

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 19. Dezember 2016 und vom 20. Dezember 2016 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 21. November 2016 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkommen 2015) sowie die darauf entfallende Steuer (Einkommensteuer 2015) sind der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 23. Juni 2017 zu entnehmen, die insofern einen integrierten Bestandteil des Erkenntnisses bildet.

II. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem am 2. Dezember 2014 beim Finanzamt ***1*** eingereichten Formular „Verf 24“ gab die steuerliche Vertreterin des zum damaligen Zeitpunkt in Deutschland ansässigen Beschwerdeführers (im Folgenden abgekürzt Bf.) die für 4. Dezember 2014 vorgesehene Eröffnung eines Restaurants in ***2***, bekannt.

Im Rahmen einer am 18. Dezember 2014 vom Finanzamt durchgeführten Nachschau bestätigte der Bf. laut einer darüber angefertigten Niederschrift unter anderem, dass das Restaurant am 4. Dezember 2014 eröffnet worden sei, dass zwei Arbeitnehmer beschäftigt würden, dass der

durchschnittliche Tagesumsatz bis zu 500,00 € betrage und dass eine Registrierkasse für die Ermittlung der Tageslosung verwendet werde.

Im Dezember 2015 fand eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. In der darüber erstellten Niederschrift vom 16. Dezember 2015 wurde in Tz. 1 festgestellt, dass der Bf. seinen Verpflichtungen, die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Prüfungszeitraum 01-08/2015 fristgerecht einzureichen, nicht nachgekommen sei. Auch habe der Bf. trotz mehrfacher Aufforderung sowie trotz angekündigter Vornahme einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen für den Fall der Nichtvorlage aller angeforderten Unterlagen die fehlenden Unterlagen bis dato nicht nachgereicht. Die deshalb gemäß § 184 BAO vorgenommene Schätzung wurde in Tz. 2 der Niederschrift wie folgt begründet:

„Im Prüfungszeitraum 12/2014-08/2015 wurde aufgrund der Belegprüfung festgestellt, dass keine Aufzeichnungen geführt werden. Es werden weder die gesamten Einnahmen noch Ausgaben verbucht. Weiters wird auch kein Wareneingangsbuch gemäß §§ 127 und 128 BAO geführt.

In der Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme wurde angegeben, dass der Betrieb am 4.12.2014 eröffnet werden sollte. Bei Prüfungsbeginn wurden jedoch unvollständige Belege nur für den Zeitraum Juni bis August 2015 vorgelegt. Nach Rückfrage gab der Bf. bekannt, dass das Restaurant erst am 13. Juni 2015 eröffnet hat.

Diese Aussage scheint dem Finanzamt als unglaubwürdig, da im Internet Bewertungen für das Restaurant ab Jänner 2015 aufscheinen. Weiters gab der Vermieter bekannt, dass das Restaurant mit einem Monat Verspätung im Jänner 2015 eröffnet hat. Zusätzlich bestätigt das Bankkonto den Verdacht, dass nicht alle Umsätze erklärt wurden. Auf diesem scheinen ab Jänner 2015 Einzahlungen von Tageslosungen auf.

Durch die angeführten Feststellungen ist die sachliche und formelle Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht gegeben. Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können. Liegen formelle Mängel vor, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen.

Die gewählte Schätzungsmethode soll im Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben und muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 22.9.1982, 82/13/0022; ÖStZB 1983,206). Eine auf Grund von festgestellten Kalkulationsdifferenzen vorgenommene Schätzung ist in der Regel besser geeignet, dem tatsächlichen Betriebsergebnis soweit wie möglich nahe zu kommen, als es mit griffweisen Zuschätzungen erreicht werden könnte.

Grundlage für die Hinzuschätzung gemäß § 184 BAO bilden die vorgelegten Kellnerabrechnungen vom 13. Juni bis 31. August 2015. Die durchschnittlichen Einnahmen i.H.v. 20.000 € brutto pro Monat werden mit einem Abschlag von 30% für die Nebensaison Jänner bis Juni 2015 angesetzt. Juli und August werden anhand der vorgelegten Kellnerabrechnungen festgesetzt. Die Hinzuschätzung ist der Umsatzsteuer zu unterziehen, dabei werden 70% der geschätzten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz (10 %) und 30 % dem Normalsteuersatz (20%) unterzogen. Die Aufteilung ergibt sich aus dem Verhältnis der vorgelegten Abrechnungen.

Die Vorsteuer wird nur für die Rechnungen anerkannt, aus denen ersichtlich ist, dass diese auch bezahlt wurden.

- Schätzung gemäß § 184 BAO

	Jänner 2015	Februar 2015	März 2015	April 2015	Mai 2015	Jänner-Mai 2015
Umsatz 10%	9.000,00 €	9.000,00 €	9.000,00 €	9.000,00 €	9.000,00 €	45.000,00 €
Umsatz 20%	3.500,00 €	3.500,00 €	3.500,00 €	3.500,00 €	3.500,00 €	17.500,00 €
	12.500,00 €	12.500,00 €	12.500,00 €	12.500,00 €	12.500,00 €	62.500,00 €
Umsatzsteuer	1.600,00 €	1.600,00 €	1.600,00 €	1.600,00 €	1.600,00 €	8.000,00 €

- Umsatzsteuer

Folgende Umsätze wurden für 2015 (konkret für den Zeitraum vom 11.06.2015 bis 30.09.2015) erklärt:

Steuerbarer Umsatz	KZ 000	96.513,88 €
20% Normalsteuersatz	KZ 022	56.571,52 €
10% Normalsteuersatz	KZ 029	39.942,36 €
Vorsteuern (ohne EUST)	KZ 060	9.600,14 €

	2015 erklärt	Feststellung Umsatzsteuerprüfung	Summe 2015
Steuerbarer Umsatz (KZ 000)	96.513,88 €	62.500,00 €	159.013,88 €
20% Normalsteuersatz (KZ 022)	56.571,52 €	17.500,00 €	74.071,52 €
10% Normalsteuersatz (KZ 029)	39.942,36 €	45.000,00 €	84.942,36 €
Vorsteuern (ohne EUST) (KZ 060)	9.600,14 €		9.600,14 €

Umsatzsteuer	5.708,40 €	8.000,00	13.708,40 €
--------------	------------	----------	-------------

- *Einkommensteuer*

	<i>erklärt</i>	<i>Inklusive Feststellung Umsatzsteuerprüfung</i>
<i>Gewinn</i>	31.747,33 €	31.747,33 €
<i>+ Feststellung Umsatzsteuerprüfung</i>		62.500,00 €
<i>Grundfreibetrag</i>	-3.900,00 €	-3.900,00 €
	27.847,33 €	90.347,33 €
<i>Übergangsverlust</i>	-6.060,19 €	-6.060,19 €
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	21.787,14 €	84.287,14 €

Das Finanzamt folgte den im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung getätigten Feststellungen und erließ am 21. November 2016 einen entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für 2015.

In den über FinanzOnline am 19. Dezember 2016 bzw. am 20. Dezember 2016 gegen obige Bescheide eingebrachten Beschwerden wurden, abgesehen von geringfügigen Änderungen, erklärungskonforme Veranlagungen beantragt. Für die Beibringung von Beweismitteln wurde um Fristenstreckung bis zum 18. Februar 2017 ersucht, da die Unterlagen über die Schließung des Lokales und die Geldbewegungen auf dem Bankkonto aufgrund des Auslandsbezuges aufwändig zu beschaffen seien. Fakt sei, dass im Zeitraum Jänner 2015 bis Mai 2015 das Lokal geschlossen gewesen sei und lediglich zwei Firmenveranstaltungen durchgeführt worden seien.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages nahm der Bf. in einem am 15. Februar 2017 persönlich beim Finanzamt abgegebenen Schriftsatz wie folgt Stellung zu den Beschwerden gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid für 2015:

„Ich habe das Lokal erst im Juni 2015 eröffnet. Auch die Gewerbeanmeldung wurde erst im Juni 2015 durchgeführt.

