

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 nach Durchführung einer am 27.11.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren 1999-2005 ein Gasthaus (Heurigenlokal) und eine Pension in W2.

Ihr 2004 verstorbener Lebensgefährte, der das Lokal vorher betrieben hatte, hat es 1989 an die Bf. verpachtet.

In einem Schriftsatz im Finanzstrafverfahren FSRV/39-W/08 16.4.2009 führte die Bf. aus, dass viele Entscheidung weiterhin vom ehemaligen Betreiber getroffen worden seien. So seien insbesondere die Einkäufe bei der Firma Metro von Herrn M. durchgeführt worden, da sich die Bf. um die Fremdenpension kümmerte. Sie habe die eingekauften Waren nicht kontrolliert und habe somit nicht feststellen können, welche Waren für den Betrieb und welche für private Zwecke eingekauft worden seien.

Im Jahr 2008 fand eine Betriebsprüfung statt, bei der im Wesentlichen folgende Feststellungen (sofern von der Bf. bestritten) getroffen wurden:

Tz 1: Aufzeichnungsmängel

- Die Grundaufzeichnungen für das Gasthaus (tägliche Kassastände) wurden nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt,
- die Analyse der Tageslosungsbeträge ergab, dass einige Beträge zweimal oder öfter im Jahr vorkommen, sodass der begründete Verdacht besteht, dass diese verkürzte oder frei erfundene sind,
- Nichterfassung von Wareneinkäufen bei der Fa. Metro, daher ist die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht gegeben,
- Aufteilung der Losungen in 10%-ige und 20%-ige Umsätze erfolgte durch nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneinkauf ohne Bewilligung durch das Finanzamt
- Nichterfassung von Kreditkarten- und Bankomatkartenerlösen sowie Bareinnahmen insbesondere von Nächtigungserlösen,
- die Abrechnungsjournale der Bankomat- und Kreditkartenkassa wurden nicht vorgelegt,
- Aufzeichnungen über Zimmerreservierungen und Zimmerbuchungen wurden nicht vorgelegt.

Mit diesen Aufzeichnungsmängeln begründete die Betriebsprüfung die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO. Die formellen Mängel und sachlichen Unrichtigkeiten seien nicht zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen geeignet gewesen.

Tz 2:

Durch Ermittlungen bei der Fa. Metro konnte festgestellt werden, dass auch die Bf. an dem System teilnahm, wonach Wareneinkäufe einerseits mit Kundenkarte andererseits mit Barverkaufsrechnung (ohne Empfängerbenennung) getätigt wurden. Exemplarisch kann diese Vorgangsweise an Hand der Rechnung vom 20.5.2005 nachgewiesen werden. Neben einem Einkauf mit Barverkaufsrechnung erfolgte am gleichen Tag in engem zeitlichem Abstand auch ein Einkauf mit "normaler" Rechnung mit Empfängerbenennung.

Dem steuerlichen Vertreter sei eine Gesamtaufstellung sämtlicher Bareinkäufe übermittelt worden ohne Empfängerbenennung als auch als eine Aufstellung, in der die Zurechnung zu Gasthaus, Frühstück, Hotel, privat bzw. Geschenke, erfolgte.

Unter Heranziehung der erklärten Rohaufschläge seien Erlöshinzurechnungen erfolgt, wobei die nicht erklärten Wareneinkäufe als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien. Ebenso seien Waren für die Zubereitung des Frühstücks, das im Zimmerpreis inkludiert war, sowie z.B. Reinigungsmaterial als zusätzliche Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Die dem Privatbedarf bzw. nicht zuordenbaren Waren seien zuvor ausgeschieden worden.

Die Wareneinkäufe seien mit dem Bruttobetrag in Abzug gebracht worden, da die Vorsteuer mangels Rechnung nicht abzugsfähig sei.

Die Aufteilung der Einkäufe auf solche mit Normalsteuersatz und solche mit ermäßigtem Steuersatz erfolgte entsprechend dem Einkaufsverhältnis von Waren mit Normalsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz, die solcherart ermittelten zusätzlichen Wareneinkäufe mit den erklärten Rohaufschlägen für Küche bzw. mit dem Gesamtrohaufschlag hochgerechnet und als zusätzliche Erlöse den erklärten Umsätzen und Erlösen hinzugerechnet.

Tz. 3 Nächtigungserlöse

Auf Grund von Erhebungen bei sämtlichen Kreditkartenunternehmen sei festgestellt worden, das die unbaren Bankeingänge 1999 bis 2003 bisher erlösmäßig nicht und jene für 2004 und 2005 nur in Form von berichtigten Erklärungen erfasst worden seien.

Die Erlösaufzeichnungen umfassten lediglich Barerlöse.

Die Überprüfung der Zimmerreservierungen beim Wiener Tourismusverband durch deren Gegenüberstellung mit den gebuchten Erlösen habe Differenzen ergeben.

Da vom geprüften Unternehmen weder Unterlagen i.Z. mit Zimmerreservierungen noch die Abrechnungsjournale der Bankomat- und Kreditkartenkassa oder sonstige Unterlagen, die auf die Anzahl der Nächtigungen und der Nächtigungserlöse hätten schließen lassen können, vorgelegt worden seien, seien anhand der der Außenprüfung zur Verfügung stehenden Unterlagen die durch Gegenüberstellung der Bankomat- und Kreditkarteneingänge sowie Reservierungen und der verbuchten Nächtigungserlöse bisher nicht erfassten Nächtigungserlöse ermittelt und zu den bisher nicht erklärten Umsätzen- und Betriebserfolgen hinzugerechnet worden. Dem Einwand, das sämtliche Bankomat- und Kreditkarteneingänge als Barerlöse erfasst worden seien, sei insofern Rechnung getragen worden, als nur jene Zahlungen als zusätzliche Erlöse erfasst worden seien, die keine Deckung in der erklärten Erlösen fanden bzw. die nicht im zeitlichen Zusammenhang mit den erklärten Barerlösen gestanden seien. Die direkt beim Wiener Tourismusverband geleisteten Anzahlungen seien einerseits als Nächtigungserlöse andererseits als zusätzliche Betriebsausgabe erfasst worden (bisher nur um die Anzahlung verminderte Buchungsprovision).

Als zusätzliche Betriebsausgaben seien die Spesen der Kreditkartenunternehmen i.H. von 3 % der gutgeschriebenen Beträge berücksichtigt worden.

Gem. Tz 4 sei anzunehmen, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichneten Erlöse sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Daher werde ein Sicherheitszuschlag für sämtliche Jahre verhängt:

1999: S 13.760,30, 2000 S 17.613,18, 2001 S 21.328,47, 2002 € 1680, 2003 € 1580, 2004 € 1.820, 2005, € 1.950.

Gegen die in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2005 wurde mit Schriftsatz vom 22.10.2008 Beschwerde erhoben und sinngemäß folgendes ausgeführt:

Bezüglich der bei der Fa. Metro getätigten Bareinkäufe könne nicht bewiesen werden, dass diese wirklich von der Bf. getätigt worden seien.

