

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., G, vertreten durch Gert Sommerauer, Steuerberater, Schönaugasse 49, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 14. August 2015, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013, Einkommensteuer für das Jahr 2014, Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 bis 2013 (Einkommensteuer), vertreten durch ADir. Gerhard Krickler und ADir.ⁱⁿ Angelika Fuchs, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein des Schriftführers FOInsp. S am 31. Oktober 2017 in Conrad-von-Hötzendorf-Straße 14-18, 8010 Graz, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2013 sei die Finanzverwaltung im Zuge von diversen Prüfungshandlungen auf die X GmbH gestoßen, die unter ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Y seit dem Jahr 2011 16 bis 18 Betriebe, zum einen Bordellbetriebe und zum anderen sonstige Gastbetriebe geführt habe. Im Zuge dieser Erhebungen habe sich herausgestellt, dass die X GmbH niemals operativ tätig geworden sei und die Umsätze bzw. Gewinne den einzelnen "Filialleitern" zuzurechnen seien.

Sämtliche "Filialleiter" hätten aus verschiedensten Gründen ihre Gewerbeberechtigung verloren und wären dann auf das Angebot von Y zurückgekommen, den Betrieb unter der X GmbH fortzuführen. Nach außen hin seien die "Filialleiter" nach wie vor als Chefin bzw. Chef aufgetreten. Auf Grund von Befragungen habe sich ergeben, dass Y den Mitarbeitern größtenteils unbekannt gewesen sei.

Es würden der Finanzverwaltung Aussagen von "Filialleitern" und von Y vorliegen, die beweisen würden, dass die Gewinne aus den Lokalen bei den einzelnen "Filialleitern" verblieben seien. Y habe an die "Filialleiter" monatlich erhebliche Beträge für die Pacht der Gewerbeberechtigung, die Erledigung diverser steuerlicher Angelegenheiten, die Abwicklung von An- und Abmeldungen der Mitarbeiter, die Führung der Buchhaltung und für die Lohnverrechnung verrechnet. Für diese verrechneten Kosten existierten seitens Y großteils monatlich erstellte Listen. Zwischen einigen "Filialleitern" und Y bestünden auch schriftliche Vereinbarungen über die Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung. Daraus gehe auch hervor, dass die Gewinne bei den "Filialleitern" blieben.

Einige Liegenschaften, in denen sich die Betriebe befänden, stünden im Eigentum der "Filialleiter". Schriftliche Mietverträge zwischen den Eigentümern und der X GmbH existierten nicht. Teilweise seien diese Mieteinnahmen jedoch steuerlich erfasst worden. Die übrigen "Filialleiter" hätten die Lokale auf eigenen Namen gemietet und auch die Miete eigenständig eingezahlt. Auch diesfalls gebe es zwischen der X GmbH und den "Filialleitern" keine schriftlichen Vereinbarungen darüber, dass die Miete von der X GmbH übernommen worden sei.

Wenn gefragt werde, wer die Mitarbeiter einstelle, komme von den "Filialleitern" meist die Antwort "das bin ich." Ebenso verhalte es sich mit dem Einkauf, der Festlegung der Öffnungszeiten usw. Die meisten "Filialleiter" seien zudem entweder geringfügig oder mit einem sehr niedrigen Monatslohn angestellt, wobei keine Dienstverträge existierten. Ein Zahlungsfluss über die erhaltenen Löhne könne ebensowenig wie für die Löhne der Mitarbeiter nachgewiesen werden. Es seien lediglich die monatlichen Lohnzettel unterzeichnet worden.

Für einige "Filialen" existierten Bankkonten, für die Y zwar offiziell zeichnungsberechtigt gewesen sei, doch einen tatsächlichen Zugriff auf diese Bankkonten habe er jedoch nicht gehabt. Dieser Umstand sei auch von der Buchhalterin der X GmbH bestätigt worden.

Generell sei festzustellen, dass die in der X GmbH für die einzelnen "Filialen" vorhandenen Aufzeichnungen grobe Mängel in formeller und materieller Hinsicht aufweisen.

Zum einen werde die Barbewegungsverordnung nicht eingehalten. In allen Betrieben würden die Tageslosungen mittels Klopfstreifen von Rechenmaschinen aufgezeichnet werden. Die meisten der erfassten Eingangsrechnungen würden auf die "Filialleiter" oder auf den Namen der "Filiale" lauten. Bis Ende 2012 seien die Ausgaben nicht "filialbezogen" gebucht worden. Diese Tatsachen würden jedenfalls zu einer Schätzung gemäß § 184 BAO berechtigen.

Mittlerweile hätten die "Filialleiter" eine eigene Gewerbeberechtigung beantragt oder seien andere Vereinbarungen eingegangen; wenige der "Filialen" seien geschlossen worden.

Es sei festzuhalten, dass das Konstrukt der X GmbH bereits unter der Z GmbH geführt worden sei.

