlag Rechnung getragen; die Kalkulationsdifferenz habe durchschnittlich 12% betragen, weshalb der Ansatz eines Sicherheitszuschlags von 10% angemessen sei.

Die Bareinkäufe bei Metro würden als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt.

Auf Grund dieser Feststellungen nahm die Außenprüfung folgende Zuschätzung vor:

Hinzur. aufgr. kalk. Verprobung:	2002	2003	2004	2005
10%iger WES	15.105,39	15.617,35	22.092,24	16.833,61
20%iger WES ohne EV	15.149,82	15.308,23	14.458,41	10.339,33
RAK 10%ige Umsätze netto	3,1	3,1	3,1	3,1
RAK 20%ige Umsätze netto	3,4	3,4	3,4	3,4
kalk. Umsatz 10% netto	46.826,71	48.413,79	68.485,94	52.184,19
kalk. Umsatz 20% netto	51.509,39	52.047,98	49.158,59	35.153,72
Gesamt	98.336,10	100.461,77	117.644,54	87.337,91
bisher	79.057,31	89.495,72	115.567,81	74.354,98
Zuschätzung kalkulatorische Differenz	19.278,79	10.966,05	2.076,73	12.982,93
Sicherheitszuschlag:				
10%iger Umsatz ohne EV, Rabatte	38.203,33	46.688,35	67.752,24	45.306,45
20%iger Umsatz ohne EV, Rabatte	40.853,98	42.807,37	47.815,57	29.048,53
	79.057,31	89.495,72	115.567,81	74.354,98
Sicherheitszuschlag:	7.905,73	8.949,57	11.556,78	7.435,50

Die belangte Behörde erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005.

1.2. In ihrer (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung wendet die Bf hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 den Eintritt der Verjährung ein. Die mit 29.12.2008 datierte

Verständigung von der beabsichtigten Außenprüfung sei der Bf erst am 5.1.2009 zugestellt worden.

Weiters sei die Verhängung eines Sicherheitszuschlags nicht berechtigt. Im Jahr 2004 hielten die Rohaufschläge nach Ansicht der Außenprüfung der kalkulatorischen Verprobung stand, trotzdem sei für dieses Jahr der höchste Sicherheitszuschlag verhängt worden. Die Metro-Rechnungen seien inhaltlich nicht geprüft, sondern allein auf Grund der Tatsache, dass es auf die Bf lautende Rechnungen gab, als nicht gebucht gewertet worden; die wahren Umstände seien im Zuge der Gespräche mitgeteilt, aber nicht im Prüfbericht erwähnt worden. Zur Feststellung der Außenprüfung, die Inventur der Getränke sei von einer von der Bf zusätzlich erstellten Standliste erheblich abgewichen, sei anzumerken, dass der "erhebliche Betrag" 695,80 € ausgemacht habe. Die Barbeträge seien erst am Tag der Verrechnung mit Dr. B als Ausgang aus der Kassa eingetragen worden, was völlig richtig sei. Konkret wäre es lediglich ein Wareneinkauf mit Rechnungsdatum Ende Dezember 2003 gewesen, der erst im Jänner 2004 als Kassaausgang erfasst wurde, da der Betrieb über Weihnachten geschlossen gewesen sei. Mangelhafte Aufzeichnungen würden daher nicht vorliegen, weshalb der Sicherheitszuschlag nicht gerechtfertigt sei.

Weiters habe die Außenprüfung für das Jahr 2004 eine gewichtete RAK-Rechnung vorgenommen, ohne zu überprüfen, ob in den Jahren 2003 und 2005 andere Gegebenheiten vorlagen, d.h. die einzelnen Warengruppen in anderen prozentuellen Verhältnissen zueinander standen. Darauf, dass die Bf nach dem ersten Quartal des Jahres 2005, nachdem die angepeilten Ziele nicht erreicht worden seien, den richtigen Entschluss gefasst habe, das Lokal zu schließen, habe die Schätzung nicht Bedacht genommen; die letzten Monate vor dem Ende seien mit dem Jahr 2004, wo eine 28%ige Umsatzsteigerung erzielt worden sei, nicht vergleichbar. Das Jahr 2003 sei anfangs noch von den Turbulenzen des Vorjahres gezeichnet gewesen, trotzdem sei es zu einer 15%igen Umsatzsteigerung gekommen. Die Anwendung eines gewichteten Rohaufschlags von 2004 für die anderen Jahre entspreche daher nicht den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen. Konkret sei das beste Jahr als das einzig Maßgebliche herangezogen worden; es gebe jedoch nicht nur gute, sondern auch schlechte Jahre.

Der Berufung beigelegt ist eine Stellungnahme des Dr. B zu den Punkten des Prüfungsberichts sowie zu den grundsätzlich über die Jahre gleichbleibenden Modalitäten. Die Kalkulation von Rindfleisch müsse zwangsläufig falsch sein, weil es zu folgenden Punkten keine Unterlagen mehr gebe: Ab Ende 2002 habe es werktags ein täglich wechselndes Mittagsmenü mit selbstverständlich auch Rindfleisch, dreimal im Jahr habe es einen Country-Abend mit ausschließlich Steak-Gerichten, an drei Sonntagen im Jahr habe es Mittagsmenüs ebenfalls mit Rindfleischgerichten, zwei- bis dreimal im Jahr habe Spezialitätenwochen mit Rindfleisch und bei vorbestellten Buffetwünschen für größere Gruppen habe es auch Rindfleisch gegeben. Diese außer Acht gelassenen Umstände erklärten sicher die Fehlmengen. Die Menüs seien als solche boniert worden, während andere Rindfleischgerichte, die nicht ständig in der Speisekarte gestanden seien, als "Barbon-Speise" boniert worden seien. Bei den Metro-Einkäufen seien weder

Dr. B. noch der Geschäftsführer dabei gewesen. Diese habe eine Küchenhilfe, welche die Kundenkarte ständig gehabt habe, erledigt; diese habe bestätigt, vereinzelt für sich selbst oder für eine sie begleitende Person unter Verwendung der Kundenkarte einige Artikel gekauft zu haben, nach der langen Zeit sei eine genaue Zuordnung von Artikeln und Personen nicht mehr möglich. Die eingekauften Artikel seien auch dem Betrieb der Bf nicht zuordenbar, sie seien dort nicht angeboten und daher nicht benötigt worden, hätten folglich auch keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden. Die vorgelegten Auflistungen enthielten keinen Kundenbezug. Die ständige Kundenkarte der Küchenhilfe sei 2002 abhanden gekommen, die Firma Metro habe dann eine Ersatzkarte ausgestellt; es sei nicht auszuschließen, dass eine Fremdperson die in Verlust geratene Kundenkarte verwendet habe. Was die Personalgetränke betreffe, sei im Prüfbericht nicht berücksichtigt worden, dass Dr. B. sämtliche von ihm selbst konsumierten Getränke jeweils am Monatsletztten zum Verkaufspreis mittels Kreditkarte bezahlt habe. Das Personal habe sämtliche konsumierten Getränke, außer Soda, Mineral, Orangen-, Apfelsaft und Cola, zum Monatsende mit dem Einkaufspreis bezahlt, Kaffee mittels eigener Kaffeekasse ebenfalls zum Einkaufspreis, in der Buchhaltung scheine dies auf, was der Prüfbericht aber nicht erwähne. Insgesamt sei der Kaffeekonsum durch das Personal hoch gewesen, in den täglich geführten Standlisten sei das aber exakt angegeben. Die Inventur der Getränke sei nicht mangelhaft gewesen, sondern liter- und flaschengenau geführt worden. Die Inventur Lebensmittel sei ebenfalls nicht mangelhaft. Es seien zwar nicht jedes Kilo und jede Packung einzeln gewogen und gezählt, in Summe aber weitgehend und annähernd richtig beurteilt worden. Der Bestand zu Beginn im Vergleich zum Ende eines Jahres sei weitgehend unverändert gewesen, sodass er auf die Kalkulation keinen Einfluss habe. Berücksichtige man, dass im Zeitpunkt des Betriebsendes August 2005 eine detaillierte Inventur existiert habe, man in den letzten drei Monaten bemüht gewesen sei, möglichst viel vom Lagerbestand aufzubrauchen, und zum Schluss noch ein Bestand im Wert von mehr als 1.000,00 € vorgelegen habe, könne man die angegebenen Inventurbeträge gut nachvollziehen. Der Kaffeeverkauf sei gemessen am Gesamtumsatz nahezu vernachlässigbar gering gewesen, Erinnerungsgemäß seien nie mehr als 5 kg Kaffee auf Lager gewesen; sie seien zum Jahresende zugegebenermaßen nicht paketweise inventarisiert worden, weil man dies in die Kategorie Nebensächlichkeit eingestuft habe.