Die zeitliche Komponente sei nicht aussagekräftig, da sowohl ein Käufer davor, als auch einer danach eingekauft haben könnte. Außerdem könnten zwei verschiedene, zeitlich knapp beieinander liegende Käufer ähnliche Einkäufe getätigt haben. Die Betriebsprüfung stütze sich nur auf eine Barrechnung (20.5.2005). Dies spreche sogar für die Bf., da sogar Barrechnungen, wenn die Waren im Betrieb Verwendung gefunden haben, in der Buchhaltung erfasst worden seien.

Hinsichtlich der Nächtigungsrechnungen sei es oft so, dass die Rechnung ein anderes Datum aufweise, als dann das Inkasso erfolgt, weil die Rechnung zwar mit Zimmerbezug ausgestellt worden sei, dann aber doch nicht gleich bezahlt worden sei, oder es werden Zimmer teilweise bar, teilweise mit Karte bezahlt oder mehrere Zimmer mit einer Karte.

Da die Karteneingänge nicht einer bestimmten Person zugeordnete werden können, könne auch nicht bewiesen werden, dass alle Eingänge in der Buchhaltung erfasst waren.

Der Prüfer könne nicht beweisen, dass die Erlöse nicht in der Buchhaltung erfasst seien. Der Prüfer habe seine Berechnungen nicht auf Plausibilität überprüft. Ein Unternehmen mit, so wie errechnet 65.000 bis 70.000 € Gewinn würde nicht für Umbauten hohe Kredite aufnehmen und Bankzinsen zahlen.

Im Übrigen sei nach herrschender Lehre bei einer Schätzung die Verhängung eines Sicherheitszuschlages unzulässig.

Die Betriebsprüfung gab am 30.10.2009 folgende Stellungnahme zu dem Beschwerdevorbringen ab:

Sie habe sich an den in § 167 Abs. 2 normierten Grundsatz gehalten, wonach unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen ist, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Eines Beweises bedürfe es nicht.

Wörtlich wurde folgendes ausgeführt:

"Die der betrieblichen Tätigkeit von Frau H. zugerechneten Wareneinkäufe bei der Fa. METRO, die mittels Barverkaufsrechnungen getätigt wurden, erfolgten einerseits aufgrund der Art der Abwicklung der Warenerfassung beim Laufband und der anschließenden Bezahlung bei der Kassa. Üblicherweise werden bei einem Einkaufsvorgang die Kundenkarte und anschließend alle Waren eingescannt. Gleichzeitig wird durch die EDV-Anlage eine fortlaufende Lieferscheinnnummer erstellt. Die Kundenkarte wird von der Bandbetreuerin zur Kassa gelegt. Bei der Kassa wird der entsprechende Kunde aufgerufen, dieser bezahlt die Waren und erhält die Kundenkarte samt Rechnung ausgefolgt. Wenn ein Kunde einen Teil der Waren auf Rechnung und einen Teil auf „Barverkauf“ kaufen möchte, wird von der Banderfasserin eine Barverkaufskarte zur Verfügung gestellt. Dann werden entweder zuerst die Waren, die mittels Kundenkarte gekauft werden und anschließend die Waren, die mittels Barverkaufskarte gekauft werden, erfasst bzw. umgekehrt.

Nach Beendigung der Warenerfassung werden die Kundenkarte und die Barverkaufskarte gemeinsam zur Kassa gelegt, da ansonsten keine Zuordnung zu einem bestimmten Kunden möglich wäre. Von der Kassierin werden die Karten eingescannt, wobei von der EDV-Anlage eine fortlaufende Rechnungsnummer vergeben und auch der Zeitpunkt der Rechnungserstellung erfasst wird. Da der Kassierin Kundenkarte und Barverkaufskarte gemeinsam übergeben werden, weiß diese, wem der Barverkauf zuzuordnen ist. Welche Karte bei der Kassa zuerst eingescannt wird, erfolgt zufällig und nicht unbedingt in der gleichen Reihenfolge wie bei der Warenerfassung auf dem Laufband. Dadurch kann es zu einer sogenannten "Verschränkung" kommen, d.h. bei der Warenerfassung am Laufband wird zuerst die Kundenkarte eingelesen, bei der Kassa zuerst die Barverkaufskarte, der Kauf auf Rechnung hat die niedrigere Erfassungsnummer aber die höhere Rechnungsnummer, umgekehrt hat der Barverkauf die höhere Erfassungsnummer aber die niedrigere Rechnungsnummer. Wenn die Waren zwei verschiedenen Kunden zuzurechnen wären, käme es üblicherweise zu keiner solchen „Verschränkung“, da diese sowohl bei der Warenerfassung als auch bei der Kassa hintereinander abgefertigt werden würden. Zusätzlich ist die zeitliche Komponente aussagekräftig, da die Kundenrechnung und die Barverkaufsrechnung immer kurz hintereinander erstellt werden (im Normalfall innerhalb einer Minute), was ebenso für die Zuordenbarkeit des Barverkaufs zu der zeitlich am nächsten liegenden Kundenrechnung spricht.

Andererseits ist auch die Artikelgleichheit (gleiche Artikel sowohl bei Kauf mit Kundenrechnung als auch bei Barkauf ohne Empfängernennung) ein Indiz für die Zuordnung der "Barverkaufsrechnungen" zu den jeweiligen Kundenrechnungen. Im Jahr 2002 wurden u.a. folgende Waren sowohl auf Kunden- als auch auf Barverkaufsrechnung gekauft: Schweinsschlegel, Portionsbutter, Karree, Orangennektar, Tafelöl, Schopfbraten, Leberbrotaufstrich, Extrawurst, Haselnußcreme, Bauchfleisch, Gulaschfleisch, Nutellaportionen, Pommes Frites, Hühnerfilet, Cola-Limo, Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Kunde davor oder danach auch genau diese Produkte kauft, und das bei fast jedem

Einkaufsvorgang, ist äußerst gering. Diese Warengleichheit findet sich in allen Prüfungsjahren. Auch dem Einwand, dass die Schlussfolgerung seitens der Prüfung, die Verbuchung einer Bareinkaufsrechnung vom 20. Mai 2005 bestätige die Zuordnung aller Barrechnungen, jeglicher Logik widerspreche und daher nicht zulässig sei, sondern für die Bw. spreche, da sogar Barrechnungen bei betrieblicher Verwendung der Waren in der Buchhaltung erfaßt wurden, kann nicht gefolgt werden. Wurde doch damit das Vorhandensein von Barrechnungen ohne Empfängernennung bestätigt. Wobei dieser Einkauf nach demselben Muster wie oben beschrieben erfolgte, nämlich ein Bareinkauf und ein Einkauf mit Kundenkarte innerhalb kurzer Zeit, wobei auch hier eine sogenannte „Verschränkung“ stattfand, d.h. zuerst die Warenerfassung mit Kundenkarte, dann mit Barverkaufskarte, die Rechnung aber zuerst von der Barverkaufskarte und erst danach von der Kundenkarte. Und auch bei diesen beiden Einkäufen finden sich gleiche Waren sowohl auf normaler Kundenrechnung als auch auf Barverkaufsrechnung (wie 20 g Nuss-Nougat—Creme, 10 l Pflanzenöl, Orangen-Nektar, Kaffee, Gulaschfleisch, ...). Die logische Folgerung der Ausführungen der Bw. wäre, dass im gesamten Prüfungszeitraum nur ein einziger Bareinkauf ohne Angabe der Kundennummer für den betrieblichen Bereich erfolgte.

