

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria Grohe in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***stV*** über die Beschwerde vom 26. Februar 2016 gegen die Bescheide des vormaligen Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 15. Dezember 2015 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011 – 2013 sowie betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2011 – 2013 Steuernummer ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im Streitzeitraum eine Gaststätte mit Zimmervermietung (Hotelbetrieb).

Im Zuge einer **Außenprüfung** für die Kalenderjahre **2011 - 2013** wurden folgende **Feststellungen** getroffen:

Tz. 1 Vorgelegte Unterlagen

Vorgelegt wurde: Belegsammlung, Kontoauszüge, Datenfiles, Anlagenverzeichnis, Reservierungsbücher, Meldezettel

Tz. 2 Anbringen des steuerlichen Vertreters

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde vorgebracht:

Es wurden Grundaufzeichnungen wie Reservierungsbücher, Meldezettel und Einzelaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosungen vorgelegt.

Die Einzelaufzeichnungen (Tippstreifen) wurden im Zuge der Betriebsbesichtigung begutachtet und vor Ort einige Stichproben mitgenommen und überprüft. Diese Stichproben stimmten centgenau mit den Tageslosungen lt. Buchhaltung überein.

Auch eine Nachkalkulation der Prüfungsjahre ergab keine wesentlichen Abweichungen.

Es wurden von der Finanz Metro Daten zur Auswertung verwendet, die Einkäufe beinhaltet haben, welche nachweislich nicht von Herrn ***Bf1*** getätigt wurden. Nach Überprüfung sämtlicher Einkäufe der Kundennummer durch Herrn ***Bf1*** erwiesen sich die verwendeten Daten als falsch. Sogar die privaten Einkäufe in der Metro wurden durch Vorlage der Belege dokumentiert.

Es wurde in mehreren Besprechungen klargelegt, dass auf Grund eines einzelnen Mangels in der Buchhaltung kein Sicherheitszuschlag verhängt werden kann, da eine Berechtigung zur Schätzung gem. § 184 BAO nicht gegeben ist. Ein Sicherheitszuschlag kann nur festgesetzt werden, wenn die Mängel derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint und folglich die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können.

Tz. 3 Mangel

Die Grundaufzeichnungen (Bestellaufzeichnungen) der Gastronomie wurden für den gesamten Prüfungszeitraum vom Abgabepflichtigen vernichtet.

Grundaufzeichnungen sind Aufzeichnungen, die den Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren. Da die originalen Aufzeichnungen vernichtet wurden und somit fehlen, können die Losungen auf den Tippstreifen nicht nachvollzogen und auf Vollständigkeit überprüft werden.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus noch solange, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind.

Die Grundaufzeichnungen, die die Grundlage für die Losungstreifen sind, haben für die Prüfung und steuerliches Anbringen Bedeutung und dürfen nicht vernichtet werden.

Somit ist der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Aufbewahrung sowie zur Vorlage von Unterlagen nicht nachgekommen.

Ebenso in der Ordnungsmäßigkeit: denn die Belege sollen derart aufbewahrt werden, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Steuerliche Feststellungen

Tz. 4 Sicherheitszuschlag

Aufgrund des angeführten Mangels wird ein Sicherheitszuschlag i. H. v. 5 % der erklärten Gastronomieumsätze 2011 bis 2013 im Verhältnis der 10%igen und 20%igen Umsätze hinzugerechnet.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2011	2012	2013
Umsatzsteuer:			
[000] Steuerbarer Umsatz in Euro			
- Sicherheitszuschlag 5 %	6.940,18	7.578,53	8.701,30
[022] 20% Normalsteuersatz	2.574,83	2.468,63	2.980,17
[029] 10% Ermäßigter Steuersatz	4.365,35	5.109,90	5.721,13
Einkommensteuer:			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
- Sicherheitszuschlag	693,00	726,00	712,25

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

Zeitraum	2011	2012	2013
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	252.720,97	264.417,24	259.013,55
Tz. 4 Sicherheitszuschlag - Sicherheitszuschlag 5 %	6.940,18	7.578,53	8.701,30
Nach Bp.	259.661,15	271.995,77	267.714,85

[022] 20% Normalsteuersatz

Zeitraum	2011	2012	2013
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	51.783,36	53.155,01	62.378,85
Tz. 4 Sicherheitszuschlag	2.574,83	2.468,63	2.980,17
Nach Bp.	54.358,19	55.623,64	65.359,02

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz

Zeitraum	2011	2012	2013
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	201.635,36	212.953,12	203.151,14
Tz. 4 Sicherheitszuschlag	4.365,35	5.109,90	5.721,13
Nach Bp.	206.000,71	218.063,02	208.872,27

Einkommensteuer**[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Zeitraum	2011	2012	2013
----------	------	------	------

	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	15.483,07	16.157,55	15.365,06
Tz. 4 Sicherheitszuschlag			
- Sicherheitszuschlag	693,00	726,00	712,25
Nach Bp.	16.176,07	16.883,55	16.077,3

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2011 -2013	Tz. 4
Einkommensteuer	2011 -2013	Tz. 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren) **entsprechend geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013.**

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bf. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist **Beschwerde** und wendet darin inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide und erhebliche Verfahrensmängel ein.

Begründend führt er in seiner Beschwerde aus:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betreibt eine Gaststätte mit Zimmervermietung (Pension) in ***Ort*** in der Rechtsform als Einzelunternehmer. Der Traditionsbetrieb wurde im Jahr 2008 von den Eltern ***AB*** an den Sohn ***Bf1*** übergeben und seither von ihm geführt.

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und aufgrund der Umsatzhöhe besteht für Herrn ***Bf1*** Einzelaufzeichnungspflicht. Im Zuge der Außenprüfung, über deren Ergebnisse seitens der belangten Behörde gem. § 150 BAO der Bericht vom 14.12.2015 erstattet wurde, wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% der erklärten Gastronomieumsätze 2011 bis 2013 im Verhältnis der 10%igen und 20%igen Umsätze hinzugerechnet.

