

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch KAFKA ERICH U MITGES, Rudolfsplatz 12, 1010 Wien, zur Beschwerde vom 21. November 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. Oktober 2013 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012 und Einkommensteuer 2011 sowie über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2012 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden "Bf.") eröffnete am 9. April 2011 einen Gastronomiebetrieb mit asiatischen Speisen.

Bei ihm fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2011 und 2012 statt. Dazu hielt der Prüfer in seinem Bericht insbesondere Folgendes fest:

Der Bf. habe am 5. April 2013 eine Bareinlage iHv EUR 38.000,00 getätigt. Er sei aufgefordert worden, die Herkunft dieses Betrages nachzuweisen. In Folge habe der Bf. bekanntgegeben, von folgenden Angehörigen Privatdarlehen wie folgt erhalten zu haben, und habe schriftliche Bestätigungen vorgelegt:

Betrag (EUR)	Name	Verwandtschaftsverhältnis	Schriftlich bestätigt am
10.000,00	***1***	Tante	***6***
10.000,00	***2***	Cousin	***7***
5.000,00	***3***	Cousin	***8***
10.000,00	***4***	Lebensgefährtin	***9***
5.000,00	***5***	Cousin	***10***

Die schriftlichen Bestätigungen wiesen ein einheitliches Schriftbild auf, da Art und Umfang der Verzinsung sowie Rückzahlungstermine nicht vereinbart worden seien und da die Verwandten teilweise nicht in der Lage gewesen seien, die Geldbeträge mit ihrem Einkommen zur Verfügung zu stellen.

Zum Einkommen der Verwandten machte der Prüfer die folgende Aufstellung:

Geldgeber	Steuerlich erfasst	Einkommen	Betrag	Mit verfügbarem Einkommen bestreitbar?
1	nein	nein	10.000,00	nein
2	ja	E.a. nsA seit 2004	10.000,00	nein
3	ja	E.a. nsA 2007, 2011, 2012	5.000,00	nein
4	ja	E.a. nsA 2003-2012	10.000,00	gemeinsam mit Einkünften aus n.a.A. von Gatten denkbar
5	ja	E.a. nsA 2003-2012	5.000,00	ja

Der unaufgeklärte Vermögenszuwachs führe dazu, dass eine Hinzuschätzung zu den Einkünften des Bf. aus seinem Gastronomiebetrieb erfolge.

Darüber hinaus hielt der Prüfer in seinem Bericht fest, dass die Erfassung der Konsumation handschriftlich auf Zetteln erfolge, wobei nach Angaben der Lebensgefährtin des Bf. die Zettel gesammelt und aufbewahrt würden. Demonstrativ seien neben den handschriftlichen Aufzeichnungen des laufenden Tages die Zettel des Vortages (**11**) vorgelegt worden. Nach Sichtung dieser Einzelaufzeichnungen stelle sich im Wesentlichen heraus, dass weder eine Zuordnung zu einem Tag noch zu einem Tisch vorgenommen werden könne. Zudem ließe sich auf Basis dieser Momentaufnahme nicht ableiten, dass die Vollständigkeit dieser Grundaufzeichnungen – mangels Vergabe von laufenden Nummern – gewährleistet sei.

Ein im Zuge eines weiteren Lokalausweises am **12** um 14 Uhr 25 durchgeführter Kassasturz habe gezeigt, dass lediglich eine Brieftasche eingesetzt werde. Diese habe zu diesem Zeitpunkt einen Betrag iHv EUR 490,00 enthalten, wobei das anteilige Wechselgeld mit EUR 200,00 beziffert worden sei. Eine statistische Analyse der offengelegten Tageslosungen zeige, dass diese Tageslosungen nicht plausibel erscheinen würden. Im Rahmen der Besprechung vom 18. Oktober 2013 seien im Lokal des Bf. sämtliche Tageslosungsaufzeichnungen seit Lokaleröffnung zur Einsichtnahme vorgelegt worden. Insgesamt werde festgehalten, dass sich die Tageslosungsermittlung auf Grundlage dieser Aufzeichnungen in Form der Erstellung von handschriftlichen Tageszusammenfassungen unter Ausweis der Warengruppen mit entsprechenden Tagessummen präsentiere. Diesen Tageszusammenfassungen seien die freiwillig geführten Einzelaufzeichnungen beigelegt worden, welche offensichtlich keine Zuordnung zu einem Tag und nur fallweise zu einem Tisch ermöglichten. Zudem hätten diese Grundaufzeichnungen keine fortlaufende Nummer aufgewiesen.

