

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 21. Juni 2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde (St.Nr. xxx) betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren** hinsichtlich Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006, Körperschaftsteuer 2004, 2005 und 2006 sowie **Umsatzsteuer** 2004, 2005 und 2006, **Körperschaftsteuer** 2004, 2005 und 2006 sowie **Haftungs- und Abgabenbescheide** (Kapitalertragsteuer) 2004, 2005 und 2006

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die **Wiederaufnahmebescheide** gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die **Abgaben- und Haftungsbescheide** (Kapitalertragsteuer) für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide** jeweils für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Im **Bericht bzw. der Niederschrift** über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Gastronomiebetrieb mit vier Filialen in C.

Tz. 1 Feststellungen der BP:

I-Software TIPOS:

Kurze Funktionsbeschreibung für das elektronische Abrechnungssystem mit Touchscreen und Schankverbindung.

Quelle: vorgelegtes Benutzerhandbuch, Recherchen im Internet über die Software TIPOS Kassensysteme, Betriebsbesichtigung und Demonstration vom Geschäftsführer des Anbieters.

Der Kellner gibt die verschiedenen Zahlarten der Gäste ein wie Bar, Gutschein, Auf Haus, Gemischt (teils bar, teils mit Kreditkarte), etc. Die ist notwendig, da am Tagesende die Kellnerabrechnung für jeden Kellner ausgedruckt wird und der Kellner aufgrund dieser Abrechnung weiß, wie hoch seine Umsätze an diesem Tag waren, wieviel Bargeld er in den Safe geben muss, wie viele Bankomat-bzw. Kreditkartenumsätze waren und wieviel er Trinkgeld bekommen hat.

Die Ausgabearten der Bons ist der Gesamtbon, der ein kumulierter Küchen/Schankbon ist sowie der Einzelbon, auf welchen die Artikel einzeln ausgedruckt werden.

Alle vorgelegten Aufzeichnungen wie Warenbericht, Gesamt-Inkasso, Artikelbericht, EDV-Aufzeichnungen stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den ursprünglichen Eingaben der Kellner dar.

Im Bericht "Gesamt-Inkasso" sind die Umsätze als "Bar", "Kredite" und "Card", aufgezeichnet. Alle der Betriebsprüfung vorgelegten Gesamt-Inkasso Berichte sind Bareinnahmen, da "Kredite" und "Card" keine Summen enthalten.

In den EDV-Aufzeichnungen ist eine eigene Spalte "Zart", diese unterscheidet zwischen Barzahlung und Bankomat- bzw. Kreditkartenzahlungen. In allen vorgelegten EDV-Daten sind immer nur Barzahlungen ausgewiesen.

Der Warenbericht und der Artikelbericht geben keine Aussage darüber, ob bar oder mit Karte bezahlt wurde. Kommt es durch falsch bonierte Artikel zu Stornierungen, wird die Option "Stornieren" ausgewählt. In diesem Menü werden die Artikel ausgewählt, die storniert werden sollen. Mit der Funktion zurück, befindet man sich wieder auf der Tischebene und der Stornobon wird auf den eingestellten Druckern gedruckt. Diese Stornobons wurden nicht vorgelegt. Es wurden auch keine Stornodateien der Betriebsprüfung vorgelegt.

Hat sich der Kellner vertippt, drückt dieser die Stornotaste und der Artikel wird aus der Informationsleiste gelöscht.

Alle Küchen- und Schankbons werden mit einer eindeutigen Nummer (x-Nummer) versehen. Zur Kontrolle werden alle Bons mit der laufenden Nummerierung benötigt. Über die Datenbankverwaltung lassen sich alle Berichte, Journale, Dateien zurücksetzen bzw. löschen.

Der Bonierschlüssel (Chefschlüssel) hat ein umfassendes Zugriffsrecht. Mit diesem können einzelne Bonierungen wie auch ganze Tische gelöscht werden.

Der "Chef" kann den Umsatz eines jeden Kellners ansehen und auf jeden Tisch, den ein Kellner auf- oder zugemacht hat, noch einmal zugreifen, den dortigen Verzehr ergänzen, reduzieren oder vollständig löschen.

Der "Chef" kann mit diesem Bonierschlüssel auch auf einen Tisch eines bestimmten Kellners bonieren, weil der Kellner z. B. keine Zeit oder das Bonieren vergessen hat. Die übrigen Kellner hingegen können nachträglich weder stornieren, noch abgerechnete Tische erneut öffnen oder auf Tischen ihrer Kollegen buchen.

Mit dem Bonierschlüssel (Chefschlüssel) können auch einzelne Tische im Nachhinein gelöscht und der dortige Verzehr auf andere Tische verteilt werden. Damit ist der Bonierschlüssel (Chefschlüssel) eine Art Generalschlüssel, der zu jeglicher Art von nachträglicher Umbuchung berechtigt, ohne dass diese Buchungen in der Kasse erfasst werden.

Stornos werden zahlen- und betragsmäßig im Tagesendsummenbon erfasst, der dann z. B. 17 Stornos über insgesamt 23.720,00 € ausweist. Ob diese aber aufgrund eines anzulernenden Probekellners oder wegen falscher Speisen und Getränke erfolgten, ob es sich um falsche Tischnummern beim Bonieren handelte, die bei einem Tisch storniert und bei dem nächsten wieder korrekt eingebucht wurden oder ob tatsächliche Umsätze einfach storniert wurden, geht aus dem Tagesendsummenbon nicht hervor.

Der "Chef" benutzt den Bonierschlüssel (Chefschlüssel), um bei einer größeren Gruppe von Gästen einige Tische dorthin umzubuchen. Damit kann er kleinere Tische zu Lasten der größeren auflösen. So ist es möglich, dass einzelne kleinere Tische "verschwinden". Soweit die größere Gruppe bar bezahlt und keine Quittungen braucht, können danach die hinzugezogenen Rechnungspositionen gelöscht werden. Falls diese Gruppe eine Rechnung erbittet, ist damit der Verbrauch des Wareneinsatzes nachgewiesen. Auch können einzelne Tische oder Getränke bzw. Speisen auf den "Personaltisch" umgebucht werden. Schließlich gibt es die Möglichkeit, einen "Probekellner" zu installieren. Auf diesem "Probekellner" können Speisen und Getränke probetalber gebucht werden. Gedacht ist diese Einrichtung zum Anlernen von Bedienungspersonal, das sich mit der Kasse vertraut machen muss. Es handelt sich also hier dem Sinn und Zweck nach um reine Übungsbuchungen oder Probetbuchungen, die keinen tatsächlichen Umsatz widerspiegeln und daher anschließend storniert werden. Ob und wie viele Stunden eine Bedienung eingearbeitet werden und wie viele Probetbuchungen sie vornehmen muss, lässt sich aber natürlich nie vorhersagen. Es ist deshalb ein Leichtes, eine längere Einarbeitungszeit für eine Aushilfskraft zu behaupten und tatsächliche Umsätze über den Probekellner zu bonieren und anschließend diese Umsätze des Probekellners wieder zu stornieren.