*Die Bewertungen wurden von meinen Freunden gemacht, um auf das Lokal aufmerksam zu machen. Die Einträge hat Herr ***3***, wohnhaft ***4***, erstellt. Ich wollte im Jänner 2015 eröffnen, doch ich bekam keine Gewerbeberechtigung und auch kein Personal.*

*Das Restaurant war einmal im Jänner und einmal im Februar geöffnet, um eine Firmenveranstaltung der Firma ***5*** (Februar) durchzuführen und einmal im Jänner für die Firma ***6***.*

*Die Registrierkasse war im Eigentum des Vermieters ***7***, dieser hat auch die Umsätze ab Juni boniert. Ich habe mein Personal aus Deutschland geschickt.*

*Die Einzahlungen auf dem Konto der ***8*** am 12.1.2015 über 3.000,00 € und am 19.1.2015 über 3.000,00 €, gesamt 6.000,00 €, waren Tageslosungen aus dem Betrieb in Deutschland (Anmerkung: Der Bf. betrieb im Streitjahr in Deutschland eine Pizzeria), die ich einlegte, um das Konto mit Guthaben auszustatten.*

*Die Aussage des Herrn ***9*** ist nicht richtig. Nachdem Herr ***9*** die Mieteinnahmen sowie Ablösezahlungen nicht versteuern wollte und auch auf Schwarzzahlungen drängte, sowie während der Schließung versuchte, dass bereits abgelöste Inventar anderweitig zu veräußern, wird die Glaubwürdigkeit bezweifelt. Das Inventar wurde am 11.3.2015 mittels Barabhebung von 20.000,00 € vom ***10*** beglichen, es ist angesichts des belasteten Verhältnisses von Mieter und Vermieter kaum davon auszugehen, dass der Vermieter bis vier Monate nach Vertragsabschluss auf die Bezahlung des Inventars wartete.*

*Am 26.1.2015 wurden 1.500,00 € auf das Konto eingelegt, dieser Betrag resultiert aus der Firmenveranstaltung ***6***. Der Restbetrag von 530,00 € wurde am 10.2.2015 überwiesen.*

Da ich keine Gewerbeanmeldung hatte, habe ich das Personal in Deutschland beschäftigt.

Die Daten der GKK werden beigelegt.

*Der Dienstnehmer ***11***, ***12***, Telefon ***13***, kann diese Angaben bestätigen. Er wurde am 16.12.2014 bei der ***14*** angemeldet.*

****15*** 21.4.2015 über 2.141,31 €, Auszug folgt noch.*

*Mit der ***16*** bestand ein Abnahmevertrag, diesen musste ich einhalten, die Lieferungen nahm ich nach Deutschland mit für meine dortige Betriebsstätte.*

*Ein Indiz ist auch, dass erst im März eine eigene Kassa bei ***17*** in ***18*** bestellt wurde.*

Auch der Pizzaofen wurde erst am 15.4.2015 bestellt und am 15.5.2015 fakturiert.

*Auch die Entsorgung durch die Firma ***19*** ist erstmals im Juni fakturiert.*

Die Gaslieferungen am 10.12.2014 und am 18.1.2015 waren für die Beheizung des Außenbereiches mit Gasständerheizungen.

*Am 15.7.2015 fand ein Besuch vom Finanzamt ***1*** durch einen mir nicht mehr ellennerlichen Beamten statt. Dabei wurde die Schließung des Lokales im ersten Halbjahr besprochen und auch vom Beamten bestätigt.*

*Die Personalsuche begann auch intensiv erst im Juli, siehe auch Schreiben des AMS ***1***.*

*Von der Firma ***19*** wurden erst am 3.7.2015 die ersten Behälter zur Entsorgung von Abfällen aufgestellt, zuvor nicht.*

*Die erste Abbuchung der ***20*** ist am Firmenkonto der ***8*** am 19.6.2015 in Höhe von 1.500,00 € zu verzeichnen.*

An Nachbarn im Hause des Lokales können genannt werden. Diese können die Schließung des Lokales bestätigen.

*Telefon ***19***: Vor dem 6.7.2015 wurden keine Leistungen erbracht, Mail folgt noch.“*

Der Stellungnahme zu den Beschwerden gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 15. Februar 2017 waren folgende Unterlagen beigelegt:

- Eine den Gastgewerbebetrieb in ***21***, betreffende, mit 19. November 2015 datierte Schlussabrechnung der ***20*** für den Zeitraum 02.12.2014 bis 17.11.2015 in Höhe von 5.738,33 €.
- Eine von der steuerlichen Vertretung des Bf. erstellte Niederschrift über eine Einvernahme von Herrn ***22***, wohnhaft in ***23***, sowie von Herrn ***24***, wohnhaft in ***25***, mit folgendem Inhalt:

„Eidesstattliche Erklärung

*Herr ***26*** gibt Folgendes an: Er wurde am 16.12.2014 bei der österreichischen Gebietskrankenkasse in ***27*** beim Betrieb ***28***, ***29***, angemeldet. Zuvor hat er in ***30*** gelebt. Sein Arbeitgeber war ***31***.*

*Er hat in ***32*** nie gearbeitet, vom ersten Tag an hat er im Betrieb in ***12*** gearbeitet. Dies kann durch das in dieser Zeit im Betrieb in ***12*** beschäftigte Personal bestätigt werden. Nur zweimal wäre er in ***32*** gewesen, es waren Firmenveranstaltungen. Beim Eintreffen zu den Firmenveranstaltungen machte das Lokal auf ihn einen verlassenenen und geschlossenen Eindruck. Beispielsweise war das Lokal ungeheizt und musste erst aufgeräumt werden.*

*Weiters erscheint vor mir Herr ***24***, geboren am ***33*** in ***34***, wohnhaft in ***35***:*

*Er gibt an, dass er stets in ***32*** im Lokal ***36*** arbeiten wollte, er hätte im Zeitraum Februar und März 2015 mehrere Male in ***32*** das Lokal besucht, es wäre aber stets geschlossen gewesen. Er hat sich dann beim Inhaber in ***12*** gemeldet.“*

- Eine von der steuerlichen Vertreterin des Bf. an die ***8*** ***37*** gerichtete E-Mail vom 27. Dezember 2016 mit folgendem Inhalt: „Der Bf. wird von mir in einem laufenden Steuerverfahren vertreten. Er hat im Jahr 2015 ein Lokal an der ***38*** betrieben. Auf dem Konto des Bf. sind aufklärungsbedürftige Bewegungen verzeichnet:

12.1.2015 Text 909 – Tageslosung Betrag 3.000,00 €

19.1.2015 Text 909 – Tageslosung Betrag 3.000,00 €

15.4.2015 Text 909 – Tageslosung Betrag 1.300,00 €

21.4.2015 Text 909 – Tageslosung Betrag 1.400,00 €

Wer gibt den Buchungstext ein?

Welche Angaben muss der Übergeber machen, damit der Buchungstext Tageslosung eingegeben wird?

