

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache W , Adr. , vertreten durch D , Adr.\* gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 19. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für das Jahr 1999 und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für das Jahr 2000 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

II.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Entscheidungsgründe

#### Verfahren vor den Abgabenbehörden

##### 1 Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

###### 1.1 Prüfungsauftrag

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Finanzstrafgesetz unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend vorgenommen. In der Begründung des Prüfungsauftrages wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma T wurde umfangreiches Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden sichergestellt. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch sehr viele Verkäufe auf zusätzliche bzw. weitere Mitgliedskarten (zum Teil umfangreiche Mengen auf hauseigene Mitarbeiterkarten), sowie Verkäufe ohne Nennung des Empfängers ("Barverkaufsrechnungen") getätigt wurden. Durch die nunmehr erfolgte Auswertung des Datenmaterials konnten diese Verkäufe bzw. die Abgabe von Waren auf unterschiedliche Mitgliedskarten bestimmten Empfängern (Kunden) der Fa. T zugeordnet werden. Konkret ergab die Auswertung, dass neben offiziellen Warenlieferungen und -verkäufen an die Kundennummer 0, lautend auf "W GH, Adr.\*\*" auch weitere diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt wurden. Aufgrund dieses Splittings des Einkaufes erhebt sich der Verdacht, dass diese zusätzlich eingekauften Waren im Rahmen des Geschäftsbetriebes der Firma GH\* W weiterverkauft wurden, ohne die dadurch erzielten Umsätze und Erlöse in der offiziellen Buchhaltung des Betriebes zu erfassen.“*

*Es besteht damit in weiterer Folge der begründete Verdacht, dass Frau W\* geb. Datum im Bereich des Finanzamtes A als verantwortliche Unternehmerin der Firma "GH\* W" in Adr.\*\*\* -"St. Nr. 1" vorsätzlich unter Verletzung der abgaben rechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre „1998 bis 2005“ (Nichterfasste/nichterklärte Erlöse) Abgaben, die bescheidmäßigt festzusetzen waren, und zwar Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2005 in noch zu bestimmender Höhe verkürzt und hiermit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat. Der gegenständliche Prüfungsauftrag stellt eine Verfolgungshandlung gem. § 14 Abs. 3 FinStrG dar.“*

## **1.2 Einvernahme W\***

W\* (Beschwerdeführerin) wurde am 2. August 2007 als Verdächtige niederschriftlich vernommen. Zur Sache wurden folgende Angaben gemacht:

*„Wie war die Vorgangsweise beim Einkauf bei der Firma T ?*

*Ich besitze 1 T\* -Kundenkarte. Die Einkäufe bei der Firma T\* wurden größtenteils von meinem Mann, der bei mir angestellt ist, getätigt.*

*Wer hat für das Unternehmen Einkäufe getätigt? Sie selbst oder einer Ihrer Mitarbeiter?*

*Wenn mein Ehegatte keine Zeit hatte, habe auch ich fallweise bei der Firma T\* Einkäufe getätigt. Dabei wurden auch Bareinkäufe für den persönlichen Gebrauch getätigt die "bar" gezahlt wurden.*

*Mit welcher T\* -Kundenkarte wurden Einkäufe getätigt?*

*Mit eigener Kundenkarte Nr. 0\* oder*

*a) Mit Kundenkarten von T\* -Mitarbeitern? (Name und Anschrift des Mitarbeiters, Filiale)*  
*Nein.*

b) Mit der Kundenkarte eines anderen (fremden) Unternehmens? Name und Anschrift des Unternehmers)

Nein

c) Mit einer weiteren Kundenkarte Ihres Unternehmens?

Nein

Bei welcher T\* -Filiale wurde eingekauft?

Ausschließlich bei der T\* -Filiale in Salzburg.

Haben Sie diesbezüglich Aufzeichnungen geführt?

Wenn ja, wo sind Sie?

Barrechnungen der betreffenden T\* sind nicht in der Buchhaltung enthalten.

Wie und insbesondere von wem wurden Sie auf die Möglichkeit von Bareinkäufen ohne Nennung des Rechnungsempfängers aufmerksam gemacht?

Hat Ihnen die Geschäftsleitung oder ein Mitarbeiter der T\* darauf hingewiesen, dass ein Barkauf, ohne dass Sie als Rechnungsempfänger aufscheinen, bei der T möglich ist?

Wenn ja, wer?

Ich wurde von T\* -Kundenbetreuern öfters besucht und hatte auch Kontakt mit Filialleitern. Ich weiß aber nicht mehr wer von diesen Personen mich von der Möglichkeit der Bareinkäufe informiert hat. Ich präzisiere: Ich bin zwar über die Möglichkeit zu Bareinkäufen durch die T\* -Betreuer oder Filialleiter oder sonstigem Angestellte informiert worden, aber ich kann mich an die Namen dieser Personen nicht mehr erinnern.

Gab es bei den Einkäufen jeweils Beanstandungen seitens des T\* -Personals betreffend Menge (Überschreitung der Haushaltsmengen) und wie wurde dann in weiterer Folge vorgegangen?

Es wurden seitens des Tpersonals zu meinen Bareinkäufen keine Beanstandungen gemacht.

Wurden Sie über wertmäßige Grenzen bei Privateinkäufen vom Personal der Firma T\* informiert, bzw. hat es solche Informationsschreiben gegeben?

Nein

Wurden Sie von einem T\* -Mitarbeiter jemals bei Barverkaufsrechnungen aufmerksam gemacht, ihren Namen und ihre Anschrift bekannt zu geben? Wenn ja, wie oft und von wem?

Nein“

### 1.3 Einvernahme R

R (Ehemann und Angestellter der Beschwerdeführerin) wurde am 2. August 2007 niederschriftlich vernommen. Zur Sache wurden folgende Angaben gemacht:

„Wie war die Vorgangsweise beim Einkauf bei der Firma T ?

In unserer Firma besteht nur 1 Kundenkarte. Die Einkäufe wurden großteils von mir erledigt.

Mit welcher T-Kundenkarte wurden Einkäufe getätigt?

Mit eigener Kundenkarte Nr. 0\* oder

a) Mit Kundenkarten von T\* -Mitarbeitern? (Name und Anschrift des Mitarbeiters, Filiale)

Nein.

b) Mit der Kundenkarte eines anderen (fremden) Unternehmens? Name und Anschrift des Unternehmers)

Nein

c) Mit einer weiteren Kundenkarte Ihres Unternehmens?

Nein

Bei welcher T\* -Filiale wurde eingekauft?

Ausschließlich bei der T\* -Filiale in Salzburg.

Haben Sie diesbezüglich Aufzeichnungen geführt?

Wenn ja, wo sind Sie?

Barrechnungen der betreffenden T\* sind nicht in der Buchhaltung enthalten und wurden auch nicht gesondert aufbewahrt.

Wer hat die Buchhaltung für das Unternehmen W " GH\* " geführt?

Bis zum Jahre 1999 hat die Kanzlei I die Buchhaltung geführt und die Belege aufgebucht. Von meiner Frau wurden die Belege gesammelt und zur Kanzlei I verbracht, welche aufgrund der vorgelegten Belege die Buchhaltung durchgeführt hat. Ab dem Jahre 2000 ist das Unternehmen "pauschaliert" und ab diesem Zeitpunkt habe ich unter Anleitung der WS Salzburg die Aufzeichnungen und Buchhaltung geführt. Die Buchhaltungsbelege wurden von mir gesammelt.

Hat Ihre Ehegattin gewußt welche Mengen bei der T\* eingekauft werden?

Meine Ehegattin schreibt die T\* -Bestellung zum Einkauf für die Küche des Gasthauses auf. Nach dieser Anleitung werden die Einkäufe bei der T\* hauptsächlich von mir, gelegentlich auch von meiner Frau getätigt.

Getränkebestellungen wurden von mir vorgenommen. Getränke habe ich bei der T\* -Filiale eher selten eingekauft, ev. Weihnachten oder besondere Anlässe.

Gelegentlich gab es Getränkebestellungen aus dem Freundeskreis, die aber alle in den „Barverkaufsrechnungen ohne Empfänger“ enthalten sind.

*Sollten noch andere Einkäufe, auch Bareinkäufe, bei der T getätigt worden sein (für Freundeskreis, Familie, Sparverein im Gasthaus 1 x im Jahr = Spende, (Schiclus ca. seit 2004 - 2005, eher 2005) usw. hat meine Frau davon gewußt.*

*Ich habe mit meiner Frau auch über buchhalterische Angelegenheiten gesprochen. Ich habe es so gehandhabt, dass die offiziellen Rechnungen (mit Empfängeranschrift W , GH\* ) in die Buchhaltung aufgenommen worden sind und die Barverkaufsrechnungen als privater Einkauf getätigt und gewertet wurden und deshalb auch nicht gesondert aufbewahrt wurden. Diese Vorgangsweise war auch meiner Frau bekannt. Eine Barverkaufsrechnung (ohne Empfänger) wurde nicht in der Buchhaltung aufgenommen.*

*Wie und insbesondere von wem wurden Sie auf die Möglichkeit von Bareinkäufen ohne Nennung des Rechnungsempfängers aufmerksam gemacht?*

*Hat Ihnen die Geschäftsleitung oder ein Mitarbeiter der T\* darauf hingewiesen, dass ein Barkauf, ohne dass Sie als Rechnungsempfänger aufscheinen, bei der T möglich ist? Wenn ja, wer?*

*Seit ich im Geschäft bin (Jahr 1993) ist mir bekannt, dass es bei der Firma T\* möglich ist, neben offiziellen Einkäufen (mit Rechnungsempfänger) auch „Bareinkäufe“ (ohne Rechnungsempfänger) zu tätigen.*

*Ich kann nicht mehr sagen, von wem ich die Information über die Möglichkeit von Bareinkäufen habe. Ergänzend dazu möchte ich noch sagen, dass unsere Firma von T\*-Kundenbetreuern gelegentlich besucht wurde. Der jetzige Betreuer heißt Herr C und vorher hat uns Herr O betreut.*

*Haben Sie die Kundenkarte anderen Personen zum Einkauf verliehen?*

*Ja, ich habe die Karte gelegentlich meinem Bruder, der Schwiegermutter, den Schwager zur Tätigung von Privateinkäufen verliehen.*

*Gab es bei den Einkäufen jeweils Beanstandungen seitens des T\* -Personals betreffend Menge (Überschreitung der Haushaltsmengen) und wie wurde dann in weiterer Folge vorgegangen?*

*Es wurden seitens des T\* -Personals zu meinen Bareinkäufen keine Beanstandungen gemacht.*

*Wurden Sie über wertmäßige Grenzen bei Privateinkäufen vom Personal der Firma T\* informiert, bzw. hat es solche Informationsschreiben gegeben?*

*Nein, hinsichtlich des T\* -Personals wurde ich nicht informiert, dass ich nur bestimmte Mengen privat einkaufen darf. Ich habe von der T\* kein Informationsschreiben bekommen, dass ich nur bestimmte Mengen privat einkaufen kann, auch habe ich in der Filiale keine Hinweise dazu erhalten oder gesehen.*

*Wurden Sie von einem T\* -Mitarbeiter jemals bei Barverkaufsrechnungen aufmerksam gemacht, ihren Namen und ihre Anschrift bekannt zu geben? Wenn ja, wie oft und von wem?*

*Nein*

*Was können sie zum Ablauf Privateinkäufe für den Schiclus sagen?*

*Hütte und Schiclus stehen nicht in Zusammenhang. Erst ab dem Herbst 2004 bin ich Mitglied des Schiclus. Im Jahr 2005 gab es für den Schiclus keine Bareinkäufe bei der T\*. Es wurden nur unter den Mitgliedern Ausflüge organisiert, die nicht im offiziellen Schiclusprogramm waren. Dafür wurden gelegentlich Bareinkäufe bei der Firma T\* von mir durchgeführt.*

*Was können sie zum Ablauf Privateinkäufe für die Almhütte in Ort sagen?*

*Die Almhütte wird von mir und 12 Jugendfreunden mit Familien von einem Bauer (glaube Herr Y , ich kenne die genauen Verhältnisse nicht) gepachtet. Für die Verpachtung ist mein Freund zuständig, es ist Herr Z7 aus Salzburg, Adr.\*\*\*\* (Nummer nicht bekannt) der sich auch um die Hütte kümmert. Es ist mir nicht bekannt, dass es einen schriftlichen Pachtvertrag gibt.*

*Es gab seit 1998, aber auch schon vorher, immer wieder Feiern. Ich habe für diese Feiern bei der Firma T\* eingekauft. Es handelte sich immer um „Barverkaufsrechnungen ohne Empfänger“. Es wurden keine Belege aufbewahrt oder sonstige Aufzeichnungen durchgeführt. Bei den Feiern handelte es sich nur um private Feiern (Geburtstage, Sonnwend, Silvester, Polterabende, Kinderfeiern etc.). Über die Häufigkeit und Anzahl der Feiern wurden keine Aufzeichnungen geführt.“*

#### **1.4 Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters zu den Einvernahmen des Ehepaars W\*\***

In seiner Stellungnahme vom 30. November 2007 zu den finanzstrafrechtlichen Vorwürfen und den niederschriftlichen Einvernahmen des Ehepaars W\*\* führte der rechtsfreundliche Vertreter unter anderem Folgendes aus:

*„Zunächst wird, wie schon anlässlich der mündlichen Besprechung am 15. 11.2007 mitgeteilt, seitens der Verdächtigen nochmals zum Ausdruck gebracht, dass die seitens der Finanzverwaltung angestellten Überlegungen und schlussendlich auch Verdächtigungen, wonach eine vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2005 vorläge, zur Gänze zurückgewiesen werden.*

*Wie auch schon in den der Behörde vorliegenden Niederschriften der beiden Verdächtigen vom 02.08.2007 festgehalten, ist es durchaus Tatsache, dass einige Male zusammen mit den für die Firma getätigten Einkäufen auch Barkäufe stattfanden; dies jedoch tatsächlich exakt in dem Rahmen, indem die Familie W\*\* für sich und Bekannte im privaten Umfang Käufe tätigte.*

*Es wird und wurde der Gastwirtfamilie auch immer ein Eigenanteil zugestanden, der zwar, was die Jahre 2003 und 2004 betrifft, aufgrund eines Organisationsfehlers in der tabellarischen Aufstellung nachzubessern sein wird, der jedoch eigentlich durch diese*

*Bareinkäufe großteils gedeckt wird. Es ist also dieser Anteil neben dem sonstigen Umsatz des Betrieb des Gasthauses isoliert zu betrachten.*

*Die beiden Verdächtigen haben anlässlich ihrer Einvernahme am 02.08.2007 auch bereits dargelegt, dass nicht nur für die engere Familie durch Bareinkäufe der Eigenbedarf gedeckt wurde sondern durchaus auch für Schwester und Schwager, bzw. Schwägerin und Bruder sowie auch die Mutter und Schwiegermutter. Weiters betreibt ein Freund der Familie W\*\* eine Almhütte, wo private Feste ausgerichtet werden, wobei Waren und Getränke naturgemäß nicht über das Gasthaus bezogen wurden sondern eben bedeckt durch Barkäufe. Dasselbe gilt für Vereinsveranstaltungen (Sportverein, Sparverein) und sonstige Unterstützungen.*

*Zeugen:*

Z1 , Adr.1

Z2 , Adr.1 ,

Z3 , Adr.2 ,

Z4 , Adr.2

Z5 , Adr.4

Z6 , Adr.6

Z7\* , Adr.7

*Davon abgesehen daran, sind auch die Zuordnungen, wie sie dem ausgewiesenen Vertreter übergebenen tabellarischen Aufstellung entspricht, nicht zu 100 % den Ehegatten W\*\*, also den Verdächtigen, zuordenbar. Es ist klar, dass eine lückenlose Erinnerung über einen so langem Zeitraum nicht möglich ist, jedoch wird es an der Behörde liegen, die konkreten Rechnungen auszuheben.*

*Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass für die Verdächtigen auch nicht nachvollziehbar wäre, wie die Behörde aufgrund von rein theoretischen Zurechnungen der Privatkäufe zu offiziellen Käufen, die selbstverständlich in dieser Form so auch nicht stimmen, zu konkreten Abgabeberechnungen kommen will. Dass daher eine materielle Richtigkeit nicht gegeben sein kann, liegt auf der Hand.*

*Zur Telefaxnachricht des Finanzamtes, dem ausgewiesenen Vertreter am 26.11.2007 zugekommen darf hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung für die Jahre 2003 und 2004 auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Hinsichtlich der Vorsteuer im Zuge von Umbauarbeiten im Jahre 2004 ist festzuhalten, dass die gesamten Umbauarbeiten grundsätzlich den Betrieb betrafen. Sollte die Behörde die Auffassung vertreten, dass die Fassade und SAT-Anlage, hier anteilig ein Prozentsatz für die Wohneinheit im Dachgeschoß zu berücksichtigen sein wird, wird das in einem zugestanden.“*

## **1.5 Mangelhafter Beweisantrag**

Im Jänner 2008 erging an den rechtsfreundlichen Vertreter der Auftrag den Antrag auf Einvernahme der Zeugen „prozessual richtig zu stellen“, da dem Antrag nicht entnommen werden könne, welche Tatsachen durch welche der genannten Zeugen bewiesen werden sollen bzw. in welcher Weise die genannten Zeugen zur Aufklärung des streitgegenständlichen Sachverhaltes im Sinne des § 114 Abs. 2 FinStrG beitragen könnten.

In Erfüllung dieses Auftrages führte der rechtsfreundliche Vertreter unter anderem Folgendes aus:

*„In außen bezeichneter Abgabensache wird über behördliche Anfrage und binnen offener Frist mitgeteilt, dass die angeführten Zeugen exakt zu dem Beweis geführt sind, wie es sich aus dem vor Anführung der Zeugen vorangestellten Absatz ergibt. Der Verteidiger hat natürlich mit diesen Zeugen nicht persönlich genau erörtert, was alles zur Aufklärung des Sachverhaltes beitragen werden kann, jedoch ist es Tatsache, dass nicht nur die beiden Verdächtigen selbst einkauften sondern auch andere, wobei dann geschehene Bareinkäufe, das heißt nicht für die Firma über Auftrag Eingekauftes nicht nur den Verdächtigen zuzurechnen ist. Des weiteren gingen auch Zeugen teilweise bei Einkäufen mit, wobei die nicht über die Firmenkarte eingekauften Lebensmittel Dritten überlassen wurden, da sie über keine Berechtigungskarte der T\* verfügten. Genauerer Aufschluss können aber eben nur diese Zeugen geben.“*

## **1.6 Zeugeneinvernahme Z2 (Schwager von R )**

Z2 wurde am 27. Februar 2008 niederschriftlich vernommen.