Bei einer elektronisch unterstützten Kassensführung ist, wie bei einem manuell geführten Kassabuch, zu fordern, dass Manipulationen der Kassenaufzeichnungen möglichst ausgeschlossen werden und das System programmmäßige Sicherungen und Sperren beinhaltet, die schon zum Zeitpunkt der ersten Speicherung verhindern, dass einmal eingegebene Daten nachträglich geändert werden können. Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass eine vom Steuerpflichtigen angeschaffte Software ihrem Zweck entsprechend eingesetzt wird. Schließt ein Kassensystem Manipulationen nicht aus, gibt dies zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassensführung Anlass.

Insbesondere bei einem Gastronomiebetrieb mit insgesamt 4 Filialen, bei dem die Umsätze als Barverkäufe und/oder Bankomat- und Kreditkartenverkäufe getätigt werden, kommt der Kasse besondere Bedeutung zu. Die Kassenaufzeichnungen als eine Art Eigenbelegerstellung sind die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze und deshalb einer strengen Beurteilung zu unterwerfen.

II – Inventurlisten:

In allen Filialen werden tagtäglich die Inventurlisten ausgedruckt. Diese sind von den Angestellten mit den tatsächlichen Beständen zu vergleichen. Die Ist-Bestände werden von den Kellnern händisch auf diesen Inventurlisten eingetragen. Lt. Gesellschafter-Geschäftsführer sind Bestandsdifferenzen von den Kellnern zu bezahlen. Die einzige Überprüfung ist die, dass jeden Tag pro Filiale eine Inventur ausgedruckt wird und die Kellner diese Inventuren mit dem tatsächlichen Stand vergleichen. Diese Listen werden vom Gesellschafter-Geschäftsführer in seinem Büro kontrolliert. Fehlen Artikel so werden diese vom Gesellschafter-Geschäftsführer nachboniert und müssen von den Kellnern bezahlt werden. Die täglichen Inventurlisten werden nicht aufbewahrt. Die täglichen Inventurlisten pro Filiale stellen gem. §§ 131 BAO Grundaufzeichnungen dar.

III – Kellnerabrechnungen:

Nach Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers werden nach Dienstschluss von den Kellnern ihre Kellnerabrechnungen ausgedruckt und mit der Barlosung in den Safe geworfen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erklärte, dass die Kellner so abrechnen, dass sie die Tageseinnahmen in den Safe werfen. Wie der Gesellschafter-Geschäftsführer die Kellner überprüft, konnte er nicht erklären. Auch werden die Bons nicht aufbewahrt. Im Kassabuch werden die Bankomat- und Kreditlosungen erst als Ausgabe aufgezeichnet, wenn die Abrechnungen am Bankkonto eingelangt sind. Das bedeutet, dass an keinem Tag der Bargeldbestand richtig aufgezeichnet ist.

Diese täglichen Kellnerabrechnungen pro Filiale, die gem. § 131 BAO Grundaufzeichnungen darstellen, wurden nicht aufbewahrt.

IV-Bons:

Die täglichen ausgedruckten Bons, die gem. §§ 131 ff BAO Grundaufzeichnungen darstellen, wurden nicht aufbewahrt.

V - KASSABUCH

a.)

Die Bilanz weist zum 31.12.2004 einen Kassenbestand von 8.387,47 € aus. Anhand der vorgelegten Unterlagen der Bankomat- bzw. der Kreditkartenfirmen wurde von der Betriebsprüfung ein Kassenbestand von 44.718,65 € ermittelt.

Lt. Buchhaltung 8.387,47

Lt. BP 44.718,65

Differenz -36.331,18

b.) Kassaminusstände für 2004

05.01.2004: -3.620,03
11.1.2004: -1.029,21
Kassenhöchststände
31.08.2004: 208.894,72
10.09.2004: 187.621,33
27.09.2004: 208.985,83
15.10.2004: 171.390,99
15.11.2004: 186.907,64
17.11.2004: 256.626,79
27.12.2004: 164.823,35

Dieser Kassenstand wird in Folge bis zum 31.12.2004 auf 44.718,65 € abgebaut.
Das Bargeld wird im Bürosafe aufbewahrt. Wird Bargeld in einem Safe aufbewahrt, müssen entsprechend den GoB's eigene Safeaufzeichnungen geführt werden. Lt. Gesellschafter-Geschäftsführer werden solche Aufzeichnungen nicht geführt.
Das Geschäftsbüro befindet sich in der StraßeX. An dieser Adresse ist auch der Firmensitz der Fa. StraßeX GmbH mit demselben Büro. Auch von dieser Firma ist Hr. A Gesellschafter-Geschäftsführer. Für beide Firmen ist ein Safe vorhanden mit dem Bargeld zweier Firmen ohne Safeaufzeichnungen.
Auch entspricht es nicht der täglichen Lebenserfahrung, dass derart hohe Beträge im Safe aufbewahrt werden.

c.) – Kassenfehlbeträge:

Für das Jahr 2004 wurde das Kassabuch lt. Buchhaltung mit den tatsächlichen, von der Fa. vorgelegten, Kreditkartenlosungen erstellt. Für den 5.1.2004 wurde ein Kassenminusstand iHv -3.620,03 € festgestellt. Für den 11.1.2004 wurde ein Kassenminusstand iHv -1.029,21 € festgestellt.

Im einzigen Kassabuch der Firma werden die Losungen aller Filialen in einer Summe eingetragen. Die eingetragenen Tageslosungen müssten den täglichen Bareinnahmen entsprechen. Anhand der vorgelegten Unterlagen und EDV-Daten war es der Betriebsprüfung nicht möglich die Vollständigkeit der täglichen Losungen pro Filiale zu überprüfen.

Kann die Betriebsprüfung die täglichen Losungen nicht auf ihre Vollständigkeit überprüfen, besteht die Schätzungsverpflichtung gem. § 184 BAO.

VI - Bankomat- und Kreditkartenerlöse:

Eigene Kreditkartenaufzeichnungen werden nicht geführt.

Die Bankomat- und Kreditkarten-Losungen werden von der geprüften Firma nicht am Tag ihrer Bezahlung durch den Gast im Kassabuch erfasst, sondern als Kassaausgang wenn diese am Bankkonto gutgeschrieben werden. Das bedeutet, dass der tägliche Bargeldbestand nicht mit dem Bargeldbestand laut Kassabuch übereinstimmt. Obwohl der Gesellschafter-Geschäftsführer von der steuerlichen Vertretung in der Vergangenheit immer wieder auf diese Nichtordnungsmäßigkeit hingewiesen wurde (Besprechung

vom 29.4.2009 beim steuerlichen Vertreter), nahm dieser bewusst eine Schätzung der Abgabenbehörde und korrespondierend eine Abgabennachzahlung auf sich.

Kann die Betriebsprüfung den täglichen und tatsächlichen Bargeldbestand nicht überprüfen, besteht die Schätzungsverpflichtung gem. § 184 BAO.

Gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung müssen Bargeldbestände, auch wenn diese im Safe aufbewahrt werden, aufgezeichnet werden.

VII -Aufzeichnungen und Stichproben:

Die geprüfte Firma betreibt vier B-Filialen in C. Die für die Verbuchung zugrundeliegenden Unterlagen bestehen aus den Kassenbüchern und den Belegen. Alle Einnahmen und alle Aufwendungen werden nicht pro Filiale in ein Kassabuch geschrieben sondern täglich als Gesamtlosung. Es gibt nur ein Kassabuch für alle Filialen.