Betreffend Getränkeinventur 2004 sei das der Außenprüfung vorgelegte Arbeitspapier eine Art Zwischenbilanz, eine Arbeitsunterlage, die einen offensichtlichen Rechenfehler enthalten habe, den es zu suchen gegolten habe; die zunächst erklärbare Differenz habe Dr. B. angemerkt, es habe sich um einen vergleichsweise geringen Überbestand gehandelt. Auf diese Umstände habe er bei Übergabe des Papiers an die Außenprüfung hingewiesen. Die Fehlersuche habe man wegen der kurz darauf folgenden Betriebsschließung in Anbetracht des zu erwartenden Zeitaufwands und der relativen Geringfügigkeit der Differenz dann 2005 nicht aufgenommen. Nunmehr sei der Fehler gefunden worden. Sämtliche Getränkelieferungen seien mittels Erlagscheinen auf dem Bankweg überwiesen worden. Es sei eine einzige Getränkelieferung im August 2004

entdeckt worden, zu der es keine Rechnung gebe. Tatsächlich sei dieser Erlagschein irrtümlich nicht vom Firmenkonto überwiesen worden, weshalb es keinen Kontoauszug darüber gebe und die Rechnung über 695,80 € nicht in der Buchhaltung aufscheine. Das Kassabuch sei lückenlos täglich genauestens geführt worden, sämtliche Aufzeichnungen seien vorhanden und dem Prüfer angeboten worden, der davon jedoch keinen Gebrauch gemacht habe. Der Vermerk "Bareinkäufe wurden regelmäßig nicht am Zahlungstag in das Kassabuch eingetragen" sei absolut falsch.

2.1. Liebhaberei (Tz 2ff des Berichts und Pkt. 4 der Niederschrift):

Die Bf habe in der Zeit ab der Eröffnung des Lokals im Jahr 1998 bis zum Verkauf im Jahr 2006 ausschließlich Verluste im Gesamtausmaß von 1,032 Mio€ erwirtschaftet. Die Bf habe auf Werbemaßnahmen sowie auf die Umsatzsteigerung im Jahr 2004 verwiesen. Dem sei entgegenzuhalten, dass der durchgeführten Nachkalkulation zufolge die erklärten Rohaufschläge des Jahres 2004 dem tatsächlichen Preis-Leistungsverhältnis am nächsten kämen, weshalb die Außenprüfung davon ausgehe, dass die Rohaufschläge der anderen Jahre zu niedrig seien. Eine betriebsbedingte Umsatzsteigerung sei daher nicht erkennbar, es seien nur in den anderen Jahren mittels Zuschätzung auszugleichende Umsatzdifferenzen festgestellt worden. Tiefgreifende Maßnahmen, die eine erkennbare Besserung der Verlustsituation bewirkt hätten, seien nicht erkennbar. Eines der Hauptprobleme sei das Verhältnis von 1:1 zwischen dem branchenunüblich hohen Personaleinsatz und den erklärten Umsätzen, was u.a. daran liege, dass die Gesellschafter nicht aktiv im Lokal mitgearbeitet hätten. Nach Ansicht der Außenprüfung habe Dr. B die Verluste, die ihm (im Berufszeitraum) zu 100% zugewiesen worden seien, schon deshalb in Kauf nehmen können, weil er ein entsprechendes Einkommen aus seiner Arztpraxis gehabt habe. Die AfA aus dem im Sonderbetriebsvermögen des Dr. B befindlichen Betriebsgebäude habe keinen echten zusätzlichen Kostenfaktor dargestellt. Die Hinzurechnungen auf Grund der Schätzung hätten auf die erklärten Verluste nur geringfügige Auswirkungen.

Der Bf habe im Zuge der Prüfung Zahlenmaterial (mit rückläufigen Verlusten von rd. -104 T € im Jahr 2002 auf rd. -57 T€ im Jahr 2005) vorgelegt, das nicht nachvollzogen werden könne und daher unbrauchbar sei, in den vorliegenden Bilanzen schienen komplett andere Zahlen auf. Tatsächlich habe die Bf folgende Verluste erzielt:

	Umsatz	Löhne	Sonst.Ausg.	SonderBA	Ergebnis
1998	119.871,55	-123.288,94	-147.377,51	-29.319,85	-180.114,75
1999	103.470,29	-94.739,02	-127.277,44	-13.438,58	-131.984,75
2000	86.373,41	-78.598,25	-117.964,04	-13.438,58	-123.627,46
2001	80.927,93	-80.792,32	-104.897,78	-13.438,58	-118.200,75
2002	79.262,82	-96.651,11	-107.959,64	-13.438,58	-138.786,51
2003	90.353,98	-119.502,72	-98.903,28	-13.438,58	-141.490,60
2004	116.721,11	-116.757,76	-96.747,80	-13.747,70	-110.532,15
2005	78.574,12	-83.609,13	-88.471,40	-13.847,70	-107.354,11
2006		-1.900,00	-20.945,79	-6.923,95	-29.769,74
					-1.081.860,82

Bis auf das Jahr 2004 seien die Verluste wesentlich höher als die erklärten Umsätze. Die Verluste seien als gravierend zu bezeichnen. In allen Jahren bewegten sich die Verluste konstant im sechsstelligen Eurobereich. Es seien durchgehend nur Verluste aufgetreten. Der Erfolg der Gastronomie hänge überwiegend vom Personal ab. Weitere Voraussetzung für den Erfolg sei, dass der Betriebsinhaber seine fachlichen Kenntnisse im Bereich der Gastronomie einbringe, über solche habe Dr. B als Mediziner nicht verfügt. Da er beruflich als Betreiber einer Ordination engagiert gewesen sei, habe sich zwangsläufig ein Überbestand an Arbeitskräften ergeben. In den meisten Jahren seien die Personalkosten höher als der Umsatz gewesen. Auffallend sei der Anstieg der Personalkosten in den Jahren 2002 und 2003. Die Erfahrungen aus diversen Betriebsprüfungen und die einschlägige Literatur würden zeigen, dass ein "gesunder" Personalanteil 40% des Umsatzes nicht überschreiten sollte. Ein entsprechendes Entgegenwirken mit dem Ziel der Kostensenkung sei nicht erkennbar gewesen. Das Auswechseln des Kochs im Jahr 2002 habe keinen Einfluss auf die Höhe der Personalkosten und den Umsatz gehabt. Die über den ganzen Zeitraum erzielten Rohaufschläge seien Ausfluss der unwirtschaftlichen Betriebsführung gewesen, in der Branche würden erfahrungsgemäß konstantere und höhere Ergebnisse erzielt. Dr. B habe seinen Erzählungen nach Bemühungen gesetzt, das Geschäft anzukurbeln, wie diverse Flugzettel und Gutscheinaktionen. Stammpublikum habe aber keines gewonnen werden können. Auffällig sei in diesem Zusammenhang, dass die Werbeaufwendungen von 1998 bis 2005 gesunken seien. Die Lage des Lokals am Rande der Fußgängerzone, in unmittelbarer Nähe zu weiteren Gasthöfen und Restaurants sei, so auch Dr. B, ebenfalls nicht gut gewesen. Dr. B habe weiters selbst bemerkt, dass der Gästemangel Grund für die schlechte Entwicklung gewesen sei. Angeboten worden seien Speisen holländischer Art, zusätzlich auch österreichische Gerichte. Nachdem dieses Speisensortiment vom örtlichen Publikum nicht angenommen worden sei, sei eine deutliche Änderung bzw. Anpassung an die örtlichen Bedürfnisse nicht erfolgt. Nach Ansicht der Außenprüfung seien keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen gesetzt worden, die geeignet gewesen wären, das Lokal in den einzelnen Jahren aus der Verlustzone zu führen.

Die belangte Behörde anerkannte in den angefochtenen Feststellungsbescheiden den Ausführungen der Außenprüfung folgend das Kaffeerestaurant der Bf nicht als Einkunftsquelle.