Gehe man davon aus, dass die späte Eintragung der Bargeldbewegungen in die Bücher und Aufzeichnungen nur mehr einen theoretisch-mathematischen Ansatz für die Bargeldverrechnung darstelle, so verlange dieser Satz die Herstellung eines Bezuges zum tatsächlichen täglichen Bargeldbestand. Die einmal tägliche Aufzeichnung des faktischen (gezählten) Bargeldbestandes sei somit Grundvoraussetzung einer ordnungsgemäßen Grundlagensicherung und damit auch Bedingung für eine ordnungsmäßige Aufzeichnung der Bargeldbewegungen. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO bestimme, dass, soweit nach §§ 124ff. eine Verpflichtung zur Führung von Büchern bestehe oder soweit ohne eine solche Verpflichtung Bücher geführt würden, Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festzuhalten seien. Die Losungsermittlung mittels Kassasturz bedürfe damit zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes. Das Fehlen von Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand stelle einen Buchführungsmangel dar. Die Aufzeichnungen müssten so beschaffen sein, dass der (Kassen-)Sollbestand mit dem Istbestand des Geldes (des Kassenvermögens) verglichen werden könne. Es müsse also eine

Kassensturzfähigkeit gegeben sein. Es obliege aber dem Bf., in allen Fällen den tatsächlichen Bargeldbestand nachzuweisen.

Im gegenständlichen Fall erfasse der Bf. die Einnahmen in einer offenen Ladenkasse und führe dabei freiwillig Einzelaufzeichnungen in Form von handschriftlichen Zetteln. Die Bestimmungen des § 131 Abs. 2 BAO verlangten, dass durch entsprechende Einrichtungen der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden müsse. Die einzelnen Vorgänge seien in chronologischer Reihenfolge festzuhalten. Kumulierte Auflistungen der Vorgänge (zB Tageszusammenfassungen, Monatssummen) seien, da es sich dabei um übertragene Daten handele, nicht mehr als Grundaufzeichnung zu betrachten. Das Fehlen der Protokollierung bei den Einzelaufzeichnungen sowie die mangelnde Nachprüfbarkeit stelle einen Verstoß gegen die Bestimmungen des § 131 Abs. 2 BAO dar und habe zur Folge, dass die Rechtsvermutung des § 163 BAO nicht mehr gelte und die Schätzungsverpflichtung der belangten Behörde gemäß § 184 BAO gegeben sei.

Neben diesen Ausführungen enthielt der Bericht des Prüfers statistische Unterlagen wie Diagramme.

In Folge wurden die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 und hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2011 wiederaufgenommen, der zuvor erlassene Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2011 und 2012 neu festgesetzt.

Die belangte Behörde begründete die Wiederaufnahmebescheide damit, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Im Übrigen verwies die belangte Behörde auf die Ausführungen im Prüfbericht.

Dagegen erhob der Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde). Er wandte sich dagegen, dass der Prüfer seinem Vorbringen betreffend die Herkunft der Bareinlage iHv EUR 38.000,00 trotz vorgelegter Nachweise keinen Glauben geschenkt habe. Betreffend die Grundaufzeichnungen legte der Bf. dar, jede Bestellung handschriftlich zu notieren und nach Ablauf des Tages die Summen getrennt *"nach 10%-igen und 20%-igen Umsätzen"* auf einen eigenen Beleg zu notieren. Auf diesem Beleg seien die gesamten Umsätze eines Tages ersichtlich. Mangels Zeit während des laufenden Betriebs und auch, da er kein computergesteuertes Kassensystem betreibe, würden die Bestellungen und die Umsätze nicht nach Tischen oder sonst

