

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***USt*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hintermeier Pfleger Brandstätter Rechtsanwälte GesnbR, Andreas Hofer-Straße 8, 3100 St.Pölten, und Mayer & Partner Wirtschaftstreuhand- und Unternehmens-beratungsgesellschaft m.b.H., Mühlstraße 29, 3340 Waidhofen an der Ybbs, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 8. März 2019 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 sowie Wiederaufnahme dieses Verfahrens und Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 bis 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2013 bis 2016, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2013 bis 2016 und gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2016 und Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Rahmen der **Außenprüfung** beim Beschwerdeführer, der einen *****Z***** Gastronomiebetrieb führt, stellte die belangte Behörde fest, dass die Buchhaltung aus folgenden Gründen nicht ordnungsgemäß sei:

- **Mängel der technischen Aufzeichnungssysteme:** Die eingesetzte elektronische Registrierkasse habe nicht den Anforderungen des § 131 Abs. 2 und 3 BAO entsprochen. Es habe an den notwendigen technischen Vorkehrungen gefehlt, um eine vollständige und unveränderbare Erfassung der Geschäftsvorfälle zu gewährleisten. Manipulationen hätten so durchgeführt werden können, dass der ursprüngliche Inhalt der Aufzeichnungen nicht mehr nachvollziehbar geblieben sei.
- **Unvollständigkeit und Datenmanipulation:** Das elektronische Journal habe lediglich Bestelldaten, jedoch keine Abrechnungsdaten enthalten. Es seien systematische Löschungen von Geschäftsvorfällen vorgenommen worden, um die steuerlich relevanten Einnahmen zu verkürzen. Zudem seien Rechnungen überwiegend nur auf ausdrücklichen Kundenwunsch und ohne die gesetzlich geforderte fortlaufende Nummerierung ausgestellt worden, was die lückenlose Nachverfolgung unmöglich gemacht habe.
- **Verletzung der Aufbewahrungspflichten:** Zur Verschleierung der Manipulationen seien sowohl Schank- und Speisebons als auch die sogenannten X-Zwischensumme-Kurzberichte vernichtet worden. Hierdurch sei der Außenprüfung die Möglichkeit eines Quervergleichs entzogen worden. Des Weiteren hätten jegliche Aufzeichnungen über Eigenverbrauch, Personalverpflegung sowie Schwund gefehlt.
- **Beweisführung durch Zeugenaussage:** Aufgrund der Aussage und der vorgelegten Unterlagen eines Zeugen hätten 62 erhalten gebliebene X-Zwischensummen-Berichte als Kontrollmaterial herangezogen werden können. Ein Abgleich dieser Berichte mit dem offiziellen Kassenjournal für den Zeitraum April bis Juni 2016 habe massive Einnahmenverkürzungen (Speisen ca. 106,62 %, Getränke ca. 22,8 %) belegt:

Zur Schätzung im Einzelnen: Den erklärten Einnahmen wurden für den Zeitraum 2013 bis 2016 jeweils unter Berücksichtigung einer Schwankungsbreite von 5% die für den Zeitraum 3.4.2016 bis 23.6.2016 von der BP festgestellten Einnahmenverkürzungen hinzugerechnet.

Festgestellte Verkürzungen Speisen: 106,62% -5% = gerundet: 100,00 %

Festgestellte Verkürzungen Getränke: 22,80% -5% = gerundet: 22,00 %

Der Küchenwareneinkauf wurde um 100 % erhöht, der zusätzliche Wareneinsatz für Getränke wurde mit 22 % geschätzt.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 wurden jeweils mit Bescheiden vom 8. März 2019 wiederaufgenommen und die Bemessungsgrundlagen anhand der Schätzung der Betriebsprüfung neu festgesetzt.

2. Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 10. April 2019** in welcher begründend wie folgt ausgeführt wurde:

*„[...] Die erlassende Behörde stützt ihre Bescheide im Wesentlichen auf die Aussage des ***D***, welcher aus dem Beschäftigungsverhältnis zu mir nicht im Guten ausgeschieden ist, sondern dies aufgrund unberechtigten vorzeitigen Austrittes durch den Dienstnehmer beendet hat. Auch während des Beschäftigungsverhältnisses zu Herrn ***D*** gab es immer wieder Probleme und Meinungsverschiedenheiten. Von einem harmonisch verlaufenen Dienstverhältnis kann somit im konkreten Fall nicht ausgegangen werden. Herr ***D*** ist zum Dienst entweder erheblich verspätet oder gar nicht erschienen. Darüber hinaus hat es mit mir einige Streitigkeiten gegeben, da er seine Abrechnungen nur sehr unregelmäßig vorgelegt hat. Es hat während seiner Tätigkeit bei mir bereits mehrfach den Verdacht gegeben, dass Herr ***D*** Einnahmen in seine eigene Tasche erwirtschaftet. Dies wurde durch Beobachtungen von Koch ***K*** und Küchenhilfe ***B*** in meinem Betrieb bekräftigt.*

Seine Aussage vor der Finanzbehörde vom 12. Dezember 2017 ist gespickt von Widersprüchen und Unwahrheiten. So wurde ihm vorgehalten, dass er von 4. September 2015 bis 5. Juli 2016 mein Dienstnehmer gewesen sei. Er selbst spricht jedoch in seiner Antwort nur von einem 8 Monate dauernden Dienstverhältnis. Er sagt auch aus, dass er nicht sagen könne, ob mein Vater oder ich der Chef in Betrieb gewesen sei. Er habe seine Tageslosung über 6 Monate an meinen Vater, über die anderen 6 Monate an mich übergeben. Dies obwohl er nach eigenen Angaben nur 8 Monate beschäftigt gewesen war.

Befragt zu den Boniervorgängen und dem Umgang mit der Registrierkassa gibt er zu, dass es ihm immer wieder passiert sei, dass er falsch boniert habe. Dieser Umstand führte auch dazu, dass es immer wieder nötig war, die Falscheingaben nachträglich zu korrigieren. Er weist jedoch dezidiert darauf hin, dass ihn mein Vater und ich immer wieder angewiesen haben, jede Bestellung ausnahmslos in der Registrierkassa zu erfassen, und bekräftigt dies mit unserer dahingehenden Anweisung, dass wir keine Probleme mit dem Finanzamt wollen. Dazu habe es auch die interne Regel gegeben, dass nichts zu den Tischen gebracht werden darf, was nicht in der Kassa boniert ist.

*In seiner Befragung gibt er auch an, immer nur 6 Tische bedient zu haben. Dies passt jedoch nicht zu unserer Lokalgröße, da wir im Innenbereich insgesamt 24 Tische mit je 2-6 Sitzplätzen haben. ***D*** gibt in seiner Aussage auch an, dass maximal 3 Kellner im Dienst waren. Daraus ergibt sich bei voller Personalanzahl, dass ein Kellner 8 Tische zu bedienen hat, wenn jedoch nicht alle Kellner im Dienst waren, sind je Kellner noch mehr Tische zu bedienen.*

In seiner Aussage vor der Finanzbehörde spricht er von einem Tagesumsatz von EUR 6.000,00 - EUR 7.000,00. Ein derartiger Umsatz ist für mein Lokal in dieser Größe und dieser Lage jedoch vollkommen unrealistisch. Dies würde bedeuten, dass bei voller Auslastung (jeder einzelne Sitzplatz im Lokal ist besetzt) Sitzplatz dreimal täglich besetzt wäre und darüber hinaus jeder Gast mehr als EUR 20,00 konsumieren müsste.

*Selbst zu Spitzenzeiten ist eine lokale Auslastung von mehr als 80 % nicht realistisch, die durchschnittliche Auslastung liegt nach meiner Buchhaltung bei 45 %. Dies ergibt sich daraus, dass einzelne Sitzplätze an den Tischen immer leer bleiben werden. Wie Herr ***D*** dann einen derartigen Tagesumsatz nennen kann, ist nach logischen Gesichtspunkten nicht nachvollziehbar und widerspricht jeglicher Erfahrung aus der Branche Gastronomie. Selbst an starken und umsatzreichen Tagen ist es nur sehr schwer möglich, einen Tisch jeweils im Mittags- und Abendgeschäft zweifach zu belegen.*

*Zur Vorgehensweise beim Kassieren der Tische gibt Herr ***D*** an, dass es die Möglichkeit gab, einen Kassierbeleg und eine Rechnung auszudrucken. Der Kassierbeleg hat für den Kellner den großen Vorteil, dass er am Tisch leichter die jeweiligen Rechnungssummen bei Teilung der Rechnung berechnen kann. Bei einem Tisch, der mit mehr als zwei Personen besetzt ist, ist es zumeist notwendig, die Rechnung zu teilen. Würde man gleich vorab beim Wunsch nach Bezahlung eine Rechnung ausdrucken, so wäre es jedes Mal separat notwendig die Rechnung zu stornieren und anschließend zu teilen. Mit einem bloßen Kassierbeleg kann dieses Problem vermieden werden und jedem Gast kann jeweils die für ihn passende geteilte Rechnung ausgestellt werden.*

*Herr ***D*** legte der Finanzbehörde 62 Belege mit der Bezeichnung X-Zwischensumme Kurzbericht aus dem Zeitraum 3. April 2016 bis 23. Juni 2016 vor. Aus der optischen Gestaltung dieser Ausdrücke lässt sich überhaupt kein Rückschluss Herr ***D*** legte der Finanzbehörde 62 Belege mit der Bezeichnung X-Zwischensumme Kurzbericht aus dem Zeitraum 3. April 2016 bis 23. Juni 2016 vor. Aus der optischen Gestaltung dieser Ausdrücke lässt sich überhaupt kein Rückschluss auf mein Lokal ziehen. Herr ***D*** behauptet jedoch, dass diese Berichte von der Registrierkasse aus meinem Lokal stammen und dort ausgedruckt wurden. Mit ein wenig grundlegenden EDV-Kenntnissen lassen sich jedoch solche Ausdrücke mithilfe jedes handelsüblichen Bon-Druckers mit jedem handelsüblichen Computer jederzeit herstellen, da die grafische Gestaltung dieser vorgelegten Belege nicht sehr aufwendig ist.*

Ich möchte an dieser Stelle darauf hinweisen, dass ich nicht sagen kann, ob diese Bons tatsächlich von meiner Kassa in meinem Betrieb ausgedruckt wurden, oder ob sie anderwärtig angefertigt wurden. Ich möchte jedoch nur festhalten, dass die darauf geschriebenen Daten nicht der Wahrheit entsprechen und jedenfalls manipuliert sind. Dies wäre auch dann möglich, wenn sie tatsächlich in meinem Betrieb gedruckt worden wären. Es ist jedoch auch sehr leicht möglich, dass die vorgelegten Beweisstücke auf einem anderen Kassensystem mit der

gleichen Software ausgedruckt wurden. Interessant daran ist außerdem, dass die Bezeichnung der Kellner im Kassensystem lediglich Kellner 1, Kellner 2 und Kellner 3 ist. Die Eingabe von Vornamen muss durch den jeweiligen Kellner täglich neu erfolgen. Ungewöhnlich ist nun, dass auf den vorgelegten Berichten immer ein Vorname vermerkt ist. Ungewöhnlich ist auch, dass die Belege vom 4. Juni 2016 alle zur gleichen Zeit gedruckt wurden. Nicht alle Kellner haben zur gleichen Uhrzeit ihr Schichtende.

Zwei Monate nach Herrn ***D*** wurde schließlich Herr ***L*** von der Finanzbehörde zum Sachverhalt befragt. Auffällig an dieser Aussage ist, dass sie stellenweise in der Formulierung der vormaligen Aussage von Herrn ***D*** auf das Wort gleicht und somit abgesprochen klingt. An entscheidenden Stellen ergibt sich jedoch eine erhebliche Abweichung.

So spricht Herr ***L*** von Tagesumsätzen von EUR 500,00 - EUR 2.000,00. Dieser Bereich entspricht sehr gut den von mir an das Finanzamt ursprünglich gemeldeten und tatsächlich erzielten Umsatzdaten, weicht jedoch von den Behauptungen von Herrn ***D*** erheblich ab (dieser behauptet Umsätze in 3 bis 4-facher Höhe). Herr ***L*** gibt auch an, dass von meinem Vater und mir immer genau kontrolliert wurde, ob auch wirklich alles in der Kassa boniert ist. Er kann sich auch nicht erinnern, dass er gesehen hätte, dass jemals etwas aus der Kassa gelöscht wird. Auch er habe alles immer in der Kassa boniert.

