

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Richter Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Martin Saringer und Christian Schuckert über die Beschwerde der A-Str. 1/1 A-GmbH, 1000 Wien, A-Str. 1/1, vertreten durch Treuhand Revisions GmbH, Dominikanerbastei 8, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 wiederaufgenommen, die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 neu und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 erstmals festgesetzt wurden,

### I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide (Kapitalertragsteuer) für die Jahre 2004 bis 2006 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

### II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 wird gemäß § 261 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandslos erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft, die in den Streitjahren 2004 bis 2006 drei Lokale betrieben hat. Von der Bf. ist die in den ersten Monaten des Jahres 2004 zunächst noch von der Mag. C. P GmbH bewirtschaftete Filiale A in der A-Gasse übernommen und geführt worden; die ersten Aufwendungen für diese Filiale sind für den Monat Juni 2004 erklärt worden. Die Filiale VI ist in der A-Straße, die Filiale C am A-Platz. Die Kundenzahlungsarten sind bar oder mit Kreditkarte. Der alleinige Geschäftsführer-Gesellschafter der Bf. ist A.A. A.. Die Adresse der Zentrale ist 1000 Wien, A-Straße 1/1.

Im Gefolge einer Außenprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jeweils für die Streitjahre wurde die Befugnis der Betriebsprüfung zur griffweisen Schätzung der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Streitjahre gemäß §184 BAO mit den Ausführungen unter Tz.1 des Berichts gemäß § 150 BAO vom 22. Oktober 2009 (=PB), gegliedert in die Punkte I. Software K.1, II. Inventurlisten, III. Kellnerabrechnungen, IV. Bons, V. Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV-Aufzeichnungen, VI. Bankomat- und Kreditkartenerlöse, VII. Bankomat- und Kreditkartenzahlungen, VIII. Kassabuch (Nichterfassung von Umsätzen aus dem übernommenen Lokal am Standort A-Gasse), begründet. Unter Tz. 2 und 3 PB wurden die Folgen des Betriebsprüfungsergebnisses betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Streitjahre in Zahlen dargestellt. Unter Tz. 4 PB wurde festgestellt, dass die verdeckten Ausschüttungen in den Jahren 2004 bis 2006 dem Steuersatz von 25% unterzogen und von der Bf. getragen würden.

Unter Tz. 1 PB wurde die Befugnis zur Schätzung gemäß § 184 BAO mit dem Bestand von formellen und materiellen Mängel in der Buchführung begründet, die nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausgestrahlt hätten. Die Buchhaltung habe dadurch, dass Umsätze bereits im Jänner 2004 getätigten seien, insgesamt an Glaubwürdigkeit verloren. Die Mängel seien derart gravierend, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gemäß §§ 131 BAO und, was die vorgelegten Unterlagen betrifft, die Vermutung der Richtigkeit gemäß § 163 BAO nicht gegeben sei. Die Anwendung der "griffweisen Schätzung" sei Folge der Vernichtung von Aufzeichnungen, der Feststellung von großen Umsatzdifferenzen und der Nichterklärung von Lösungen für sechs Monate. Infolge der unter Tz. 1 PB angeführten Punkte sei es sehr wahrscheinlich, dass nicht alle Erlöse in die Buchhaltung Eingang gefunden hätten. Die Frage nach den genauen Eröffnungszeitpunkten betreffend die Filialen A-Straße und A-Platz sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer trotz mehrmaligen Nachfragen nicht geklärt worden. Den Kreditkartenabrechnungen zufolge seien Zahlungen mit Mastercard-Kreditkarten in beiden Filialen ab Mitte September 2004 getätigten worden.

Seitens der Betriebsprüfung wurde die Summe der einzelnen Verkürzungsprozentsätze in Höhe von (32%+16%+30 % =) 78% ermittelt.

Bei der Ermittlung des Verkürzungsprozentsatzes von gerundet 32% ging die Prüferin von nicht verbuchten Lösungen für Juni 2004 in Höhe von 40.737,06€ aus, die-hochgerechnet auf fünf Monate - nicht verbuchte Lösungen von zumindest 244.422,36 € und somit Gesamtumsätze in Höhe von 759.854,63 € ergeben hätten. 244.422,36 € hätten einem Verkürzungsprozentsatz von ca. 32%entsprochen.

Der durchschnittliche Verkürzungsprozentsatz von ca. 16% wurde aus Pkt V. PB [=Prüfergebnis der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV-Aufzeichnungen] abgeleitet.

Die Erhöhung der Umsätze um 30% wurde - ausgehend von den Feststellungen des Pkt. VII. PB [=Bankomat-und Kreditkartenzahlungen] - mit den Erfahrungen der Prüferin aus zahlreichen Betriebsprüfungen betreffend den gegenständlichen Prüfungszeitraum, die gezeigt hätten, dass der Anteil der Zahlungen mittels Bankomat- bzw. Kreditkarten im Durchschnitt 30% betrage, begründet.

Zum Verkürzungsprozentsatz 78% wurde vorgebracht, dass der Ansatz dieses Prozentsatzes der Versuch sei, dem Umstand Rechnung zu tragen, dass, wenn Umsätze erhöht würden, auch diverse Aufwendungen, insbesonders von Jänner bis Juni 2004, erhöht werden müssten. Für die Monate Jänner bis Mai seien keine Aufwendungen verbucht worden. Bei im Jahr 2004 verbuchten Aufwendungen in Höhe von 346.883,61 €/ ab Juni 2004: monatlich 49.554,80 € ergebe dies hochgerechnet für Jänner bis Mai gerundete 42%. Damit würde ein pauschaler Betrag für Aufwendungen von 42% angesetzt. Die Umsätze würden um 36% erhöht.

Aufgrund des Prüfberichts erließ das Finanzamt Bescheide, gegen die die nunmehr als Beschwerde zu bezeichnende Berufung erhoben wurde. Die angefochtenen Bescheide sind einerseits die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 und die Abgaben- und Haftungsbescheide (Kapitalertragsteuer) für die Streitjahre, andererseits die im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2004 bis 2006.

Mit der Beschwerde wurde die abgabenbehördliche Befugnis zur Schätzung gemäß § 184 BAO mit der Begründung, dass die Erlöse genau kontrollierbar seien, bestritten.

Der Nichterklärung von sechsmonatigen Umsätzen [32%] wurde u.a. erwidert, dass die Filiale A-Gasse im inkriminierten Zeitraum durch den Franchisenehmer Mag. C. P GmbH geführt worden sei.

Dem Bestand von Differenzen zwischen Buchhaltung und EDV-Aufzeichnungen [16 %] gemäß Tz.1, Pkt.V PB wurde entgegengehalten, dass der nichtverbuchte Betrag von 34.756,34 € (inkl. USt.) als Ergebnis von 16 % des der Berechnung zugrundeliegenden Betrages von 1.544.129,23 € (ebenfalls inklusive USt.) rechnerisch nicht nachvollziehbar sei, weil dies einen Prozentsatz von rund 2,25% ergeben würde.

Der in Zusammenhang mit der Differenz bei Bankomat- und Kreditkartenzahlungen erhobenen Behauptung, die Abstimmung der Abrechnungen der Kreditkartenfirmen mit den EDV-Aufzeichnungen hätte in keinem Fall ein positives Ergebnis gebracht, wurde im Wesentlichen erwidert, dass die Vollständigkeit dadurch, dass die Kreditkartenfirmen die Überweisungen aufgrund der Belege ausschließlich auf das Firmenkonto durchgeführt hätten, gewährleistet sei.

Die angeführten „*Erfahrungen aus zahlreichen Betriebsprüfungen*“ betreffend den durchschnittlichen Kreditkartenumumsatz von 30% der Gesamtumsätze seien nicht anwendbar, da - bedingt durch die doch wesentlich geringfügigeren Einzelumsätze (z.B. ein Getränk unter 3 €, eine Speise rund 6 €, ein Umsatz pro Gast meist um 10 € bis 15 €) - der Anteil an unbaren Zahlungen nur rund 3 % betrage.

Die derartig eklatante Umsatzerhöhung von rund 1.120.000 € erscheine ohne Feststellungen bei den Hauptlieferanten (ABA, ABB, ABC) nicht plausibel. Die Bf. scheine bei Firmen wie A-H. und B-H. nicht auf. Von der Prüferin sei selbst erklärt worden, dass sich „*interessanterweise bei den Getränken keine Differenzen zu den Lieferfirmen ergaben*“ (Zitat Ende).

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurde dem Geschäftsführer der Bf. zur Schätzung gemäß § 184 BAO u.a. vorgehalten, dass sich die 16% (34.756,34€ laut Kostenstellenkonten) auf die 20%- und 10%-igen Umsätze laut Erklärung 2006 beziehen würden. In der Beschwerde seien Kreditkartenumumsätze, die ein positives Ergebnis ergeben hätten, nicht vorgelegt worden. Die Art und Weise der Ermittlung des unbaren Anteils sei nicht dargelegt worden.

Mit der darauffolgenden Gegenäußerung begründete der steuerliche Vertreter zunächst die mathematische Unrichtigkeit der Behauptung, wonach der Betrag von 34.756,34 € 16% des im Bericht angenommenen Bruttbetrages der 10 %- und 20 % Umsätze für 2006 in Höhe von 1.544.129,23€ betrage, damit, dass sich rechnerisch nur 2,25% ergeben würden, bestritt, dass die Heranziehung von Bruttbeträgen zielführend scheine, und brachte im Übrigen vor, dass der Grund, warum nun in der Stellungnahme plötzlich die Werte der Umsatzsteuererklärung 2006 denselben Prozentsatz ergeben würden, fraglich sei. Bei Heranziehung der Umsatzsteuererklärung ergäbe sich ein noch geringerer Prozentsatz von 2,21 %, Umsatz laut Erklärung 2006 1.361.581,18€ zuzgl.USt 209.591,83 €.

Die Kreditkartenumumsätze seien auf den Konten 3206 (Diners), 3207 (Visa) und 3208 (Europay) gebucht worden.

Zur fehlenden Schätzungsbefugnis verwies der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 wurde von den Parteien nach der Besprechung des "Jahresumsatz Lokal A-Gasse" anhand der Daten im Bericht Pkt. VIII. Kassabuch einvernehmlich die Befragung des Mag. C. P als Zeuge zum Thema Zurechnung der an der Adresse A-Gasse erzielten Umsätze der P GmbH beantragt. Auf die Wertung der Aussage der Prüferin, wonach eine eingelöste Kreditkarte nicht

auf das der Finanzverwaltung bekannte Firmenkonto verbucht worden sei, durch den Geschäftsführer der Bf. als falsch folgte der Einwand der Prüferin unter Verweis auf die VLNR., wonach die Erlöse der Filiale A-Gasse durch die Kreditkartenfirma [bedingt] der Bf. zuzuordnen seien.

Mit dem Schreiben der Amtspartei vom 30. August 2013 wurde die Zurechnung der Umsätze aus der A-Gasse im entsprechenden Zeitraum der Bf. im Wesentlichen aufgrund der am 16. Mai 2013 protokollierten und als glaubhaft eingestuften Aussagen von Mag. P verneint. Des Weiteren wurde vorläufig zusammengefasst, dass die Prüferin die vorgebrachten Einwendungen betreffend das Schätzverfahren nach Dafürhalten der Amtspartei in weiten Teilen nicht entkräften habe können und es zu einem wesentlichen Teil an Unterlagen (Archivierungsprobleme) fehle, womit ein Festhalten an den getroffenen Feststellungen nicht möglich sein werde. Weitere konkrete Ermittlungen seien bislang vom Unabhängigen Finanzsenat nicht beauftragt worden und halte die Amtspartei aus erwähnten Gründen auch nicht für zielführend.

