

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AMM Steuerberatungsgesellschaft mbH, Jagdgasse 25, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 28. April 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 30. März 2022 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014 bis 2019 und Umsatzsteuer 2014 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. September 2024 im Beisein der Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2017 bis 2019 teilweise stattgegeben. Die Höhe der Einkünfte und die Verteilung derselben auf die beteiligten Mitunternehmer ist dem Ende der Entscheidungsgründe (unter 3.1.) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde für den Zeitraum 2014 bis 2019 durch des Finanzamt Österreich (FA) einer Außenprüfung unterzogen (Bp.). Anlass für diese Prüfung war eine Durchsuchung der Steuerfahndung bei einem Programmierer für Kassensoftware, bei welcher in den Daten-Backups der Bf. nachträgliche Verkürzungen der Umsatzdaten festgestellt wurden.

Aufgrund am 18.6.2020 durchgeführten Hausdurchsuchung im Geschäftslokal, an den Wohnadressen der unbeschränkt haftenden Gesellschafter und dreier Banken, wurde aus den

beschlagnahmten Unterlagen durch die IT-Experten der Steuerfahndung errechnet, dass durch die verwendete Kassensoftware („Restaurantmanagement“) in Jahren 2014 - 2016 Umsatzverkürzungen vorgenommen worden seien. Ab 2017 sei eine andere Kassensoftware verwendet worden, wobei auch bei dieser die Umsätze nicht vollständig bzw. der Höhe nach unrichtig aufgezeichnet worden seien.

Im Ergebnis wurden mit den bekämpften Bescheiden folgende Umsatzerhöhungen im Schätzungswege festgesetzt:

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2014</u> Euro	<u>2015</u> Euro	<u>2016</u> Euro
<u>Umsatzsteuer</u>			
U1			
[000] steuerbarer Umsatz	317.971,37	569.513,27	473.273,03
[001] Eigenverbrauch	246,21	415,56	340,00
[022] 20% Normalsteuersatz	58.560,41	106.008,71	79.782,02
[029] 10% ermäßigter Steuersatz	259.657,17	463.920,12	393.831,01

<u>Zeitraum</u>	<u>2017</u> Euro	<u>2018</u> Euro	<u>2019</u> Euro
<u>Umsatzsteuer</u>			
U1			
[000] steuerbarer Umsatz	386.435,45	442.778,35	392.223,87
[001] Eigenverbrauch	246,21	246,21	1.158,62
[017] innergemeinschaft. Lieferungen			0,00
[022] 20% Normalsteuersatz	75.735,28	83.827,44	75.360,83
[029] 10% ermäßigter Steuersatz	310.946,38	359.197,12	318.021,66

Zudem wurde von der Bp. der Gewinn der Bf. im Schätzungswege erhöht und wie folgt angesetzt:

330	Eink.a.Gewerbebetriebe	2014	2015	2016
	Wert vor BP	42.885,66	58.956,52	55.816,59
	Differenz	220.766,69	394.237,09	328.011,50
	Wert nach BP	263.652,35	453.193,61	383.828,09

330	Eink.a.Gewerbebetriebe	2017	2018	2019
	Wert vor BP	53.268,17	153.422,36	69.895,20
	Differenz	269.090,73	333.192,10	281.965,03
	Wert nach BP	322.358,90	486.614,46	351.860,23

Bei der Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter folgte die Bp. prozentuellen Beteiligungsverhältnissen.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 22. April 2022 wird die erfolgte Umsatzmanipulation bestätigt aber die Zuschätzung der Höhe nach bekämpft. Wörtlich wird auszugsweise angeführt:

Bezüglich Umsatzzuschätzungen geben die Komplementäre an, dass eine Umsatzmanipulation von 10% jedenfalls stattgefunden hat, jedoch nicht in der Höhe von den Datenprotokollen entnommenen Werten. Diesbezüglich wird eingewendet, dass auf Grund der Fehlerhaftigkeit des Softwareprogrammes „Herr Ober“ es bei den Datenprotokollen zu Doppelerfassungen von Umsätzen gekommen ist, welche auch wieder gelöscht werden mussten, um zu einer richtigen Umsatzerfassung zu kommen. Die verschiedenen Versionen der Datenbanken stammen aus den Versuchen die Probleme mit dem Programm in den Griff zu bekommen. Unsere Mandantin hat die Datenbank an den Programmierer überspielen lassen; dieser hat die doppelten Datensätze gelöscht und dann die neue Datenbank wieder auf den Rechner unserer Mandantin eingespielt.