Von der Außenprüfung kann auch der Zweck einer Aufteilung der Waren auf Kundenkarte und Barverkaufskarte nicht logisch nachvollzogen werden, denn auch wenn Waren für den Privatbedarf miteingekauft werden, können diese über Privat wieder ausgebucht werden bzw. nicht ins Wareneingangsbuch aufgenommen werden. Nach Ansicht der Außenprüfung kann der alleinige Zweck dieser Vorgangsweise nur sein, die Waren nicht als Wareneingang zu erfassen.

Der Behauptung, es wurde nicht bestritten, Bareinkäufe getätigt zu haben, diese hatten jedoch keine Auswirkung auf den Geschäftsbetrieb und die Bareinkäufe, die getätigt wurden, waren für den Privatbedarf, kann mit den eingekauften Mengen entgegnet werden:

Jahr	Fleisch,Wurst	Säfte, Limo	Tafelöl	Spirituosen	Portionsbutter	Kaffee	Zucker
2004	571 kg	1.012 Liter	110 Liter	43 Liter	19 kg	51 kg	30 kg
2003	636 kg	1.626 Liter	160 Liter	57 Liter	34 kg	53 kg	80 kg

Diese nur beispielhaft wiedergegebenen Einkaufsmengen gehen weit über die für den Privatbedarf benötigten Mengen hinaus.

Dem Vorwurf, dass niemand mit Sicherheit sagen kann, dass diese Einkäufe von der Bw. getätigt wurden, muss entgegengehalten werden, dass man auch nicht mit Sicherheit sagen kann, dass diese nicht von ihr getätigt wurden. In diesem Zusammenhang muss nochmals auf die freie Beweiswürdigung der Behörde verwiesen werden. Abgesehen von den getroffenen Feststellungen und Hinzurechnungen wird auf die umfangreichen Aufzeichnungsmängel hingewiesen (detaillierte Aufstellung in Tz 1 des Prüfungsberichtes), die für sich allein bereits die Schätzungsberechtigung gem. § 184 BAO ergeben.'

Zu Tz 3. Nächtigungserlöse:

Wie der steuerliche Vertreter zu den getroffenen Feststellungen hinsichtlich den Nächtigungserlösen ausführt, wird von der Berufungswerberin beim Einchecken eines Gastes die Rechnung (die in der Buchhaltung als Barbeleg verbucht wird) ausgestellt und sofort versucht, den Rechnungsbetrag zu kassieren. Falls der Gast erst später bezahlt, ist die Rechnung mit einem früheren Datum ausgestellt als das Inkasso erfolgt. Weiters wäre die Praxis so, dass Rechnungen öfters nicht in einem Betrag bezahlt werden, sondern teilweise bar und der Rest mit Kredit- oder Bankomatkarte. Daher wäre die Aufstellung, wie sie seitens der Prüfung gemacht wurde, nicht kontrollierbar. Weiters wird bemängelt, dass von der Prüfung nur EDV-mäßige Darstellungen und Gegenüberstellungen getätigt wurden. Dem muss entgegengehalten werden, dass der Außenprüfung neben den ausgestellten Rechnungen keinerlei Unterlagen über den Hotelbetrieb zur Verfügung gestellt wurden (wie z.B. Reservierungslisten, Zimmerpreise, Bankomat- und Kreditkartenjournale, Aufzeichnungen über die tatsächlichen Bareinnahmen, ...). Wären die Aufzeichnungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend geführt und vorgelegt worden, wäre eine entsprechende Kontrolle jedenfalls möglich gewesen. Die EDV-mäßige Gegenüberstellung der als Bareinnahmen erfassten Nächtigungsrechnungen mit den Zimmerreservierungen beim Wiener Tourismusverband (mit Namen, Betrag, Nächtigungsdauer) und den Bankomat- und Kreditkarteneingängen war die einzige Überprüfungsöglichkeit, ob die Nächtigungserlöse vollständig erfasst wurden.

Durch die Ausführungen der Bw. in der Berufung bestätigt diese selbst, dass die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß waren bzw. sind. Insbesondere wurde der Bestimmung des § 131 Abs 1 Zi 2 BAO nicht entsprochen, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. Die Bw. gibt nämlich selbst an, dass die Rechnungen zum Teil mit einem anderen Datum ausgestellt wurden als das Inkasso, Aufzeichnungen über die tatsächlichen Inkassobeträge wurden nicht vorgelegt, ohne solche Aufzeichnungen wäre es der Bw. aber nicht möglich zu überprüfen, welcher Gast bereits bezahlt bzw. wieviel bezahlt hat.

Ebenso wurden die tatsächlichen Bareinnahmen nicht aufgezeichnet, lediglich die ausgestellten Rechnungen wurden als Einnahmen erfasst, in welcher Form diese Rechnungen bezahlt wurden, wurde nicht aufgezeichnet bzw. wurden diese Aufzeichnungen nicht vorgelegt und konnte daher nicht nachvollzogen werden. Die Begründung der Bw., dass es ihr nicht

möglich ist zu beweisen, dass alle Eingänge in der Buchhaltung erfasst sind, weil die Karteneingänge nicht den Personen, die mittels Karte gezahlt haben, zugeordnet werden können, zeigt damit auf, dass eben den Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen wurde. Es läge an der Bw., leicht nachvollziehbare Aulzeichnungen zu führen.

Wenn ein Betrieb, der hohe Gewinne erzielt, Kredite aufnimmt und dafür Bankzinsen bezahlt, liegt das in der Entscheidungsfreiheit des Unternehmers, diesem steht es frei, den Betrieb mit Eigenkapital oder mit Fremdkapital zu finanzieren.

Der Vorwurf, dass der Prüfer unabhängig von irgendwelchen Berechnungen die durch den Augenschein gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt und abwägt, ob die Berechnungen überhaupt als möglich erscheinen, kann insofern entkräftet werden, als sehr wohl überprüft wurde, ob die sich durch die Hinzurechnung ergebende Anzahl an Hotelgästen in der Anzahl der Zimmer bzw. Betten rechnerisch möglich ist, was der Fall war. Es wäre an der Bw. gelegen, eine theoretische Unmöglichkeit aufzuzeigen und Unterlagen vorzulegen, die zu einem anderen als dem Ergebnis lt. Prüfungsbericht geführt hätten, was aber unterblieb. Die durch Augenschein bei der Betriebsbesichtigung gewonnen Erkenntnisse standen nicht im Widerspruch mit den Zahlen, die durch die Außenprüfung als Grundlage für die Steuerbemessung ermittelt wurden. Weiters wird noch angemerkt, dass keine Globalschätzung durchgeführt wurde, sondern die tatsächlichen Bankomat- und Kreditkarteneingänge sowie die Nächtigungen lt. den Zimmerreservierungen beim Wiener Tourismusverband als Grundlage für die Berechnung der Nächtigungserlöse herangezogen wurden.