In der Anlage zu diesem Schreiben wurden dem Unabhängigen Finanzsenat die im Zuge der Akteneinsicht am 7. Juni 2013 an den Steuerberater übergebenen Unterlagen zu Kreditkartenumsätze (342 Seiten, duplex ausgedruckt auf 171 Blättern) übermittelt.

Mit der Gegenäußerung vom 25. Oktober 2013 teilte der Steuerberater dem UFS u.a. mit, dass das Finanzamt die Ausführungen der Beschwerde zum Punkt "*Fragliche Umsätze im Jahr 2004-Befragung Mag. P*" akzeptiert habe, und erklärte, dass dadurch, dass keine Ansatzpunkte für die Nichterfassung von Daten bestünden, alle in Streit gestellten Punkte aufgeklärt seien. Die Geldflüsse seien vollständig im Rechnungswesen erfasst. Es gebe keine Anzeichen, dass Eingänge der Gesellschaft nicht berücksichtigt und damit nicht der Besteuerung unterzogen worden seien.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 26. November 2013, in welchem der Angestellte H.S. als Zeuge befragt worden war, wiederholten die Vertreter der Großbetriebsprüfung ihr bisheriges Vorbringen, wonach Grundaufzeichnungen (z.B. Küchenbons, tägliche Inventurlisten) nicht aufbewahrt worden wären, und legten dar, dass andere, im Bericht getroffene Feststellungen von der Prüferin nicht bewiesen werden könnten, weil Daten aus der Archivierung (Zuständigkeit liege beim BRZ) verloren gegangen seien. Der steuerliche Vertreter wiederholte die bereits bekannten Aussagen wider die Aussagen der Betriebsprüfung.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden die einzelnen der unter der Tz. 1 PB angeführten Punkte samt den diesbezüglichen Ausführungen der Parteien im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zusammengefasst dargestellt:

#### Pkt. I. Software K.1

Betreffend die "Software K.1" wurde im Prüfbericht auf der Grundlage des Benutzerhandbuchs, Recherchen im Internet über die Software K.1 Kassensysteme, einer Betriebsbesichtigung und einer Demonstration des Geschäftsführers der T.I.-GmbH, R.A.

im Wesentlichen festgestellt, dass zwei Schlüsseln (Kellner-, Chefschlüssel) im Betrieb verwendet würden.

Mit dem Kellnerschlüssel gebe der Kellner die verschiedenen Zahlarten der Gäste wie Bar, Gutschein, Auf Haus, Gemischt (teils bar, teils mit Kreditkarte), etc. ein und wisse aufgrund der am Tagesende für jeden Kellner ausgedruckten Abrechnung die Höhe seines Tagesumsatzes, des in den Safe zu gebenden Bargeldbetrages, der Trinkgelder und die Anzahl der Bankomat- bzw. Kreditkartenumsätze.

Die Ausgabearten der Bons seien der Gesamtbon (= ein kumulierter Küchen/Schankbon) und der Einzelbon (Ausdruck jedes einzelnen Artikels).

Alle vorgelegten Aufzeichnungen wie Warenbericht, Gesamt-Inkasso, Artikelbericht, EDV-Aufzeichnungen seien nur abgeleitete Auswertungen aus den ursprünglichen Eingaben der Kellner.

Im Bericht "Gesamt-Inkasso" seien die Umsätze als "Bar", "Kredite" und "Card" aufgezeichnet. Alle der Betriebsprüfung vorgelegten Gesamt-Inkasso Berichte seien Bareinnahmen, da "Kredite" und "Card" keine Summen enthalten würden.

In den EDV-Aufzeichnungen sei eine eigene Spalte "Zart", die zwischen Barzahlung und Bankomat- bzw. Kreditkartenzahlungen unterscheide. In allen vorgelegten EDV-Daten seien immer nur Barzahlungen ausgewiesen.

Der Waren- und der Artikelbericht würden keine Aussage darüber, ob bar oder mit Karte bezahlt worden sei, geben.

Bei Stornierungen wegen falsch bonierter Artikel werde die Option "Stornieren" ausgewählt. Mit der Funktion "zurück" befindet man sich wieder auf der Tischemebene, der Stornobon werde auf den eingestellten Druckern gedruckt.

Der Prüferin seien weder diese Stornobons, noch Stornodateien vorgelegt worden.

Bei Drücken der Stornotaste wegen Vertippens durch den Kellner werde der Artikel aus der Informationsleiste gelöscht. Alle Küchen- und Schankbons würden mit einer eindeutigen Nummer (x-Nummer) versehen.

Zur Kontrolle würden alle Bons mit der laufenden Nummerierung benötigt.

Über die Datenbankverwaltung würden sich alle Berichte, Journale, Dateien zurücksetzen bzw. löschen lassen.

Der Bonierschlüssel (=Chefschlüssel) habe ein umfassendes Zugriffsrecht. Mit diesem Schlüssel könnten einzelne Bonierungen wie auch ganze Tische gelöscht werden. Der Umsatz eines jeden Kellners könne angesehen werden. Auf jeden Tisch, den ein Kellner auf- oder zugemacht habe, könne noch einmal zugegriffen werden. Der dortige Verzehr könne ergänzt, reduziert oder vollständig gelöscht werden. Mit diesem Schlüssel könne der "Chef" auch auf einen Tisch eines bestimmten Kellners bonieren, weil der Kellner z. B. keine Zeit oder das Bonieren vergessen habe. Die übrigen Kellner hingegen könnten nachträglich weder stornieren, noch abgerechnete Tische erneut öffnen oder auf Tischen ihrer Kollegen buchen.

Der Bonierschlüssel sei dadurch, dass auch einzelne Tische im Nachhinein gelöscht und der dortige Verzehr auf andere Tische verteilt werden könnten, eine Art Generalschlüs-

sel, der zu jeglicher Art von nachträglicher Umbuchung berechtige, ohne dass diese Buchungen in der Kasse erfasst würden.

Stornos würden zahlen- und betragsmäßig in den Tagesendsummenbons erfasst.

Dieser Bon weise z. B. 17 Stornos über insgesamt 23.720 € aus, ohne dass aus dem Tagesendsummenbon hervorgehe, a) ob die Stornos aufgrund eines anzulernenden Probekellners oder wegen falscher Speisen und Getränke erfolgt seien, b) ob es sich um falsche Tischnummern beim Bonieren gehandelt habe, die bei einem Tisch storniert und bei dem nächsten wieder korrekt eingebucht worden seien, oder c) ob tatsächliche Umsätze einfach storniert worden seien.

Der „Chef“ benutze den Bonierschlüssel, um bei einer größeren Gruppe von Gästen einige Tische dorthin umzubuchen, und könne somit kleinere Tische zu Lasten der größeren auflösen. So sei es möglich, dass einzelne kleinere Tische "verschwinden". Soweit die größere Gruppe bar bezahlt und keine Quittungen brauche, könnten danach die hinzugezogenen Rechnungspositionen gelöscht werden. Falls diese Gruppe eine Rechnung erbitte, sei damit der Verbrauch des Wareneinsatzes nachgewiesen.

Einzelne Tische oder Getränke bzw. Speisen könnten auf den "Personaltisch" umgebucht werden.

Mit der Möglichkeit der Installation der Funktion "Probekellner" könnten Speisen und Getränke probehalber gebucht werden. Diese Einrichtung sei zum Anlernen von Bedienungspersonal gedacht. Dem Sinn und Zweck nach seien die Buchungen reine Übungsbuchungen oder Probebuchungen, die keinen tatsächlichen Umsatz widerspiegeln und daher anschließend storniert werden würden. Ob und wie viele Stunden eine Bedienung eingearbeitet würden und wieviele Probebuchungen sie vornehmen müsse, lasse sich aber nie vorhersagen, infolge dessen es ein Leichtes sei, eine längere Einarbeitungszeit für eine Aushilfskraft zu behaupten, tatsächliche Umsätze über den Probekellner zu bonieren und anschließend diese Umsätze des Probekellners wieder zu stornieren.

Bei einer elektronisch unterstützten Kassenführung sei, wie bei einem manuell geführten Kassabuch, zu fordern, dass das System programmäßige Sicherungen und Sperren beinhalte, die schon zum Zeitpunkt der ersten Speicherung verhindern würden, dass einmal eingegebene Daten nachträglich geändert werden können.

Nach Ansicht der Prüferin werde eine von der Bf. angeschaffte Software ihrem Zweck entsprechend eingesetzt. Ein Kassensystem schließe Manipulationen nicht aus, sodass dies Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung gebe. Insbesonders bei einem Gastronomiebetrieb mit insgesamt vier Filialen, bei dem die Umsätze als Barverkäufe und/oder Bankomat- und Kreditkartenverkäufe getätigt würden, komme der Kasse besondere Bedeutung zu. Die Kassenaufzeichnungen als eine Art Eigenbelegerstellung seien die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze und deshalb einer strengen Beurteilung zu unterwerfen.

Mit der Beschwerde wurde zum gegenständlichen Punkt im Wesentlichen vorgebracht, dass im Betrieb nicht zwei, sondern vier verschiedene Schlüssel (Kellner-, Filialleiter-,

Lagerberechtigungs- und Chefschlüssel) mit folgenden Funktionsmöglichkeiten verwendet würden:

- Der Kellnerschlüssel könne bonieren und ermögliche eine Standkontrolle aller offenen Tische mit nur Ansicht bzw. die Ersehung des Endumsatzes des Kellners.  
Durch das nach einem Bonierungsvorgang erfolgende Drücken auf „schließen“ könne der nächste Kellner im Computer arbeiten. Bei einer weiteren Bestellung könne der betreffende Kellner denselben Tisch wieder öffnen und die Zusatzbestellung bonieren. Im Falle eines Bonierungsirrtums könne der Kellner - solange er die Bestellung nicht geschlossen habe - diese Bestellung stornieren. Schließen bedeute, dass die Bestellung in die Küche oder in die Schank weggesandt werde. Sobald der Kellner auf „schließen“ gedrückt habe, sei für ihn eine Stornierungsmöglichkeit nicht mehr gegeben.
- Der Filialleiterschlüssel könne neben den Berechtigungen des Kellners noch Warenzugänge eingeben, die Stände abfragen sowie dokumentierte Warenausgleiche machen. Die Wareneingabe werde von der Büromitarbeiterin laufend mit den Mengen der Lieferscheine kontrolliert.
- Der Lagerberechtigungsschlüssel könne nur die Lagerabfragen durchführen, nicht bonieren, dokumentiert Lagerzu- und abbuchungen durchführen und keine Kellnerabfragen tätigen.
- Der Chefschlüssel ermögliche zusätzlich zu den anderen Berechtigungen ein Storno, solange die Funktion Rechnung nicht aufgerufen sei. Dieses Storno sei dokumentiert. Zusätzlich könne die Summe der bereits abgeschlossenen als auch der nicht abgeschlossenen Bestellungen abgerufen werden.

Die Ausführung über die eigene Spalte „ZART“ sei im Betrieb nicht aktiviert und könne nicht verwendet werden.

Tischverlagerungen seien möglich. Ein Grund, warum dies ein Problem ergeben sollte, sei nicht nachvollziehbar.

Es gebe weder eine „Personaltisch-Funktion“, noch einen „Probekellner“. Die Funktion "Probekellner" sei nicht installiert bzw. aktiviert.