Warum er behaupten kann, dass die ihm vorgelegten X-Zwischensumme Kurzberichte tatsächlich vom Restaurant ***R*** stammen, ist nach genauer Betrachtung der Aussage schleierhaft. Er gibt zu, dass diese nicht von ihm ausgedruckt wurden. So kann er wahrheitsgemäß nur sagen, dass diese so aussehen, als wurden sie im Restaurant ***R*** gedruckt. Eine genaue Übereinstimmung kann er jedoch nicht bezeugen.

Auffällig an beiden Befragungen ist, dass diese wie auch das gesamte Verfahren, sehr einseitig geführt wurden, scheinbar mit dem Ziel, mich durch die Antworten zu belasten. Die Erforschung der materiellen Wahrheit war offenbar nicht die Intention der Behörde.

Schließlich wurde am selben Tag noch Herr ***F*** einvernommen. Dieser gab zur im fraglichen Zeitraum ermittelten Tageslosung an, dass es sich um einen Betrag von EUR 300,00 bis EUR 700,00 gehandelt habe. Er gab auch an, dass ich immer aufmerksam im Betrieb gewesen sei und er nie jemand beim Löschen von Daten aus der Registrierkasse beobachtet habe. Zu den vorgelegten X- Zwischensumme Kurzberichten sagte er aus, dass die aus dem Restaurant ***R*** genauso aussehen. Er kann jedoch logischerweise auch nicht bezeugen, dass es sich dabei tatsächlich um Ausdrucke aus meinem Lokal handelt.

Zusammenfassend kann man vor allem aus den ersten beiden getätigten Zeugenaussagen herauslesen, dass es sich um sehr vage Anschuldigungen ausschließlich von Herren ***D*** handelt. Tatsächlich nicht nachvollziehbar sind jedoch die Schlussfolgerungen, die die Behörde daraus zieht. So nimmt die Behörde an, dass es sich bei den vorgelegten Berichten um die

tatsächlichen Tagesumsätze aus meinem Restaurant handelt und wertet diese als Beweis, dass ich tatsächlich Löschungen aus der Registrierkassa vorgenommen habe. Die Vermutung der Echtheit und Richtigkeit dieser Urkunden stützt sich letztendlich nur auf die Aussage von Herrn ***D***, welcher jedoch in der Öffentlichkeit bereits angedroht hat, es mir heimzuzahlen. Dies ist offenbar durch die von ihm gegen mich erhobenen Anschuldigungen im konkreten Fall passiert. So hat Herr ***D*** bereits in der Öffentlichkeit eingestanden, dass er von persönlichen Motiven geleitet und von dritter Seite beeinflusst die Belege manipuliert erstellt und gesammelt hat, um quasi Rache an mir und meiner Familie zu üben. Eine Manipulation derartiger Belege ist, wie bereits dargelegt, ohne umfassende EDV-Kenntnisse sehr einfach möglich.

Die bescheiderlassende Behörde nimmt die vorgelegten Belege und errechnet eine Differenz zum von mir gemeldeten tatsächlich erzielten Umsatz. Diese Differenz wird als Basis der genannten Bescheide auf meinen gemeldeten Umsatz für den gesamten Zeitraum 2013 bis 2016 einfach aufgeschlagen. Die von der Behörde vermeintlich festgestellte Einnahmenverkürzungen im Bereich der Speisen beträgt 106,62 %, wobei nach einem Abzug einer Schwankungsbreite von 5 % tatsächlich 100 % hinzugerechnet werden, im Bereich der Getränke beträgt die vermeintlich festgestellte Einnahmenverkürzungen 22,8 % wobei nach Abzug einer Schwankungsbreite von 5 % tatsächlich 22 % hinzugerechnet werden.

Dass die Verkürzung im Bereich der Speisen und der Getränke so unterschiedlich ausgefallen sein soll, lässt die Behörde nicht von ihrer Vorgehensweise abrücken. Eine logische Erklärung für diese Abweichung liefert sie jedoch nicht. Nimmt man tatsächlich eine Einnahmenverkürzung an, so wäre es am besten nachvollziehbar, wenn sich die Verkürzungen im Bereich der Speisen und der Getränke im selben Ausmaß bewegen würden. Dies wäre insofern logischer, da dann einfach ganze Tische nicht in der Abrechnung aufscheinen würden. In diesem Fall wird jedoch vorgeworfen, dass jede 2. Speise im Nachhinein aus der Registrierkassa gelöscht wurde. Warum die Einnahmenverkürzung im Bereich der Getränke erheblich geringer ausgefallen sein sollte, wird vom Finanzamt nicht näher begründet.

Betrachtet man die Erlöse nach der Hinzurechnung durch die Behörde, so ergibt sich, dass sich nur 20% der Umsätze aus dem Getränkeverkauf ergeben. Dies würde jedoch jeglicher gastronomischen Erfahrung eines Restaurantbetriebes widersprechen, da der Anteil von Getränken üblicherweise höher anzusetzen ist. Um die Schlussfolgerungen der bescheiderlassenden Behörden zu stützen, wäre es jedoch auch notwendig eine Hinzurechnung beim Wareneinkauf durchzuführen. Im Rahmen dieser Hinzurechnung unterstellt mir die Behörde, im Bereich der Speisen die Hälfte des Wareneinkaufs „schwarz“ bezogen zu haben. Dies entspricht im Jahr 2013 nach dem Abschlussbericht der Außenprüfung des Finanzamts einen Gegenwert von ca. EUR 177.000,00, rechnet man den Wert für den unterstellten „Getränke-Schwarzeinkauf“ hinzu, so erhält man eine Gesamthinzurechnung von EUR 190.000,00. Wo genau Waren in einem dementsprechenden Gegenwert bezogen worden sein

sollen, lässt die Behörde offen. Möchte man sich diesen Wert vergegenwärtigen, so muss man annehmen, dass die Behörde mir unterstellt pro Jahr 25 Tonnen Fleisch, Gemüse und sonstige feste Lebensmittel (bei einer Annahme eines durchschnittlichen Kilopreises von EUR 7,00) im Verborgenen bezogen zu haben. Die von der Behörde durchgeführten Erhebungen zum Wareneinkauf mittels mehrerer Befragungen von Lieferanten und Vergleich der jeweiligen Umsatzdaten mit den Einkaufsdaten meines Restaurants haben sogar bewiesen, dass der Wareneinsatz korrekt ist. Dies ergibt sich auch aus dem Verhältnis von Wareneinkauf zu Verkaufserlös, welches bei Speisen bis 2,7, bei Getränken 3,2 beträgt. Da derart unplausible Rohaufschläge, welche sich nun aus meinem Wareneinsatz zu „neuen“, von der Behörde berechneten Umsatz ergeben, die Annahmen der Behörde jedoch nicht stützen würden, wurde einfach ein dementsprechender Aufschlag beim Wareneinkauf der Berechnung zugrunde gelegt. Die entlastenden Erhebungsergebnisse zum Wareneinkauf wurden im Abschlussbericht erst gar nicht angeführt. Somit stützt die Behörde diese Annahme auch lediglich auf die Aussage des Herrn ***D***.

Derartige Überlegungen wurden von der Behörde gar nicht angestellt, bzw. der Wareneinkauf gar nicht näher betrachtet, denn dann hätte die Behörde zu dem Schluss kommen müssen, dass die Behauptungen von Herrn ***D*** ausschließlich aus der Luft gegriffen und zuhächst unlogisch sind.

Darüber hinaus wurden von der bescheiderlassenden Behörde auch zur Lokalgröße und zur speziellen Betriebsform meines Lokals, als ***Z*** Spezialitätenrestaurant, keine Erhebungen getroffen, welche unerlässlich für die Betrachtung gewesen wären. Überdies ist zu bedenken, dass ein Restaurantbetrieb wie meiner sehr personalintensiv ist. Mein Lokal weist im Innenbereich 98 Sitzplätze, im Schanigarten 102 Sitzplätze auf. Aufgrund der Klimaverhältnisse ist der Schanigarten jedoch maximal 4 Monate im Jahr zu betreiben, wobei dieser Zeitraum auch immer wieder durch Schlechtwetterperioden unterbrochen wird. Für die Zeit, in der reger Betrieb im Außenbereich herrscht gilt jedoch, dass der Innenbereich des Lokals in diesen Tagen nahezu leer ist. Es handelt sich somit nicht um zusätzliche Sitzplätze, sondern um Ersatzsitzplätze für den Innenbereich bei Schönwetter.

Zusätzlich in die Betrachtung mit einzubeziehen ist das jährlich am ***Örtlichkeit*** stattfindende Sommerfestival. Dies dauert zumeist 5 Wochen und findet im Zeitraum Juli/August statt. Dabei werden am ***Örtlichkeit*** von diversen Gastronomen internationale Spezialitäten angeboten. Die für Gäste zur Verfügung stehenden Sitzplätze am ***Örtlichkeit*** (und damit auch die Konkurrenz) erhöhen sich damit drastisch. Für einen ansässigen Gastronomen ist es somit in dieser Zeit erheblich schwieriger Gäste zu lukrieren. Überdies muss für unseren Schanigarten in diesem Zeitraum zusätzlich Miete an den Betreiber des Sommerfestivals bezahlt werden und die Sitzplatzkapazität unseres Gartens schränkt sich auf 86 Sitzplätze ein. Wir sind jedoch gezwungen diese zusätzliche Miete zu bezahlen, um den Umsatzrückgang in unserem Lokal durch diese Veranstaltung in Grenzen zu halten.

Unterzieht man nun die vom Finanzamt neu festgesetzten Umsätze einer Plausibilitätsrechnung, so hat man wie folgt vorzugehen:

Die belangte Behörde geht im Rahmen ihrer Plausibilitätsrechnung von einem durchschnittlichen Nettoumsatz je Gast in Höhe von EUR 15,50 aus. In dieser Betrachtung muss jedoch auch jeder Gast mit einbezogen werden, der beispielsweise nur ein Mittagmenü mit einem Glas Wasser zum reduzierten Preis konsumiert, oder auch jener Gast, der nur in mein Lokal kommt um einen Kaffee zu genießen. Der vom Prüfer angenommene durchschnittliche Umsatz deckt sich somit nicht mit der Realität. Sogar kann im Mittagsgeschäft nur von einem Umsatz in Höhe von EUR 10,50, im Abendgeschäft von einem Durchschnittsumsatz von maximal EUR 15,00 ausgegangen werden. Außerdem geht die Behörde bei ihrer Berechnung von einer falschen Kapazität des Gastgartens in der Höhe von 188 Sitzplätzen aus, welche fast das Doppelte der tatsächlichen Kapazität ist.

Der Innenbereich bietet 98 Sitzplätze, der Gastgarten 102 Sitzplätze (zur Zeit des Sommerfestivals entsprechend weniger). Der Gastgarten kann realistischerweise an maximal 60 Tagen im Jahr genutzt werden. Geht man nun davon aus, dass im Mittagsgeschäft jeder Tisch einmal, im Abendgeschäft jeder Tisch ein bis zweimal (durchschnittlich 1,5-mal) belegt werden kann, so ergibt sich folgender maximal Umsatz:

305 Öffnungstage ohne Gastgarten, max. 98 Gäste mittags und 147 Gäste abends, max. EUR 3.234,00

60 Öffnungstage Gastgarten, max. 102 Gäste mittags und 153 Gäste abends, max. EUR 3.366,00

Schließt man nun in die Berechnung mit ein, dass auch an Öffnungstagen des Gastgartens Gäste im Lokal sitzen, so kann man max. von halber Belegung ausgehen:

60 Öffnungstage Innenbereich, max. 49 Gäste mittags und 73,5 Gäste abends, max. EUR 1.617,00

Daraus ergibt sich ein maximaler Gesamtjahresumsatz von EUR 1.285.350,00. Zu bedenken ist jedoch, dass auch das erfolgreichste Restaurant es nie schafft, alle Sitzplätze zu 100 % zu belegen, da einzelne Plätze an den Tischen immer wieder frei bleiben werden. Im Jahr 2016 nimmt die Behörde nach Hinzurechnung beispielsweise einen Gesamtnettoumsatz von EUR 1.387.576,01 an. Dies würde einer durchgehenden Lokalauslastung von 108 % entsprechen, was jedoch bei objektiver Betrachtung als geradezu unmöglich erscheint, da mehr Gäste das Lokal besuchen würden, als Sitzplätze zur Verfügung stehen. Eine durchschnittliche Lokalauslastung von 45-50 %, wie sie sich aus meiner tatsächlichen Buchhaltung ergibt, trifft wohl eher die Realität.

