



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Revision der B B in D, vertreten durch die Diwok Hermann Petsche Rechtsanwälte LLP & Co KG in 1010 Wien, Schottenring 25, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. April 2015, Zl. RV/2100114/2014, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 bis 2010, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin betreibt ein Tanzcafe und ein „Restaurant Bar Cafe“.
- 2 Ab September 2012 fand bei der Revisionswerberin eine die Jahre 2007 bis 2010 umfassende Außenprüfung statt. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2013 wurde u.a. festgehalten, im Hinblick auf die erheblichen und nicht erklärbaren Schwankungen der Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) in den einzelnen Produktgruppen seien viele Quervergleiche und Einzelkalkulationen angestellt worden, um die mit höchster Wahrscheinlichkeit richtigen Umsätze und Erträge zu finden. Aus den Kalkulationsdifferenzen ergäben sich - im Bericht näher dargestellte - steuerliche Auswirkungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die geprüften Jahre.
- 3 Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 4. Juli 2013 wurden - dem Prüfungsbericht folgend - Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 festgesetzt.





- 4 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung. Sie führte aus, sie fechte Einkommensteuer und Umsatzsteuer der Höhe nach an, soweit sie auf der Zuschätzung von Kalkulationsdifferenzen laut dem Betriebsprüfungs-Bericht beruhten; es werde beantragt, diese Zuschätzungen nicht vorzunehmen. Weiter führte sie aus: „Sollte über diese Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden, so wird eine Verhandlung vor dem Berufungssenat (UFS) beantragt“.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehr) Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 6 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Darstellung des Verfahrensganges - im Wesentlichen aus, der Prüfer habe unter Einbeziehung der Veranlagungsdaten der drei vorangegangenen Jahre zu Beginn der Prüfung festgestellt, dass der Durchschnitts-Rohaufschlagskoeffizient um 18,55 % auf 81,5 % des Durchschnitts-RAK der Vergleichsjahre gesunken sei. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass laut Statistik Austria in diesem Zeitraum die Einkaufspreise um 11,16 % gestiegen seien und auch bei der Revisionswerberin ein völlig identer Anstieg der Einkaufspreise in dieser Höhe festgestellt worden sei, wäre ein maximaler RAK-Abfall um 11 % theoretisch möglich. Rein rechnerisch sei dies jedoch nur unter der Annahme möglich, dass die Preissteigerung nicht weiter gegeben und die Verkaufspreise gesenkt worden seien; eine Annahme, die auch vom Bundesfinanzgericht als unrealistisch verworfen werde.
- 7 Diese grundsätzliche Feststellung sei der Prüfung vorangestellt und in zahlreichen Vorhalten unter Wahrung des Parteiengehörs thematisiert worden. Dem Prüfer sei zuzustimmen, dass derartige eklatante Schwankungen im geschlossenen System einer Bilanz nicht systemimmanent seien, sondern einen „großen Erklärungsbedarf“ auslösten. Die in der Folge abgegebenen Erklärungen hätten diese Feststellung nicht zu widerlegen vermocht, sondern hätten gravierende Fehler in der Buchhaltung aufgedeckt.





- 8 Die Rechtfertigung des Steuerberaters habe hiezu gelautet, dass in der Buchhaltung der Wareneinsatz teilweise falsch verbucht worden sei. „Essenswaren“ seien zu viele angenommen worden, anderswo zu wenig, sodass die RAK einander ausglich. Im Laufe der Prüfungstätigkeit seien immer wieder neue RAK als Grundlage „angeboten“ worden, woraus zu schließen sei, dass die in den GuV-Rechnungen aufscheinenden Daten falsch sein müssten. Bei der Klärung, wie man aus den Kassadaten zum Umsatz komme, sei von der Revisionswerberin ein Protokoll zur Erklärung übergeben worden, welcher Betrag von der Kassasumme abzuziehen sei. Der Umstand, dass diese Erklärungen nicht ausreichten, um rechnerisch auf den erklärten Umsatz zu kommen, hätte den Prüfer zur allgemeinen Feststellung veranlasst, dass eine derartige Kassenführung nicht den Erfordernissen ordnungsmäßiger Grundaufzeichnungen entspreche.
- 9 Auch der Ansatz eines Wareneinsatzes (Zigaretten) ohne Erfassung der Erlöse entspreche nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Buchführung.
- 10 Diese Mängel ließen die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel ziehen und berechtigten zur Schätzung.
- 11 Zu - im Revisionsverfahren noch strittigen - einzelnen Positionen führte das Bundesfinanzgericht aus, es sei unbestritten, dass der Wareneinsatz das Bier betreffend im Tanzlokal von 9.439,63 € im Jahr 2007 auf 4.783,14 € im Jahr 2010 gesunken sei. Parallel dazu seien die Essenserlöse gestiegen. Dies habe die Revisionswerberin im Wesentlichen mit der „Happy Hour“-Aktion einer benachbarten Diskothek gerechtfertigt, die seit dem Jahr 2008 unter neuer Führung stehe. Möge auch der Weinumsatz - im Hinblick auf nunmehr angebotene „italienische Küche“ - gestiegen sein, so erkläre dies nicht die Halbierung des Wareneinsatzes Bier. Es sei nicht anzunehmen, dass bei gleichbleibender Gästestruktur der Umsatz von Bier plötzlich um die Hälfte einbreche. Das Bundesfinanzgericht halte eine Berücksichtigung eines Wareneinsatzes, der sich am Jahr 2007 orientiere, für nachvollziehbar.
- 12 Betreffend die Zuschätzung alkoholfreier Getränke habe die Betriebsprüfung aufgrund einer genauen Einzelkalkulation einen RAK von 8,627 ermittelt. Der