Zu den angeblichen Storni von 23.720 € wurde auf den Bericht der Firma B-GmbH GmbH, in dem die Betriebsprüfung den gleichen Betrag angeführt habe, verwiesen und bemerkt, dass es sich hier um einen Fehler der Betriebsprüfung handeln müsse, da es nicht möglich sein könne, dass in der Firma A-Straße die genau gleiche Anzahl wie in der Fa. B-GmbH GmbH vorgekommen sein könnten. Es gebe nur Sofortstorni z. B. bei Eingabefehlern der Kellner, die dokumentiert würden; dabei handle es sich um einen verschwindend geringen Prozentsatz. Der Computer sei mit der Schankanlage von WMF verbunden und gebe die Waren im Fall eines Sofortstornos gar nicht heraus.

Als Anlage 1 zur Beschwerde wurde eine Stellungnahme der Lieferfirma des Kassensystems (=ST 1), gegliedert in die Punkte 1) Manipulation nach Kassenabschluss, 2) Probekellner 3) Manipulation nach Tischabschluss, an die belannten Behörde übermittelt.

Mit der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme hielt die belangte Behörde der Bf. u. a. vor, mit der Beschwerde keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, außer dass die steuerliche Vertretung vier verschiedene Schlüssel anführe. Die Summe von 23.720 € sei lediglich als Beispiel zitiert worden.

Mit der darauffolgenden Gegenäußerung vom 19. November 2010 fügte der steuerliche Vertreter seinen bisherigen Ausführungen u. a. hinzu, dass die Beschreibungen in der der Prüferin vorgelegten Funktionsbeschreibung des Abrechnungssystems enthalten seien und die Prüferin ein Gespräch mit der Firma Tipos (Kassensysteme) gehabt habe.

Bei den Storni handle es sich um einen verschwindend geringen Prozentsatz und nicht um so eine hohe Summe. Alle Storni würden am Journal gespeichert.

In weiterer Folge werden die Ausführungen der Lieferfirma des Kassensystems (ST1), aufgegliedert nach Punkten, in Verbindung mit der diesbezüglichen Stellungnahme der Prüferin samt Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters zusammengefasst dargestellt:

#### Punkt 1 ST 1 - Manipulation nach Kassenabschluss

Nach den Ausführungen der Lieferfirma könne auf dem Kassensystem direkt nach dem Tagesabschluss praktisch nichts mehr geändert werden. Es seien nur mehr Belege in Rechnungen umwandelbar oder manche Zahlungsarten änderbar (z. B. von Card auf Bar), was aber nicht umsatzrelevant sei.

Dagegen wandte die Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde ein, dass der Tagesabschluss jederzeit, d. h. auch z. B. nach Wochen gemacht werden könne, und dass bis zum Tagesabschluss jederzeit Änderungen vom Gesellschafter - Geschäftsführer möglich seien.

In der Gegenäußerung vom 19. November 2010 wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die in der Stellungnahme angeführte Behauptung den Ausführungen der Lieferfirma widerspreche und durch nichts belegt sei.

#### Punkt 2 ST 1 - Probekellner

Nach den Ausführungen der Lieferfirma seien keine Probekellner am Kassensystem vorhanden. Die Frage der Prüferin in der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme, wie neue Kellner eingeschult würden, beantwortete der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 19. November 2010 mit der Erklärung, dass die Einschulung von neuen Mitarbeitern sich nach dem vorhandenen System gestalten müsse.

#### Punkt 3 ST 1 - Manipulation nach Tischabschluss

Nach den Ausführungen der Lieferfirma könne nach dem Abschließen eines Tisches dieser innerhalb desselben Tages wieder geöffnet werden. Seine Zahlungsform könne geändert werden. Die Änderungen würden im Bonierjournal protokolliert (z. B. Stornos) oder seien nicht umsatzrelevant.

Über den diesbezüglich erhobenen Vorwurf der Prüferin betreffend Nichtvorlage von Storno- oder Protokollierungsdateien hinauf legte der steuerliche Vertreter in seiner Gegenäußerung vom 19. November 2010 dar, dass der Vorgang sich so, wie im Schreiben

der Firma K.1 erwähnt, verhalte. Alle Buchungsvorgänge seien im Buchungsjournal, das übrigens nicht verlangt worden sei, wiedergegeben.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 gab der Geschäftsführer zu Protokoll, einen Chefschlüssel zu haben. Der Kellner habe einen Schlüssel. Die Aufzeichnungen seien vollständig. Die Prüferin bestritt die Vollständigkeit der Aufzeichnungen, behauptete, dass die Sofortstornos nicht dokumentiert worden seien, und erklärte unter Bezugnahme auf den Prüfbericht, dass die Feststellungen auf das Benutzerhandbuch beruhen würden.

Im Zuge der beim Bundesfinanzgericht erfolgten Zeugeneinvernahme des bei der Bf. seit 22. Oktober 2004 angestellten Kellners H.S. am 26. November 2014 gab der Zeuge über Frage des Referenten nach dem Ablauf eines Arbeitstages beim Bf. in den Jahren 2004 bis 2006 u. a. zu Protokoll, dass er die Kaffeemaschine nach Dienstantritt um 9:00 Uhr aufgedreht und geschaut habe, ob die Tische sauber seien. Vorbereitungsarbeiten [Tätigkeiten wie Servietten, Besteck, Aschenbecher kontrollieren, das Tagesmenü auf die Tafel schreiben] seien verrichtet worden. Das Lokal sei um 10:00 Uhr geöffnet worden. Der Zeuge sei die meiste Zeit zwar in G-Stadt tätig gewesen, sei jedoch auch bei Bedarf in anderen Filialen im Einsatz gewesen.

Die Gäste - viele Studenten, Pensionisten, Arbeiter - und Schüler würden bar bzw. mit Bankomat und Kreditkarte zahlen; die Barzahlungen würden überwiegen.

Bei den mit Block und Kugelschreiber aufgenommenen Bestellungen sei der erste Weg des Kellners jener zur Bonierkassa, in die die entsprechenden Getränke und Speisen boniert würden. Die Gläser würden befüllt. Die Getränke würden serviert.

Die Küche bekomme einen Ausdruck aus dem Computer. Nach Fertigstellung der Küchengerichte serviere der Kellner die auf dem Ausgabepult abgestellten Speisen den Gästen.

Nach der letzten Konsumation werde dem Gast der Computerkassaausdruck betreffend den Tisch vorgelegt.

Zum Ablauf bei Reklamationen führte der Zeuge ins Treffen, dass er vor Tätigung des Ausdrucks routinemäßig den Ausdruck kontrolliere und schaue, ob das Ergebnis stimmen könne. Bei Feststellen einer fehlenden Buchung bestehe noch die Möglichkeit, beispielsweise eine Semmel zu verrechnen. Ein Sofortstorno sei im Fall der Buchung eines Bieres zuviel, ohne das Bier dem Schanksystem bereits entnommen zu haben, möglich. Der Zeuge könne nur stornieren, wenn der Artikel noch nicht angewählt worden sei. Angewählt heiße, dass der Kellner den Kredit noch nicht freigegeben/aus der Schankanlage entnommen habe.

Im Fall der Bonierung einer Cola (Flasche) zuviel stelle der Zeuge es zur Seite und mache den Geschäftsführer darauf, dass er zuviel boniert habe, aufmerksam. Am Tagesende werde das in der Form berücksichtigt, dass dem Zeugen vom Umsatz, den er als Kellner abgeben müsste, das nichtkonsumierte Cola in Abzug gebracht werde. Die Mitteilung erfolge mündlich.

Bei nach Vorlage des Ausdrucks erfolgter Bestreitung einer Position auf der Rechnung durch den Gast bestehe für den Kellner keine Möglichkeit, die Daten nach Erstellung der Abschlussrechnung zu verändern. Der Zeuge mache den Geschäftsführer auf den Fehler aufmerksam und müsse den Geschäftsführer fragen.

Im Fall der Nichtanwesenheit des Geschäftsführers werde die Rechnung kopiert, um den Geschäftsführer auf den Fehler aufmerksam zu machen.

Nach Betriebsschluss sei der am Computer angezeigte Umsatz in ein "Tascherl" gegeben und in den Safe im Lokal geworfen worden. Der Rest im "Börserl" sei das Trinkgeld. Bankomatzahlungen würden berücksichtigt.

Über Frage der Prüferin nach der Bedeutung "Ausdruck" bei der Bestellaufnahme bzw. Abrechnung teilte der Zeuge im Wesentlichen mit, dass die Küche bei der Speisenbestellung einen Küchenbon erhalte.

Der Zeuge verneinte die Frage der Prüferin, ob die Bestellaufnahmen bei Betriebsende auch in das "Tascherl" gegeben würden, und fügte hinzu, dass die Blockaufzeichnungen für den Kellner eine Unterstützung seien und ansonsten keine Bedeutung hätten.

Über Fragen der Prüferin nach dem Bonausdruck bei Tischabschlüssen und der Art und Weise des Tischabschlusses gab der Zeuge zu Protokoll, dass ein Beleg bei Tischabschluss ausgedruckt werde, außer der Gast formuliere ausdrücklich den Wunsch nach einer Mehrwertsteuerrechnung. Der Tisch sei mit der Vorlage des Ausdrucks abgeschlossen.

Auf die Frage der Prüferin nach der Vorgehensweise beim Tischabschluss im Fall, dass dem Gast die Rechnung nicht vorgelegt und kassiert werde, antwortete der Zeuge, dass er nur mit Vorlage des Ausdrucks kassieren dürfe. Bei Bestellung und sofortiger Zahlung der Konsumation gehe der Zeuge zurück zur Kassa und lege den Ausdruck zum Tisch des Gastes.

Über Frage des Referenten zu den Betriebsschlüssel in den Streitjahren teilte der Zeuge mit, in den Streitjahren über einen Geschäftschlüssel (Eingangstür) und den Kellnerlagerschlüssel verfügt zu haben. Diese Schlüsseln seien ein Schlüssel mit mehreren Funktionen. Mit dem Schlüssel würden die Kühlladen aufgefüllt. Mit dem Wort "Kellnerlager" sei das Getränkelaager gemeint.

Bei Veränderung des Getränkelaagerbestandes ändere sich für den Zeugen nichts. Über diesen Vorgang erfolge keine Computereingabe.

Im Betrieb seien der Service-, Küchen- und Geschäftsführerschlüssel im Einsatz. Wenn es um Computerzugriffschlüssel gehe, habe der Zeuge einen Kellnerschlüssel besessen. Der Zeuge habe einen weiteren Schlüssel, mit dem er auf die Computerdaten greifen hätte können, nicht gehabt.

## Pkt.II.Inventurlisten

Betreffend "Inventurlisten" wurde im Prüfbericht festgestellt, dass tagtäglich Listen (in allen Filialen) ausgedruckt würden, die von den Angestellten mit den tatsächlichen Beständen zu vergleichen seien. Die Ist-Bestände würden von den Kellnern händisch auf diesen "Inventurlisten" eingetragen. Laut dem Geschäftsführer seien Bestandsdifferenzen von

den Kellnern zu bezahlen. Die einzige Überprüfung sei der tägliche Ausdruck einer Inventur pro Filiale. Die Kellner würden diese Inventuren mit dem tatsächlichen Stand vergleichen. Der Geschäftsführer würde diese Listen in seinem Büro kontrollieren. Fehlende Artikel würden vom Geschäftsführer nachboniert und müssten von den Kellnern bezahlt werden. Die täglichen Inventurlisten würden nicht aufbewahrt. Die täglichen Inventurlisten pro Filiale würden gemäß §§ 131 BAO Grundaufzeichnungen darstellen.

Mit der Beschwerde wurde gegen den Inventurlistencharakter der erwähnten Listen eingewandt, dass diese Listen reine Zwischenkontrolllisten seien, die nur zur laufenden Kontrolle für die Kellner bestimmt seien. Damit, dass sich der Stand auch jederzeit aus dem Computer nachvollziehen lasse und die Kellner eventuell fehlende Artikel nachbonieren und die fehlende Differenz begleichen müssten, sei auch gewährleistet, dass sämtliche Buchungen im Computer-System festgehalten würden.