*Zu dieser Betrachtung ist noch hinzuzufügen, dass die hohen Miet-, Betriebs- und Personalkosten meines, ohne Ruhetag ganzjährig geführten, Restaurants in ***VW*** in Bezug auf die Lokalgröße nur einen bestimmten Umsatz zulassen. Umgekehrt hängt die*

Umschlagshäufigkeit der verkauften Sitzplätze von den Gästen ab. So ist oftmals ein Tisch mit 4 Sitzplätzen nur durch ein oder zwei Personen besetzt. Sehr häufig kommt es auch vor, dass die Verweildauer von Gästen im Abendgeschäft derart lang ist, dass es nur einmal möglich ist einen Tisch an einem Abend zu besetzen.

*In Bezug auf die Öffnungszeiten ist auszuführen, dass es „nur“ zwei Hauptöffnungszeiten, nämlich mittags von 11:30 Uhr bis 14:30 Uhr und abends von 17:00 Uhr bis 24:00 Uhr, gab, wobei das Mittagsgeschäft mit reduzierten Preisen geführt wurde. Ein Ruhetag war nicht vorgesehen. Erhebungen über unser Speisen und Getränkeangebot, bzw. die Preisgestaltung, wurden erst gar nicht durchgeführt bzw. nicht im Abschlussbericht angeführt. Zur Lage meines Lokals ist auszuführen, dass sich in unmittelbarer Nähe eine größere Anzahl von Speiselokalen befindet, welche an meinem Standort zu einem erheblichen Wettbewerb führen. Dieser Wettbewerb macht sich nicht nur im Mittagsgeschäft bemerkbar, sondern vor allem im Abendgeschäft an den Wochentagen, da hier das Kundenpotential an einer Innenstadtlage in ***VW** dementsprechend gering ist.*

Gar nicht wurde von der bescheiderlassenden Behörde ein innerer und äußerer Betriebsvergleich durchgeführt. Ein innerer Betriebsvergleich wäre im konkreten Fall vergleichsweise einfach möglich gewesen, da ab November 2017 an meiner Registrierkasse eine manipulationssichere Software installiert wurde. Daher hätten die Daten aus den Jahren 2017, 2018 und 2019 diesbezüglich herangezogen werden können. Daraus hätte sich ergeben, dass die Umsatzentwicklung in logischen Bahnen verläuft. Zieht man die vom Finanzamt ermittelten vorgeworfenen Umsatzerlöse heran, so ergebe sich ein durchaus unlogisches und unerklärbares Bild in der Umsatzentwicklung. Eine derartige Vorgehensweise wurde jedoch von der bescheiderlassenden Behörde scheinbar gar nicht in Betracht gezogen.

*Das Vorbringen der Behörde, wonach ich die Hälfte aller Speisenumsätze aus der Kasse wieder storniert hätte, ist nicht nachvollziehbar und lässt sich auch nicht belegen. Im Abschlussbericht wurden Einzelbelege angeführt, wonach einzelne Positionen im Nachhinein wieder gelöscht wurden. Dabei handelt es sich jedoch stets um Falschbuchungen, welche auch Herr ***D*** in seiner Aussage zugesteht. Derart umfangreiche Stornierungsvorgänge, wie sie von der Behörde behauptet werden, konnten nicht belegt werden. Hätte es diese tatsächlich gegeben, wären sie aus den vorliegenden Daten ersichtlich.*

Die Finanzpolizei hat damals in meinem Betrieb das sogenannte Bestelljournal sichergestellt. In diesem Bestelljournal ist vermerkt, wann welcher Artikel in das Kassensystem eingetippt wurde. Dies bedeutet, wenn der Kellner zur Kasse geht und zum Beispiel ein Getränk und eine Speise boniert, so wird dies im Bestelljournal vermerkt, und gleichzeitig ein Schank- und ein Küchenbon ausgedruckt. Wird später einer dieser Artikel storniert, so scheint dies wiederum am Bestelljournal mit dem Vermerk -1 auf. Mir wird somit nicht nur vorgeworfen bonierte Artikel aus dem Kassensystem wieder gelöscht zu haben, sondern auch umfangreich das Bestelljournal

meines Kassensystems manipuliert zu haben. Warum die Finanzpolizei damals nur dieses Bestelljournal, und nicht weitere Auszüge aus dem Kassensystem sichergestellt hat, erschließt sich mir nicht. Der Umstand, dass diese fehlenden Unterlagen nun jedoch mir zur Last gelegt werden, ist aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich.

*Die bescheiderlassende Behörde hat es darüber hinaus unterlassen, einen Ortsaugenschein nach § 182 BAO durchzuführen. Warum dieser nicht durchgeführt wurde, erschließt sich mir nicht. Der Restaurantbetrieb wurde zwar mittlerweile in eine GmbH überführt, an den örtlichen Gegebenheiten hat sich jedoch nichts verändert. Daher hätte die Behörde durch Vornahme eines Ortsaugenscheines auch den tatsächlichen Geschäftsgang und die Organisation meines Restaurants besser einschätzen können. Dadurch hätte sich ergeben, dass die von Herrn ***D*** getätigten Aussagen von vorneherein unglaubwürdig waren. So wäre es der Behörde auch nicht passiert, dass sie die Prozentsätze der Hinzuschätzung bereits zu Beginn des Verfahrens festgelegt hätte und diese im Laufe der Beweisaufnahme nicht an die ermittelten Beweisergebnisse angepasst, bzw. diese fallen gelassen hat.*

*Zusammenfassend halte ich somit fest, dass meine Aussagen stets als Schutzbehauptungen abgehandelt wurden und der spätere Gebrauch vom Aussageentschlagungsrecht als vermeintlicher Beweis für meine Schuld herangezogen wurde. Der von meinem Steuerberater stets angeregte innerer und äußerer Betriebsvergleich hätte der bescheiderlassenden Behörde dargelegt, dass es sich bei den Aussagen des Zeugen ***D*** um utopische Behauptungen handelt, die jeglicher Grundlage entbehren. In Bezug auf die utopischen Umsatzschätzungen und damit einhergehenden Schätzungen der Wareneinsätze hatte es die Behörde unterlassen, Schätzungen von Personal und Sachaufwands gegenüberzustellen. So ist es möglich, dass im Rahmen dieses Verfahrens entgegen jeglicher Branchenkenntzahlen eine Umsatzrentabilität von ca. 26-32% angenommen wurde, obwohl der Branchendurchschnitt von ca. 4-15 % ausgeht. Dieses höchst unplausible Ergebnis hätte im Verfahren bereits frühzeitig dazu führen müssen, dass die Annahmen und Berechnungen hinterfragt werden müssen. Die Behörde hätte jedenfalls eine Schätzung nach § 184 BAO auch nach den Grundsätzen des § 4 Abs 1 EStG durchzuführen gehabt.*

Von der Behörde sind alle für die Schätzung bedeutungsvollen Umstände zu berücksichtigen. Eine griffweise Schätzung ist nur dort gerechtfertigt, wo im Verfahren keine brauchbaren Schätzungsunterlagen festgestellt werden können (VwGH 27. 11. 1959, 2450/56). Das Ergebnis der Schätzung, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 22. 9. 1982, 82/13/0022). Diese fundamentalen Grundlagen der Schätzung nach § 184 BAO hat die Behörde unter anderem jedenfalls wie bereits von mir dargestellt außer Acht gelassen. Es scheint vielmehr so, dass nur alle scheinbar mich belastenden Umstände in die Schätzung mit einbezogen worden sind. Somit ist die durchgeführte Schätzung in keiner Weise nachvollziehbar, höchst unplausibel und grenzt an Willkür.

Aufgrund der von mir in diesem Schriftsatz dargelegten Umstände möchte ich darauf hinweisen, dass es unerlässlich ist zur Klärung aller Umstände eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht durchzuführen.

Beweise:

*Innerer Betriebsvergleich, Beilage ./J,
Äußerer Betriebsvergleich, Beilage ./K,
neuerliche Einvernahme des Zeugen ***D***,
neuerliche Einvernahme des Zeugen ***L***,
Zeuge ***MA***, SVNR ***123***, p.A. ***Adr.***,
Zeuge ***K***, SVNR ***124***, p.A. ***Adr.***,
Zeuge ***B***, SVNR ***125***, p.A. ***Adr.***
PV*

[...]

3. Im **Mängelbehebungsauftrag vom 02.05.2019** wurde der Bf. unter anderem aufgefordert darzustellen, inwiefern eine erneute Zeugenbefragung zu einem anderen Ergebnis des Verfahrens führen würde.

Dieser Aufforderung ist der Bf. nur teilweise und nur hinsichtlich des Zeugen ***D*** gefolgt. Es sei unverlässlich, dass der Zeuge ***D*** unmittelbar in der mündlichen Verhandlung befragt werde, da er der einzige „belastende“ Umstand sei. Weder der rechtliche Vertreter noch der Bf. habe bislang eine Möglichkeit gehabt, den Zeugen direkt zu seinen Vorwürfen zu befragen. Es sei unerlässlich sich vom Zeugen ein persönliches Bild zu machen.

4. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13. August 2019** wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide der Einkommensteuer- und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 als unbegründet abgewiesen. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21. August 2019** wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide sowie die Anspruchszinsenbescheide 2013 bis 2016 als unbegründet abgewiesen. Aus der gesonderten Bescheidbegründung zu den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden 2013 bis 2016 ist wie folgt zu entnehmen:

*„Wenn hinsichtlich der Glaubwürdigkeit der Aussagen vom Zeugen ***D*** vom Beschwerdeführer (kurz Bf) Probleme mit der Zuverlässigkeit, Arbeitsauffassung sowie etwaige Straftaten von Herrn ***D*** iZm der damaligen Arbeit angeführt werden, ist anzumerken, dass dafür keine Beweismittel wie zB eine auf dieses Verhalten basierende Strafanzeige dargelegt wurden und somit als bloße Behauptung gewertet werden kann.*

*Bzgl der Dauer des Dienstverhältnisses von ***D*** wurde vom Bf dessen Aussage unrichtig wiedergegeben, er gab lediglich eine Dauer von 8 Monaten an und war sich dessen*

nicht ganz sicher, sodass hier kein Widerspruch in dessen Aussage erkannt werden kann.