Zur Sache gab der Zeuge an:

*„Was können Sie zum Einkauf bei der Firma T\* sagen?*

*Meine Gattin und ich haben telefonisch oder persönlich bei Herrn oder Frau W\*\* Einkäufe bei der T\* in Auftrag gegeben (ca. 1 x im Monat). Es kam auch vor, dass Herr W\*\* mich über Aktionen bei der T informierte. Es wurde ausschließlich Fleisch ca. 8-10 kg (Schwein, Schopfbretzen, Karree, Rindfleisch, Lungenbraten, Rostbraten, Putenbrust) und Fisch ca. 3-5 kg (Forellen, Zander, Scholle) bei Herrn oder Frau W\*\* bestellt. Getränke wurden von mir nicht bestellt. Diese Aufträge erfolgten auf jeden Fall ab dem Jahr 2000 bis Juli 2007.*

*Eingekauft wurde für die Familie (2 Erwachsene, 2 Kinder Jahrgang 1983 und 1987). Auch die Freunde meiner Kinder (im wesentlichen 2) haben oft mitgegessen. Auch bei Familienfeiern (ca. 20 Personen) wurden diese Einkäufe mitverwendet. In unserem Haus finden 1-2 x im Jahr Familienfeiern statt.*

*Abgerechnet wurde so, dass Herr W\*\* mir mitteilte, wieviel die angeforderten Waren kosten und ich ihm den Kaufpreis in „bar“ bezahlte. Belege oder Rechnungen wurden von Herrn oder Frau W\*\* keine ausgefolgt bzw. übergeben.*

*Bei den Einkäufen waren weder ich noch meine Gattin dabei, weshalb ich über den Einkaufsvorgang nichts sagen kann.*

*Mit welcher T\* -Kundenkarte wurden von Ihnen Einkäufe getätigt?*

*a) Mit eigener T\* -Kundenkarte lautend auf Ihren Namen oder auf den Namen Ihrer Familie?*

*Ich bzw. meine Gattin haben keine eigene Kundenkarte. Im Jahr 2007 habe ich 1x die Kundenkarte von der Z mitverwendet.*

*b) Mit Kundenkarten von T\* -Mitarbeitern? (Name und Anschrift des Mitarbeiters, Filiale)*

*Nein.*

*c) Mit der Kundenkarte einer Firma oder eines Unternehmens?*

*1x mit der Karte der Z.*

*d) Mit der Kundenkarte eines anderen (Bekannten, Verwandten?) (Kundenkarte Nr. 0\* lautend auf "W GH"?)*

*Weder ich noch meine Gattin haben mit der Kundenkarte Nr. 0\* eingekauft.“*

### **1.7 Zeugeneinvernahme Z7\* (fremd)**

Z7\* wurde am 27. Februar 2008 niederschriftlich vernommen.

Zur Sache gab der Zeuge an:

*„Was können Sie zum Einkauf bei der Firma T\* sagen?*

*Wir sind eine Hüttengemeinschaft von 12 Pächtern (R, Z4, K. 2x, T. sind die Hauptakteure - die anderen sind Freunde die immer wieder dabei sind). Die Hütte befindet sich in Ort Adresse: Adr.+. Die Hütte ist im Besitz vom „S.“ in Ort Name: S.. Pachtverträge existieren nicht. Die Pachtzahlung erfolgt jährlich durch mich und beträgt ca. € 1.700,00 für alle in der Hüttengemeinschaft. Die Pacht läuft über ein Hüttenkonto der Salzburger Sparkasse in Salzburg. Auf diesem Hüttenkonto werden monatlich von jedem der Hüttengemeinschaft € 18,00 eingezahlt. Mit diesem Geld wird die Versicherung (Hausratversicherung - wie Windbruch etc. - kein Brand) oder sonstige mit der Hütte zusammenhängende Aufwendungen z.B. Reparaturen, Petroleum bezahlt. Feiern werden damit nicht bezahlt.*

*Auf der Hütte wurden ca. 10 bis 15 mal im Jahr Feste gefeiert. Z.B. Sylvester, Sonnwend, Geburtstage (genaue Datumsangaben sind mir nicht mehr in Erinnerung). Bei den Feiern waren zwischen 10 und 20 Personen anwesend. Ich kümmere mich um diese Feiern. Da Herr W\*\* Gastwirt ist, habe ich ihn oft dafür telefonisch gebeten (meistens bestellte ich am Dienstag für das jeweils kommende Wochenende und holte diese am Freitag ab), Fleisch für diese Feiern zu beschaffen. (Er hat als Wirt einen günstigen Zugang). Wo er diese Einkäufe tätigte ist mir nicht bekannt. Ich wußte bis heute nicht, dass er bei der T eingekauft hat.*

*Je nachdem, ob die Feiern 1-2 Tage dauerten, habe ich zwischen 3 und 5 kg Fleisch bei Herrn W\*\* bestellt. (Größtenteils Schopf, Karree, Kotelett, Gulaschfleisch). Das Fleisch*

wurde von Herrn W\*\* immer „frisch“, also nicht tiefgekühlt und nicht verpackt „offen“ geliefert. Fisch und Getränke wurden nicht bestellt.

Ich habe das Fleisch immer bei Herrn W\*\* in der Adr.\*\*\*\*\* abgeholt und sofort „bar“ gezahlt. Ich habe nie Belege bekommen oder sonstige Auflistungen gesehen. Ich habe diesbezüglich Herrn W\*\* in Bezug auf die Höhe des Preises vertraut.

Es existieren somit weder von meinen Bestellungen noch von deren Einkäufen durch Herrn W\*\* Aufzeichnungen oder sonstige Belege für den Zeitraum 2000 bis Herbst 2007.

Die Zubereitung des Fleisches auf der Hütte erfolgte durch mich. Die Weiterverrechnung der Kosten des Einkaufes wurde unter den Teilnehmern der Feiern aufgeteilt. (Ohne Aufschlag).

Die Bezahlung an mich erfolgte immer „bar“.

Die Häufigkeit der Feiern war sehr unterschiedlich - aber pro Monat nie mehr als 2, möglich auch dass einige Monate gar keine Feier war. Die Feiern waren immer nur an Wochenenden, da die Teilnehmer berufstätig sind. Ich kann mich an genaue Terminangaben nicht mehr erinnern.

Ich habe ausschließlich bei Herrn W\*\* bestellt, abgeholt habe ich die Bestellungen entweder bei Herrn oder bei Frau W\*\*. Ich war bei den Einkäufen von Herrn oder Frau W\*\* nie dabei. Die Feiern werden ausschließlich für die Hüttengemeinschaft veranstaltet.

Mit welcher T-Kundenkarte wurden von Ihnen Einkäufe getätigt?

a) Mit eigener T-Kundenkarte lautend auf Ihren Namen oder auf den Namen Ihrer Familie?

Nein

b) Mit Kundenkarten von T\* -Mitarbeitern? (Name und Anschrift des Mitarbeiters, Filiale)

Nein

c) Mit der Kundenkarte einer Firma oder eines Unternehmens?

Nein

d) Mit der Kundenkarte eines anderen (Bekannten, Verwandten?)(Kundenkarte Nr. 0\* lautend auf " W GH "?)

Nein

Haben Sie Einkäufe über Barverkaufsrechnungen abgewickelt?

Ich kenne diese Barverkaufsrechnungen nicht bzw. habe ich nie eine Rechnung von Herrn W\*\* gesehen.“

#### **1.8 Zeugeneinvernahme Z5 (Cousine von R )**

Z5 wurde am 27. März 2008 niederschriftlich vernommen.

Zur Sache gab die Zeugin an:

„Was können Sie zum Einkauf bei der Firma T\* sagen?

Ich habe mit der T\* -Kundenkarte Kd.Nr. 0 (des Herrn oder Frau W\*\* bzw. GH) weder eingekauft noch bin ich mit Herrn oder Frau W\*\* in die Firma T\* einkaufen gegangen. Jedoch habe ich bei Herrn R Fleisch, hin und wieder Fisch bestellt. 1 x im Jahr bestellte ich Wild. Das war eine größere Menge, ca. 10 kg. (Rehrücken, Hirsch, Gemse). Ich weiß zwar nicht mehr genau, ob ich seit 1998 bestellte, ab 2000 weiß ich es sicher. Die Bestellung erfolgte so, dass entweder ich Herrn W\*\* angerufen habe oder er (mich angerufen hat, wenn er Fleisch besorgte. Ich bestellte 1 x im Monat, es könnte aber auch 2 x oder auch 1x in 6 Wochen, aber auch ein längerer Zeitraum gewesen sein. Ich bestellte meistens Schweinefleisch, Rind essen wir nicht so viel. Unterm Jahr bestellte ich in der Regel je nach Bedarf ca. 8 kg. Im Sommer oder bei Festen wie Weihnachten, Grillfeste, bestellte ich bis zu 12 kg Fleisch. Fisch wurde hin und wieder bestellt, ca. 2-3 kg (Scholle, Zander, Seelachs). Herr W\*\* hat das Fleisch hin und wieder vorbereitet und ich habe dann die in einem Behälter vorbereiteten Fleischstücke mitgenommen (offen). Wild und Fisch waren tiefgekühlt und vakuumverpackt, das Fleisch war immer offen. Ich bin regelmäßig in Salzburg (beruflich und durch die Familie) und habe die Bestellungen immer von Herrn W\*\* entgegen genommen. Meine Familie besteht aus meinem Lebensgefährten, meiner Tochter und mich.

Bei den Familienfeiern bei mir zu Hause in Adr.++ (2-3 x im Jahr mindestens) kamen ca. 20-25 Personen zusammen. Wir haben auch einen sehr großen Freundes- und Bekanntenkreis. Es wird im Sommer ca. 5 x mit Bekannten gegrillt. Es kommen unterschiedlich zwischen 3 bis 10 Gäste. Die Bezahlung erfolgt jeweils "bar" ohne jeglichen Beleg. Herr W\*\* gibt den Preis bekannt (Vertrauensbasis). Ich habe über diese Einkäufe und Zahlungen bzw. wann die Feste stattgefunden haben, keine Aufzeichnungen geführt. Eine Einkaufsrechnung habe ich nie gesehen bzw. wurde nie vorgelegt. Ich wußte nicht von welcher Firma der Einkauf stammte. Mir war das auch nicht wichtig. Erst mit der Zeugenladung erfuhr ich, dass Herr W\*\* bei der Firma T\* einkauft.

Mit welcher T\* -Kundenkarte wurden von Ihnen Einkäufe getätigt?

a) Mit eigener T\* -Kundenkarte lautend auf Ihren Namen oder auf den Namen Ihrer Familie?

Nein. Ich habe keine T\* -Kundenkarte. Ich habe jedoch eine Kundenkarte bei der Firma F in Salzburg. Ich kaufe ca. 4 x im Jahr bei Firma F ein. Außerdem kaufe ich dort überwiegend Getränke ein.

b) Mit Kundenkarten von T\* -Mitarbeitern? (Name und Anschrift des Mitarbeiters, Filiale)

Nein.

c) Mit der Kundenkarte einer Firma oder eines Unternehmens?

Nein.

d) Mit der Kundenkarte eines anderen (Bekannten, Verwandten?) (Kundenkarte Nr. 0\* lautend auf "W GH "?)

*Nein.*

*Ist Ihnen bekannt, dass noch andere mit der T\* -Kundenkarte Nr. 0\* lautend auf W GH eingekauft haben. Können Sie Nachweise dazu vorlegen?*

*Ich weiß erst vor kurzem, dass auch andere Familienmitglieder über R eingekauft haben. Ob das in weiterer Folge über die Firma T\* erfolgt ist weiß ich nicht.“*

### **1.9 Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000**

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer unter anderem für das Jahr 1999 und 2000 wurden in Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und geänderte Sachbescheide erlassen. Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren (Tz 3 des Berichtes der Außenprüfung) wurde Folgendes ausgeführt:

*„Von der Firma T\* liegt Kontrollmaterial vor, welches dem Unternehmen W " GH\*\* " zugeordnet wird. Bei dem Kontrollmaterial handelt es sich um Ausgangsrechnungen der Firma T\* mit der Bezeichnung Barverkauf (ohne Empfänger und Kundennummer). Die Barverkaufsrechnungen scheinen nicht im Wareneinkauf der Bilanz (Jahr 1999) oder den sonstigen Aufzeichnungen der Pauschalierung (Jahre 2000 bis 2005) von Frau W\*\* auf.*

*In der Niederschrift vom 02.08.2007 von Frau W\* und dessen Gatten Herrn R wurde angegeben, dass zu offiziellen Einkäufen über die .Kundenkarte Nr. 0\* lautend auf W " GH\* " auch Bareinkäufe über sogenannte "Barverkaufsrechnungen" getätigt wurden, die aber nicht im Rechenwerk des Unternehmens von Frau W aufscheinen.*

*Die Belege dieser "Barverkaufsrechnungen" wurden nicht vorgelegt bzw. gem. Mitteilung von Frau und Herrn W\*\* nicht aufbewahrt. Für die Verwendung des Bareinkaufes zu privaten Zwecken in der Familie, im Freundeskreis, für den Sparverein im Gasthaus, für eine Hütte im Freundeskreis, für Feiern mit dem Schiclus, für diverse Feiern zu Anlässen wie Geburtstage, Sonnwend, Silvester, Polterabend, Kinderfeiern etc. gibt es keine schriftlichen Beweise und Nachweise.*

*In den Zeugeneinvernahmen der Familienmitglieder (Zeugenbenennung im Betriebsprüfungsverfahren von Rechtsanwalt D\* ) wurden keine Beweise oder sonstigen schriftlichen Nachweise vorgelegt, die eine Zuordnung der Barverkaufsrechnungen und somit Verwendung dieses Wareneinkaufes (Barverkaufsrechnungen) für Familienmitglieder im privaten Bereich ermöglichen.*

*Es wird davon ausgegangen, dass diese dem Unternehmen W " GH\*\* " zuordenbaren Wareneinkäufe (Barverkaufsrechnungen) im Betrieb von Frau W\* im GH\*\* verkauft wurden und in den Erlösen nicht erfasst sind.*

*Sämtliche Belege und Unterlagen der Jahre 1998 und 1999 wurden nicht vorgelegt, da diese lt. Mitteilung von Herrn und Frau W\*\* nicht mehr aufbewahrt wurden (formeller Mangel). Das Kontrollmaterial der Firma T\* für die Jahre 1998 bis März 2005 wurde an die WS Salzburg - Frau G und an den Rechtsanwalt D\*, Adr.+++ auf Datenträger (CDROM) übermittelt und zur Gänze offengelegt bzw. erfolgte an beiden eine detaillierte*

*Erklärung des gesamten Datenbestandes und Darlegung der Ermittlung und Zuordnung des Datenmaterials.*

*Eine genaue Erläuterung des Sachverhaltes (ermittelter zuordenbarer Wareneinkauf zum Unternehmen W über Barverkaufsrechnungen und der daraus ermittelte kalkulatorische Erlös) ist der Beilage zum Bericht (Seite 12 bis 17) unter Tz 3 bzw. der Beilage zu den Zurechnungen zur Berechnungsgrundlage der Pauschalierung Tz 4 und dem übermittelten Feststellungsprotokoll Tz 3 zu entnehmen (Seite 1 -6).*

*Aufgrund dieser Wiederaufnahmsgründe erfolgt im Zuge der Betriebsprüfung die Zurechnung der aus den zuordenbaren Barverkaufsrechnungen ermittelte kalkulatorische Erlös zur Bemessungsgrundlage der Pauschalierung für das Gast- und Beherbergungsgewerbe (Netto + UST).“*

#### **1.9.1 Berufung (Beschwerde)**

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 und 2000 wurde fristgerecht (17. Juni 2008) berufen (Beschwerde erhoben) und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Es besteht keine wie immer geartete Veranlassung anzunehmen, die Berufungswerberin hätte vorsätzlich Abgaben hinterzogen, weshalb die Wiederaufnahme für 1999 und auch 2000 unzulässig ist. Bezüglich der näheren Begründung wird auf das noch folgend materiell Ausgeführte verwiesen, da die Behörde auf Grund völlig theoretischer Berechnungen und ohne nachvollziehbare Beweisführung betreffend die privaten Einkäufe der Berufungswerberin (bzw. von ihr Ermächtigten) eine Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage der Pauschalierung des Gast- und Beherbergungsbetriebes vornimmt.*

*Die Berufungswerberin hat nach bekannt werden dieses Verfahrens zunächst noch weiterhin mit der Karte der Fa. T\* privat eingekauft und sogar Belege aufbewahrt, wozu aber keine Verpflichtung bestanden hat. Sie wurde jedoch in der Folge, als sie den gesamten Sachverhalt ihrer steuerlichen Beratung bekannt gab, sofort angehalten, sämtliche Einkäufe über die persönliche Einkaufskarte des Betriebes zu tätigen, da ohnedies ein Privatanteil berücksichtigt ist, der eigentlich auf Grund ihrer mit der T\* - Karte getätigten Einkäufe zu ihren Ungunsten nicht wirklich ausgeschöpft war.*

*Also: Ein formeller Mangel hinsichtlich privater Belegaufbewahrung ist eine gesetzwidrige Forderung, Vorsatz eine völlig unberechtigte Unterstellung.“*

Weiters wurde „zu den Rechtswidrigkeiten im Einzelnen“ Folgendes ausgeführt:

a) *Es ist richtig, dass auf Datenträger dem ausgewiesenen Vertreter im Betriebsprüfungsverfahren die angeblichen Grundlagen für die theoretischen Berechnungen seitens der Finanzbehörde übermittelt wurden. Aus Vorsichtsgründen wird, da keine Ausdrucke dem Betriebsprüfungsbericht beigeschlossen sind, zunächst Rechtswidrigkeit wegen des Vorliegens von Verfahrensmängeln bzw. Rechtswidrigkeit in Folge mangelhafter Ausführung der Bescheide geltend gemacht. Die Bescheide sind,*

*ausgehend von einer notwendigen schriftlichen Begründung, die wohl einzig einen Bescheid nachvollziehbar machen kann, mangelhaft ausgeführt.*