Weitere vorgelegte Unterlagen sind der tägliche Warengruppen-Bericht, das tägliche Gesamtinkasso, der tägliche Artikelbericht und die EDV-Daten pro Filiale.

Warengruppenbericht:

Aufgelistet ist die tägliche Anzahl der Küche, Alkoholfrei, Kaffee/Tee, Bier, Wein, Spirituosen, Tabak netto, Umsatzsteuer und Umsatz brutto.

Artikelbericht:

Aufgelistet werden die verkauften Stücke und der Preis der einzelnen verkauften Artikel.

Gesamtinkasso:

Aufgelistet wird der tägliche Netto-Umsatz, Umsatzsteuer pro 10%-ige Umsätze sowie Umsatzsteuer pro 20%-ige

Umsätze.

Warengruppenbericht, Artikelbericht und Gesamtinkasso müssen übereinstimmen. Die Bruttoumsätze werden in das Kassabuch eingetragen und verbucht.

EDV-Daten:

Diese wurden von der geprüften Firma ab Oktober 2005 pro Filiale auf CD-Rom zur Verfügung gestellt. Die EDV-Daten müssen mit dem Warengruppenbericht, Artikelbericht und Gesamtinkasso übereinstimmen.

Als Stichprobe wurde der 24.11.2005 gewählt, um zu überprüfen ob die vorgelegten EDV-Daten mit den o.a. Ausdrucken übereinstimmen.

Folgende Feststellungen wurden hier festgehalten:

B I: Der Vergleich Artikel-Bericht mit den EDV-Daten ergab, dass u.a. 10%-Umsätze zur Gänze fehlen; d.h. diese wurden auch nicht verbucht.

Bei bestimmten 10%igen Umsätzen wurden weniger Stück ausgewiesen, das heißt auch weniger verbucht als lt. EDV-Aufzeichnungen. Diesbezüglich wurde eine durchschnittliche Verkürzung der 10%-Umsätze von 27,63% errechnet.

Bei bestimmten 20%-igen Umsätzen wurden weniger Stück ausgewiesen, das heißt auch weniger verbucht als lt. EDV-Aufzeichnungen.

Diesbezüglich errechnet sich eine Verkürzung von 39,17%.

Anmerkung Richter:

In den übrigen Filialen wurden ähnliche Sachverhalte festgestellt.

Im Bericht wurden die einzelnen Positionen angeführt (auf die Wiedergabe der einzelnen Positionen wird hier verzichtet).

Auch die Überprüfung der Erlöskonten mit Kostenstellen mit den vorgelegten EDV-Aufzeichnungen ergab bei jeder Filiale Differenzen zur Buchhaltung.

Es ist nicht nachvollziehbar, ob Bankomat- oder Kreditkartenzahlungen in den erklärten Umsätzen enthalten sind. Aus den von der geprüften Firma vorgelegten Daten der Bankomat- bzw. Kreditkartenfirmen wurde anhand der von der geprüften Firma vorgelegten EDV-Aufzeichnungen stichprobenweise pro Filiale versucht, Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarten zu vergleichen. Betreffend „Maestro“ konnte lediglich eine Übereinstimmung mit den EDV-Aufzeichnungen ermittelt werden. Für die einzelnen Filialen wurden von der geprüften Firma nur monatsweise die Transaktionsaufzeichnungen für die Mastercards und Visa vorgelegt. Betreffend Diners wurde eine Excel-Tabelle mit Monatssummen auszugsweise vorgelegt.

Aufgrund der angeführten Punkte besteht für die Betriebsprüfung einer Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO.

Ausgehend von den bis dato nicht aufgeklärten Differenzen betreffend den 24.11.2005 wird der durchschnittliche Verkürzungsprozentsatz von gerundeten 45% angesetzt. Der Betriebsprüfung ist es nicht möglich aus den nicht nachvollziehbaren Bankomat- und Kreditkartenlosungen, aus den Kassaminusständen, aus den unterschiedlichen Erlösen der EDV-Aufzeichnungen und der Buchhaltung einen anderen Prozentsatz abzuleiten. Aus dem falschen Kassabestand aus dem Jahr 2005 könnte ein Verkürzungsprozentsatz von gerundet 80% angesetzt werden.

Wird nun der durchschnittliche Verkürzungsprozentsatz von 45% angesetzt, so versucht die Betriebsprüfung dem Umstand Rechnung zu tragen, dass, wenn Umsätze erhöht werden, auch diverse Aufwendungen erhöht werden müssten. Es wird daher ein pauschaler Betrag von 15% angesetzt, somit werden die Umsätze um 30% erhöht.

Mit **Bescheiden vom 26. Jänner 2010 und 11. März 2010** wurde nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren, den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt und die Abgaben dem entsprechend festgesetzt.

Die Kapitalertragsteuern (Haftungs- und Abgabenbescheide) wurden mit Bescheiden vom 22. Februar 2010 festgesetzt.

Mit **Eingabe vom 21. Juni 2010** wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen oben genannte Bescheide eingereicht.

Vorausgeschickt sei, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung auf den Differenzen eines einzigen Tages beruht, wobei diese Differenzen auf die unten näher angeführten Schwierigkeiten durch Umstellung des Verrechnungssystems zurückzuführen und im gleichen Monat beseitigt waren, wobei die Differenzen des angeführten Tages ausgeglichen wurden.

Von der Größenordnung her scheint eine derartig eklatante Umsatzerhöhung von rd. 2.100.000,00 € ohne Feststellungen bei den Hauptlieferanten (E) nicht plausibel. Ergänzend sei darauf verwiesen, dass z. B. bei Firmen wie F und G, die ja den Medien zu Folge durch die Finanzbehörden überprüft wurden und deren Kunden mit von der Behörde festgestellten Unregelmäßigkeiten konfrontiert wurden, die Firma „Beschwerdeführerin“ nicht aufscheint. Außerdem wurde von der Betriebsprüferin selbst erklärt, dass sich „interessanterweise bei den Getränken keine Differenzen zu den Lieferfirmen ergaben“.

Zu den Feststellungen gemäß Betriebsprüfungsbericht nehmen wir wie folgt Stellung:
TZ 1 Punkt I:

Zu der von der BP angeführten Verwendung der Schlüssel für das Abrechnungssystem wird wie folgt erläutert bzw. richtiggestellt:

Im Unternehmen werden 4 verschiedene Schlüssel verwendet, die folgende Funktionsmöglichkeiten haben:

a) Kellnerschlüssel:

kann bonieren, Standkontrolle aller offene Tische (nur ansehen) und Endumsatz des Kellners selbst ersehen.