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen der Tz 3 im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3.9.2008 hinsichtlich der detaillierten Darstellung der Hinzurechnung verwiesen.

Der Ansicht der Bw., dass sich eine Schätzung gem. § 184 BAO und ein Sicherheitszuschlag ausschließen, kann nicht gefolgt werden. Der Sicherheitszuschlag ist eine Form der Schätzung und findet daher ebenfalls in den Bestimmungen des § 184 BAO Deckung. Eine Unsicherheit hinsichtlich der vollständigen Erfassung der Besteuerungsgrundlagen verbleibt sehr wohl, da die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen einerseits die Einnahmen des Gasthausbereiches und andererseits die Einnahmen aus den Hotelnächtigungen umfasste. Darüberhinaus gab es noch andere Einnahmequellen, wie z.B. Einnahmen aus Telefongesprächen, Zigarettenverkäufen und ähnlichem, die in der durchgeführten Schätzung der Einnahmen keine Berücksichtigung fanden. Daher war die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages nach Ansicht der Außenprüfung sehr wohl gerechtfertigt."

In der Gegenäußerung vom 16.4.2009 verwies die Bf. darauf, dass ihr ihr Lebensgefährte zwar 1989 den Betrieb verpachtet habe, er aber weiterhin einen Großteil der kaufmännischen Entscheidungen getroffen habe und auch die Einkäufe bei der Fa.Metro getätigt habe, da sie sich um den Ablauf der Fremdenpension habe kümmern müssen. Die Bf. habe die Einkäufe

nicht kontrolliert und habe somit nicht feststellen könne, welche Waren nur für den Betrieb Verwendung fanden bzw. welche für private Zwecke verwendet wurden.

Hinsichtlich der Hinzurechnung von Nächtigungserlösen wurde moniert, dass der Prüfer nicht berücksichtigt habe, dass etwa Nächtigungserlöse mit einem zwar falschen Datum aber doch erfasst worden seien. Es werde nicht bestritten, dass die Buchhaltung auf Grund der Arbeitsüberlastung wahrscheinlich nicht ordnungsgemäß im Sinne des Gesetzes sei.

Es werde aber die vom Prüfer dargestellt Nichterfassung von Nächtigungserlösen bestritten.

Auf Grund der Kleinheit des Unternehmens sei nur eine Einnahmen/Ausgabenrechnung geführt worden und alle Einnahmen aus dem Pensionsbetrieb wie Bareinnahmen erfasst worden.

In der auf Antrag der Bf. am 27.11.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung blieben die Parteien im Wesentlichen bei ihrem bisherigen Vorbringen und führten ergänzend aus:

1.: Die Beschwerdeführerin:

Es wurde mit der Kundenkarte auch für den privaten Bedarf eingekauft, diese Waren wurden aber nur für den Eigenbedarf verwendet und davon wurde nichts im Betrieb verkauft.

Im Zuge der Betriebsprüfung hat mir dann mein damaliger Steuerberater, Herr Unger, geraten, nur mehr mit Kundenkarte einzukaufen und nicht über Barverkauf und auf der Rechnung genau dazuzuschreiben, welche Waren ich wo verwende, z.B. für das Frühstück.

Mit Kreditkarte, seien, sobald der Betrieb über eine Bankomatkasse verfügte, nicht nur das Zimmer sondern auch weitere Konsumationen bezahlt worden, dies aber nicht getrennt worden. Die Bf. hatte vor, sämtliche Zimmer zu renovieren und an Touristen zu vermieten nachdem diese Renovierung aber zu aufwendig und kostspielig gewesen wäre, wurden ca. ab 2003 die Zimmer an Pendler und Schüler der Heeresversorgungsschule günstig vermietet, d.h. günstig z.B. € 27,-- inklusive Frühstück. Für abends wurde auch ein Menü gekocht und um € 4,90 angeboten.

Zu den Zigarettenverkäufen:

Die Bf. kann sich erinnern, dass Zigaretten im Betrieb verkauft wurden, die Rechnungen über den Einkauf wurde der Buchhaltung übergeben. Sie bestreitet aber, dass während des ganzen beschwerdegegenständlichen Zeitraumes 1999 bis 2005 Zigaretten verkauft wurden, sie könne sich nicht mehr genau erinnern. Der Verkauf habe eher nur kurzfristig

stattgefunden, weil es sich nicht rentiert habe.

Zu Sicherheitszuschlag wegen Telefoneinnahmen:

Die Bf. gibt an, es sei nur in Ausnahmefällen von Gästen telefoniert worden,

Auslandsgespräche habe sie überhaupt nicht zugelassen.

Der Betrieb ist im Oktober 2012 geschlossen worden, sie hat ihre Konzession zurückgegeben. Den Rückstand der aus der Betriebsprüfung entsteht iHv rund € 200.000,-- könne sie nicht bezahlen. Die zusätzlichen Einnahmen die, die Betriebsprüfung festgestellt hat, habe es in der Realität nicht gegeben. Ihr sei aus dem Betrieb nichts geblieben.

2.: Die belangte Behörde:

Hinsichtlich des nunmehrigen Vorbringens der Bf., es sei von den mit Kundenkarte privat eingekauften Waren nichts im Betrieb verkauft worden, verweist der Vertreter der belangten Behörde auf den Betriebsprüfungsbericht und auf die Stellungnahme vom 30. Oktober 2009, insbesondere auf die Tabelle auf Seite 3 dieser Stellungnahme, wo für das Jahr 2003 und 2004, die in Summe eingekauften Mengen für Fleisch, Wurst, Säfte, Limo, Tafelöl, Spirituosen, Portionsbutter, Kaffee und Zucker angeführt werden und bleibt schon bei der bisher vertretenen Auffassung der belangten Behörde, dass es nicht plausibel erscheint, dass diese Mengen für einen Privatbedarf angeschafft wurden.

Trotz des Vorbringens die Einkäufe seien von Herrn M. getätigt worden, stehe für sie die Zurechnung der Einkäufe zum Betrieb der Bf. fest.

Die belangte Behörde verweist explizit darauf, dass nicht sämtliche Bankomat- u.

Kreditkartenzahlungen als zusätzliche Erlöse behandelt wurden sondern nur diejenigen, die keine Deckung in den erklärten Barerlösen fanden bzw. die nicht im zeitlichen

Zusammenhang mit den erklärten Barerlösen standen.