Zu Beginn der Außenprüfung wurde von der belangten Behörde um Vorlage von Unterlagen (Belegsammlung, Kontoauszüge, Anlageverzeichnis, Reservierungsbücher, Datenfiles und Inventur) ersucht. Die abverlangten Unterlagen wurden (bis auf die Inventur - da Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG(!) vorgelegt. Auch die Einzelaufzeichnungen (Tippstreifen) wurden für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt und Vorort einige Stichproben mitgenommen und überprüft. Diese Stichproben stimmten centgenau mit den Tageslosungen lt. Buchhaltung überein.

Es wurde von Seiten der Behörde die Wareneinkäufe überprüft. Zu deren Auswertung wurden von der Finanzverwaltung Metro Daten (Excel-Auswertung) verwendet. Diese würden erhebliche Differenzen (zum Teil das Doppelte) der erklärten Metroeinkäufe in der Buchhaltung aufweisen. Nach genauerer intensiver Überprüfung seitens des Beschwerdeführers und der steuerlichen Vertretung stellte sich heraus, dass die von der belangten Behörde verwendeten Daten nicht ansatzweise mit den tatsächlichen Metro-Einkäufen zusammenstimmen (weder Anzahl der Artikel noch Einkaufssumme).

Die Überprüfung ergab im Gegenteil, dass sogar private Einkäufe in der Metro durch Vorlage der Belege dokumentiert wurden (die Belege waren auch dahingehend in der Buchhaltung gekennzeichnet).

Kurz vor Abschluss der Außenprüfung (nachdem auch keine wesentlichen Kalkulationsdifferenzen aufgrund des Wareneinkaufs festgestellt werden konnten) wurde von der Finanzverwaltung bemängelt, dass die Bestellaufzeichnungen nicht vorgelegt werden konnten. Da diese Aufzeichnungen - anders als die einzelne Erfassung jedes Umsatzes (Tippstreifen) - vom Beschwerdeführer nicht aufbewahrt wurden, verhängte die belangte Behörde oben angeführten Sicherheitszuschlag.

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Rechtswidrigkeit des Inhalts

Der Beschwerdeführer unterliegt der Aufzeichnungspflicht gem. § 126 BAO.

Lt. Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung (BGBl. II Nr. 441/2006) sind von der Aufzeichnungspflicht auch Abgabepflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln betroffen. In den Aufzeichnungen sind die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben (bzw. Bareingänge und Barausgänge) laufend zu erfassen.

Es besteht die Verpflichtung Barbewegungen (Bareingänge und Barausgänge) einzeln festzuhalten und aufzuzeichnen, wobei grundsätzlich die Aufzeichnung des einzelnen Bareingangs pro Geschäftsfall ausreichend ist. Allein aus § 131 Abs. 2 Z. 1 BAO ist eine darüber hinausgehende Verpflichtung die einzelnen Produkte und Dienstleistungen zum Zweck der Losungsermittlung festzuhalten, nicht abzuleiten.

Die Form der Einzelaufzeichnungen bleibt dem Unternehmer überlassen, wobei unter Einzelaufzeichnungen insbesondere Einzellosungen, chronologische Paragondurchschriften, händische Rechenstreifen, Aufzeichnungen der Losungsblätter, Kassabucheinzelaufzeichnungen, Registrierkassenstreifen von mechanischen Registrierkassen oder elektronische Registrierkassensysteme und andere Aufzeichnungen, die aufgrund Summenbildung der einzelnen Bareingänge eine Ermittlung der Tageslosung ermöglichen, zu verstehen sind. (vgl. Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung).

Das Festhalten der Barbewegung kann im Wege der Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen oder auch außerhalb auf anderen Unterlagen (Grundaufzeichnungen) erfolgen. Erfolgt das Festhalten und Aufzeichnen der Barbewegungen auf anderen Unterlagen unterliegen auch diese der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO. Wenn bei der Losungsermittlung die Einzelaufzeichnungen im Rahmen der Grundaufzeichnungen geführt werden, dienen diese der Dokumentation der in die Bücher oder Aufzeichnungen nach § 126 Abs. 2 BAO übernommenen Tageslosungssumme.

Im vorliegenden Fall geht die belangte Behörde davon aus, dass die Grundaufzeichnungen (Bestellaufzeichnungen) vernichtet wurden. Dem ist entgegenzuhalten, dass Bestellaufzeichnungen nicht die Barbewegung sondern nur die bestellten Artikel/Waren festhalten und somit keine Grundaufzeichnung darstellen. Darüber hinaus bleibt die Form der Einzelaufzeichnung - wie oben dargestellt - lt. Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung dem Unternehmer selbst überlassen. Rechen- oder Tippstreifen stellen demnach eine zulässige und ausreichende Einzelaufzeichnung dar.

Die belangte Behörde vermeint weiters, dass Grundaufzeichnungen Aufzeichnungen wären, die den Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren (vgl. Tz.3. des BP Berichts). Stoll (BAO, 1467 f) nennt als Beispiele für Grundaufzeichnungen Fakturen, Rechnungen, Kassenbelege, Bankauszüge, Frachtbriefe, Abrechnungen, Materialentnahmescheine und Lohnabrechnungen.

Lt. Ritz (BAO, § 132 Tz 5) gehören zu den Grundaufzeichnungen unter anderem auch:

- Schmierzettel, die Erlöse für das Kassabuch aufzeichnen (VwGH 20.2.1991, 90/13/0214), ebenso Uraufzeichnungen für die Inventur (aM VwGH 2.10.1964, 1179/63, wonach dies „sonstige Unterlagen“ sind),*
- Abrechnungsbelege der Taxilenker mit dem Unternehmer, die den Taxameterstand bei Übernahme und Rückgabe des Kraftfahrzeuges durch den Lenker ausweisen (VwGH 23.5.1990, 89/13/0281; 9.2.2005, 2002/13/0015; 24.2.2005, 2003/15/0019),*
- Registrierkassenstreifen (auch bei Führung eines Kassabuches, VwGH 25.11.1986, 84/14/0109; vgl jedoch die bei § 131 Tz 14 erwähnte Judikatur).*

Sonstige Unterlagen gemäß § 132 BAO wie beispielsweise Kostenvoranschläge, Reservierungsbestätigungen, Leistungsverzeichnisse, Buchungen für Wellness-Behandlungen, Reservierungsbücher, E-Mails, Briefverkehr usw. können zwar für die Abgabenerhebung von Bedeutung sein, sind aber jedenfalls keine Grundaufzeichnungen.