Zum Vorhalt der Betriebsprüferin in Form der Stellungnahme zur Beschwerde, keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, samt Verweis auf den Prüfbericht teilte der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom 19. November 2010 mit, den von der Betriebsprüfung behaupteten Sachverhalt in diesem Punkt richtiggestellt zu haben.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass jeder Kellner seine Umsätze am Bildschirm sehe und dementsprechend die Lösung im Tresor abliegere. Die jährliche Inventurliste sei vorhanden.

Die Prüferin legte nach Verweis auf den Prüfbericht (II, Seite 4) im Wesentlichen dar, dass es sich um die täglichen Inventurlisten/Filiale handle, die, wie im Bericht beschrieben, für eine interne Kontrolle ausschlaggebend seien. Der Ausdruck Inventurliste stamme vom Geschäftsführer und sei anlässlich der Betriebsbesichtigung verwendet worden.

Der Geschäftsführer führte zu dieser Liste ins Treffen, dass diese eine Standliste für Getränke sei und keine Speisen umfasse. Die Kellner müßten diese Liste nicht ausdrucken. Die Liste könnte auf dem Bildschirm gesehen werden.

Über Vorhalt des drittletzten und zweitletzten Satzes des Punkt II des Berichts durch den Fachvorstand des Finanzamts ("*Fehlen Artikel, so werden diese vom Gesellschafter-Geschäftsführer nachboniert und müssen von den Kellnern bezahlt werden. Die täglichen Inventurlisten werden nicht aufbewahrt.*") bestätigte der Geschäftsführer die Richtigkeit dieser Feststellung und fügte hinzu, dass der Kellner selbst - nicht der Geschäftsführer - die Nachbonage der fehlenden Artikel mache.

Eine Fehlbonage (Eingabe eines irrtümlich bonierten Artikels durch den richtigen Artikel z.B. Cola statt Cola light) werde ausschließlich durch den Chefkellerschlüssel, eventuell durch den Chefschlüssel vorgenommen. Die Eingaben der Korrekturen würden aufgezeichnet und seien daher dauernd einsehbar.

Die Prüferin verneinte die Richtigkeit dieser Angaben mit der Begründung, dass es bei der Betriebsbesichtigung so erklärt worden sei wie im Bericht dargestellt. Die täglichen Listen seien vorhanden gewesen und seien von der Prüferin als solche im Beisein von zwei weiteren Kollegen gesehen worden.

Abschließend bestritt der steuerliche Vertreter die Richtigkeit dieser Angaben.

### Pkt. III.Kellnerabrechnungen und IV.Bons

Betreffend "Kellnerabrechnungen" und "Bons" wurde im Prüfbericht festgestellt, dass der Aussage des Geschäftsführers zufolge die Kellner nach Dienstschluss ihre Abrechnungen ausgedruckt und mit der Barlosung in den Safe werfen würden. Die Kellner würden so abrechnen, dass sie die Tageseinnahmen in den Safe werfen. Der Geschäftsführer habe nicht erklären können, wie er die Kellner überprüfe.

Die Bons würden nicht aufbewahrt.

Die Aufzeichnung der Bankomat- und Kreditlosungen als Ausgabe im Kassabuch erst dann, wenn die Abrechnungen am Bankkonto eingelangt seien, bedeute, dass der Bargeldbestand an keinem Tag der Bargeldbestand richtig aufgezeichnet sei. Diese täglichen Kellnerabrechnungen pro Filiale ebenso wie die täglich ausgedruckten Bons würden gemäß §§ 131 BAO Grundaufzeichnungen darstellen und seien nicht aufbewahrt worden.

Mit der Beschwerde wurde als Begründung für die genaue Überprüfbarkeit der Kellnerabrechnungen im Wesentlichen ins Treffen geführt, dass die Kellner nur ihre Umsätze am Schirm ablesen könnten. Im Computersystem werde der Umsatz für die Kellner und den Geschäftsführer nachprüfbar festgehalten. Dieser sei die Grundlage für die Abrechnung, womit feststellbar sei, welche Umsätze gemacht würden. Diese Umsätze seien auch im Journal festgehalten.

Die Kellnerkontrolle durch den Geschäftsführer sei dergestalt, dass dieser den im Computer befindlichen Tagesumsatz mit dem vom Kellner nach Dienstschluss in den Safe eingeworfenen Bargeld und den Kreditkarten abstimme, möglich und notwendig.

Der Küchen- und der (der für den Gast bestimmte) Kassenbon seien die einzigen Bons, die es gebe, und seien nur ein Spiegelbild des vorhandenen Journals. Jeder Bon werde zwangsläufig im Computer gespeichert. Der Bargeldbestand sei jeden Tag überprüfbar, da er sich aus dem Umsatz abzüglich der noch nicht von der Bank honorierten Kreditkartenbelege - die bis zur Einlösung als Kassenbestand gelten - feststellen lasse.

Die Tischabrechnungsbons (=Kassenbons) seien für den Gast bestimmt. Im Journal würden diese Daten gespeichert und seien nicht manipulierbar. Das Journal selbst sei jederzeit nachprüfbar und gebe die Summe der Bons wider.

Dem an den Geschäftsführer in der Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde adressierten Vorhalt, mit den Ausführungen im in Rede stehenden Punkt keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, samt Verweis auf den Prüfbericht folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19. November 2010 mit der Bemerkung betreffend die "Kellnerabrechnungen", dass in diesem Punkt auch die von der Prüfung behaupteten Ausführungen als nicht zutreffend richtiggestellt worden seien, und dem Hinweis betreffend die ausgedruckten "Bons" darauf, dass diese für den Gast bestimmt seien. Diese Daten würden selbst jederzeit lesbar auf dem Journal gedruckt.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 führte der Steuerberater zum Punkt "Kellnerabrechnungen" ins Treffen, dass die Aufzeichnungen für Kellner nicht ausdruckbar

seien. Die Kellner würden aufgrund der Computeraufzeichnungen kontrolliert und würden ihre Lösungen auf den Bildschirm sehen.

Über Verweis der Prüferin auf den Bericht samt der Behauptung, der Geschäftsführer habe die Vorgangsweise - wie im Bericht dargestellt - bei der Betriebsbesichtigung geschildert, gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, den Ausführungen der Prüferin diesbezüglich zu widersprechen.

Zum Punkt "Bons" gab der steuerliche Vertreter die Erklärung, dass die Prüferin von allen Bons spreche, ab. Der geschäftsführende Gesellschafter gab zu Protokoll, zu vermeinen, dass mit dem Begriff "Bons" nur die Küchenbons gemeint seien. Die Bestellungen an die Küche seien fettig geworden und aus hygienischen Gründen (Mäuse) nicht aufbewahrt worden. Vom vorangegangenen Prüfer sei der Stand dieser Plastiksäcke, in denen die fettigen Bons aufbewahrt gewesen wären, gesehen worden. Die Prüferin verwies auf den Bericht.

#### Pkt.V.Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV- Aufzeichnungen

Unter Pkt. V PB wurde das Ergebnis der Überprüfung der Erlöskonten mit Kostenstellen mit den EDV-Bonierungsdaten, das Differenzen zur Buchhaltung bei jeder Filiale im Jahr 2006 ergab, in Form folgender Zahlenübersicht dargestellt:

##### Lokal A-Gasse

Laut Buchhaltung		Laut EDV		Differenz
Erlöse 10 %	169.039,71	Netto	170.369,61	1.329,90
USt.	16.903,97	MWSt.	17.038,48	134,51
Brutto	185.943,68	Preis	187.408,09	1.464,41
Erlöse 20 %	138.685,00	Netto	140.621,56	1.936,56
USt.	27.737,00	MWSt.	28.141,57	404,57
Brutto	166.422,00	Preis	168.763,13	2.341,13
Gutscheinverkauf	0,00	Preis	410,00	410,00
Differenz zur Buchhaltung				4.215,54

##### Lokal A-Straße

Laut Buchhaltung		Laut EDV		Differenz
Erlöse 10 %	188.117,29	Netto	187.812,19	-305,10
USt.	18.811,73	MWSt.	18.786,01	-25,72
Brutto	206.929,02	Preis	206.598,20	-330,82
Erlöse 20 %	221.866,71	Netto	239.861,53	17.994,82

USt.	44.373,34	MWSt.	48.006,46	3.633,12
Brutto	266.240,05	Preis	287.867,67	21.627,62
Gutscheinverkauf	0,00	Preis	730,00	
Differenz zur Buchhaltung				22.026,80

#### Lokal A-Platz

Laut Buchhaltung		Laut EDV		Differenz
Erlöse 10 %	270.087,02	Netto	270.675,34	588,32
USt.	27.008,70	MWSt.	27.070,71	62,01
Brutto	297.095,72	Preis	297.746,05	650,33
Erlöse 20 %	351.248,97	Netto	357.150,58	5.901,61
USt.	70.249,79	MWSt.	71.457,16	1.207,37
Brutto	421.498,76	Preis	428.607,44	7.108,68
Gutscheinverkauf	0,00	Preis	755,00	755,00
Differenz zur Buchhaltung				8.514,00

Im Jahr 2006 seien zumindest Lösungen in Höhe von 34.756,34 € im Jahr 2006 nicht verbucht worden.

Mit der Beschwerde wurde der tatsächliche Bestand der von der Prüfung angeführten Differenzen bestritten und anhand des als Beispiel beigelegten Warengruppenberichts laut EDV für das Lokal B (mit der größten Differenz) eingewandt, dass diesem nach die 20% Umsätze 221.632,20 € betragen hätten (siehe Anlage 2). Die Prüferin habe jedoch aus den von der EDV zur Verfügung gestellten-und damit zwangsläufig identen – Unterlagen 239.861,53 € angesetzt, womit eine Lösungsdifferenz in dieser Höhe im Jahr 2006 nicht plausibel sei.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird der Warengruppenbericht für das Lokal B betreffend den Zeitraum von 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006 dargestellt:

	Anzahl	BDEG	Umsatz netto	MWSt.
Küche	41164	0,00	182.015,62	18.201,50
Beilagensalat	3028	0,00	5.780,73	578,07
Alkoholfrei	39200	0,00	64.893,66	578,07
Kaffee/Tee	5486	0,00	9.904,17	12.987,70
Bier	50538	0,00	123.336,67	24667,30
Wein	7440	0,00	12.352,66	2470,53

Flaschenweine	0	0,00	0,00	0,00
Sekt	37	0,00	216,25	43,25
Spirituosen	2908	0,00	6.685,06	1337,01
1	893	0,00	3.513,75	702,75
Gutscheine	146	0,00	730,00	0,00
Summen:		0,00	409.428,55	62.960,08

	Umsatz brutto	EK. netto	Rohertrag	DB%
Küche	200.217,20	0,00	182.015,60	100,0
Beilagensalat	6358,80	0,00	5.780,73	100,0
Alkoholfrei	77.872,40	0,00	64.893,67	100,0
Kaffee/Tee	11.885,00	0,00	9904,17	100,0
Bier	148.004,00	0,00	123.336,60	100,0
Wein	14.823,20	0,00	12.352,67	100,0
Flaschenweine	0,00	0,00	0,00	0,00
Sekt	259,50	0,00	216,25	100,0
Spirituosen	8.022,06	0,00	6.685,05	100,0
Tabak	4.216,50	0,00	3.513,75	100,0
Gutscheine	730,00	0,00	730,00	100,0
Summen:	472.388,66	0,00		409.428,58

Mit der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme bemerkte die Betriebsprüferin, dass kein neuer Sachverhalt vorgebracht worden sei, verwies auf den Prüfbericht und hielt der Bf. zur Anlage 2 vor, dass dieser Bericht für Lokal A-Straße zu den verbuchten Umsätzen eine Differenz von 234,51 € aufweise, die auch nicht mit dem Gutscheinverkauf in Höhe von 730 € erklärt werden könne.