Für Frau Bf. sei festzuhalten:

Das mit Y seit ca. 20 Jahren bestehende Geschäftsverhältnis sei mit Oktober 2014 beendet worden. Die Lebenshaltungskosten seien gemäß ihren eigenen Angaben ermittelt worden. Die Lohnzettel der X GmbH und der Z GmbH seien ab 2011 storniert worden (vgl. Bericht vom 6. August 2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, Sachverhaltsdarstellung).

Zur Ermittlung der einzelnen Jahresumsätze wurden die im Wege der Vermögensdeckungsrechnung ermittelten Beträge um jeweils 20% erhöht.

Für Zwecke der Gewinnermittlung sind von den im Wege der Vermögensdeckungsrechnung ermittelten Einnahmen einschließlich Hinzuschätzung (20%) die an Y geleisteten Zahlungen, die Kosten für Miete und Betrieb sowie die Nettolöhne der Mitarbeiter in Abzug gebracht worden [vgl. Bericht vom 6. August 2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 samt Beilage 2 (Vermögensdeckungsrechnung)].

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013, Einkommensteuer 2014, Umsatzsteuer 2011 bis 2014 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 bis 2013 (Einkommensteuer) hat die Beschwerdeführerin (Bf.) mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

A) Sachverhalt

Die X GmbH in Liquidation habe das Cafe "C" (GG) gepachtet und es sei dieser Betrieb als Filiale der "X GmbH" geführt worden.

Die Bf. sei bei der "X GmbH" angestellt und als Kellnerin im Cafe "C" tätig gewesen.

Die Abrechnungsunterlagen seien regelmäßig der "X GmbH" übergeben worden.

Diese Umstände könnten durch Einvernahme der Bf. bewiesen werden.

B) Beschwerdegründe

a) Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013

Das Finanzamt habe als Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren lediglich auf die Niederschrift vom 15. Juli 2015 und den Bericht der Außenprüfung vom 6. August 2015 verwiesen. Daraus ließen sich konkrete Gründe, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten, nicht entnehmen.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen

Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - seien keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - ließen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (siehe etwa VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016).

Aufgrund der Abgabenerklärungen der Bf. zu ihren Einkünften lägen rechtskräftige Bescheide vor. Die Behörde habe nunmehr neuerlich Bescheide erlassen. Eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO sei nicht für alle Verfahren bescheidmäßig ausgesprochen worden. Sohin seien die Bescheide rechtswidrig und aufzuheben.

2. Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Gemäß § 37 AVG sei es Aufgabe eines behördlichen Ermittlungsverfahrens, den für die Erledigung der Angelegenheit maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 45 Abs. 3 AVG habe die Behörde den Parteien Gelegenheit zu geben, vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und dazu Stellung zu beziehen. § 60 AVG sehe darüber hinaus vor, dass die Bescheidbegründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen habe. Der maßgebende Sachverhalt sei somit die Grundlage für die Anordnung von Rechtsfolgen.

Das Finanzamt habe diesen Vorschriften nicht entsprochen und die angefochtenen Bescheide nicht bzw. mangelhaft begründet. So seien in den Bescheiden weder Feststellungen getroffen, noch eine Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung vorgenommen worden. Dies stelle jedenfalls keine ausreichende Begründung im Sinne der Vorschriften des AVG dar.

Die angefochtenen Bescheide seien daher einerseits rechtswidrig, da eine, den Verfahrensvorschriften entsprechende Begründung gegenständlich nicht vorliege und andererseits das Parteiengehör nicht gewahrt worden sei.

Das Finanzamt stütze die Bemessungsgrundlage auf die Kombination von privaten Lebenshaltungskosten und betrieblichen Zahlungen der "X GmbH".

Nachdem diese Daten von der "X GmbH" stammten, sei der Bf. keine Möglichkeit eingeräumt worden, diese Daten zu überprüfen. Für sie sei eine Überprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit nicht gegeben.

Da die Bf. keine Einsicht in die Unterlagen der "X GmbH" habe, kenne sie auch die von ihr erklärten Umsätze nicht.

Erst wenn gegenüber der Bf. detailliert die von der "X GmbH" erklärten Kosten dargelegt werden würden, könne sie dazu eine Stellungnahme abgeben.

Das Recht auf Akteneinsicht stelle keinen Selbstzweck dar, sondern gebe dem Abgabepflichtigen ein Hilfsmittel zur Hand, seine abgabenrechtlichen Interessen zu verfolgen. Während eines laufenden Verfahrens werde es dem Abgabepflichtigen durch die Akteneinsicht ermöglicht, kontrollierend und vorbeugend Fehlannahmen und unzutreffende Vermutungen der Behörden entgegenzutreten (VwGH 2012/15/0166). Da der Partei des Verfahrens das Recht auf Akteneinsicht im Sinne des § 17 Abs. 1 AVG schon dann zustehe, wenn deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung der rechtlichen Interessen erforderlich sei, so sei dieses Recht umso mehr gegeben, wenn darüber hinaus die Kenntnis der Akten zur Geltendmachung oder Verteidigung eines Rechtsanspruches einer Partei notwendig erscheine (VwSlg 8444 A/1973).