Der Sicherheitszuschlag sei in Höhe von 1 % der erklärten Nächtigungserlöse festgesetzt worden.

In Ergänzung zum Sachverhalt, da für die rechtliche Würdigung von Bedeutung, verweist das Bundesfinanzgericht auf die im Einkommensteuerakt erliegende Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2004 (mit Verweis auf 2003), in denen ein Aufwand für "Rauchwaren" geltend gemacht wird (2003: € 259,34, 2004: € 717,66). Diese Beträge decken sich mit der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung erliegenden Aufstellung über den erklärten Wareneinkauf der Jahre 1999 bis 2005, in der sich u.a. auch jener für "Rauchwaren" findet.

Dieser betrug in Zahlen:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
------	------	------	------	------	------	------

S 4.192,51 S 2.085,00 S 7.101,66 € 283,33 € 259,34 € 717,66 € 598,34

Eine Abfrage der Betriebsprüfung auf der Internetseite www.lokalfuehrer.at am 18.9.2007 weist bei der Beschreibung des Betriebes der Bf. "Zigarettenverkauf, Zigarrenangebot" aus.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Schätzungsberechtigung:

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

Die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des § 131 BAO (vgl. Stoll, BAO, 1434, und Ritz, BAO4, § 131 Tz 5).

Soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO (in der für die Streitjahre gültigen Fassung) alle Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Absatz 2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorganges nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen bzw. der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfordert das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge), unabhängig davon, ob diese erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127). Dabei ist es zulässig, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung, vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113, 26.01.2012, 2009/15/0155).

Hinsichtlich der von der Bf. in Zweifel gezogenen Schätzungsberechtigung ist auf die in Tz.1 des Berichtes aufgezählten und in den Entscheidungsgründen dargestellten Aufzeichnungsmängel zu verweisen, die berechtigte Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Buchführung aufkommen lassen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes begründet die Tatsache, dass Uraufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015). 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. nicht vorgelegt (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Lt. Tz.1 des Berichtes wurden die Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung des Gasthauses (tägliche Kassastände) nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt.

Wareneinkäufe bei der Fa. Metro wurden nicht erfasst.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auch insbesondere die Verkürzung des Wareneinsatzes eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Die auf die Zimmervermietung entfallenden Erlöse konnten nicht festgestellt werden, da Aufzeichnungen über Zimmerreservierungen und Zimmerbuchungen nicht vorgelegt wurden.

Kreditkarten- und Bankomatkarteneinnahmen sowie Bareinnahmen (insbesondere von Nächtigungserlösen) wurden nicht erfasst.

Wenn die Bf. im vorliegenden Fall vermeint, es läge dem Grunde nach keine Schätzungsberechtigung vor, so kann diesem Vorbringen im Hinblick auf die getroffenen Feststellungen und die o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes daher nicht gefolgt werden.

Im Übrigen bringt die Bf. selbst vor, die Einkäufe bei der Firma Metro nicht nach solchen für den privaten und den betrieblichen Bedarf getrennt zu haben. Hinsichtlich der Erlösaufzeichnung von Nächtigungserlösen gesteht sie in der Äußerung vom 16.4.2009 zu, dass die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß gewesen ist, indem etwa Rechnungen mit falschem Datum erfasst wurden.

Wenn dort weiters vorgebracht wird, dass auf Grund der Kleinheit des Unternehmens nur eine Einnahmen/Ausgabenrechnung geführt worden sei und alle Einnahmen aus dem Pensionsbetrieb wie Bareinnahmen erfasst worden seien, so erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht, warum eine ordnungsgemäße Erfassung der Nächtigungserlöse nicht möglich gewesen sein soll.

Im Einzelnen ist zu den strittigen Feststellungen folgendes auszuführen:

1. Wareneinkäufe bei der Firma Metro:

Die Bf. bringt vor, dass die Einkäufe bei Metro von ihrem Lebensgefährten getätigt worden seien. Unzweifelhaft wurden jedoch sämtliche Wareneinkäufe mit der auf sie lautenden Kundekarte getätigt, sodass sich die Bf. alle Einkäufe zurechnen lassen muss. Wer im Innenverhältnis organisatorisch für die Besorgung von Einkäufen zuständig war, spielt dabei keine Rolle.

Sie bringt selbst vor (Äußerung vom 16.4.2009), dass es ihr nicht möglich gewesen sei, die von Herrn M. getätigten Einkäufe zu kontrollieren bzw. festzustellen, welche für den Betrieb und welche für private Zwecke verwendet worden waren.

Genau dies ist ihr aber, wie auch die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme ausführte, vorzuwerfen, denn buchhalterisch hätte genau dafür Vorsorge getroffen werden müssen, indem etwa Waren, die für den Privatbedarf miteingekauft werden über "Privat" wieder ausgebucht werden bzw. nicht ins Wareneingangsbuch aufgenommen werden.

Weiters ist dazu auszuführen, dass der in Tz 2 des Berichtes beispielsweise angeführte Einkauf vom 20.5.2005, bei dem die geschilderte Vorgangsweise, nämlich die Trennung des Einkaufs in einen "Barverkauf" einerseits und in einen Einkauf mit "Rechnung" andererseits ebenfalls gewählt wurde, nach dem Tod des Herrn M. (im Jahr 2004) erfolgte. Das bereits geschilderte System des Wareneinkaufs bei Metro wurde also auch in den Jahren 2004 und, wie die Betriebsprüfung feststellte, auch im Jahr 2005 beibehalten.

Wenn die Bf. in der Äußerung vom 16.4.2009 noch vorbringt, es sei ihr nicht möglich gewesen, die von Herrn M. getätigten Einkäufe zu kontrollieren bzw festzustellen, welche für den Betrieb und welche für private Zwecke verwendet worden waren, so behauptet sie in der mündlichen Verhandlung, sämtliche mit der Kundenkarte für private Zwecke eingekaufte Waren seien auch nur für private Zwecke verwendet worden. Diese Aussage ist daher nicht nur widersprüchlich, sondern wurde auch bereits von der Betriebsprüfung durch die beispielsweise angeführten Mengen und Warengruppen, die von der Bf. als Barverkauf erfasst wurden, widerlegt (siehe oben).

Auch das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, ihr Steuerberater habe ihr im Zuge der Betriebsprüfung geraten nur mehr mit Kundenkarte und nicht über Barverkauf einzukaufen, bestätigt, dass die Einkäufe sehr wohl nach diesem System erfolgten.

Hinsichtlich der Erlöshinzurechnung auf Grund von bis dahin nicht als Wareneinkauf erfassten Wareneinkäufen bei der Fa. Metro bringt sie zunächst in der Beschwerde

im Wesentlichen vor, dass für den Wareneinkauf durch sie kein Beweis erbracht worden sei. Der Einkauf hätte auch von einem bei der Kasse nachfolgenden Kunden getätigt worden sein können, bzw. seien die Einkäufe nicht von ihr sondern von ihrem Lebensgefährten getätigt worden.