*b) Die Berufungsverwerberin hat sich jedoch trotzdem die auf Datenträger festgehaltenen einzelnen Aufzeichnungen angesehen, und wird vorsichtsweise daher dazu materialiter auch Stellung bezogen. Das ändert jedoch nichts an den Begründungsmängeln per se.*

*Vorauszuschicken ist, dass die Berufungsverwerberin auf Grund des in einem auch zum Beweis vorgelegten Kooperationsvertrages seitens der GV ., der BI verpflichtet ist, ausschließlich Produkte deren Palette im Gast- und Beherbergungsbetrieb zu verkaufen. Dieser Kooperationsvertrag wird selbstverständlich seitens des Vertragspartners durch den dafür unten als Zeugen namhaft zu machenden U , kontrolliert. Dieser Zeuge wird bestätigen, dass er anlässlich seiner Überprüfungen kein einziges Fremdprodukt, das nicht mit der Brauerei bzw. GV+ . abgestimmt gewesen wäre, vorfand. Das gilt insbesondere für sämtliche wie immer gearteten in der Aufstellung der Behörde zugerechneten Biere, Säfte, Mineralwässer oder Soda. Diese Hinzurechnungen scheiden daher deswegen aus.*

*Die Berufungsverwerberin sowie ihr Gatte, der Zeuge und im Strafverfahren mitverdächtige R , haben angegeben, dass es Privatkäufe in dem Ausmaß gab, um Familienfeiern und private Feiern im Freundeskreis, im Sparverein sowie eine Beteiligung an einer Berghütte abdecken zu können. Auf Grund der im Detail vorgenommenen Zurechnung der Behörde, sind, wie gerade nachvollziehbar dargelegt, dabei diejenigen Rechnungen, die die oben angeführten Produkte, also Biere, Apfel- und sonstige Säfte, Mineral- und Sodawässer enthalten, schon von einer angenommenen Zurechnung ausgeschlossen. Genauso ist es auch ausgeschlossen, dass diese überhaupt mit der Berufungsverwerberin bzw. deren Familie und Freundeskreis zusammenhängen. Hier hat man sich logischer Weise ohnedies aus dem Privatanteil befriedigen können.*

*Zur Vereinfachung wird auf die dieser Berufung beiliegenden und von der Berufungsverwerberin selbst kommentierten Listen verwiesen, die ausdrücklich zum Inhalt und Gegenstand dieser Berufung gemacht werden. In diesen Listen werden diejenigen Rechnungen die möglicherweise von ihr oder Dritten als Privateinkauf veranlasst wurden, farblich gekennzeichnet. Sämtliche anderen scheiden aus den oben angeführten und zu einzelnen Rechnungen noch separat in den Listen angeführte Gründen total aus.*

*Dazu nur beispielsweise:*

*Die Berufungsverwerberin hat und würde nie und nimmer Sodawasser privat einkaufen, zumal sie ein so genanntes Carbonator - System hat, das wesentlich günstiger arbeitet und nicht nur vom Einkauf sondern auch von der Praktikabilität her einen Zukauf von Soda- oder Mineralwasser in auszuschließender Weise unökonomisch macht. Soda rinnt aus der Zapfsäule, ist also einfacher zu bedienen. Im Gastbetrieb wäre es aus Personalgründen gar nicht möglich, jedes Mal bei Nachschub von Mineral- oder Sodawasser kistenweise dasselbe aus dem Keller zu besorgen. Davon abgesehen*

*ist, wie man leichterdings im Vergleich der Buchhaltung mit den jetzt von der Behörde zugeordneten Rechnungen entnehmen kann, dieses Soda auch wesentlich günstiger.*

*Allerdings, gibt es keine Regel ohne Ausnahme: Bei einem Carbonatorausfall wird natürlich notwendigerweise Mineral- oder Sodawasser zugekauft und findet sich das dann selbstverständlich auch auf einer in der Buchhaltung enthaltenen Rechnung. Die Berufungswerberin hat natürlich die Buchhaltung nicht auch noch gesondert geprüft sondern nur die Zuordnungen. Aus der offiziellen Buchhaltung müsste sich jedoch maximal 2 - 3 Mal ein Zukauf von Soda oder Mineralwasser in entsprechender Menge finden.*

*Soda wird seitens der Berufungswerberin auch noch in Containern zugekauft (nicht in Flaschen); dies zum Zwecke der Leitungsreinigung der Schank. Dass dieses Sodawasser sich auch in der Buchhaltung findet, versteht sich von selbst. Flaschenweise dasselbe zu besorgen ist wiederum sinnlos bzw. unökonomisch.*

*Zu Säften, die grundsätzlich auch nicht neben dem Kooperationsvertrag der GV+ . bezogen werden durften, gibt es auch einige wenige Ausnahmen (soweit sie nicht zulässigerweise von der Fa. EN zu liefern waren):*

*Wenn bei der, routinemäßig wöchentlichen Lieferung seitens der Brauerei vergessen worden ist, in ausreichendem Maße Säfte dazu zu bestellen, so wurde über Einverständnis mit dem Vertragspartner und in relativ geringen Mengen dieser Abgang bedeckt, da eine Neuankunft seitens der Firma GV+ . zu aufwendig und kostenintensiv gewesen wäre. Diese Säfte wurden dann im Wesentlichen im Beherbergungsbetrieb zu den Frühstücken gereicht und nicht im Lokal verkauft. Rechnungen finden sich in der Buchhaltung wieder.*

*Es gibt auch Rechnungen, die, soweit sie farblich gekennzeichnet, als privat „möglich“ zu bezeichnen sind, da man diese auf Grund gewisser Indizien zuordnen könnte. Hier sei beispielsweise die Rechnung vom 05.06.1999 (Registriernummern 2808-2819) hervorgehoben. Dort ist z.B. ein Schuhkauf dokumentiert. Die Berufungswerberin bzw. deren Familie haben erinnerlich Schuhe bei der T\* gekauft, sodass z.B. dieser Einkauf der Familie W\*\* zugeordnet werden könnte. Damit ist aber nicht gesagt, dass, wenn eine derartige Rechnung als möglich zurechenbar genannt wird, dass diese Zurechnung eine Zuordnung von privaten Einkäufen zum Betrieb rechtfertigte. Es ist auch nicht einmal gesagt, dass der jeweils als möglich genannte und farblich gekennzeichnete Einkauf tatsächlich von der Berufungswerberin oder ihren Leuten getätigt wurde. Selbstverständlich bleibt es auch dabei, dass sämtliche der Familie W\*\* allenfalls privat zurechenbaren Rechnungen nicht zurechenbar sind dem Betrieb W\*\* . Kein einziger Einkauf der Familie W\*\* , der bei der T\* nicht mit der offiziellen Karte getätigt wurde, enthält irgendeine Position, die über den Betrieb verkauft wurde.*

*So finden sich unter den Zurechnungen zahlreiche Produkte, die niemals auf der Speisekarte des GH\*\*\* stehen oder standen. Das beginnt bei Pizzen und setzt sich über Garnelen, Shrimps sowie andere Fischprodukte fort. Es ist zwar so, dass die*

*Berufungswerberin bzw. ihr Gatte immer wieder derartige Produkte gekauft haben, da die Familie privat relativ viel Meeresfrüchte isst. Diesen ihren privaten Bedarf hat man jedoch auch privat gedeckt.*

*Wenn die Rechnung vom 01.10.2001 die eine Bratpfanne enthält, herausgegriffen wird, so sei geradezu betont, dass es die Berufungswerberin wohl nicht notwendig hat, sich privat mittels T\* -Karte irgendwelche Pfannen zu kaufen. Dasselbe gilt für einen Schneebesen laut Rechnung vom 21.02.2003. Auch Salatschüssel und Kaffeeservice (siehe Rechnung v. 25.05.1999) sind klassische Betriebsausgaben! Alleine daraus ersieht man die Lebensfremdheit der Zurechnung seitens der Behörde, wenn von diesen Rechnungen, die Küchengeräte ausweisen, auch nur teilweise etwas zurechnet wird. Hier muss logischerweise das argumentum e contrario gelten, dass, da wohl niemals eine Bratpfanne, Salatschüssel oder Schneebesen seitens der Berufungswerberin privat gekauft würde, diese Rechnungen überhaupt nichts mit ihr zu tun haben können. Genauso widersinnig ist die Zuweisung laut Rechnung vom 14.11.2003: Gans? Rohrzucker? Aber das sind natürlich nur einige auffällige Beispiele. Insgesamt ist der ganze Zurechnungskomplex abenteuerlich, teilweise jedoch in die Augen springend widersinnig.*

*Es wolle die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2000 als unzulässig erkannt und die bekämpften Bescheide aufgehoben werden.“*

### **1.9.2 Kommentierte Listen zu den Bareinkäufen der Jahre 1999 und 2000**

#### **Jahr 1999**

Datum	Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
04.01.1999	1923-1931	Astoria Mineralwasser
05.01.1999	1940-1948	Ottakringer Dose 0,3
12.01.1999	2002-2007	Goldhand Apfelsaft + Orangensaft
18.01.1999	2008-2021	Geburtstag R* am 19.1.1999 Sekt, Garnelen, Caviar
25.01.1999	2073-2079	Goldhand Apfelsaft
28.01.1999	2086-2092	Goldhand Apfelsaft
20.02.1999	2117-2120	Vöslauer Mineral
10.02.1999	2141-2158	Goldhand Apfelsaft + Orangensaft
23.02.1999	2183-2186	Goldhand Apfelsaft + Vöslauer
01.03.1999	2212-2230	? Privat Wurzelspeck, Putenbrust

04.03.1999	2290-2298	Astoria Mineralwasser
10.03.1999	2322-2326	Goldhand Apfelsaft
24.03.1999	2386-2393	Goldhand Apfelsaft + Orangensaft
30.03.1999	2415-2420	Astoria Mineralwasser
02.04.1999	2433-2439	Astoria Mineralwasser
07.04.1999	2461-2473	Goldhand Apfelsaft + Orangensaft
<b>Datum</b>	<b>Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.</b>	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
08.04.1999	2476-2493	Geburtstag <b>Z2*</b> Schopf, Leberkäse usw.
13.04.1999	2526-2531	Alquell Mineralwasser
19.04.1999	2551-2559	Astoria Mineralwasser
22.04.1999	2575-2581	Goldhand Apfelsaft + Orangensaft Coca-Cola
27.04.1999	2601-2626	Goldhand Apfelsaft
12.05.1999	2703-2724	Privat für Familie auf Vorrat, Putenbrust, Karree, Schopf
18.05.1999	2746-2749	Aro Apfelsaft + Astoria
21.05.1999	2771-2778	Astoria Mineralwasser
25.05.1999	2793 - 2806	? Privat Salatschüssel, Kaffeeservice
05.06.1999	2808 - 2819	? Privat Schuhe, Shrimps, Schokolade
07.06.1999	2878 - 2884	Goldland Aro Apfelsaft
15.06.1999	2939 - 2941	Vorrat Familie Schopf, Roastbeef, Rinder
22.06.1999	2972 - 2980	Goldland Aro Apfelsaft + Orangensaft
25.06.1999	2994 - 3022	Goldland + Cola + Astoria
03.07.1999	3060 - 3063	Astoria Minderalwasser
06.07.1999	3086 - 3091	Goldhand + Astoria
07.07.1999	3098 - 3101	? Privat Wasa, Süßware
13.07.1999	3137 - 3140	Goldhand Aro Apfelsaft
15.07.1999	3152 - 3153	? Privat Tintenfische Jolly Eis
20.07.1999	3154 - 3160	Goldhand Aro Apfelsaft
22.07.1999	3191 - 3197	Goldhand Aro Apfelsaft, Coca Cola

30.07.1999	3240 - 3244	Astoria Mineralwasser
03.08.1999	3279 - 3281	Astoria Mineralwasser
06.08.1999	3301 - 3304	Holhippen- Eis nicht auf Speisekarte
12.08.1999	3305 - 3339	Aro Apfelsaft + Astoria + Stiegl Goldbäu
16.08.1999	3373 - 3384	? Privat Garneelen, Tintenfisch, 1l Scharlachberg
24.08.1999	3434 - 3437	Astoria Mineralwasser
26.08.1999	3457 - 3459	Aro Apfelsaft + Orangensaft
31.08.1999	3470	? Privat, Gulaschfleisch
04.09.1999	3484 - 3494	? Geburtstag Mutter 3.9. Privatfeier Apfelkorn, Whisky, Remy, Sekt
07.09.1999	3508 - 3512	Astoria Mineralwasser
10.09.1999	3523 - 3528	Aro Apfelsaft
16.09.1999	3533 - 3538	Aro Apfelsaft + Astoria
22.09.1999	3618 - 3634	? Privat Div. Schokolade, Pizza, Weisswürste
29.09.1999	3663 - 3685	Aro Apfelsaft Astoria, Coca Cola
07.10.1999	3714 - 3718	Astoria Mineralwasser
<b>Datum</b>	<b>Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.</b>	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
11.10.1999	3740 - 3742	Astoria Mineralwasser
14.10.1999	3770 - 3779	Aro Apfel + Orange, Astoria
18.10.1999	3780 - 3799	Coca Cola
21.10.1999	3852 - 3855	Astoria Mineralwasser
25.10.1999	3876 - 3882	Coca Cola
28.10.1999	3906 - 3925	Aro Apfelsaft, Astoria
30.10.1999	3926 - 3945	? Privat Hühnerflügerl
02.11.1999	3966 - 3975	Cola + Fanta
03.11.1999	3989 - 4004	? Geburtstag Sohn
12.11.1999	4005 - 4019	? Privat ev Vorrat Familie, Zanderfilet, Kabeljau Kleinmenge
18.11.1999	4035 - 4058	Aro Apfelsaft
20.11.1999	4077 - 4086	Aussenleuchte und div Leuchten? Wozu

24.11.1999	4111 - 4130	Aro Apfel + Soda, Stiegl Bock
03.12.1999	4178 - 4189	Aro Apfelsaft
07.12.1999	4220 - 4225	Cola Pet
10.12.1999	4226 - 4233	? Whisky, Vodka, Tequila je 1 Flasche ev für Hütte
15.12.1999	4312 - 4318	Aro Apfelsaft
20.12.1999	4354 - 4377	? Privat für Weihnachten, Oliven, Maiskörbchen, Wildpastete (Kleinmenge)
23.12.1999	4417 - 4419	? Privat Bacardi, Sekt, Pute Weihnachten
28.12.1999	4449 - 4456	Für Silvester Div. Spirituosen und Fleisch

## Jahr 2000

Datum	Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
05.01.2000	4478 - 4481	Aro Apfelsaft
14.01.2000	4520	? Roastbeef Geburtstag R*
20.01.2000	4544 - 4550	Aro Apfelsaft, Orangensaft, Coc Cola
26.01.2000	4577 - 4586	Aro Fruchtsaft, Alpquell
02.02.2000	4607 - 4611	Alpquell
11.02.2000	4659 - 4664	Vöslauer Mineral
16.02.2000	4685 - 4690	Aro Apfelsaft, Alpquell, Aro Orangensaft
23.02.2000	4714 - 4719	Aro Apfelsaft, Alpquell, Sodawasser
25.02.2000	4736 - 4739	Mixit Pet, Alpquell, Aro Vitaminsaft
01.03.2000	4765 - 4773	Aro Apfselsaft, Orangensaft
Datum	Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
03.03.2000	4783 - 4787	Mixit Pet, Aro Apfelsaft
07.03.2000	4811 - 4817	Alpquell, Coca Cola Pet
08.03.2000	4822 - 4843	? Privat, Fisch, Garnelen, Fruchtmolke
16.03.2000	4877 - 4884	Alpquell, Mixit Pet

18.03.2000	4888 - 4892	Aro Apfelsaft, Mixit Pet
23.03.2000	4893 - 4902	Mixit, Alpquell
25.03.2000	4942 - 4944	? Lachgummi, Eis
29.03.2000	4967 - 4974	Aro Apfelsaft, Alpquell
31.03.2000	498 - 4984	Mixit Pet
04.04.2000	5009 - 5013	Alpquell
08.04.2000	5032 - 5040	Aro Apfelsaft, Vöslauer, Mixit
12.04.2000	5075 - 5079	Alpquell
18.04.2000	5101 - 5103	? Vorrat Familie Karre, Putenbrust
21.04.2000	5110 - 5121	Aro, Mixit, Alpquell
26.04.2000	5160 - 5171	Mixit, Hunterhemd ? (trage ich ganz sicher nicht)
29.04.2000	5191 - 5221	? Privat, Milchbrei, Käse
02.05.2000	5232 - 5243	Mixit, Aro Alpquell
06.05.2000	5281 - 5311	Div. Babykleidung, Beiried laut Zeugen, Damenkleidung
30.05.2000	5376 - 5383	Gasteiner, Aro Orangensaft
05.06.2000	5445 - 5466	? div Privatsachen
13.06.2000	5494 - 5516	Aro Saft Soda
21.06.2000	5551 - 5555	Alpquell
28.06.2000	5573 - 5580	Aro Saft, Soda
30.06.2000	5586 - 5589	Mixit Alpquell
01.08.2000	5609 - 5640	Grillabend Sparverein
12.09.2000	5703 - 5708	Aro Sodawasser
21.09.2000	5750 - 5757	Aro Sodawasser
27.09.2000	5785 - 5791	Aro Apfelsaft, Alpquell, Coca Cola
29.09.2000	5803 - 5808	Familie, Karre, Schopf, Pute Familienfest für amerikanische
		Verwandtschaft, Jägermeister, Blutwurst, Bratwurst, Leberkäse
10.10.2000	5937 - 5946	Mixit Pet, Gasteiner Mineral
24.10.2000	5995 - 5999	Aro Apfelsaft
27.10.2000	6028 - 6032	Mixit
28.10.2000	6038 - 6043	Aro Apfelsaft + Orangensaft

30.10.2000	6048 - 6066	Mixit Aro Säfte
03.11.2000	6087 - 6090	Mixit
Datum	Excel Tabelle ( 98 .xls) Zeilen Nr.	<b>Kommentar zu den Bareinkäufen</b>
10.11.2000	6113 - 6120	Aro Apfelsaft, Aro Soda, Alpquell
29.11.2000	6194 - 6213	Familie Geburtstag Großmutter
30.11.2000	6221 - 6232	Aro Apfelsaft, Orangensaft, Mixit
06.12.2000	6256 - 6265	Krampusfeier Familie
09.12.2000	6266 - 6270	Aro Sodawasser
12.12.2000	6310 - 6317	Aro Apfelsaft, Mixit Pet
15.12.2000	6359 - 6362	Alpquell
18.12.2000	6363 - 6379	Familie für Weihnachten
20.12.2000	6399 - 6412	Aro Apfelsaft

Die Berufung (Beschwerde) wurde im November 2008 der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg – ab 1.1.2014 Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und der rechtsfreundlich Vertreter von der Vorlage verständigt.