Grundaufzeichnungen hängen daher unmittelbar mit der Aufzeichnung von Erlösen zusammen und sind nicht die Dokumentation von Geschäftsfällen von der Anbahnung bis zur Fakturierung.

2.2. Rechtswidrigkeit aufgrund von Verfahrensmängel

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Anforderungen des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung auch inhaltlich richtig zu sein. Es besteht sogar ein Rechtsanspruch auf (vgl. Ritz BAO § 163 Tz 1)

Ist ein begründeter Anlass gegeben, der die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zieht, berechtigt dies zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO. Solche Gründe liegen allerdings gem. § 163 (2) BAO nur dann vor, wenn diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, wenn z.B. durch die Steuerberatung Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 13.9.1977, 88/77, 1860/77, 1861/77; 29.6.2005, 2000/14/0199). Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses liegt bei der Abgabenbehörde (zB VwGH 21.9.2005, 2001/13/0265; 29.11.2006, 2002/13/0227).

Das Nicht-Vorlegen von Bestellaufzeichnungen für sich alleine stellt noch keinen derart schwerwiegenden Mangel dar, der die Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zieht. Darüber hinaus verweist § 163 Abs 1 auf § 131, somit zB auf § 131 Abs 1 Z 5 über die Aufbewahrung der zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege. § 131 fordert nicht

die Aufbewahrung der sonstigen Unterlagen iSd § 132 Abs 1 zweiter Satz; deren Nichtaufbewahrung führt daher nicht zum Verlust der Vermutung des § 163 Abs 1 (vgl Ritz, SWK 1995, A V 612; glA 933 BlgNR 20. GR, 16 f; Bibus, ÖStZ 1998, 50).

Die Finanzverwaltung weist im BP Bericht nicht ausreichend nach, warum die Mängel derart schwerwiegend sind, dass die gesamte Buchführung in Zweifel zu ziehen ist. Zumal sowohl bei den Wareneinkäufen als auch bei der Nachkalkulation keine wesentlichen Differenzen nachzuweisen waren, erscheint die Bezweiflung der Richtigkeit sämtlicher Bücher und Aufzeichnungen mehr als nur bedenklich. Die belangte Behörde missachtet daher den Rechtsanspruch des Beschwerdeführers auf die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit.

Die Finanzverwaltung geht weiters fälschlicherweise davon aus, dass Grundaufzeichnungen vernichtet wurden und legt somit den Bescheiden einen aktenwidrigen Sachverhalt zu Grunde.

Die Besteuerungsgrundlagen waren aufgrund der vorliegenden Unterlagen einwandfrei zu ermitteln und zu berechnen. Die sachliche Richtigkeit wurde sowohl aufgrund der Nachkalkulation als auch durch die Überprüfung der Wareneinkäufe nachgewiesen. Das Nichtaufbewahren von sonstigen Unterlagen führt außerdem nicht zum Verlust der inhaltlichen Richtigkeit gem. § 163 BAO.

- **Fehlende Berechtigung zur Schätzung**

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Es müssen also Umstände vorliegen, die eine korrekte Ermittlung objektiv unmöglich machen. Es sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind. Das Ziel, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bestmöglich - wenn auch im Schätzungswege - zu ermitteln und der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, ist zu beachten.

Schätzungsergebnisse unterliegen - nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a bzw. des § 280 Abs. 1 lit. e BAO - der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechende Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. z.B. VwGH 25.03.2004, 200/15/0040; 28.02.2012, 2009/15/0181, ebenso ESt RL 2000 Rz 1108).

Die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist ebenso zu begründen.

Abgesehen von dem Umstand, dass die Behörde aufgrund der verpflichteten Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit der Buchführung nicht zur Schätzung berechtigt ist, unterlässt sie es die gewählte Schätzungsmethode ausreichend zu begründen (eine andere „Schätzungsmethode“ Nachkalkulation - ergab keine wesentlichen Abweichungen) und begründet in keinsten Weise die Höhe des Sicherheitszuschlages.

Die Voraussetzung für die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen liegen daher nicht vor bzw. sind bei der schätzungsweisen Ermittlung von Umsätzen nicht alle Umstände berücksichtigt worden, die für die Schätzung von Bedeutung sind und daher die derart ermittelten Beträge den tatsächlichen Verhältnissen mit höchster Wahrscheinlichkeit nicht entsprechen.

- *Wiederaufnahme des Verfahrens*

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sind mangelhaft begründet, da der Neuerungstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stützt, nicht hinreichend konkret benannt ist und darüber hinaus die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw. nur floskelhaft begründet ist.

3. Anträge

Wir stellen daher im Namen und Auftrag des Beschwerdeführers folgende Anträge

- *Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 (4) BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 - 2013*
- *Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 (4) BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 - 2013*
- *Festsetzung der Abgaben wie in den Bescheiden vor Wiederaufnahme*
- *Festsetzung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2011 - 2013 auf Grundlage der abgegebenen Steuererklärungen.*

In ihrer **Stellungnahme** zur Beschwerde hält die **Betriebsprüfung** dem Bf. folgendes entgegen:

„Vorgelegt wurden im Zuge der Betriebsprüfung folgende Unterlagen:

Belegsammlung, Kontoauszüge, Datenfiles, Anlagenverzeichnis, Reservierungsbücher (Hotel) und Meldezettel.