.....

*Auch wenn die Kassensoftware „Herr Ober“ nicht gesetzeskonform war, und es somit zu einer Schätzungsbefugnis gekommen ist, ist die Zuschätzung zw. 40-50% zu hoch. Der Lebensstil spiegelt sich nicht bei den Familien *** und ***. Bei der Höhe der Umsatzverkürzung müssten die Familien eine andere viele höhere persönliche Kosten Struktur aufweisen.*

Als Beilage zur Beschwerde wurde ein ebenfalls mit 28.4.2022 datiertes Schreiben übermittelt mit welchem der Softwareprogrammierer ***2***, erklärt, dass das Kassasystem Herr Ober Fehlerhaft und Verbesserung bedürftig gewesen sei und er das Programm sehr günstig an die Bf. verkauft habe und als Gegenleistung sollte die Chefin ihm helfen das Programm zu perfektionieren.

Hinsichtlich der Gewinnverteilung wird ausgeführt, dass die Kommandisten nicht in die Geschäftsgebarung eingebunden gewesen wären, die hinzugeschätzten Gewinne daher lediglich den Komplementären zuzurechnen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 13.10.2022 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab, veränderte jedoch die die Gewinnverteilung des festgestellten Gewinnes im Sinne der Beschwerde.

Mit fristgerechtem Antrag vom 13.11.2022, eingebracht über Finanz-Online, begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Zu der von der Bf. beantragten mündlichen Verhandlung am 26.9.2024 erschien weder die Bf. noch deren steuerliche Vertretung. In der Verhandlung wurde der Prüfer der IT-Prüfungsgruppe die auch in diesem Fall die Auswertungen durchführte, Herr ***1***, als Zeuge vernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Juni 2018 wurden durch die Steuerfahndung ***4***, von der Staatsanwaltschaft ***5*** (GZ ***3***) angeordnete Zwangsmaßnahmen beim Programmierer von verschiedenen Kassensystemen ***2*** wegen des Verdachts der Beitragstäterschaft in mehreren gerichtsanhängigen Finanzstraßverfahren vollzogen. Dabei wurde durch die IT-Fahndung umfangreiches Datenbankmaterial von Kunden des Programmierers betreffend den von diesem vertriebenen Softwareprodukten sichergestellt. In den Softwareprodukten wie auch den Datenbanken waren die Firmenanschriften der Kunden gespeichert wodurch eine Zuordnung der Daten und der Daten-Backups der einzelnen Kunden ermöglichte. Dabei wurden auch die Daten-Backups der Bf. vorgefunden.

Bei den von der IT-Steuerfahndung sichergestellten Daten - 2014 bis 2016 - handelte es sich um Echtdaten aus der Hausdurchsuchung beim genannten Kassensoftwarehersteller.

Die Auswertung der Daten erfolgte durch IT-Spezialprüfer der belangten Behörde. Folgende Vorgehensweise wurde festgestellt:

Jede Bestellung wurde in der Datenbank in die Liste „Bestellungen“ aufgenommen. Sollte der Gast sich umentschieden und etwas Anderes bestellt haben, wurde die Bestellung in der Liste „Storno“ aufgenommen und somit kann nachvollzogen werden welche Bestellungen tatsächlich ausgeliefert/serviert wurden.

Die ausgelieferten Bestellungen wurden sodann in die Liste „Verkäufe“ übernommen und diese Verkäufe führten dann zu den jeweiligen Kassenbelegen bzw USt-Rechnungen. Beide Belegarten sind jeweils durchnummeriert.