Das Finanzamt wäre bei einem ordnungsgemäß durchgeführten Ermittlungsverfahren zum Ergebnis gelangt, dass die Bf. im gegenständlichen Zeitraum von zumindest 2011 bis 2014 Dienstnehmer der "X GmbH" gewesen sei und die Umsätze dieser zuzurechnen seien.

3. Zurechnung zur "X GmbH"

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, seien dann Unternehmer, wenn sie selbständig seien und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschafter nach außen hin in Erscheinung treten würden (vgl. das noch zum insoweit vergleichbaren UStG 1972 ergangene Erkenntnis VwGH 15.6.1988, 86/13/0082 sowie Ruppe/Achatz, UStG, § 2 Tz 22).

Subjekt der Umsatzsteuer könne nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setze somit ein in Erscheinungtreten der Gesellschafter als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. VwGH 26.5.1982, 82/13/0104 und VwGH 29.11.1994, 93/14/0150). Maßgebend sei das Auftreten nach außen (vgl. dazu auch unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten Ruppe/Achatz, aaO, § 2 Tz 20).

So habe der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung vom 30. Jänner 2014, 2013/15/0157 festgehalten:

Welche Personen die "vorgeschobene" Kapitalgesellschaft tatsächlich beherrscht hätten, sei für deren Unternehmereigenschaft ohne Belang. Zwei Personen seien bei der Gründung der S. Ltd., bei der Auswahl der jeweiligen Geschäftsführer, bei der Geschäftsabwicklung sowie bei der Anmeldung der Geschäftsräumlichkeiten "tonangebend" gewesen. Das Finanzamt habe die Umsätze der beiden Kapitalgesellschaften als Umsätze einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus den zwei "tonangebenden" Personen gewertet. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Unternehmereigenschaft dieser (angenommenen) Gesellschaft nach bürgerlichem Recht verneint und den Umsatzsteuerbescheid aufgehoben.

Für den vorliegenden Fall bedeute das, dass nur die "X GmbH" Subjekt der Umsatzsteuer sein könne. Hingegen habe die Bf. den Betrieb Cafe "C" an die "X GmbH" verpachtet und sei bei dieser angestellt gewesen. Außerdem habe die Bf. zu diesem Zeitpunkt gar keine Gewerbeberechtigung besessen, da ein Gewerbeberechtigungsausschluss vorgelegen sei. Allein aufgrund der Tatsache, dass die Bf. in diesem Betrieb tätig gewesen sei und das Lokal gar nicht führen hätte dürfen, sei nicht ableitbar, dass sie vom umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff umfasst sei. Stattdessen sei ihr Gehalt von der "X GmbH" ausbezahlt worden; die (Buchhaltungs)unterlagen inklusive Abrechnungen seien dem Geschäftsführer der "X GmbH", Herrn Y, regelmäßig übergeben worden.

Die Abgaben seien von der "X GmbH" ermittelt und abgeführt worden. Die einzelnen Dienstnehmer seien Herrn Y bekannt gewesen und er habe sich regelmäßig zu Abrechnungen mit der Bf. getroffen.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (VwGH 30.1.2014, 2013/15/0157 und 2013/15/0159) könnten die von einer GmbH erzielten Umsätze nicht einer (aus 2 Dienstnehmern bestehenden) GesbR zugerechnet werden.

Der Rechtsprechung des VwGH folgend, könnten die von einer GmbH erzielten Umsätze nicht der Bf., einer Dienstnehmerin der "X GmbH" zugerechnet werden.

4. Schätzung gemäß § 184 BAO

Da die Bf. keine Einsicht in die Unterlagen und erklärten Umsätze der "X GmbH" erhalten habe, sei für sie keine Überprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit gegeben. Die relevanten Unterlagen seien an die "X GmbH" übergeben worden.

Erst wenn gegenüber der Bf. detailliert die von der "X GmbH" erklärten Kosten dargelegt werden würden, könne eine Stellungnahme zu den einzelnen Positionen abgegeben werden.

Die Berechnungen seien weder schlüssig und folgerichtig und würden klar der Bestimmung des § 184 BAO widersprechen.

Die Befugnis zur Schätzung im Sinne des § 184 BAO beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der

Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lasse, beschränke das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips.

Wenn eine Schätzung zulässig sei, dann stehe die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Behörde im Allgemeinen frei, doch müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, es müssten die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehe, müsse mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen.

Das gewählte Verfahren müsse stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten.