Nicht vorgelegt wurden: Bestellaufzeichnungen, die zur Ermittlung der Losung herangezogen werden; Reservierungskalender Restaurant. Lediglich die Tippstreifen mit den Losungen, die dann ins Kassabuch übertragen wurden, konnten vorgelegt werden.

Tz 3 im Bericht bezieht sich auf diesen Mangel.

§ 131 BAO (1) sagt, dass Bücher und Aufzeichnungen so zu führen sind, 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:

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

(2) durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können

§ 132 BAO (1): Bücher und Aufzeichnungen, sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren.Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden.

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

(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.

Ab 2007 gilt das Betrugsbekämpfungsgesetz. Die Vorschriften über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen wurden verschärft.

Geschäftsvorfälle müssen einzeln so dokumentiert werden, dass sie sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

D. h. Der einzelne Geschäftsfall soll sich in seiner Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen, es ist jeder Geschäftsvorfall genau zu dokumentieren. Im Speziellen sollen Geschäfte, die nicht oder nur teilweise zum Abschluss führten ebenso dokumentiert und aufbewahrt werden. Das gilt auch für Klein- und Kleinstunternehmen. Die Form der Einzelaufzeichnungen bleibt nach wie vor dem Unternehmen überlassen. Unter Einzelaufzeichnung versteht die Behörde insbesondere chronologische händische Aufzeichnungen der Einzellosungen, Paragondurchschriften, Rechenstreifen, Lösungsblätter etc.

Summenbildungen müssen nachvollziehbar sein. Und zwar nicht nur in der Finanzbuchhaltung, sondern auch in den Subsystemen. Beispielsweise ist daher bei den Umsätzen nicht nur der Streifen mit der Summe der Umsätze sondern zusätzlich auch jeder einzelne Bon aufzubewahren.

Die einzelnen Geschäftsfälle, welche zur Überprüfung der Richtigkeit der Tagessummen benötigt wurden, wurden vom Betriebsinhaber vernichtet.

Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen wie „Bonierungseingaben" führt zu einer mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und berechtigt die Abgabenbehörde zur Schätzung.

Alle vorgelegten Unterlagen stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den Grundaufzeichnungen dar. Durch das Vernichten der Grundaufzeichnungen ist eine Rückverfolgung auf den einzelnen Geschäftsfall nicht möglich, ebenso keine Verprobung auf dieser Ebene.

Die Erforschung der tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse war somit nicht gegeben. Es müssen daher alle Unterlagen aufbewahrt werden, die dabei helfen, den Geschäftsfall genau zu rekonstruieren. Nur so kann seitens der Behörde nachvollzogen werden, wie der Umsatz genau entstanden ist wie die genaue Besteuerungsgrundlage erhoben wird. Die originalen Bestellaufnahmen, die auch die Grundlage für den jeweiligen Erlös bilden sind vernichtet worden, die Reservierungskalender Restaurant wurden auch nicht vorgelegt, so dass eine Abstimmung Erlös-Reservierung stattfinden hätte können. Eine Überprüfung, ob alle Geschäftsfälle erfasst wurden, war somit nicht gegeben.

Wie in der Berufung auch angeführt, zählen zu den Grundaufzeichnungen lt. Ritz (BAO; § 132 Tz5) auch Schmierzetteln, die Erlöse für das Kassabuch aufzeichnen. Diese wurden vernichtet.

Gem. § 184 BAO (3) ist zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige zu führen hat, nicht vorgelegt werden, ferner wenn (2) keine ausreichende Aufklärung zu geben ist.

Da die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen benötigten Originalaufzeichnungen vernichtet wurden (**wie die Finanzpolizei am 6.2.2014 bei einer Amtshandlung darauf hingewiesen hat**) hat die Behörde einen Sicherheitszuschlag i. H. v. 5 % der erklärten Gastronomieumsätze 2011 bis 2013 im Verhältnis der 10%igen und 20%igen Umsätze hinzugerechnet. Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht „berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

Es wird angeregt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In ihrer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** führt die belangte Behörde begründend aus:

„Im Zuge der Außenprüfung für die Kalenderjahre 2011 - 2013 wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO um Sicherheitszuschläge erhöht, da diverse Grundaufzeichnungen vernichtet worden waren und deshalb nicht vorgelegt werden konnten.

Strittig ist, ob diese nicht mehr vorhandenen Grundaufzeichnungen das Finanzamt zu einer Umsatz- und Gewinnhinzuschätzung berechtigten.

Gem. § 131 (1) BAO sind Bücher und Aufzeichnungen 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:

§ 131 (1) Z. 5 BAO: Die zu den Büchern gehörigen Belege sollen derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

§ 131 (2) BAO: Durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

§ 132 (1) BAO: Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden.

Geschäftsvorfälle müssen einzeln so dokumentiert werden, dass sie sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

D.h. der einzelne Geschäftsfall soll sich in seiner Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen; es ist jeder Geschäftsvorfall genau zu dokumentieren. Im Speziellen sollen Geschäfte, die nicht oder nur teilweise zum Abschluss führten, ebenso dokumentiert und aufbewahrt werden. Dies gilt auch für Klein- und Kleinstunternehmen.

Die Form der Einzelaufzeichnungen bleibt nach wie vor dem Unternehmen überlassen. Unter Einzelaufzeichnungen versteht die Behörde insbesondere chronologische händische Aufzeichnungen der Einzellosungen, Paragondurchschriften, Rechenstreifen, Lösungsblätter etc. Summenbildungen müssen nachvollziehbar sein - und zwar nicht nur in der Finanzbuchhaltung, sondern auch in den Subsystemen. Beispielsweise ist daher bei den Umsätzen nicht nur der Streifen mit der Summe der Umsätze, sondern zusätzlich auch jeder einzelne Bon aufzubewahren.

Die einzelnen Geschäftsfälle, die zur Überprüfung der Richtigkeit der Tagessummen benötigt wurden, wurden vom Geschäftsinhaber vernichtet.

Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen wie „Bonierungseingaben" führt zu einer mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und berechtigt die Abgabenbehörde zur Schätzung.