2.2. Die Bf bringt in der Berufung vor, dass jedes Jahr strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden seien. Dr. B habe aus jedem abgelaufenen Jahre Erkenntnisse gezogen, um in den nächsten Jahren Verbesserungen vorzunehmen. Dass diese Änderungen die richtigen gewesen seien, zeige der Anstieg der Umsätze ab dem Jahr 2002. Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste habe sich durch die tatsächlichen Umsatzsteigerungen verbessert. Bei Umsatzsteigerungen wie von 2003 auf 2004 hätte sich der Betrieb in den nächsten 4-6 Jahren in der Gewinnzone befunden, da bei den Ausgaben keine Erhöhungen, sondern weitere Einsparungen vorgesehen gewesen seien. Der Vorwurf des branchenunüblichen Personaleinsatzes sei zurückzuweisen, ein Lokal mit einer gewissen

Größe müsse einen Mindeststand an Mitarbeitern haben, im Personalbereich wären daher keine Änderungen erforderlich gewesen. Die Notwendigkeit struktureller Änderungen sei der Bf bewusst gewesen, Dr. B habe derartige Maßnahmen jedes Jahr gesetzt, wie Eintragung ins gastronomische Branchenbuch, Werbeplakate, Werbeeinschaltungen im Bezirksmagazin, Auflage von Werbematerial in Geschäften und beim Stadtfest, Flugzettel- und Gutscheinaktionen, spezielle Mittagsmenüs, Kreation des "X-Talers", Überarbeitung und Anpassen des Speisenangebots gemäß Gästebefragungen, Live-Musik, Änderung des Abrechnungswesens für Personalgetränke, Einführen einheitlicher Urlaubssperren, Senkung der laufenden Ausgaben, Optimierung der Küchengebarung, Kontaktaufnahme zu bestimmten Zielgruppen zur Anwerbung von Stammgästen, Abhaltung von Firmenfeiern, etc. Schlussendlich sei im Jahr 2005 die "BeraterfirmaX" mit einer Markterhebungs- und Analysearbeit beauftragt worden, daraus seien keine Kritikpunkte hervorgegangen. Die Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage seien sehr umfangreich und durchdacht gewesen, Umsatzsteigerungen seien trotzdem ausgeblieben.

Dr. B habe jedes Jahr die erforderlichen finanziellen Einlagen getätigt, um den Fortbestand des Unternehmens zu ermöglichen. Weil aber im ersten Quartal 2005 die tatsächlichen Umsatzzahlen für die Erreichung des erklärten Zieles nicht realisiert werden konnten, habe Dr. B den Entschluss gefasst, das Unternehmen mit 31.8.2005 zu schließen. Eine solche Vorgangsweise werde auch von der Judikatur als richtig angesehen.

Was die Bemerkung der Außenprüfung, Dr. B habe keine fachlichen Kenntnisse gehabt, betreffe, so habe Dr. B selbst die Prüfung für den gewerberechtlichen Geschäftsführer ablegen wollen, er habe bereits mehr als die Hälfte des Lernvolumens absolviert gehabt, von der Fortsetzung jedoch aus zeitlichen Gründen Abstand genommen. Mit der Materie sei er daher sehr wohl vertraut gewesen, vor allem aber auch durch die Praxis seiner leitenden Funktion und täglicher Tätigkeiten im Lokal. Dr. B sei täglich mehrmals im Lokal gewesen, vor und nach der Ordination. Er habe eine große Anzahl von für die Geschäftsführung wesentlichen Agenden erledigt.

Die Feststellung der Außenprüfung, dass die statistische Auswertung des Dr. B über Aufwendungen und Erträge auf einem falschen Zahlenmaterial beruhe, treffe nicht zu. Dr. B sei in seiner Aufstellung wie ein Einnahmen- Ausgabenrechner vorgegangen, eine periodengerechte Zuordnung habe er unterlassen. Die Positionen seien mit den Zahlen der Buchhaltung nahezu ident, allerdings habe Dr. B Bruttobeträge angesetzt. Er habe mit dieser Aufstellung aufzeigen wollen, dass er jedes Jahr versucht habe, das Ergebnis zu verbessern, d.h. die Einnahmen zu steigern und die Ausgaben zu senken.

Dr. B führt in seiner der Berufung beigelegten Stellungnahme ergänzend aus, dass die Aufstellung exakt richtig sei, sie beruhe auf einer Subtraktion Einnahmen minus Ausgaben und dokumentiere den kontinuierlichen Aufwärtstrend. Der Anstieg der Personalkosten von 2002 auf 2003 sei darauf zurückzuführen, dass im Jahr 2002 die Stelle des Kochs 8 Monate unbesetzt gewesen sei; den Betrieb habe eine Küchenhilfe notdürftig aufrecht erhalten. Die hohen Personalkosten 2004 und 2005 seien auf in diesen

Jahren angefallene Abfertigungen zurückzuführen, hätten also mit dem jahresüblichen Personalaufwand nichts zu tun. Dass die Werbeaufwendungen gesunken seien, stimme nicht. Die kostspieligste, aber wirksamste Werbung für einen Gastronomiebetrieb sei das qualifizierte Personal. Eine Standortverlegung sei ins Kalkül gezogen worden, die Beendigung des Betriebes sei aber die vernünftigere Alternative gewesen. Die Aussage, dass das Speisensortiment nicht angenommen worden sei, sei falsch. Ende 2003 sei die Speisekarte neu konzipiert worden. Die Gästebeurteilung sei durchwegs erstklassig gewesen. Er sei 3x täglich im Lokal gewesen, wegen Tagesabschluss, Tageslosung, Tagesabrechnung, Büroarbeiten. In den Kernzeiten des Abendbetriebes sei er fast täglich anwesend gewesen, wegen Präsenz, Beobachtung, Beaufsichtigung, Gespräche mit den Gästen, Beschaffungen aus dem Lager, Besprechungen etc. Jeden Dienstag im Monat habe es gemeinsame Teambesprechungen gegeben. Sechsmal im Jahr habe er die X-News verfasst, bis Betriebsende seien die Zusendungen auf 450 angewachsen. Nahezu alle Gespräche mit den Musikgruppen habe er persönlich geführt, jeden Speiseplan für Spezialitätenwochen habe er in Absprache mit Koch und Küchenpersonal konzipiert. Sämtliche Bank-, Behörden-, Postwege etc, ebenso wie Einkaufswege und Besorgungen, habe er selbst erledigt. Er habe ständig Kontakt mit dem Kulturreferenten der Gemeinde und der Lokalpresse unterhalten. Sämtliche Abholungen der aus Holland importierten Waren habe er selbst erledigt. In 14tägigen Intervallen habe er Menüpläne geschrieben und an interessierte Personen verschickt. Er habe auch Dekorationsarbeiten in Lokal und Gastgarten selbst erledigt. Das Jahr 2002 sei von nicht vorhersehbaren Negativumständen belegt gewesen. Nach dem Tod seiner Mutter und Mitgesellschafterin sei es nicht gelungen, die Lücke von heute auf morgen zu schließen. Bis August habe es gedauert, dass ein neuer Koch eingestellt werden konnte, mit dem sich die Situation nachhaltig verbessert habe. Die Wetterlage sei miserabel gewesen, weiters sei dreimal eingebrochen worden, sechsmal sei eine Reparatur der Bonier- und Schankanlage notwendig gewesen, mit der Euroumstellung sei eine Verunsicherung der Gäste verbunden gewesen, diese hätten deutlich sparsamer und zurückhaltend konsumiert, der gewerberechtliche Geschäftsführer habe kein Talent für Organisation sowie Personal- und Gesprächsführung gehabt, er habe daher selbst entsprechende Handlungen setzen müssen. An den Kosten der Ausbildung einer Mitarbeiterin zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin habe sich der Betrieb zu 50% beteiligt, diese sei aber dann ins Ausland übersiedelt. Neu installiert worden sei ein Abrechnungswesen für die Personalgetränke sowie eine Kaffeekasse, eine Real-Tarifgebühr für private Telefongespräche, Maßnahmen zur Reduktion der Stromkosten seien ergriffen worden, Speisenkonsumationen des Personals seien ab einem bestimmten Betrag kostenpflichtig geworden, der Gastgarten sei dekoriert worden, 10-Live-Musik Abende seien abgehalten worden, 16mal seien Werbefenster in den NÖN geschaltet worden, erstmals sei in eine Eintragung ins gastronomische Branchenbuch investiert worden, ein Werbetransparent für den Eishockeyplatz sei in Auftrag gegeben worden, was sich aber als nicht zielführend erwiesen habe, wesentlich erfolgreicher sei es gewesen, Personengruppen wie den Holländischen Verein zur Abhaltung ihrer traditionellen jährlichen Treffen zu