Handelt es sich um Bareinzahlungen oder Überweisungen?

Wurden die Beträge bar am Schalter erlegt oder im Nachttresor hinterlegt?

Der Bf. gibt an, dass das Lokal erst im Juni 2015 eröffnet wurde.

Die Einzahlungen ab der Eröffnung tragen den Buchungstext 370 – Selbstbedienung. Wie gestaltet sich dieser Einzahlungsvorgang?

Warum sind die Buchungstext und Codes vor und nach der Eröffnung unterschiedlich?

Ist Ihnen bekannt gewesen, dass das Lokal in der ersten Jahreshälfte geschlossen war?“

- Ein mit E-Mail vom 29. Dezember 2016 an den steuerlichen Vertreter des Bf. übermitteltes Antwortschreiben der ***8*** ***37*** mit folgendem Inhalt: *“Beim Textschlüssel 909 handelt es sich um Bareinzahlungen am Schalter. Dieser Textschlüssel wird manuell am Schalter eingegeben und wird verwendet für Firmenkunden, welche Einzahlungen z.B. in kleinerer Stückelung oder öfters Bareinzahlungen am Schalter tätigen und dient uns intern für die richtige Bepreisung der Buchung. Ob es sich hier tatsächlich um Tageslosungen handelt, kann damit nicht nachgewiesen werden.*

Bei Einzahlungen mit Buchungstext 370 handelt es sich um Bareinzahlungen in der SB-Zone am Cash-Recycler-Automat mittels Bankomatkarte.

Ob das Geschäftslokal in der ersten Jahreshälfte geschlossen war? Dazu liegen keine Informationen vor.“

Mit Auskunftersuchen des Finanzamtes ***1*** vom 20. April 2017 wurde der Bf. unter Setzung einer Beantwortungsfrist bis zum 17. Mai 2017 um Beantwortung der folgenden Fragen sowie um Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

- „Rechnung, Lieferschein und Zahlungsbestätigung über den Pizzaofen iHv 10.614,00 € (bisher wurde nur eine „Proformarechnung“ vorgelegt)
- *Betreibungsakt Pizzaofen*
- *Zahlungsbestätigungen zu den Weinrechnungen iHv 5.393,38 € und 4.277,81 €*
- *Ausgangsrechnung zu den Firmenveranstaltungen Firma ***5*** (Februar 2015), Firma ***6*** (Jänner 2015). Wo wurden die Erlöse erfasst?*
- *Beleg und Zahlungsbestätigung über die Inventarablöse iHv 30.000,00 €*
- *Beleg und Zahlungsbestätigung über die Kautionszahlung iHv 4.500,00 €*
- *Namhaftmachung der Arbeitnehmer, welche bei den beiden Firmenveranstaltungen im Jänner 2015 und im Februar 2015 im ***39*** in ***32*** tätig waren (Name, Sozialversicherungsnummer, Anschrift)*
- *Namhaftmachung der Nachbarn im Hause des Lokales (Zeitraum Dezember 2014 bis September 2015). Bestätigungen der Nachbarn, dass das Lokal ***40*** im Zeitraum Dezember 2014 bis Mai 2015 (bis auf zwei Firmenveranstaltungen) geschlossen war.*
- *Laut der am 15.02.2017 vorgelegten Stellungnahme sind noch folgende Unterlagen ausständig: Daten der GKK, Auszug ***15*** 21.4. über 2.141,31 €, Schreiben AMS ***1*** zur Personalsuche, Mail ***19***“.*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Juni 2017 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen und der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 teilweise Folge gegeben. In der gesondert übermittelten Begründung wurde ausgeführt, mit Erkenntnis vom 11.12.1990, 89/14/0109, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründet zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben würden, zur Schätzungsberechtigung führen würden. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen würden, bedürfe es unter diesen Voraussetzungen nicht (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben würden, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, würden insbesondere dann vorliegen, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden könnten oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich sei.

Die von der steuerlichen Vertreterin des Bf. erstellten Kontoblätter würden beispielsweise folgende (unvollständigen) Eintragungen aufweisen:

Datum	Text	Umsatz
-------	------	--------

12.01.2015	Tageslosung	3.000,00 €
20.01.2015	Tageslosung	3.000,00 €
23.01.2015	***14***	176,05 €
26.01.2015	Bareinzahlung	1.500,00 €
26.01.2015	Steuerberater ***41***	105,60 €
26.01.2015	Steuerberater ***41***	61,70 €
05.02.2015	Kein Beleg	400,00 €
05.02.2015	Miete	2.280,00 €
10.02.2015	Steuerberater ***41***	105,60 €
10.02.2015	***42*** Gutschrift	530,00 €
12.02.2015	Bareinzahlung	1.600,00 €
19.02.2015	***16*** Zuschuss	12.000,00 €
24.02.2015	Privatentnahme	12.000,00 €
27.02.2015	***16*** Schenkvertrag	25.860,00 €
05.03.2015	Miete	2.280,00 €
11.03.2015	Privatentnahme	20.000,00 €
16.03.2015	Steuerberater ***41***	46,20 €
19.03.2015	***14***	342,93 €
23.03.2015	***43***	174,51 €
27.03.2015	***43***	244,97 €
27.03.2015	***44*** GWG EDV	299,00 €
31.03.2015	Kontoabschluss	43,88 €
07.04.2015	Miete	2.280,00 €
08.04.2015	***15***	442,80 €
13.04.2015	Steuerberater ***41***	46,20 €

15.04.2015	Tageslosung	1.300,00 €
21.04.2015	Tageslosung	1.400,00 €
27.04.2015	***15***	2.141,31 €
04.05.2015	Bareinzahlung	1.500,00 €
05.05.2015	Miete	2.280,00 €
08.05.2015	Überweisung ohne Beleg	1.503,00 €
20.05.2015	***14***	342,93 €
01.06.2015	***15***	1.501,09 €
02.06.2015	Bareinzahlung	2.500,00 €

Die Anzahl der Buchungen für den vorgenannten Zeitraum unterscheide sich in quantitativer Hinsicht nicht von denen für den Zeitraum von Juni bis Oktober 2015, das sei jene Phase, in welcher der Bf. das Restaurant tatsächlich erwerbswirtschaftlich geführt haben wolle. Die verbuchten Geschäftsvorfälle würden zwar nicht als Grundlage für eine ordentliche Buchhaltung taugen, seien aber ein gewichtiges Indiz dafür, dass der Bf. bereits im Jänner 2015 das Restaurant eröffnet hätte. Die kontinuierliche Beschäftigung einer Beraterin in steuerlichen Belangen, der Einkauf von Lebensmitteln, dass wiederholte Bezahlen der bezogenen Leistungen über ***15***, das Einbuchen von „Tageslosungen“, die Anschaffung einer Registrierkassa, die Entgegennahme von mit dem Betrieb verbundener Zuschüsse, das Entrichten von Beiträgen an den Kassenträger für beschäftigte Dienstnehmer, das Entrichten des Pachtzinses usw. seien gesamthaft betrachtet gewichtige Indizien dahingehend, dass der Bf. den Lokalbetrieb bereits im Jänner 2015 aufgenommen habe. Unmaßgeblich sei die insgesamt geringe Anzahl der erfassten Geschäftsvorfälle, weil es offensichtlich nicht das Ziel des Bf. gewesen sei, die gesetzlichen Abgaben und Beiträge basierend auf dem tatsächlichen Geschäftserfolg zu entrichten, sondern den real erzielbaren Gewinn dadurch zu beeinflussen, indem der Bf. den weitaus überwiegenden Teil der betrieblichen Vorgänge steuerlich erst gar nicht erfasst habe. Letztlich würden dutzende Einkäufe von Umlaufvermögen einerseits und Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken andererseits fehlen.