Alle vorgelegten Unterlagen stellen nur abgeleitete Auswertungen aus den Grundaufzeichnungen dar. Durch das Vernichten der Grundaufzeichnungen ist eine Rückverfolgung auf den einzelnen Geschäftsfall nicht möglich, ebenso eine Verprobung auf dieser Ebene.

Die Erforschung der tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse war somit nicht möglich. Es müssen alle Unterlagen aufbewahrt werden, die dabei helfen, den Geschäftsfall genau zu

rekonstruieren. Nur so kann seitens der Behörde nachvollzogen werden, wie der Umsatz genau entstanden ist und wie die genaue Besteuerungsgrundlage erhoben wird. **Die originalen Bestellaufnahmen, die auch die Grundlage für den jeweiligen Erlös bilden, sind vernichtet worden. Ebenso wurden die Reservierungskalender des Restaurants nicht vorgelegt, wodurch eine Abstimmung zwischen den Reservierungen und den Erlösen verunmöglicht wurde. Eine Überprüfung, ob alle Geschäftsfälle erfasst wurden, war somit nicht gegeben.**

Gem. § 184 BAO ist durch die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige zu führen hat, nicht vorgelegt werden, ferner wenn keine ausreichende Aufklärung gegeben ist.

Da die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen benötigten Originalaufzeichnungen vernichtet wurden (und zwar bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Finanzpolizei am 6.2.2014 im Rahmen einer Amtshandlung darauf hingewiesen hat), hat die Behörde einen Sicherheitszuschlag i.H.v. 5 % der erklärten Gastronomieumsätze den Bemessungsgrundlagen der Kalenderjahre 2011- 2013 hinzugerechnet. Die Aufteilung auf die 10- und 20 %-igen Umsätze erfolgte im Verhältnis lt. Erklärungen.

Es liegt im **Wesen eines Sicherheitszuschlages**, dass er nicht „berechnet“ wird, sondern **pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.**“

Im dagegen fristgerecht erhobenen **Vorlageantrag** verweist der Bf. vorerst lediglich auf die Ausführungen in der Beschwerde.

„In ihrer **Stellungnahme zum Vorlageantrag** beantragt die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und führt begründend aus:

Grundaufzeichnungen sind Aufzeichnungen mit Journalfunktion, somit Aufzeichnungen, die als Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsvorfälle dienen. Genau diese Aufzeichnungen wurden vernichtet, sodass alle vorgelegten Unterlagen lediglich aus den (vernichteten) Grundaufzeichnungen abgeleitete Auswertungen darstellen. Weder eine Rückverfolgung auf den einzelnen Geschäftsfall noch eine Verprobung war dadurch möglich. Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen wie Bonierungseingaben in der Gastronomie, auch wenn diese programmgesteuert automatisch erfolgt, führt zu einer mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und berechtigt die Abgabenbehörde zur Schätzung (UFS 12.03.2009, RV/0328-W/06). Vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; die

Abgabenbehörde ist zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung berechtigt und verpflichtet (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 132 E 6 mwN).

Die Ausführungen in der (zusätzlichen) Begründung der Beschwerdeentscheidung blieben unwidersprochen. Einer Beschwerdeentscheidung kommt Vorhaltscharakter zu (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). Werde den in einer Beschwerdeentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegengetreten, können diese als richtig angenommen werden (VwGH 30.4.2003, 99/13/0251).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (auch Gefährdungs- oder Risikozuschlag genannt) ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen der Schätzung (VwGH 5.10.1987, 85/15/0178 und VwGH 13.9.1989, 88/13/0042). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden.“

In einem weiteren Schriftsatz bringt der **Bf. ergänzend** folgendes vor:

„Ergänzend zu unserem Antrag auf Vorlage der Beschwerdeentscheidung vom 27.7.2016 bzw. dem Vorlagebericht der Abgabenbehörde möchten wir im Namen unserer Mandantschaft noch folgendes anmerken:

Lt. Niederschrift vom 10.12.2015 wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

Belegsammlung

Kontoauszüge

Datenfiles

Anlageverzeichnis

Reservierungsbücher (Anmerkung: der Zimmerreservierungen)

Meldezettel

Die Behörde geht in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung davon aus, dass „die Grundaufzeichnungen für die einzelnen Geschäftsfälle, die zur Überprüfung der Richtigkeit der Tagessummen benötigt wurden“ vom Geschäftsinhaber vernichtet wurden. Zu diesen „Grundaufzeichnungen“ würden auch „Bonierungseingaben“ bzw. originale Bestellaufnahmen (wobei offensichtlich dasselbe gemeint ist) zählen.

In der Literatur werden als Beispiele für Grundaufzeichnungen immer jene Aufzeichnungen genannt, auf denen Erlöse aufgezeichnet werden (vgl. Ritz, BAO, § 132 Tz 5; Stoll, BAO, 1467 f). Da es sich bei den vernichteten Unterlagen jedoch nicht um Grundaufzeichnungen handelt

(Bestellaufnahmen beinhalten keine Umsätze) geht die Behörde daher von einem aktenwidrigen Sachverhalt aus, zumal die Einzelaufzeichnungen lückenlos vorhanden waren, diese auch im Rahmen der Prüfung stichprobenweise überprüft wurden und sich keinerlei Beanstandung ergeben hat!

Wenn die Behörde vermeint, dass aufgrund der Bestellaufnahmen auf die Höhe der Tageslosung geschlossen werden kann, so ist dem entgegenzuhalten, dass es nach allgemeiner Lebenserfahrung auch Bestellungen (z.B. an der Schank) gibt, die nicht schriftlich festgehalten und nur mündlich entgegen genommen werden (beispielsweise weil die Bezahlung sofort erfolgt). Diesem einzeln aufgezeichneten Umsatz wäre dann kein „Bestellzettel“ zuzuordnen, wonach eine diesbezügliche Überprüfung und die von der Behörde verlangte „genaue“ Rekonstruktion dieses Geschäftsfalles gar nicht möglich sind!