*Wenn eingewendet wird, dass ***D*** nicht sagen kann, wer der Chef ist, wird anscheinend missachtet, dass sogar für den Bf glaubwürdig erscheinende Zeugen ***L*** und ***F*** wiedergeben, dass es nicht den einen Chef gab, sondern der Bf und dessen Vater das Sagen hatten.*

*Von der Abgabenbehörde wird nicht angezweifelt, dass es eine Anweisung gab, jede Bestellung ausnahmslos in die Registrierkasse zu erfassen (wie es ***D*** It Bf auch ausgesagt habe), sondern die Art und Weise wie die Bestellungen darin erfasst wurden, nämlich in einer Art und Weise, die eine jederzeitige Manipulation ermöglichten bzw teilweise auch tatsächlich zur Folge hatten (Stichwort Erfassung im Bestelljournal, Kassierbon und X-Zwischensumme Berichte sowie deren Löschung).*

*Hinsichtlich der Anzahl der Tische, die ***D*** It seiner Aussage zu bedienen hatte, kann kein Widerspruch erkannt werden, da er nur ausgesagt hat, dass er den Schlüssel für 6 Tische hatte und für die anderen Tischen waren die anderen Kellner zuständig. Dies schließt nicht aus, dass ein anderer Kellner auch mehr als 6 Tische bedienen kann und somit ein Service aller Tische bei einer möglichen Vollbesetzung gewährleistet ist.*

*Wenn die Aussage von ***D*** bzgl des Tagesumsatzes zitiert wird, ist auch hier darauf hinzuweisen, dass dessen Aussage verfälscht zusammengekürzt wurde, so beschränkte er sich mit seiner Angabe des Tagesumsatzes auf einen guten Samstag im Sommer. Diese Aussage kann auch aufgrund der X-Zwischensumme Berichte vom 04.06.2016 und 18.06.2016 nachvollzogen werden. Auch die Aussage bzgl dem Prozentsatz an Gästen, die ausdrücklich nach einer Rechnung verlangten, wurde nicht vollinhaltlich wiedergegeben, weswegen auf diesen Einwand nicht näher eingegangen wird.*

*Wenn der Bf vorbringt, dass aus der optischen Gestaltung der X-Zwischensumme Kurzberichte, welche der Prüfung zugrunde gelegt wurden, nicht eindeutig deren Zuordnung zum Bf erkennbar sei, er aber nicht mit Sicherheit sagen könne, dass diese nicht ihm zuzuordnen sind, ist darauf hinzuweisen, dass gerade mangels Veranlassung eines Abdruckes der Firma auf den „Kassierbons“ es Sinn ergibt, dass auch hier keine Firma aufscheint, was jedoch letztendlich an der bewussten Entscheidung des Bf liegt und da er auch keinen Gegenbeweis bzgl der Nichtzuordenbarkeit darlegt, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung (Gesamtbild des Handelns bzw Aussagen des Bf und ***D*** sowie Bestätigung der Optik von ***F***) davon auszugehen, dass diese dem Bf zuzuordnen sind. Weshalb die Angabe des Vornamens eines Kellners auf den X-Zwischensumme Kurzberichten außergewöhnlich sein sollte, ist für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, da auf den als Kontrollmaterial vorliegenden Zwischenabrechnungen (Kassierbons) ebenfalls der Vorname der Kellner aufscheint. Weshalb der Ausdruck der Belege vom 4. Juni 2016 innerhalb einer Minute ungewöhnlich sein sollte, ist für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Eventuell wollte der damals verantwortliche Chef bereits vor Schichtende aufgrund des relativ hohen Umsatzes eine Umsatzkontrolle durchführen. Die Abgabenbehörde kann darin nichts Ungewöhnliches erblicken.*

*Eine behauptete Zeugenabsprache zw ***D*** und ***L*** ist für die Abgabenbehörde*

nicht nachvollziehbar. Aus der Gegenüberstellung Zeugenvernehmungen konnten keine Zeugenabsprachen erkannt werden.

****L*** hat entgegen den Ausführungen des Bf gerade nicht angegeben, dass er sich nicht erinnern kann, dass er gesehen hätte, dass jemals etwas aus der Kassa gelöscht wird, sondern dass er sich weder für die Daten aus der elektr. Registrierkasse noch für die Tagesabschlüsse interessiert hat. Es wird somit der logische Schluss gezogen, dass mangels Interesse, ***L*** nicht darauf geachtet hat und somit auch klarerweise eine Löschung weder bestätigen noch verneinen kann. Außerdem antwortete er auch nur darauf, wie hoch seine Tagesabrechnungen waren. Bei der Widergabe der Zeugenaussage von ***F*** wurde vom Bf wieder die Antwort verzerrt, so antwortete er lediglich, wie hoch seine Tagesabrechnungen waren. Beide wurden somit nicht nach dem Tagesumsatz des Bf befragt, weswegen deren Antworten auch nicht die vom Bf der ursprünglich an die Abgabenbehörde gemeldeten Umsätze als tatsächlichen Umsatz untermauern können.*

*Die Abgabenbehörde konnte sohin keine Unglaubwürdigkeit des Zeugen ***D*** in seinen Aussagen oder dargelegten Beweismitteln basierend auf den persönlichen Beziehungen zwischen diesen und dem Bf feststellen.*

*Wenn angeführt wird, dass die Finanzpolizei nur ein Bestelljournal sichergestellt habe und ihm weitere Auszüge als fehlende Unterlagen vorgeworfen werden würde, so ist dies dahingehend zu korrigieren, dass von der Finanzpolizei am 25.08.2016 kein Bestelljournal, sondern ein elektronisches Datenerfassungsprotokoll, kurz DEP, (welches eine mitlaufende Ereignisprotokolldatei ist, in der jeweils fortlaufend chronologisch die Geschäftsvorfälle und deren Grundlagen dokumentiert, Bestell- und Abrechnungsdaten) abverlangt wurde, aber an diesem Tag keine Daten exportiert werden konnten. Diese stellte am selben Tag fest, dass der letzte Kassenabschluss am 06.08.2016 durchgeführt wurde. ***M*** ***I*** sagte gegenüber der Finanzpolizei aus, dass sowohl Bons als auch Rechnungen gedruckt werden, die Bons storniert werden können und der Kunde nur auf Verlangen eine Rechnung erhält. Ansonsten bekommt der Kunde nur einen Kassierbon. Am Tagesende erstellen die Kellner einen Bericht, der Chef vergleicht diese Tagesberichte mit dem Bargeld und anschließend werden diese weggeschmissen. Von der Finanzpolizei wurden wahrgenommen, dass die Rechnungen keine fortlaufende Nummer aufwiesen. Am 09.08.2017 stellte die Finanzpolizei dieselben Aufzeichnungsmängel iZm mit den Rechnungen fest, dass Rechnungen nur auf Kundenwunsch erteilt werden, wurde auch im Rahmen dieses Augenscheins vom Herrn ***M*** gegenüber der Finanzpolizei angegeben. Auch am 09.08.2017 wurde von der Finanzpolizei nur ein DEP abverlangt. Die elektronische Registrierkasse war derart programmiert, dass lediglich Bestelldaten exportiert werden konnten. Dass es sich lediglich um Bestelldaten handelte, konnte erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt werden.*

Wenn vom Bf. angeführt wird, die Abgabenbehörde habe nur aufgrund der Aussagen des Zeugen ***D*** die Abgabenverfahren zu den Jahren 2013-2016 wiederaufgenommen und die neuen Sachbescheide erlassen, so ist dem entgegenzustellen, dass dessen Aussage und die von ihm vorgelegte Belege nur ein Teil des Beweisverfahrens darstellen. So wurde im Ermittlungsverfahren die Nutzung einer nicht gesetzeskonformen elektronischen Registrierkasse, Vorlage von lediglich unvollständigen elektronischen Bestelldaten, Vernichtung der Schank- und Speisenbons, Vernichtung der X-Zwischensumme Kurzberichte, grundsätzliche Abgabe von Zwischenrechnungen (Kassierbons) an Kunden ohne Betriebsidentifikation und Nummer, Nichtnummerierung der Rechnungen, Abgleich von Zwischenrechnungen und einer Rechnung aus den Jahren 2013 und 2016 mit den elektronischen Bestelldaten ergab fehlende Datenbestände = Löschungen von elektronischen Bestelldaten und der Aussage des Zeugen ***D*** und dessen gesammelten Belegen berücksichtigt.

Der Bf wurde vom Kassenbetreuer ***Kassenbetreuer** darauf hingewiesen dass die elektronische Registrierkasse nicht den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung entspricht. Die Datenbanken hätten von Paradox auf Firebird-Interbase umgestellt werden müssen. Sämtliche Kunden wurden vom Kassenhersteller ***Kassa*** darüber auch schriftlich informiert, dass ohne Umstellung die elektronischen Registrierkassen nicht den gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung entsprechen. Der Bf lehnte ein derartiges Update ab und nutzte daher wissentlich eine nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende elektronische Registrierkasse als Grundlage für die Losungsermittlung. Der Bf nutzte wissentlich ein elektronisches Kassensystem, das Löschungen von Daten ermöglichte ohne diese Löschungen auch zu protokollieren. Das Kassensystem war auch so eingestellt, dass lediglich die Wiedergabe von Bestelldaten möglich war. Diese Bestelldaten dienten als Grundlage für die Einnahmenermittlung.

Dass es sich gerade bei den im Abschlussbericht angeführten Einzelbelegen für die 100%ige Hinzurechnung der Einnahmen bzgl Speisen um Falschbuchungen handeln solle, welche deswegen danach gelöscht worden seien, ist für die Abgabenbehörde aufgrund des Gesamtbildes der Ergebnisse Beweisverfahrens nicht glaubwürdig.

Die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen für den Zeitraum 2013-2016 war deshalb gern § 163 Abs 2 BAO in Zweifel zu ziehen und eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen war gern § 184 BAO vorzunehmen.

Einseitig geführtes Verfahren: Inwiefern das Verfahren einseitig geführt worden sei, kann von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden, schließlich wird auch im Rahmen der BVE eine Abwägung der einzelnen Beweismittel und Indizien vorgenommen, nichts anderes wurde vom Prüfer im Rahmen der Betriebsprüfung und auch im BP-Bericht erkennbar vorgenommen.

Wenn der Prüfer nicht auf entlastende Erhebungsergebnisse iZm dem Wareneinkauf eingegangen sein soll, dann weil ein unvollständige Aufzeichnung bzw Aufzeichnungsmängel

durch den Bf auch eine unvollständige Wareneinkaufserfassung impliziert und somit diese keine entlastende Wirkung entfalten kann.

Die Größe des Lokals wurde bei den Feststellungen des Prüfers außer Acht gelassen, da er seine Feststellungen auf Unterlagen und Aussagen stützte, die eine weit höhere Aussagekraft haben als die Größe des Lokals. Es wurden diesbezüglich somit gerechtfertigt keine Ermittlungen gemacht.

Dass es keine Erhebungen über das Speisen- und Getränkeangebot bzw Preisgestaltung gegeben habe bzw nicht im Abschlussbericht angeführt sei, entspricht nicht gänzlich der Wahrheit. Das Angebot und die Preise wurden dem elektr. Bestelljournal entnommen. Jedoch besteht seitens der Abgabenbehörde keine Veranlassung, dies im Abschlussbericht wiederzugeben. Zudem wurden durch die Umsatzerhöhung in Form von einer prozentuellen Erhöhung der von ihm erklärten Umsätze indirekt auch seine Preisgestaltung miteinbezogen.

Die Tatsache, dass sich das Lokal des Bf in unmittelbarer Nähe zu anderen Lokalen befindet, wurde von der Behörde nicht missachtet, eine größere Anzahl von Lokalen kann auch zu Umsatzsteigerungen finden, weil dadurch bewusst Gäste/Kunden in einen bestimmten Bereich gelockt werden. So entscheiden sich Geschäftsbesitzer ja auch oft für einen Standort in einem Einkaufszentrum (wo der Wettbewerb noch höher ist), da in einem Gebiet/Straße/Gebäude mit viel Auswahl eher die Chance besteht, dass sich Kunden für ein anderes Geschäft/Lokal um entscheiden oder zusätzlich besuchen.

Einem äußeren Betriebsvergleich steht die abgabenrechtliche Geheimhaltungsverpflichtung entgegen. Ein innerer Betriebsvergleich mit den Daten 2017-2019 wurde von der Abgabebehörde deswegen nicht vorgenommen, weil lt Angaben des Bf erst ab November 2017 an seiner Registrierkasse eine manipulationssichere Software installiert wurde und somit dies nur zur Folge hätte, dass zB bei einem Vergleich von 2016 mit 2017 Daten verglichen werden, die beide von schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel geprägt werden. Die vom Bf behauptete in logische Bahnen verlaufende Umsatzentwicklung 2017 und 2018 zeigt in Zahlen mit Grundlage lt U Jahreserklärungen bzw UVA 1-12/2018, dass der Umsatz von 2017 und 2018 gemessen mit jenem von 2016 eine Umsatzsteigerung von ca 20 % zeigt. Eine derartige Umsatzsteigerung erscheint der Abgabenbehörde nicht in logischen Bahnen verlaufend.

Bzgl der Behauptung eines unterlassenen Ortsaugenschein durch die Abgabenbehörde wird auf den Augenschein gern § 182 BAO am 09.08.2017 sowie die Kassennachschau am 25.08.2016 durch die Finanzpolizei beim Lokal des Bf bzw der ***M*** GmbH (deren GF der BF ist) verwiesen, welche bereits an oberer Stelle angesprochen wurde.