Bankomatzahlungen bzw Rechnungen gem. §11 UStG konnten vom Kassenprogramm „Herr Ober“ – welches bei der Bf. zum Einsatz kam - nicht gelöscht werden. Anders verhielt es sich mit Barzahlungen, bei diesen waren Löschungen aus der „Liste Verkäufe“ nachträglich möglich. Das führte dazu, dass ein „normaler“ Betriebsprüfer ohne die hier zur Verfügung stehenden Daten und Unterlagen aus der Hausdurchsuchung mit seiner in üblichen Prüfungen verwendeten Prüfsoftware nicht erkennen konnte, ob Schwarzumsätze getätigt worden waren.

Wurden derartige Belege gelöscht blieben sie in der Datenbank vorhanden und das Programm nummerierte neu durch. Die noch vorhandenen Datensätze können aber mittlerweile mit Aufwand wiederhergestellt werden. Das erfolgte im Rahmen der hier gegenständlichen Prüfung.

Sollten jedoch die jeweils letzten Positionen gelöscht worden sein, ist eine Wiederherstellung derselben nicht möglich, da dies nach der Neunummerierung nicht erkannt werden kann. Es

kann daher davon ausgegangen werden, dass weitaus mehr Schwarzumsätze gemacht wurden, als durch die Wiederherstellung der Datensätze sichtbar gemacht werden konnte.

Aufgrund der Neuregelung zu Kassensystemen im Jahr 2012 wurde das Programm „Herr Ober“ novelliert. Dafür wurden die vorhandenen Daten in eine neue Datenbank eingespielt und bei dieser Gelegenheit wurden die gelöschten Daten nicht mitübernommen. Daher ist es für diese Zeiträume schwierig den exakten Verkürzungsprozentsatz zu ermitteln. Ab dem Jahr 2013 können aufgrund der neuen Bestimmungen und der vorhandenen Datensätze die gelöschten Buchungen hergestellt, und die Verkürzungsprozentsätze rechnerisch dargestellt werden.

Die Kassensoftware „Herr Ober“ wurde bis Ende 2016 verwendet.

Alle Eintragungen bekamen zum Zeitpunkt der Bestellung einen Order ID-Wert welcher niemals doppelt vorkommen kann. Auch die „Ghost Records“ haben einen ID-Wert. Kann festgestellt werden, dass ein ID-Wert doppelt vorkommt wurde im System jedenfalls manipuliert. Sollte das Unternehmen feststellen, dass ein falscher Beleg ausgestellt wurde, müsste dieser Betrag mit einem negativen Wert in das System eingegeben werden um ihn zu stornieren. Diese Negativbuchung erhält sodann einen neuen eigenen ID-Wert. Der ID-Wert ist eine Zahl mit 13 Stellen, die sich aus der Uhrzeit des Buchungsvorganges ergibt.

Im Zuge der Auswertung wurden sämtliche ID-Werte dargestellt, im nächsten Schritt die doppelten ID-Werte ausgeschieden woraus sich die tatsächlichen Gesamtumsätze errechnen. Wenn man davon die Werte aus der erfassten Verkaufsliste abzieht, bleiben die Schwarzumsätze als Restbetrag übrig. Allfällige Minusbuchungen wegen erforderlicher Stornierungen bleiben diesfalls auch als Minusbeträge bestehen und reduzieren damit automatisch den Gesamtumsatz.

Aufgrund der Registrierkassensicherheitsverordnung mussten verpflichtend Belege im System „verkettet“ werden und wenn nun einer der Belege zum Zwecke der Hinterziehung herausgelöscht worden wäre, käme es zu einem leicht feststellbaren Verkettungsbruch. Daher benötigte jedes Unternehmen eine entsprechende angepasste Kassensoftware. Die Bf. verwendete das Nachfolgeverfahren YiluFa vom selben Entwickler wie „Herr Ober“.