Dazu ist zunächst auszuführen, dass ein Beweis seitens der belangten Behörde nicht erforderlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Absatz 2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger

wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wirklichkeit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. etwa die in Ritz, Kommentar zur BAO⁶, unter Rz. 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

Dieser Anforderung entsprechen nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes sowohl die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der "Bareinkäufe" bei Metro als auch jener betreffend nichterfasster Nächtigungserlöse:

Allgemein ist zu der von vielen Unternehmen angewandten Praktik bei Metro, einerseits mit einer Kundenkarte und andererseits mit einer Barverkaufskarte einzukaufen, folgendes auszuführen (vgl. dazu die Ausführungen in dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 08.02.2017, RV/7104393/2009):

Im vorliegenden Beschwerdefall begründet die Betriebsprüfung die Schätzungsberechtigung aber auch unter anderem damit, dass der Bf. bei Metro für den Betrieb seines Würstelstandes getätigte Einkäufe nicht erfasst hat. Dabei stützt sich die BP auf das von der Steuerfahndung bei Metro beschlagnahmte, in Form einer Excel-Tabelle vorliegende Datenmaterial, das artikelbezogen und nach Datum geordnet sowohl Verkäufe auflistet, die nach Kundennummer, Name und Anschrift dem Bf. zugeordnet sind, als auch als "Barverkauf" bezeichnete Verkäufe, die keine kundenspezifischen Angaben enthalten, aber auf Grund der zeitlichen Nähe der Abrechnung und/oder auf Grund einer sog. Verschränkung sowie durch die Art der eingekauften Artikel einen Zusammenhang mit den auf den Namen des Bf. lautenden Einkäufen erkennen lassen. Zudem wurde seitens der BP festgestellt, dass dem Bf. auf Grund von Verschränkungen auch Einkäufe auf andere Kundennummern (x1, x2) zuzurechnen waren.

Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob der Bf. den Wareneinsatz seines Würstelstandes verkürzt hat, ist zunächst, ob auch die in der Excel-Tabelle aufgelisteten Barverkäufe dem Bf. zugerechnet werden können, damit auch auf den Bf. die von der Steuerfahndung aufgedeckte Praxis, dass bei Metro sowohl offiziell auf Kundenkarte als auch ohne Nennung des Rechnungsempfängers eingekauft wurde, zutrifft. Fest steht jedenfalls, zumal der Bf. bestreitet, Bareinkäufe vorgenommen zu haben, dass die in der Excel-Tabelle enthaltenen Bareinkäufe in der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung des Bf. nicht erfasst wurden.

Einen Anknüpfungspunkt für eine Zurechnung an den Bf. bieten zunächst jene Fälle, in denen anhand des Ablaufs von Erfassung und Bezahlung des Einkaufs sowie der Erfassungs- und Rechnungsnummern von der Steuerfahndung als "Verschränkungen" bezeichnete Vorgänge festgestellt werden können. Dabei geht es darum, dass dem von der Steuerfahndung erhobenen Abrechnungsmodus bei der Fa. Metro entsprechend die eingekauften Artikel

zunächst auf eine Kundenkarte oder eine Barverkaufskarte eingelesen und im Anschluss daran die auf den Karten gespeicherten Artikel an der Zahlkassa abgerechnet werden. Eine Verschränkung liegt nun, wie bereits oben erwähnt, dann vor, wenn Einkäufe auf einer Kundenkarte und auf einer Barverkaufskarte nacheinander erfasst und abgerechnet und die Rechnungsnummern nicht in der gleichen Reihenfolge vergeben wurden wie zuvor die Erfassungsnummern, wenn somit die Erfassungsnummer der ersten Rechnung um 1 kleiner ist als die Erfassungsnummer der zweiten Rechnung und die Rechnungsnummer der ersten Rechnung um 1 größer ist als die Rechnungsnummer der zweiten Rechnung. In solchen Fällen kann zwingend darauf geschlossen werden, dass auch der Bareinkauf von jener Person getätigt wurde, auf welche die Rechnung über den mit Kundenkarte abgewickelten Einkauf lautet, weil, wie die Steuerfahndung weiters erhoben hat, Barverkaufs- und Kundenkarte eines Kunden gemeinsam der Kassierin übergeben und abgerechnet wurden, was damit im Einklang steht, dass laut dem beschlagnahmten Datenmaterial die Abrechnung der beiden Karten zeitnah, innerhalb etwa einer Minute erfolgte (ersichtlich in der Excel-Tabelle unter der Spalte "StartRe"). Eine Verschränkung des offiziellen Einkaufs mit dem Bareinkauf einer anderen Person ist daher schon aus diesem Grund auszuschließen. Dass das beschlagnahmte Datenmaterial Barverkäufe enthält, die wegen des Auftretens von Verschränkungen dem Bf. zugeordnet werden können, zeigen die nachfolgenden, aus der Excel-Tabelle beispielhaft herausgefilterten Fälle (größtenteils nach Artikel gefiltert bzw. teilweise gesamte Rechnung sowie verschränkter Barverkauf), wobei der Rechnungstyp "Rechnung" eben bedeutet, dass dieser Einkauf unter Kundennummer, Name und Anschrift des Bf. erfolgt ist:

[...]

Wie dem seitens der Steuerfahndung übermittelten Datenmaterial der Bezug habenden Jahre zu entnehmen ist, umfassen die eingekauften Waren insbesondere solche, die auch dem Warenangebot des Bf. in seinem Würstelstand, entsprechen. So wurden im Prüfungszeitraum immer wieder insbesondere Waren wie zB Softdrinks (vorzugsweise Dosen wie Scharthner Zitrone und Orange, Coca-Cola und Coca-Cola light, Bravo Orangen- und Traubenektar, Rauch Eistee, Almdudler), Bier (in Dosen bzw. Flaschen wie Zipfer Pils, Gösler, Clausthaler, Wieselburger) und Spirituosen (Jäger Meister, Wodka Nikita) im Rahmen von Barverkaufsrechnungen eingekauft, welche auch im offiziellen Einkauf vorhanden waren. Dabei ist auffallend, dass der erfolgte Getränkeeinkauf vor allem bei Softdrinks in Gebindegrößen von 0,33 l Dosen und 0,5 l Flaschen erfolgt ist, was - entsprechend den Erfahrungen des täglichen Lebens - mehr für einen Verkauf im Gastrobereich als für einen Verbrauch im privaten Bereich entspricht. Ebenso schließt der Umstand, dass Spirituosen wie zB. Jägermeister bzw. Wodka vorzugsweise in Größe von 0,02l bzw. 0,04l Fläschchen gekauft wurden, einen privat veranlassten Verbrauch eher aus. Gleichzeitig neben den Einkäufen von Getränken wurden seitens des Bf. im Rahmen der Bareinkäufe auch Produkte aus dem Bereich Küchenwaren wie Erdnussöl, Pommes Frites, aber auch Debreziner, Frankfurter, Leberkäse, Kartoffelpuffer, Langos, usw. (insbesondere in den Jahren 2001 und

2002) sowie Waren aus dem Bereich sonstiger Betriebsaufwand (wie Pommes Gaberl, Servietten, Pappteller, Alufolie udgl.) gekauft. Dabei ist dem Datenmaterial zu entnehmen, dass auch in diesen Bereichen Produktidentität gegeben ist.