### **1.9.3 Vorlage einer Rechtfertigung des rechtsfreundlichen Vertreters**

Im Juli 2011 wurde die nachstehende Mitteilung und Rechtfertigung, welche vom rechtsfreundlichen Vertreter gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz zu den Straf-Nr. 8 und 8+ geführten Finanzstrafverfahren gegen W\* und R abgegeben wurden, dem Unabhängigen Finanzsenat von der Abgabenbehörde in Kopie übermittelt.

*„In außen bezeichneten Rechtssache erstatten die Beschuldigten über behördlichen Auftrag und binnen offener Frist nachstehende RECHTFERTIGUNG, mit der dem Strafvorwurf zur Gänze entgegengetreten wird.*

*Es besteht keine wie immer geartete Veranlassung anzunehmen, die Beschuldigten hätten vorsätzlich Abgaben hinterzogen, weshalb schon im Abgabeverfahren die Wiederaufnahme für 1999 und auch 2000 unzulässig ist. Bezüglich der näheren Begründung wird auf das noch folgend materiell Ausgeföhrte verwiesen, da die Behörde auf Grund völlig theoretischer Berechnungen und ohne nachvollziehbare Beweisführung betreffend die privaten Einkäufe der Beschuldigten eine Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage der Pauschalierung des Gast- und Beherbergungsbetriebes vornimmt.*

*Die Beschuldigten haben nach bekannt werden dieses Verfahrens zunächst noch weiterhin mit der Karte der Fa. T\* privat eingekauft und sogar Belege aufbewahrt, wozu aber keine Verpflichtung bestanden hat. Die Erstbeschuldigte wurde jedoch in der Folge, als sie den gesamte Sachverhalt ihrer steuerlichen Beratung bekannt gab, sofort angehalten, sämtliche Einkäufe über die persönliche Einkaufskarte des Betriebes zu tätigen, da ohnedies ein Privatanteil berücksichtigt ist, der eigentlich auf Grund ihrer mit der T-Karte getätigten Einkäufe zu ihren Ungunsten nicht wirklich ausgeschöpft war.*

*Also: Ein formeller Mangel hinsichtlich privater Belegaufbewahrung ist eine gesetzwidrige Forderung, Vorsatz eine völlig unberechtigte Unterstellung.*

*Es ist so, dass auf Datenträger dem auch in diesem Verfahren ausgewiesenen Vertreter im Betriebsprüfungsverfahren die angeblichen Grundlagen für die theoretischen Berechnungen seitens der Finanzbehörde übermittelt wurden. Aus Vorsichtsgründen wird, da keine Ausdrucke den Einleitungsbescheiden beigeschlossen waren, zunächst Rechtswidrigkeit wegen des Vorliegens von Verfahrensmängeln bzw. Rechtswidrigkeit in Folge mangelhafter Ausführung der Bescheide geltend gemacht, da die Berechnungen nicht nachvollziehbar sind.*

*Die Beschuldigten haben sich jedoch trotzdem die auf Datenträger festgehaltenen einzelnen Aufzeichnungen angesehen, und wird vorsichtsweise daher dazu materialiter auch Stellung bezogen. Das ändert jedoch nichts an den Mängeln per se.*

*Vorauszuschicken ist, dass die Erstbeschuldigte aufgrund des in einem auch zum Beweis vorgelegten Kooperationsvertrages seitens der GV++ bH, der BI+ verpflichtet ist, ausschließlich Produkte deren Palette im Gast- und Beherbergungsbetrieb zu verkaufen. Dieser Kooperationsvertrag wird selbstverständlich seitens des Vertragspartners durch den dafür unten als Zeugen namhaft zu machenden U , kontrolliert. Dieser Zeuge wird bestätigen, dass er an lässlich seiner Überprüfungen kein einziges Fremdprodukt, das nicht mit der Brauerei bzw. GV+ abgestimmt gewesen wäre, vorfand. Das gilt insbesondere für sämtliche wie immer gearteten in der Aufstellung der Behörde zugerechneten Biere, Säfte, Mineralwässer oder Soda. Diese Hinzurechnungen scheiden daher deswegen aus.*

*Die Beschuldigten haben angegeben, dass es Privatkäufe in dem Ausmaß gab, um Familienfeiern und private Feiern im Freundeskreis, im Sparverein sowie eine Beteiligung an einer Berghütte abdecken zu können. Auf Grund der im Detail vorgenommenen Zurechnung der Abgabenbehörde, sind, wie gerade nachvollziehbar dargelegt, dabei diejenigen Rechnungen, die die oben angeführten Produkte, also Biere, Apfel- und sonstige Säfte, Mineral- und Sodawässer enthalten, schon von einer angenommenen Zurechnung ausgeschlossen. Genauso ist es auch ausgeschlossen, dass diese überhaupt mit der Familie und Freundeskreis zusammenhängen. Hier hat man sich logischer Weise ohnedies aus dem Privatanteil befriedigen können.*

*Zur Vereinfachung wird auf die diesem Schriftsatz beiliegenden und vom Zweitbeschuldigten selbst kommentierten Listen verwiesen, die ausdrücklich zum*

Gegenstand dieser Schriftsatzes gemacht werden. In diesen Listen werden diejenigen Rechnungen die möglicherweise von ihr oder Dritten als Privateinkauf veranlasst wurden, farblich gekennzeichnet. Sämtliche anderen scheiden aus den oben angeführten und zu einzelnen Rechnungen noch separat in den Listen angeführte Gründen total aus.

Dazu nur beispielsweise:

Die Erstbeschuldigte hat und würde nie und nimmer Sodawasser privat einkaufen, zumal sie ein so genanntes Carbonator-System hat, das wesentlich günstiger arbeitet und nicht nur vom Einkauf sondern auch von der Praktikabilität her einen Zukauf von Soda- oder Mineralwasser in auszuschließender Weise unökonomisch macht. Soda rinnt aus der Zapfsäule, ist also einfacher zu bedienen. Im Gastbetrieb wäre es aus Personalgründen gar nicht möglich, jedes Mal bei Nachschub von Mineral- oder Sodawasser kistenweise dasselbe aus dem Keller zu besorgen. Davon abgesehen ist, wie man leichterding im Vergleich der Buchhaltung mit den jetzt von der Behörde zugeordneten Rechnungen entnehmen kann, dieses Soda auch wesentlich günstiger.

Allerdings, gibt es keine Regel ohne Ausnahme: Bei einem Carbonatorausfall wird natürlich notwendigerweise Mineral- oder Sodawasser zugekauft und findet sich das dann selbstverständlich auch auf einer in der Buchhaltung enthaltenen Rechnung.

Beide Beschuldigten haben natürlich die Buchhaltung nicht auch noch gesondert geprüft sondern nur die Zuordnungen. Aus der offiziellen Buchhaltung müsste sich jedoch maximal 2 - 3 Mal ein Zukauf von Soda oder Mineralwasser in entsprechender Menge finden.

Soda wird seitens der Erstbeschuldigten auch noch in Containern zugekauft (nicht in Flaschen); dies zum Zwecke der Leitungsreinigung der Schank. Dass dieses Sodawasser sich auch in der Buchhaltung findet, versteht sich von selbst. Flaschenweise dasselbe zu besorgen ist wiederum sinnlos bzw. unökonomisch.

Zu Säften, die grundsätzlich auch nicht neben dem Kooperationsvertrag der GV+++ GV+++ . bezogen werden durften, gibt es auch einige wenige Ausnahmen (soweit sie nicht zulässigerweise von der Fa. EN zu liefern waren):

Wenn bei der routinemäßig wöchentlichen Lieferung seitens der Brauerei vergessen worden ist, in ausreichendem Maße Säfte dazu zu bestellen, so wurde über Einverständnis mit dem Vertragspartner und in relativ geringen Mengen dieser Abgang bedeckt, da eine Neuanlieferung seitens der Firma GV+ . zu aufwendig und kostenintensiv gewesen wäre. Diese Säfte wurden dann im Wesentlichen im Beherbergungsbetrieb zu den Frühstücken gereicht und nicht im Lokal verkauft. Rechnungen finden sich in der Buchhaltung wieder.

Es gibt auch Rechnungen, die, soweit sie farblich gekennzeichnet, als privat "möglich" zu bezeichnen sind, da man diese auf Grund gewisser Indizien zuordnen könnte. Hier sei beispielsweise die Rechnung vom 05.06.1999 (Registriernummern 2808- 2819) hervorgehoben. Dort ist z.B. ein Schuhkauf dokumentiert. Die Beschuldigten bzw. deren

*Familie haben erinnerlich Schuhe bei der T\* gekauft, sodass z.B. dieser Einkauf der Familie W\*\* zugeordnet werden könnte. Damit ist aber nicht gesagt, dass, wenn eine derartige Rechnung als möglich zurechenbar genannt wird, dass diese Zurechnung eine Zuordnung von privaten Einkäufen zum Betrieb rechtfertigte.*

*Es ist auch nicht einmal gesagt, dass der jeweils als möglich genannte und farblich gekennzeichnete Einkauf tatsächlich von den Beschuldigten oder ihren Leuten getätigt wurde. Selbstverständlich bleibt es auch dabei, dass sämtliche der Familie W\*\* allenfalls privat zurechenbaren Rechnungen nicht zurechenbar sind dem Betrieb W\*\* . Kein einziger Einkauf der Familie W\*\* , der bei der T\* nicht mit der offiziellen Karte getätigt wurde, enthält irgendeine Position, die über den Betrieb verkauft wurde.*

*So finden sich unter den Zurechnungen zahlreiche Produkte, die niemals auf der Speisekarte des GH\*\*\* stehen oder standen. Das beginnt bei Pizzen und setzt sich über Garnelen, Shrimps sowie andere Fischprodukte fort. Es ist zwar so, dass die Beschuldigten immer wieder derartige Produkte gekauft haben, da die Familie privat relativ viel Meeresfrüchte isst. Diesen ihren privaten Bedarf hat man jedoch auch privat gedeckt.*

*Hingegen:*

*Wenn die Rechnung vom 01.10.2001 die eine Bratpfanne enthält, herausgegriffen wird, so sei geradezu betont, dass die Beschuldigten es wohl nicht notwendig haben, sich privat mittels T\* -Karte irgendwelche Pfannen zu kaufen. Dasselbe gilt für einen Schneebesen laut Rechnung vom 21.02.2003. Auch Salatschüssel und Kaffeeservice (siehe Rechnung v. 25.05.1999) sind klassische Betriebsausgaben! Alleine daraus ersieht man die Lebensfremdheit der Zurechnung seitens der Behörde, wenn von diesen Rechnungen, die Küchengeräte ausweisen, auch nur teilweise etwas zugerechnet wird. Hier muss logischerweise das argumentum e contrario gelten, dass, da wohl niemals eine Bratpfanne, Salatschüssel oder Schneebesen seitens der Beschuldigten privat gekauft würden, diese Rechnungen überhaupt nichts mit ihr zu tun haben können. Genauso widersinnig ist die Zuweisung laut Rechnung vom 14.11.2003: Gans? Rohrzucker? Aber das sind natürlich nur einige auffällige Beispiele. Insgesamt ist der ganze Zurechnungskomplex abenteuerlich, teilweise jedoch in die Augen springend widersinnig.*

*In einem wird mitgeteilt, dass im Abgabenverfahren bis 31.12.2011 an den unabhängigen Finanzsenat eine Stellungnahme zu erstatten sein wird, sodass auch weiteres Vorbringen im Strafverfahren vorbehalten bleiben muss. Es wird aber bereits jetzt der ANTRAG gestellt, das gegen die Beschuldigten eingeleitete Finanzstrafverfahren zur Einstellung zu bringen, da kein Grund für die Annahme eines strafbaren Verhaltens besteht.“*

Dieser Rechtfertigung waren eine Kopie des Kooperationsvertrages sowie die „kommentierte Liste“, welche vom rechtsfreundlichen Vertreter bereits im Abgaben- bzw. Berufungsverfahren (Beschwerdeverfahren) vorgelegt wurden, angeschlossen.

## **2 Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg**

**(ab 1.1.2014 Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg)**

### **2.1 Vorhalt**

An die Berufungswerberin (Beschwerdeführerin) erging im März 2011 folgender Vorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (Richter des Bundesfinanzgerichtes) zu dem von der Beschwerdeführerin bzw. dem rechtsfreundlichen Vertreter innerhalb der verlängerten Frist mit 5. Dezember 2011 wie folgt Stellung genommen wurde:

*„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von acht Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes zu beantworten und die angeforderten Unterlagen vorzulegen:*

#### **1) Niederschriftliche Vernehmung vom 2. August 2007**

##### **1.1 GH\*\***

*In der niederschriftlichen Vernehmung haben Sie unter anderem angegeben, dass ihr Betrieb ( GH\*\* ) aus einem Gasthof und einer Zimmervermietung besteht. Der Homepage ihres Unternehmens ist zu entnehmen, dass ihr Hotel ein „3 Sterne“ Betrieb ist und Sie Einzelzimmer, Doppelzimmer, Dreibettzimmer und Familienzimmer vermieten und die Übernachtungen pro Person berechnet wird.*

*Sie werden gebeten anzugeben, ob in dem pro Person berechneten Preis für die Übernachtung die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks im streitgegenständlichen Zeitraum (Jänner 1999 bis Dezember 2005) einschließt oder nicht.*

##### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

##### **Ad 1. niederschriftliche Vernehmung vom 02.08.2007**

###### **1.1. GH\*\* :**

*„Der Zimmerpreis berechnet sich pro Person inklusive Frühstücksbuffet. Der Preis gestaltet sich je nach Aufenthaltsdauer. Sonderpreise gibt es für Firmen und Stammgäste.*

*Das Frühstücksbuffet ist sicherlich über dem orstüblichen 3-Sterne-Standard anzusiedeln.*

*Es besteht aus verschiedenen Wurst- und Käsesorten, Müsli, Lachs, Aufstriche, Obst, Gemüse, Joghurt (mehrere Sorten) und diverses Brot sowie Gebäck.*

*Säfte wie Apfel-, Orangen- oder Multivitaminsaft stehen im sogenannten Trinkboy zur Entnahme bereit. Im Normalfall wird Filterkaffee serviert. Bei Extrabestellungen von der Espressomaschine geschieht das ohne gesonderte Berechnung als Kundenservice.“*

###### **1.2 Betriebszeiten des Gastbetriebes**

*Die Betriebszeiten des Gastbetriebes wurden von Ihnen wie folgt angegeben:*

*- ab 17.00 - 24.00 Uhr, Sonntag, Montag und Feiertag Ruhetag.*

*Zu den "Betriebszeiten der Küche" führen Sie aus, dass diese von 10.00 bis 14.00 Uhr geöffnet sei und bis ca. 2001 auch ein Mittagsmenü angeboten wurde.*

*Auf Grund dieser widersprüchlichen Angaben sowie der vorliegenden Kopien der Speisekarten - in diesem Zusammenhang wird auf Punkt 5) Beweise verwiesen -, werden Sie gebeten anzugeben, ob die in den Speisenkarten angeführten Betriebszeiten die Betriebszeiten ihres Betriebes im streitgegenständlichen Zeitraum (Jänner 1999 bis Dezember 2005) waren.*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **1.2. Betriebszeiten des Gastbetriebes:**

*"Von 1994 bis Anfang 2001 wurde Mittagsmenü ausgekocht. Dann erfolgte wegen Kinderbetreuung und Schuleinstieg der Kinder aus Zeitgründen die Einstellung. Ohne Menü ist das Mittagsgeschäft sukzessive ausgeblieben. Es wurde in der Folge daher und wird bis heute mittags nur mehr noch auf Bedarf aufgesperrt (Begräbnisse, Geburtstagsfeiern, Firmenbestellungen, etc.).*

*Die Speisekarte wurde und wird kaum erneuert und ist es daher zunächst auch nicht weiter aufgefallen, dass falsche Betriebszeiten noch angeführt waren. Jetzt ist das richtiggestellt.*

*Zu erwähnen ist, dass das Lokal als Familienbetrieb sich nach den Bedürfnissen richtet und nicht nach Betriebszeiten, die auf der Speisekarte stehen.“*

### **2) Wareneinkauf**

#### **2.1 Aufgabenteilung (Zuständigkeit)**

*Der Wareneinkauf wurde im streitgegenständlichen Zeitraum (Jänner 1999 bis Dezember 2005) im Wesentlichen von ihrem Ehemann vorgenommen und von Ihnen nur gelegentlich. Für den Einkauf der Getränke war ausschließlich ihr Ehemann zuständig.*

*Beziehen sich ihre Angaben bezüglich des Einkaufes nur auf den Einkauf bei der Firma T oder auf alle Einkäufe bei ihren Lieferanten?*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

**Ad 2. Wareneinkauf:**

#### **2.1. Aufgabenteilung (Zuständigkeit)**

*„Der Einkauf wurde nicht nur bei der Firma T\* sondern auch in anderen Geschäften oder bei sonstigen Lieferanten im wesentlichen von Herrn W\*\* getätig; dies natürlich nach Bestellung seitens der in der Küche tätigen Gattin (Berufungsverberin).*

*Die Getränkebestellungen hat zur Gänze Herr W\*\* je nach Bedarf aus eigenem Ermessen und alleine getätig.“*

#### **2.2 Getränkeeinkäufe bei der Firma T**

*In der niederschriftlichen Einvernahme vom 2. August 2007 hat ihr Ehemann unter anderem Folgendes ausgeführt:*

*"Getränkebestellungen wurden von mir vorgenommen. Getränke habe ich bei der T\* -Filiale eher selten eingekauft, ev. Weihnachten oder besondere Anlässe. Gelegentlich gab es Getränkebestellungen aus dem Freundeskreis, die aber alle in den "Barverkaufsrechnungen ohne Empfänger" enthalten sind."*

*Werden diese Angaben aufrechterhalten?*

*Wenn nein, aus welchen Gründen nicht (mehr)?*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **2.2. Getränkeeinkäufe bei der Firma T\* :**

*„Hier bleibt es bei dem bisher Angeführten bzw. ist auch auf die Ausführungen in dieser Stellungnahme weiter unten im Besonderen noch dazu zu verweisen.“*