Dabei müsse die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Die Begründung einer Schätzung habe unter anderem die der Schätzung zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses darzulegen und sich mit den erhobenen Einwendungen auseinanderzusetzen.

b) Rechtswidrigkeit der Bescheidinhalte

Dazu werde auf die Ausführungen unter B) a) der Beschwerde verwiesen. Da demnach das Ermittlungsverfahren mit zahlreichen Mängeln behaftet sei, seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und das Verfahren einzustellen bzw. in eventu aufzuheben und die Angelegenheit zur weiteren Beweisaufnahme und Entscheidung an das Finanzamt Graz-Stadt zurückverweisen.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung folgendermaßen begründet:

"Hinsichtlich der angesprochenen fehlenden Begründung für die Wiederaufnahme wird auf die Sachverhaltsdarstellung und den Bericht vom 05.08.2015 verwiesen.

Es wird festgehalten, dass im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren der Bericht die Begründung für sämtliche getroffene Feststellungen beinhaltet.

Im Jahr 2013 ist die Finanzverwaltung im Zuge von diversen Prüfungshandlungen auf die X GmbH gestoßen. Unter deren Gesellschafter-Geschäftsführer Y wurden seit dem Jahr 2011 in dieser Gesellschaft 16 bis 18 Betriebe geführt, zum einen Bordellbetriebe zum anderen sonstige Gastbetriebe.

Im Zuge diverser Erhebungen stellte sich heraus, dass die X GmbH niemals operativ tätig wurde und die Umsätze bzw. Gewinne den einzelnen "Filialleitern" zuzurechnen sind.

Sämtliche "Filialleiter" verloren aus verschiedensten Gründen ihre Gewerbeberechtigung und kamen dann auf das Angebot von Y zurück, den Betrieb unter der X GmbH

fortzuführen. Nach außen hin traten die "Filialleiter" nach wie vor als Chefin bzw. Chef auf. Aufgrund von Befragungen ergab sich, dass Y den Mitarbeitern größtenteils unbekannt war.

Es liegen der Finanzverwaltung Aussagen von "Filialleitern" und von Y vor, welche belegen, dass die Gewinne aus den Lokalen bei den einzelnen "Filialleitern" verblieben sind. Y verrechnete an die "Filialleiter" monatlich erhebliche Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung, die Erledigung diverser steuerlicher Angelegenheiten, für die Abwicklung von An- und Abmeldungen der Mitarbeiter, für die Buchhaltung, für die Lohnverrechnung, usw. Für diese verrechneten Kosten existieren seitens Y größtenteils monatlich erstellte Listen. Zwischen einigen "Filialleitern" und Y bestehen auch schriftliche Vereinbarungen über die Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung. Aus diesen Vereinbarungen geht hervor, dass die Gewinne bei den "Filialleitern" bleiben.

Einige Liegenschaften, in welchen sich die Betriebe befinden, stehen im Eigentum der "Filialleiter". Schriftliche Mietverträge zwischen den Eigentümern und der X GmbH existieren nicht. Teilweise wurden diese Mieteinnahmen jedoch steuerlich erfasst. Die übrigen "Filialleiter" mieteten die Lokale auf eigenen Namen und zahlten die Mieten auch eigenständig ein. Auch hier gibt es zwischen der X GmbH und den "Filialleitern" keine schriftlichen Vereinbarungen darüber, dass die Miete von der X GmbH übernommen wurde.

Wird gefragt, wer die Mitarbeiter einstellt, kommt von den "Filialleitern" meist die Antwort "das bin ich". Ebenso verhält es sich mit Einkauf, Festlegen der Öffnungszeiten, usw. Die meisten "Filialleiter" sind zudem entweder geringfügig oder mit einem sehr niedrigen Monatslohn angestellt. Dienstverträge existieren keine. Ein Zahlungsfluss über die erhaltenen Löhne kann nicht nachgewiesen werden, ebenso nicht für die Löhne an die Mitarbeiter. Es wurden lediglich die monatlichen Lohnzettel unterzeichnet.

Für einige "Filialen" existierten Bankkonten. Y war zwar offiziell bei diesen Bankkonten zeichnungsberechtigt, einen tatsächlichen Zugriff auf diese Bankkonten hatte Y jedoch nicht. Dieser Umstand wurde auch von der Buchhalterin der X GmbH bestätigt.

Generell ist zu sagen, dass die Aufzeichnungen welche in der X GmbH für die einzelnen "Filialen" vorhanden sind, formell und materiell grobe Mängel aufweisen. Zum einen wird die Barbewegungsverordnung nicht eingehalten. In allen Betrieben werden die Tageslosungen mittels Klopfbstreifen von Rechenmaschinen aufgezeichnet. Die meisten der erfassten Eingangsrechnungen lauten auf die "Filialleiter" oder auf den Namen der "Filiale". Bis Ende 2012 wurden die Ausgaben nicht "filialbezogen" gebucht. Diese Tatsachen berechtigen jedenfalls zu einer Schätzung gem. § 184 BAO.