Mit der Gegenäußerung vom 19. November 2010 leitete der steuerliche Vertreter aus den Ausführungen zu Anlage 2 einen Widerspruch zwischen dem Prüfbericht, in dem beim Lokal in der A-Straße eine Differenz von 22.026,80 € behauptet worden sei, die zur Basis für die Schätzung herangezogen worden sei, und der nun erklärten Differenz von nur 234,51 € ab.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 verwies der steuerliche Vertreter auf die Differenz zwischen Buchhaltung und EDV- Aufzeichnungen und legte eine als Beilage 1 zu Protokoll genommene Aufstellung vor, zu der der Fachvorstand zu Protokoll

gab, dass von der Vertreterseite ein Blatt Warengruppenbericht bezüglich das Lokal in der A-Straße betreffend das Jahr 2006 mit einem Gesamtbruttoumsatz von 472.388,66 € vorgelegt werde.

Zur Zahl 472.388,66 € brachte der Steuerberater vor, dass dieser Betrag in Diskrepanz mit den Ausführungen im Prüfbericht stehe, wo auf den Seiten 4 und 5 für das Lokal in der A-Straße die 10% Umsätze brutto mit 206.598,20€ die 20%igen Umsätze brutto mit 287.867,67 €, damit insgesamt 494.465,87 € angeführt seien. In der Stellungnahme zur Beschwerde werde nicht darauf eingegangen, sondern nur erwähnt, dass eine Differenz von 234.51 € aufscheine.

Dazu erwiderte die Prüferin, dass der heute vorgelegte Warengruppenbericht (für das Lokal in der A-Straße) für das Jahr 2006 einen 10% Umsatz von 200.217,20 € plus 6.358,80 € ausweise. Die EDV weise im Bericht bei den 10% Umsätzen um 330,82 € zu wenig aufgezeichnete Losungen auf. Es sei mehr verbucht worden, als Losungen aufgezeichnet worden seien.

Bei den 20% Umsätzen sei um 21.627,62 € zu wenig verbucht worden. Im vorgelegten Warengruppenbericht seien Gutscheine ausgewiesen. Im Prüfungsverfahren seien in den vorgelegten EDV-Aufzeichnungen nie Gutscheinerlöse vorgelegt worden.

Der vorgelegte Warengruppenbericht sei nie Grundlage für die Erlösbuchungen gewesen, die von der steuerlichen Vertretung durchgeführt worden seien, und sei nie im Prüfungsverfahren vorgelegt worden.

Der steuerliche Vertreter widersprach den Ausführungen der Prüferin und führte zu den Ausführungen der Differenz von 330,82 € an, dass in der Buchhaltung aufgrund der von der Firma übermittelten Losungen gebucht worden sei. Die Aufteilung auf die Filialen sei durch Kostenrechnungskennzahlen erfolgt. Hierbei könne es bei den tausenden Buchungen des Jahres eventuell möglich sein, dass eine Buchung einer anderen Filiale zugeteilt werden könne, was aber in Summe keine Differenz ergebe.

Nach Vorlage von den als Beilagen 2 und 3 zum Protokoll genommenen Aufstellungen gab der Steuerberater zur Beilage 1 zu Protokoll, dass in der letzten Zeile (Konto 4820) noch die von der Betriebsprüfung bisher noch nicht berücksichtigten Umsätze von 1.475,44 € (siehe auch Beilage 2) angeführt seien, womit einem Umsatz netto laut Buchhaltung von 1.340.520,14 € eine Losung laut Warengruppenbericht von 1.340.722,79€ gegenüber stehe, was bei dem erwähnten Umsatz eine Differenz von 202,65 € (weit mehr als 1%) ergebe.

Betreffend die von der Prüfung angeführten, nicht berücksichtigten Gutscheinen führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die Gutscheine Verbindlichkeiten seien. Die Einlösung von Gutscheinen führe zu den Umsätzen. Da die Losung sich aus Barbeträgen, Kreditkarten und Gutscheinerlösen zusammensetze, sei dies eine vernachlässigbare Differenz, die zur Schätzung keinen Anlass gebe.

Zu Gutscheinverkäufen und Gutscheinerlösen hielt die Prüferin fest, dass, wenn diese nicht aufgezeichnet würden, dies nicht der Ordnungsmäßigkeit entspreche. Im Kassabuch seien diese nicht ausgewiesen. Der tägliche Bargeldbestand sei nicht nachvollziehbar.

Über Hinweis des steuerlichen Vertreters (zum Ausweis der Gutscheine) auf den Bestand eines Verbindlichkeitenkonto "Gutscheine" in der Bilanz hinauf verwies die Prüferin auf die vorherige Prüfung mit Schätzungsergebnis, woraufhin der Steuerberater erwiderte, dass ihm und dem Geschäftsführer dies nicht erinnerlich sei.

Abschließend wurde vom Fachvorstand eine Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen, was die Gutscheine anbelangt, festgestellt.

Mit Schreiben vom 30.August 2013 legte die Amtspartei u.a. dar, dass die vom steuerlichen Vertreter im Zuge des Erörterungsgesprächs betreffend Bemessungsgrundlagen offen gebliebenen Fragen bei der Akteneinsicht angesprochen worden seien. Wie aus der dem Unabhängigen Finanzsenat schon übermittelten Niederschrift über die Akteneinsicht vom 7. Juni 2013 hervorgehe, habe die Prüferin die festgestellten Differenzen EDV-Journal zu Fibu nicht untermauern bzw. nachvollziehbar darlegen können. Ganz im Gegenteil, schon das in der Niederschrift angeführte technische Gebrechen bei der Archivierung mache dies der Prüferin unmöglich. Dem steuerlichen Vertreter, der davon ausgehe, dass derartige Differenzen nicht bestünden, könne somit von der Amtspartei nicht entgegengetreten werden. Im Zweifel nehme die Amtspartei an, dass solche Differenzen nicht bestanden hätten und es nicht nur daran liege, dass der Arbeitsbogen unvollständig archiviert worden sei. Auch in diesem Punkt wären weitere Erhebungen aus Sicht der Amtspartei obsolet, es sei denn, der Unabhängige Finanzsenat halte solche - anders als die Amtspartei - für noch erforderlich.

Mit Schreiben vom 25.Oktober 2013 teilte der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass das Finanzamt die Ausführungen der Beschwerde zum Punkt "Fragliche Umsätze im Jahr 2004 - Befragung Mag. P akzeptiert habe.

#### **Pkt.VI.Bankomat- und Kreditkartenerlöse,**

#### **Pkt.VII.Bankomat- und Kreditkartenzahlungen**

##### **A) Bankomat- und Kreditkartenerlöse**

Betreffend Bankomat- und Kreditkartenerlöse wurde im Prüfbericht u.a. festgestellt, dass eigene Kreditkartenaufzeichnungen nicht geführt würden. Die Bf. würde die Bankomat- und Kreditkarten-Lösungen nicht am Tag ihrer Bezahlung durch den Gast im Kassabuch, sondern als Kassaausgang erfassen, wenn diese am Bankkonto gutgeschrieben würden. Das bedeute, dass der tägliche Bargeldbestand nicht mit dem Bargeldbestand laut Kassabuch übereinstimme. Die Prüfung könne den täglichen und tatsächlichen Bargeldbestand nicht überprüfen, womit die Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO bestehe. Gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung müssten Bargeldbestände, auch wenn diese im Safe aufbewahrt werden, aufgezeichnet werden. Mit der Beschwerde wurde den obigen Ausführungen u. a. entgegengehalten, dass die Kontrolle dadurch, dass aus Arbeitsvereinfachungsgründen die in Rede stehenden Lösungen bis zum Eingang durch die Bank verrechnungsweise in der Kassa gesammelt und erst dann ausgetragen worden seien, gegeben gewesen sei. Die Eingänge seien auch tatsächlich erfasst worden.

Dem Vorhalt der Prüferin in der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme zu den Ausführungen im in Rede stehenden Punkt, keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, samt Verweis auf den Prüfbericht erwiderte der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom 19. November 2010, in der Beschwerde nur den Sachverhalt nochmals deutlich erläutert bzw. richtiggestellt zu haben.

## **B) Bankomat- und Kreditkartenzahlungen**

Betreffend Bankomat- und Kreditkartenzahlungen wurde im Prüfbericht festgestellt, dass nicht nachvollziehbar sei, ob diese Zahlungen in den erklärten Umsätzen enthalten seien. Zwar sei aus den vorgelegten Daten der Bankomat- bzw. Kreditkartenfirmen anhand der vorgelegten EDV-Aufzeichnungen stichprobenweise pro Filiale ein Vergleich der Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarten versucht worden, jedoch sei keine einzige Übereinstimmung mit den EDV-Aufzeichnungen ermittelbar gewesen. Die Bf. habe für die einzelnen Filialen nur monatsweise die Transaktionsaufzeichnungen für Visa und die Mastercards vorgelegt. Betreffend Diners sei eine Excel-Tabelle mit Monatssummen auszugsweise vorgelegt worden.

Mit der Beschwerde bestritt der steuerliche Vertreter die Nachvollziehbarkeit dieses Punktes mit der Begründung, dass die Einreichungen bzw. tatsächlichen Eingänge aus den in der Buchhaltung überprüfbaren Verrechnungskonten für die Kreditkarten ersichtlich seien. Die aus der EDV der einzelnen Filialen sich ergebenden Umsätze seien in der Kassa (wie bereits angeführt ohne Trennung in Bar- und Kreditkartenumsumsätze) enthalten und damit überprüfbar.

Über Vorhalt der Prüferin in der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme zum in Rede stehenden Punkt, keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, samt Verweis auf den Prüfbericht nahm der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom 19. November 2010 Bezug auf das Vorbringen in der Beschwerde, demnach die Ausführungen im Prüfbericht dadurch, dass die Konten betreffend die Eingänge in der Buchhaltung überprüfbar seien, nicht nachvollziehbar seien.

A + B) Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 5. April 2013 führte der Steuerberater nach dem Verweis der Prüferin auf die Ausführungen im Bericht u. a. aus, dass der bei der Schätzung angewandte Prozentsatz - 30% der Kreditkartenumsumsätze - zu hoch sei, da, abgesehen von der Bestreitung des hohen Prozentsatzes für diesen Betrieb, durch die Vorlage der Kreditkartenumsumsätze unbestritten solche vorliegen würden und daher die Zuschätzung rein rechnerisch nicht 30% sein könne.

Nach der protokollierten Erklärung der Prüferin, die Zahlen mangels Zugriff auf ihre Unterlagen nicht begründen zu können, setzte der Steuerberater unter Hinweis auf das Verhältnis des Kreditkartenumsumsatzes fort, dass durch die lückenlose Vorgabe der Bankabrechnungen bezüglich der Kreditkartenumsumsätze dieser Umsatz evident sei. Sollte daher eine Umsatzverkürzung unterstellt werden, könnte dies nur dadurch passiert sein, dass die Barumsätze reduziert werden. In diesem Fall hätte sich jedoch der

Kreditkartenumsatz in Relation zum Gesamtumsatz sogar erhöht, womit der unterstellte, zu geringe Umsatz nicht plausibel erscheine.