Nach einem Bonierungsvorgang drückt der Kellner auf „schließen“, wodurch der nächste Kellner im Computer arbeiten kann. Bei einer weiteren Bestellung kann der betreffende Kellner denselben Tisch wieder öffnen und die Zusatzbestellung bonieren. Hat sich der Kellner beim Bonieren geirrt, kann er - solange er die Bestellung nicht geschlossen hat - diese Bestellung stornieren. Schließen bedeutet, dass die Bestellung in die Küche oder in die Schank weggesandt wird. Sobald er jedoch auf „schließen“ gedrückt hat, ist für ihn keine Stornierungsmöglichkeit mehr gegeben.

b) Filialleiterschlüssel:

dieser kann neben den Berechtigungen des Kellners noch Warenzugänge eingeben und die Stände abfragen sowie dokumentierte Warenausgleiche machen. Die Wareneingabe wird von der Mitarbeiterin des Büros laufend mit den Mengen der Lieferscheine kontrolliert.

c) Lagerberechtigungsschlüssel:

kann nur die Lagerabfragen durchführen - nicht bonieren,
kann dokumentiert Lagerzu- und -abbuchungen durchführen und keine Kellnerabfragen tätigen.

d) Chefschlüssel:

zusätzlich zu den anderen Berechtigungen kann storniert werden, solange die Funktion Rechnung nicht aufgerufen ist, allerdings ist dieses Storno dokumentiert.

Zusätzlich kann die Summe der bereits abgeschlossenen als auch nicht abgeschlossenen Bestellungen abgerufen werden.

Die im Betriebsprüfungsbericht auf Seite 3 angeführte Ausführung über die eigene Spalte „ZART“ ist im Betrieb nicht aktiviert und kann nicht verwendet werden. Diese Funktion würde nur einen zusätzlichen Mehraufwand bewirken, da ein Gast sich oft erst während

des Zahlungsvorganges entscheidet, ob bar oder per Kreditkarte bezahlt wird bzw. seine ursprüngliche Entscheidung ändert, sodass jedes Mal eine Berichtigung erfolgen müsste. Tischverlagerungen sind selbstverständlich möglich (z. B. ursprünglicher Gartenplatz bei Regen ins Lokal bzw. späteres Hinzukommen von Gästen Umänderung von kleinen auf größeren Tisch). Warum dies ein Problem ergeben sollte, ist nicht nachvollziehbar. Wenn tatsächlich problemlos ohne Dokumentation gelöscht werden könnte, wäre die von der Betriebsprüfung unterstellte vorherige Zusammenlegung einiger Tische ja nur eine unnötige Zusatzarbeit, da dann die Löschung eines Tisches sofort - ohne vorherige Zusammenlegung - möglich wäre.

Es gibt keine „Personaltisch-Funktion“. „Probekellner“ gibt es ebenfalls nicht bzw. ist auf gar keinen Fall installiert bzw. aktiviert.

< Beigelegt wird hierzu eine schriftliche Stellungnahme der Lieferfirma des Kassensystems
(Anlage 1).

Zu den angeführten angeblichen Storni von 23.720,00 € sei bemerkt, dass diese von der Betriebsprüfung ohne vorherige Rückfrage und ohne näheren Hinweis erstmals in der bei der Schlussbesprechung nicht mehr diskutierten Niederschrift angeführten Beträge nicht nachvollziehbar sind. Es gibt nur Sofortstorni, z. B. bei Eingabefehlern der Kellner, diese Storni werden dokumentiert (es handelt sich dabei um einen verschwindend geringen Prozentsatz). Der Computer ist mit der Schankanlage von WMF verbunden und gibt durch diese Storni die Waren gar nicht aus.

Tz 1 Punkt II:

Die erwähnten Listen sind keine Inventurlisten sondern reine Zwischenkontrolllisten, die nur zur laufenden Kontrolle für die Kellner bestimmt sind. Der Stand lässt sich auch jederzeit aus dem Computer nachvollziehen. Die Kellner müssen eventuell fehlende Artikel nachbonieren und selbst begleichen. Damit ist aber auch gewährleistet, dass sämtliche Buchungen im Computer-System festgehalten werden.

Tz 1 Punkt III:

Kellnerabrechnungen:

Die von der BP dargestellten Ausführungen sind nicht zutreffend.

Die Kellner können keine Ausdrücke produzieren, sondern nur ihre Umsätze am Schirm ablesen.

Sowohl für die Kellner wie auch für den Geschäftsführer wird der Umsatz im Computersystem eindeutig festgehalten. Dieser ist die Grundlage für die Abrechnung. Es ist daher sehr wohl feststellbar, welche Umsätze gemacht werden und diese sind auch im Journal festgehalten. Die Kontrolle des Kellners durch den Geschäftsführer ist sehr wohl möglich und auch notwendig, und zwar dergestalt, dass der Geschäftsführer den im Computer befindlichen Tagesumsatz mit dem vom Kellner nach Dienstschluss in den Safe eingeworfenen Bargeld und den Kreditkarten abstimmt.

So wurde es auch der Prüferin erklärt. Um die von der Prüferin in ihren Ausführungen mehrmals angeführte Diktion „es entspricht nicht der täglichen Lebenserfahrung“ zu

strapazieren, sei bemerkt, dass es auch nicht der täglichen Lebenserfahrung entspricht, dass der Geschäftsführer sich blind auf seine Kellner verlässt.

Die einzigen Bons, die es gibt, sind der Küchenbon und der Kassenbon, der für den Gast bestimmt ist. Diese sind nur ein Spiegelbild des vorhandenen Journals. Jeder Bon wird zwangsläufig im Computer gespeichert. Der Bargeldbestand ist ebenfalls jeden Tag überprüfbar, da er sich aus dem Umsatz abzüglich der noch nicht von der Bank honorierten Kreditkartenbelege - die bis zur Einlösung als Kassenbestand gelten - feststellen lässt.

Es sind daher die Kellnerabrechnungen ganz genau überprüfbar, was bereits im ersten Gespräch mit der Prüferin vom Geschäftsführer ausdrücklich betont und dargestellt wurde.

Tz 1 Punkt IV:

Die Tischabrechnungsbons (= Kassenbons) sind für den Gast bestimmt. Diese Daten werden im Journal gespeichert und sind nicht manipulierbar. Das Journal selbst ist jederzeit nachprüfbar und gibt die Summe der Bons wider.

Tz 1 Punkt V:

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Kassenbestand ist nicht richtig, da von der Betriebsprüferin sowohl die bereits als Kassenausgang berechneten Einreichungen der Eurocard- und Amex-Kreditkarten nochmals als Ausgang erfasst und damit doppelt als Kassenminderung berücksichtigt wurden als auch die der Prüferin zu Prüfungsbeginn übergebene Textdatei nicht richtig ausgewertet wurde (die Losung des 1. Jänner in Höhe von 8.211,10 € wurde von der Buchhaltungskraft im Hinblick auf den Silvesterumsatz auf Artikel bezogen zur Hälfte für das alte Jahr abgegrenzt). Von der Prüferin wurde unrichtigerweise damit bis auf einen Artikel die Losung des 1. Jänner nur zur Hälfte erfasst, wodurch sich der von der Prüferin errechnete Kassenbestand um 3.994,90 € erhöht. Damit ist auch der von der Betriebsprüfung für den 5. und 11. Jänner 2004 angenommene Kassenfehlbestand tatsächlich nicht gegeben. Als dieser Irrtum der Betriebsprüfung bei der Schlussbesprechung vorgebracht wurde, hat die Prüferin erklärt, sie würde ihren fertigen Bericht nicht mehr ändern (Anlage 2).

Es ist nicht richtig, dass die Tageslosungen nicht überprüfbar sind. Bei jeder im Kassabuch eingetragenen Tageslosung liegen sämtliche Journale der einzelnen Filialen, aus welchen ganz eindeutig die tägliche Losung jeder Filiale hervorgeht (siehe Anlage 3). Dies war schon deshalb nötig, da ja sonst bei der Verbuchung die Aufteilung in Filialen nicht möglich gewesen wäre.