Mittlerweile haben die "Filialleiter" eine eigene Gewerbeberechtigung beantragt oder sind andere Vereinbarungen eingegangen, wenige der "Filialen" haben geschlossen.

Es ist festzuhalten, dass das Konstrukt der X GmbH bereits unter Z GmbH geführt wurde.

In der Beschwerde wird behauptet, dass die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO nicht für alle Bescheide ausgesprochen wurde. Es wird auf die Wiederaufnahmebescheide 2011

bis 2013 hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer vom 14.08.2015 verwiesen.
Betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2014 wird festgehalten, dass es sich hierbei um Erstbescheide handelt.

Unter anderem wird in der Beschwerde die Behauptung aufgestellt, dass das Parteiengehör seitens der Finanzverwaltung nicht gewahrt wurde - auf die Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter (letzte Besprechung: 14.06.2015) wird hingewiesen.
Die Finanzverwaltung hat keinen Einfluss darauf, inwieweit von Seiten der steuerlichen Vertretung die allfälligen Besprechungspunkte an den Abgabepflichtigen weitergegeben werden. Im gegenständlichen Verfahren wurde bis dato noch keine Akteneinsicht beantragt (Auch nicht hinsichtlich der X GmbH). Wenn keine Akteneinsicht beantragt wird, kann auch keine gewährt werden.

Unternehmereigenschaft des Abgabepflichtigen:

Sämtliche Lohnzettel der X GmbH und der Z GmbH wurden storniert.

Die Abgabenbehörde stützt sich bei ihrer Entscheidung auf diverse Zeugenaussagen und Erhebungen der Finanzpolizei.

Der Mietvertrag für das Cafe C lautet auf den Namen der Abgabepflichtigen.

Nach Aussage des steuerlichen Vertreters wollte die Abgabepflichtige das Lokal selbst führen, konnte dies aber nicht, mangels einer notwendigen Gewerbeberechtigung.

Auch der Stromvertrag lautet auf den Namen der Abgabepflichtigen.

Bei Kontrollen durch die Finanzpolizei nannten die Mitarbeiter "Gabi" als ihre Chefin."

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der bevollmächtigte Vertreter der Bf. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Die Behörde wiederhole in der Beschwerdevorentscheidung die bisherigen Ausführungen der Sachverhaltsdarstellung, wobei ganz allgemein auf Betriebe der X GmbH verwiesen und von "sämtlichen" oder "meisten" "Filialleitern" gesprochen werde. Genau aus diesen Gründen würden diese auch als Bescheinigungsmittel geführt werden.

Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Die Parteien haben in der mündlichen Verhandlung Nachstehendes ausgeführt:

Der bevollmächtigte Vertreter der Bf. führte Folgendes aus:

"Zum Sachverhalt ist festzustellen, dass dieser umfänglich im Vortrag durch den Richter dargelegt wurde. Es kann aber aus seiner Sicht nicht sein, dass der Geschäftsführerin eines Lokales auch die im Betrieb erzielten Umsätze und Gewinne zugerechnet werden.

Ich beantrage der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Die Vertreterin der Amtspartei bringt Nachstehendes vor:

Grundsätzlich halte ich an den bisherigen Schriftsätzen fest. Ich möchte aber nur grundsätzlich ergänzen, dass diese unter der X GesmbH geführten Gastbetriebe den jeweiligen "Filialleitern" zugerechnet wurden, und bis auf die Bf. und noch einen Abgabepflichtigen bei der Schlussbesprechung Rechtsmittelverzichte geleistet wurden.

Bei dem einen Abgabepflichtigen hat der bevollmächtigte Vertreter nach Akteneinsicht auf die Erhebung einer Beschwerde verzichtet. Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013

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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 21 zu § 303 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 24 zu § 303 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Das Finanzamt hat in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Juli 2015 und auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. August 2015 verwiesen.

Im Betriebsprüfungsbericht findet sich unter der Überschrift "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO" bezüglich der Abgabenart "Einkommensteuer 2011-2013" der Hinweis auf die Feststellungen unter "Tz. 01-02".

In der zur "Tz. 1 Vermögensdeckungsrechnung" beigegebenen Beilage 2 wird die für Zwecke der Schätzung des Betriebsergebnisses angestellte Vermögensdeckungsrechnung hinsichtlich der zum Ansatz gebrachten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben detailliert und schlüssig dargestellt.