Wenn der Bf angibt, dass seine Aussagen stets als Schutzbehauptungen gewertet worden seien und sein späterer Gebrauch vom Aussageverweigerungsrecht als Beweis für seine Schuld herangezogen worden sei, wird aufgezeigt, dass die Vorbringen des Bf (seien es im Rahmen der Stellungnahme vom 31.08.2018 bzgl der Glaubwürdigkeit der Zeugen ***D*** und ***L*** oder jene in der Beschwerde, welche wiederum die Glaubwürdigkeit der Zeugen, das

einseitig geführte Verfahren durch die Abgabenbehörde und die Schätzung zum Gegenstand haben) zum Teil Beweismittel falsch wiedergegeben wurden in dem Zeugenaussagen nicht vollständig oder inhaltlich falsch wiedergegeben wurden, vorgelegten glaubwürdigen Beweismitteln widersprechen, zum Teil er sich selbst widerspricht oder Behauptungen aufstellt, diese jedoch nicht beweisen kann oder unlogische Schlussfolgerungen als Beweis angegeben wird. Zudem werden vielfache schwerwiegende Aufzeichnungsmängel nicht beschwert und mit Sicherheit kann selbst vom Bf teilweise nicht die Zuordnung zu seinem Betrieb ausgeschlossen werden.

Wie oben bereits dargelegt wurde, wurden zahlreiche Ermittlungen getätigt, die in alle Richtungen gingen. Die Abgabenbehörde kann somit keine Anhaltspunkte für eine willkürliche Vorgehensweise erkennen.

Schätzung

Die unterschiedlichen Prozentsätze der Einnahmenverkürzungen im Bereich der Speisen (100% tats. Hinzurechnung) und Getränke (22% tats. Hinzurechnung) wurden vom Prüfer objektiv nachvollziehbar festgestellt, warum der Prozentsatz bei diesen Bereichen derart stark abweicht, wird nur der Bf nachvollziehen können, da dessen Gedanken als Inhaber des Lokals dafür ausschlaggebend waren. Die Aufgabe eines Prüfers ist es, eine Einnahmenverkürzung festzustellen und nicht die Intentionen des Bfs dahinter (objektiv/subjektiv) zu eruieren und/oder zu verstehen.

*Hinsichtlich der Ausführung des Bfs, dass sich nach der Hinzurechnung durch die Behörde ergeben würde, dass nur 20% der Umsätze einen Getränkeverkauf darstellen, wird angemerkt, dass unabhängig von der gastronomischen Erfahrung des Bf, gerade jener Durchschnittsprozentsatz jedoch anhand von Kassierbons und Rechnungen objektiv festgestellt worden ist bzw in jenem Verhältnis vom Nachfolgebesitzer des Lokals, der ***M*** GmbH (deren GF der Bf ist) lt UVA 1-12/2018, 1-3/2019 auch für die nachfolgenden Jahre erklärt worden sind. Wenn der Bf somit darauf beharrt, dass der Anteil ein anderer ist, aber in der Art und Weise wie das Lokal geführt wird, keine großen Änderungen stattgefunden haben, so erklärt er indirekt auch, dass die UVA UVA 1-12/2018, 1-3/2019 nicht richtig ist.*

Wenn vom Bf angeführt wird dass für eine derartige Hinzurechnung bei den Umsätzen auch eine Hinzurechnung beim Wareneinkauf durchzuführen wäre, ist darauf hinzuweisen, dass dies erfolgte, nämlich in gleicher Höhe wie die Hinzurechnung der jeweiligen Umsätze.

Wo genau die Einkäufe für die Schwarzumsätze getätigt worden sind, kann die Abgabenbehörde deswegen nicht angeben (und muss sie auch nicht), weil es der Systematik von Schwarzumsätzen entspricht, dass die Einkäufe dafür auch nicht aufgezeichnet werden. Aufgrund der zahlreichen Aufzeichnungsmängel kann auch ein Wille zur Nichtaufzeichnung angenommen werden bzw dieser erkannt werden. Somit kann im Rahmen der freien Beweiswürdigung auch nicht von einem korrekten Wareneinsatz ausgegangen werden, weil

sich dieser Wille zur nicht vollständigen Aufzeichnung aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung nicht bloß auf einen Bereich beschränken wird. Unstimmigkeiten iZm mit dem Wareneinkauf, die von der Abgabenbehörde nicht eindeutig nachvollzogen werden konnten, wurden ohnehin nicht im Prüfungsergebnis berücksichtigt.

Die Rohaufschlagskosten lt Außenprüfung weichen nur minimal von jener lt Veranlagung ab. Die größte Abweichung gab es mit 0,05 bei den Getränken 2014, sodass der Einwand eines unplausiblen Rohaufschlages durch die Außenprüfung nicht nachvollzogen werden kann.

Wenn angeführt wird, dass der durch die Hinzurechnung der Abgabenbehörde für das Jahr 2016 festgestellte Gesamtnettoumsatz iHv € 1.387.576,00 eine durchgehende Lokalauslastung von 108 % entsprechen würde (100 % max Gesamtjahresumsatz € 1.285.350), wird ua auf die positiven Auswirkungen des 5-wöchigen Sommerfestivals mit Gourmetmeile (16:00-24:00) eingegangen, auf welchem lt NÖN vom 9.8.2013 an 39 Tagen mit nur 2 Regentagen 150.000 Besucher gezählt wurden. Darin wurde auch berichtet, dass den Besuchern 600 Sitzplätze zur Verfügung standen und dennoch schwer ein Platz zu finden war. Da sich das Lokal des Bf im Herzen des Sommerfestival befindet und sogar Sitzplätze im Freien bietet, entspricht es der durchschnittlichen Lebenserfahrung, dass wenn derartige Menschenmassen sich unmittelbar vor dem Lokal befinden, die Chance höher ist, dass davon einige zu Gästen des Bf werden und wenn die Sitzplätze derart knapp geworden sind, auch mindestens die vom Bf angemieteten Sitzplätze im Freien mit Gästen befüllt waren. Ohne einen derartigen Sommerfestival und damit verbunden Menschaufkommen in der Innenstadt, wäre der Umsatz mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit noch niedriger gewesen, weswegen ein durch das Sommerfestival bewirkter behaupteter Umsatzrückgang nicht nachvollzogen werden kann.

Die Berechnung des max Gesamtjahresumsatz wird außerdem insofern abgeändert, als dass eine Differenzierung des durchschnittlichen Preises zwischen Mittags- und Abendgeschäft vorgenommen wird. Es wird nun für das Mittagsgeschäft ein durchschnittlicher Preis von 10,50 Euro und für das Abendgeschäft ein durchschnittlicher Preis von 15,00 Euro angesetzt.

Annahmen für das Mittagsgeschäft: Die Öffnungszeiten im Mittagsgeschäft war von 11:30 Uhr bis 14:30 Uhr = 3 Stunden. Es erscheint wahrscheinlich, dass wochentags (Montag bis Samstag) ein Teil der Gäste Dienstnehmer bzw. Unternehmer waren, welche die Mittagspause zur Speiseneinnahme nutzten. Daher ist anzunehmen, dass die Verweildauer dieser Gäste kurz bemessen war, da sie wieder an ihren Arbeitsplatz zurückkehren mussten. Durch eine kurze Verweildauer ist eine Wahrscheinlichkeit einer Mehrfachbelegung der Sitzplätze sehr hoch. Bei der Annahme einer durchschnittlichen Verweildauer von einer Stunde ergibt dass in der Hauptgeschäftszeit von 11:30 Uhr bis 13:30 Uhr die Möglichkeit einer Doppelbelegung. Nach Meinung der Außenprüfung ist daher im Mittagsgeschäft eine Mehrfachbelegung mit dem Faktor 2,00 zu berücksichtigen.

Annahmen für das Abendgeschäft: Die Öffnungszeiten im Abendgeschäft war von 17:00 Uhr bis 00:00 Uhr = 7 Stunden. Die Öffnungszeiten betrug demnach mehr als das Doppelte des

Mittagsgeschäfts. Wahrscheinlich war die Verweildauer der Gäste aufgrund des fehlenden Zeitdruckes länger als im Mittagsgeschäft. Bei der Annahme einer durchschnittlichen Verweildauer von zwei Stunden ergibt dass in der Hauptgeschäftszeit von 17:00 bis 20:00 Uhr eine Möglichkeit einer Mehrfachbelastung mit dem Faktor 1,50. Bei Nutzung des Gastgartens kommt es zu einer Reduktion des Innenbereiches um 50%. Daraus ergibt sich ein möglicher Gesamtumsatz bei einer 100%igen Auslastung iHv € 1.610.085,00 und in diesem finden die Umsätze lt Außenprüfung auch Deckung.

Wenn vom Bf bemängelt wird, dass die Schätzung nicht nach den Grundsätzen des § 4 Abs 1 EStG durchgeführt wurde, so ist dazu auszuführen, dass im Abgabenverfahren zwischen einer Voll- und einer Teilschätzung unterschieden wird. Eine Voll(Global-)Schätzung kommt nur in Betracht, wenn keinerlei Anhaltspunkte formaler Art (z.B. Aufzeichnungen, Belege) vorhanden sind. Eine Teilschätzung greift dagegen immer dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen aus den Unterlagen nur zum Teil ermittelt werden können.

Die gegenständlichen Schätzungen sind betreffend sämtliche Jahre als Teilschätzungen zu qualifizieren, da bei den vorgenommenen Schätzungen von den bisher erklärten Einnahmen ausgegangen wurde. Das Ausmaß der Differenz zwischen erklärten Tageslosungen und X-Zwischensumme Kurzberichten wurde den bisher erklärten Einnahmen hinzugerechnet.

Im Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, führt der VwGH im Zusammenhang mit einer Vollschatzung der Behörde aus, der Betriebsvermögensvergleich sei die allgemeine Gewinnermittlungsart für betriebliche Einkünfte und die Behörde habe jeweils zu begründen, warum sie im Einzelfall davon abweichend bei der Schätzung die Grundsätze des § 4 Abs. 3 EStG heranziehe. In einer solchen Begründung habe die Behörde insbesondere aufzuzeigen, dass auch die Schätzung nach den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im konkreten Einzelfall in der Lage sei, zu einem der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Besteuerungsergebnis zu führen.

Im konkreten Fall wurde von der Außenprüfung wie oben angeführt eine Teilschätzung durchgeführt. In den Jahren 2013 bis 2016 sammelte ***Bf1*** Belege und führte Aufschreibungen durch. Die Gewinnermittlung des Gewerbebetriebes erfolgte nach § 4 Abs. 3 EStG. Aufgrund der Hinzurechnungen der Außenprüfung wurde im Jahr 2013 der „qualifizierte“ Umsatz-Schwellenwert des § 189 UGB in Höhe von 1 Mio. Euro überschritten. Somit bestand ab dem Jahr 2014 Rechnungslegungspflicht bzw. gemäß § 124 BAO Buchführungspflicht im Sinne des § 5 EStG. Über das Bestehen der Buchführungspflicht wurde im Bericht auf Seite 19 abgesprochen.

Von der Außenprüfung wurde die Buchführungspflicht ab dem Jahr 2014 berücksichtigt. Da im Gastronomiebereich von Kunden grundsätzlich bar bezahlt wird, gibt es auch keine Forderungen. Die Bezahlung von Schwarz- bzw. Graueinkäufe von Lieferanten erfolgen grundsätzlich, um keine Anhaltspunkte für das Finanzamt zu liefern, in bar - in diesem Fall gibt es keine Lieferantenverbindlichkeiten. Aufgrund von höchstwahrscheinlich annähernd gleich hohen Warenbeständen zu den Bilanzstichtagen kann von der Berücksichtigung von

Bestandsveränderungen abgesehen werden. Im Bericht auf Seite 19 wurde bereits auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2017 (2016/15/0042) hingewiesen. Allfällige Nachzahlungsbeträge von vorsätzlichen Abgabenverkürzungen sind steuerlich nicht im Jahr der Verursachung zu berücksichtigen.

*Eine griffweise Schätzung kann von der Abgabenbehörde nicht erkannt werden. Im konkreten Prüfungsfall wurden von der Außenprüfung schwere Aufzeichnungsmängel festgestellt (die in der Beschwerde vollkommen ignoriert werden), die Anlass dafür geben, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Durch den Zeugen ***D*** standen der Außenprüfung darüber hinaus noch Grundaufzeichnungen zur Verfügung, die als Grundlage für die Höhe der Hinzurechnung herangezogen werden konnten da sie das wahre Ausmaß der Tageseinnahmen aufzeigten. Mit Hilfe dieser Grundaufzeichnungen war es möglich, die Differenz zwischen erklärten Einnahmen und tatsächlichen Einnahmen zu berechnen. Das Prüfungsergebnis steht außerdem auch nicht im Widerspruch mit der Lebenserfahrung, ist nachvollziehbar, plausibel und nicht willkürlich.“*

Mit **Vorlageantrag vom 13. September 2019** wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht samt Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 24. Jänner 2020** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30. April 2021 der Gerichtsabteilung ***GA-Nr*** zugeteilt.