animieren, weiters sei es gelungen, Fortbildungs- und Diskussionsabende im Lokal zu etablieren, sehr erfolgreich seien Gutschein-Aktionen gewesen. Schwerpunkt des Jahres 2003 seien Ausgabeneinsparungen und Verbesserungen auf dem Qualitätssektor gewesen. Die Werbung sei weniger kostenintensiv, dafür mit mehr persönlichem Einsatz betrieben worden, die Mittagsöffnungszeiten an Werktagen seien erfolgreich gewesen – die Mittagseinnahmen hätten in diesem Jahr 22% der Gesamteinnahmen betragen, Reparaturen seien in Eigenregie durchgeführt und Investitionen auf das Mindestausmaß beschränkt worden, behindertengerechte Verbesserungen seien durchgeführt worden, die Notfallapotheke adaptiert, ein Erste-Hilfe-Kurs abgehalten worden, eine neue gewerberechtliche Geschäftsführerin sei eingestellt worden, auch deren branchenerfahrener Gatte, der Vorgarten sei durch einen lebenden Zaun abgesetzt und eine Scheinwerferbeleuchtung angebracht worden, Werbeplakate seien in der Gemeinde angebracht worden, die „X-Bücher“ – eine vielseitige Präsentation des Getränke-, Cocktail- und Eis-Angebots - und die Speisekarten seien neu konzipiert worden, gleichzeitig seien die Preise denen vergleichbarer Restaurants angeglichen worden, einheitliche Urlaubssperren des Betriebs seien beschlossen worden, die Nettoeinnahmen seien um 15% gesteigert worden. Anfang 2004 habe man eine Reihe von Maßnahmen beschlossen, den Betrieb in längsten 18 Monaten in die Gewinnzone zu bringen, der Küchenaufwand habe sich deutlich verringert, ein Werbefolder sei in Geschäften usw. aufgelegt bzw. an Haushalte versandt worden, im Programmheft des Stadttheaters habe sich ein Werbeinserat befunden, das Theaterensemble habe seine Premierenfeier im Lokal abgehalten, neu gestaltete Gutscheine seien aufgelegt worden, am Standesamt sei ein Werbefolder aufgelegt worden, auch im Bezirksmagazin und auf dem Pressestand des Formel 1-Clubs am Wiener Messegelände sei man vertreten gewesen, für das Servicepersonal sei eine einheitliche, gefällige Dienstkleidung mit dem X-Logo angeschafft worden, die Werbungen für das Mittagsmenü seien intensiviert worden, die Umsätze daraus hätten um 50% gesteigert werden können, der „X-Taler“ sei kreiert worden – diese seien pro Konsumation zur Verwendung bei einem neuerlichen Besuch ausgegeben worden. Die Einnahmen des Jahres 2004 hätten gegenüber dem Vorjahr um 28% gesteigert werden können. Ab Anfang 2005 sei der Montag als Ruhetag eingeführt, die abendliche Öffnungszeit um eine Stunde verkürzt worden. Nach dem ersten Quartal dieses Jahres sei ersichtlich geworden, dass das erklärte Terminziel nicht realistisch sei. Weitere leichte Umsatzsteigerungen in diesem Zeitraum seien nicht ausreichend gewesen, das Erreichen dieser Zielsetzung als wahrscheinlich anzunehmen. Deshalb sei die BeraterfirmaX mit einer Analyse beauftragt worden, aus deren Schlussbericht seien keine Kritikpunkte hervorgegangen, es hätten sich daraus auch keine Ansatzpunkte für Verbesserungen ableiten lassen. Auf Grund des Nichterreichens des gesetzten Zieles sei der Beschluss gefasst worden, den Betrieb zu schließen, was per 31.8.2005 geschehen sei. Trotzdem sei wiederum eine Verbesserung der Situation gegenüber dem Vergleichszeitraum Jänner bis August 2004 erreicht worden, die Einnahmen seien gegenüber dem Vorjahr um weitere 14% gewachsen.

3. In der am 24.2.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bf u.a. vor, dass Dr. B ein eigenes Kassabuch, eigene Standlisten und eigene Inventuraufzeichnungen geführt habe. Bei den Rindfleischeneinkäufen sei der Prüfer von falschen Mengen ausgegangen, in Wahrheit seien es mehr als 200kg gewesen, ferner habe er im Jahr 2004 die verkaufte Menge mit einem Kommabetrag angegeben; seiner Meinung nach habe die Speisenmenge im Jahr 2003 426 Portionen und im Jahr 2004 466 Portionen ausgemacht, laut jener Liste, von welcher der Prüfer diese Beträge ermittelt habe.

Der Prüfer erklärte dazu, die verkauften Mengen den in der Buchhaltung vorhandenen Monatsabrechnungen entnommen zu haben; die vom steuerlichen Vertreter genannten Werte würden die Fehlmengen sogar noch erhöhen. Was die Inventur betreffe, so seien die Wert für Speisen und Kaffee in einer Summe angegeben worden, man könne diese Werte in keiner Weise nachvollziehen; da diese Positionen 20% des gesamten Einkaufs ausgemacht hätten, seien sie auch nicht geringfügig gewesen.

Der steuerliche Vertreter hielt dem beispielhaft die Inventur zum 31.12.2004 entgegen, dort sei jedes Getränk genau angeführt, genauere Aufstellungen könne man nicht machen.

Der Prüfer verwies auf den weiteren Mangel, dass das EDV-Abrechnungssystem nur kumulierte Beträge für Tage und Monate aufgewiesen habe; es gebe kein elektronischen Datenprotokoll, ein Kassenjournal sei nicht vorgelegt worden.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass die Tagesgesamtlosung da gewesen sei, aus dieser seien dann die Monatssumme gebildet und einzelnen Sparten zugeordnet worden. Weiters treffe es nicht zu, dass Bareinkäufe nicht am Zahlungstag ins Kassabuch eingetragen worden seien, dazu werde beispielhaft eine Kopie aus dem Kassabuch für November 2004 vorgelegt.

Zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft brachte der steuerliche Vertreter vor, dass bei einem Weiterbetrieb angesichts der Entwicklung von 2003 auf 2004 sogar noch ein Gewinn entstanden wäre. Der Umsatz hätte dazu auch nicht, wie der Prüfer einwandte, vervierfacht werden müssen; er gehe davon aus, dass es auf Grund der strukturverbessernden Maßnahmen möglich gewesen wäre, den Verlust, wie von 2003 auf 2004, um jährlich 30T Euro zu vermindern, sodass schon 2007, 2008 ein Gewinn entstanden wäre.

Der Prüfer wandte ein, dass im Ergebnis 2004 Ausgaben in Höhe von rd. 25T Euro (brutto), die der Bf erst im Zuge der Prüfung nachträglich vorgelegt habe, nicht enthalten seien.

Dr. B führte aus, dass das 1. Quartal 2005 deshalb als Ziel für die Erreichung eines Gewinnes gesetzt worden sei, weil bei ihm selbst immer "Aufhänger" gewesen sei, dass ein Betrieb sieben Jahre nach der Eröffnung die Gewinnzone erreichen sollte; da das dann Ende 2003 nicht der Fall gewesen sei, habe man sich darauf festgelegt, es

noch eineinhalb Jahre zu versuchen, dann sollte Schluss sein, wenn keine Verbesserung eintrete.

Weiters verwies Dr. B darauf, jedes Jahr im Sinne der LVO Maßnahmen für Werbung und Strukturverbesserung, wie in der Stellungnahme des Dr. B dargestellt, gesetzt zu haben, jährlich seien neue Konzepte zur Verbesserung erstellt worden. Der Werbeaufwand sei im Prüfungszeitraum auch nicht gleichmäßig gewesen, sondern habe im Jahr 2002 rd. 7.700,00 €, im Jahr 2003 rd. 2.500,00 € und im Jahr 2004 rd. 13.300,00 € betragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Zum Verjährungseinwand:

Nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (davon, dass die siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben anwendbar wäre, geht auch die belangte Behörde nicht aus; es bestehen zudem keine Anhaltspunkte für eine im Jahr 2002 erfolgte Hinterziehung, zumal, wie noch näher ausgeführt wird, auch das zu den Metro-Bareinkäufen vorliegende Datenmaterial solche nicht bietet). Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 29.11.2010, 2010/17/0188) verlängern schriftliche Erledigungen die Verjährung nur dann, wenn sie (wirksam) zugestellt wurden, und zwar, wie sich aus dem Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses eindeutig ergibt, innerhalb der Verjährungsfrist.