irgendwelchen Nummern, sondern chronologisch nach Einlangen der Bestellungen samt detaillierter Angabe der Speisen und Getränke erfasst und aufgezeichnet. Die Losungen würden nicht per Kassasturz festgestellt werden, wie in der Sachverhaltsdarstellung angeführt, sondern die Umsätze würden während des ganzen Tages handschriftlich notiert werden. Alle Eintragungen und Erfassungen der Informationen wie Einnahmen und Ausgaben in die Bücher und die zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen (tägliche Mitschriften der Umsätze detailliert nach Speisen und Getränken) seien für den Bf. ein Abbild der tatsächlich angefallenen Geschäftsfälle und laufenden Summenbewegungen eines Monats. Dies deshalb, da dieses Abbild sich nur aus all den laufend lückenlos gesammelten Belegen, Unterlagen und Lösungsaufzeichnungen samt Grundaufzeichnungen eines Monats ergebe. Da die Losungen nicht mittels Kassasturz ermittelt würden, sei er auch nicht verpflichtet, den Kassastand täglich aufzuschreiben, denn dieser ergebe sich anhand der Verbuchung aller monatlichen Einnahmen und Ausgaben nach Ablauf eines Monats. Diese Geschäftsfälle erhielten eine laufende Nummerierung, würden chronologisch und zeitnah, nämlich nach Ablauf eines Monats, in den Büchern erfasst werden und somit sei die Nachvollziehbarkeit der Aufzeichnungen in jede Richtung und jederzeit gegeben. Dem Vorwurf, Kassenberichte hätten beim Lokalaugenschein am ***12*** nicht vorgelegt werden können, halte der Bf. entgegen, dass die Buchhaltung und somit auch Kassabuch, Journal, Konten, usw. bis spätestens einen Monat und 15 Tagen erstellt und geführt würde. Es sei deshalb am ***12*** nicht möglich gewesen, ein Kassabuch vorzulegen.

In seiner Stellungnahme hielt der Prüfer in Bezug auf die Grundaufzeichnungen fest, dass im Zuge der Sachverhaltsermittlung eine Plausibilitätskontrolle der laut Buchhaltung offengelegten Tageslosungen durchgeführt worden sei, wobei sich im Wesentlichen die in statistischen Diagrammen dargestellten Gesamtverhältnisse ableiten ließen. Auf Grund von daraus ersichtlichen Mehrfachlosungen sowie des Verdachts auf erfundene Tageslosungsbeträge auf Basis "*besonderer Ursache*" bei den Zehnerstellen im Rahmen der durchgeführten Endziffernkontrollen werde festgehalten, dass sich die offengelegten Tageslosungen der Jahre 2011 und 2012 als nicht plausibel präsentierten. Darüber hinaus wiederholte der Prüfer seine Ausführungen im Prüfbericht und kam zu der Schlussfolgerung, dass das Fehlen einer Protokollierung bei den Einzelaufzeichnungen (fortlaufende Nummerierung) sowie die damit einhergehende mangelnde Nachprüfbarkeit der Vollständigkeit der Geschäftsfallerfassung einen schwerwiegenden Verstoß gegen § 132 Abs. 2 BAO darstelle und somit eine Schätzungsverpflichtung der belangten Behörde gegeben gewesen sei. Hinsichtlich der Herkunft der Bareinlage iHv EUR 38.000,00 wiederholte der Prüfer in seiner Stellungnahme seine Ausführungen im Prüfbericht.

In Folge wies die belangte Behörde die Beschwerde mit ihren Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet ab. In ihren Begründungen gab die belangte Behörde die bisherigen Ausführungen des Prüfers wieder.

Im Vorlageantrag legte der Bf. bezüglich der Darlehen dar, dass auf Grund der verwandtschaftlichen Beziehungen im Regelfall nicht einmal eine schriftliche Urkunde erforderlich sei, dass eine Rückzahlung nach Maßgabe des Geschäftserfolges eine Frage der Ehre sei und dass aus Dankbarkeit darüberhinausgehend ein entsprechend höherer Betrag zurückbezahlt werde. Es werde ausdrücklich die Einvernahme der Darlehensgeber als Zeugen beantragt, zum Beweis dafür, dass von diesen Personen tatsächlich die angegebenen Geldbeträge zur Verfügung gestellt worden seien.

Was die Grundaufzeichnungen betreffe, müssten die Eintragungen nur der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Dies sei der Fall, aus einem Verzug von ein bis zwei Tagen könnten keine nachteiligen Folgen abgeleitet werden. Darüber hinaus sei eine tagmäßige Unterteilung ohnedies erfolgt. Für die Feststellung eines höheren Umsatzes gebe es keinerlei Anhaltspunkte. Wenn tatsächlich ein höherer Umsatz vorgelegen wäre, hätte es auch entsprechend höhere Einkäufe bzw. Ausgaben geben müssen, was jedoch nicht habe festgestellt werden können. Tatsächlich verhalte es sich so, dass auf Grund des geringen Umsatzes bzw. Gewinns das Unternehmen zwischenzeitlich stillgelegt werde. Da kein Gewinn habe erzielt werden können, sei es nachvollziehbar, dass die bisher abgegebenen Steuererklärungen vollständig und richtig seien und dass demgemäß zu Unrecht eine Schätzung erfolgt sei.