#### **3) Wareneingangsbuch**

##### **3.1 Wareneingangsbuch 1999**

*Der niederschriftlichen Einvernahme ist zu entnehmen, dass Sie im Rahmen der Außenprüfung unter anderem das Wareneingangsbuch vorgelegt haben.*

*Wurde auch für das Streitjahr 1999 ein Wareneingangsbuch geführt?*

*Wenn ja, werden Sie gebeten eine Kopie des Wareneingangsbuches dieses Jahres vorzulegen?*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **Ad 3. Wareneingangsbuch:**

##### **3.1. Wareneingangsbuch 1999:**

*„Ab 2000 wird das ordentliche Wareneingangsbuch geführt. Bis Ende 1999 war das Steuerbüro I zuständig und es liegen keine Aufzeichnungen mehr vor, die, wie gesetzlich vorgeschrieben, 7 Jahre aufbewahrt worden waren.“*

##### **3.2 Wareneingangsbücher 2000 bis 2005**

*In der Anlage D werden Ihnen, Kopien der ersten Seite der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Wareneingangsbücher für die Jahre 2000 bis 2005 übersandt.*

*Sie werden gebeten,*

- *die Belege für die unter der Sammelbezeichnung "Getränke" und "Kaffee" für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 erfassten Einzelrechnungen nach Jahren geordnet vorzulegen sowie*
- *die unter der Sammelbezeichnung Küche für das Jahr 2005 erfassten Einzelrechnungen geordnet vorzulegen.*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **3.2. Wareneingangsbücher 2000 bis 2005:**

*„Sämtliche Belege für die Jahre 2000 bis 2005 sind bereits seinerzeit anlässlich der Außenprüfung dem Mitarbeiter Herrn Organ , zur Verfügung gestellt und Einsicht genommen worden. Sie wurden und retourniert. Selbstverständlich existieren diese Ordner nach wie vor und gingen die Beschuldigten davon aus, dass sich die Behörde davon seinerzeit Kopien anfertigte. Sollte diese Ordner noch einmal benötigt werden, werden sie natürlich jederzeit neuerlich, d.h. noch einmal, der Behörde zur Verfügung gestellt. Dasselbe gilt für die Einzelrechnungen Küche 2005. Es genügt dazu ein Anruf bei der Berufungswerberin zur direkten Übermittlung oder Abholung.“*

#### **4) Bareinkäufe bei Firma T - Anlage B**

##### **4.1 "Kommentierte Liste"**

*Der Berufung ihres rechtsfreundlichen Vertreters, war unter anderem eine "von Ihnen kommentierte Liste" beigelegt auf der ein möglicherweise privat veranlasster Einkauf oder eines Dritten farblich gekennzeichnet wurde. Es wurde aber kein einziger Nachweis für ihre Angaben erbracht.*

*Sie werden daher ersucht, konkrete Nachweise für ihre Angaben zu erbringen.*

##### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

##### **Ad 4. Bareinkäufe bei Firma T\* -Anlage B:**

###### **4.1. "Kommentierte Liste": Jahr 1999, 2000), 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005**

*„Grundsätzlich ist auf die Ausführungen der Berufung zu verweisen, und zwar immer wieder insbesondere darauf, dass sämtliche Rechnungen, in denen Biere, Säfte, Mineralwässer oder Soda aufscheinen von vorneherein ausgeschlossener Weise dem Betrieb der Berufungswerberin zuzuordnen sind, da nicht nur aufgrund des Kooperationsvertrages sondern auch aus wirtschaftlichen Gründen der Zukauf derartiger Produkte über die Firma T\* aufwändig, teilweise auch zu teuer, also in jeden Fall unökonomisch gewesen wäre. Speziell Soda wird über die Karbonatoranlage produziert. Derartiges zuzukaufen ist gerade richtiger Unsinn.*

*Beweis: Zeuge R ; Adr.\*\*\*\*\* ;*

*Einvernahme der Berufungswerberin.*

*Es wurde auch schon ausgeführt, dass aufgrund des Kooperationsvertrages die für den Betrieb der Berufungswerberin zuständigen Kundenbetreuer Kontrollbesuche machten, denen es jederzeit aufgefallen wäre, würden im Betrieb fremde Produkte ausgeschenkt worden sein. Das war nie der Fall.*

*Beweis: Zeuge Z8 , Angestellter, p.A. GV\*+ , E\*\*\*\* ;*

*Zeuge Z9 , Adr.+\* ;*

*Zeuge R ,*

*Einvernahme der Berufungswerberin.*

*Sämtliche Rechnungen die aus oben angeführten Gründen ausscheiden werden daher in der Folge nicht mehr angeführt bzw. scheinen diese schon in der seinerzeit übermittelten Liste ohne farbliche Darstellungen als nicht bezug habend auf. Dazu sind die angeführten Zeugen und die Berufungswerberin detailliert zu befragen. Das hat die Behörde bis dato unterlassen. Jede einzelne Rechnung wird zu erörtern sein bei sonstiger Mangelhaftigkeit, die hiemit ausdrücklich geltend gemacht wird.*

*Die kommentierte Liste selbst wurde noch einmal durchgearbeitet und gibt es kleinere Korrekturen. Im einzelnen dazu werden daher nochmals diejenigen Rechnungen, die möglicherweise der Berufungswerberin bzw. ihrer Familie sowie den nachangeführten privaten Zwecken zugeordnet werden können, kommentiert wie folgt:*

**1999:**

**RE 18.01.1999**

*Diese war seinerzeit in der kommentierten Liste noch angeführt als möglicherweise dem Geburtstag R am 19.01.1999 zugehörig. Da jedoch hier bei nochmaliger Überprüfung ein Ara-Saft aufscheint, scheidet diese Rechnung aus.*

*Beweis: Zeuge R; Einvernahme der BW (Berufungswerberin).*

**RE 01.03.1999:**

*Wurzelspeck und Putenbrust könnten dem Geburtstag HZ (zwischenzeitig verstorben) zuzuordnen sein. (Geburtstag 02.03.).*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 05.06.1999:**

*Schuhe, Shrimps und Schokolade könnten dem Privatgebrauch der Firma W\*\* dienen (siehe auch bisherige Ausführungen der Berufung).*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 15.06.1999:**

*Schopf, Roastbeef und Rinderfilet. Wenn zuordenbar, dann kann es sich hier nur um einen Auftragskauf seitens der Familie Z6\* oder Z2\* handeln, die des öfteren beim Zeugen R Fleischlieferungen geordert haben.*

*Beweis: Zeuge R ;*

*Zeuge Z2 ; Adr.2\* ;*

*Zeugin Z5 , Adr.5 .*

**RE 07.07.1999:**

*Süßwarenkauf, Wasa-Knäckebrot; nicht auszuschließen.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 15.07.1999:**

*Tintenfisch möglicherweise für die Kinder ebenso wie Jolly-Eis; Privatgebrauch.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 16.08.1999:**

*Wiederum eventuell Privateinkauf von Meeresfrüchten.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 31.08. u. 04.09.1999:**

*Gulaschfleischeinkauf und sonstiges für Geburtstag Z6 (03.09.) nicht unmöglich*

*Beweis: R ; Einvernahme BW.*

**RE 22.09.1999:**

*Diverse Schokoladen, Pizza (niemals auf der Speisekarte), Würste (detto), Privateinkauf*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 30.10.1999:**

*Hühnerflügerl, eventuell privat dazugekauft*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 03.11.1999:**

*Möglicherweise Schokolade für Geburtstag Sohn*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 12.11.1999:**

*Auch Privatkauf möglich*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 10.12.1999:**

*Spirituosenkäufe für Weihnachten (wie auch in der Folge angeführt, alle Jahre und wenn ausnahmsweise nicht, dann andere). Das Lokal ist im übrigen von 23.12. bis 02.01. oder manchmal auch 07.01. jeweils geschlossen (bis heute).*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 20. und 23.12.1999:**

*Wiederum privater Weihnachtseinkauf*

**RE 28.12.1999:**

*Einkauf für Silvester, welches meist im großen Familienkreis oder Freundeskreis gefeiert wurde und wird.*

*Beweis:*

*Zeuge Z2 ;*

*Zeugin Z5 ;*

*Zeuge R ;*

*Einvernahme BW.*

**2000:**

**RE 14.01.2000:**

*Rostbeef wäre dem Geburtstag R am 19.01. eventuell zuzuordnen.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 08. und 25.03.2000:**

*Fische und Garnelenkauf sowie Fruchtmolke möglicherweise privat; detto Lachgummi und Eis.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 18.04.2000:**

*Vorratskauf für Großfamilie Wahrscheinlichkeit*

*Beweis: Zeuge Z2 ;*

*Zeugin Z5 ;*

*Zeuge R ;*

*Einvernahme BW.*

**RE 06.05.2000:**

*Diverse Babykleidung (Tochter), Beiried, Damenkleider. Es könnte sich auch um einen Auftragskauf handeln?*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 02. und 05.06.2000:**

*Garnelen und Brot in Kleinmengen Privatkauf möglich. Diverse Privatsachen, Pizza, Brunch, Meeresfrüchte detto*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 01.09.2000:**

*Dieser Einkauf würde zum Geburtstag der Mutter am 03.09. passen*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

**RE 29.09.2000:**

*Könnte ein Kauf für die Großfamilie laut Auftrag gewesen sein.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

## **RE 02.10.2000:**

*Dieser Einkauf von Jägermeister, Blutwürsten, Bratwurst, Leberkäse wäre dem fast jährlichen Familienfest für die amerikanische Verwandtschaft zuzuordnen.*

*Beweis: Zeuge Z2 ;*

*Zeugin Z5; Zeuge R ;*

*Einvernahme BW.*

## **RE 06.12.2000:**

*Möglicherweise Einkauf für Krampusfeier der Familie*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

## **RE 18.12.2000:**

*Diverse Käse, Wurst, Fisch und sonstiges für Weihnachten 2000.*

*Beweis: Zeuge R ; Einvernahme BW.*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **4.2. Auswertung betreffend Bareinkäufe - Anlage B:**

*„Da nur diejenigen und auch nur allenfalls zuordenbaren Rechnungen wie oben angeführt als Einkäufe für die Familie W\*\* in Frage kommen, ist es obsolet, auf die hypothetischen Überlegungen einzugehen, sondern wird die Behörde die Berufungswerberin und insbesondere den Zeuge R zu den einzelnen Posten der noch Theoremen zugeordneten Waren zu vernehmen haben. Die theoretischen Berechnungen basieren auf falschen Annahmen und sind daher folglich unrichtig. Des weiteren wird Stellung zu nehmen sein, zu den obigen Ausführungen zu Punkt 4.1. bzw. zu begründen, warum in unökonomischer und nicht nachvollziehbarer Weise andere als oben angeführte Einkäufe als zuordenbar gewertet werden.“*

## **5) Beweise**

*Von der Außenprüfung wurden unter anderem folgende Beweise vorgelegt:*

- *Excel Datei mit der Bezeichnung 98.xls (diese Datei ist die Grundlage für die von der Außenprüfung vorgenommenen Zurechnungen und liegt ihrem rechtsfreundlichen Vertreter gespeichert auf einer CD-Rom vor),*
- *Excel Datei mit der Bezeichnung xls (diese Datei wurde über Anforderung ihres rechtsfreundlichen Vertreters vom Betriebsprüfer erstellt und liegt ihrem rechtsfreundlichen Vertreter gespeichert auf einer CD-Rom vor),*
- *Niederschriftliche Einvernahme von Ihnen am 2. August 2007,*
- *Niederschriftliche Einvernahme ihres Ehemannes vom 2. August 2007,*
- *Niederschriftliche Einvernahme des Z7\* vom 27. Februar 2008,*
- *Niederschriftliche Einvernahme des Z2 vom 27. Februar 2008,*

- *Niederschriftliche Einvernahme der Z5 vom 27. März 2008,*
- *Kopien der Wareneingangsbücher für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005,*
- *Kopien der Speisen und Getränkekarten für die Zeiträume*
- "gültig" bis 28. Februar 2001
- "gültig" 2000 bis 1.10.2001
- "gültig" bis 7. April 2002
- "gültig" bis 1. Mai 2004
- "gültig" bis 1. Juni 2007

*Sie werden gebeten, innerhalb von acht Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes Stellung zu nehmen die angeforderten Unterlagen vorzulegen.“*

### **Stellungnahme des rechtsfreundlichen Vertreters**

#### **Ad 5. Beweise:**

*Soweit Beweise den obigen Ausführungen sowie den Ausführungen in der Berufung, den Aussagen der Berufungswerberin selbst sowie den von der Berufungswerberin namhaft gemachten Zeugen widersprechen, werden diese vollinhaltlich bestritten. Die Berechnungen der Behörde sind kein Beweismittel sondern Wertung!*

*Beweis: wie bisher.“*

Den Bedenkenvorhalt waren unter anderem folgende Anlagen angeschlossen:

#### **ANLAGE A**

Auswertung der Außenprüfung in Bezug auf die getätigten Bareinkäufe bei der Firma T unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend.

#### **ANLAGE B**

Auswertung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (Richter des Bundesfinanzgerichtes) in Bezug auf die getätigten Bareinkäufe bei der Firma T unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend, sowie die von der Außenprüfung vorgenommenen Zurechnungen zum Unternehmen der Beschwerdeführerin (GH\*\*) mit der von der Außenprüfung vorgenommenen Schätzung unter Anwendung des innerbetrieblich festgestellten Rohaufschlagskoeffizienten (RAK).

#### **ANLAGE C**

Auswertung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (Richter des Bundesfinanzgerichtes) in Bezug auf die getätigten Bareinkäufe bei der Firma T unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend.

#### **ANLAGE D**

Kopie der ersten Seiten der Wareneingangsbücher unter anderem das Jahr 2000 betreffend.

## **2.2 Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen**

Im Dezember 2011 wurde die Berufungsverwerberin (Beschwerdeführerin) aufgefordert, die Wareneingangsbücher unter anderem für das Jahr 2000 sowie die Belege für unter der Sammelbezeichnung „Getränke“ und „Kaffee“ für das Jahr 2000 mit den erfassten Einzelrechnungen nach Jahren geordnet vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin kam dieser Aufforderung nur insoweit nach als sie die Belege für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 mit den erfassten Einzelrechnungen nach Jahren in fünf DIN A 4 Ordner geordnet vorlegte. Zur Nichtvorlage der Belege für das Jahr 2000 wurde angegeben, dass diese wegen „eines Wasserschadens“ nicht mehr vorhanden seien und daher nicht vorgelegt werden können.

## **Übergangsbestimmung infolge Auflösung des Unabhängigen Finanzsenates**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **A) Festgestellter Sachverhalt**

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma T wurde umfangreiches Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden sichergestellt. Es wurde festgestellt, dass neben Verkäufen namentlich in den Rechnungen angeführte Kunden („offizielle Verkäufe“) auch sehr viele Verkäufe ohne Anführung des Empfängers auf den erstellten Rechnungen ("Barverkaufsrechnungen") statt gefunden haben.

Die Erfassung der Artikel für die „offiziellen“ Verkäufe und die „Barverkäufe“ erfolgte durch Einscannen der einzelnen Waren auf einem „Erfasserband“. Der Kunde musste sich vor dem Einscannen der einzelnen Artikel mit seiner T\* Kundenkarte als Einkaufsberechtigter bei der Bediensteten am „Erfasserband“ ausweisen und explizit einen Bareinkauf deklarieren. Wenn der Kunde einen Bareinkauf deklarierte, hat sich die Bedienstete, welche die Waren am Band erfasste („Banderfasserin“), von der Kassiererin eine Barverkaufskarte geben lassen und erfasste die Artikel, die vom Kunden „bar“ gekauft wurden, unter der Barverkaufskarte im Abrechnungssystem der T. Der Kauf von „offiziell“ bei der T eingekauften Waren wurde unter der Kundenummer des T Kunden im Abrechnungssystem der T erfasst.

Nach Erfassung der „bar“ eingekauften Artikel und der Artikel des „offiziellen“ Einkaufes wurden sowohl die Barverkaufskarte als auch die Kundenkarte des Einkaufsberechtigten von der „Banderfasserin“ zur Kassiererin gebracht. Die Kassiererin wurde bei Übergabe der beiden Karten (Barverkaufskarte und Kundenkarte des Einkaufsberechtigten) von der „Banderfasserin“ darauf hingewiesen dass beide Verkäufe (Barverkauf und „offizieller“ Verkauf) zusammen gehören. In der Folge erstellte die Kassiererin die Rechnungen sowohl für den Barverkauf als auch den „offiziellen“ Verkauf. Die Barverkaufsrechnung enthielt keine Aufzeichnung des Leistungsempfängers. Die „offizielle“ Rechnung lautete auf den T Kunden. Beide Verkäufe (Barverkauf und „offizieller“ Verkauf) wurden von der Kassiererin mit dem Kunden abgerechnet.

Durch die erfolgte Auswertung des Datenmaterials der T konnten Barverkäufe der Beschwerdeführerin zugeordnet werden. Die Zuordnung der Bareinkäufe an die Beschwerdeführerin basiert im Wesentlichen darauf, dass die Bareinkäufe unmittelbar vor oder nach Rechnungseinkäufen („offizielle“ Einkäufe von Waren bei der T) auf demselben Band, an der selben Kassa und großteils über ein einschlägiges Sortiment statt gefunden haben. In besonderer Weise kommt der Zusammenhang zwischen Bar- und Rechnungseinkäufen in den so genannten „verschränkten Fällen“ zum Ausdruck. In diesen Fällen wurden bei einem geteilten Einkauf („offizieller“ Einkauf und Bareinkauf) die Kundenkarte und die extra eingesetzte Barverkaufskarte beim Erfassen der Waren auf dem Band entweder in der zeitlichen Abfolge chronologisch bei der Zahlkasse eingelesen (Verschränkung 0) oder in anderer Reihenfolge als danach bei der Zahlkasse eingelesen (Verschränkung 1 + 2).