steuerliche Vertreter habe in der Besprechung vom 27. Mai 2013 den RAK für die alkoholfreien Getränke schließlich mit 6,93 beziffert, wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme dazu ausgeführt habe. Dagegen sei von der Revisionswerberin in ihrer Gegenäußerung nichts mehr vorgebracht worden. Von der Betriebsprüfung sei letztlich ein Wert von 6,97 berücksichtigt worden. Dieser liege unter dem sich aufgrund der Einzelkalkulation errechneten RAK. Dabei sei auch der in den sonstigen betrieblichen Erlösen erfasste Personalkonsum mitberücksichtigt und der Eigenverbrauch aus den Wareneinsätzen herausgenommen worden. Da dieser RAK nahezu ident mit dem von der Revisionswerberin selbst vorgeschlagenen sei, sei das Bundesfinanzgericht der Ansicht, dass dieser Wert dem Ziel einer Schätzung, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen, gerecht werde.

- 13 Zum Küchenumsatz habe die Betriebsprüfung die sich aus den Buchhaltungsunterlagen der Revisionswerberin ergebenden RAK von 3,03, 2,27 und 2,12 (Tanzcafe für die Jahre 2008 bis 2010) und von 2,96, 2,97, 3,11 und 3,32 (Restaurant für die Jahre 2007 bis 2010) auf 3,40 erhöht. Dies sei nach einer Einzelkalkulation erfolgt, in der auf die spezifischen Speisen beider Betriebe eingegangen worden sei. Die dabei herangezogenen Daten stammten aus dem Rechenwerk der Revisionswerberin. Die jeweiligen Einstands- und Verkaufspreise seien den Kontodaten der jeweiligen Zulieferfirmen entnommen worden. Die dabei berücksichtigten Prozentsätze seien auch nicht willkürlich, sondern ergäben sich aus den Kassendaten. Diese Kalkulation gebe einen repräsentativen Schnitt der angebotenen Speisen wieder und stelle sich als gewogenes Mittel von 25 Artikeln dar. Laut Aktenvermerk des Prüfers habe der steuerliche Vertreter selbst in der Besprechung vom 27. Mai 2013 den RAK Küche für das Tanzcafe mit 3,45 und für das Restaurant mit 3,57 bekannt gegeben.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verfahrensakten durch das Bundesfinanzgericht und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch das Finanzamt erwogen hat:



- 15 Die Revision ist - entgegen dem den Verwaltungsgerichtshof nicht bindenden Ausspruch des Verwaltungsgerichtes (§ 34 Abs. 1a VwGG) - zulässig. Wie in der Revision zur Zulässigkeit zutreffend aufgezeigt wird (§ 28 Abs. 3 VwGG), liegt ein schwerwiegender Verfahrensmangel (Verstoß gegen die Verhandlungspflicht) vor, zu dem in der Revision - soweit erforderlich - auch die Relevanz für den Verfahrensausgang dargetan wird.
- 16 Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291 BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.
- 17 Gemäß § 274 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012; in gleichem Sinne § 284 Abs. 1 idF vor FVwGG 2012) hat über die Beschwerde (Berufung) eine mündliche Verhandlung u.a. dann stattzufinden, wenn es in der Beschwerde (Berufung) beantragt wird.
- 18 Die Revisionswerberin hatte in der Berufung eine „Verhandlung vor dem Berufungssenat (UFS)“ beantragt, „sollte“ über die Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden.
- 19 Bedingte Anbringen sind grundsätzlich unzulässig. Für die Annahme der Unzulässigkeit einer bedingten Prozesshandlung ist aber dort kein Raum, wo die Prozesshandlung von einem bestimmten, im Verfahrensverlauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht wird, ohne dass hiedurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird (vgl. - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - *Ritz*, BAO⁵, § 85, Tz 3). Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. VwGH vom 19. März 2013, 2010/15/0188, mwN).