Am 24. März 2021 nahm das Bundesfinanzgericht die als Darlehensgeber genannten Verwandten des Bf. als Zeugen ein. Diese bestätigten die Gewährung der jeweiligen Darlehen. Zur den schriftlichen Bestätigungen der Darlehen gaben ***1***, ***2***, ***3*** und ***5*** an, dass diese von der Lebensgefährtin des Bf. ***4*** vorbereitet und ausgestellt worden seien. Bis auf ***4*** konnten die Zeugen zu ihrem damaligen Einkommen keine Angaben machen. Sämtliche Zeugen gaben an, dass die Darlehensbeträge aus ihren Ersparnissen gestammt hätten.

Mit Beschluss desselben Tages forderte das Bundesfinanzgericht die Parteien auf, zu den in den Niederschriften festgehaltenen Zeugenaussagen Stellung zu nehmen.

Laut Stellungnahme des Finanzamtes Österreich erscheine es angesichts der niedrigen Einkommen unwahrscheinlich, dass ***2***, ***3*** und ***5*** die jeweiligen Darlehensbeträge zur Verfügung gestellt hätten. Das gleiche gelte für ***1***, zumal sie erst seit ***13*** steuerlich erfasst sei, jedoch angegeben habe, die Summe nach dreißig Jahren Arbeit zusammengespart zu haben. Lediglich in Bezug auf ***4*** erscheine es möglich, dass sie das Geld auf Grund des gemeinsamen Einkommens mit ihrem Lebensgefährten, dem Bf., zur Verfügung haben stellen können. Zudem erschienen die Aussagen von ***1***, ***2***, ***3*** und ***5*** abgestimmt. Sie alle hätten angegeben, keine Erinnerung mehr an ihr Einkommen zu haben und die Darlehensbeträge aus ihren Ersparnissen bestritten zu haben. Aber selbst, wenn das Bundesfinanzgericht die Mittelherkunft nun als geklärt ansehe, sei die belangte Behörde schon allein auf Grund der schwerwiegenden Buchführungsmängel trotzdem

zur Schätzung berechtigt gewesen. Diesbezüglich werde auf die ausführliche Stellungnahme des Prüfers verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellte den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. eröffnete am 9. April 2011 einen Gastronomiebetrieb mit asiatischen Speisen, den er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum betrieb.

Er erhielt von den folgenden Verwandten folgende Beträge als Startkapital: Jeweils EUR 10.000,00 von ***1***, ***2*** sowie seiner Lebensgefährtin ***4*** und jeweils EUR 5.000,00 von ***3*** und ***5***. Das monatliche Einkommen von ***4*** betrug zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung etwa EUR 1.000,00.

Die Erfassung der konsumierten Speisen und Getränke erfolgte handschriftlich auf Zetteln, die tageweise zusammengefasst aufbewahrt wurden. Nach Ablauf des Tages wurden die sich daraus ergebenden Summen getrennt "*nach 10%-igen und 20%-igen Umsätzen*" auf eigenen Belegen festgehalten. Nach Ablauf eines Monats verbuchte der Bf. alle monatlichen Einnahmen und Ausgaben. Diese Aufzeichnungen wurden vollständig aufbewahrt. Die Einzelaufzeichnungen lassen keine durchgehende Nummerierung oder Zuordenbarkeit zu einem Tisch erkennen.

Aus der statistischen Analyse der Tageslosungen des Bf. ergaben sich für den Zeitraum vom 9. April bis zum 30. Dezember 2011 26 Doppel- und sechs Dreifachbeträge und für den Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2012 40 Doppel- und drei Dreifachbeträge. Die Auswertung der Zehnerstellen führte zu folgendem Ergebnis:

Ziffer	2011			2012		
	erw.	real	Chi ² -Wert	erw.	real	Chi ² -Wert
0	30,28	62	33,2	39,73	53	4,4
1	31,82	51	11,6	42,03	45	0,2
2	29,29	23	1,4	38,59	55	7,0
3	27,64	23	0,8	36,39	45	2,0
4	26,35	9	11,4	34,66	35	0,0
5	25,25	15	4,2	33,21	27	1,2
6	24,29	12	6,2	31,94	17	7,0
7	23,44	11	6,6	30,81	15	8,1
8	22,67	24	0,1	29,79	17	5,5
9	21,96	33	5,5	28,86	37	2,3
Summe	263,00	263	80,9	346,00	346	37,7
CHITEST: Wahrscheinlichkeit d. zufälligen Entstehens: für "besondere Ursache"			0,00% 100,00%	0,00% 100,00%		

2. Beweiswürdigung

Dass die genannten Verwandten des Bf. diesem die oben genannten Geldbeträge für seinen Betrieb zur Verfügung stellten, wird auf Grund der Zeugenaussagen dieser Verwandten sowie deren Unterschriften auf schriftlichen Bestätigungen über die Gewährung der Darlehen als erwiesen angenommen.