Die von der belangten Behörde „logische Schlussfolgerung“ zwischen bestellter Ware und daraus resultierendem Umsatz wird auch in der Literatur durchaus kritisch gesehen. „So verändern sich typischerweise bei bestimmten Produktkombinationen nämlich auch die Preise. Ebenso erfreuen sich manche Kunden besonderer Konditionen bei ihren Lieferanten. Die Rechnung Umsatz = Preis x Menge stimmt daher selten. Im Ergebnis führt dies dazu, dass Summenbildungen innerhalb von Geschäftsfällen wenig aufschlussreich sind und in zahlreichen Fällen auch zu falschen Schlussfolgerungen führen könnten.“ (vgl. Mitterer/Hübl in SWK 28/2007, S 778).

Darüberhinaus ist eine Aufzeichnung der verkauften Waren nicht erforderlich wenn Einzelumsätze erfasst werden. Es wird nochmals festgehalten, dass eine Aufzeichnung des einzelnen Bareingangs pro Geschäftsfall ausreichend ist und allein aus § 131 Abs. 2 Z. 1 BAO eine darüberhinausgehende Verpflichtung der Aufzeichnung einzelner Produkte und Dienstleistungen zum Zweck der Losungsermittlung nicht abgeleitet werden kann.

Weiters erkennt die belangte Behörde den Unterschied zwischen „Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege“ und „Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind“.

„Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege“ sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und unmittelbare Grundlage für die Generierung von Büchern und Aufzeichnungen sind. Dazu gehören nach der Judikatur des VwGH z.B. auch Schmierzettel über Bareinnahmen. (z.B. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214).

Zu den „Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind“, zählt alles, das zusätzlich zu den Belegen Aussagen über steuerrechtlich relevante Vorgänge zu machen vermag.

Sofern Notizen zu steuerrechtlich relevanten Vorgängen nicht als unmittelbare Grundlage für die Generierung von Aufschreibungen dienen (z.B. Materialverbrauchsnotizen eines Fliesenlegers auf Klebersäcken), sind sie als sonstige Unterlagen iSd. § 132 Abs 1 BAO zu qualifizieren. (vgl. Pölzl/ in SWK28/2009, S 859).

Bestellaufnahmen dienen keinesfalls unmittelbar als Grundlage für die Generierung von Aufschreibungen, da — wie oben dargestellt- damit keine Erlöse aufgezeichnet werden und nur die einzeln aufgezeichneten Umsätze als Grundlage für die Ermittlung der Einnahmen dienen. Bestellaufnahmen sind daher als sonstige Unterlagen iSd. § 132 Abs 1 BAO zu qualifizieren.

§ 132 Abs 1 zweiter Satz BAO besagt, dass „Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind“, sieben Jahre aufbewahrt werden sollen. Im Gegensatz zur Aufbewahrungspflicht für Bücher, Aufzeichnungen und zu diesen Aufschreibungen gehörigen Belegen (§ 132 Abs 1 erster Satz BAO) handelt es sich bei dieser Aufbewahrungsfrist um eine Sollvorschrift.

Nicht entsprechend aufbewahrte sonstige Unterlagen iSd. § 132 Abs 1 zweiter Satz BAO haben grundsätzlich keinen Einfluss auf die formelle Ordnungsmäßigkeitsvermutung des § 163 Abs 1 BAO. (vgl. Ritz BAO § 163).

Der Umstand, dass sonstige Unterlagen iSd § 132 Abs 1 BAO nicht mehr vorhanden sind, kann demnach für sich gesehen keine Schätzung gem. § 184 BAO auslösen und deshalb auch nicht zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen führen. (vgl. Pölzl in SWK 28/2009, S 859).

Ebenso verhält sich der Sachverhalt mit Aufzeichnungen in Reservierungsbüchern. Diese fallen zwar unter den Begriff der sonstigen Unterlagen gemäß § 132 BAO, jedoch lässt eine Tischreservierung für 15 Personen noch keinen Schluss auf einen getätigten Umsatz, geschweige denn auf die Höhe des Umsatzes zu. Man nehme an, von den vorbestellten 15 Personen sind tatsächlich nur 10 anwesend. Ein Zusammenhang mit der Höhe der Tageslosung lässt sich aufgrund dieser Aufzeichnungen in keiner Weise herstellen.

„Ein Terminkalender im üblichen Sinn wird keine für die Erhebung der Abgaben relevanten Eintragungen enthalten. Mit einem vereinbarten Termin wird noch nicht die Entstehung eines Geschäftsvorfalles dokumentiert sein. Dies ist noch nicht einmal ein Angebot. Es ist offen, ob der Termin zustande gekommen ist, ob aus dem Termin eine Geschäftsbeziehung entstanden ist oder welche Art von Geschäftsvorfall sich in der Folge entwickelt hat.“ (Mitterer/Hübl in SWK 28/2007, S 778).

Auch der VwGH hat erkannt, dass das Nichtaufbewahren von Preislisten und Kalendern, auf denen Kunden-Voranmeldungen eingetragen worden waren, für sich allein keine Handhabe darstellt, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. (vgl. VwGH 86/13/0094, 19.12.1990).

Zur Schätzungsbefugnis hält der VwGH in oben genanntem Erkenntnis weiters fest, dass es zwar zutrifft, „dass die Abgabenbehörde die sachliche Unrichtigkeit einer formell fehlerfreien Buchführung als erwiesen annehmen und damit die Schätzungsberechtigung bejahen kann, wenn sie, etwa im Wege einer Nachkalkulation bzw. im Wege eines inneren oder äußeren Betriebsvergleiches Differenzen zwischen den erklärten und den vergleichsweise ermittelten Besteuerungsgrundlagen feststellt, und diese Differenzen nicht anders aufgeklärt werden können.“ (vgl. VwGH 86/13/0094, 19.12.1990).

Eine solche Nachkalkulation führte im vorliegenden Fall jedoch zu keinen wesentlichen Abweichungen!