Die diesen Beträgen zugrunde liegenden, dem Finanzamt bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung unbekannten Sachverhaltsumstände, die die Zurechnung der Umsätze und Gewinne an die Bf. gebieten, sind im Betriebsprüfungsbericht unter "Sachverhaltsdarstellung" ausführlich dargestellt. Somit erweist sich die Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grunde von neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln jedenfalls gerechtfertigt. Umstände, die die Ermessensübung durch das Finanzamt als rechtswidrig erscheinen ließen, werden von der Bf. nicht behauptet und sind für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar.

Die Beschwerdeausführungen beschränken sich auf die bloße Wiedergabe von Kommentartexten und auf die Zitierung diverser Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und kommen dann zu folgender Schlussfolgerung:

"Aufgrund der Abgabenerklärungen meiner Mandantin zu ihren Einkünften liegen rechtskräftige Bescheide vor. Die Behörde hat nunmehr neuerlich Bescheide erlassen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO wurde nicht für alle Verfahren bescheidmäßig ausgesprochen. Sogar sind die Bescheide rechtswidrig und aufzuheben."

Diesen Einwänden kommt aus nachstehenden Gründen keine Berechtigung zu:

Da in den am 11. Mai 2012, 19. März 2013 und 7. März 2014 ergangenen und rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2013 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst sind und aus den unter Punkt 2) des Erkenntnisses dargestellten Erwägungen aber die Einkünfte aus dem gegenständlichen Kaffeehausbetrieb der Bf. zuzurechnen sind, erweist sich die Wiederaufnahme des Verfahrens als rechtmäßig. Denn Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 67 zu § 303 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Im Übrigen ist festzustellen, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2014 im Wege einer Erstveranlagung unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgt ist. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens kann somit keinesfalls in Betracht kommen. Weshalb aus der Tatsache, dass "eine Wiederaufnahme des Verfahrens

gemäß § 303 BAO nicht für alle Streitjahre bescheidmäßig ausgesprochen wurde, die Bescheide rechtswidrig und aufzuheben" sein sollten, ist für das Bundesfinanzgericht unerfindlich, zumal für das Jahr 2014 eine Wiederaufnahme mangels Vorliegens eines wiederaufzunehmenden Verfahrens keinesfalls in Betracht kommen kann. Das ändert aber wohl nichts daran, dass sich die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2011 bis 2013 aus den obigen Ausführungen als rechtmäßig erweisen.

2) Einkommensteuer für das Jahr 2014

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz 142 zu § 2 (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ - 1.4.2010) und die dort zitierte Judikatur).

Soweit die Bf. die Verletzung von Verfahrensvorschriften, insbesondere des Parteiengehörs, rügt, ist ihr zu entgegnen, dass das Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 7. Juni 2017, insbesondere den Mietvertrag vom 16. November 2007 und die Niederschriften vom 29. Oktober 2014 und vom 5. Februar 2015 mit Y nachweislich zur Kenntnis gebracht hat.

Dazu hat der steuerliche Vertreter der Bf. in der Eingabe vom 31. Juli 2017 nachstehende Stellungnahme abgegeben:

"Der Mietvertrag lautete deswegen auf Frau Bf., da Herr Y Frau Bf. gebeten hat, den Mietvertrag auf ihren Namen ausstellen zu lassen. Der genaue Grund dafür ist Frau Bf. nicht mehr bekannt. Entweder war es aufgrund persönlicher Differenzen mit dem Automatenaufsteller (Herr W) oder wurde ein persönlich haftender Mieter vom Vermieter verlangt.

Ich möchte nochmals festhalten, dass es Frau Bf. aufgrund einer Vorstrafe gar nicht möglich gewesen wäre, eine Gewerbeberechtigung zum damaligen Zeitpunkt zu erlangen und das Cafe auf eigene Rechnung zu führen.

Die Aussage, dass Herr Y keinen Bankzugang hatte, ist vollkommen unrichtig. Nur er konnte ein Konto eröffnen.

Frau Bf. kennt Herrn Y seit dem Jahr 1997. Seit damals ist sie in verschiedenen Unternehmen von Herrn Y als Dienstnehmerin im Cafe "C" angestellt gewesen. Die Aussage von Herrn Y vom 05. Februar 2015, Punkt 2 trifft auf Frau Bf. nicht zu.

Punkt 6 dieser Niederschrift vom 05. Feber 2015 widerspricht der Aussage vom 17.10.2014 unter Punkt 5. Ob es für diesen Betrieb ein eigenes Bankkonto gegeben hat, ist uns nicht bekannt. Als Filialleiterin hat Frau Bf. die Löhne an die anderen Dienstnehmer bar ausbezahlt."

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist eine unbestrittene Tatsache, dass die Bf. den Geschäftsmietvertrag über die Räumlichkeiten, in denen der gegenständliche Kaffeehausbetrieb betrieben worden ist, am 16. November 2007 - Beginn des Mietverhältnisses am 1. Jänner 2008 - auf unbestimmte Zeit abgeschlossen hat. Dies ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass es sich bei dem behaupteten Dienstverhältnis zur X GmbH wohl um ein absolutes Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO handelt und die Bf. tatsächlich die Absicht gehabt hat, den Kaffeehausbetrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu betreiben. Denn ein "echter" Dienstnehmer wäre wohl nicht bereit in seinem Namen und auf seine Rechnung einen Mietvertrag über die Betriebsräumlichkeiten seines Arbeitgebers abzuschließen.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 3 zu § 23 BAO).