Die größeren Geldbeträge im Safe rühren daher, dass die Lieferantenrechnungen zur Erzielung besserer Konditionen bei Lieferung sowie die Gehälter bar bezahlt werden.

Tz 1 Punkt VI:

Aus Arbeitsvereinfachungsgründen wurden die Bankomat- bzw. Kreditkartenlosungen bis zum Eingang durch die Bank verrechnungsweise in der Kassa gesammelt und erst dann ausgetragen.

Somit war die Kontrolle gegeben, dass die Eingänge auch tatsächlich erfasst wurden. Nicht richtig ist, dass Herr A bewusst dadurch eine Schätzung auf sich nehmen wollte.

Tz 1 Punkt VII:

Zu der Stichprobe am 24.11.2005 ist Folgendes zu bemerken:

Wie der Betriebsprüferin bei Schilderung der Abrechnungsmodalitäten erklärt wurde, erfolgte im November 2005 eine komplette Computerumstellung (Hardware, Software, Schankanlage etc.) mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von 120.000,00 €. Hierbei gab es naturgemäß große Umstellungsschwierigkeiten, die den ganzen November andauerten. Durch diverse Fehler des Personals bei der Bedienung und auch Abstimmungsschwierigkeiten Software zu Hardware I - WMF kam es aus unerfindlichen Gründen auch zu Differenzen, die sich so auswirkten, dass die Lösungen laut Computer teilweise geringer waren als die von den Kellnern abgelieferten Lösungen (das überschüssige Geld wurde vorläufig auf die Seite gelegt). Nach Einschaltung der Lieferfirmen und verschiedenen Reparaturmaßnahmen wurde Ende November das Problem endlich behoben und das zur Seite gelegte Geld als zusätzliche Lösung vereinnahmt. In diesem Zusammenhang wurde die Betriebsprüfung gebeten, die Tage 25., 26., 27. und 30.11.2005 zu überprüfen, da daraus zu ersehen war, dass das bis 24.11. fehlende Geld zusätzlich in die Kasse eingelegt und damit versteuert wurde. Dieser Bitte wurde jedoch nicht nachgekommen. Außerdem wurden Stichproben nachfolgender Tage sowie die rechnerische Probe des kompletten Jahres 2006 (Abstimmung Lösungsaufstellungen mit Rechnungswesen) am 19.5.2009 in die Amtsräume gebracht und gebeten, weitere Stichproben durchzuführen, was jedoch ebenfalls nicht gemacht wurde.

Tz1 Punkt VIII:

Die von der Betriebsprüfung angeführten Differenzen bestehen tatsächlich nicht. Hier dürfte bei der Bearbeitung der überspielten Daten durch die Betriebsprüfung ein Fehler passiert sein, da z. B. im B I die Erlöse in Höhe von 20% mit 218.920,64 € angegeben wurden, tatsächlich betragen diese jedoch laut der übergebenen Textdatei 229.611,49 € - siehe Anlage 4 - (die Erlöse in Höhe von 10% sind richtig angeführt). Bei den restlichen Filialen ergeben sich ebenfalls Differenzen.

Beigelegt wird auch die Jahresaufstellung 2006, aus welcher ersichtlich ist, dass der Jahresumsatz laut Rechnungswesen 1.936.235,36 € beträgt. Laut den übergebenen EDV-Unterlagen der Firma beläuft sich der Umsatz auf 1.936.306,22 €, ist also bis auf eine Rundungsdifferenz im gesamten Jahr von 70,86 € übereinstimmend (Anlage 5).

Tz 1 Punkt IX:

Die von der Betriebsprüfung angeführten Zeitdifferenzen sind laut den Ausführungen der Mitarbeiter plausibel erklärbar. Zur näheren Erläuterung wird eine Einvernahme eines informierten Mitarbeiters angeregt.

Abschließend sei noch bemerkt, dass sich im Betriebsprüfungsbericht (Tz 2) wie im Umsatzsteuerbescheid 2005 die Umsätze gegenüber der Niederschrift um 30.000,00 € (ohne entsprechende Erläuterung) erhöht haben.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Behörde zweiter Instanz wird gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung beantragt.

Im **Schreiben vom 2. Februar 2011** nahm die Betriebsprüferin zu gegenständlicher Beschwerde wie folgt Stellung:

Begründung: Das Vorbringen in der Berufung ist nicht geeignet, die bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung zu entkräften.

Die Schätzungsmethode wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens sowie im abschließenden Bericht ausführlich erläutert und erklärt.

Das Parteiengehör wurde in vollem Umfang gewahrt. Auf die ausführlichen Darstellungen im Bericht wird hingewiesen. In der Berufung wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht.

Ad TZ 1 Punkt 1:

In der Berufung wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht, außer dass die steuerliche Vertretung 4 verschiedene Schlüssel anführt. Bei der Betriebsbesichtigung gab der Gesellschafter-Geschäftsführer nur 2 Arten von Schlüssel, den Chef- und die Kellnerschlüssel, an.

Die Summe von 23.720,00 € wurde lediglich als Beispiel zitiert.

Zur Anlage 1 ist festzuhalten:

Ad Punkt 1: Der Tagesabschluss kann jederzeit gemacht werden, d. h. auch z. B. nach Wochen.

Bis zum Tagesabschluss sind jederzeit Änderungen vom Gesellschafter-Geschäftsführer möglich.

Ad Punkt 2: Wenn im Kassensystem keine Probekellner vorhanden sind, stellt sich die Frage wie neue Kellner eingeschult werden. Denn es gibt lt. Aussage des Geschäftsführers A und lt. Aussage des Mitarbeiters, Hr. H, von der Fa. I Informatik GmbH keine Stornodateien. Werden neue Kellner eingeschult, kann das im System nur über Probekellner stattfinden oder es werden Schulbonierungen gemacht, die dann gelöscht werden und in einer Stornodatei aufgezeichnet werden müssen.

Ad Punkt 3: Es wurden keine Stornodateien oder Protokollierungsdateien vorgelegt.

Ad Tz 1 Punkt 2:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen.

Ad Tz 1 Punkt 3:

Es wird auf den BP-Bericht verwiesen. Da die Beschwerdeführerin Küchenbon und Kassenbon anführt, ist festzuhalten, dass diese Bons nicht aufbewahrt und deshalb auch nicht vorgelegt werden konnten.

Ad Tz 1 Punkt 4:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen.

Zum besseren Verständnis ist darauf hinzuweisen, dass es sich hier um Kassen- und Küchenbons handelt.

Ad Tz 1 Punkt 5:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen.

Ad Anlage 2: Von der Betriebsprüfung können doppelte Beträge (siehe Anlage 2, Eingabejournal, Blatt1, Satz 6 bis 23), die von der steuerlichen Vertretung geschätzt und verbucht wurden, d. h. Buchungen ohne Beleg!!!, nicht anerkannt werden.

Eine solche Vorgangsweise widerspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung.

Daher ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gem. §§ 131 ff BAO und für die vorgelegten Unterlagen die Vermutung der Richtigkeit gem. § 163 BAO nicht mehr gegeben.

Ad Tz 1 Punkt 6:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen.

Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass Zahlungen mit Bankomat- und/oder Kreditkartenzahlungen am Tag der Zahlung im Kassabuch als Ausgang erfasst werden müssen, um den tatsächlichen Bargeldbestand ermitteln zu können. Die geprüfte Fa. hat die Bankomat- und/oder Kreditkartenzahlungen erst als Ausgang erfasst, wenn diese am Bankkonto gutgeschrieben wurden.

Ad Tz 1 Punkt 7:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen.

Ergänzend ist anzuführen, dass von der geprüften Fa. die immer wieder abverlangten Aufzeichnungen über die behaupteten "Mehreinnahmen" der Kellner nicht vorgelegt wurden. Von der Softwarefirma I Informatik GmbH konnten auch keine Aufzeichnungen über Reparaturen vorgelegt werden. Aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen

konnte nicht festgestellt werden, dass das "bis 24.11. fehlende Geld zusätzlich in die Kassa eingelegt und damit versteuert wurde". Aus den vorgelegten EDV-

Daten konnte nicht festgestellt werden, dass zusätzliche Umsätze aufgezeichnet wurden. Die Beschwerdeführerin behauptet, dass im November 2005 eine komplette

Computerumstellung (Hardware, Software, Schankanlage etc.) erfolgte. Tatsächlich erfolgte die Umstellung bereits Anfang Oktober 2005. Für das Lokal 1 wurden EDV-

Daten ab 4.10.2005 vorgelegt. Für die Lokale 1 bis 3 wurden EDV-Daten ab 1.10.2005 vorgelegt. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung und auch nicht dem wirtschaftlichen

Handeln eines Geschäftsführers, ein EDV-System einzusetzen, das 51 bzw. 55 Tage nicht funktionierte. Funktioniert eine eingesetzte Software nicht, so sind händische

Aufzeichnungen zu führen und aufzubewahren, auch deshalb, da diese händischen Aufzeichnungen Grundlage für die Verbuchung am Buchhaltungskonto sind. Es gilt noch

immer der Grundsatz "keine Buchung ohne Beleg".

Auf den Erlöskonten der einzelnen Sparten, der einzelnen Lokale sind keine Buchungen aufgezeichnet worden, die die Differenzen aus "unerfindlichen Gründen" berichtigt hätten.

Die Beschwerdeführerin gibt an, dass das bis 24.11.2005 fehlende Geld am 25., 26., 27. und 30.11.2005 in die Kassa eingelegt worden ist.

Zu den Feststellungen betreffend Buchungen am Buchhaltungskonto Kassa wird auf oa. Punkt "ad Tz 1 Punkt 5" verwiesen. Ergänzend dazu, wurde festgestellt, dass am 27.11.2005 keine Buchungen am Konto Kassa durchgeführt wurden.

Ad Tz 1 Punkt 8:

Es wurde kein neuer Sachverhalt vorgebracht; auf den BP-Bericht wird verwiesen. Wenn nun die Beschwerdeführerin anführen will, dass es beim Einlesen der Daten zu einem Einlesefehler gekommen ist, wird festgehalten, dass das Einlesen der von der steuerlichen Vertretung übergebenen Daten mit einer vom BMF zur Verfügung gestellten Einleseroutine durchgeführt wurde.

Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung siehe ad Tz 1 Punkt 5.

Die Einvernahme von Mitarbeitern erscheint der Betriebsprüfung nicht sinnvoll, da diese in einem Abhängigkeitsverhältnis zur geprüften Fa. stehen.

Es gilt der Betriebsprüfungsbericht, weil nur dieser die Bescheidbegründung ist.

Mit **Vorlagebericht** vom 3. März 2011 wurde gegenständliche Beschwerde dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 8. Mai 2019** seitens des nunmehr neu zuständigen Richters des Bundesfinanzgerichtes wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Kenntnisnahme übermittelt und um diesbezügliche Anmerkungen aufgefordert.

Ebenfalls mit **Datum 8. Mai 2019** wurde die belangte Behörde aufgefordert, die Ausführungen der Betriebsprüfung näher zu begründen und mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen.

In einem **Telefonat am 28. Mai 2019** gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, dass es in gleicher Sache bereits eine Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes geben würde ("Parallelfall"). In diesem Verfahren seien bereits Einvernahmen und Erörterungen durchgeführt worden und der gegenständlich strittige Sachverhalt sei unmittelbar in diesem Erkenntnis entschieden worden.

Der Amtsvertreter gab im **Telefonat vom 28. Mai 2019** bekannt, dass er der damaligen Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht hinzuzufügen hätte.

Aufgrund von fehlerhaften Archivierungen sei eine Vorlage weiterer Unterlagen nicht mehr möglich.

Auch ihm sei die bereits ergangene Erledigung des Gerichtes bekannt.

Erledigung "Parallelfall":

RV/7103734/2010 vom 4. April 2016

Mit **Eingabe vom 4. Juni 2019** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

In Zuge einer Außenprüfung wurden in verschiedenen Firmen – unterschiedliche Standorte – eine Schätzung der Bemessungsgrundlage, nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren, durchgeführt.

Die Schätzungsberechtigung wurde im Wesentlichen mit mangelhafter Kassenführung begründet.

Sämtliche Standorte sind mit einem elektronischen Abrechnungssystem ausgestattet. Die von den Kellnern eingegebenen Bestellungen sind nach Rechnungslegung mit dem Kellnerschlüssel nicht änderbar. Nach Dienstschluss werden die Kellnerabrechnungen und die Barlosungen in den Safe geworfen. Bestandsdifferenzen sind von den Kellnern zu bezahlen.

Diese Angaben wurden im Zuge des Ermittlungsverfahrens des bereits abgeschlossenen Verfahrens bestätigt.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ausgeführt, dass aufgrund der angeführten Mängel eine Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO besteht.

Ausgehend von nicht aufgeklärten Differenzen wurde der durchschnittliche Verkürzungsprozentsatz von gerundeten 45% angesetzt. Unter Berücksichtigung von diversen Aufwendungen im Ausmaß von 15% wurden die Umsätze um 30% erhöht.

Hierzu ist allerdings anzumerken, dass im Ermittlungsverfahren des oben genannten „Parallelverfahrens“ die angeführten Mängel beinahe vollständig geklärt werden konnten und die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung auch nachgewiesen wurde.

Auch im Ermittlungsverfahren betreffend das gegenständliche Verfahren konnten seitens der belangten Behörde keine Angaben nachgereicht werden, welche ein Abgehen von der bereits entschiedenen Sache rechtfertigen würde.

Betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wurde auf die Feststellungen im Zusammenhang mit den Aufzeichnungsmängeln verwiesen – welche allerdings mittlerweile beinahe vollständig erklärt werden konnten (durch die Ermittlungen im „Parallelverfahren“).

Der steuerliche Vertreter hat diesbezüglich auch darauf verwiesen, dass nunmehr keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO mehr vorliegen und somit eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht (mehr) zulässig ist.