Am **20. März 2026** fand die vom Bf. beantragte **mündliche Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht statt. Ergänzend wurde vorgebracht:

Die Behörde habe umfangreiche Überprüfungen des Wareneinkaufs des Bf. vorgenommen, welche jedoch ergebnislos geblieben seien. Dass die Bilanzen der Folgejahre keine Abweichungen zu jenen der Beschwerdejahre aufwiesen – und dies unter Berücksichtigung der engmaschigen Kontrolle durch die Finanzbehörde –, indiziere die Ordnungsmäßigkeit der ursprünglichen Steuererklärungen. Es sei zudem stets boniert worden, was bereits aus Gründen der Personalkontrolle in den Gastronomiebetrieben unverzichtbar gewesen sei.

Hinsichtlich der X-Zwischensummen-Kurzberichte brachte der Vertreter des Bf. vor, dass deren Zuordnung zum Betrieb „Restaurant ***R***“ nicht zweifelsfrei möglich sei; er könne die Authentizität dieser Beweismittel nicht bestätigen.

Die Existenz von „Kassierbons“ und Einträgen im Bestelljournal beweise, dass Umsätze erfasst und gerade nicht gelöscht worden seien. Verzögerungen beim Abschluss von Tischen in der Registrierkasse seien betriebstypisch (z. B. spätes Abrechnen durch Kellner) und erklärten, warum Prüfer Belege nicht unmittelbar zum Konsumationszeitpunkt gefunden hätten. Die

Kasse habe primär der internen Personalkontrolle gedient. Stornierungen seien bereits im Zeitraum 2013–2016 im System nachvollziehbar gewesen.

Die belangte Behörde brachte ergänzend vor, dass ungeprüfte Folgejahre nicht geeignet seien, die Richtigkeit der ursprünglichen Steuererklärungen als Beweis zu untermauern. Der Prüfer habe die Umsätze eines spezifischen Kellners aus dem Bestelljournal mit gefundenen Zwischensummenberichten abgeglichen und Diskrepanzen festgestellt. Die Behörde hält die vom Kellner vorgelegten Ausdrucke für authentisch. Sein Motiv sei nicht Rache, sondern der Nachweis seiner Arbeitszeit gegenüber der Arbeiterkammer gewesen. Dass er keine Manipulationen (Löschungen) vorgenommen habe, zeige sich darin, dass Kellner technisch meist nur stornieren, aber nicht spurlos löschen könnten.

Dazu führt der Vertreter des Bf. aus, es bleibe unklar, wie Daten im System fehlen könnten, wenn Löschen technisch nicht möglich sei. Falls Manipulationen möglich waren, könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese durch den Kellner selbst (etwa um dem Betrieb zu schaden) erfolgten. Späte Belegdrucke (z. B. 22:00 oder 23:00 Uhr) trotz früherem Dienstschluss erklärten sich dadurch, dass Kellner nach der Arbeit im Lokal essen (Sachbezug) und erst dann ihre Belege druckten. Die Kellner-Identifikationsnummern seien nicht eindeutig einer Person zuzuordnen, da die Schlüssel im Lokal verblieben und auch vom Inhaber oder anderen Personen genutzt wurden. Dies entwerte die Beweiskraft der personengebundenen Umsatzabrechnung.

Belangte Behörde: In sämtlichen 62 vorliegenden Fällen stellten die Zwischenberichte höhere Umsätze dar, als das offizielle Bestelljournal ausweise.

Laut Benutzerhandbuch erlaube das System Umbuchungen auf „WEBP“ (Werbung, Eigenbedarf, Bruch, Personal). Die Behörde vermute, dass reguläre Umsätze als steuerfreie Eigenverbräuche deklariert und anschließend spurlos gelöscht worden seien, anstatt sie ordnungsgemäß zu stornieren.

Vertreter des Bf.: Der Einsatz von Kassierbons (statt sofortiger Rechnungen) werde mit dem Wunsch der Gäste nach getrennter Zahlung begründet. Der Kassierbon diene dem Kellner als Arbeitsbehelf zum Streichen einzelner Posten bei Gruppen, da das Splitten im System zu zeitaufwendig sei. Tische würden oft erst deutlich nach der tatsächlichen Zahlung im System abgeschlossen, was die zeitlichen Differenzen erkläre. Der Bf. habe Eigenverbrauch oder Personalverpflegung gar nicht erst boniert; die theoretische Löschfunktion über „WEBP“ sei daher im Betrieb nicht genutzt worden.

Belangte Behörde: Die Zwischenberichte stimmten nicht mit dem Bestelljournal überein; da erstere korrekt seien, müssten Löschungen erfolgt sein. Die Schätzung sei die einzig mögliche Methode gewesen, da die Kassenunterlagen der Partei unvollständig seien und das vom Prüfer genutzte Journal lückenhaft wirke. Die Prüfung gestalte sich schwierig, da auf den Rechnungen

Uhrzeit, Tischnummer, fortlaufende Nummer und Kellnername fehlten, was eine zeitliche Zuordnung der Umsätze nahezu unmöglich mache.

Vertreter des Bf.: Man stehe auf dem Standpunkt, dass alles ordnungsgemäß erfasst worden sei; die Vorwürfe seien unrichtig. Es werde kritisiert, dass die Behörde während der Prüfung nicht nach weiteren Unterlagen gefragt habe, die man jederzeit hätte vorlegen können.

Der steuerliche Vertreter betone, dass der Kassierbon bereits die erfolgte Bonierung beweise. Alles, was im Journal stehe, sei auch gedruckt und verbucht worden; Journal und Hauptbuch seien somit vollständig. Der Beschwerdevertreter räume ein, dass sich der Prüfer aufgrund der verspäteten Tischabschlüsse und der fehlenden zeitlichen Zuordnung bei der Überprüfung schwergetan habe. Er verstehe zwar den Unmut des Prüfers über die Ungenauigkeiten, doch stünden die daraus resultierenden, ruinösen Schätzungssummen in keinem Verhältnis zu den bloßen Nachweisproblemen. Er verweise darauf, dass das entsprechende Strafverfahren bereits mit einem Freispruch geendet habe. Selbst wenn Details unklar geblieben seien, rechtfertige dies keine Forderungen in einer für den Bf. existenzbedrohenden und unnachvollziehbaren Höhe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf.) betrieb in den streitgegenständlichen Jahren 2013 bis 2016 an der Adresse ***XY*** ein ***Z*** Restaurant unter dem Namen „***R***“. Der Gewinn wurde im Streitzeitraum gemäß § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelt.

Das Restaurant war im Prüfungszeitraum täglich von 11.30 Uhr bis 14.00 Uhr und von 17.00 Uhr bis 00.00 Uhr geöffnet. Am 24.12. war das Restaurant jeweils geschlossen. Das Lokal verfügt über 98 Sitzplätze im Innenbereich und 102 Sitzplätzen im Schanigarten.

Es waren zwischen 19 und 23 Dienstnehmer pro Jahr beschäftigt. Drei Kellner waren mit Inkassovollmacht ausgestattet (***D***, ***L***, ***F***). Dem Personal war die unbegrenzte Konsumation von Speisen und Getränken gestattet. Aufzeichnungen über den Eigen- und Personalverbrauch bzw. über Bruch/Verlust wurden keine vorgelegt.

1.2. Die Losungsermittlung erfolgte auf Grundlage einer elektronischen Registrierkasse mit der Bezeichnung „***Kassa***“.

Die elektronische Registrierkasse verfügte über keine technischen und logischen Gegebenheiten die eine vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe der Geschäftsvorfälle

sichergestellt hätte (Einrichtung nach § 131 Abs. 2 und 3 BAO). Der Bf konnte Daten löschen, ohne dass dies nachvollziehbar ist. (Zeugenaussage Kassenbetreuer vom 19.07.2018, OZ 67)

1.3. Den Kunden wurde bei der Bezahlung grundsätzlich nur ein „Kassierbon“ (keine fortlaufende Nummer, keine Angaben über Leistungserbringer) übergeben, nur auf Kundenwunsch wurde eine Rechnung ausgedruckt. Ein von der Außenprüfung durchgeführter Abgleich der Abrechnungsdaten von Kundenbelegen („Kassierbons“-Kontrollmaterial) mit den Daten laut vorliegenden elektronischem Registriertkassenjournal kam zu dem Ergebnis, dass die Abrechnungsdatensätze laut Kundenbelegen nur teilweise im vorliegenden elektronischen Registriertkassenjournal enthalten sind.

1.4. Tagesberichte mit fortlaufender Nummerierung wurden nicht erstellt. Eine vollständige System- bzw. Programmdokumentation wurde nicht vorgelegt. Grundaufzeichnungen (Kassierbons, X-Zwischensumme-Kurzbericht, Küchenbons und Schankbons) wurden vernichtet. Ein anderes Rechenwerk, Belegsammlung oder Aufzeichnungen wurde nicht vorgelegt.

1.5. X-Zwischensumme-Kurzberichte wurden täglich, am Ende der Schicht, von den Kellnern ausgedruckt, mit der Tageslosung dem Bf. oder dessen Vater zur Kontrolle übergeben. In der Folge wurden die X-Zwischensumme-Kurzberichte grundsätzlich vernichtet.

Aus den vorliegenden, von einem Kellner aufbewahrten, 62 Belegen mit der Bezeichnung X-Zwischensumme Kurzbericht für den Zeitraum 3.4.2016 bis 23.6.2016 kann nachgewiesen werden, dass der Bf. Löschungen von Geschäftsvorfällen vorgenommen hat, sodass es zu Kürzungen von Betriebseinnahmen gekommen ist. Ein Abgleich der Registriertkassendaten mit den X-Zwischensumme Kurzberichten ergab eine Verkürzung bei den Speiseumsätzen in Höhe von 106,62 % und bei den Getränkeumsätzen um 22,80 %.

Wegen der festgestellten Aufzeichnungsmängel erfolgte eine Schätzung der Umsätze durch die belangte Behörde, wobei für den gesamten Prüfungszeitraum die erklärten Speiseumsätze um 100 % und die Getränkeumsätze um 22 % erhöht wurden. Entsprechend der Hinzurechnung der Einnahmen wurde auch der Wareneinsatz um denselben Prozentsatz erhöht, dh Wareneinsatz Küche + 100%, Wareneinsatz Getränke + 22%.

1.6. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde beim Bf. eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben und Beiträge durch die NÖ Gebietskrankenkasse durchgeführt. Infolgedessen wurden die Bemessungsgrundlagen für die Lohnsteuer (L), den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) im nachfolgend angeführten Umfang erhöht (Bericht gem. § 150 BAO vom 17.10.2018):

	2013	2014	2015	2016
Zuschätzung GPLA	16.535,14	31.303,20	34.268,30	27.487,19

Korrespondierend hierzu erfolgt für die Jahre 2013 bis 2016 eine entsprechende Zuschätzung der Personalaufwendungen durch das Bundesfinanzgericht.

1.7. Zur Abdeckung eines verbleibenden Risikos zu hoch geschätzter Einnahmen wird ein Abschlag in Höhe von 10 % der geschätzten Einkünfte/Umsätze/ Vorsteuern angesetzt.