Mit Schreiben vom 30. August 2013 brachte die Amtspartei vor, dass die Prüferin betreffend das ihr angenommene Ausmaß von 30% allein auf ihre allgemeine Prüfererfahrung verweise. Die Prüferin habe zur Feststellung einer Nichtversteuerung von Kreditkartenumsätzen auf Teil V des Arbeitsbogens verwiesen, worauf diese Prüfunterlagen dem Steuerberater bei der Akteneinsicht ausgehändigt worden seien. Die noch offene Streitfrage beschränke sich darauf, ob dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung - die Kreditkartenumsätze seien im bonierten und damit steuerlich erfasstem Umsatz und Gewinn enthalten - gefolgt werden könne.

Die Amtspartei behielt sich vor, diesbezüglich den Verlauf der Verhandlung abzuwarten, stellte den Antrag auf Befragung der Prüferin als Zeugin dazu, und erklärte, auch in diesem Punkt den Standpunkt zu vertreten, dass zusätzliche Erhebungen, sieben Jahre nach dem Streitzeitraum keine signifikante Erhellung des Sachverhalts mehr erwarten lassen würden, zumal gerade diese Unterlagen im Arbeitsbogen der Prüferin enthalten seien und im Zuge der Akteneinsicht übergeben worden seien. Der Arbeitsbogen sei von der Prüferin zwischenzeitig dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt worden.

Für den Fall, dass die Prüferin in der noch ausstehenden Verhandlung, auch unter Zuhilfenahme des Arbeitsbogens, dem Senat in kontroversiellem Disput mit der Bf. und steuerlichen Vertreter nicht nachweisen könne, dass Kreditkartenumsätze nicht versteuert worden seien, entfalle aus Sicht der Amtspartei auch dieser Punkt der Feststellungen der Prüferin.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2013 brachte der steuerliche Vertreter u. a. vor, dass der von der Prüferin angewandte Prozentsatz - 30% - für hochpreisige Lokale zutreffen möge, nicht jedoch für die Bf., bei der im Prüfungszeitraum beispielsweise der Tagesteller 5 € und ein Bier 2,40 € gekostet hätten und deren Zielpublikum - wie schon im Erörterungsgespräch vom 5. April 2013 dargelegt - auf Konsumenten von Bier und Speisen ausgerichtet sei.

Die Behauptung des Fehlens von Kreditkarten sei keinesfalls zutreffend, weil sich die Erfassung sämtlicher Kreditkartenumsätze schon daraus ergebe, dass gemäß den Verträgen mit den jeweiligen Kreditkartenfirmen die eingereichten Beträge ausnahmslos auf das im Vertrag festgelegte Konto überwiesen würden und damit auf dem im Rechnungswesen erfassten Konto aufscheinen würden. Da alle Bankkonten der Betriebsprüfung vorgelegen hätten, sei damit die Vollständigkeit gewährleistet. Beispielsweise würden in den Beilagen für die Jahre 2004 bis 2006 die Seiten 5 (für 2004), 11 (für 2005) sowie 21 und 22 (für 2006) aus der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthaltenen Listung der Kreditkarten von Paylife beigelegt. Den jeweils numerierten Beträgen (=Summe der eingereichten Kreditkartenzahlungen) würden die korrespondierenden Beträge auf dem Konto 3208 (=Verrechnungskonto Europay) der Gesellschaft entsprechen. Dadurch sei evident, dass diese Kreditkarteneinlösungen in das Rechnungswesen eingegangen und damit im Umsatz und im Ergebnis enthalten seien.

Für das Jahr 2006 seien auch noch die einzelnen Belege der Kunden, die den Bankauszügen beigelegt seien, aufgelistet. Für die früheren Jahre sei auf Grund der von den Kreditkartenfirmen zu dieser Zeit verwendeten schlechteren Papierqualität die Schrift verblasst, sodass die Vorlage nicht hilfreich wäre.

#### **Pkt.VIII.Kassabuch**

Im Prüfbericht wurde der Kassenbestand in Höhe von 118.318,99 € mit dem Abschluss des Kassabuchs mit 7.547,27 € im Jahr 2004 begründet. Der Kassenbestand in der Bilanz zum 31. Dezember 2004 sei 8.065,88 €.

In den Buchhaltungsunterlagen seien Losungsstreifen betreffend Juni 2004 in Höhe von 40.737,06 € vorgefunden worden, die nicht im Kassabuch aufgezeichnet und verbucht worden seien. Dazu befragt, habe der Geschäftsführer angegeben, die Geschäftstätigkeit erst mit Mai 2004 begonnen zu haben. Laut Buchhaltung seien Losungen ab Juli gebucht worden. In dem zur Untermauerung der Aussage des Geschäftsführers vorgelegten Schreiben der Firma K vom 5. Mai 2009 sei bestätigt worden, dass das Lokal in der A-Gasse erst mit Juni 2004 die Geschäftstätigkeit aufgenommen habe. Aufgrund der vorgelegten Kreditkarten-Transaktionen betreffend Mastercard der Fa. PayLife seien ab dem 19. Jänner 2004 Gästezahlungen mit Mastercards in der Filiale A-Gasse festzustellen gewesen.

Die Gesamtsumme der nicht verbuchten Losungen der Filiale A-Gasse in Höhe von 44.192,01 € sei die Summe der nicht verbuchten Losungen für Juni 2004 [40.737,06 €], der nicht verbuchten Mastercard-Umsätze von Jänner bis Juni/2004 [3.261,45 €] und der nicht verbuchten Visa-Umsätze vom Juni 2004 [193,50 €].

Infolge Vorlage von Mastercard-Transaktionen ab Jänner 2004 sei davon auszugehen, dass auch Barumsätze getätigt und nicht verbucht worden seien. Bei Berücksichtigung der nicht verbuchten Losungen im Kassabuch ergebe sich ein Kassenbestand zumindest in Höhe von 118.318,99 €.

Mit der Beschwerde wurde den obigen Ausführungen u.a. erwidert, dass das Kassabuch mit einem mit dem Bilanzausweis übereinstimmenden Saldo von 8.065,88 € abschließe. Bezuglich der am 19. Jänner 2004 angeführten PayLife Transaktionen über den Betrag von 3.261,45 € wurde darauf hingewiesen, dass ein Franchisenehmer diese Filiale bis einschließlich Mai 2004 geführt habe und diese Umsätze bei diesem erfasst sein müssten (siehe Anlage 3, Unternehmenskaufvertrag per 31. Mai 2004). Eine Kaufvertragskopie sei der Prüfung zur Verfügung gestellt worden. Die Aktivierung des Zugangs in Höhe von 208.010,39 € sei aufgrund des in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuerbetrages von 41.602,08 € in die Überprüfung einbezogen worden.

Im Juni habe die Firma K Umbauten durchgeführt (siehe Bestätigung der Fa. K vom 5. Mai 2009, Beilage 4). Im Zeitraum Juni sei das neu aufgesetzte Kassensystem bei geschlossenem Lokal zur Einschulung ausprobiert worden. Tatsächlich sei der Betrieb im Juli 2004 eröffnet worden.

Mit der Stellungnahme zur Beschwerde hielt die Prüferin dem Geschäftsführer vor, keinen neuen Sachverhalt vorgebracht zu haben, verwies auf den Prüfbericht und

hielt zum erwähnten Vertrag fest, dass dieser am 14. Jänner 2005 unterschrieben worden sei und gemäß Punkt XII. erst mit Unterfertigung aller Vertragsparteien in Kraft trete. Laut Firmenbuch habe die Mag. C. P GmbH ihren Firmensitz in 1000 Wien, A-Gasse 7, und nicht wie im Vertrag angeführt A-Gasse 4 gehabt. Die Beilagen zum Unternehmerkaufvertrag seien nicht vorgelegt worden. Was die Bestätigung des Lieferanten K beweise, sei nicht nachvollziehbar. Ein Franchisevertrag sei nicht vorgelegt worden.

Mit der Gegenäußerung vom 19. November 2010 entgegnete der steuerliche Vertreter den Ausführungen in der Stellungnahme u. a., dass bei Folgen der Auffassung der Prüferin das Lokal das ganze Jahr 2004 noch vom Franchisenehmer geführt worden wäre, womit die Erlöse ab Juli 2004 nicht der Bf. zuzurechnen seien.

Die den Kauf betreffende Rechnung mit dem Betrag von 208.010,39 € sei in dem der Prüfung übergebenen Datenjournal enthalten und auf dem betreffenden Anlagenkonto als Zugang verbucht.

Zur monierten Firmenadresse A-Gasse 4 statt 7 führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Verkauf des Standorts A-Gasse 7 im Vertrag unter Punkt 1 angeführt worden sei. A-Gasse 4 stehe in der Einführung irrtümlich. Die Adresse A-Gasse 7 werde mehrmals im Vertrag angeführt.

Abschließend bestritt der steuerliche Vertreter, dass der in Vorperioden abgeschlossene Franchisevertrag mit der Bf. abgeschlossen worden sei, mit der Begründung, dass der Vertrag zwischen der B. C. P GmbH und der Franchise VertriebsgmbH abgeschlossen worden sei, und legte die Steuernummern samt den Finanzamtsnummern der beiden letztgenannten Kapitalgesellschaften offen.

Im Zuge der am 16. Mai 2013 erfolgten abgabenbehördlichen Befragung des Zeugen Mag. P zum Thema "*Zurechnung der an der Adresse A-Gasse erzielten Umsätze der Mag. P GmbH*" gab dieser u.a. zu Protokoll, dass alle von der letztgenannten GmbH erklärten Umsätze, seit der Öffnung im Oktober 2003 bis zum Verkauf im Mai 2004 Gastronomieumsätze gewesen seien. Über den Franchisevertrag sei der Zeuge dazu berechtigt gewesen, den Namen zu benutzen und das Konzept der Kette zu verwenden; einschließlich der günstigen Einkaufskonditionen bei diversen Lieferanten. Die Lokalumsätze seien auf Rechnung der Mag. P GmbH gegangen.

Im Zuge der Zeugenbefragung wurden der Jahresabschluss 2004, der Franchisevertrag vom 1. Oktober 2003 (abgeschlossen zwischen der Franchise GmbH und der Mag. P GmbH) und das Schreiben betreffend die Auflösung des Franchisevertrags der belangten Behörde vorgelegt.

Der geschäftsführende Gesellschafter der Bf. habe den Betrieb über die Bf. gekauft und das Personal übernommen. Die Mag. P GmbH sei später gelöscht worden. Das Lokal sei in der A-Gasse 7 betrieben worden.

Es sei laut dem undatierten, die Details der Übergabe regelnden Vertrag (sicher von Anfang Mai 2004) zu einer stichtagsbezogenen Übergabe per 18. Mai 2004 gekommen.

Befragt nach dem Grund des Vertragsabschlusses mit A. gab der Zeuge an, dass das eine vom Zeugen als Vertragsentwerfer verursachte Ungenauigkeit sei. Auch aus der Aufstellung der notwendigen Investitionskosten (wo definitiv die Bf. genannt sei) ergebe sich, dass vertraglich die Bf. gemeint gewesen sei.

Bis zum Übergangsstichtag 18. Mai 2004 habe der Zeuge alle Umsätze versteuert.

Befragt, wieviele Kreditkartenumsätze prozentuell vorgelegen seien und ob auch diese Kreditkartenumsätze bis 18. Mai 2004 von der GmbH versteuert worden seien, gab der Zeuge zu Protokoll, dass der Anteil an Kreditkartenumständen sehr gering gewesen sei; sicher unter 5%, schätzungsweise 1-2%. In dieser Zeit, im Jahr 2004, sei noch sehr wenig mit Kreditkarten bezahlt worden. Die Zielgruppe, vor allem Studenten, hätten meist gar keine Kreditkarten gehabt. Soweit Kreditkartenumstände vorgelegen seien, seien diese als Barumsatz in die Kasse und damit in die Losung eingegangen und versteuert worden.