Das Vorbringen des Bf., vor Juni 2015 habe es nur zwei Veranstaltungen gegeben, überzeuge nicht. Denn der Bf. hätte bestimmt keine Pachtzinse bezahlt, wenn nicht gleichzeitig der durchgehende Restaurantbetrieb möglich gewesen wäre. Der Einwand des Bf., er hätte zwei Tageslosungen aus dem Betrieb in der BRD in den Betrieb in ***32*** eingelegt, um letzteren mit „Guthaben auszustatten“ sei im Lichte des sonstigen Vorbringens des Bf. unsinnig. Sei der Bf. doch - seinen Angaben folgend - bis Juni 2015 in ***32*** gar nicht Einnahmen und nachfolgend Einkünfte erzielend tätig gewesen.

Die angeblich erfolgte Bewertung des Lokals des Bf. über Internetplattformen durch Bekannte oder Freunde des Bf. sei nicht glaubwürdig, weil Freunde oder Bekannte gewiss Gefälligkeitsbestätigungen ausstellen würden, diese dann aber nicht eindeutig negativ ausfallen würden. Auch ergebe es keinen Sinn, ein „no-name“- Restaurant zu bewerten, dass erst Monate später eröffnet werden solle.

Die Anschaffung des Pizzaofens mit Auslieferung am 15.05.2015 sei für das Lokal in ***32*** nahezu bedeutungslos gewesen, weil die damalige Speisekarte des Bf. zwar diverse italienische Gerichte zur Konsumation angeboten habe, nicht jedoch Pizzen. Diese Anschaffung könne daher nur als Versuch gewertet werden, die bis April 2015 gegebene Kundenfrequenz zu steigern.

Weshalb für die Aufnahme des Restaurantbetriebes in ***32*** eine Registrierkassa in der vom Bf. betriebenen Form der Bewirtschaftung von Bedeutung gewesen sein solle, sei nicht nachvollziehbar. Habe der Bf. doch nur sporadisch Einnahmen erfasst, die aus der Veräußerung von Speisen oder Getränken resultiert hätten.

Von der Fa. ***45*** in der BRD habe der Bf. Lebensmittel bzw. Getränke erworben und die jeweiligen Kosten wie folgt verbucht:

Datum	Text 19%	Text 7%
09.03.2015	98,04 €	657,17 €
13.03.2015	137,31 €	401,09 €
26.03.2015	269,61 €	318,14 €
30.03.2015	44,03 €	80,09 €

Es könne nicht nachvollzogen werden, weshalb der Bf. in der BRD verderbliche Waren für einen Restaurantbetrieb anschaffen und diese sodann nach ***32*** verbringen hätte sollen, wenn in ***32*** gar kein Betrieb vorhanden gewesen wäre.

Von der Fa. ***46*** in der BRD habe der Bf. Lebensmittel bzw. Getränke erworben und die jeweiligen Kosten wie folgt verbucht:

Datum	Text 19%	Text 7%
23.03.2015	82,21 €	92,30 €
27.03.2015	60,95 €	184,02 €

Diese beiden Einkäufe würden - ebenso wie die bei der Fa. ***45*** getätigten Einkäufe - vom März 2015 datieren. Welche weiteren Besorgungen einzelner Zutaten als Basis für die Zubereitung von Speisen usw. der Bf. ansonsten für einen durchgehenden Betrieb benötigt und

deshalb angeschafft habe, sei nicht bekannt. Denkbar sei beispielsweise, dass der Bf. die notwendigen Einkäufe in der BRD getätigt, über den dortigen Betrieb verrechnet und im Betrieb in ***32*** verbraucht habe.

An die ***47*** Gebietskrankenkasse („gesetzlicher Sozialaufwand Arbeiter“) habe der Bf. folgende Beträge abgeführt:

Datum	***14***
23.01.2015	176,05 €
19.02.2015	336,53 €
19.03.2015	342,93 €
20.04.2015	342,93 €
20.05.2015	342,93 €
18.06.2015	348,28 €
20.07.2015	682,90 €
20.08.2015	348,28 €

Auffallend sei, dass die einzelnen Monate (abgesehen von Juli 2015) kaum Abweichungen aufzeigen würden. Die an die ***47*** Gebietskrankenkasse abzuführenden Beitragskosten seien in den Monaten Februar, März, April und Mai gleich hoch gewesen wie in den Monaten Juni und August. Zweifellos habe der Bf. bereits ab Jänner 2015 Personal für den Restaurantbetrieb in ***32*** beschäftigt. Aller Wahrscheinlichkeit nach hätten für die Abfuhr der Beträge an den Sozialversicherungsträger nicht die tatsächlich von den Dienstnehmern geleisteten Arbeitsstunden gedient, sondern zur Minimierung der gesetzlichen Aufwendungen bloß ein Bruchteil der erbrachten Leistungsstunden. Bedeutungslos sei im gegebenen Zusammenhang, welche konkreten Arbeitnehmer der Bf. in ***32*** beschäftigt habe.

Die Lieferungen der ***48*** würden wie folgt datieren:

Datum	***49***
04.02.2015	1.348,33 €
09.03.2015	64,09 €
10.04.2015	366,67 €
10.04.2015	53,40 €
08.05.2015	85,43 €

18.05.2015	366,67 €
08.06.2015	701,71 €
12.06.2015	366,67 €
02.07.2015	42,00 €
13.07.2015	366,67 €
15.07.2015	332,36 €
07.08.2015	852,54 €
14.08.2015	366,67 €
07.09.2015	729,72 €
14.09.2015	366,67 €
21.09.2015	42,00 €
07.10.2015	42,39 €

Die Frage, ob der Bf. (vertragswidrig) Biere anderer Hersteller in seinem Restaurant ausgeschenkt habe, bzw. über den Einzelhandel zusätzlich unbestimmte Mengen des Vertragslieferanten oder weiterer Bierproduzenten angeschafft habe, beantworte die vorstehende Aufstellung nicht. Dass der Bf. die für das Restaurant in ***32*** gelieferte Menge Bier - wegen der gegebenen Abnahmeverpflichtung – bis in den Juni hinein nach Deutschland verbracht habe, sei bereits deshalb nicht glaubwürdig, weil der Bf. für das Restaurant in der BRD gewiss ebenfalls eine diesbezügliche Abnahmeverpflichtung mit einem einschlägigen Produzenten eingegangen sei. Die fortlaufenden Bestellungen seien ein weiteres gewichtiges Indiz dahingehend, dass der Bf. bereits ab Jänner 2015 den vollen Restaurantbetrieb aufgenommen hätte und deshalb regelmäßig Nachschub von Alkohol benötigt habe.