Der mit 16.6.2004 datierte Umsatzsteuerbescheid 2002 hat die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2008 verlängert. Die mit 29.12.2008 datierte Verständigung von der Außenprüfung betreffend u.a. Umsatzsteuer 2002, welche als einzige Amtshandlung des Jahres 2008 eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr hätte bewirken können, wurde der Bf unstrittig erst am 5.1.2009 zugestellt. Damit war aber hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 mit Ablauf des Jahres 2008 bereits die Verjährung eingetreten; deshalb war der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 6.8.2009 aufzuheben.

Feststellungsbescheide können demgegenüber ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, § 207 Tz 8).

2. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

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. Gemäß § 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.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege aufzubewahren. Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragung dienen. Dazu zählen auch Uraufzeichnungen für die Inventur (Ritz, BAO Kommentar⁶, § 132 Tz 5). Die Nichtaufbewahrung dieser Aufzeichnungen begründet einen Inventurmangel, der zur Schätzung berechtigt (VwGH 2.10.1964, 1179/63). Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (VwGH 31.3.1998, 93/13/0035; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Die Außenprüfung hat die Feststellung getroffen, dass die Inventuren der Speisen und des Kaffees nicht nachvollziehbar gewesen seien, es gebe nur einen Gesamtbetrag ohne genaue Aufstellung; so nennt etwa die in der Verhandlung beispielhaft vorgelegte Inventur zum 31.12.2004 für die Küche einen Betrag von 3.544,- und für Kaffee einen Betrag von 128,90, wie diese Werte ermittelt wurden, ist nicht ersichtlich. Der Bf gelingt es mit ihrem Vorbringen, es seien "nicht jedes Kilo und jede Packung einzeln gewogen und gezählt, in Summe aber weitgehend und annähernd richtig beurteilt worden" und "erinnerungsmäßig seien nie mehr als 5kg Kaffee auf Lager gewesen", nicht, diese Feststellung zu widerlegen. Mangels Vorhandenseins von Detailaufzeichnungen wurden Speisen und Kaffee in den Inventuren nicht nachvollziehbar erfasst. Die Inventuren sind daher mangelhaft, dieser Mangel, der sich nach der Feststellung der Außenprüfung auf 20% des gesamten Einkaufs bezog, berechtigt im Sinne der Judikatur zur Schätzung.

Der weiteren Feststellung der Außenprüfung, die elektronischen Daten des EDV-Abrechnungssystems seien nicht in geeigneter Form festgehalten bzw. gespeichert worden, es haben nur Tages- bzw. Monatsausdrucke (mit kumulierten Beträgen) existiert, ein elektronisches Datenprotokoll bzw. ein Kassenjournal seien nicht vorgelegt worden, eine Nachprüfung auf Vollständigkeit sei daher nicht möglich gewesen, hat die Bf nichts entgegengesetzt. Der Einwand in der mündlichen Verhandlung, die Tagesgesamtlosung sei da gewesen, widerlegt diese Feststellung nicht. Die Einzeltransaktionsdaten - mit dem einzelnen verkauften Stück bzw. dem einzelnen Umsatz - wurden sohin, mangels Speicherung, nicht aufbewahrt. Die Tatsache, dass Uraufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden, begründet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 27.6.2012,

2012/13/0015). Der in der Verhandlung vorgelegte Auszug aus dem Kassabuch enthält ebenfalls nur die Tageslosungen in einem Betrag; der tägliche Kassastand wird darin nicht festgehalten. Grundaufzeichnungen, mit welchen im Sinne der Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO die Bareingänge täglich festgehalten worden wären und die Losungsermittlung hätte nachvollzogen werden können, hat die Bf sohin nicht vorgelegt (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Damit bestehen aber für den gesamten Beschwerdezeitraum und, was die Losungsermittlung betrifft, für sämtliche Umsatzsparten, Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der von der Bf geführten Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, weshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben sind.

Vor dem Hintergrund dieser Aufzeichnungsmängel lassen auch die von der Außenprüfung festgestellten Schwankungen der Rohaufschläge Zweifel an der Richtigkeit der erklärten Erlöse aufkommen. Dem Einwand der Bf, die Außenprüfung habe nicht überprüft, ob in den Jahren 2003 und 2005 insoweit andere Gegebenheiten vorgelegen hätten, als die einzelnen Warengruppen in anderen prozentuellen Verhältnissen zueinander standen, ist zunächst zu entgegnen, dass für die Außenprüfung die groben Schwankungen der Rohaufschläge gerade "nicht nachvollziehbar" waren (Tz 1 Pkt. 4 des Berichts), woraus sich ergibt, dass sich die Außenprüfung zur Aufklärung der Schwankungen sehr wohl mit dem Speisen- und Getränkesortiment in den einzelnen Jahren auseinandergesetzt hat (ersichtlich auch aus einer im Arbeitsbogen einliegenden Aufstellung, in welcher der Prüfer das Verhältnis von Küche und Getränken ermittelt und dabei keine groben Schwankungen festgestellt hat). Weiters wäre es Sache der Bf gewesen, der Feststellung der Außenprüfung substantiiert entgegenzutreten und nachvollziehbare Ursachen für das Abweichen der Rohaufschläge aufzuzeigen. Die von ihr in der Berufung angeführten Umstände - die letzten Monate vor der Schließung des Lokals seien mit dem Jahr 2004, wo eine 28%ige Umsatzsteigerung erfolgt sei, nicht vergleichbar, ferner sei das beste Jahr herangezogen worden, es gebe aber auch schlechte Jahre - stellen keine plausible Erklärung für die Schwankungen dar; der Rohaufschlag ergibt sich aus dem Verhältnis von Wareneinsatz und Umsatz, Umsatzsteigerungen haben daher für sich keinen Einfluss auf die Höhe des Rohaufschlags. Die Abweichungen der Rohaufschläge der anderen Jahre des Prüfungszeitraums betragen mehr als 10% und sind daher nicht geringfügig.

Die Außenprüfung hat ferner bei der mengenmäßigen Verprobung der Rindfleischumsätze der Jahre 2003 und 2004 Fehlmengen festgestellt. Ausgehend von den aus den Monatsabrechnungen ersichtlichen verkauften Portionen hat die Außenprüfung unter der - von der Bf unwidersprochen gebliebenen und auch nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht zu beanstandenden - Annahme von 4 Portionen pro kg auf einen Rindfleischeinsatz rückgerechnet und diesen dem Rindfleischeinkauf gegenübergestellt. Dabei zeigte sich, dass der Rindfleischeinkauf um 47kg (2003) bzw. 41kg (2004) höher war als der rückgerechnete Rindfleischeinsatz, woraus sich gegenüber den Monatsabrechnungen im Jahr 2003 Mehrportionen von 180 und im Jahr 2004

Mehrportionen von 157 ergaben. Der Prüfer hat in der mündlichen Verhandlung seine Feststellung, die verkauften Portionen den in der Buchhaltung der Bf enthaltenen Monatsabrechnungen entnommen zu haben, wiederholt. Die bloße Erklärung der Bf, laut diesen Listen wären, abweichend von den vom Prüfer herangezogenen Werten, 426 Portionen (2003) und 466 Portionen (2004) verkauft worden, widerlegt diese Feststellung nicht; zudem weicht die Summe der von der Bf genannten Portionen von $892 (= 426 + 466)$ von der Summe der von der Außenprüfung angesetzten Portionen von $893,45 (= 408 + 485,45)$ nur unwesentlich ab. Der Umstand, dass sich aus dem Rindfleischankauf gegenüber den in den Monatsabrechnungen enthaltenen verkauften Portionen Mehrportionen ergeben, legt jedenfalls die Annahme nahe, dass die Einnahmen nicht vollständig erfasst wurden.