In dem verwendeten Nachfolgeprogramm gab es eine weitere Tabelle namens „TIP“ für Trinkgeld. Wenn ein Gast keinen Beleg benötigte, wurde der bei der Bestellung angelegte Datensatz stark komprimiert und nur 10% des tatsächlichen Verkaufsbetrags auf die Tabelle „TIP“ gebucht. Dadurch kam es zu keinem Verkettungsbruch der durch den Prüfer feststellbar wäre. Die Tabelle „TIP“ wurde dabei täglich geleert.

Aufgrund dieser Löschungen werden von der Datenbank die Speicherplätze wieder überschrieben. Es ist daher sehr schwierig derartige Buchungen wiederherzustellen. Findet man aber auch nur eine einzige derartige Buchung, dann ist absolut sicher, dass manipuliert

wurde. Eine weitere Möglichkeit derartige Datensätze wieder zu finden, ist ein Suchen auf der Festplatte auf welcher die Datenbank gelaufen ist. Überschriebene TIP- Buchungen wurden aber sowohl 2017 als auch 2018 in den Daten der Bf. aufgefunden und wiederhergestellt. Daraus ist ersichtlich, dass auch den Folgejahren Schwarzumsätze getätigt wurden.

Die Bf. erklärte selbst, dass Schwarzumsätze getätigt wurden. Die Buchhaltungsunterlagen sind daher nicht vollständig.

Für die Jahre 2014 bis einschließlich 2016 konnten die Umsatzverkürzungen in den einzelnen Monaten mit Werten zwischen 41% und 63% vom erklärten Umsatz aus den rekonstruierten Daten errechnet werden.

Die Jahresdurchschnittswerte betrugen für 2014 42%, für 2015 55% und für 2016 50%.

Es kann daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Verkürzungsprozentsatz in den Jahren ab 2017 jenen der Vorjahre entsprochen hat, zumal auch ab 2017 feststeht, dass Verkürzungen vorgenommen wurden.

Die von der belangten Behörde angesetzten Verkürzungsprozentsätze von 42% stellen dabei angesichts der 2015 und 2016 festgestellten Beträge die unterste Grenze dar.

Die von der belangten Behörde im Rahmen der Bp. angesetzten Beträge der Umsatz- bzw. Gewinnzuschätzungen erweisen sich daher im gesamten Prüfungszeitraum als zutreffend. Diesbezüglich wird auf die obigen Darstellungen verwiesen.

Die Kommanditisten der Bf. waren nicht in die Abläufe im Unternehmen involviert und waren über die Umsatzverkürzungen weder informiert noch konnten sie auf diese Beträge zugreifen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem von der Behörde vorgelegten Akteninhalt. Insbesondere aus den Auswertungen der im Rahmen der Hausdurchsuchung beim Programmierer beschlagnahmten Echtdaten der Bf. und den glaubwürdigen Darstellungen des IT-Prüfers im Rahmen seiner Zeugenaussage.

Die Ausführung von Schwarzumsätzen wird zudem von der Bf. bestätigt. Die Höhe der Schwarzumsätze ergibt sich für 2014 bis 2016 wiederum aus den Auswertungen der beschlagnahmten Daten.

Ein Verkürzungsprozentsatz von mindestens 42% in den Jahren ab 2017 ist bei der Vorgangsweise der Bf. für die Vorjahre jedenfalls wesentlich wahrscheinlicher als der von der Bf. behauptete Prozentsatz von 10%. Erfahrungsgemäß gehen Unternehmer, die unentdeckte Schwarzumsätze ausführen davon aus, dass die Vorgangsweise auch in Zukunft unentdeckt

bleiben würde und reduzieren das Ausmaß im der Verkürzung daher nicht. Im Gegenteil werden eher Steigerungen vorgenommen. Der Wert von 42% ist der niedrigste festgestellte Wert der Vorjahre, es kann daher davon ausgegangen werden, dass zumindestens dieser Verkürzungsprozentsatz angewendet wurde.

Die Ausführungen der Bf., dass der Lebensstil der Gesellschafter erkennen lasse, dass keine derart hohen Umsätze gemacht worden seien ist dabei nicht zielführend. Zwar lässt ein aufwändiger Lebensstil erhöhte Umsätze vermuten, der Umkehrschluss kann aber nicht gezogen werden zumal Personen mit hohem Einkommen nicht zwingend einen aufwändigen Lebensstil haben.