Buchungen ohne Beleg

Datum	Betrag	Text
05.02.2015	400,00 €	Kein Beleg
22.04.2015	199,99 €	***52***-Beleg fehlt
22.04.2015	134,67 €	***50*** Beleg fehlt
08.05.2015	1.503,00 €	Überweisung ohne Beleg
03.06.2015	474,55 €	Überweisung ohne Beleg

03.06.2015	1.260,00 €	Überweisung ohne Beleg
03.06.2015	306,40 €	Überweisung ohne Beleg
13.07.2015	21,68 €	***51*** ohne Beleg
30.07.2015	550,00 €	Überweisung ohne Beleg
31.07.2015	373,06 €	Fa. ***45*** ohne Rechnung
21.09.2015	129,14 €	Fa. ***43*** ohne Beleg
25.09.2015	360,52 €	Fa. ***45*** ohne Rechnung
09.10.2015	98,85 €	***43*** ohne Rechnung

Einerseits würde der Bf. über keine Bücher und Aufzeichnungen verfügen, die der Bedeutung dieses Begriffes gerecht würden, andererseits würde er Ausgaben in die erstellten, aber völlig unzureichenden Aufzeichnungen einbuchen, obwohl gar kein Beleg vorhanden sei. Es könne zutreffen, dass die diesbezüglichen Ausgaben betrieblich motiviert gewesen seien und in der angegebenen Höhe angefallen seien. Dennoch sei es merkwürdig, dass der jeweilige Beleg fehle, dem Bf. jedoch selbst der einzelne Cent-Betrag (bis zur zweiten Kommastelle) haften geblieben zu sein scheine. Unabhängig davon seien die vorgenannten Anschaffungen als Ergänzungen zu Einkäufen von Lebensmitteln und Alkohol – hinsichtlich derer Belege vorhanden seien – zu verstehen. Der Bf. selbst ordne deshalb wiederholt im Zusammenhang mit dem Restaurant in ***32*** betrieblich bedingte Anschaffungen jener zeitlichen Phase zu, in der er angeblich das Restaurant noch nicht eröffnet gehabt habe.

Buchungen auf dem „Verrechnungskonto Kassa/Bank“:

Datum	Betrag	Text
12.01.2015	Tageslosung	3.000,00 €
20.01.2015	Tageslosung	3.000,00 €
26.01.2015	Bareinzahlung	1.500,00 €
12.02.2015	Bareinzahlung	1.600,00 €
11.03.2015	Privatentnahme	20.000,00 €
15.04.2015	Tageslosung	1.300,00 €
21.04.2015	Tageslosung	1.400,00 €
04.06.2015	Bareinzahlung	1.500,00 €

02.06.2015	Bareinzahlung	2.500,00 €
09.06.2015	Bareinzahlung	3.000,00 €
17.06.2015	Bareinzahlung	2.500,00 €
06.07.2015	Bareinzahlung	2.990,00 €
09.07.2015	Bareinzahlung	2.010,00 €
20.07.2015	Bareinzahlung	2.000,00 €
24.08.2015	Bareinzahlung	2.240,00 €
14.09.2015	Bareinzahlung	2.500,00 €

Ungeklärt sei, aus welchen Quellen die „Bareinzahlungen“ stammen würden. Da der Bf. nur Erlöse aus der Bewirtschaftung des Restaurants erzielt habe, sei davon auszugehen, dass diese Beträge aus dem inländischen Restaurantbetrieb stammen würden. Welche Erträge aus dem Restaurantbetrieb tatsächlich erwirtschaftbar gewesen seien, lasse sich aus den wenigen Einzahlungen nicht ableiten. Der Bf. habe im Unternehmen offensichtlich nur jene Menge an betrieblich vereinnahmten Geldern belassen, die für das Bestreiten der angefallenen Ausgaben unbedingt notwendig gewesen sei. Aus der teilweisen Verwendung des Begriffes „Tageslosung“ lasse sich schließen, dass die eingebuchten Beträge gesamthaft Tageslosungen oder Teile von Tageslosungen repräsentieren würden.

15 sei ein Zahlungsdienstleister (über diverse Kreditkarten). Die in Anspruch genommenen Leistungen würden in der Regel einmal pro Monat abgerechnet. Über das „Verrechnungskonto ***15***“ seien folgende Umsätze erfasst worden:

Datum	Betrag	Text
08.04.2015	442,80 €	***15***
27.04.2015	2.141,31 €	***15***
01.06.2015	1.502,09 €	***15***
22.07.2015	7.195,35 €	***15***
24.08.2015	5.097,86 €	***15***
22.09.2015	2.308,44 €	***15***

Die erste Einbuchung vom 8. April 2015 trage die Beleg-Nummer 5. Dies bedeute, dass zuvor bereits vier Belege von ***15*** über diverse Transaktionen erstellt worden wären, die in der Aufstellung jedoch nicht enthalten seien. Das bloß in Fragmenten vorhandene betriebliche

Zahlenmaterial taue nicht ansatzweise als Basis für eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine Buchführung, könne aber nicht über fortlaufende und kontinuierlich gegebene, betrieblich bedingte Ausgaben (und auch Einnahmen) hinwegtäuschen. Der Bf. habe seine betrieblichen Aktivitäten im Inland zwecks Erzielung von Einnahmen und schließlich Gewinnen deshalb nicht erst im Juni 2015 gestartet, sondern bereits zu Beginn jenes Jahres.

Grundaufzeichnungen würden gemäß §§ 131 Abs. 1 Z 5 und 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtige Belege darstellen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Das Fehlen solcher Abrechnungsbelege allein begründe bereits die Schätzungsberechtigung der Behörde.

Grundaufzeichnungen seien solche mit Journalfunktion, welche die Grundlage für die systematische Verbuchung von Geschäftsfällen seien, wobei bei der EDV-Buchführung auch ein Datenerfassungs- oder Datenübernahmeprotokoll diese Funktion erfüllen könne.

Solche Grundaufzeichnungen habe der Bf. nie geführt, sondern einzelne Belege vielfach zusammenhanglos dem betrieblichen Kreislauf zugeordnet.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO habe die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen seien, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Unter dem Begriff „Schätzen“ verstehe man einen Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden könnten. Mit einer Schätzung verbundene Unsicherheiten müssten in Kauf genommen werden, sofern diese in einem Toleranzbereich bleiben würden (siehe dazu VwGH 23.4.2014, 2014/13/0022). Sei eine sichere Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich, seien diese mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen.

Die gewählte Schätzungsmethode sei auf das Ziel gerichtet, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten. Hierbei müsse die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. VwGH 23.4.2014, 2010/13/0016).

Die gewählte Schätzungsmethode fuße auf den vorhandenen, mit „Tageslosungen“ bezeichneten eineinhalb-seitigen DIN-A4-Blättern („Kellnerabrechnungen“). Wie bereits im Prüfungsbericht erwähnt, würden für den Zeitraum vom 01.01.2015 bis zum 12.06.2015 - das sei jener Zeitraum, in der laut Angaben des Bf. das Restaurant nicht geöffnet gehabt habe - 70% der nach dem 12.06.2015 durchschnittlich erzielten Umsätze als Einnahmen angesetzt.

Die Eröffnung des Restaurants bereits mit Dezember 2014 (Anfangsphase) hätte der Bf. am 18. Dezember 2014 dem Kontrollorgan des Finanzamtes ***1*** tagesaktuell niederschriftlich erklärt. Die täglichen Öffnungszeiten seien vom Bf. wie folgt angegeben worden: Im Winter von 17:30 Uhr bis 23:00 Uhr und im Sommer von 11:30 Uhr bis 14:30 Uhr sowie von 17:00 Uhr bis 23:00 Uhr. Unsinnig sei, dass ein Besuch vom Finanzamt ***1*** durch einen dem Bf. nicht mehr erinnerlichen Beamten am 15. Juli 2015 dazu geführt haben solle, dass der Finanzbeamte dem Bf. die Schließung des Lokales im ersten Halbjahr 2015 bestätigt haben solle. Denn über ein solches Wissen im Tatsachenbereich hätte der Finanzbeamte gar nicht verfügen können.