Die belangte Behörde führte in Bezug auf das Vorbringen des Bf. hinsichtlich des Startkapitals iHv EUR 38.000,00 aus, dass dieses nicht glaubwürdig sei. So würden die schriftlichen Bestätigungen ein einheitliches Schriftbild aufweisen, Art und Umfang der Verzinsung sowie Rückzahlungstermine seien nicht vereinbart worden und die Verwandten seien teilweise nicht in der Lage gewesen, mit ihrem Einkommen die Geldbeträge zur Verfügung zu stellen.

Aus den Zeugenaussagen geht hervor, dass der Text der Bestätigungen von der Lebensgefährtin des Bf. vorbereitet wurde. Dies erklärt deren einheitliches Schriftbild. Die Bestätigungen wurden von den jeweiligen Verwandten unterschrieben. Dass die Unterschriften der Verwandten ein einheitliches Schriftbild aufweisen würden, wurde weder von der belangten Behörde ins Treffen geführt noch wäre dies für das Bundesfinanzgericht erkennbar. Deshalb bestehen aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes keine konkreten Anhaltspunkte dafür, die Glaubhaftigkeit der schriftlichen Bestätigungen in Frage zu stellen.

Des Weiteren wies die belangte Behörde darauf hin, dass Art und Umfang der Verzinsung sowie Rückzahlungstermine nicht vereinbart worden seien. Es ist nicht ungewöhnlich, dass Vertragsverhältnisse unter nahen Angehörigen nicht fremdüblich sind. Daher führt das Fehlen von Vereinbarungen über Art und Umfang der Verzinsung sowie über Rückzahlungstermine nicht dazu, die Glaubhaftigkeit des Vorbringens des Bf. in Frage zu stellen.

Die Höhe der seinerzeitigen Einkommen der Darlehensgeber ist dem Bundesfinanzgericht, abgesehen von demjenigen der Lebensgefährtin des Bf., nicht bekannt. Weder konnten diese im Zuge der Zeugeneinvernahmen dazu nähere Angaben machen noch nannte die belangte Behörde deren Einkommen. Ungeachtet dessen erachtet es das Bundesfinanzgericht als glaubhaft, dass die Verwandten des Bf. trotz eines geringen Einkommens in der Lage waren, Ersparnisse in Höhe der Darlehensbeträge aufzubauen. In Bezug auf ***1*** führte die belangte Behörde ins Treffen, dass sie zwar angegeben habe, die Darlehenssumme nach dreißig Jahren Arbeit zusammengespart zu haben, jedoch erst seit ***13*** steuerlich erfasst sei. Dazu ist ergänzend anzumerken, dass sie im Jahr ***14*** im Ausland geboren wurde und laut Zentralem Melderegister erst seit dem Jahr ***15*** im Inland wohnhaft ist, was die vorherige fehlende steuerliche Erfassung im Inland zu erklären vermag.

Was die Aufzeichnungen des Bf. betrifft, ist die Art der Erstellung der Einzelbelege pro Geschäftsfall im Wesentlichen unstrittig. Dass der Bf. seine handschriftlichen Aufzeichnungen über konsumierte Speisen und Getränke tageweise zusammenfasste, ist auf einem Foto ersichtlich, das der Prüfer in seine Stellungnahme einfügte. Unstrittig ist, dass sowohl sämtliche Tageszusammenfassungen als auch die dazugehörigen Einzelaufzeichnungen verfügbar waren. Dass eine durchgehende Nummerierung der Einzelaufzeichnungen oder Zuordenbarkeit zu einem Tisch nicht erkennbar ist, geht aus der Aktenlage hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe und Aufhebung

[§ 303 Abs. 1 BAO](#) lautet wie folgt:

"§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Nach [§ 299 BAO](#) gilt Folgendes:

„§ 299. (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Die belangte Behörde stützte sich sowohl auf die unaufgeklärte Herkunft der Bareinlage des Bf. iHv EUR 38.000,00 als auch auf formell mangelhafte Aufzeichnungen als neu hervorgekommene Tatsachen. Da das Bundesfinanzgericht abweichend von der belangten Behörde davon ausgeht, dass die Mittelherkunft hinreichend aufgeklärt werden konnte, verbleibt zu klären, ob die ins Treffen geführten Aufzeichnungsmängel geeignet waren, einen anderslautenden Bescheid herbeizuführen.