Dies führte bei den chronologisch in der zeitlichen Abfolge eingelesenen Karten dazu, dass Erfassungsnummer und Rechnungsnummer korrespondierten (Verschränkung 0), während bei den nicht chronologisch bei der Zahlkasse eingelesenen Karten Erfassungsnummer und Rechnungsnummer nicht korrespondierten (Verschränkung 1 + 2), wie in den nachstehend angeführten Beispielen von geteilten Einkäufen („Bareinkauf“ und „offizieller“ Einkauf) dargestellt:

### **Einkauf am 4. Jänner 1999**

Verschränkung 0:

Zeitliche Abfolge bei der Rechnungserstellung des Einkaufes und Erfassungsnummer und Rechnungsnummer fortlaufend

Erstellung der Rechnungen durch die Kassenbedienstete (Zeit):

Rechnung 11.18 Uhr; Barverkauf 11.19 Uhr

Rechnung: Erfassungsnummer 2 – Rechnungsnummer 2\*

Barverkauf: Erfassungsnummer 2+ – Rechnungsnummer 2\*+

### **Einkauf am 5. Jänner 1999**

Verschränkung 1 + 2:

Zeitliche Differenz bei der Rechnungserstellung in der Regel eine Minute,  
Erfassungsnummer und Rechnungsnummer nicht fortlaufend

Erstellung der Rechnungen durch die Kassenbedienstete (Zeit):

Barverkauf 15.19 Uhr; Rechnung 15.20 Uhr

Barverkauf: Erfassungsnummer 6 – Rechnungsnummer 6+

Rechnung: Erfassungsnummer 5 – Rechnungsnummer 5+

### **Einkauf am 5. Jänner 2000**

Verschränkung 0:

Zeitliche Abfolge bei der Rechnungserstellung des Einkaufes und Erfassungsnummer und  
Rechnungsnummer fortlaufend

Erstellung der Rechnungen durch die Kassenbedienstete (Zeit):

Rechnung 11.44 Uhr; Barverkauf 11.45 Uhr

Rechnung: Erfassungsnummer 4 – Rechnungsnummer 4+

Barverkauf: Erfassungsnummer 14 – Rechnungsnummer 16

### **Einkauf am 20. Jänner 2000**

Verschränkung 1 + 2:

Zeitliche Differenz bei der Rechnungserstellung in der Regel eine Minute,  
Erfassungsnummer und Rechnungsnummer nicht fortlaufend

Erstellung der Rechnungen durch die Kassenbedienstete (Zeit):

Barverkauf 15.19 Uhr; Rechnung 15.20 Uhr

Barverkauf: Erfassungsnummer 6 – Rechnungsnummer 6+

Rechnung: Erfassungsnummer 5 – Rechnungsnummer 5+

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass neben den unter der  
Kundennummer 0 , lautend auf " W GH , Adr.\*+\* " getätigten „offiziellen“ Wareneinkäufen  
bei der T unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 der Beschwerdeführerin  
zuordnbare Bareinkäufe bei der T in diesen Jahren ein für den Gastbetrieb GH\*\* üblichen  
Sortiments, in folgenden Warengruppen zusammengefasst, getötigt wurden:

Jahr	Warengruppe	Gesamteinkauf	Rechnung	Bareinkauf
	Eis			
1999		76,00 l	46,00 l	30,00 l
2000		80,00 l	70,00 l	10,00 l
<b>GESAMT</b>		156,00 l	116,00 l	40,00 l

	<b>Fisch</b>			
1999		60,08 kg	33,60 kg	26,48 kg
2000		41,73 kg	19,00 kg	22,73 kg
<b>GESAMT</b>		101,81 kg	52,60 kg	49,21 kg
	<b>Fleisch</b>			
1999		1.043,04 kg	571,35 kg	471,70 kg
2000		849,05 kg	393,55 kg	455,50 kg
<b>GESAMT</b>		1.902,09 kg	964,49 kg	927,20 kg
	<b>Geflügel</b>			
1999		93,14 kg	51,32 kg	41,82 kg
2000		26,52 kg	10,17 kg	16,35 kg
<b>GESAMT</b>		119,66 kg	61,49 kg	58,17 kg
	<b>Meeresfrüchte</b>			
1999		43,77 kg	21,00 kg	22,77 kg
2000		35,71 kg	16,00 kg	19,71 kg
<b>GESAMT</b>		79,48 kg	37,00 kg	42,48 kg
<b>Jahr</b>	<b>Warengruppe</b>	<b>Gesamteinkauf</b>	<b>Rechnung</b>	<b>Bareinkauf</b>
	<b>Putenfleisch</b>			
1999		212,39 kg	107,68 kg	104,71 kg
2000		137,44 kg	70,37 kg	67,07 kg
<b>GESAMT</b>		349,83 kg	178,05 kg	171,78 kg
	<b>Wild</b>			
1999		99,68 kg	45,52 kg	54,16 kg
2000		89,71 kg	43,63 kg	46,09 kg
<b>GESAMT</b>		189,40 kg	89,15 kg	100,25 kg

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass neben den offiziellen Wareneinkäufen bei der T unter der Kundennummer 0 , lautend auf " W GH , Adr.\*+\* " unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 weitere der Beschwerdeführerin zuordenbare

Bareinkäufe ein für den Gastbetrieb GH\*\* üblichen Sortiments, wie Gemüse, Kartoffeln, Obst, Pilze Salat etc, Käse, diverse Wurstwaren bei der T „bar“ getätigt wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T im Ausmaß von 2.382 Liter für den Gastbetrieb GH\*\* üblichen Sortiments „bar“ getätigt wurden (Jahr 1999 – 1.017 Liter bzw. im Jahr 2000 – 1.365 Liter).

Die Auswertung des Datenmaterials der T , die Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T betreffend, ergab, dass unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 696 Liter Apfelsaft (1999 – 384 Liter; 2000 – 312 Liter) bei der T „bar“ eingekauft wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T , die Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T betreffend, ergab, dass unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 228 Liter Coca Cola (1999 – 132 Liter; 2000 – 96 Liter) bei der T „bar“ eingekauft wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T , die Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T betreffend, ergab, dass in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 648 Liter Mineralwasser (1999 – 351 Liter; 2000 – 297 Liter) bei der T „bar“ eingekauft wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T , die Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T betreffend, ergab, dass in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 192 Liter Orangensaft (1999 – 108 Liter; 2000 – 84 Liter) bei der T „bar“ eingekauft wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T , die Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T betreffend, ergab, dass in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 594 Liter Sodawasser (1999 – 18 Liter; 2000 – 576 Liter) bei der T „bar“ eingekauft wurden.

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt Bareinkäufe von alkoholfreien Getränken bei der T im Ausmaß von 2.382 Liter getätigt wurden und zwar:

#### Tabelle

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 weitere der Beschwerdeführerin zuordenbare Barverkäufe unter anderem für den Gastbetrieb GH\*\* üblichen Sortiments, an alkoholfreien sowie alkoholischen Getränken, wie zum Beispiel Bier, Brände, Weinbrand, Kräuterliköre, Rum, Tequila, Vodka, Whisky, Sekt, Prosecco, Wein und sonstige Getränke bei der T „bar“ getätigt wurden und zwar:

#### Tabelle

Die Auswertung des Datenmaterials ergab, dass unter anderem im Jahr 1999 weitere der Beschwerdeführerin zuordenbare Bareinkäufe eines für den Gastbetrieb GH\*\* üblichen Sortiments, an Kakao, Kaffee und Tee getätigt wurden.

#### Tabelle

Die Auswertung des Datenmaterials ergab, dass im Jahr 1999 an 93 Tagen bei der T eingekauft wurde. Dabei wurden an 80 Tagen Bareinkäufe und Einkäufe auf Rechnung

(„offizielle“ Rechnungen) getätigt. An 38 Tagen wurden gleiche Waren sowohl „bar“ als auch „offiziell“ – somit bei 47,50% der Einkäufe dieser Tage – eingekauft.

#### Tabelle

Die Auswertung des Datenmaterials ergab, dass im Jahr 2000 an 83 Tagen bei der T eingekauft wurde. Dabei wurden an 67 Bareinkäufe und Einkäufe auf Rechnung („offizielle“ Rechnungen) getätigt. An 21 Tagen wurden gleiche Waren sowohl „bar“ als auch „offiziell“ – somit bei 31,34% der Einkäufe dieser Tage – eingekauft.

#### Tabelle

Die Auswertung der der Beschwerdeführerin zugeordneten Bareinkäufe zu den im Jahr 1999 gebuchten Wareneinsatz sowie den im Jahr 2000 aufgezeichneten „offiziellen“ Wareneinkauf ergab, dass im Verhältnis zu den „offiziell“ gebuchten bzw. aufgezeichneten Wareneinkäufen je nach Warenguppe zwischen 0,36% und 27,06% bzw. im Jahr 1999 bei den Spirituosen 323,21% „bar“ bei der T eingekauft wurden.

<b>Jahr 1999</b>	<b>Wareneinkauf</b>	<b>Bareinkauf</b>	<b>Verhältnis</b>
	<b>Lt. Bilanz</b>	<b>Lt. Auswertung</b>	<b>Bareinkauf zu offiziellen Einkauf</b>
<b>Küche</b>			
Einkauf			
ATS	254.494,75	66.129,52	
€	18.494,86	4.805,82	25,98%
<b>Kaffee, Tee</b>			
Einkauf			
ATS	8.292,72	1.369,84	
€	602,66	99,95	16,52%
<b>Al-freie Getränke</b>			
Einkauf	47.023,46	6.071,87	
€	3.417,33	441,26	12,91%
<b>Bier</b>			
Einkauf			
ATS	142.751,80	508,17	
€	10.374,18	36,93	0,36%
<b>Sekt und andere</b>			
Einkauf			

ATS	398,88	1.097,38	
€	28,33	79,75	281,47%
<b>Spirituosen</b>			
Einkauf			
ATS	1.446,52	4.685,32	
€	105,12	339,77	323,21%

Die Auswertung der der Beschwerdeführerin zugeordneten Bareinkäufe zu den im Jahr 2000 aufgezeichneten „offiziellen“ Wareneinkauf ergab, dass im Verhältnis zu den „offiziell“ gebuchten bzw. aufgezeichneten Wareneinkäufen je nach Warenguppe zwischen 1,98% und 27,06% „bar“ bei der T eingekauft wurden.

Tabelle

## B) Rechtslage

### 1) Vorsätzliche Abgabenhinterziehung

#### 1.1 Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung

Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 1 und 3 lit a FinStR idF BGBl I Nr. 28/1999).

Der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (VwGH 5.3.1990, 88/15/0048). Mit der Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung wird unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrages ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet (OGH vom 19. März 2009, 13 Os 105/08b). Die Jahreserklärung zu einer Steuerart bildet – allenfalls als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte – das kleinste nicht mehr teilbare Element des Sachverhaltes, also eine selbständige Tat im materiellen Sinn (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 4 und die dort zitierte Judikatur des OGH).

Entscheidend für die Subsumtion als Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist die Abgabe einer inhaltlich unrichtigen Steuererklärung (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 4). Die nach § 33 Abs. 1 FinStrG tatbildliche Verletzung

einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung ist als Mittel der Tatbegehung anzusehen. Das Tatbestandsmerkmal des Bewirkens der Abgabenverkürzung im Sinne des Absatzes 1 und 2 wird im Absatz 3 des § 33 FinStrG in erschöpfer Weise definiert.

Jede Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs. 1, 3 und 4 FinStrG) hat tatbestandsmäßig eine Verkürzung von Abgaben (§ 33 Abs. 3 FinStrG) und dementsprechend (schon begrifflich primär) jedenfalls das Bestehen einer Abgabepflicht zur Voraussetzung (OGH vom 19. Oktober 1982, 10 Os 180/81).

Die Abgabenhinterziehung stellt sich in objektiver Hinsicht als Erfolgsdelikt dar. Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung zählt zu den Erfolgsdelikten, weil sein Tatbestand auf den Eintritt einer Abgabenverkürzung abgestellt ist, welche bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben dann als erwirkt gilt, wenn die Abgaben nicht oder verkürzt festgesetzt werden (OGH vom 8. Juli 1974, 10 Os 39/74). Mit der Verkürzung ist der Erfolg eingetreten, das Delikt ist nicht nur vollendet, sondern auch beendet.

Mit – nacheinander erfolgter – Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen mehrere Veranlagungsjahre hindurch werden drei real konkurriende Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStG begründet. Mit Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen zu unterschiedlichen Steuerarten wird für jedes Jahr und jede Abgabenart – im gegenständlichen Verfahren sind dies unter anderem die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 – je ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 4b und die dort zitierte Judikatur des OGH).

Die unmittelbaren Tathandlungen (im gegenständlichen Verfahren die Einkommensteuer der Jahre 1999 und 2000) bestehen regelmäßig darin, dass die vom Gesetz geforderten Abgabenerklärungen (§ 134 Abs. 1 BAO) einschließlich allenfalls erforderlicher steuerlicher Unterlagen inhaltlich falsch sind (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 5a). Macht der Abgabepflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben, so ist sein Handeln dann ursächlich für den eingetretenen Erfolg, wenn die Abgabenverkürzung bei richtiger und vollständiger Angabe nicht eingetreten wäre. Ursache ist alles, was nicht weggedacht werden kann, ohne den Erfolg wegdenken zu müssen.

Der Täter der Abgabenhinterziehung ist im Gesetz nicht ausdrücklich bezeichnet. Der Täterkreis ist durch die Bezeichnung der Tathandlung hinreichend beschrieben. Täter im engeren Sinn ist somit, wer die Tathandlung – das Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht herbeiführt (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 7).

Wesentliches Tatsbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 FinStrG ist, dass die Abgabenverkürzung unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht bewirkt wird. Das bedeutet, dass die Tathandlung zumindest von

einer solchen Pflichtverletzung begleitet werden muss, wie dies insbesondere bei den bescheidmäßigt festzusetzenden Abgaben der Fall sein wird.

Vom Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG wird aber eine Kausalbeziehung zwischen der Verletzung der steuerlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) und der Abgabenverkürzung nicht verlangt. Diese muss nicht „durch“, sondern „unter“ der bezeichneten Pflichtverletzung bewirkt werden (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 17). Die Feststellung eines Ursachenzusammenhangs zwischen Pflichtwidrigkeit und Hinterziehung ist demnach nicht erforderlich (OGH vom 29. Juli 1997, 14 Os 204/96).

Die Verletzung einer im § 33 Abs. 1 FinStrG genannten Pflichten hat somit nur die Bedeutung eines Mittels zur Abgabenverkürzung, in der Regel wird jedoch eine derartige Pflichtverletzung zugleich Tathandlung der Abgabenhinterziehung sein. Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (insbesondere die §§ 119 und 142 BAO) zu beachten (VwGH vom 29. September 1993, 89/13/0051).

Die Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dient dazu, der Abgabenbehörde die näheren Umstände und die Einzelheiten des jeweils verwirklichten steuerlichen Tatbestandes so mitzuteilen, dass die Abgaben bemessen werden können. Erst auf Grund der wahrheitsgemäßen Offenlegung der steuerlichen Verhältnisse kann dann über das Bestehen oder Nichtbestehen des Steueranspruches dem Grunde und der Höhe nach vom Finanzamt entschieden werden (vgl. OGH vom 31. August 2001, 14 Os 79/99).

Inhaltlich umfasst die Offenlegungsverpflichtung im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO sämtliche Umstände, die für den Bestand oder den Umfang einer Abgabepflicht erheblich sind. Die Offenlegung abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände hat in einem konkreten, ein bestimmtes Veranlagungsjahr betreffenden Verfahren zu erfolgen (VwGH vom 28. Jänner 2003, 2000/14/0171, und vom 21. September 2009, 2009/16/0111).

Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (VwGH vom 22. Mai 1978, 2802/76; OGH vom 10. März 1992, 14 Os 61/91).

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen heisst, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH vom 17. April 1986, 85/16/0129; OGH vom 31. August 2001, 14 Os 79/99).

Offenlegen bedeutet umfassendes Aufklären, rückhaltloses Offenbaren der abgabenrechtlichen bedeutsamen Tatsachen, deren Kenntnis für eine der Wahrheit entsprechende Abgabenerhebung bedeutsam und erforderlich ist. Der Abgabepflichtige hat die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen, und zwar ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO (OGH vom 31. August 2001, 14 Os 79/99).

"Vollständiges" offenlegen erfordert somit die Darlegung aller erheblichen Tatsachen. Dabei sind nicht nur die Besteuerungsgrundlagen unmittelbar berührende Verhältnisse offenzulegen, sondern sämtliche für Art und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände.

Eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist daher in der unrichtigen oder unvollständigen Offenlegung der Umstände und Verhältnisse zu erblicken, die als Einzelereignisse, für sich stehende Tatsachen oder in ihrer Gesamtheit für die Erhebung der Abgaben rechtlich bedeutsam sind. Von dieser Offenlegungspflicht sind alle den positiven oder negativen Tatbestandsmerkmalen entsprechenden Sachverhalte betroffen.

Wenn auch die Mitteilungen hierüber durch die institutionalisierten und standardisierten Offenlegungsinstrumente, wie zum Beispiel durch die Abgabenerklärungsformulare, eine Führung erfahren, so ist doch das Kriterium für das Ausmaß und die Intensität der Offenlegung die "Bedeutsamkeit" der Umstände und Verhältnisse für die Abgabenerhebung. Demgemäß sind gegebenenfalls über die Vordrucksangaben hinaus Ergänzungen, Beilagen, Zusätze und verbale Erklärungen anzuschließen (Stoll, BAO-Kommentar, 1355).

Wahrheitsgemäß ist die Abgabenerklärung nur dann, wenn sie die tatsächlichen Ereignisse, Gegebenheiten, Verhältnisse, Veränderungen, kurzum die abgabenrechtsbedeutsamen Vorgänge widerspiegelt. Dies muss in einer Weise geschehen, dass dem Erfordernis der "Offenlegung" im Wort Sinn entsprochen ist, also nichts Entscheidendes verdeckt oder verschleiert wird, Unklarheiten im Tatsächlichen sohin beseitigt werden (siehe OGH vom 31. August 2001, 14 Os 79/99 unter Hinweis auf Stoll, BAO- Kommentar, 1513).

Der Offenlegung dienen insbesondere Abgabenerklärungen (§ 119 BAO), welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind. Abgabenerklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar. Als derartiges Instrument (der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten) soll es in erster Linie der Abgabenbehörde die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglichen und die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, die ihnen in § 114 und § 115 BAO auferlegten Pflichten zu erfüllen (VwGH vom 24. März 1995, 91/17/0161).

Die den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllende Handlung besteht darin, dass auf Grund der unrichtig geführten Bücher oder Aufzeichnungen unrichtige Eingaben, insbesondere Abgabenerklärungen eingebracht werden und so die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung verletzt wird (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Tz 26).