Die regelmäßige Entrichtung des Pachtzinses, der Abschluss des Bierlieferungsvertrages, der Einkauf von Speisen und Getränken, die Abfuhr von Sozialversicherungsbeträgen, das regelmäßige Nutzen der Leistungen von ***15*** sowie die Internetbewertungen der Kunden über die im Restaurant angebotenen Leistungen seien hinreichende Indizien, dass die Behauptung des Bf., er hätte das Lokal erst am 13. Juni 2015 in Betrieb genommen, nicht der Realität entspreche. Zudem hätte der Bf. bereits am 6. November 2014 die mit dem Verpächter vereinbarte Inventarablöse in Höhe von 25.000,00 € beglichen und ihm den diesbezüglichen Restbetrag in Höhe von 5.000,00 € in bar übergeben.

Keine Bedeutung sei dem Umstand beizumessen, dass die Bezirkshauptmannschaft ***1*** die gewerberechtliche Genehmigung erst am 11. Juni 2015 erteilt habe. Denn dieses formalrechtliche Manko hätte den Bf. mit Sicherheit nicht daran gehindert, den Restaurantbetrieb spätestens ab Jänner 2015 aufzunehmen.

Mit Email vom 15. Februar 2017 sei ergänzend zur Beschwerde beantragt worden, Wareneinkäufe (Wein) als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die in diesem Zusammenhang übermittelten Rechnungen vom 22. Mai 2015 und vom 28. Juli 2015 würden auf 5.393,38 € sowie auf 4.277,81 €, zusammen also auf 9.671,19 € lauten. Im Rahmen der gewählten Schätzungsmethode sei zu berücksichtigen, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes in ***32*** keine Inventur durchgeführt habe. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne als erwiesen angenommen werden, dass ein bestimmter Bestand an Weinflaschen zum Zeitpunkt der Einstellung des Restaurantbetriebes noch vorhanden gewesen und dieser in das Restaurant in Deutschland verbracht worden sei. Der damals noch vorhandene Endbestand könne mangels der Mitwirkung des Bf. nur im Schätzungsweg und zwar in Höhe von 50% der beiden hier relevanten Weineinkäufe ermittelt werden. Es würden somit zusätzliche, bislang nicht angesetzte Betriebsausgaben in Höhe von 4.835,60 € verbleiben.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde lediglich ausgeführt, dass Anträge und eine Begründung nachgereicht würden. Eine solche Nachreichung ist bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., ein im Streitjahr in Deutschland ansässiger deutscher Staatsbürger, schloss am 6. November 2014 als Pächter zwecks Betrieb eines Speiserestaurants in der ***53***, einen befristeten Pachtvertrag für den Zeitraum 15. November 2014 bis 14. November 2017 mit dem Verpächter ab. Als Pachtzins wurde vertraglich ein monatlicher Nettobetrag von 1.400,00 vereinbart (1.680,00 € brutto) sowie eine monatlich vorab zu leistende Betriebskostenpauschale von 650,00 €.

Am 2. Dezember 2014 reichte der Bf. beim Finanzamt ***1*** das anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes auszufüllende Formular Verf 24 ein. Bekanntgegeben wurde, dass die Eröffnung des gegenständlichen Restaurants in ***32*** für 4. Dezember 2014 geplant sei. Der Umsatz im Eröffnungsjahr wurde mit 10.000,00 € beziffert, jener im Folgejahr 2015 mit 180.000,00 €.

Am 18. Dezember 2014 führte das Finanzamt ***1*** eine anlässlich der Neuaufnahme eines Gewerbes durchzuführende Nachschau durch. Laut der darüber anfertigten und vom Bf. unterzeichneten Niederschrift samt Beilage wurde das über 36 Sitzplätze verfügende Restaurant tatsächlich am 4. Dezember 2014 eröffnet. In der Niederschrift wurde weiters festgehalten, dass zwei Arbeitnehmer (***67*** und ***22***) im Restaurantbetrieb tätig sind, eine Registrierkasse (Modell „***68***“) verwendet wird, welche durch eine neue ersetzt werden soll, Erlöse sowie der Wareneinkauf getrennt nach Sparten aufgezeichnet werden und der durchschnittliche Tagesumsatz bis zu 500,00 € beträgt.

Am 16. Februar 2015 traf der Bf. eine Vereinbarung mit der ***48***, ***54***, laut der er sich zu einer jährlichen Abnahmemenge von 110 hl ***70*** Eigenerzeugnisse (70 hl ***70***bier und 40 hl ***70***limonade) und 10 hl Handelswaren verpflichtete. Im Zeitraum Dezember 2014 bis Oktober 2015 - somit zum Teil bereits vor Abschluss dieser Vereinbarung - erfolgten folgende Lieferungen:

- Am 4. Dezember 2014 eine Lieferung im Betrag von 1.000,82 €;
- Am 19. Dezember 2014 eine Lieferung im Betrag von 365,52 €;
- Am 15. Jänner 2015 eine Lieferung im Betrag von 251,75 €;
- Am 4. Februar 2015 eine Lieferung im Betrag von 1.348,33€;
- Am 28. Februar 2015 eine Lieferung im Betrag von 76,91 €;
- Am 9. März 2015 eine Lieferung im Betrag von 64,09 €;
- Am 31. März 2015 eine Lieferung im Betrag von 64,08 €;
- Am 10. April 2015 Lieferungen im Betrag von 366,67 € und im Betrag von 53,40 €;
- Am 30. April 2015 eine Lieferung im Betrag von 102,52 €;

- Am 8. Mai 2015 eine Lieferung im Betrag von 85,43 €;
- Am 18. Mai 2015 eine Lieferung im Betrag von 366,67 €;
- Am 31. Mai 2015 eine Lieferung im Betrag von 842,05 €;
- Am 8. Juni 2015 eine Lieferung im Betrag von 701,71 €;
- Am 12. Juni 2015 eine Lieferung im Betrag von 366,67 €;
- Am 30. Juni 2015 eine Lieferung im Betrag von 393,83 €;
- Am 2. Juli 2015 eine Lieferung im Betrag von 42,00 €;
- Am 13. Juli 2015 eine Lieferung im Betrag von 366,67 €;
- Am 15. Juli 2015 eine Lieferung im Betrag von 332,36 €;
- Am 31. Juli 2015 eine Lieferung im Betrag von 1.023,05 €;
- Am 7. August 2015 eine Lieferung im Betrag von 852,54 €;
- Am 14. August 2015 eine Lieferung im Betrag von 366,67 €;
- Am 7. September 2015 eine Lieferung im Betrag von 729,72 €;
- Am 14. September 2015 eine Lieferung im Betrag von 366,67 €;
- Am 21. September 2015 eine Lieferung im Betrag von 42,00 €
- Am 7. Oktober 2015 eine Lieferung im Betrag von 42,39 €.

Am 17. März 2015 erwarb der Bf. von der Fa. ***69*** ein gebrauchtes Kassensystem um 4.000,00 €.