B) Rechtliche Würdigung samt Beweiswürdigung:

a) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO⁵, Rz. 21ff zu § 303 und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z. B. die Zahlungswilligkeit (vgl. VwGH 14.6.1982, 82/12/0056). Solche Tatsachen sind z. B. der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. VwGH 18.1.1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Nach Ritz, BAO⁵ Rz. 25 ff zu § 303 können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (z. B. solche gemäß § 124) neu hervorkommen. Ein neu hervorgekommenes Beweismittel ist nicht nur eine bereits vorliegende Zeugenaussage, sondern auch die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen (vgl. VwGH 17.9.1979, 880/77; VwGH 16.2.1994, 90/13/0003).

Nach Ritz, BAO⁵ Rz. 35 zu § 303 sind an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Nach Ritz, BAO⁵ Rz. 71ff zu § 303 werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig

(absolut und relativ) sind (vgl. zu § 303 Abs. 4 aF VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; 12.4.1994, 90/14/0044; 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe (vgl. UFS 25.1. 2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (vgl. VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.3.009, 2006/15/0079).

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „zweckmäßig“ im Sinn des § 20, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt auch aus Art. 126b Abs. 5 B-VG (wonach sich die Überprüfung des Rechnungshofes u.a. auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erstrecken hat).

Verwaltungsökonomische Erwägungen sind unabhängig davon, ob die Wiederaufnahme sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde, zu berücksichtigen (Ritz, ÖStZ 1996, 71; BMF, AÖF 2006/192, Abschn 3.2).

Nach § 131 Abs. 1, zweiter Absatz BAO sind die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Nach § 131 Abs. 1 Ziffer 6a BAO sollen die Eintragungen nicht mit leicht entfernbareren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

Für den Fall, dass Datenträger zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle verwendet werden, sollen § 131 Abs. 1, Ziffer 6 b BAO zufolge die Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

Nach § 163 Abs. 1 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.

Nach § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Nach Ritz, BAO⁵ Rz. 1ff. zu § 163, besteht, wenn Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 entsprechen, die (widerlegbare) Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufschreibungen in Zweifel zu ziehen (vgl. § 184 Abs. 3 über die Schätzung bei sachlicher Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen). Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (vgl. VwGH 13.9.1977, 88/77, 1860/77, 1861/77; 29.6.2005, 2000/14/0199). Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses liegt bei der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0265; 29.11.2006, 2002/13/0227).

Geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung müssen unberücksichtigt bleiben (Stoll, BAO, 1740; VwGH 9.4.1986, 84/13/0107; 23.6.1994, 92/17/0106).

Nach der Judikatur (vgl. VwGH 21.9.1993, 88/14/0110) wird eine solche Abweichung im Allgemeinen wesentlich sein, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw. Aufzeichnungen mehr als 10% von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht.

Statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen reichen nicht aus, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung (vgl. VwGH 18.9.2013, 2009/13/0146).

Für den Fall, dass die Bücher bzw. Aufzeichnungen formell mangelhaft sind, besteht zwar keine Vermutung ihrer inhaltlichen Richtigkeit, aber auch keine Vermutung ihrer sachlichen Fehlerhaftigkeit (Stoll, BAO, 1742; Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 18 Tz 19; Achatz, in Schlager-FS, 159). Die Partei trifft daher auch keine Beweislast für die inhaltliche Richtigkeit (Stoll, BAO, 1742).

Eine Schätzungsberechtigung als Folge formeller Mängel besteht nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3); weiters setzt die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 1 BAO voraus, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können.

Aus § 163 ergeben sich keine Schätzungsbefugnisse (z. B. BMF, SWK 2006, S 904).

Nach dem Bericht (bzw. Niederschrift) gemäß § 150 BAO, auf den in der Begründung der angefochtenen Bescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO verwiesen wird, sind die Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 erforderlich gemacht haben, unter Tz 2 PB dargestellt. Die die Wiederaufnahme hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 begründenden Feststellungen sind Tz.3 PB zu entnehmen. Der Text unter Tz.2 PB besteht aus der ziffernmäßigen Darstellung der griffweisen Schätzung, deren abgabenbehördliche Befugnis unter Tz.1 PB beschrieben wird. Die Feststellungen unter Tz.3 PB setzen sich aus dem Satz *"Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden um die Umsatzerhöhungen netto erhöht"* und der Gegenüberstellung des Gesamtbetrags der Einkünfte laut Firma zum Gesamtbetrag der Einkünfte laut Betriebsprüfung für jedes einzelne der in Rede stehenden Streitjahre zusammen.

Aus dem im Prüfbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern durfte das Gericht im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Streitjahre folgern, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist.

Die Ausführungen unter Tz. 1 PB mit den dort angeführten neun Punkten sollen zwar die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde dokumentieren, legen jedoch in keinem einzigen Punkt ein Sachverhaltselement offen, das das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO nachweist.

Der Text unter Punkt I. (Software) mit Bezugnahme auf das Benutzerhandbuch, Recherchen im Internet über die Software der Kassensysteme, eine Betriebsbesichtigung und eine Demonstration des Geschäftsführers der T.I.-GmbH beschreibt eindrucksvoll die technischen Einsatzmöglichkeiten des elektronischen Kassasystems samt Schlüssel im Rahmen der Geschäftsführung, ohne einen einzigen konkreten Geschäftsfall zu nennen, der nicht in der Buchhaltung erfasst ist und eine Änderung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2006 begründen hätte können.

Die Darstellungen der im „Parallelverfahren“ einvernommenen Zeugen vermitteln glaubhaft das Bild von Arbeitsvorgängen in den Lokalen der Beschwerdeführerin in den Streitjahren, wie sie für das Personal eines mit einer elektronischen Registrierkassa ausgestatteten Lokals in der Gastrobranche typisch sind, und lassen keinen Zweifel an einer vollständigen Erfassung der Gästebestellungen im Kassasystem der Beschwerdeführerin zu. Ohne einen stichhaltigen Nachweis für eine Datenmanipulation durch das Kellnerpersonal jedoch verschafft die Beschreibung der technischen Benutzermöglichkeiten betreffend die Software in Verbindung mit den Angaben der Parteien zu den Filialschlüssel keine Gewissheit darüber, dass die technischen Möglichkeiten des Kassasystems im Betrieb tatsächlich in einer Form wahrgenommen worden sind, um die Abgaben zu verkürzen. Damit sind die Ausführungen zur Software

im Prüfbericht nicht dazu geeignet, den Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO zu dokumentieren.

Die Ausführungen unter den Punkten II. Inventurlisten und III. Kellnerabrechnungen des Prüfberichts belegen genauso wenig das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, weil Grundaufzeichnungen Aufzeichnungen sind, die einen Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren, und den Texten in Pkt. II und III PB konkrete Angaben zu im Kassasystem nicht erfassten Geschäftsfällen fehlen, womit der Bestand von konkreten Mängel in den Grundaufzeichnungen nicht nachgewiesen ist. Da zu den Dienstpflichten des Kellnerpersonals zählt, dass die Kellner die in Rede stehenden Listen mit den tatsächlichen Beständen zu vergleichen, fehlende Artikel nachzubonieren und Einnahmenausfälle zu bezahlen haben und die Zahlungsverpflichtung jene Bestandsdifferenzen betrifft, die anhand der tagtäglich (in allen Filialen der Bf.) ausgedruckten Listen festgestellt worden sind, haben die thematisierten Listen [auch für den Kellner] eine Kontroll- und Beweisfunktion und bloß Zwischenkontrolllistencharakter, womit die in Rede stehenden Listen und Abrechnungen nicht zu den Grundaufzeichnungen zählen.