- 20 Durch die Beantragung einer Verhandlung vor dem Berufungssenat, „sollte“ über die Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden, tritt kein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand ein. Diesem Anbringen ist zweifelsfrei die Absicht der Partei zu entnehmen, dass (nur) der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (nunmehr des Bundesfinanzgerichts), nicht aber einer Entscheidung des Finanzamtes (Beschwerdevorentscheidung bzw. Berufungsvorentscheidung) eine Verhandlung vorangehen möge.
- 21 Die Revisionswerberin beantragte (lediglich) eine „Verhandlung“ und nicht eine „mündliche Verhandlung“. Vor dem Hintergrund der Rechtslage (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a bzw. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO) kann dieser Antrag freilich nur dahin verstanden werden, dass eine mündliche Verhandlung beantragt werde, da bloß schriftlich geführte „Verhandlungen“ (durch Austausch von Schriftsätzen) im Hinblick auf das einzuräumende Parteiengehör keiner Antragstellung bedürften. Im Übrigen verwendet auch die BAO in Vorschriften zum Verfahren des unabhängigen Finanzsenates bzw. nunmehr zum Bundesfinanzgericht (anders wohl zu § 165 BAO) die Begriffe „Verhandlung“ und „mündliche Verhandlung“ synonym (vgl. etwa § 274 Abs. 4 BAO, wonach der Senatsvorsitzende Ort und Zeitpunkt der „Verhandlung“ zu bestimmen habe; wenn eine „mündliche Verhandlung“ stattzufinden habe, seien die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der „Verhandlung“ nicht entgegensteht; vgl. im Übrigen auch § 24 VwGVG, welche Bestimmung unter der Überschrift „Verhandlung“ die Durchführung der öffentlichen mündlichen Verhandlung regelt).
- 22 Wenn das Finanzamt hiezu in der Revisionsbeantwortung ausführt, der Senat habe gemäß § 273 Abs. 1 BAO der Verhandlung einen Schriftführer beigezogen; es hätten auch alle Mitglieder des Senates an der Verhandlung teilgenommen, sodass dem Antrag im Sinne der gesetzlichen Bestimmung eindeutig entsprochen sei, so kann aber den vorgelegten Verfahrensakten nicht entnommen werden, dass eine Verhandlung anberaumt und durchgeführt worden wäre. In den vorgelegten Akten findet sich lediglich ein „Beratungs- und Abstimmungsprotokoll“. Die Beratung und Abstimmung sind aber - wie insbesondere aus § 273 Abs. 2 BAO hervorgeht - nicht vom Begriff der



„Verhandlung“ umfasst. Mit „Verhandlung“ iSd § 273 Abs. 1 BAO ist hingegen - wie auch aus § 274 Abs. 5 BAO abzuleiten ist, wonach dann, wenn eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, u.a. § 273 Abs. 1 BAO sinngemäß anzuwenden ist - die mündliche Verhandlung gemeint.

- 23 Demnach ist davon auszugehen, dass die Revisionswerberin in der Berufung (Beschwerde) eine mündliche Verhandlung beantragt hat. Eine mündliche Verhandlung fand aber nicht statt. Ein Umstand, der ein Absehen von einer mündlichen Verhandlung ungeachtet eines Antrages erlaubt hätte (§ 274 Abs. 3 BAO), wird vom Bundesfinanzgericht (und auch vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung) nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich.
- 24 Es liegt sohin - wie in der Revision dargelegt - ein Verfahrensmangel vor, der, soweit mit dem angefochtenen Erkenntnis über Umsatzsteuer entschieden wurde, ohne weitere Prüfung der Relevanz dieses Verfahrensmangels zur Aufhebung dieses Erkenntnisses führt (vgl. VwGH vom 23. Jänner 2013, 2010/15/0196).
- 25 Soweit mit dem angefochtenen Erkenntnis über Einkommensteuer entschieden wurde, führt die Verletzung der Verhandlungspflicht hingegen nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses, wenn der Verfahrensmangel relevant im Sinne eines möglichen Einflusses auf das angefochtene Erkenntnis sein konnte (vgl. auch dazu VwGH vom 23. Jänner 2013, mwN).
- 26 Die Revisionswerberin zeigt mit ihrem Vorbringen auf, dass das Bundesfinanzgericht bei Einhaltung der verletzten Verfahrensvorschriften (also bei Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Erkenntnis hätte kommen können.
- 27 So kann die Revisionswerberin aufzeigen, dass betreffend Zuschätzung Bierumsatz im Tanzlokal der Rückgang des Wareneinsatzes mengenmäßig betrachtet ein geringeres Ausmaß annimmt, wenn die späteren niedrigeren Einkaufspreise berücksichtigt werden. Es erscheint fraglich, ob unter Berücksichtigung dieser mengenmäßig geringeren Verminderung des Wareneinsatzes die Erklärungsversuche der Revisionswerberin zu dieser Verringerung (insbesondere Happy-Hour-Angebote in einem





Konkurrenzbetrieb; Verschiebung von Bier- zu Weinkonsum infolge geänderter Küche) weiterhin als nicht überzeugend beurteilt werden könnten.

- 28 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.
- 29 Schon deswegen ergibt sich, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass das Bundesfinanzgericht bei Einhaltung der verletzten Verfahrensvorschrift betreffend Einkommensteuer zu einem anderen Erkenntnis hätte gelangen können.
- 30 Das angefochtene Erkenntnis war daher zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.
- 31 Der Ausspruch über den Aufwendersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2014.

W i e n , am 10. März 2016