Aufgrund des Eingangs der Kreditkartenumstände auf das Geschäftskonto der Mag. P GmbH bei der Bank Austria sei der Geschäftspartner der Kreditkartenfirma das Lokal A-Gasse Mag. P GmbH gewesen. Die bis 18. Mai 2004 per Kreditkarte an die Lokal A-Gasse GmbH geleisteten Gastronomieumsätze seien von der Mag. P GmbH verrechnet und versteuert worden, auch wenn sie erst später auf das Konto der Mag. P GmbH eingegangen seien. Das seien aber nur ca. 200 bis 300 € gewesen.

Mit der Stellungnahme vom 30. August 2013 wertete die Amtspartei die Aussagen des Zeugen als glaubhaft, bezeichnete weitere Erhebungen zu diesem Punkt als obsolet und hielt fest, dass die Umsätze aus der A-Gasse im entsprechenden Zeitraum nicht der Bf. zuzurechnen seien.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12. Februar 2016 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

#### **• Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass das von der Mag. P GmbH noch in den ersten Monaten des Jahres 2004 bewirtschaftete Lokal in der A-Gasse an den Geschäftsführer der Bf. übergeben worden ist, der in weiterer Folge dieses Geschäft ebenso wie das Lokal in der A-Straße und am A-Platz für die Bf. geführt hat.

Alle Lokale der Bf. sind mit einem elektronischen Abrechnungssystem samt Touchscreen und Schankverbindung ausgestattet, das vom Bedienungspersonal zur Erfassung der Bestelldaten zu verwenden ist. Die von den Kellnern eingegebenen Bestellungen sind nach Rechnungslegung mit dem Kellnerschlüssel nicht änderbar. Nach Dienstschluss werden die Kellnerabrechnungen und die Barlosungen in den Safe geworfen.

Bestandsdifferenzen sind vom Kellner zu bezahlen.

Bestätigt werden diese Daten durch den Prüfbericht in Verbindung mit den Ausführungen in der Beschwerde und den protokollierten Angaben des steuerlichen Vertreters samt dessen Klienten im Zuge des Erörterungsgesprächs bzw. der jeweils als Zeuge befragten Personen Mag. P [in seiner Funktion als ehemaliger Geschäftsführer der Mag. P GmbH] und des in den Streitjahren beim Bf. als Kellner beschäftigt gewesenen H.S..

Hinsichtlich der Buchhaltung steht fest, dass Lösungen für das Lokal der Bf. in der A-Gasse ab Juli 2004 verbucht worden sind. Die Bankomat- und Kreditkartenlosungen sind in der Kassa erfasst. Die EDV-Aufzeichnungen enthalten Summenangaben und beinhalten daher keine Trennung in Bankomat- und Kreditkartenzahlungen. Diese Daten sind den Ausführungen in den Punkten VI. bis VIII.PB entnommen und wurden vom steuerlichen Vertreter nicht bestritten.

Mit dem Bericht gemäß § 150 BAO, auf den in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO verwiesen wird und in dem betreffend die neuen Tatsachen im Sinn des § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 auf Tz 2 PB ("Ziffernmäßige Darstellung der grifweisigen Schätzung samt steuerlichen Auswirkungen") bzw. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 auf Tz. 3 PB ("Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden um die Umsatzerhöhungen netto erhöht" samt ziffernmäßige Darstellung der "steuerlichen Auswirkungen") Bezug genommen worden ist, steht fest, dass die Ausführungen unter Tz. 1 PB, Punkte I. Software TIPOS, II. Inventurlisten, III. Kellnerabrechnungen, IV. Bons, V. Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV-Aufzeichnungen, VI. Bankomat- und Kreditkartenerlöse, VII. Bankomat- und Kreditkartenzahlungen, VIII. Kassabuch die Grundlage für die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gebildet haben.

Der steuerliche Vertreter bestreitet die Vorlage eines Nachweises für die Gegebenheit einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, womit die Voraussetzungen für die Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden gemäß § 303 Abs. 4 BAO in Form des Bestands fehlen, und beantragt die Aufhebung dieser Bescheide.

### **Rechtslage**

Nach § 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz. 21ff zu § 303 und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26. Jänner 1999, 98/14/0038; 26. Juli 2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen,

Eigenschaften (z.B. VwGH 19. November 1998, 96/15/0148; 26. Juli 2000, 95/14/0094; 21. November 2007, 2006/13/0107; 26. Februar 2013, 2010/15/0064).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14. Juni 1982, 82/12/0056). Solche Tatsachen sind z.B. der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18. Jänner 1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup> Rz. 25 ff zu § 303 können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (z.B. solche gemäß § 124) neu hervorkommen. Ein neu hervorgekommenes Beweismittel ist nicht nur eine bereits vorliegende Zeugenaussage, sondern auch die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen (VwGH 17. September 1979, 880/77; vgl. auch VwGH 16. Februar 1994, 90/13/0003).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup> Rz. 35 zu § 303 sind an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (z.B. VwGH 27. November 2001, 97/14/0110; 19. September 2007, 2003/13/0115; 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14. November 1990, 86/13/0059).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30. September 1987, 87/13/0006).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup> Rz. 71ff zu § 303 werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl. zu § 303 Abs 4 aF VwGH 25. März 1992, 90/13/0238; 12. April 1994, 90/14/0044; 28. Mai 1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahms Gründe (UFS 25. Jänner 2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14. Dezember 1995, 94/15/0003; 4. März 2009, 2006/15/0079).

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „zweckmäßig“ im Sinn des § 20, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt

auch aus Art. 126b Abs. 5 B-VG (wonach sich die Überprüfung des Rechnungshofes u.a. auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erstrecken hat). Verwaltungsökonomische Erwägungen sind unabhängig davon, ob die Wiederaufnahme sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde, zu berücksichtigen (Ritz, ÖStZ 1996, 71; BMF, AÖF 2006/192, Abschn 3.2).

Nach § 131 Abs. 1, zweiter Absatz BAO sind die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Nach § 131 Abs. 1 Ziffer 6a BAO sollen die Eintragungen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

Für den Fall, dass Datenträger zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle verwendet werden, sollen § 131 Abs. 1, Ziffer 6 b BAO zufolge die Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup> Rz. 1ff. zu § 163, besteht, wenn Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 entsprechen, die (widerlegbare) Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufschreibungen in Zweifel zu ziehen (vgl. § 184 Abs. 3 über die Schätzung bei sachlicher Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen). Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren

nachzuweisen (VwGH 13. September 1977, 88/77, 1860/77, 1861/77; 29. Juni 2005, 2000/14/0199). Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses liegt bei der Abgabenbehörde (z.B. VwGH 21. September 2005, 2001/13/0265; 29. November 2006, 2002/13/0227).

Geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung müssen unberücksichtigt bleiben (Stoll, BAO, 1740; VwGH 9. April 1986, 84/13/0107; 23. Juni 1994, 92/17/0106).

Nach der Judikatur (z.B. VwGH 21. September 1993, 88/14/0110) wird eine solche Abweichung im Allgemeinen wesentlich sein, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw. Aufzeichnungen mehr als 10% von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht.

Statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen reichen nicht aus, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung (VwGH 18. September 2013, 2009/13/0146).

Für den Fall, dass die Bücher bzw. Aufzeichnungen formell mangelhaft sind, besteht zwar keine Vermutung ihrer inhaltlichen Richtigkeit, aber auch keine Vermutung ihrer sachlichen Fehlerhaftigkeit (Stoll, BAO, 1742; Ruppe/Achaz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 18 Tz 19; Achaz, in Schlager-FS, 159). Die Partei trifft daher auch keine Beweislast für die inhaltliche Richtigkeit (Stoll, BAO, 1742).

Eine Schätzungsberichtigung als Folge formeller Mängel besteht nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3); weiters setzt die Schätzungsberichtigung nach § 184 Abs. 1 BAO voraus, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Aus § 163 ergeben sich keine Schätzungsbefugnisse (z.B. BMF, SWK 2006, S 904).

## Erwägungen

Nach dem Bericht gemäß § 150 BAO, auf den in der Begründung der angefochtenen Bescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO verwiesen wird, sind die Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 erforderlich gemacht haben, unter Tz 2 PB dargestellt. Die die Wiederaufnahme hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 begründenden Feststellungen sind Tz.3 PB zu entnehmen. Der Text unter Tz.2 PB besteht aus der ziffernmäßigen Darstellung der griffweisen Schätzung, deren abgabenbehördliche Befugnis unter Tz.1 PB beschrieben wird. Die Feststellungen unter Tz.3 PB setzen sich aus dem Satz "*Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden um die Umsatzerhöhungen netto erhöht*" und der Gegenüberstellung des Gesamtbetrags der Einkünfte laut Firma zum Gesamtbetrag der Einkünfte laut Betriebsprüfung für jedes einzelne der in Rede stehenden Streitjahre zusammen.

Aus dem im Prüfbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern durfte der Senat im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Streitjahre folgern, dass die belangte Behörde 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.

Die Ausführungen unter Tz. 1 PB mit den dort angeführten acht Punkten sollen zwar die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde dokumentieren, legen jedoch in keinem einzigen Punkt ein Sachverhaltselement offen, das das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO nachweist.

Der Text unter Punkt I. Software K.1 PB mit Bezugnahme auf das Benutzerhandbuch, Recherchen im Internet über die Software K.1 Kassensysteme, eine Betriebsbesichtigung und eine Demonstration des Geschäftsführers der T.I.-GmbH beschreibt eindrucksvoll die technischen Einsatzmöglichkeiten des elektronischen Kassasystems samt Schlüssel im Rahmen der Geschäftsführung, ohne einen einzigen konkreten Geschäftsfall zu nennen, der nicht in der Buchhaltung erfasst ist und eine Änderung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2006 begründen hätte können.

Die protokollierten Angaben des bei der Bf. in den Streitjahren beschäftigt gewesenen Zeugen H.S. vermitteln glaubhaft das Bild von Arbeitsvorgängen in den Lokalen der Bf. in den Streitjahren, wie sie für das Personal eines mit einer elektronischen Registrierkassa ausgestatteten Lokals in der Gastrobranche typisch sind, und lassen keinen Zweifel an einer vollständigen Erfassung der Gästebestellungen im Kassasystem der Bf. zu.

Ohne einen stichhaltigen Nachweis für eine Datenmanipulation durch das Kellnerpersonal jedoch verschafft die Beschreibung der technischen Benutzermöglichkeiten betreffend die Software in Verbindung mit den Angaben der Parteien zu den Filialschlüssel keine Gewißheit darüber, dass die technischen Möglichkeiten des Kassasystems im Betrieb tatsächlich in einer Form wahrgenommen worden sind, um die Abgaben zu verkürzen. Damit sind die Ausführungen zur Software im Prüfbericht nicht dazu geeignet, den Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO zu dokumentieren.

Die Ausführungen unter den Punkten II.Inventurlisten und III.Kellnerabrechnungen des Prüfberichts belegen genausowenig das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, weil Grundaufzeichnungen Aufzeichnungen sind, die einen Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren, und den Texten in Pkt. II und III PB konkrete Angaben zu im Kassasystem nicht erfassten Geschäftsfällen fehlen, womit der Bestand von konkreten Mängel in den Grundaufzeichnungen nicht nachgewiesen ist. Da zu den Dienstpflichten des Kellnerpersonals zählt, dass die Kellner die in Rede stehenden Listen mit den tatsächlichen Beständen zu vergleichen, fehlende Artikel nachzubonieren und Einnahmenausfälle zu bezahlen haben und die Zahlungsverpflichtung jene Bestandsdifferenzen betrifft, die anhand der tagtäglich (in allen Filialen der Bf.) ausgedruckten Listen festgestellt worden sind, haben die thematisierten Listen [auch für den Kellner] eine Kontroll- und Beweisfunktion und bloß

Zwischenkontrollistenscharakter, womit die in Rede stehenden Listen und Abrechnungen nicht zu den Grundaufzeichnungen zählen.