Zusammenfassung

Bestellaufzeichnungen und Reservierungsbücher sind sonstige Unterlagen iSd § 132 Abs 1 zweiter Satz, deren Nichtaufbewahrung alleine nicht zum Verlust der Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit gemäß § 163 BAO führt. Die Befugnis der Behörde zur Schätzung war demnach nicht gegeben, zumal auch die gesetzlich geforderten Einzelumsatzaufzeichnungen lückenlos vorgelegen sind!

Wir wiederholen daher im Namen und Auftrag des Beschwerdeführers die in der Beschwerde vom 25.2.2016 gestellten Anträge:

Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 (4) BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 — 2013

Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 (4) BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 — 2013

Festsetzung der Abgaben wie in den Bescheiden vor Wiederaufnahme

Festsetzung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2011- 2013 auf Grundlage der abgegebenen Steuererklärungen.“

Im dem BFG übermittelten Arbeitsbogen der Betriebsprüfung findet sich u.a. die **Niederschrift über eine am 6. Februar 2014 im Betrieb des Bf. durchgeführte finanzpolizeiliche Kassennachschau**, die u.a. die folgenden Feststellungen enthält:

„Die einzelnen Geschäftsfälle wurden lt. Auskunft aufgezeichnet durch folgende Aufzeichnungsform: Rechenmaschine mit Papierstreifen, Umsatz wird mitgeschrieben nach Warensommen.

Es gibt lt. Auskunft eine Kasse. Die folgenden Feststellungen betreffen die einzige Kasse im Betrieb.

Die Bonierung erfolgt für die Küche über Kellnerbons, für die Schank anhand einer Liste.

Das Kassieren (Abrechnung der Tische) erfolgt lt. Kundenumsatz, das Inkasso nur durch den Betriebsinhaber (Bf.).

Die Abrechnung (Ermittlung der Tageslosung) erfolgt über „Kassasturz“; Personen, die kassieren, sind der Bf., gegebenenfalls die Gattin des Bf.

Es gibt außer der Kellnerbrieftasche noch eine Brieftasche für den Chef, bzw. eine tatsächliche Kassa mit Bargeld (Kassenlade).

Zuständig für die Ermittlung des tatsächlichen Bargeldbestandes sowie die Führung der Kassengrundaufzeichnung ist lt. Auskunft, der Bf. Diese erfolgt täglich.

Als Nachweis über letzte Ermittlung des tatsächlichen Bargeldbestandes wurden vorgelegt Aufzeichnungen der Tagesabschlüsse.“

Die Niederschrift über die Betriebsbesichtigung durch die Finanzpolizei, bei der der Bf. anwesend war, wurde durch den Bf. unterfertigt und ihm eine Durchschrift ausgehändigt. Demzufolge können auch die vorgenannten Feststellungen als erwiesen angenommen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen steht folgender unstrittiger Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer betreibt eine Gaststätte mit Zimmervermietung (Pension) in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Aufgrund der Umsatzhöhe des Betriebes besteht für den Bf. Einzelaufzeichnungspflicht.

Im Zuge einer Außenprüfung, über deren Ergebnisse seitens der belangten Behörde gem. § 150 BAO der Bericht vom 14.12.2015 erstattet wurde, wurde festgestellt, dass die Grundaufzeichnungen (Bestellaufzeichnungen) der Gastronomie für den gesamten Prüfungszeitraum (2011-2013) durch den Bf. vernichtet wurden. Zur weiteren Begründung wird auf die TZ.3 des Bp-Berichtes verwiesen. Aufgrund dieses Mangels wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% der erklärten Gastronomieumsätze für die Jahre 2011 bis 2013 im Verhältnis der 10%igen und 20%igen Umsätze hinzugerechnet.

Rechtsgrundlagen

§ 126 BAO lautete im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum auszugsweise wie folgt:

"(1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

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

§ 131 BAO lautete in den Jahren 2011 bis 2013 (idF BGBl. I 20/2009) auszugsweise wie folgt:

"(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.

[...]

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. [...] 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.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, **wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.** Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

§ 163 BAO lautet:

"(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b 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 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Beweiswürdigung

Streit zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens besteht darüber, ob hinsichtlich des Gastronomiebetriebes des Bf. die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO durch die belangte Behörde gegeben war und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 5 % zu Recht erfolgte.

Die Betriebsprüferin hat in dem Zusammenhang – vom Bf. unwidersprochen-festgestellt, dass sämtliche originalen Aufzeichnungen wie Bestellaufnahmen, Bonierungseingaben etc. nicht vorgelegt werden konnten, zumal diese vernichtet worden sind, sodass es der Prüferin im Zuge der Außenprüfung unmöglich war, die einzelnen Geschäftsfälle nachzukontrollieren, insbesondere die Losungen auf den Tippstreifen der Kassa nachzuvollziehen und auf Vollständigkeit zu überprüfen.

Da diese Aufzeichnungen somit relevante Grundaufzeichnungen darstellen, wären diese somit aufzubewahren gewesen.

Der Bf. hält dem unter Hinweis auf diverse Fachliteraturstellen entgegen, dass diese vernichteten Hilfsaufzeichnungen als sog. sonstige Unterlagen unter die Bestimmung des § 132 Abs. 1 2.Satz BAO fallen und deren Nichtaufbewahrung somit lediglich die Verletzung einer Sollvorschrift darstellt, die zu keiner Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde führt. Diesem Vorbringen kann das Bundesfinanzgericht aus den u.a. Gründen nicht folgen.

Nach Ritz BAO-Kommentar, § 132 TZ 5 sind zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragung dienen..... Dazu gehören nach der Judikatur aber auch Schmierzettel, die Erlöse für das Kassabuch aufzeichnen (VwGH 20.2.1991, 90/13/0214) und Registrierkassenstreifen (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109).