An dieser Beurteilung vermögen auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2017 nichts zu ändern. Denn abgesehen davon, dass der Bf. der "genaue Grund" für die Ausstellung des Mietvertrages auf ihren Namen nicht mehr bekannt sei, erweist sich auch das vermutliche "Verlangen des Vermieters nach einem persönlich haftenden Mieter" nicht geeignet, das absolute Scheingeschäft in Zweifel zu ziehen, da ein "echter" Dienstnehmer im Wirtschaftsleben wohl keinesfalls bereit wäre dem Arbeitgeber die Haftung für die Verpflichtungen aus dem Mietvertrag abzunehmen.

Im Übrigen hat der bevollmächtigte Vertreter der Bf. im Zuge der Einvernahme der Bf. auch erklärt, "dass Frau Bf. das Lokal auch selbst führen wollte, jedoch nicht die gewerberechtlichen Voraussetzungen erfüllt" habe (vgl. Punkt 7. der Niederschrift mit der Bf. vom 16. Februar 2015).

Ein weiteres gewichtiges Indiz für die Absicht der Bf. den Kaffeehausbetrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu betreiben ist die Tatsache, dass die Bf. monatlich einen bestimmten Betrag an Y für die Überlassung der Konzession bezahlt hat. In diesem Zusammenhang ist auf die Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y zu verweisen, in der dieser unter Punkt 4) erklärt, dass er "von jedem Betrieb und damit auch von der Bf. monatlich zwischen 50 und 70 € für die Zurverfügungstellung

der Konzession" erhalten habe. Es bedarf wohl keiner weiteren Erläuterungen, dass ein "echter" Dienstnehmer wohl nicht bereit wäre seinem Dienstgeber ein Entgelt für die Zurverfügungstellung der Konzession zu bezahlen. Denn die Verpflichtung des Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis erschöpft sich darin, die ihm im Rahmen des Dienstvertrages auferlegten Pflichten zu erfüllen. Gewerberechtliche Belange fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Arbeitgebers.

Die diesbezüglichen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2017, wonach es Frau Bf. auf Grund einer Vorstrafe gar nicht möglich gewesen wäre, eine Gewerbeberechtigung zum damaligen Zeitpunkt zu erlangen und das Cafe auf eigene Rechnung zu führen, beweist ja gerade die Notwendigkeit, Herrn Y einen entsprechenden Betrag für die Zurverfügungstellung der Konzession zu bezahlen.

Auch die Tatsache, dass die "Gehälter an die Mitarbeiter von den "Filialleitern" von der Losung in bar und nicht von der X GmbH ausbezahlt wurden" (vgl. Punkt 5 der Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y), bekräftigt die Zurechnung der Einkunftsquelle an die Bf. Wenn die X GmbH den Kaffeehausbetrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben hätte, dann hätte diese wohl selbstredend als Arbeitgeberin die Lohnauszahlung an deren Mitarbeiter vorgenommen.

Die Tatsache, dass jeder Betrieb und damit auch der in Rede stehende ein eigenes Bankkonto hatte, über das Y "keine Verfügungsberechtigung hatte" (vgl. Punkt 6 der Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y), stellt ein weiteres gewichtiges Indiz dafür dar, dass die Bf. den Kaffeehausbetrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben hat.

Die Aussage in der Vorhaltsbeantwortung, dass nur Herr Y ein Bankkonto eröffnen konnte, liefert keinen unmittelbaren Beweis dafür, dass er über das Konto tatsächlich verfügungsberechtigt war. Die Feststellung, dass Herr Y keinen Bankzugang hat, sei vollkommen unrichtig, wird nicht näher erläutert und ist als unbewiesene Behauptung nicht geeignet, die persönliche Aussage von Y in der Niederschrift vom 5. Februar 2015 zu entkräften.

Weiters ist der in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2017 relevierte, vermeintliche Widerspruch der Aussage unter Punkt 6 der Niederschrift vom 5. Februar 2015 zur Aussage unter Punkt 5 der Niederschrift vom 17. Oktober 2014 (gemeint wohl 29. Oktober 2014, da die Vorladung am 17. Oktober 2014 ausgefertigt worden ist) für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, da Y in beiden Niederschriften übereinstimmend erklärt, dass er keinen Zugriff auf das Bankkonto des jeweiligen Betriebes hatte. Denn während er in der Niederschrift vom 5. Februar 2015 erklärte, dass er keine Verfügungsberechtigung gehabt habe, hat er in der Niederschrift vom 29. Oktober 2014 ausdrücklich Folgendes erklärt: "Die Gewinne bleiben bei den Filialen. Ich hatte auch keinen Bankzugang. Jede Filiale hat ein eigenes Bankkonto - auf diese habe ich keinen Zugriff."