Der durch eine unrichtige Steuerklärung herbeigeführte Erfolg tritt mit (Erlassung und) Rechtskraft der entsprechenden Steuerbescheide – im gegenständlichen Verfahren die Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000 und deren Rechtskraft – ein. Beim Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) tritt nach ständiger Rechtsprechung des OGH (zuletzt 15 Os 32/06d) bei zu veranlagenden

Abgaben, die – wie im gegenständlichen Verfahren die Einkommensteuer für das Jahr 1999 und das Jahr 2000 – zu niedrig festgesetzt sind (erst) mit Rechtskraft des (die Abgabe verkürzt festsetzenden) Abgabenbescheides ein.

### **1.1.1 Objektive Abgabenverkürzung**

Die von der T für die getätigten Bareinkäufe von für den Gastbetrieb GH\*\* typischen alkoholfreien und alkoholischen Getränken sowie von für den Gastbetrieb GH\*\* typischen „Küchenwaren“, wie unter anderem Brot, Semmeln, Eis, Fisch Fleisch, Geflügel, Meeresfrüchte, Putenfleisch und Wild die der Beschwerdeführerin eindeutig zugeordnet und daher dem Unternehmen der Beschwerdeführerin (Gastbetrieb GH\*\*) zuzurechnen sind, erstellten „Barrechnungen“, die von der T ohne Angabe einer Kundennummer und eines Kundennamens erstellt wurden, wurden weder aufbewahrt noch in die Buchhaltung bzw. Aufzeichnungen, insbesondere in das unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 geführte Wareneingangsbuch eingetragen.

Damit wurden von der Beschwerdeführerin die zu führenden Bücher bzw. Aufzeichnungen unrichtig geführt und in der Folge unvollständige Abgabenerklärungen bei der Abgabenbehörde eingebracht, und damit die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung verletzt.

Der objektive Tatbestand der Abgabenverkürzung durch Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1999 und 2000 ist somit erfüllt.

### **1.2 Vorsatz (subjektive Tatseite)**

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs. 1 FinStrG).

Die Voraussetzung für die Strafbarkeit eines Verhaltens ist nicht nur die Erfüllung sämtlicher im Gesetz umschriebenen äußeren Merkmale des objektiven Tatbestandes; vielmehr muss darüber hinaus demjenigen, der diese äußeren Merkmale erfüllt, auch ein Verschulden an der Erfüllung des objektiven Tatbestandes zugerechnet werden können.

Die Begriffsbestimmung des Vorsatzes im § 8 Abs. 1 FinStrG folgt wörtlich § 5 Abs. 1 StGB. Im ersten Halbsatz des § 8 Abs. 1 FinStrG wird der direkte, im zweiten Halbsatz der bedingte Vorsatz definiert. Vorsatz ist ein beschreibender Begriff, unter welchem nach dem allgemeinen Sprachgebrauch des „das bewusste Gewolltsein, die feste Absicht, der feste Entschluss“ und unter vorsätzlich demzufolge „ganz bewussten und gewolltes“ Handeln verstanden (OGH vom 1. Oktober 2002, 11 Os 126/01).

Vorsatz bedeutet eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH vom 6. Dezember 1990, 90/16/0153). Die Feststellung des Vorsatzes beruht selten auf sinnlich wahrnehmbaren Vorgängen, sondern vielmehr meist auf Schlussfolgerungen (OGH vom

10. März 1992, 14 Os 15/92). Auf Vorsatz kann in der Regel nur aus äußereren Umständen geschlossen werden (VwGH vom 17. September 1990, 89/15/0114 und vom 29. April 1992, 90/13/0201).

Vorsätzlich handelt, wer eine strafbare Handlung mit Wissen und Wollen begeht (VwGH vom 27. Februar 1997, 95/16/0275, 16. Dezember 1998, 96/13/0033, 20. März 2000, 98/16/0131 und vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der Behörde als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 8 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur des VwGH, wie unter anderem vom 22. Oktober 1981, 14/2524, 2876/80, 81/14/0125, 0126, 23. Juni 1992, 92/14/0036, sowie folgende weitere Erkenntnisse des VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0072, und vom 22. Februar 2012, 2009/16/0032).

Für die Tatbestände des Finanzstrafgesetzes genügt – ausgenommen der Tatbestand des § 33 Abs. 2 FinStrG, welcher ausdrücklich den direkten Vorsatz verlangt – der bedingte Vorsatz (VwGH vom 14. Mai 1980, 1545/79).

Im zweiten Satz des § 8 Abs. 1 FinStrG wird festgelegt, dass es für die Zurechnung eines vorsätzlichen Verschuldens genügt, dass der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 8 Tz 15 und die dort zitierte Judikatur des VwGH und des OGH).

„Bedingter Vorsatz“ ist ein normativer, also ausfüllungsbedürftiger Begriff, der allerdings vom Gesetzgeber im § 5 zweiter Halbsatz StGB definiert wurde, weshalb es erforderlich, aber auch genügend ist, die dort angeführten Definitionsmerkmale zum Wissen – „ernstlich für möglich halten“ – und Wollen – „sich damit abfinden“ – ausdrücklich oder jedenfalls in unmissverständlicher Weise festzustellen sind (OGH vom 1. Oktober 2001, 11 Os 126/01).

Beim bedingten Vorsatz muss der Täter das Risiko also ernst genommen haben, das Eintreten des deliktischen Erfolges als reale Möglichkeit von solcher Wahrscheinlichkeit erkannt haben, dass sie in der Entscheidungssituation berücksichtigt werden muss; darüber hinaus muss er sich mit dem Eintreten des Erfolges abgefunden haben. Er muss es also in die Grundlage seines Handlungsentschlusses aufgenommen haben, dass seine Handlung den Sachverhalt verwirklicht, der den Deliktstypus rechtswidrig herstellt. Eine positive innere Einstellung zur Verwirklichung des deliktischen Verhaltens, eine Bejahung dieses Ergebnisses der Handlung, ist jedoch nicht erforderlich. Auch bewusste Gleichgültigkeit stellt bedingten Vorsatz her (RV StGB, 30, BlgNr 13. GP).

Der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) der die Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlösten Erfolges rechnet, dies

jedoch für möglich hält, dass heisst als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Täter das verbrecherische Übel nicht erstrebt, es auch nicht als untrennbar, sondern nur als möglich mit den von ihm bezweckten Folgen seiner Handlung verbunden betrachtet, es aber doch in Kauf nimmt, darin einwilligt, es billigt, damit einverstanden ist, falls sein Ziel eben nicht anderes erreichbar ist. Grundsätzlich reicht für die Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes aus, dass dem Täter bedingter Vorsatz (dolus eventalis) zuzurechnen ist (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 8 Tz 16 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Auch der bedingte Vorsatz setzt eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 8 Tz 18 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Eventualvorsatz liegt daher vor, wenn der Täter zu Erreichung seines Ziels das Übel, das sich aus seinem Verhalten bzw. aus der Tat ergibt, in Kauf genommen hat (VwGH vom 23. Jänner 1970, 94/69).

Zur Annahme eines dolus eventalis bedarf es konkreter Umstände, die ernstlich auf die Möglichkeit der Verwirklichung des Sachverhaltes schließen lassen. Mit bedingtem Vorsatz handelt der Täter dann, wenn er sich des möglichen Erfolges eines Verhaltens bewusst war und trotz dieses Bewusstseins die betreffende Handlung auch auf die Gefahr hin unternommen hat, dass der mögliche Erfolg auch wirklich eintritt. Ein billigendes Inkaufnehmen des (ernstlich) für möglich Gehaltenen ist ein Plus gegenüber dem bloßen Abfinden mit dem Erfolg und genügt daher für die Annahme des bedingten Vorsatzes (OGH vom 16. Jänner 1997, 15 Os 196/97).

Die Konstatierung, dass der Täter gewillt war, den Deliktserfolg hinzunehmen, genügt den Anforderungen des bedingten Vorsatzes, denn die Wissenskomponente ist im Wollen des Täters denknotwendig mitenthalten (OGH vom 1. Juni 1995, 15 Os 71/95).

### **1.2.1 Subjektive Tatseite**

Die von W\*+ und R neben den „offiziellen“ Einkäufen bei der T getätigten „Bareinkäufe“, die von der T ohne Angabe einer Kundennummer und eines Kundennamens erstellt wurden, wurden nach übereinstimmenden Aussagen von W\*+ und R weder aufbewahrt noch in die Buchhaltung bzw. Aufzeichnungen und damit auch nicht in die unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 geführten Wareneingangsbücher erfasst.

Die von der Beschwerdeführerin gesammelten Belege, wurden (mit Ausnahme der Barrechnungen der T) von ihr bis einschließlich 1999 der Kanzlei I übergeben, welche für die Buchhaltung und die Erstellung des Jahresabschlusses des Unternehmens der Beschwerdeführerin zuständig war.

Ab dem Jahr 2000 hat R die Buchhaltungsbelege gesammelt und unter Anleitung der WS Salzburg die Aufzeichnungen und Buchhaltung für das Unternehmen der Beschwerdeführerin geführt.

R hat die Beschwerdeführerin über die von ihm praktizierte Vorgangsweise der Nichtaufbewahrung und Nichterfassung der von der T erstellten „Barrechnungen“ für die von ihm getätigten Bareinkäufe von für das Unternehmen der Beschwerdeführerin (Gastbetrieb GH\*\*) typischen Küchenwaren sowie von alkoholfreien und alkoholischen Getränken informiert. Dass es bei der T möglich war neben offiziellen Einkäufen (mit Rechnungsempfänger) auch „Bareinkäufe“ (ohne Rechnungsempfänger) zu tätigen, war R seit dem Jahr 1993 bekannt.

Die Beschwerdeführerin ist jedenfalls seit Mitte der 80- Jahre unternehmerisch tätig. W\* hat schon aufgrund ihrer langjährigen einschlägigen unternehmerischen Erfahrungen zweifellos gewusst, dass auch „Barrechnungen“ für Wareneinkäufe von für ihr Unternehmen (Gastbetrieb GH\*\*) typischen „Küchenwaren“ bei T, wie unter anderem Brot, Semmeln, Eis, Fisch Fleisch, Geflügel, Meeresfrüchte, Putenfleisch und Wild, deren Bedarf sie allein kannte, aufzubewahren sind und im Rechenwerk zu erfassen sind.

Die Beschwerdeführerin hat gewusst, dass auch „Barrechnungen“ für Wareneinkäufe von für ihr Unternehmen (Gastbetrieb GH\*\*) typischen alkoholfreien Getränken, wie unter anderem Apfel- und Orangensaft, Mineralwasser, Sodawasser) und alkoholischen Getränken, dessen Bedarf nur R kannte, aufzubewahren sind und im Rechenwerk zu erfassen sind.

Die Beschwerdeführerin hat entweder selbst die von der T erstellten „Barrechnungen“ (Belege) für die nach ihrer Anleitung von für ihr Unternehmen (Gastbetrieb GH\*\*) typischen „Küchenwaren“ bei der T, wie unter anderem Brot, Semmeln, Eis, Fisch Fleisch, Geflügel, Meeresfrüchte, Putenfleisch und Wild, deren Bedarf sie allein kannte, getätigten Bareinkäufe nicht in die Buchhaltung und damit in das Rechenwerk ihres Unternehmens aufnehmen lassen indem sie diese nicht aufbewahrte, sondern mit größter Wahrscheinlichkeit vernichtet hat, und daher diese auch nicht zur Kanzlei I gebracht wurden.

Die Beschwerdeführerin hat gewusst, dass ihr Ehemann, der nach seinen Angaben ab dem Jahr 2000 die Buchhaltungsbelege sammelte und unter Anleitung der WS Salzburg die Aufzeichnungen und Buchhaltung für das Unternehmen der Beschwerdeführerin geführt hat, diese „Barrechnungen“ weder aufbewahrte, sondern mit größter Wahrscheinlichkeit vernichtet hat, noch in das Rechenwerk (Wareneingangsbuch) aufgenommen hat.

Die Auswertung des Datenmaterials ergab, dass an nahezu 50% (47,50%) aller Einkaufstage bei der T im Jahr 1999 bzw. ca 31% (31,34%) aller Einkaufstage im Jahr 2000 gleiche Waren „offiziell“ (Rechnung lautend auf " GH\* W ") und „bar“ entweder vom R oder W\* eingekauft wurden, wie zum Beispiel

TAG	Produkt	Offizieller Einkauf	Bareinkauf
4.1.1999	Karree o. Knochen m. Kette 2	8,75 kg	9,36 kg
5.1.2000	Karree u. Schopf abgezogen	24,56 kg	22,16 kg

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass im Durchschnitt der Jahre 1999 und 2000 ca. 50% (49,38 %) des Gesamteinkaufes der Warengruppen Fisch, Fleisch, Geflügel, Meeresfrüchte, Putenfleisch und Wild „bar“ bei der T eingekauft wurden, wie nachfolgend dargestellt:

Jahr	Warengruppe	Gesamteinkauf	Offizieller Einkauf	Bareinkauf
1999	Eis	76,00l	46,00l – 60,53%	30,00l – 39,47%
2000		80,00l	70,00 – 87,50%	10,00 – 12,50%
1999	Fisch	60,08 kg	33,60 kg – 55,93%	26,48 kg – 44,08%
2000		41,73 kg	19,00 kg – 45,54%	22,73 kg – 54,46%
1999	Fleisch	1.043,04 kg	571,35 kg – 54,78%	471,70kg – 45,22%
2000		849,05 kg	393,55 kg – 46,35%	455,50 kg – 53,65%
1999	Geflügel	93,14 kg	51,32 kg – 55,10%	41,82 kg – 44,90%
2000		26,52 kg	10,17 kg – 38,35%	16,35 kg – 61,65%
1999	Meeresfrüchte	43,77 kg	21,00 kg – 47,98%	22,77 kg – 52,02%
2000		35,71 kg	16,00 kg – 44,81%	19,71 kg – 55,19%
1999	Putenfleisch	212,39 kg	107,68% - 50,70%	104,71 kg – 49,30%
2000		137,44 kg	70,37 kg – 51,20%	67,07 kg – 48,80%
1999	Wild	99,68 kg	45,53 kg – 45,67%	54,16kg – 54,33%
2000		89,71 kg	43,63 kg – 48,63%	46,09 kg – 51,37%

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen und Darstellungen unter Punkt 2.2.2 Einkaufstage bei der T aus der Auswertung des Datenmaterials der T , 2.2.3 Einschlägiges Sortiment an den Einkaufstagen „bar“ und „offiziell“ eingekauft, 2.3 Einkauf „Küchenwaren“ bei der T unter anderem für die Jahre 1999 und 2000, 2.5 Einkauf nach Anleitung der Beschwerdeführerin des zur Geschäftszahl R+\* ergangenen Erkenntnisses betreffend Einkommensteuer unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend sowie unter anderem auf die Anlagen

ANLAGE	EINKAUFSTAGE, T Einkauf Warengruppe nach WARENGRUPPEN
I	Einkaufstage T Jahr 1999 und 2000
II	Brot und Semmeln

III	Eis
IV	Eis nach Jahren – Verhältnisrechnung – „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
V	Fisch Gesamteinkauf – Zeitraum 1999 bis III/2005 – nach eingekauften Produkten
VII	Fisch nach Jahren – Verhältnisrechnung – „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
VIII	Fleisch Gesamteinkauf – Zeitraum 1999 bis III/2005 – nach eingekauften Produkten
<b>ANLAGE</b>	<b>EINKAUFSTAGE, T Einkauf Warengruppe nach WARENGRUPPEN</b>
IX	Fleisch Gesamteinkauf – Zeitraum 1999 bis III/2005 – Verhältnisrechnung nach eingekauften Produkten
X	Fleisch – nach Jahren Verhältnisrechnung „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
XI	Geflügel Gesamteinkauf – Zeitraum 1999 bis III/2005
XII	Geflügel – nach Jahren Verhältnisrechnung „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
XIII	Gemüse, Kartoffeln, Obst, Pilze, Salat etc. – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis III/2005
XIV	Käse – nach Produkten Zeitraum 1999 bis III/2005
XV	Meeresfrüchte – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis III/2005
XVI	Meeresfrüchte – nach Jahren Verhältnisrechnung „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
XVII	Putenfleisch – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis III/2005
XVIII	Putenfleisch – nach Jahren Verhältnisrechnung „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
XXI	Wild – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis 2004
XXII	Wildschwein und Wildschweinpastete – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis 2004
XXIII	Wild – nach Jahren Verhältnisrechnung „offizieller“ Einkauf und „Bareinkauf“
XXIV	Wurstwaren – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis III/2005
XXV	Sonstiger Wareneinkauf – Gesamteinkauf Zeitraum 1999 bis III/2005 nach Produkten
XXVI	Speisekarten – Jahr 2000 bis Juni 2007

verwiesen.

Hinsichtlich der behaupteten „Auftragskäufe“ für dritte Personen und deren Würdigung durch den Richter des Bundesfinanzgerichtes sowie der nur vereinzelt vorgenommenen „Kommentierung“ bzw. der Stellungnahmen zu den Bareinkauf von „Küchenwaren“ und deren Würdigung durch den Richter des Bundesfinanzgerichtes, wird auf die Ausführungen zu den Punkten 2.9 „Auftragskäufe“ für dritte Personen und 2.10 Einwendungen („Kommentare“ bzw. Stellungnahme) des zur Geschäftszahl R+\* ergangenen Erkenntnisses unter anderem die Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 betreffend sowie zu den Zurechnungen der Bareinkäufe bei der T zum Gastbetrieb

GH\*\* und damit auf die vorgenommene Beweiswürdigung unter anderem die Jahre 1999 und 2000 betreffend verwiesen.

Die Auswertung des Datenmaterials der T ergab, dass in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 2.382 Liter alkoholfreie und sonstige Getränke bei der T entweder von W\*+ oder R bar eingekauft wurden.

Umgerechnet auf die Einkaufstage wurden in den Jahren 1999 und 2000 durchschnittlich ca. 13 Liter alkoholfreie Getränke pro Einkaufstag im Jahr 1999,  
ca. 20 Liter alkoholfreie Getränke pro Einkaufstag im Jahr 2000,  
bei der T „bar“ eingekauft.

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen zu Punkt 2.7.1 Einkauf von alkoholfreien und alkoholischen Getränken bei der T des zur Geschäftszahl R+\* ergangenen Erkenntnisses unter anderem die Einkommensteuer 1999 und 2000 betreffend und damit auf die vorgenommene Beweiswürdigung sowie auf die Anlagen XXVII Bareinkauf Getränke bei der T unter anderem den Zeitraum 1999 bis März 2005 betreffend und XXXI Getränkekarte verwiesen.