Zu den Ausführungen unter Punkt IV. "Bons" PB ist vorerst darauf hinzuweisen, dass Bons in abgabenrechtlicher Hinsicht Aufzeichnungen sind, die einen Geschäftsfall von der Anbahnung bis zur Fakturierung dokumentieren, und daher den Charakter von Belegen haben, die gemäß § 131 Abs. 1 Z. 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtig sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Zweck der Aufbewahrung solcher Belege, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (VwGH 25. November 1986, 84/14/0109). Zählen Bons zu den Grundaufzeichnungen, so stellt die Unterlassung der Aufbewahrung dieser Belege eine Verletzung der Grundaufzeichnungen dar. Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden, so sind diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH 18. Dezember 1997, 96/16/0143). Das Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH 2. Juli 2002, 2002/14/0003; 8. September 2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22. März 2010, 2007/15/0265; 29. April 2010, 2008/15/0122).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, wonach der Umstand, daß "Bons" nicht aufbewahrt worden sind, die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde begründet, zwar zu folgen, jedoch lässt das in den Lokalen eingesetzte Kassasystem mit den für das Personal installierten Funktionstasten, die vom Personal in Erfüllung ihrer Dienstpflichten in den Streitjahren zu drücken gewesen sind, den Schluss darauf, dass die Bestelldaten im Kassensystem mit dem Ausdruck der Bons nicht in Verlust geraten, sondern gespeichert geblieben sind, zu und findet Deckung in den protokollierten Angaben des Kellners H.S. betreffend die Verwendung der "Bon"-Ausdrucke.

Die aus hygienischen Gründen unterlassene Aufbewahrung der fettig gewordenen Küchenbons bewirkt einen Beleg-, aber keinen Datenverlust, weil die Küchenbondaten in jenen Daten enthalten sind, die bei mit der Inanspruchnahme von Küchendienstleistungen verbundenen Gästebestellungen im Kassasystem zwecks Rechnungslegung gespeichert werden. Somit ist eine Abweichung der erklärten Bemessungsgrundlagen von den tatsächlichen Gegebenheiten auszuschließen.

Seitens der belangten Behörde sind sowohl im Betriebsprüfungs-, als auch im Rechtsmittelverfahren keine auf "Bons" bezügliche Vorgänge offengelegt worden, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen als den von den Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten. Aufgrund der Aktenlage war daher der Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO in Form der Nichtaufbewahrung der "Bons" zu verneinen.

Zum "Tz. 1 Pkt V. Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV-Aufzeichnungen" PB ist auf das Schreiben der Amtspartei vom 30. August 2013 zu verweisen, demzufolge die Prüferin die von ihr festgestellten Differenzen EDVB-Journal zu Fibu nicht untermauern bzw. nachvollziehbar darlegen könne. Sind die im Prüfbericht dargelegten Differenzen aufgrund eines technischen Gebrechens bei der Archivierung nicht nachweisbar, so spricht die Aktenlage zwar für die Vorlage von abgabenbehördlichen Schwierigkeiten sachlicher/technischer Natur, aber nicht gegen die Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Dass die Grundaufzeichnungen, was die Gutscheine anbelangt, mangelhaft und die Gutscheine nicht im Kassabuch ausgewiesen sind, steht fest, begründet aber keine Befugnis zur Schätzung, weil die Gutscheine auf einem Verbindlichkeitskonto in der Bilanz ausgewiesen sind, deren Einlösung in den Lösungen erfasst sind, zu denen auch die Barbeträge und Kreditkartenzahlungen gehören. Dass die steuerlichen Auswirkungen bloss geringfügig sind, ist aufgrund der Aktenlage wahrscheinlich, weil in der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde auf den Prüfbericht verwiesen und der Bf. unter Bezugnahme zur Anlage 2 vorgehalten worden ist, dass dieser Bericht für Lokal B zu den verbuchten Umsätzen eine Differenz von 234,51 € aufweise, die auch nicht mit dem Gutscheinverkauf in Höhe von 730 € erklärt werden könne, und die Differenz von 234,51 € im Vergleich zu jener beim Lokal B ermittelten Differenz von 22.026,80 €, die zur Basis für die Schätzung herangezogen worden ist, rund 1,06% von 22.026,80 € beträgt. Aufgrund der Aktenlage verschaffte daher das abgabenbehördliche Ergebnis der Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV-Aufzeichnungen keine Gewissheit über den Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO.

Auch die Ausführungen unter den Punkten VI. Bankomat- und Kreditkartenerlöse und VII. Bankomat- und Kreditkartenzahlungen des Prüfberichts begründen nicht den Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, weil nämlich dann, wenn die Bankomat- und Kreditkartenerlöse bis zum Eingang durch die Bank verrechnungsweise in der Kassa gesammelt und erst dann ausgetragen worden sind, die Kontrolle darüber, dass die Eingänge auch tatsächlich erfasst worden sind, in den Streitjahren gegeben gewesen war. Die im Fall von MasterCard oder Visa von Banken in Zusammenarbeit mit den Kreditkartenorganisationen ausgegebene Kreditkarte wird nicht sofort, sondern erst dann, wenn die Transaktionsbelege vom Verkäufer bei der Kartengesellschaft eingereicht werden, belastet. Mit der Einreichung der Transaktionsbelege bei der Kartengesellschaft sind die Konten in der Buchhaltung der Bf. überprüfbar gewesen. Da die Bar- und Kreditkartenumsätze für die Streitjahre in der Kassa der Bf. zwar nicht getrennt, aber sehr wohl erfasst gewesen sind, sind sie Bestandteil der aus der EDV der Filialen sich ergebenden Umsätze. Damit legen die Ausführungen der Betriebsprüferin im Prüfbericht sowie im Beschwerdeverfahren allerdings keine Vorgänge offen, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen als den von den Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, sodass der Bestand einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO aufgrund der Bankomat- und Kreditkartenerlöse und Bankomat- und Kreditkartenzahlungen zu verneinen ist.

Betreffend die Ausführungen unter Tz. 1 Pkt VIII. Kassabuch PB steht zwischen den Verfahrensparteien durch die von der Amtspartei als glaubhaft bezeichneten Aussagen des Zeugen Mag. P betreffend Umsätze der Mag. P GmbH im Jahr 2004 bedingt außer Streit, dass die Umsätze aus der A-Gasse im entsprechenden Zeitraum der letztgenannten Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, womit die Anwendung des durchschnittlichen Verkürzungsprozentsatzes von gerundeten **32%** entfällt und die Annahme des Bestands einer neuen Tatsache im Sinn des §303 BAO aufgrund der Ausführungen der Außenprüferin betreffend die Nichterfassung von Umsätzen aus dem übernommenen Lokal am Standort A-Gasse im Prüfbericht unbegründet ist.

Was die Vorbringen der Parteien anbelangt, steht zwischen den Verfahrensparteien unstrittig fest, dass der durchschnittliche Verkürzungsprozentsatz von gerundeten **16%** als Ergebnis der (Pkt.V.PB) Überprüfung der Verbuchungen laut Kostenstellen mit den EDV- Aufzeichnungen nicht anzuwenden ist. Bestätigt wird dies durch das Schreiben vom 30. August 2013, mit dem die Amtspartei u. a. dargelegt hat, dass die Prüferin die von ihr festgestellten Differenzen EDV-Journal zu Fibu wegen eines technischen Gebrechens bei der Archivierung nicht untermauern bzw. nachvollziehbar darlegen habe können, womit dem steuerlichen Vertreter, der davon ausgehe, dass derartige Differenzen nicht bestünden, von der Amtspartei nicht entgegengetreten werden könne.

Aufgrund der Aktenlage unter Berücksichtigung der Erklärung des Fachvorstands im Schreiben vom 30.August 2013, im Zweifel für die Bf. anzunehmen, dass solche Differenzen nicht bestanden hätten und es nicht nur daran liege, dass der Arbeitsbogen unvollständig archiviert worden sei, und der Wertung der Amtspartei, dass weitere Erhebungen auch in diesem Punkt obsolet wäre, bestehen seitens des Bundesfinanzgerichts keine Bedenken, sich diesen Vorbringen der Parteien anzuschließen.

Der Anerkennung des durchschnittlichen Verkürzungsprozentsatzes von gerundet 30% aufgrund der Ausführungen unter Pkt. VII ist vor allem entgegengestanden, dass für eine Außenprüfung der belangten Behörde stets die Verhältnisse beim geprüften Unternehmen maßgeblich sind. Die Ausführungen der Prüferin zu ihren Erfahrungen aus zahlreichen Betriebsprüfungen betreffend den gegenständlichen Prüfungszeitraum, welche gezeigt hätten, dass der Anteil der Zahlungen mittels Bankomat- bzw. Kreditkarten im Durchschnitt 30% betrage, sind dem Inhalt nach allgemein, unsubstantiiert und haben in den dem Senat vorgelegenen Beweismittel keine Deckung gefunden. Steht mit dem Schreiben der belangten Behörde vom 30. August 2013 zwischen den Parteien außer Streit, dass die im Verfahren von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Einwendungen das Schätzverfahren betreffend von der Prüferin in weiten Teilen nicht entkräftet werden konnten und es nicht zuletzt zu einem wesentlichen Teil an Unterlagen fehlt (Archivierungsproblem), so wäre die Anwendung des letztgenannten Prozentsatzes aufgrund der von der belangten Behörde genannten technischen Gebrechen und somit aus Mangel an stichhaltigen Beweismittel unbegründet und daher unzulässig.

Aufgrund der obigen Ausführungen fehlen Sachverhaltselemente, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Da den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden gemäß § 303 BAO keine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO zugrundelegen sind, ist der ehemals als Berufung bezeichneten Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 Folge zu geben und die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO auszusprechen.

#### **• Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2006**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass aufgrund der Feststellungen in den Textziffern 1 bis 3 PB verdeckte Ausschüttungen dem hundertprozentigen Gesellschafter-Geschäftsführer für die Prüfungsjahre hinzugerechnet und in den Prüfungsjahren dem Steuersatz von 25% unterzogen worden sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Oktober 2014, Gz. 2012/15/0126, sind Verdeckte Gewinnausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (Hinweis Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 27 EStG 1972, Textziffer 18).

Da verdeckte Ausschüttungen durch die Ausführungen unter den Textziffern 1 bis 3 PB nicht nachgewiesen worden sind, ist der Beschwerde gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide (Kapitalertragsteuer) für die Jahre 2004 bis 2006 statzugeben und sind die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

#### **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.

Bei der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme handelt es sich einerseits um Fragen der Beweiswürdigung, die andererseits zu behandelnden Rechtsfragen sind durch die Judikatur des VwGH geklärt.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall der Nachweis für das Vorliegen einer Verdeckten Gewinnausschüttung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung und daher keine Rechtsfrage.

Damit ist die Revision gegen das vorliegende Erkenntnis mangels Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung unzulässig.

**• Körperschaftsteuer/Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006:**

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom heutigen Tag , GZ. RV/7103734/2010 , die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2006 aufgehoben. Damit scheiden die damit verbundenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus. Die dagegen gerichtete Beschwerde war daher nach § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung des Beschwerdeverfahrens unmittelbar aus § 261 Abs. 2 BAO ergibt, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. April 2016