Die Ausführungen des Kommanditisten der Bf, die Fehlmengen seien "sicherlich" mit speziellen Veranstaltungen wie Country-Abenden oder Spezialitätenwochen, wo es jeweils Rindfleischgerichte gegeben habe und wozu es keine Unterlagen mehr gebe, zu erklären, erhärten diese Annahme: wenn die Mehrportionen an Rindfleisch bei solchen speziellen (betrieblichen) Veranstaltungen Verwendung fanden, diese Portionen aber in den Monatsabrechnungen fehlen, muss davon ausgegangen werden, dass auch die Einnahmen hieraus keinen Eingang in die Aufzeichnungen gefunden haben. Zudem ist darin, dass Unterlagen zu den speziellen Veranstaltungen nicht aufbewahrt wurden, ebenfalls eine - zur Schätzung Anlass gebende - Nichtaufbewahrung von Uraufzeichnungen zu sehen.

Zu der Differenz von 2.718,54 €, welche die Außenprüfung bei der Mengenrechnung des Kaffees für das Jahr 2003 festgestellt hat, äußert sich die Bf nicht. Auch diese Differenz weist auf eine unvollständige Erfassung der Einnahmen hin.

Die Außenprüfung führt als weiteren Mangel an, dass Bareinkäufe bei der Fa. Metro von insgesamt 2.309,96 € nicht im Rechenwerk der Bf erfasst worden seien. Von der Steuerfahndung beim Großhandelsmarkt Metro durchgeführte Erhebungen hatten zu Tage gebracht, dass Kunden dort nicht nur offiziell, d.h. unter ihrer Kundennummer mit einer auf ihren Namen lautenden Rechnung, einkaufen, sondern auch so bezeichnete "Bareinkäufe", das sind Einkäufe, bei denen Name und Kundennummer nicht auf der Rechnung aufscheinen, tätigen konnten. Eine Zurechnung solcher Einkäufe zu einem bestimmten Kunden rechtfertigen dabei zum einen sog. Verschränkungen (die Rechnungsnummern des offiziellen Einkaufs und des Bareinkaufs wurden nicht in der gleichen Reihenfolge vergeben wie zuvor die beim Einlesen der Waren vergebenen Erfassungsnummern), weil die verschränkten (offiziellen und Bar-) Einkäufe vom selben Erfassungsband stammen; dort, wo es nicht zu Verschränkungen gekommen ist, setzt eine Zurechnung voraus, dass einerseits ein Zeitabstand von maximal einem Minutensprung zwischen den beiden Rechnungen nicht überschritten wird und andererseits auch ein Vergleich der Warengruppen samt Überprüfung des Kaufverhaltens über einen längeren Zeitraum hinweg für eine Zurechnung spricht (VwGH 28.11.2013, 2010/13/0155). Der Außenprüfung lag eine Liste mit Bareinkäufen für den Zeitraum Jänner

2002 bis April 2005 über insgesamt 2.309,96 € vor. Eine Analyse des Datenmaterials zeigt, dass eine Verschränkung überhaupt nur einmal, nämlich am 1.2.2002 vorkommt. Diese Verschränkung indiziert zwar, dass auch die Bf die Barverkaufskarte verwendet hat, der Bareinkauf von vier Donuts um 2,32 € und Orchideen um 1,45 € ist aber im vorliegenden Zusammenhang unerheblich. Bei drei weiteren Bareinkäufen des Jahres 2002 betrug der zeitliche Abstand zwischen dem offiziellen, d.h. auf den Namen der Bf getätigten Einkauf und dem aus der Liste ersichtlichen Bareinkauf zwischen 4 und 11 Minuten, auch waren die Rechnungs- und Erfassungsnummern teilweise nicht unmittelbar aufeinanderfolgend, weshalb eine Zurechnung an die Bf schon aus diesem Grund ausscheidet. Bei einem weiteren Vorfall vom 4.10.2002 liegt der Abstand zwischen den Rechnungen zwar innerhalb des Minutensprungs, die Rechnungs- und Erfassungsnummern folgen aber nicht unmittelbar aufeinander, d.h. zwischen dem offiziellen Einkauf und dem in der Liste enthaltenen Bareinkauf muss der Einkauf eines weiteren Kunden erfasst und abgerechnet worden sein, was dagegen spricht, dass der Bareinkauf von der Bf getätigt wurde; die größeren Positionen der Rechnung (1.000 Zuckersticks um 11,49 € und zwei Sechserpackungen Sekt über 48,12 €) sprechen ebenfalls nicht zwingend dafür, dass hier Waren für den Betrieb der Bf angeschafft wurden. Damit verbleibt im Jahr 2002 ein Vorfall vom 7.3.2002 mit aufeinanderfolgenden Rechnungs- und Erfassungsnummern innerhalb einer Minute; an größeren Mengen wurden dabei 10kg 50%ige Mayonnaise, 3,4kg Putenschinken und 8,7kg Gouda eingekauft; da diese Produkte bei den offiziellen Einkäufen des Jahres 2002 nicht weiter vorkommen, ist eine Zurechnung zum Betrieb der Bf ebenfalls nicht zweifelsfrei möglich. Von den sieben Bareinkäufen des Jahres 2003 liegen vier außerhalb des Minutensprungs (Differenz von 2 bis 6 Minuten), auch folgen die Erfassungs- und Rechnungsnummern großteils nicht unmittelbar aufeinander. Innerhalb des Minutensprungs liegt der Bareinkauf vom 13.8.2003; die Einkäufe von Lebensmitteln und Getränken bewegen sich aber in einer Größenordnung von 1-2 Euro und waren daher wohl für den privaten Verzehr bestimmt. Beim Bareinkauf vom 25.9.2003 ist der Minutensprung eingehalten und die Erfassungs- und Rechnungsnummern folgen auch unmittelbar aufeinander; die dabei eingekauften Lebensmittel und Getränke lassen sowohl ihrer Art nach - z.B. wurde 15%iger Sauerrahm oder Coca Cola im Jahr 2003 wiederholt auch auf Kundenkarte der Bf eingekauft - als auch auf Grund der Menge - jeweils 5kg Topfen und Sauerrahm, jeweils 24 Dosen Coca Cola, Bier, Eistee und Almdudler - eine Zurechnung zum Betrieb der Bf als möglich erscheinen; dies ist allerdings der einzige Einkauf im Jahr 2003, der als betrieblich veranlasst angesehen werden könnte, und die Rechnungsbeträge von 16,58 (Topfen), 14,58 (Sauerrahm), zwischen 7 und 9 Euro für Getränke, 22 Euro für Bier, sind nicht erheblich. Von den Bareinkäufen der Jahre 2004 und 2005 kommt überhaupt nur noch ein einziger vom 7.6.2004 der Menge (30 Flaschen Muskateller) und dem Preis (135,00 €) nach für eine Zurechnung zum Betrieb der Bf in Frage, wobei sich aber bei den Einkäufen auf Kundenkarte solche von Muskateller nicht finden. Dass die Bf bei der Fa. Metro für ihren Betrieb erworbene Waren in ihrem betrieblichen Rechenwerk nicht erfasst und damit den Wareneinsatz verkürzt habe, geht aus diesem Datenmaterial nicht

zweifelsfrei hervor. Letztlich lässt sich im gesamten Zeitraum allenfalls für den Einkauf vom 25.9.2003 über insgesamt etwas mehr als 100,00 € ein Bezug zum Betrieb der Bf herstellen; ob dieser Einkauf nicht doch in den Aufzeichnungen der Bf enthalten war, geht aus den Feststellungen der Außenprüfung nicht hervor, angesichts der anderen für das Jahr 2003 festgestellten Aufzeichnungsmängel ist ein Betrag in dieser Höhe auch weder für die Schätzungsberechtigung noch für die Höhe der Schätzung von Belang. Aus dem hinsichtlich der Metro-Bareinkäufe vorliegenden Datenmaterial werden daher keine für die Schätzung maßgeblichen Konsequenzen gezogen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127). Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078).

Die Außenprüfung hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung zunächst eine kalkulatorische Schätzung in der Form vorgenommen, dass sie die 10%igen Umsätze mit einem Rohaufschlag von 3,1 und die 20%igen Umsätze mit einem Rohaufschlag von 3,4 auf den erklärten Wareneinsatz errechnet und eine Zuschätzung in Höhe der daraus resultierenden Differenz zu den erklärten Umsätzen vorgenommen hat. Den Rohaufschlag von 3,1 ermittelte die Außenprüfung aus den für das Jahr 2004 erklärten Umsatz- bzw. Wareneinsatzzahlen, den Rohaufschlag von 3,4 aus einer Einzelkalkulation der gängigsten Getränke des Jahres 2004.