Aus der mit 19. November 2015 datierten Rechnung der ***55*** für den Abrechnungszeitraum 2. Dezember 2014 bis 17. November 2015 ergab sich für das betriebene Restaurant folgender Stromverbrauch:

	Tagstrom (Ts)	Nachtstrom (Ns)
02.12.2014 - 31.12.2014	2.473 kWh	663 kWh
01.01.2015 - 21.01.2015	1.793 kWh	482 kWh
22.01.2015 – 30.09.2015	20.535 kWh	6.170 kWh
01.10.2015 – 17.11.2015	3.991 kWh	1.199 kWh
	28.792 kWh	8514 kWh

Am 13. Dezember 2014 hat das vom Bf. in der ***53***, betriebene Restaurant „***40***“ im Internet unter ***59*****56*** ein Silvester Menü zum Preis von € 100,00 bzw. zum Preis von 50,00 € für 4 Gänge angeboten.

Im Internet erfolgten unter ***59*****59***, ***57*****57*** sowie ***58*****58*** für das vom Bf. betriebene Restaurant „***40***“ im Zeitraum Jänner 2015 bis Mai 2015 folgende Bewertungen:

- 2. Jänner 2015: „***60***“: *„Eine Frechheit, jeder Stern hier zu geben ist zu viel! 40 Euro für einen Teller mit Nudeln mit Buttersauce zu verlangen ist eine Frechheit. 7 Euro für ein Martiniglas Hugo der nur nach Sirup schmeckt ist absolut inakzeptabel. Ich werde nie wieder meinen Fuß in dieses herzlose, viel zu teure Restaurant setzen möchte Ihnen aber trotzdem gratulieren, Sie haben einen negativen Multiplikator mehr in ***37***! Danke für Nichts!“*
- 9. Februar 2015: Antwort des Bf.: *„Du hast den weissen Trüffel gegessen... wenn du nicht weißt, was so ein Gericht wert ist, kann ich dir auch nicht helfen“;*
- 16. Februar 2015: „***61***“: *Semplicemente favoloso....un sogno ***39****, Antwort „***63***“: *Schön, dass ihr uns besucht habt.“;*
- 22. Februar 2015: „***62***“: *“Lokal sah ein wenig verlassen aus, da wir am Freitag um 19:00 Uhr die einzigen Gäste waren! Wir bestellten die Getränke und obwohl nichts los war, mussten wir zehn Minuten warten, dann Kamm (kam) dazu, dass in meiner bestellten Sacherschorle bereits der Schimmel schwamm und im Radler meines Mannes eine Fliege! Nach der Reklamation bekamen wir neue Getränke die genießbar waren! Essen war lecker, jedoch Preis Leistungsverhältnis nicht gerechtfertigt!!!“;*
- April 2015: „***64***“: *„Das Restaurant sieht sehr einladend und gemütlich aus mit schönem italienischen Flair. Grosse Terrasse und einen sensationellen Blick auf den Bodensee. Das Essen ist ein absoluter Traum... sehr zu empfehlen, komme sehr gerne wieder!!!“;*
- 17. Mai 2015: „***65***“: *„A éviter (zu vermeiden): Bons plats bien cuisines mais dessert maison qui ressemblait a de la bouteille et surtout le prix des boissons et du vin totalement injustifiés (Preis völlig ungerechtfertigt). La terrasse donne sur la route c'est un perpetuel bruit de voitures qui gache tout (der ständige Verkehrs(Auto)lärm verdirbt alles). Malvaise impression au final la vue ne fait pas tout. (Ein schlechter Eindruck, die Aussicht macht nicht alles).“*

Da der Bf. für das Jahr 2015 keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt einreichte, fand im Dezember 2015 eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. Hinsichtlich der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2015 festgehaltenen Feststellungen der Betriebsprüfung wird auf die obige auszugsweise Wiedergabe dieser Niederschrift verwiesen.

Anlässlich einer am 30. März 2017 beim Finanzamt ***1*** erfolgten Einvernahme des Bf., welche in einer Niederschrift festgehalten wurde, gab der Bf. unter anderem an, dass er das gegenständliche Restaurant im Zeitraum Jänner bis September 2015 betrieben hat.

Im Streitjahr betrieb der Bf. überdies eine Pizzeria in ***66***.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Strittig ist, ob der Bf. im Zeitraum Jänner 2015 bis Mai 2015 im Inland durch den Betrieb eines Restaurants gewerbliche Einkünfte erzielt hat und demzufolge auch, ob eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde für diesen Zeitraum dem Grunde nach besteht.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des §§ 131 und 131b entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. 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.

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 16; VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht

alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1912, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Für die Annahme, dass im Zeitraum Jänner 2015 bis einschließlich Mai 2015 ein Restaurant im Inland vom Bf. betrieben wurde und deshalb mangels Vorlage von Belegen für diesen Zeitraum eine behördliche Schätzungsbefugnis hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen bestand, sprechen folgende Umstände:

- Anlässlich einer am 30. März 2017 beim Finanzamt ***1*** erfolgten Einvernahme des Bf. gab dieser an, dass er das gegenständliche Restaurant im Zeitraum Jänner bis September 2015 betrieben hat. Diese Aussage wurde in einer Niederschrift festgehalten und vom Bf. unterzeichnet.
Nicht als Beweis gegen einen Restaurantbetrieb im Zeitraum Jänner 2015 bis einschließlich Mai 2015 wird die eidesstattliche Erklärung von ***22*** vom 27. Dezember 2016 gewertet, wonach dieser trotz der am 16. Dezember 2014 erfolgten Anmeldung bei der ***47*** Gebietskrankenkasse nur anlässlich zweier Firmenveranstaltungen im gegenständlichen Restaurant gearbeitet hat, ansonsten jedoch im Lokal in Deutschland. Denn dadurch wird nach Auffassung des BFG lediglich bezeugt, dass ***22*** im inländischen Lokal nur ausnahmsweise tätig war, nicht jedoch, dass nicht andere Personen dort gearbeitet haben.
Ebenfalls nicht als Beweis gegen einen Restaurantbetrieb im Zeitraum Jänner 2015 bis einschließlich Mai 2015 wertet das Finanzgericht die „Eidesstattliche Erklärung“ von ***24***, wonach das Lokal bei seinen mehrmaligen Besuchen im Februar 2015 sowie im März 2015 stets geschlossen war. Denn abgesehen davon, dass das Lokal laut Akten einen wöchentlichen Ruhetag hatte, war es in der Nebensaison lediglich von 17:30 Uhr bis 23:00 Uhr geöffnet (siehe dazu die Anmerkungen auf der Speisekarte). Angesichts dieser doch sehr eingeschränkten Öffnungszeiten ist nicht auszuschließen, dass ***24*** das Lokal außerhalb der Öffnungszeiten aufgesucht hat.
- Für das betreffende Restaurant wurde bereits ab Anfang Dezember 2014 bis zur Schließung des Lokals im Oktober 2015 durchgehend Strom bezogen. Zudem zeigt ein Vergleich des monatlichen Stromverbrauchs im Dezember 2014 mit dem errechneten durchschnittlichen monatlichen Stromverbrauch im Zeitraum 01.01.2015 bis 17.10.2015, dass dieser Verbrauch in etwa gleich hoch war (12/2014: 3.136 kWh; 2015: 3106,36 kWh).
- Laut Akten hat der Bf. mit der ***16*** am 16. Februar 2015 einen Jahresliefervertrag abgeschlossen, der ihn zu einer bestimmten jährlichen und nicht monatlichen Abnahmemenge verpflichtete. Es bestand somit kein Zwang, bereits im Dezember 2014

und Jänner 2015 (und somit vor Vertragsabschluss) sowie in den Monaten Februar 2015 bis Mai 2015 Waren zu beziehen. Es wird auch nicht als glaubhaft erachtet, dass der Bf. die bezogenen Waren in sein in Deutschland befindliches Lokal verbracht hat. Das BFG teilt diesbezüglich die in der Beschwerdeentscheidung vertretene Auffassung des Finanzamtes, wonach davon auszugehen ist, dass für das in Deutschland befindliche Restaurant ebenfalls ein Abnahmevertrag mit einem einschlägigen Produzenten bestand. Die obig aufgelisteten zahlreichen Bestellungen im Zeitraum vom 4. Dezember 2014 bis zum 31. Mai 2015 sprechen daher aus der Sicht des Finanzgerichtes für einen Restaurantbetrieb bereits ab Jänner 2015.