Zu den Ausführungen unter Punkt IV. "Bons" PB ist vorerst darauf hinzuweisen, dass Bons in abgabenrechtlicher Hinsicht Aufzeichnungen sind, die einen Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren, und daher den Charakter von Belegen haben, die gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtig sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Zweck der Aufbewahrung solcher Belege, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (vgl. VwGH 25.11.1986, 84/14/0109).

Zählen Bons zu den Grundaufzeichnungen, so stellt die Unterlassung der Aufbewahrung dieser Belege eine Verletzung der Grundaufzeichnungen dar. Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden, so sind diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/16/0143). Das Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4. 2010, 2008/15/0122).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, wonach der Umstand, dass "Bons" nicht aufbewahrt worden sind, die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde begründet, zwar zu folgen, jedoch lässt das in den Lokalen eingesetzte Kassasystem mit den für das Personal installierten Funktionstasten, die vom Personal in Erfüllung ihrer Dienstpflichten in den Streitjahren zu drücken gewesen sind, den Schluss darauf, dass die Bestelldaten im Kassensystem mit dem Ausdruck der Bons

nicht in Verlust geraten, sondern gespeichert geblieben sind, zu und findet Deckung in den protokollierten Angaben des Kellners H.S. betreffend die Verwendung der "Bon"-Ausdrucke.

Anmerkung Richter: aus dem "Parallelverfahren"

Seitens der belangten Behörde sind sowohl im Betriebsprüfungs-, als auch im Rechtsmittelverfahren keine auf "Bons" bezügliche Vorgänge offengelegt worden, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen als den von den Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten. Aufgrund der Aktenlage war daher der Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO in Form der Nichtaufbewahrung der "Bons" zu verneinen.

Auch die Ausführungen unter den Punkten VI. Bankomat- und Kreditkartenerlöse des Prüfberichts begründen nicht den Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, weil nämlich dann, wenn die Bankomat- und Kreditkartenerlöse bis zum Eingang durch die Bank verrechnungsweise in der Kassa gesammelt und erst dann ausgetragen worden sind, die Kontrolle darüber, dass die Eingänge auch tatsächlich erfasst worden sind, in den Streitjahren gegeben gewesen war.

Die im Fall von MasterCard oder Visa von Banken in Zusammenarbeit mit den Kreditkartenorganisationen ausgegebene Kreditkarte wird nicht sofort, sondern erst dann, wenn die Transaktionsbelege vom Verkäufer bei der Kartengesellschaft eingereicht werden, belastet. Mit der Einreichung der Transaktionsbelege bei der Kartengesellschaft sind die Konten in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin überprüfbar gewesen. Da die Bar- und Kreditkartenumsätze für die Streitjahre in der Kassa der Beschwerdeführerin zwar nicht getrennt, aber sehr wohl erfasst gewesen sind, sind sie Bestandteil der aus der EDV der Filialen sich ergebenden Umsätze. Damit legen die Ausführungen der Betriebsprüferin im Prüfbericht sowie im Beschwerdeverfahren allerdings keine Vorgänge offen, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen als den von den Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, sodass der Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO aufgrund der Bankomat- und Kreditkartenerlöse und Bankomat- und Kreditkartenzahlungen zu verneinen ist.

Betreffend die Ausführungen unter Tz. 1 Pkt V. Kassabuch PB steht zwischen den Verfahrensparteien durch die von der Amtspartei als glaubhaft bezeichneten Aussagen des Zeugen Mag. P betreffend Umsätze der Mag. P GmbH im Jahr 2004 bedingt außer Streit, dass die Umsätze aus der A-Gasse im entsprechenden Zeitraum der letztgenannten Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, womit die Anwendung des durchschnittlichen Verkürzungsprozentsatzes von gerundeten 32% entfällt und die Annahme des Bestands einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO aufgrund der Ausführungen der Außenprüferin betreffend die Nichterfassung von Umsätzen aus dem übernommenen Lokal am Standort A-Gasse im Prüfbericht unbegründet ist.

Anmerkung Richter: Diese Daten stammen aus dem bereits erwähnten „Parallelfall“.

Der Anerkennung des durchschnittlichen Verkürzungsprozentsatzes von gerundet 30% aufgrund der Ausführungen unter Pkt. VII ist vor allem entgegengestanden, dass für eine Außenprüfung der belangten Behörde stets die Verhältnisse beim geprüften Unternehmen maßgeblich sind. Die Ausführungen der Prüferin zu ihren Erfahrungen aus zahlreichen Betriebsprüfungen betreffend den gegenständlichen Prüfungszeitraum, welche gezeigt hätten, dass der Anteil der Zahlungen mittels Bankomat- bzw. Kreditkarten im Durchschnitt 30% betrage, sind dem Inhalt nach allgemein, unsubstantiiert und haben in den dem Senat vorgelegenen Beweismittel keine Deckung gefunden. Steht mit dem Schreiben der belangten Behörde vom 30. August 2013 zwischen den Parteien außer Streit, dass die im Verfahren von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Einwendungen das Schätzverfahren betreffend von der Prüferin in weiten Teilen nicht entkräftet werden konnten und es nicht zuletzt zu einem wesentlichen Teil an Unterlagen fehlt (Archivierungsproblem), so wäre die Anwendung des letztgenannten Prozentsatzes aufgrund der von der belangten Behörde genannten technischen Gebrechen und somit aus Mangel an stichhaltigen Beweismittel unbegründet und daher unzulässig.

Aufgrund der obigen Ausführungen fehlen Sachverhaltselemente, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Da den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden gemäß § 303 BAO keine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO zugrunde liegen, ist der ehemals als Berufung bezeichneten Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Folge zu geben und die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO auszusprechen.

b) Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass aufgrund der Feststellungen in den Textziffern 1 bis 3 PB verdeckte Ausschüttungen dem hundertprozentigen Gesellschafter-Geschäftsführer für die Prüfungsjahre hinzugerechnet und in den Prüfungsjahren dem Steuersatz von 25% unterzogen worden sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.10.2014, 2012/15/0126, sind Verdeckte Gewinnausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (Hinweis Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 27 EStG 1972, Textziffer 18).

Da verdeckte Ausschüttungen durch die Ausführungen unter den Textziffern 1 bis 3 PB nicht nachgewiesen worden sind, ist der Beschwerde gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide (Kapitalertragsteuer) für die Jahre 2004, 2005 und 2006 stattzugeben und sind die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Bei der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme handelt es sich einerseits um Fragen der Beweiswürdigung, die andererseits zu behandelnden Rechtsfragen sind durch die Judikatur des VwGH geklärt.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall der Nachweis für das Vorliegen einer Verdeckten Gewinnausschüttung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung und daher keine Rechtsfrage.

Damit ist die Revision gegen das vorliegende Erkenntnis mangels Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung unzulässig.

c) Körperschaftsteuer/Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2004, 2005 und 2006:

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom heutigen Tag, GZ. RV/7100569/2011, die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2004, 2005 und 2006 aufgehoben. Damit scheiden die damit verbundenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus. Die dagegen gerichtete Beschwerde war daher nach § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung des Beschwerdeverfahrens unmittelbar aus § 261 Abs. 2 BAO ergibt, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Juni 2019