Dass die von der Außenprüfung für das Jahr 2004 ermittelten Rohaufschläge unzutreffend wären, behauptet die Bf nicht. Inwiefern die Anwendung dieser Rohaufschläge auf die anderen Jahre des Berufszeitraums den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entspreche, hat die Bf nicht nachvollziehbar gemacht. Mit der Anknüpfung an die Rohaufschläge der Jahre 2004 verlässt die Schätzung jedenfalls nicht den Rahmen dessen, was nach den Verhältnissen im Betrieb der Bf möglich war, weshalb kein Anlass besteht, von dieser Schätzung abzugehen.

Die Außenprüfung hat ferner, da die festgestellten Mängel sowie die Differenzen bei den Mengenrechnungen eine weitere Unsicherheit betreffend die Erfassung sämtlicher Umsätze bedeuteten, Sicherheitszuschläge verhängt. Für die Jahre 2003 und 2004 hält das erkennende Gericht eine weitere Zuschätzung in Form von Sicherheitszuschlägen aus den im Folgenden dargelegten Gründen für gerechtfertigt.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlags ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). Werden die

Einnahmen global - etwa kalkulatorisch - geschätzt, so darf an sich kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366).

Die basierend auf der aus der Mangelhaftigkeit der Inventuren und aus der in der Nichtaufbewahrung der Einzeltransaktionsdaten zu sehenden Vernichtung von Uraufzeichnungen bzw. aus der mangelnden Nachvollziehbarkeit der Lösungsermittlung folgenden Schätzungsberechtigung vorgenommene kalkulatorische Schätzung hat die von der Außenprüfung ermittelten Rohaufschläge (lediglich) auf den erklärten Wareneinsatz bezogen. Auf Grund der von der Außenprüfung betreffend Rindfleisch durchgeführten Mengenrechnung und des diesbezüglichen Vorbringens der Bf - zu den speziellen Veranstaltungen, bei denen die Mehrmengen an Rindfleisch verbraucht worden seien, gebe es keine Unterlagen mehr - ist zweifelhaft, dass die für die Jahre 2003 und 2004 festgestellten Mehrportionen von Rindfleisch im erklärten Wareneinsatz enthalten waren, weshalb das in diesen Fehlmengen zum Ausdruck kommende Risiko einer Unvollständigkeit der Aufzeichnungen durch die kalkulatorische Zuschätzung nicht ausgeglichen wird. Diese Fehlmengen rechtfertigen daher eine weitere Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlags, allerdings nur für die davon betroffenen Jahre 2003 und 2004; für die Jahre 2002 und 2005 hat die Außenprüfung keine Umstände festgestellt, die eine über die ermittelten Kalkulationsdifferenzen hinausgehende Unvollständigkeit der Einnahmen besorgen lassen, zumal aus dem Datenmaterial zu den Metro-Bareinkäufen keine solche Umstände abgeleitet werden können. Der beim Kaffee vorgenommenen Mengenrechnung hat die Außenprüfung den Kaffeeinsatz zu Grunde gelegt; es ist daher davon auszugehen, dass der dabei für das Jahr 2003 festgestellten kalkulatorischen Differenz von 2.718,54 € bereits durch die Anwendung des gewichteten Rohaufschlags auf den (gesamten) Wareneinsatz Rechnung getragen wurde.

Die Höhe eines Sicherheitszuschlags hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Laut der im Arbeitsbogen einliegenden Speisekarte lagen die Preise für Rindfleischgerichte bei durchschnittlich 12,00 €. Für die Fehlmenge des Jahres 2003 von 180 Portionen lässt sich daraus ein Umsatz von 2.160,00 € errechnen; für das Jahr 2004 ergibt sich aus der Fehlmenge von 157 Portionen Rindfleisch und dem Preis von 12,00 € ein Umsatz von 1.884,00 €. Diese aus den Mehrportionen errechenbaren Umsatzzahlen bieten einen Anhaltspunkt für die Höhe der auf Grund der Fehlmengen zu vermutenden Unvollständigkeit der Aufzeichnungen. Die Sicherheitszuschläge werden daher in Anlehnung an diese Zahlen für das Jahr 2003 mit 2.200,00 € und für das Jahr 2004 mit 2.000,00 € bemessen. Die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit muss die Bf als diejenige, die zur Schätzung Anlass gab, hinnehmen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Die einheitliche Bemessung der Sicherheitszuschläge mit 10% führt dagegen zu keinem sachgerechten Ergebnis, weil damit weder nach den für die Verhängung der

Sicherheitszuschläge in den einzelnen Jahren maßgeblichen Mängel - eben den Mehrmengen beim Rindfleisch - noch nach der in den einzelnen Jahren unterschiedlich hohen Zuschlagsbasis differenziert wird. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Sicherheitszuschlag prozentmäßig umso geringer ausfallen muss, je größer die Zuschlagsbasis ist (VwGH 19.2.1985, 84/14/0103).

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 waren daher zu Gunsten der Bf abzuändern.

Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 enthält die Beschwerde kein eigenständiges Vorbringen. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform und führte zu keiner Nachforderung gegenüber den eingereichten Voranmeldungen. Die Beschwerde war daher hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 als unbegründet abzuweisen.

Ermittlung der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze:

	2003	2004	2005
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Bescheid	110.865,08	130.354,62	98.992,55
- Sicherheitszuschlag lt. Bescheid	-8.949,57	-11.556,78	-7.435,50
+ Sicherheitszuschlag lt. Erkenntnis	2.200,00	2.000,00	
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erkenntnis	104.115,51	120.797,84	91.557,05

	2003	2004	2005
Umsatz 10% lt. Bescheid	53.082,62	75.261,17	57.843,63
- Sicherheitszuschlag lt. Bescheid	-4.668,83	-6.775,22	-4.530,65
+ Sicherheitszuschlag lt. Erkenntnis	2.200,00	2.000,00	
Umsatz 10% lt. Erkenntnis	50.613,79	70.485,95	53.312,98

	2003	2004	2005
Umsatz 20% lt. Bescheid	57.782,46	55.093,45	41.148,92
- Sicherheitszuschlag lt. Bescheid	-4.280,74	-4.781,56	-2.904,85
Umsatz 20% lt. Erkenntnis	53.501,72	50.311,89	38.244,07

3. Zum Vorliegen einer Einkunftsquelle:

Bei der zu prüfenden Betätigung der Bf handelt es sich um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO). Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Die LVO stellt damit zwar das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn

er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Beschwerdeführer die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (z.B. VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg.cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (z.B. VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Auch bei behauptetem subjektivem Ertragsstreben ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung davon auszugehen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 2 EStG ohne Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages nicht denkbar ist. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist somit bereits im Einkunftsbegriff mitgedacht (Doralt/Renner, EStG⁸ § 2 Tz 320).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in Z 1 bis 6 des § 2 Abs.1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu (z.B. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0115). Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (z.B. 20.4. 2006, 2004/15/0038). Entscheidend ist, ob die behaupteten strukturverbessernden Maßnahmen grundsätzliche Erfolgseignung besitzen (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Verbesserungsmaßnahmen, die nicht geeignet sind, einen Betrieb nachhaltig aus der Verlustzone zu führen, stellen keine strukturverbessernden Maßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO dar (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124).

Stellt sich bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Eine wirtschaftlich vernünftige Reaktion kann auch darin bestehen, eine an sich aussichtslose Tätigkeit einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024).

Unter Berücksichtigung der unter Pkt. 2 vorgenommenen Umsatzzuschätzung sowie der von der Bf für die Jahre 2004 (25.209,65 €) und 2005 (8.412,73 €) zusätzlich geltend gemachten Ausgaben (und ohne Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben) können

von der Eröffnung des Betriebes im Jahr 1998 bis zu seiner Einstellung im Jahr 2005 folgende Ergebnisse festgestellt werden:

	Umsatz	Löhne	Sonst. Ausg.	Verlust	Löhne/Ums.	Verl./Ums.
1998	119.871,55	-123.288,94	-147.377,51	-150.794,90	102,85%	125,80%
1999	103.470,29	-94.739,02	-127.277,44	-118.546,17	91,56%	114,57%
2000	86.373,41	-78.598,25	-117.964,04	-110.188,88	91,00%	127,57%
2001	80.927,93	-80.792,32	-104.897,78	-104.762,17	99,83%	129,45%
2002	98.505,28	-96.651,11	-107.959,64	-106.105,47	98,12%	107,72%
2003	104.115,51	-119.502,72	-98.903,28	-114.290,49	114,78%	109,77%
2004	120.797,84	-116.757,76	-117.755,87	-113.715,79	96,66%	94,14%
2005	91.557,05	-83.609,13	-95.482,01	-87.534,09	91,32%	95,61%
				-905.937,96		

Die Bf hat aus dem Betrieb ihres Kaffeerestaurants ab der Eröffnung bis zur Einstellung durchgehend Verluste in einer jährlichen Höhe von mehr als 100 T€ erzielt. Die Verluste waren dabei höher bzw. in den beiden letzten Jahren beinahe so hoch wie die Umsätze. Ein solches Verlustausmaß ist als gravierend zu bezeichnen.