An Hand des Datenmaterials konnte auch festgestellt werden, dass an einigen Tagen sogar die gleichen Artikel, sowohl auf Rechnung als auch auf Barverkauf eingekauft wurden. Ein Umstand, der neben der Verschränkung und der Zeitnähe der Abrechnungen ebenfalls dafür spricht, dass auch die entsprechenden verschränkten Barverkäufe vom Bf. getätigt wurden. Werden nämlich - so wie im vorliegenden Fall - im Rahmen von verschränkten Einkäufen immer wieder jene Produkte erworben, welche sich auch im offiziellen Einkauf des Bf. wiederfinden, so entspricht es sehr wohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens davon ausgehen zu können, dass gegenständliche Einkäufe von der gleichen Person getätigt wurden, welche die Einkäufe auf Kundennummer tätigte. Für gegenständliche Annahme spricht aber auch, dass der Bf. im Rahmen seiner Aussage vom 5.9.2007 zwar angab, bei der Fa. Metro nur Einkäufe auf seine Firmenkarte bzw. Kundennummer, jedoch nie Bareinkäufe getätigt zu haben, seitens der Prüferin bei der Durchsicht der Unterlagen sehr wohl aber eine Barverkaufsrechnung der Fa. Metro (Re xx vom 30.10.2004) bei den Unterlagen gefunden wurde. Zudem irrt der Bf. wenn er vermeint, die auf Grund des Datenmaterial dokumentierten Verschränkungen seien in Hinblick auf die Schätzungsberechtigung kein ausreichendes Beweismaterial. Wie dem seitens der Steuerfahndung übermittelten Datenmaterial eindeutig und zweifelsfrei zu entnehmen ist, stammen die betreffenden verschränkten Einkäufe - wie im Übrigen an den entsprechenden jeweiligen Erfassungsnummern zweifelsfrei erkennbar ist, eindeutig von selben Erfassungsband. Eine Vermischung der Bandnummern liegt entgegen den Beschwerdeausführungen bzw. dem diesbezüglichen Vorbringen in der mündlichen Verhandlung nicht vor und ist somit auszuschließen, da wie bereits oben ausgeführt, Barverkaufs- und Kundenkarte eines Kunden gemeinsam der Kassierin übergeben und (zeitnah) abgerechnet werden. In diesem Zusammenhang stellt auch das in der mündlichen Verhandlung geäußerte Vorbringen, die BP behaupte, es habe sich immer um das gleiche Band gehandelt, hingegen habe die steuerliche Vertretung mit jemanden gesprochen der behaupte, es könne trotzdem Verschränkungen geben, lediglich eine unbewiesene Behauptung dar. Auch vermag die steuerliche Vertretung mit dem in der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen, es sei auf das Erkenntnis des UFS vom 19.08.2011, RV/0376-F/10 zu verweisen, wobei dieser Fall jedoch nicht mit dem vorliegenden zu vergleichen sei, nichts zu gewinnen. Dies deshalb, da dem genannten Erkenntnis ein gänzlich anderer Sachverhalt zu Grunde lag.

Wenn der Bf. nun vermeint, es sei ein EDV-Sachverständigengutachten einzuholen, um alle möglichen anderen Ursachen für eine Verschränkung auszuschließen, so erscheint dies unter den gegebenen Umständen entbehrlich. In diesem Sinne hat auch der VwGH (28.11.2013, 2010/13/0155) die Notwendigkeit zur Einholung eines diesbezüglichen Gutachtens nicht für erforderlich erachtet hat, zumal das Argument, die verschränkten Käufe kämen jeweils - an der Erfassungsnummer erkennbar - vom selben Erfassungsband, als naheliegend angesehen

wurde. Gleichzeitig hat der VwGH in diesem Erkenntnis auch ausgesprochen, dass hinsichtlich der Zurechnung nicht verschränkter Bareinkäufe - neben einen zeitlichen Zusammenhang zwischen einem Einkauf auf Kundennummer und einem unmittelbar nachfolgenden Bareinkauf - ein Vergleich der Warengruppen samt Überprüfung des Kaufverhaltens über einen längeren Zeitraum hinweg als entscheidungswesentlich anzusehen ist.

Im Sinne dieser Ausführungen hat die Betriebsprüfung auch bei der Bf. entsprechende Feststellungen getroffen, die auf dem bei Metro vorgefundenen Datenmaterial fussten (siehe auch die Niederschrift über die Vernehmung der Bf. vom 6.11.2007 bei der belangten Behörde und Tz. 2 des Berichtes). Es ist nicht wahrscheinlich, dass diese Firma Verkäufe und damit Erlöse verbucht hätte, wenn diesen nicht tatsächliche Geschäftsvorfälle zu Grund gelegen wären. Es ist daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Betrieb der Bf. ebenfalls in dieses System "Metro" involviert war.

Die Betriebsprüfung legte in Tz. 2 des Berichtes und in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde vom 30.10.2009 nachvollziehbar dar, warum die Einkäufe mit der "Barverkaufskarte" sehrwohl der Bf. zuzurechnen sind. Dabei spielen die festgestellte "Verschränkung", die zeitliche Komponente (Kundenrechnung und Barverkaufsrechnung immer kurz hintereinander) und Artikelgleichheit sowohl beim Kauf auf Kundenrechnung als auch bei der Barverkaufsrechnung in allen Prüfungsjahren eine wesentliche Rolle.

Dabei ist die Rechnung vom 20.5.2005 nicht als einzige sondern, wie auch schon die Betriebsprüfung ausführte, als als beispielhaft angeführte Rechnung zu verstehen. Nach Einsichtnahme durch das Bundesfinanzgericht in diese im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegte Rechnung wird deutlich, dass es sowohl Rechnungen bezeichnet als "Barverkauf" als auch solche mit Namensnennung und Nennung der Kundenkartennummer gab. Auffallend ist die Produktgleichheit von Waren, die ausschließlich dem Betrieb der Bf. zuordenbar sind, wie z.B. 10 l Pflanzenöl, 2 KG Portionsbutter, 40x50G Mehrkornbrötchen.

Dem Argument, mit der Barverkaufskarte wurden ausschließlich Waren für den privaten Bedarf erworben wurde durch die beispielhafte Auflistung von typischen im Betrieb der Bf. Verwendung findenden Waren, wie Fleisch, Säfte, Butter (siehe Tabelle oben), aber in für den privaten Bedarf untypischen Mengen von der Betriebsprüfung erfolgreich entgegengetreten.