- Als Indiz für einen Restaurantbetrieb bereits ab Jänner 2015 sind auch die obig wiedergegebenen, im Zeitraum Jänner 2015 bis Mai 2015 verfassten Internetbewertungen anzusehen. Denn wie in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, würden bloße Gefälligkeitsbewertungen nicht derart negative Beurteilungen beinhalten, die geeignet sind, potentielle Kunden geradezu von einem allfälligen Restaurantbesuch abzuhalten. Auch macht selbst eine positive Gefälligkeitsbewertung keinen Sinn, wenn eine Öffnung des beworbenen Lokals erst Monate später vorgesehen ist.
- Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist überdies nicht davon auszugehen, dass ein an sich geschlossenes Restaurant lediglich zweimal für Firmenveranstaltungen geöffnet wird. Aus der Sicht des BFG stünde der sich daraus ergebende Aufwand nicht nur in keiner Relation zu einem allfälligen Umsatz, es wäre auch kein Werbeeffect für ein neues Lokal erzielbar, wenn dieses danach wieder für mehrere Monate geschlossen ist.
- Für eine Lokalöffnung bereits ab Jänner 2015 spricht weiters die am 24. September 2015 erfolgte telefonische Auskunft des Verpächters, wonach der Bf. das Lokal bereits im Dezember 2014 eröffnen wollte, der Zeitpunkt der Eröffnung sich dann aber auf Jänner 2015 verschoben hat. Auch wenn das Verhältnis zwischen dem Bf. und dem Verpächter belastet war, geht das BFG nicht von einer Falschaussage aus, zumal eine solche für den Verpächter keinen erkennbaren Vorteil hätte.
- Das BFG teilt zudem die in der Beschwerdeentscheidung vertretene Auffassung, wonach der Umstand, dass sich die Anzahl der im Zeitraum Juni 2015 bis Oktober 2015 verbuchten Geschäftsvorfälle nicht gravierend von der Anzahl der im Zeitraum Jänner 2015 bis Mai 2015 verbuchten Geschäftsvorfälle unterscheidet (siehe dazu oben), ebenfalls als Indiz für einen Restaurantbetrieb bereits ab Jänner 2015 anzusehen ist. Für diese Annahme spricht überdies – wie in der Beschwerdeentscheidung dargelegt wurde – die kontinuierliche Beschäftigung einer Steuerberaterin, der Einkauf von Lebensmitteln sowie die bereits ab Jänner 2015 entrichteten Pachtzahlungen und auf dem betrieblichen Bankkonto eingezahlten Tageslosungen.
- Zu verweisen ist zudem auf die vom Finanzamt ***1*** als Finanzstrafbehörde gegenüber dem Bf. mit Strafverfügung vom 10. Mai 2016 verhängte Geldstrafe in Höhe von € 4.300,00. Der der Strafverfügung zugrundeliegende strafbestimmende

Wertbetrag betrug 14.883,52 € und hat somit nicht nur die Umsatzsteuer 09/2015 und die Umsatzsteuer 10/2015, sondern auch die Umsatzsteuer 01-05/2015 miterfasst (siehe dazu die am 18. Dezember 2015 und am 5. Februar 2016 auf der Grundlage der im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Dezember 2015 getätigten Feststellungen erlassenen Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-08/2015, 09/2015 sowie 10/2015). Der Bf. hat gegenüber der Finanzstrafbehörde zugestanden, eine Verkürzung der Umsatzsteuer im Ausmaß von 14.883,52 € vorsätzlich bewirkt zu haben, was auch als mildernd bei der Strafbemessung berücksichtigt wurde. Dieses Geständnis wäre aus der Sicht des BFG wohl nicht erfolgt, wenn der Bf. im Zeitraum 01-05/2015 tatsächlich keine Umsätze getätigt hätte, weshalb auch dieser Umstand als Indiz für einen Geschäftsbetrieb bereits ab Jänner 2015 zu werten ist.

Dem Bf. wurde im Beschwerdeverfahren mehrfach Gelegenheit gegeben, weitere Beweismittel zur Glaubhaftmachung seines Beschwerdevorbringens beizubringen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere das obig wiedergegebene Auskunftersuchen des Finanzamtes ***1*** vom 20. April 2017 zu erwähnen, welches unbeantwortet blieb. Auch eine Auseinandersetzung mit den Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung ist trotz Ankündigung einer Nachreichung von Anträgen und einer Begründung unterblieben.

Gesamthaft kommt das BFG daher unter Würdigung obiger Feststellungen zum Ergebnis, dass nicht nur im Zeitraum Juni 2015 bis einschließlich Oktober 2015, sondern auch im Zeitraum Jänner 2015 bis einschließlich Mai 2015 ein Restaurant im Inland vom Bf. betrieben wurde, und deshalb eine behördliche Schätzungsbefugnis zu bejahen ist.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO⁶, § 184 Tz 12 mwN). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Mangels vorhandener Belege für den Zeitraum Jänner 2015 bis einschließlich Mai 2015 erfolgte die Schätzung der Einnahmen dieses Zeitraumes auf Basis der vorgelegten Kellnerabrechnungen vom 13. Juni bis 31. August 2015. Dabei wurde – schon aufgrund der in der Nebensaison kürzeren Öffnungszeiten des Restaurants – lediglich 70% der im Zeitraum 13. Juni bis 31. August 2015 erzielten durchschnittlichen monatlichen Umsätze als Einnahmen angesetzt. Ebenfalls anhand der vorhandenen Kellnerabrechnungen wurde ermittelt, in welchem Verhältnis die geschätzten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz (10 %) bzw. dem Normalsteuersatz (20%) zu unterziehen waren. Wie aus dem obig wiedergegebenen Betriebsprüfungsbericht zu ersehen ist, wurden 70% der geschätzten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz und 30 % dem Normalsteuersatz unterzogen. Die Vorsteuer wurde nur für die Rechnungen anerkannt, aus denen ersichtlich war, dass diese auch bezahlt wurden.

Einwendungen gegen die im Beschwerdefall verwendete Schätzungsmethode, die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie bei dem Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch des Streitjahres zu Hinzuschätzungen von jeweils 62.500,00 € führte (zur konkreten Berechnung wird auf den obig wiedergegebenen Betriebsprüfungsbericht verwiesen) wurden nicht erhoben. Auch das BFG sieht keinen Anlass für eine Beanstandung der gewählten Schätzungsmethode.

Nicht beanstandet wurde weiters, dass mangels einer Inventur nach Betriebsaufgabe lediglich 50% der nachträglich als Betriebsausgaben geltend gemachten Ausgaben für Wein im Schätzungsweg mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juni 2017 steuerlich berücksichtigt wurden.

Somit war die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen und der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge zu geben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Da gegenständlich nur einzelfallbezogen für die Schätzungsberechtigung und die Höhe der Schätzung maßgebliche Sachverhaltsfragen zu beurteilen waren, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weswegen die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 18. Dezember 2021