Hinsichtlich der teilweise vorgenommenen „Kommentierung“ bzw. der Stellungnahmen zu den Bareinkauf von alkoholfreien und alkoholischen Getränken sowie zur Behauptung, dass

- auf Grund des Kooperationsvertrages seitens der GV., der BI verpflichtet ausschließlich deren Produkte im Gast- und Beherbergungsbetrieb zu verkaufen,
- die Beschwerdeführerin hat und würde nie und nimmer Sodawasser privat einkaufen, weil im Gastbetrieb ein so genanntes Carbonator - System vorhanden ist, das wesentlich günstiger arbeitet und praktikabler ist, und daher
- einen Zukauf von Soda- oder Mineralwasser in auszuschließender Weise unökonomisch macht, und sich
- Sodawasser Flaschenweise zu besorgen sinnlos bzw. unökonomisch ist,

und daher die Hinzurechnungen von Bieren, Säften, Mineralwässer oder Soda von vornherein ausscheiden würden, und deren Würdigung durch den Richter des Bundesfinanzgerichtes, wird auf die Ausführungen zu den Punkten 2.7.1 Einkauf von alkoholfreien und alkoholischen Getränken bei der T und 2.10 Einwendungen („Kommentare“ bzw. Stellungnahme) des zur Geschäftszahl R+\* ergangenen Erkenntniss unter anderem die Einkommensteuer 1999 und 2000 betreffend sowie zu den Zurechnungen der Bareinkäufe bei der T zum Gastbetrieb GH\*\* und damit auf die vorgenommene Beweiswürdigung verwiesen.

Dass, wie behauptet, auf Grund eines Kooperationsvertrages mit der „BI“ im Gastbetrieb GH\*\* ausschließlich „Säfte“ von der „BI“ im Gastbetrieb an die Gäste verkauft werden durften und daher ein Einkauf von „Säften“ bei anderen Unternehmen nur nach

Rücksprache mit der „ BI “ zulässig gewesen sei, hat R nicht darin gehindert unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 1.140 Liter verschiedene „Säfte“ darunter 696 Liter Apfelsaft bei der T einzukaufen. Ein Gastronomiefachmann, wie R, würde nicht 1.140 Liter verschiedene „Säfte“ bei der T einkaufen, bezahlen, in das Transportfahrzeug laden, zum ca. 3km entfernt gelegenen Gastbetrieb GH\*\* nach Salzburg (Adresse) transportieren, um es dort wieder auszuladen und zu lagern, wenn kein Bedarf für diesen Einkauf an alkoholfreien Getränken für den Gastbetrieb GH\*\* bestanden hätte, den R allein kannte.

Mit größter Wahrscheinlichkeit wurden die „Säfte“ wie zum Beispiel der Apfel- und der Orangensaft den Gästen im Gastbetrieb GH\*\* angeboten (0,3l Apfelsaft, 0,3l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Cappy gespritzt) und von den Gästen im Gastbetrieb GH\*\* konsumiert.

Dass R die auf Grund eines Kooperationsvertrages bestehende Verpflichtung von W\* gegenüber der „ BI “ gekannt hat, ist auf Grund der Tatsache, dass er gemeinsam mit W\* den Gastbetrieb GH\*\* als Familienbetrieb führt, mit Gewissheit anzunehmen.

Dass, wie behauptet, es sinnlos sei Sodawasser flaschenweise einzukaufen, hat R nicht darin gehindert unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 594 Liter Sodawasser sowie 648 Liter Mineralwasser und damit insgesamt 1.242 Liter „bar“ bei der T einzukaufen.

Dieses wurde mit größter Wahrscheinlichkeit den Gästen im Gastbetrieb GH\*\* entweder pur (0,5l Soda) oder als Mixgetränk („gespritzt“ zum Beispiel mit Mineral- oder Sodawasser – 0,3l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Cappy gespritzt) angeboten und von den Gästen im Gastbetrieb GH\*\* konsumiert.

Ein Gastronomiefachmann, wie R , würde unter anderem in den Jahren 1999 und 2000 nicht „sinnlos“ bei der ca. 3km entfernt gelegenen Filiale der T in Ort+ insgesamt 1.242 Liter Mineral- und Sodawasser „bar“ einkaufen, bezahlen, in das Transportfahrzeug laden, zum ca. 3km entfernt gelegenen Gastbetrieb GH\*\* nach Salzburg (Adresse) transportieren, um es dort wieder auszuladen und zu lagern, wenn kein Bedarf für diesen Einkauf an alkoholfreien Getränken für den Gastbetrieb GH\*\* bestanden hätte, den R allein kannte.

R hat mit größter Wahrscheinlichkeit den Bareinkauf der alkoholfreien Getränke bei der T deshalb getätigt um die alkoholfreien Getränke den Gästen im Gastbetrieb GH\*\* , wie auf der Getränkekarte angeführt, entweder pur (0,5L Soda) oder als Mixgetränk („gespritzt“ zum Beispiel mit Mineral- oder Sodawasser – 0,3l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Apfelsaft gespritzt, 0,5l Cappy gespritzt) anzubieten.

Das einzig plausible und mit der allgemeinen Lebenserfahrung überstimmende Motiv für ein derartiges Vorgehen der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes R, nämlich die absichtliche Nichtaufbewahrung bzw. mit größter Wahrscheinlichkeit die Vernichtung von Belegen und der bewussten Nichterfassung der nicht aufbewahrten bzw. der mit größter Wahrscheinlichkeit vernichteten Belege von für das Unternehmen der Beschwerdeführerin

(Gastbetrieb GH\*\*) bei der T typischen Wareneinkäufen an Küchenwaren sowie alkoholfreien und alkoholischen Getränken ist, dass unter anderem der „Schwarzeneinkauf“ von ca. 50% des für den Gastbetrieb GH\*\* typischen Küchenwaren beim Hauptlieferanten T bzw. der Bareinkauf unter anderem von ca. 24 Hektoliter alkoholfreier Getränke von für den Gastbetrieb GH\*\* typischen alkoholfreien Getränken nur dazu diente, die aus der Verabreichung der aus den „schwarz“ eingekauften Küchenwaren zubereiteten Speisen sowie der alkoholfreien und alkoholischen Getränke an die Gäste des Gastbetriebes GH\*\*, die die Speisen und die Getränke im Gastbetrieb GH\*\* konsumierten, vereinnahmten „Schwarzerlöse“ nicht der Besteuerung zu unterziehen.

Die Beschwerdeführerin hat das Eintreten des deliktischen Erfolges durch ihr Verhalten bzw. das Verhalten ihres Ehemannes, nämlich der Nichtaufbewahrung und der Nichterfassung der im Zusammenhang mit den von der T ohne Angabe einer Kundennummer und eines Kundennamens erstellten Rechnungen in der Buchhaltung bzw. in den Aufzeichnungen ihres Unternehmens für einen entweder von ihr oder ihrem Ehemann getätigten Bareinkauf, mit Gewissheit erkannt und billigend in Kauf genommen.

Die Beschwerdeführerin hat das Eintreten des deliktischen Erfolges einer Abgabenverkürzung – im gegenständlichen Verfahren eine Abgabenverkürzung der Einkommensteuer –, durch Nichterklären der vereinnahmten „Schwarzerlöse“ aus der Verabreichung der aus den Bareinkäufen von eingekauften Küchenwaren zubereiteten Speisen sowie der alkoholfreien und alkoholischen Getränke an die Gäste des Gastbetriebes GH\*\*, erkannt und den deliktischen Erfolg gebilligt, der durch die von der Abgabenbehörde erlassenen und in der Folge rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide und damit die verkürzt festgesetzte Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 eingetreten ist.

Ein billigendes Inkaufnehmen des (ernstlich) für möglich Gehaltenen ist willensmäßig ein Plus gegenüber dem bloßen Abfinden mit dem Erfolg und genügt für die Annahme des bedingten Vorsatzes.

Nach Ansicht des Richters des Bundesfinanzgerichtes bestehen damit hinreichende Verdachtsmomente, dass die Beschwerdeführerin jedenfalls bedingt vorsätzlich gehandelt hat.

Damit ist auch die subjektive Tatseite der Abgabenverkürzung (§ 33 Abs.1 iVm § 8 FinStrG) hinsichtlich der Einkommensteuer für Jahre 1999 und 2000 betreffend verwirklicht.

## **2) Verjährung**

### **2.1 Vorfragenbeurteilung (Abgabenhinterziehung)**

Bei Erlassung eines Abgabenbescheides ist als Vorfrage zu beurteilen, ob eine Abgabe – im gegenständlichen Verfahren die Einkommensteuer für das Jahr 1999 und das Jahr 2000 – nach dem Finanzstrafgesetz hinterzogen ist.

Ein eingeleitetes oder abgeschlossenes Finanzstrafverfahren ist für die „Vorfragenbeurteilung“ nicht erforderlich.

Hinsichtlich der Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung betreffend die Einkommensteuer 1999 und 2000, welche nach Ansicht des Richters des Bundesfinanzgerichtes hinterzogen wurden, wird auf die Ausführungen zu Punkt B), Rechtslage 1) Vorsätzliche Abgabenhinterziehung verwiesen.

## **2.2) Wiederaufnahme des Verfahrens**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

In der unter „Prüfungsabschluss“ des vorliegenden Berichtes der Außenprüfung wird zur Wiederaufnahme des Verfahrens unter anderem auf die Textziffern 1 bis 4 verwiesen. In dem zur Begründung der erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide verwiesenen Betriebsprüfungsberichtes wird unter anderem auf die Textziffer 3 (T Bareinkauf) sowie auf die Textziffer 4 (Einkommensteuer; ESt-Auswirkung unter anderem der Textziffer 3 – T Bareinkauf) verwiesen.

Aus dem im Bericht der Außenprüfung gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergibt sich für den Richter des Bundesfinanzgerichtes, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. in diesem

Sinne auch das Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0327 sowie insbesondere auf das Erkenntnis vom 28.2.2012, 2008/15/0005).

Nach der im Streitzeitraum geltenden Fassung des § 304 Bundesabgabenordnung (BAO) war nach Eintritt der Verjährung im Sinne der §§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen (siehe § 304 BAO idF BGBl I Nr. 57/2004).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens müsste daher innerhalb der zeitlichen Schranke verfügt werden und der Sachbescheid erlassen werden (siehe Stoll, BAO Kommentar, S 2950). Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist nach Eintritt der Verjährung unzulässig.

Mit Verjährung ist nicht nur die Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO), sondern auch die Einhebungsverjährung gemeint (Ritz, Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung, ÖStZ 1995, S 120).

## **2.2 Verjährung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000**

Die maßgebenden Bestimmungen der §§ 207 Abs. 1 und 2 idF BGBl I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005), 208 Abs. 1 lit a idF BGBl I Nr. 161/2005 sowie 209 Abs. 1 idF BGBl I Nr. 180/2004 lauteten:

„Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (§ 207 Abs. 1 und 2 BAO).

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird; zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit a BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.“

Die Umschreibung der zur Verlängerung der Bemessungsverjährungsfristen führenden Amtshandlungen entspricht dem im gegenständlichen Verfahren anzuwendenden § 209 Abs. 1 BAO (Unterbrechung der Verjährung).

Solche Amtshandlungen sind beispielsweise (sich auf die betreffende Abgabe beziehende) Abgabenbescheide, Außenprüfungen, Einvernahmen von Zeugen, Amtshilfeersuchen.

Die durch Amtshandlungen um ein Jahr verlängerbaren Verjährungsfristen sind die im § 207 BAO genannten Fristen (ein, drei, fünf oder sieben Jahre).

Der zweite Satz des § 209 Abs. 1 BAO verlängert sowohl die nach dem ersten Satz verlängerte Frist als auch Fristen, deren Verlängerung sich aus dem zweiten Satz ergibt, für den Fall, dass entsprechende Amtshandlungen jeweils im letzten Jahr der Verjährungsfrist (im Jahr vor Ablauf der Frist) unternommen werden.

Als „Beginn der Amtshandlung“ gilt für die Außenprüfung der Zeitpunkt, in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordert (zB VwGH vom 15. 12. 1998, 93/14/0178, zu § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG).

Die Verjährung dient nicht nur dem Schutz des Abgabepflichtigen, sondern ist auch durch öffentliche Interessen geprägt. Zustände, die lange Zeit bestehen, haben ein gewisses Indiz der Richtigkeit für sich. Ferner erfordern lange zurückliegende Sachverhalte übermäßigen Beweiserhebungsaufwand.

Im Steuerreformgesetz 2005 und im AbgÄG 2004 wurden die Verjährungsfristen somit im Interesse der Verwaltungökonomie und des früheren Eintritts des Rechtsfriedens verkürzt. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO tritt ein, wenn nach außen erkennbare Amtshandlungen, die vor Ablauf der Verjährungsfrist unternommen werden, von sachlich zuständigen Abgabenbehörde vorgenommen wird.

Nach außen erkennbare Amtshandlungen, die vor Ablauf der Verjährungsfrist unternommen werden, führen ab 2005 nicht mehr zu einer Unterbrechung der Verjährung, sondern zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr. Unterbrechungen führen dazu, dass mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten war, die jeweilige Verjährung neu zu laufen begonnen hat.

Nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen sind beispielsweise erstinstanzliche Bescheide sowie Außenprüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO.

Das Ergehen von Abgabenbescheiden führt als Amtshandlung folglich dazu, dass die Verjährungsfrist mindestens sechs Jahre (für hinterzogene Abgaben: acht Jahre) beträgt. Dies gilt insbesondere für veranlagte Abgaben, wie im gegenständlichen Verfahren für die Einkommensteuer.

Überdies verlängert sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn Amtshandlungen in dem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (siehe Rathgeber, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005, S 129 ff).

## **2.2.1 Einkommensteuer 1999**

Die Einkommensteuererklärung des Jahres 1999 wurde am 1. Februar 2001 bei der Abgabenbehörde eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde am 12. Juni 2001 erlassen und ist in der Folge rechtskräftig geworden.

Bei der Beschwerdeführerin wurde beginnend mit 2. August 2007 (Unterfertigung des Prüfungsauftrages) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Finanzstrafgesetz unter anderem die Einkommensteuer für das Jahr 1999 betreffend vorgenommen.

Die Außenprüfung wurde am 14. August 2008 durch Verzicht auf Durchführung einer Schlussbesprechung abgeschlossen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurde mit Bescheid vom 19. Mai 2008 verfügt.

Durch die im Jahr 2007 vorgenommene Amtshandlung – Beginn der Außenprüfung und deren Abschluss im Jahr 2008 – wurde die mit 31. Dezember 2007 endende Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben auf Grund der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage bis 31. Dezember 2009 verlängert.

Der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer des Jahres 1999 ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bzw. des rechtsfreundlichen Vertreters – somit innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist ergangen und das Recht auf Vornahme der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 nicht verjährt.

## **2.2.2 Einkommensteuer 2000**

Die Einkommensteuererklärung des Jahres 2000 wurde am 10. September 2001 bei der Abgabenbehörde eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde am 12. November 2001 erlassen und ist in der Folge rechtskräftig geworden.

Bei der Beschwerdeführerin wurde beginnend mit 2. August 2007 (Unterfertigung des Prüfungsauftrages) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Finanzstrafgesetz unter anderem die Einkommensteuer für das Jahr 2000 betreffend vorgenommen.

Die Außenprüfung wurde am 14. August 2008 durch Verzicht auf Durchführung einer Schlussbesprechung abgeschlossen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde mit Bescheid vom 19. Mai 2008 verfügt.

Durch die im Jahr 2007 vorgenommene Amtshandlung – Beginn der Außenprüfung und deren Abschluss im Jahr 2008 – wurde die mit 31. Dezember 2008 endende Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben auf Grund der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage bis 31. Dezember 2009 verlängert.

Der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer des Jahres 2000 ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bzw. des rechtsfreundlichen Vertreters – somit innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist ergangen und das Recht auf Vornahme der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 nicht verjährt.

#### **D) Erwägungen**

Die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 19. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für das Jahr 1999 und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2000 war daher gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Unbegründet abzuweisen deshalb, da

- der Abgabenbehörde, die Tatsache von „Bareinkäufen“ beim Hauptlieferanten der Beschwerdeführerin (T) von einem für den Gastbetrieb GH\*\* typischen Waren sortiments und Getränken, die nicht in das Rechenwerk aufgenommen wurden, aber eindeutig dem Betrieb der Beschwerdeführerin und damit dem Gastbetrieb GH\*\* zuzurechnen sind, wie unter anderem in dem zur Geschäftszahl R+\* ergangenen Erkenntnisses unter anderem die Einkommensteuer für das Jahr 1999 und das Jahr 2000 betreffend ausführlich dargelegt, nicht bekannt war,
- der Abgabenbehörde unter anderem der „Schwarzeinkauf“ von ca. 50% der für den Gastbetrieb GH\*\* typischen Küchenwaren sowie der „Schwarzeinkauf“ von 24 Hektoliter alkoholfreier Getränke sowie von alkoholischen Getränken (Sekt, Brände und Spirituosen), nicht bekannt waren, und
- daher die Abgabenbehörde bei der Erstveranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000, nicht zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen konnte, wie sich dies aus den neu hervorgekommenen Tatsachen auf Grund der Außenprüfung ergeben hat.
- Die Abgabenbehörde hat das ihr eingeräumte Ermessen entsprechend begründet, und
- die steuerlichen Auswirkungen betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 waren nicht bloß geringfügig.

#### **E) Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Verfahren handelt es sich weder um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung noch fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

und die zu lösende Rechtsfrage wurde in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht uneinheitlich beantwortet.

Das Bundesfinanzgericht ist in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich

- der vom Richter eigenständig vorgenommenen Vorfragenbeurteilung der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung (siehe unter anderem VwGH vom 22. Oktober 1981, 14/2524, 2876/80, 81/14/0125,016; vom 22. Juni 1992, 92/14/0036; vom 29. September 1997, 96/17/0453; 30. Oktober 2003, 99/15/0098; 19. März 2008, 2005/15/0072 und 22. Februar 2012, 2009/16/0032), 26. Februar 2015, 2011/15/0121
- zu den neu hervorgenommenen Tatsachen und Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren (VwGH vom 29. Mai 2001, 97/14/0036) und
- zu den von der Abgabenbehörde gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand und damit der Identität der Sache (VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262

gefolgt.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

- 

Salzburg-Aigen, am 13. Mai 2015