	2013	2014	2015	2016
Erlöse Küche	488.082,09	532.136,10	504.139,18	556.248,47
Hinzurechnung 100 % BP	488.082,09	532.136,10	504.139,18	556.248,47
Abschlag 10 %	48.808,21	53.213,61	50.413,92	55.624,85
Erlöse Küche 10 % laut BFG	927.355,97	1.011.058,59	957.864,44	1.056.872,09
Erlöse Getränke	205.804,64	206.064,71	214.842,67	225.474,65
Hinzurechnung 22 %	45.277,02	45.334,24	47.265,39	49.604,42
Abschlag 10 %	4.527,70	4.533,42	4.726,54	4.960,44
Erlöse Getränke 20 % laut BFG	246.553,96	246.865,53	257.381,52	270.118,63
Adaptierter Wareneinkauf Küche bisher:	177.487,00	183.976,59	181.463,09	199.241,51
Schätzung Küchenwareneinkauf 100 %	177.487,00	183.976,59	181.463,09	199.241,51
Abschlag 10 %	17.748,70	18.397,66	18.146,31	19.924,15
Küchenwareneinkauf laut BFG	337.225,30	349.555,52	344.779,87	378.558,87
Adaptierter Getränkeeinkauf bisher	59.403,60	64.543,26	62.724,87	62.008,32
Schätzung Wareneinkauf 22%	13.068,79	14.199,52	13.799,47	13.641,83
Abschlag 10 %	1.306,88	1.419,95	1.379,95	1.364,18
Getränkewareneinkauf laut BFG	71.165,51	77.322,83	75.144,39	74.285,97

1.8. Das Einzelunternehmen wurde auf Grundlage eines Einbringungsvertrages vom 8. Juni 2017 rückwirkend per 1. Jänner 2017 in die ***M*** GmbH eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO⁸ § 167 BAO Rz 8 mwN).

Das Bundesfinanzgericht ist im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren unter anderem wegen der unterschiedlichen Beweisregeln im Abgaben- und Strafverfahren nicht an die rechtliche Würdigung oder Beweiswürdigung im Finanzstrafverfahren gebunden, sondern hat die für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Fragen eigenständig zu beurteilen (vgl. VwGH 30.03.2022, 2020/13/0096)

2.1. Soweit im Folgenden nicht gesondert erörtert, sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Bf.

2.2. Die Feststellung, dass den Gästen grundsätzlich nur ein Kassierbon übergeben wurde basiert auf den übereinstimmenden Erstaussagen der Zeugen ***D*** vom 12. Dezember 2017, OZ 58, ***L*** vom 20. Februar 2018, OZ 60 und ***F*** vom 20. Februar 2018, OZ 59. Auch der Vater des Bf. gab bei der Kassennachschau am 25.8.2016 zu Protokoll: *„der Kunde erhält nur auf Verlangen eine Rechnung, ansonsten erhält er nur einen Kassierbon [...]“*.

Zur Feststellung, dass das „Kassierbons-Kontrollmaterial“ nur teilweise im vorgelegten elektronischen Registrierkassenjournal enthalten ist, siehe Abgleich im Betriebsprüfungsbericht, OZ 25, ab Seite 8:

Beispiel 1: „Kassierbon“ vom 10.7.2013, Tisch G39, 13:41:53

Bei diesem Beispiel konnten für die am „Kassierbon“ befindlichen Getränke Apfel Leitung 0.5, Gösser 0.3, Mineral 0.25, Soda Zitro 0.5 sowie die Speisen und kein Bezug zu den Daten laut elektronischen Registrierkassenjournal hergestellt werden. Für die Außenprüfung erscheint es unwahrscheinlich, dass Getränke um 11.51 Uhr und die Speisen erst um 13.01 Uhr bestellt wurden. Der Zeitabstand ist einfach zu groß.
(siehe dazu Beweismittel Nr. 12)

Beispiel 2: „Kassierbon“ vom 3.10.2013, Tisch 21, 13:59:27

Zu der am „Kassierbon“ befindlichen Speise konnte kein Bezug zu den Daten laut elektronischen Registrierkassenjournal hergestellt werden.

(Beweismittel Nr. 13)

Beispiel 3: „Kassierbon“ vom 3.10.2013, Tisch 22, 14:02:12

Zu den am „Kassierbon“ befindlichen Speisen und konnte kein Bezug zu den Daten laut elektronischen Registrierkassenjournal hergestellt werden.

(Beweismittel Nr. 14)

Beispiel 4: „Kassierbon“ vom 3.10.2013, Tisch 23, 14:02:15

Zu den am „Kassierbon“ befindlichen Speisen und konnte kein Bezug zu den Daten laut elektronischen Registrierkassenjournal hergestellt werden.

(Beweismittel Nr. 15)

Beispiel 5: „Kassierbon“ vom 11.5.2016, Tisch 19, 20:32:20

In diesem Beispiel wurden alle am „Kassierbon“ aufgeführten Getränke und Speisen im elektronischen Registrierkassenjournal um 23:17:19 Uhr storniert.

(Beweismittel Nr. 16)

Abgleich einer als Kontrollmaterial vorliegenden „Rechnung“

Beispiel 1: „Rechnung“ vom 30.10.2013, Tisch 6, keine Uhrzeit vorhanden

Zu den auf der „Rechnung“ befindlichen Speisen warme Vorsp und bzw. den Getränken Sprite 0.3 und konnte kein Bezug zu den Daten laut elektronischen Registrierkassenjournal hergestellt werden.

(Beweismittel Nr. 17)

Zum Einwand des Bf., es sei stets boniert worden, hält das Bundesfinanzgericht fest, dass die Existenz einer (insbesondere zur Personalkontrolle unverzichtbaren) Erfassungsanweisung dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt wird.

Das Vorbringen, die verzögerte Erfassung von Geschäftsvorfällen (spätes Abrechnen von Tischen) sei betriebstypisch und erkläre warum Prüfer Belege nicht unmittelbar zum Konsumationszeitpunkt gefunden hätten, erweist sich als nicht glaubwürdig. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Unternehmer ein System zur Überwachung seiner Mitarbeiter einsetzt, gleichzeitig aber eine Praxis duldet (oder behauptet), die eben diese Überwachungsfunktion durch zeitliche Inkongruenz entwertet.

Ebenso wenig glaubwürdig ist das Vorbringen, die Kellner-Identifikationsnummern seien nicht eindeutig bestimmten Personen zuzuordnen gewesen, da die entsprechenden Schlüssel im Lokal verblieben seien und auch vom Inhaber oder anderen Personen genutzt worden seien.

Diese Behauptung steht in Widerspruch zur vorangegangenen Argumentation, wonach die Registrierkasse primär der internen Personalkontrolle gedient habe. Eine effektive Kontrolle des Personals setzt zwingend voraus, dass jeder Geschäftsvorfall (Bestellung, Stornierung,

Abrechnung) einer konkreten natürlichen Person eindeutig zugeordnet werden kann. Eine Praxis, bei der Schlüssel beliebig getauscht oder vom Inhaber mitbenutzt werden, hebt die Kontrollfunktion des Systems vollständig auf und macht eine individuelle Zurechnung von Umsätzen oder Fehlbeträgen unmöglich. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Unternehmer, der ein Kassensystem zur Überwachung seiner Mitarbeiter einsetzt, auf der Eindeutigkeit der Kennungen bestehen muss.

2.3. Kassensystem: Der Bf. entschied sich trotz explizitem Hinweis des Kassenbetreuers und des Herstellers (***Kassa***) aktiv gegen das notwendige Update auf das Firebird-Interbase-System. Durch das Verbleiben auf der veralteten Paradox-Datenbank entsprach das System nicht der Kassenrichtlinie 2012. Es fehlte an der erforderlichen Manipulationssicherheit (Zeugenaussage ***Kassenbetreuer** vom 19.07.2018, OZ 67).

Das Vorbringen des Beschwerdeführers zur angeblich lückenlosen Nachvollziehbarkeit von Stornierungen im Zeitraum 2013–2016 wird als unglaublich verworfen, da die zeitnahe und unbeeinflusste Aussage des Kassenbetreuers (Niederschrift vom 19.07.2018) explizit bestätigte, dass das System aufgrund der veralteten Paradox-Datenbank den Anforderungen der Kassenrichtlinie 2012 gerade nicht entsprach und die zur Verfügung gestellten Unterlagen dies auch nicht erkennen lassen (ein Datenerfassungsprotokoll-Export war nicht möglich).

2.4.1. Zuordnung der X-Zwischensumme Kurzberichte zum Betrieb des Bf.: Da der Bf. die gegenständliche Zuordnung nicht substantiiert bestreiten konnte – er gab lediglich an, diese *„nicht mit Sicherheit sagen zu können“* – und zudem keinen tauglichen Gegenbeweis erbrachte, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einer Zurechnung zum Betrieb des Bf. auszugehen. Das schlüssige Gesamtbild, gestützt auf die korrespondierenden Zeugenaussagen (***D*** vom 12. Dezember 2017, OZ 58, ***L*** vom 20. Februar 2018, OZ 60 und ***F*** vom 20. Februar 2018, OZ 59), wonach die vorliegenden X-Zwischensummen-Berichte dem Erscheinungsbild und der Herkunft nach dem Betrieb des Bf zuzuordnen sind, rechtfertigt diese Feststellung mangels gegenteiliger Anhaltspunkte.

2.4.2. Fälschung der Belege: Der angedeutete Vorwurf der Belegfälschung durch den Zeugen ***D*** (X-Zwischensumme Kurzberichte) bleibt mangels Beweisanboten (z. B. Strafanzeigen) eine bloße Behauptung.

2.4.3. Funktion der X-Zwischensumme Kurzbericht: Die Tageslosung wurde vom Kellner am Ende des Tages dem Bf. bzw. dessen Vater gemeinsam mit dem ausgedruckten X-Zwischensumme Kurzberichten übergeben, das Geld nachgezählt und der Kurzbericht in der Folge vernichtet (übereinstimmende Zeugenaussagen ***D*** vom 12. Dezember 2017, OZ 58, ***L*** vom 20. Februar 2018, OZ 60 und ***F*** vom 20. Februar 2018, OZ 59).

2.5. Die Aussage des Zeugen ***L*** in der Hauptverhandlung vom 24.4.2024 (19 HV164/21) stellt eine vollständige Revision seiner ursprünglichen Angaben dar. Während er 2018 ein Bild

von hohen Umsätzen (max. € 2.000), langen Arbeitszeiten (11 h/Tag, 6 Tage die Woche) und informellen Abrechnungsmodalitäten (Rechnung nur auf Wunsch des Kunden) zeichnete, versucht er 2024, das Geschehen in einen für den Bf. rechtlich unbedenklichen Rahmen zu rücken (geringere Umsätze (max. € 500), reduzierte Arbeitszeit (25 h/Woche)). Während der Zeuge 2018 unter Vorlage seiner Ausweisdokumente die Echtheit der Arbeitszeitaufzeichnungen und seiner Unterschrift dezidiert bestritt, bestätigte er diese in der Hauptverhandlung pauschal.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher der Beweiswürdigung, dass die Niederschrift vom 20.02.2018 die tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb des Bf. (Arbeitszeiten, Entlohnung, Umsatz) widerspiegelt. Die hiervon abweichenden Angaben in der Hauptverhandlung (HV-Protokoll vom 25.04.2024) sind als Gefälligkeitsangaben zur Abwendung steuerrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Konsequenzen für den Bf. zu werten und für die Sachverhaltsfeststellung unbeachtlich.

Auch der Zeuge ***F*** revidiert seine Aussage aus der Niederschrift vom 20.2.20218 (eine Rechnung sei nur auf Kundenwunsch ausgedruckt worden) in der Hauptverhandlung vom 6.6.2024 (es sei immer eine Rechnung ausgedruckt worden).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung hat das Gericht die widersprüchlichen Aussagen desselben Zeugen einer sorgfältigen Glaubwürdigkeitsprüfung unterzogen. Unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass bei der ersten Befragung in der Regel am ehesten richtige Angaben gemacht werden und Erstaussagen ein höheres Ausmaß an Glaubhaftigkeit zukommt (VwGH 27.9.2019, Ra 2019/02/0059; zusammenfassend BFG RV/2200016/2018), misst das Gericht der Erstaussage der Zeugen die höhere Glaubwürdigkeit bei und legt diese seiner Entscheidung zugrunde.

Der Zeuge ***K*** (Koch im Betrieb des Bf.) konnte zu den Bestellmodalitäten, den Abrechnungsmodalitäten (Kassierbon oder Rechnung), den X-Zwischensumme Kurzberichten sowie zu Malversationen an der Registrierkassa keine Angaben machen, weil er keine Wahrnehmungen dazu gemacht hat (Protokoll über die Zeugeneinvernahme vom 18.08.2022, HV-Protokoll vom 6.6.2024, Seite 13).

Die Zeugin ***MA*** (Cousine des Bf.) wurde in der Hauptverhandlung vom 6.6.2024 einvernommen. Auch Sie hat zu den Bestellmodalitäten, den Abrechnungsmodalitäten (Kassierbon oder Rechnung), den X-Zwischensumme Kurzberichten sowie zu Malversationen an der Registrierkassa keine Wahrnehmungen gemacht.