Welche sonstigen Unterlagen, für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, hängt von den

Umständen des Einzelfalles ab (vgl. Kühn/Kutter/Hoffmann, Abgabenordnung, 355). Die Unterlagen brauchen sich nicht auf konkrete Geschäftsfälle beziehen, vielmehr ist es erforderlich, aber auch ausreichend, dass sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, d.h. Aussagen oder Teilaussagen über steuerlich relevante Vorgänge enthalten. Zu den sonstigen Unterlagen (iSd § 132 Abs.1) gehören nach VwGH 30.4.1985, 84/14/0169, 0179 z.B. die Tagesabrechnungen einer Kellnerin gegenüber dem Unternehmer.

Da der Behörde und dem BFG keine Grundaufzeichnungen zu den einzelnen Geschäftsfällen vorliegen, kann das Gericht nur annehmen, dass solche Aufzeichnungen entweder nie existierten oder nachträglich vernichtet wurden. Dass eine Überprüfung der Einnahmen-/Ausgabenrechnungen sowie der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. -erklärungen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit ohne Grundaufzeichnungen aber nicht möglich ist, darf als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, zumal das vollständige Fehlen von Grundaufzeichnungen sowohl eine stichprobenartige Überprüfung einzelner Geschäftsfälle auf ihre Richtigkeit als auch verschiedene statistische Prüfungen auf Vollständigkeit bzw. Plausibilität von vornherein ausschließt.

Die seitens des Bf. mehrfach behauptete Nachkalkulation, die angeblich zu keinen nennenswerten Differenzen geführt haben soll, findet in den Verwaltungsakten keinen Niederschlag.

Der UFS hat in seinem Erkenntnis *RV/0328-W/06 vom 12.03.2009 zu diesem Thema folgendes ausgeführt: "Die Eingaben des Servierpersonals in das Boniersystem stellen die Grundlagen für alle weiteren Vorgänge in diesem System und später in der Buchführung des Bw. dar. Die späteren Auswertungen sind Ableitungen aus den Eingaben des Servierpersonals."* Und weiter: *"Es liegt im Wesen von Hilfsaufzeichnungen, dass diese zumeist nicht unmittelbar zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden können, aber wesentliche Aufschlüsse über die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Einnahmen liefern."*

Ebenso hat das BFG in einem Schätzungsfall eines Gastronomiebetriebes erkannt: *"Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen wie Bonierungseingaben des Bedienungspersonals in der Gastronomie, auch wenn diese programmgesteuert automatisch erfolgt, führt zu einer mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und berechtigt die Abgabenbehörde zur Schätzung"* (RV/0325-W/06-RS1). Aus dem Entscheidungstext ergibt sich klar, dass mit "Bonierungseingaben" Bestellaufnahmen gemeint sind.

Daraus lässt sich nach Auffassung des erkennenden Gerichts ableiten, dass es sich bei Aufzeichnungen über Bestellaufnahmen sehr wohl um (relevante) Grundaufzeichnungen handelt, selbst wenn diese keine Umsätze beinhalten. Diese wären somit aufzubewahren gewesen.

Vernichtete Grundaufzeichnungen sind nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern oder Aufzeichnungen in Zweifel zu

ziehen und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 7.8.2001, 96/14/0118; 18.7.2001, 98/13/0061; 10.3.1994, 93/15/0168; 14.11.1990, 89/13/0045,0046; 11.1.1984, 83/13/9,11,12).

Ob Terminkalender oder Reservierungsbücher nun zu den Grundaufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen zählen, sollte bei der gegenständlichen Sachlage damit nicht weiter entscheidend sein. Die Meinungen über dieses Thema sind zwar nicht ganz einhellig, doch findet man neben den in der Stellungnahme des Bf. angeführten Meinungen auch anderslautende Rechtsprechung, wonach Reservierungsbücher oder Terminkalender ausdrücklich zu den Grundaufzeichnungen gezählt wurden (z.B. BFG 06.10.2016, RV/7100866/2006; BFG 28.11.2018, RV/7106361/2015; UFS 18.12.2003, RV/0106-W/02).

Das Bundesfinanzgericht erachtet daher im Beschwerdefall die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde als gegeben und schließt sich vollinhaltlich der Beschwerdeentscheidung des Finanzamts an, auf dessen fundierte Begründung verwiesen wird.

Sicherheitszuschlag:

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des

Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung § 184, 1941).

Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Die Zuschätzung von 5 % ausschließlich von den Gastronomieumsätzen wird als keineswegs überschießend sondern als durchaus moderat erachtet.

Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren konnte somit nicht Folge gegeben werden.

Zu den Wiederaufnahmebescheiden

Die belangte Behörde hat in den ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden zur Begründung auf den Prüfungsbericht, in diesem wiederum auf die Feststellungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 und die Textziffer 4 unter Bezugnahme auf Textziffer 3 verwiesen, wonach auf Grund des angeführten Mangels (siehe TZ.3) ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % der erklärten Gastronomieumsätze 2011 bis 2013 im Verhältnis der 10 %igen und 20 %igen Umsätze hinzugerechnet worden seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen würden. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist. Allerdings muss dabei aus dem Dokument, auf welches letztendlich verwiesen wird, schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 mit Verweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Im Prüfungsbericht führt die belangte Behörde ausdrücklich aus, dass sie sich im Sinne des § 301 Abs.1 BAO auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung stützt, nämlich konkret auf den verfahrensgegenständlichen "Sicherheitszuschlag" laut TZ.4 aufgrund der in der TZ. 3 angeführten Mängel.

Weiters führt die Behörde im Prüfungsbericht begründend aus, dass die Auswirkungen auf das Besteuerungsergebnis nicht nur geringfügig sind, weshalb die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO zugunsten der Wiederaufnahme ausfiel.

Damit sind aber die allgemein gehaltenen Beschwerdeeinwendungen *„Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sind mangelhaft begründet, da der Neuerungstatbestand gem. § 303 Abs.1 lit. b BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stützt, nicht hinreichend konkret benannt ist und darüber hinaus die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw. nur floskelhaft begründet ist.“* als unzutreffend zurückzuweisen.

Auch die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide waren daher abzuweisen.

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 zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind. In der rechtlichen Beurteilung weicht das Erkenntnis nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 31. Oktober 2024