Dass mit der Kundenkarte möglicherweise auch Waren für den privaten Bedarf bzw. nicht eindeutig dem Gasthaus zurechenbare Waren angeschafft worden waren, wurde dadurch Rechnung getragen, dass diese Waren **vor** der Erlöskalkulation durch die Betriebsprüfung ausgeschieden wurden (siehe Tz. 2 des Berichtes).

Die Schätzungsmethode, so wie in Tz 2 des Berichtes beschrieben, nämlich die bisher nicht erfassten Wareneinkäufe unter Anwendung der erklärten Rohaufschläge den Erlösen hinzuzurechnen erscheint plausibel (siehe auch BFG vom 8.2.2017, RV/7104393/2009).

Der Bf. ist es jedoch ihrerseits im gesamten Verfahren nicht gelungen, glaubhaft darzustellen, dass die bei der Fa. Metro als Barverkauf erfassten Waren (abzüglich der eindeutig für den privaten Bedarf bzw. nicht eindeutig dem Gasthaus zurechenbare Waren) einerseits ihr nicht zurechenbar sind und andererseits nicht für den Betrieb angeschafft worden waren.

2. Nichterfassung von Nächtigungserlösen:

Die Bf. bestreitet nicht die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung in diesem Punkt, wendet sich aber gegen die Schätzungsmethode insofern als eine Zuordnung der Kartenzahlungen zu bestimmten Personen mangels diesbezüglicher Angaben der Kreditkartenunternehmen nicht möglich gewesen sei.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass der Betriebsprüfung, wie diese in ihrer Stellungnahme ausführt, außer den ausgestellten Rechnungen keine Unterlagen über den Hotelbetrieb zur Verfügung standen. Die Erlösbuchungen umfassten ausschließlich Barerlöse sowie Zahlungen von Kunden auf das betriebliche Bankkonto.

Da sonstige Unterlagen fehlten, um die Plausibilität der Barerlöse bzw. Nächtigungserlöse zu überprüfen, wurden Erhebungen bei Kreditkartenunternehmen und beim Wiener Tourismusverband durchgeführt.

Wie auch der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich betonte, wurden nicht sämtliche Bankomat- und Kreditkartenzahlungen als zusätzliche Erlöse behandelt wurden sondern nur diejenigen, die keine Deckung in den erklärten Barerlösen fanden bzw. die nicht im zeitlichen Zusammenhang mit den erklärten Barerlösen standen. Welcher Gast nun konkret bzw. namentlich die Rechnung mit Bankomat- oder Kreditkarte bezahlt hat, spielt insofern keine Rolle, als die unbaren Zahlungen eindeutig dem Hotelbetrieb der Bf. zuordenbar sind.

Der Bf. ist es im Verlauf des Verfahrens nicht gelungen darzutun, aus welchem Grund das Ergebnis der belangten Behörde nicht jenes sein sollte, das den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommt. Auch im Beschwerdeverfahren wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt, die die Feststellungen der belangten Behörde entkräften könnten.

Die von der belangten Behörde gewählte Methode, die erklärten, als Bareinnahmen erfassten Nächtigungserlöse den Zimmerreservierungen beim Wiener Tourismusverband und

den Bankomat- und Kreditkarteneingängen gegenüberzustellen ist daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes plausibel und nachvollziehbar.

In der Beschwerde rügte die Bf. die Verhängung eines Sicherheitszuschlages mit der Begründung, dieser sei im Rahmen einer Schätzung nicht zulässig.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, BAO⁶ Tz.18 zu § 184 BAO und die dort angeführte Judikatur). Daher wäre ein Sicherheitszuschlag nur wegen formeller Mängel unzulässig. Im gegenständlichen Fall liegen aber nicht nur die in Tz. 1 des Berichtes angeführten Aufzeichnungsmängel vor, sondern wurden nachweislich Wareneinkäufe und Nächtigungserlöse nicht in der Buchhaltung erfasst. Die Betriebsprüfung stellte darüberhinaus fest, dass es noch weitere Einnahmequellen gab, wie Einnahmen aus Telefongesprächen und Zigarettenverkäufen, die in der Schätzung der Einnahmen aus Gastronomie und Nächtigungen nicht berücksichtigt wurden.

Dazu siehe die am Ende der Sachverhaltsdarstellung angeführte Tabelle bezügl. des erklärten Wareneinkaufes für "Rauchwaren".

Auch noch im Jahr 2007 werden offensichtlich Rauchwaren verschiedenster Art angeboten.

Damit erweist sich aber das Vorbringen der Bf., das im Übrigen nur aus ihrer persönlichen Erinnerung besteht, in der mündlichen Verhandlung, wonach der Verkauf nur kurzfristig und nicht während aller beschwerdegegenständlichen Jahre stattgefunden habe, als nicht stichhältig und klar widerlegt.

Hinsichtlich der möglicherweise nicht erfassten Telefoneinnahmen ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung gerade in einem Hotel/Pension durchaus üblich zu telefonieren, noch dazu wo zu Beginn des Prüfungszeitraumes die Nutzung eines Mobiltelefons noch nicht allgemein verbreitet war.

Im Übrigen geht es bei der Verhängung des Sicherheitszuschlages nicht darum, ob bzw. wieviel tatsächlich telefoniert wurde, sondern darum, dass auf Grund der festgestellten nicht erfassten Einnahmen, anzunehmen ist, dass auch weitere Einnahmen nicht erfasst wurden.

Dies insbesondere auch deshalb, weil die Bf. in der mündlichen Verhandlung darauf verwies, dass sobald der Betrieb über eine Bankomatkasse verfügte, nicht nur das Zimmer sondern auch weitere Konsumationen mit Kreditkarte bezahlt worden diese aber nicht getrennt worden seien.

Zudem ist es der Bf. mit ihrem Vorbringen nicht gelungen, die Schätzungsberechtigung zu entkräften.

Die Vorgehensweise der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2005 einen Sicherheitszuschlag festzusetzen, kann daher nicht als unschlüssig angesehen werden.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages 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 vom 2.10.2014, 2012/15/0123).

Da sich die Schätzungsberechtigung konkret aus im Betrieb der Bf. festgestellten Mängeln herleitet, ist zur Abdeckung der auf Grund dieser Mängel bestehenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen für sämtliche Jahre die Verhängung eines Sicherheitszuschlages iHv 1% der erklärten Nächtigungserlöse, und somit am untersten Rand eines möglichen Sicherheitszuschlages, am ehesten geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage:

Abschrift in Vollschrift des mit Zustimmung der Parteien verfassten Tonbandprotokolls über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 27.11.2018

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.

Die Frage der Schätzungsberechtigung im Sinne des § 184 BAO wurde vom Verwaltungsgerichtshof, wie im Erkenntnis dargestellt, bereits mehrfach geprüft.

Die Frage, ob die Bf. die Erlöse durch nicht erfasste Wareneinkäufe und Nächtigungserlöse verkürzt hat, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 5. Dezember 2018