2.6. Die X-Zwischensumme Kurzberichte bescheinigen die Einnahmengkürzungen im festgestellten Ausmaß. Die gleichbleibende Betriebsführung in den beschwerdegegenständlichen Jahren, die Aufzeichnungsmängel, die Lücken im Journal

(Kassierbon-Kontrollmaterial 2013) rechtfertigen die Annahme, dass es im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu Einnahmenverkürzungen im gleichen Ausmaß gekommen ist. Branchenübliche Kennzahlen zur Umsatzrentabilität stellen Durchschnittswerte dar. Im gegenständlichen Beschwerdefall wird durch die konkreten Feststellungen auf Grund der X-Zwischensumme Kurzberichte objektiviert, dass Einnahmenverkürzungen im festgestellten Ausmaß tatsächlich vorliegen. Dennoch trägt das Gericht den im Schätzungsverfahren immanenten Unsicherheiten sowie dem Vorbringen des Beschwerdeführers (Bf.) insofern Rechnung, als ein Sicherheitsabschlag in Höhe von 10 % von den ermittelten Verkürzungsbeträgen in Abzug gebracht wird.

2.7. Der Bf. wendet ein, dass die behördlichen Feststellungen auf den als rachemotiviert dargestellten, widersprüchlichen Aussagen des Zeugen ***D*** basieren würden, wobei insbesondere die Höhe der geschätzten Tagesumsätze, die Zuordnung der Kassaberichte sowie die Höhe der Rohaufschläge bestritten werde. Zudem rügt der Bf. eine unschlüssige Schätzungsmethode, die Ignorierung betrieblicher Kapazitäten und die Unterlassung von Ermittlungsschritten wie einem Ortsaugenschein.

Zur Glaubwürdigkeit des Zeugen ***D***: Unstrittig steht fest, dass es zwischen dem Bf. und dem Zeugen ***D*** Streitigkeiten gegeben hat, welche im Juni 2016 zur Beendigung des Dienstverhältnisses geführt haben. Angebliche Widersprüche (Dauer des Dienstverhältnisses, Tischkapazitäten, Tagesumsätze) beruhen auf verkürzten Wiedergaben der Zeugenaussage durch den Bf und liegen tatsächlich nicht vor. Die Unkenntnis einer singulären Geschäftsführung deckt sich mit weiteren Zeugenaussagen (***L*** und ***F***).

Die Wiederaufnahme der Verfahren 2013–2016 stützt sich entgegen dem Vorbringen des Bf nicht allein auf die Zeugenaussage ***D***, sondern auf ein Bündel an Beweisergebnissen. Neben den Aussagen und Belegen des Zeugen indizieren insbesondere die Nutzung einer nicht gesetzeskonformen Registrierkasse, die Vorlage lückenhafter Bestelldaten sowie die systematische Vernichtung von Schank-, Speisebons und X-Berichten die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen.

Soweit der Bf vermeintlich entlastende Ergebnisse zum Wareneinkauf ins Feld führt, ist festzuhalten, dass die festgestellten massiven Aufzeichnungsmängel systematisch auch die Vollständigkeit der Wareneinkaufserfassung erfassen. Mangelhafte Grundaufzeichnungen entziehen einem Entlastungsbeweis über den Wareneinkauf die materiell-rechtliche Basis.

Ein konkreter, im Einzelnen nachgewiesener verkürzter Wareneinkauf ist für die Vornahme einer (plausibilisierten) Zuschätzung zu den Erlösen nicht in jedem Fall Voraussetzung, sofern die Gesamtumstände des Falles (insbesondere formelle und materielle Buchführungsmängel sowie die wirtschaftliche Plausibilität) eine solche Zuschätzung tragen und die gewählte Schätzungsmethode in sich schlüssig und nachvollziehbar ist.

Zum Einwand, dass die Bilanzen der Folgejahre keine Abweichungen zu jenen der Beschwerdejahre aufweisen würden, und dies die Ordnungsmäßigkeit der ursprünglichen Steuererklärungen indiziere, schließt sich das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht der belangten Behörde an, wonach der bloße Hinweis auf steuerlich ungeprüfte Folgejahre nicht geeignet ist, die Richtigkeit der für den Zeitraum 2013 bis 2016 eingereichten Steuererklärungen unter Beweis zu stellen. Zwar kann ein innerer Betriebsvergleich grundsätzlich als Methode zur Überprüfung der Plausibilität von Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden; im Falle von Umsatzzuschätzungen, die auf konkreten formellen oder materiellen Buchführungsmängeln basieren, erweist sich diese Methode jedoch als unzulänglich. Da die Vergleichswerte der Folgejahre selbst keiner tiefergehenden Prüfung unterzogen wurden, fehlt ihnen die notwendige objektive Richtigkeitsgewähr, um als taugliches Korrektiv gegenüber einer methodisch fundierten Schätzung der Vorjahre zu dienen.

Das Speisen- und Getränkeangebot sowie die Preisgestaltung wurden dem elektronischen Bestelljournal entnommen und flossen über die prozentuale Umsatzerhöhung unmittelbar in die Kalkulation ein. Eine detaillierte Wiedergabe dieser Daten im Betriebsprüfungsbericht ist nicht verfahrenswesentlich. Die Konkurrenzsituation vor Ort wurde entgegen der Ansicht des Bf gewürdigt: Eine hohe Dichte an Gastronomiebetrieben wirkt regelmäßig fusionsfördernd und frequenzsteigernd („Agglomerationsvorteil“), vergleichbar mit der Standortwahl in Einkaufszentren, und stützt somit die Annahme höherer Umsätze.

Auf die Gegenschätzung des Bf. anhand der Lokalkapazität ist die belangte Behörde hinreichende eingegangen. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wird verwiesen.

Im Übrigen schließt sich das Bundesfinanzgericht den ausführlichen Erwägungen der belangten Behörde zur Beweismwürdigung in der Beschwerdeverentscheidung an und macht sich diese zur Grundlage der eigenen Entscheidung.

2.8. Ablehnung der Beweisanträge

Der Antrag auf (erneute) Zeugeneinvernahme der Zeugen

D

L

MA, SVNR ***123***, pa ***Adr.***

K, SVNr. ***124***, pa ***Adr.***

B, SVNr. ***125***, pa ***Adr.***

wird abgelehnt.

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde bzw. das

Bundesfinanzgericht daher nicht verpflichtet, bereits im erstinstanzlichen Verfahren aufgenommene Zeugenbeweise zu wiederholen (VwGH 31.03.2011, 2009/15/0199; ebenso VwGH Ra 2014/15/0031; VwGH Ra 2021/13/0014). Vielmehr kommt nach § 166 BAO alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und zweckdienlich ist; eine Verpflichtung zur unmittelbaren (persönlichen) Wahrnehmung der Beweise durch das erkennende Gericht besteht nicht (VwGH Ra 2022/15/0097).

Die beantragten Zeugen wurden im Verwaltungsverfahren sowie im Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht St.Pölten bereits zu den entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfragen einvernommen; die Ergebnisse dieser Einvernahmen liegen in Form von Niederschriften und Hauptverhandlungsprotokollen (HV-Protokolle zu 19 Hv 164/21f vom 7.11.2022, 25.4.2024 und 6.6.2024) vor und wurden der freien Beweiswürdigung zugrunde gelegt. Eine weitere Wiederholung dieser Beweisaufnahmen ist nur insoweit geboten, als dies zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes notwendig erscheint. Eine solche Notwendigkeit ist vorliegend nicht ersichtlich.

Der Zeuge ***B*** ist derzeit nicht in Österreich gemeldet. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wäre es Aufgabe des Bf. im Ausland lebende Zeugen, deren Vernehmung er beantragt, stellig zu machen.

Der Bf. hat in seinem Beweisantrag darüber hinaus auch nicht dargelegt, welche neuen, bisher nicht erhobenen Tatsachen durch eine (neuerliche) Einvernahme der Zeugen festgestellt werden könnten und inwiefern deren Befragung zu einem anderen Ergebnis des Verfahrens führen würde.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem wiederaufgenommen werden, *"wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind"* und *"die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 unter anderem erkennbar auf

die festgestellten Tatsachen gestützt, dass schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vorliegen und Grundaufzeichnungen vernichtet wurden.

Diese Tatsachen sind erst nach dem Erlassen des zuvor betreffend dieses Veranlagungsjahres bereits ergangenen Bescheides infolge abgabenbehördlicher Ermittlungshandlungen hervorgekommen und führen diese zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid. An das Erwiesen sein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind nach der Rsp des VwGH keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl. zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Betreffend die für die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 20 BAO erforderliche Interessenabwägung ist wie folgt auszuführen: Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸ § 303 Rz 67 mit Nachweisen der Rsp des VwGH). In Anbetracht der Höhe der vom Bf. in den streitgegenständlichen Jahren verkürzten Einnahmen, sind die weder absolut gesehen noch im Hinblick auf das gesamtbetragliche Ergebnis der bisherigen Sachbescheide als geringfügig einzustufen (vgl. dazu zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Es ist somit insoweit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Grund der Rechtssicherheit einzuräumen und hat die belangte Behörde somit von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

3.1.2. Einkommensteuer/Umsatzsteuer

§ 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 2013 bis 2015 (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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Schätzungsberechtigung

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

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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.

Die vom Bf gemäß § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen sind, wie sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, mangelhaft. Nach den Feststellungen erfolgte die Nutzung einer nicht gesetzeskonformen elektronischen Registrierkasse, die Vorlage von lediglich unvollständigen elektronischen Journaldaten, die Vernichtung der Schank- und Speisenbons, die Vernichtung der X- Zwischensumme Kurzberichte, die Abgabe von Zwischenrechnungen (Kassierbons) anstatt Rechnungen an Kunden, ohne Betriebsidentifikation und Nummer, die Nichtnummerierung der Rechnungen, die Löschung von elektronischen Bestelldaten.

Die Aufzeichnungen des Bf. entsprechen somit nicht den Vorschriften des § 131 BAO und haben folglich gemäß § 163 Abs. 1 BAO auch nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich.

Unter diesen Voraussetzungen hat gemäß § 184 Abs. 1 und 3 BAO eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu erfolgen.

3.1.2.2. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187; 24.3.2009, 2006/13/0150; 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097).

Gegen die hier angewendete Methode der Erlös-/Umsatzzuschätzung im Ausmaß der im Zeitraum 3.4.2016 bis 23.6.2016 nachgewiesenen Einnahmenverkürzungen bestehen daher grundsätzlich keine Einwendungen. Entsprechend der Hinzurechnung der Einnahmen wurde auch der Wareneinsatz um denselben Prozentsatz erhöht.

Die belangte Behörde belastete die Ausgabenseite allerdings unvollständig, indem sie lediglich eine Hinzurechnung beim Wareneinsatz, nicht jedoch bei den Personalaufwendungen vornahm. Das Bundesfinanzgericht hat die Schätzungsbefugnis dahingehend ausgeübt, dass die Personalaufwendungen um die im Rahmen der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) festgestellten Mehrbeträge erhöht wurden.

Darüber hinaus trägt das Gericht den im Schätzungsverfahren immanenten Unsicherheiten sowie dem Vorbringen des Beschwerdeführers (Bf.) insofern Rechnung, als ein Sicherheitsabschlag in Höhe von 10 % von den ermittelten Verkürzungsbeträgen in Abzug gebracht wird.

Eine Schätzung von Vorsteuern kommt in Betracht, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung (§ 11 UStG 1994) gestellt wurden (VwGH 10.12.1997, 95/13/0082; 31.3.1998, 93/13/0051; 30.5.2001, 98/13/0033).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.3. Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (§ 205 Abs 3 BAO), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid der stRsp zufolge nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl zum Ganzen zB VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 205 Rz 34 f).

Die Notwendigkeit einer derartigen Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung ergibt sich bereits aus der formellen Akzessorietät eines Nebenanspruches bezüglich seiner zugrundeliegenden Stammabgabe (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Die gegenständlichen Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2013, 2014, 2015 und 2016 enthalten keine ausdrücklich gegen den Spruch dieser Bescheide gerichteten Vorbringen (zB betreffend den angewendeten Zinssatz).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

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 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.

Linz, am 31. März 2026