Darüber hinaus "ist das Geld, das bedeutet Einnahmen weniger Ausgaben, jedenfalls bei den Filialleitern verblieben. Über das Geld konnten die Filialleiter verfügen, wie sie wollten" (vgl. Punkt 7) der Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y). Auch damit wird unmissverständlich dokumentiert, dass die Bf. das Unternehmerrisiko trägt und ihr daher die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Im Übrigen hat Y die Zurechnung der Gewinne an die einzelnen "Filialleiter" ausdrücklich als richtig bestätigt (vgl. Punkt 9) der Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y).

Schlussendlich wurde Y bereits im Jahr 2013 von der Finanzverwaltung darauf hingewiesen, dass das gegenständliche Konstrukt der Betriebe in der X GmbH nicht korrekt sei. "Ich gebe zu, dass meine steuerliche Vertreterin, Frau Mag. F mich darüber informiert hat, dass diese Konstruktion steuerrechtlich nicht korrekt sei (vgl. Punkt 1) der Niederschrift vom 5. Februar 2015 mit Y).

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

Bezüglich der Schätzungsberechtigung und der Wahl der Schätzungsmethode sowie der im Zuge des Schätzungsverfahrens einzuhaltenden Grundsätze beschränkt sich die Bf. auf allgemeine Rechtsausführungen ohne auf den konkreten Fall Bezug zu nehmen.

Da die Bf. bisher lediglich nichtselbständige Einkünfte erklärt hat und das Finanzamt auf Grund der obigen Ausführungen zum Ergebnis gelangt ist, dass die Einkunftsquelle des in Rede stehenden Kaffeehausbetriebes jedenfalls der Bf. zuzurechnen ist, war die Notwendigkeit gegeben, die Betriebsergebnisse der einzelnen Streitjahre zu schätzen. Dabei ist das Finanzamt von den unbestrittenen Lebenshaltungskosten der Bf. ausgegangen und hat zum Zweck der Ermittlung der Betriebseinnahmen die festgestellten Zahlungen an Y, den Aufwand für die Lokalmiete, die festgestellten Betriebskosten für das Lokal und die Nettolöhne der Mitarbeiter hinzugerechnet. Diese jeweiligen Jahresgesamtbeträge sind um einen Sicherheitszuschlag in Höhe von jeweils 20% erhöht worden.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 18 zu § 184 BAO).

Da unbestritten die Vorschriften der Barbewegungsverordnung nicht eingehalten wurden, ist die Schätzungsberechtigung jedenfalls gegeben.

Abgesehen davon, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht und die Schätzung nach dem Lebensaufwand grundsätzlich eine durchaus zulässige Schätzungsmethode darstellt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 12 und 16 zu § 184 BAO), wird damit im konkreten Fall das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durchaus erreicht. Den unbestrittenen privaten Lebenshaltungskosten der Bf. die mit dem Betrieb verbundenen Betriebsausgaben für Zwecke der Ermittlung der Betriebseinnahmen hinzuzurechnen erweist sich als durchaus schlüssig. In diesem Zusammenhang erweist sich der Ansatz eines maßvollen Sicherheitszuschlages von 20% jedenfalls gerechtfertigt. Sodann sind von diesem Gesamtbetrag für Zwecke der Gewinnermittlung die Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden.

Im Übrigen ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, Tz 3 zu § 184 BAO).

3) Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 19).

Nach herrschender Auffassung ist der Begriff der Selbständigkeit (Unselbständigkeit) bei natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht identisch mit dem des Einkommensteuerrechts. Das bedeutet: wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis steht, kann mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 69).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da nach den unter Punkt 2) angestellten Erwägungen der Betrieb des gegenständlichen Kaffeehausbetriebes der Bf. als Einkunftsquelle zuzurechnen ist, ist die Bf. als Unternehmerin zu qualifizieren und sind ihr die erzielten Gastronomieumsätze, deren Höhe unbestritten ist, umsatzsteuerlich zuzurechnen.

Die im Unternehmen angefallenen Vorsteuern, deren Höhe ebenfalls unbestritten ist, sind in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigt worden.

4) Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 bis 2013 (Einkommensteuer)

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

Da in den angefochtenen Bescheiden die Anspruchszinsen dem Gesetz entsprechend ermittelt worden sind, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

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. Da es sich bei der Lösung der gegenständlichen Streitfrage, ob die aus dem Betrieb des Kaffeehauses erzielten Gewinne bzw. Umsätze der X GmbH oder der Bf. zuzurechnen sind, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage handelt, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 31. Oktober 2017