[§ 131 BAO](#) in der auf den streitgegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 131. (1) [...]

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind 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. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

[...]

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen

Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

[...]

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren 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. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen 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.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein."

Nach [§ 163 BAO](#) in der auf den streitgegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Fassung gilt Folgendes:

"§ 163. (1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben 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.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen 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."

§ 184 BAO besagt Folgendes:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, 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."

Hinsichtlich der Grundaufzeichnungen des Bf. monierte die belangte Behörde, dass dessen Einzelaufzeichnungen keine Zuordnung zu einem Tag und nur fallweise zu einem Tisch ermöglichten und zudem keine fortlaufende Nummer erhalten hätten. Sie führte ins Treffen, dass nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festzuhalten seien, die Losungsermittlung mittels Kassasturz der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes bedürfe und das Fehlen von Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand einen Buchführungsmangel darstelle.

Dem hielt der Bf. entgegen, die Losungen nicht mittels Kassasturz zu ermitteln, sondern Grundaufzeichnungen zu führen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen alle Bareingänge und Barausgänge entweder in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Zur Erfassung in Grundaufzeichnungen genügen händische Aufschreibungen der einzelnen vereinnahmten Beträge in chronologischer Reihenfolge (*Ritz*, BAO⁶, § 131 Rz 11). Der Bf. führte händischen Aufzeichnungen über die konsumierten Speisen

und Getränke, die er tageweise zusammenfasste. Darin, dass diese Aufzeichnungen innerhalb desselben Tages nicht durchnummeriert wurden, kann ein formeller Mangel der Grundaufzeichnungen gesehen werden.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (*Ritz*, BAO⁶, § 184 Rz 9 sowie VwGH 2.6.1992, [87/14/0160](#)).

Als Argument gegen die Glaubwürdigkeit der Bücher und Aufzeichnungen wurde vom Prüfer und in Folge von der belangten Behörde ins Treffen geführt, dass im Zuge der Sachverhaltsermittlung eine Plausibilitätskontrolle der laut Buchhaltung offengelegten Tageslosungen durchgeführt worden sei, wobei sich im Wesentlichen die in statistischen Diagrammen dargestellten Gesamtverhältnisse ableiten ließen. Auf Grund von daraus ersichtlichen Mehrfachlosungen sowie des Verdachts auf erfundene Tageslosungsbeträge auf Basis "*besonderer Ursache*" bei den Zehnerstellen im Rahmen der durchgeführten Endziffernkontrollen werde festgehalten, dass sich die offengelegten Tageslosungen der Jahre 2011 und 2012 als nicht plausibel präsentierten.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes wurde der Zusammenhang zwischen den ins Treffen geführten Mehrfachlosungen und dem Ergebnis der Endziffernkontrolle einerseits und dem Verdacht erfundener Tageslosungen andererseits nicht plausibel dargelegt. Dies gilt in Bezug auf die Mehrfachlosungen insbesondere vor dem Hintergrund, dass fast ausschließlich Doppelbeträge und nur vereinzelt dreifache Beträge festgestellt wurden, worin nicht ohne Weiteres eine statistische Auffälligkeit erkannt werden kann. Somit können die vom Prüfer dargelegten Ergebnisse der statistischen Analyse nicht dazu führen, die Glaubwürdigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Abrede zu stellen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass das Aufdecken statistischer Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen durch die Finanzverwaltung mittels mathematisch-statistischer Verfahren allein idR noch keine Berechtigung zu einer (Hinzu-)Schätzung begründet (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 184 Rz 24).

Daher liegt im Ergebnis keine Schätzungsberechtigung bzw. -verpflichtung vor (vgl. in diesem Zusammenhang etwa VwGH 18.9.2013, [2009/13/0146](#)).

Somit sind die von der belangten Behörde herangezogenen Umstände keine neu hervorgekommenen Tatsachen, die einen im Spruch anderslautenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012 und Einkommensteuer 2011 herbeigeführt hätten. Daher war der Beschwerde stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide waren aufzuheben.

Ebensowenig erwies der Spruch des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2012 als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da das Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt bzw. Tatsachenfragen zu klären waren, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 4. Mai 2021