In der Berufung bezieht sich die Bf auf eine vom Kommanditisten der Außenprüfung vorgelegte, nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip vorgenommene Berechnung mit bis zum Jahr 2005 auf -57 T€ rückläufigen Verlusten, was einen kontinuierlichen Aufwärtstrend dokumentieren solle. Diese Berechnung ist mit der tatsächlichen, auf der von der Bf vorgenommenen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich basierenden Verlustsituation nicht in Einklang zu bringen, inwieweit damit ein Gewinnstreben der Bf dokumentiert werden könnte, ist nicht ersichtlich.

Der Kommanditist und, über die X Restaurant GmbH, seit dem Jahr 2002 zugleich Alleingesellschafter der Bf konnte auf Grund seiner Tätigkeit als Arzt im Restaurant nicht mitarbeiten. Seine in der Berufung angesprochenen mehrmaligen Anwesenheiten pro Tag vermögen eine vollwertige Arbeitskraft in einem Gastronomiebetrieb nicht zu ersetzen. Auch die zweite Gesellschafterin hat, wie die Außenprüfung feststellte, nicht mitgearbeitet; die Behauptung des Kommanditisten, nach deren Tod sei die Lücke nicht von heute auf morgen zu schließen gewesen, ist daher nicht nachvollziehbar. Dass dem Kommanditisten nicht nur die fachlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Gastronomie, sondern auch die Zeit für eine Mitarbeit fehlten, ergibt sich auch aus seinem Vorbringen, er habe von der Ablegung der Prüfung für den gewerberechtlichen Geschäftsführer nach Absolvierung der Hälfte des Lernvolumens aus zeitlichen Gründen Abstand genommen. Somit ist als wesentliche und entscheidende Verlustursache der Überbestand an (Fremd-)Personal festzustellen: Der Personalaufwand betrug über die Jahre konstant mehr als 90% des Umsatzes. Bei diesen Gegebenheiten konnte der Betrieb der Bf nicht gewinnbringend arbeiten. Das war für die Bf bereits nach Ablauf des Anlaufzeitraums, als sie bei einem Personalkostenanteil von 102% bzw. 2x 91% des Umsatzes einen Gesamtverlust von 380 T€, der die in diesem Zeitraum erzielten Umsätze von insgesamt rd. 310 T€ um 70 T€ überstieg, hinnehmen musste, erkennbar.

Es musste der Bf klar sein, dass eine Gewinnaussicht nur bei einer einschneidenden Verringerung des Personalstandes (die Außenprüfung nennt einen auf Erfahrungen beruhenden "gesunden" Personalanteil von 40%), verbunden mit einer Vollzeit-Mitarbeit der Gesellschafter, bestehen konnte. Von einer merklichen Umsatzsteigerung ohne gleichzeitigen Anstieg der Personalkosten konnte die Bf angesichts des im Anlaufzeitraum anhaltenden Personalkostenanteils von über 90% des Umsatzes nicht ausgehen. Die Bf hat jedoch eine Reduktion der Personalkosten unterlassen und ihr Kaffeerestaurant auch nach dem Anlaufzeitraum mit unverändertem (Fremd-)Personaleinsatz fortgeführt.

Die in der Berufung und in der Stellungnahme des Kommanditisten genannten Maßnahmen - Eintragungen ins gastronomische Branchenbuch, Werbeplakate und sonstige Werbemaßnahmen - besaßen keine grundsätzliche Erfolgseignung, weil sie mangels Verbesserung der durch den hohen Personalkostenanteil und die fehlende Mitarbeit des Kommanditisten geprägten Struktur des Kaffeerestaurants dieses nicht aus der Verlustzone führen konnten. Mit der Erklärung, bei Umsatzsteigerungen wie von 2003 auf 2004 hätte sich der Betrieb in den nächsten 4-6 Jahren in der Gewinnzone befunden, äußert die Bf daher, da sich die Personalsituation nicht geändert hatte, bloße Wunschvorstellungen. Dabei geht die Bf auch von der unzutreffenden Annahme aus, dass sich der Verlust von 2003 auf 2004 um 30T Euro vermindert hätte, weil der erklärte Verlust des Jahres 2004 schon die erst nachträglich geltend gemachten Betriebsausgaben von rd. 20T € nicht enthält; dazu kommt, dass sich das Verhältnis der Ergebnisse 2003 und 2004 durch die obige Umsatzzuschätzung weiter verändert, sodass in diesen beiden Jahren eigentlich etwa gleichbleibende Verhältnisse festzustellen sind. Ausgehend von einem Wareneinsatz von rd. einem Drittel des Umsatzes hätte selbst unter der Annahme gleich bleibender Personalkosten nicht einmal eine Verdoppelung des Umsatzes ausgereicht, die Verlustzone zu verlassen.

Die Bf hat zwar den Betrieb des Kaffeerestaurants im Jahr 2005 eingestellt. Diese Maßnahme kam aber zu spät, um noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beurteilt werden zu können. Gründe, welche die unveränderte Fortsetzung der - bei dem gegebenen Personalkostenanteil - aussichtslosen Tätigkeit über den Anlaufzeitraum hinaus als wirtschaftlich sinnvoll erscheinen ließen, hat die Bf nicht aufgezeigt. Darin, dass sich der Kommanditist der Bf von der Vorstellung leiten ließ, ein Betrieb sollte sieben Jahre nach seiner Eröffnung die Gewinnzone erreichen, kann ein wirtschaftlich vernünftiger Grund für das Festhalten an einer erfolglosen Betätigung nicht gesehen werden. Dass für die Bf erst im Jahr 2005 die Aussichtslosigkeit, ihr Kaffeerestaurant aus der Verlustzone zu führen, offenbar geworden wäre und daher erst in diesem Jahr die an sich wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme einer Einstellung getroffen werden konnte, hat die Bf daher nicht einsichtig gemacht. Bis zum Beginn des Beschwerdezeitraums stand der Bf vielmehr ein weiteres Jahr (2001) zur Verfügung, dessen gegenüber dem Anlaufzeitraum unverändert gebliebenen Verhältnisse - den Umsatz übersteigender Verlust, Personalkostenanteil von beinahe 100% des Umsatzes - die Einstellung der Tätigkeit nahelegten. Jedenfalls bereits zu Beginn des Beschwerdezeitraums lag sohin hinsichtlich des von der Bf betriebenen

Kaffeerestaurant eine Wirtschaftsführung vor, die objektiv gesehen niemals erfolgreich sein konnte. Da die Bf, ohne grundlegende strukturelle Maßnahmen zu ergreifen, im Beschwerdezeitraum an einer offensichtlich aussichtslosen Tätigkeit festgehalten hat, hat die belangte Behörde das Kaffeerestaurant für den Beschwerdezeitraum zu Recht nicht als Einkunftsquelle gewertet.

Die Beschwerde war daher, soweit sie sich gegen das Unterbleiben einer Einkünftefeststellung für die Jahre 2002 bis 2006 richtete, als unbegründet abzuweisen.

4. Zur Frage der 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Weder bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen noch bei der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Die Feststellung, dass die angeführten Aufzeichnungsmängel zur Schätzung berechtigen, wurde im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen; die Höhe der Schätzung orientiert sich an den aus dem Betrieb der Bf ersichtlichen Verhältnissen, weshalb auch mit der Durchführung der Schätzung keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbunden ist. Die mangelnde Erfolgseignung des von der Bf betriebenen Kaffeerestaurants wurde einzelfallbezogen aus dem hohen Fremdpersonalaufwand abgeleitet, die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ebenfalls einzelfallbezogen daraus, dass die Bf in Ansehung dieser Verlustursache keine Verbesserungsmaßnahmen ergriffen hat; eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher auch hier nicht vor.

Wien, am 2. März 2016