Das Vorbringen der Bf. zu den Doppelerfassungen von Belegen durch das Eingreifen des Programmierers ist unschlüssig und unglaubwürdig, weil falsche Buchungen/unrichtige Belege über eine mögliche und zulässige Stornierung (Liste Stornierung) vom Anwender selbst entfernt werden können. Die Unterstützung durch ein Softwareunternehmen oder einen Programmierer ist diesfalls ebensowenig erforderlich wie die Überspielung von Datensätzen auf andere Geräte. Zudem würden derartige Stornierungsvorgängen mit einem negativen Wert aufscheinen und den Gesamtumsatz, der die Ausgangsbasis für die Berechnungen bildet reduzieren. Es erscheint im Anbetracht der Ermittlungen der IT-Prüfer vielmehr wahrscheinlicher, dass der Programmierer ***2*** die Umsatzmanipulationen durch die geschilderte Vorgehensweise verschleiern sollte.

Zu der übermittelten, schriftlichen Stellungnahme von ***2*** ist zunächst festzuhalten, dass nicht mit Sicherheit festgestellt werden kann, dass diese auch von ihm erstellt wurde. Überdies sind die dort getätigten Ausführungen aufgrund der Widersprüchlichkeit zu den von der IT-Prüfergruppe getätigten Feststellungen unglaubwürdig. Das Gericht geht von Schutzbehaupten des Zeugen aus, der sich wegen der hier festgestellten Manipulationen in einem noch laufenden gerichtlichen Strafverfahren zu verantworten hat.

Die Berechnungen der belangten Behörde sind hingegen schlüssig und nachvollziehbar.

Die Feststellungen betreffend die fehlende Zugriffsmöglichkeit der Kommanditisten auf die verkürzten Beträge ergaben sich aus den vom FA nicht bekämpften glaubwürdigen Angaben der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 184 BAO lautet:

(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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. wie sie selbst einräumt nicht sämtliche Umsätze in ihrer Buchhaltung erfasst. Die Buchführung ist daher jedenfalls nicht ordnungsgemäß woraus sich die Berechtigung der belangten Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ableitet.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Auf Grund der von der Bp. vorgenommenen Auswertung aus den im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Datensätzen konnten die Verkürzungsprozentsätze mit dem jeweilig untersten Wert errechnet werden. Der Ansatz dieser Prozentsätze ist daher jedenfalls gerechtfertigt. Bei der gegebenen Sachlage kann sogar davon ausgegangen werden, dass die tatsächlichen Schwarzumsätze über die nachweisbaren Beträge sogar hinausgingen. Es wäre daher sogar auch noch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt verhängen. Dennoch sieht das Gericht, wie auch das Finanzamt zu Gunsten der Bf. von der Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages ab.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Entsprechend den obigen Feststellungen konnten die Kommandisten auf die aus der Verkürzung resultierenden Gewinne nicht zugreifen. Die Verteilung der zugerechneten Gewinne erfolgt daher je zur Hälfte an die Komplementäre der Bf. Es ergibt sich daher für die Jahre 2017 bis 2019 folgende Gewinnverteilung:

[...]

In den Jahren 2014 bis 2016 erfolgte bereits in den bekämpften Bescheiden eine ausschließliche Zurechnung an die beiden Komplementäre.

Die Beschwerde war daher betreffend Umsatzsteuer 2014 bis 2019 und Feststellung der Einkünfte 2014 bis 2016 abzuweisen. Betreffend Feststellung der Einkünfte 2017 bis 2019 hinsichtlich der Einkünfteverteilung teilweise stattzugeben.

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. Im vorliegenden Fall waren ausschließlich Sachverhaltsfragen und Fragen der Beweiswürdigung strittig. Eine Revision ist daher mangels Vorliegens einer Rechtsfrage nicht zuzulassen.

Wien, am 11. Oktober 2024