

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dr. Kurt Folk über die Beschwerden der Bf.,

1. vom 1. August 2002 gegen die Bescheide

1.1 des Finanzamtes Wien 21/22 vom 26. Juni 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001

1.2 des Finanzamtes Wien 21/22 vom 27. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001

2. vom 14. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. Mai 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2001 und 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000, 2002, 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden gem. den Berufungsvorentscheidungen vom 29. Juni 2010 abgeändert; im Übrigen bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die Schätzungsbefugnis und die Höhe der Schätzung der von der Beschwerdeführerin (Bf.) in den Jahren 1997 bis 2005 erzielten Umsätze und Gewinne, im Hinblick auf die nicht geklärte Mittelherkunft von Einlagen und nicht erklärte Wareneinkäufe bei der Firma A.

Die Bf. war im Gastgewerbe („Gasthaus B“) tätig.

1. Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2001:

Die Betriebsergebnisse der Bf. wurden mangels Einreichung von Jahresabschlüssen für die Jahre 1997 und 1998 durch die Veranlagungsabteilung geschätzt.

1.1 Bei der Bf. fand für die Jahre 1997 bis 2001 eine Außenprüfung gem. § 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 18. Dezember 2002 ausführlich dargestellt wurden:

Im Zuge der Betriebsprüfung legte die Bf. Jahresabschlüsse für die Streitjahre 1997 bis 2001 vor, die der Betriebsprüfung als Ausgangsposition für die Berechnung der Jahresergebnisse nach Bp dienten.

Neben diversen Verletzungen der Buch- und Aufzeichnungspflichten lt. Tz. 27 des Bp-Berichtes vom 28. Juni 2002 stellte die Betriebsprüfung aufgrund des beim Buchhaltungsbüro „C“ geführten Kassakontos Einlagen in folgender Höhe fest (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Betrag
1997	100.000
1998	100.000
1999	320.000
2000	570.000
2001	310.000

Da die Mittelherkunft der o.a. Einlagen nicht geklärt werden konnte, erfolgte aufgrund der in Tz. 27 angeführten Mängel in der Buchhaltung eine Zuschätzung gem. § 184 BAO, da lt. Finanzamt die Annahme gerechtfertigt erschien, dass die Vermehrung des Vermögens aus bisher nicht einbekannten betrieblichen Einkünften herrühre.

1.2 Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1997 und 1998 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden für die Jahre 1997 bis 2001 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

1.3 Die Bf. erhob gegen die Bescheide vom 26. und 27. Juni 2002 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2001 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:
Die Bf. räumt ein, dass ihre Aufzeichnungen nicht immer den formellen Bestimmungen der BAO entsprochen hätten, doch habe sie nie Abgaben verkürzt.

Obwohl die Bf. auch D Kunde gewesen sei, sei sie nicht auf den Schwarzeinkaufslisten aufgeschienen, auch habe man ihr keine groben Verfehlungen nachweisen können.

Die Bf. habe in den letzten 10 Jahren keinen Urlaub gemacht, sondern gearbeitet. Auch die Wohnung, in der sie lebe, gehöre ihrem Sohn.

Die unterstellten Steuerfehlbeträge seien logisch unbegründet, sachlich falsch und materiell vernichtend ausgelegt.

1.4.1 Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre 1997 bis 1999 und 2001 sowie Einkommensteuer für die Streitjahre 1997 und 1998 als unbegründet ab und begründet dies wie folgt:

In der Berufung sei die Schätzungsberechtigung der Behörde unbestritten geblieben. Die Zuschätzungen seien aufgrund nicht geklärter Einlagen in den Betrieb erfolgt.

In der Berufung seien gegen diese Schätzungsmethode keine Einwendungen erhoben worden. Weiters werde auf das Schreiben des Finanzamtes vom 13. April 2010 verwiesen.

1.4.2 Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr 2000 sowie Einkommensteuer für die Streitjahre 1999 bis 2001 teilweise statt und begründet dies wie folgt:

In der Berufung sei die Schätzungsberechtigung der Behörde unbestritten geblieben. Die Zuschätzungen seien aufgrund nicht geklärter Einlagen in den Betrieb erfolgt.

In der Berufung seien gegen diese Schätzungsmethode keine Einwendungen erhoben worden. Zwischenzeitig sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass Schwarzeinkäufe bei der Firma A getätigt worden seien. Auf das Schreiben des Finanzamtes vom 13. April 2010 werde diesbezüglich verwiesen.

Das Finanzamt habe die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nunmehr auf Basis der Schwarzeinkäufe vorgenommen. Die Berechnungsgrundlagen seien der Bf. im Schreiben vom 13. April 2010 bekanntgegeben worden.

Der Berufung sei aufgrund der geänderten Schätzungsmethode teilweise stattgegeben worden.

1.5 Die Bf. stellte daraufhin einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzt ihr Berufungsbegehren wie folgt:

Es sei unrichtig, dass die Bf. die Schätzungsberechtigung der Behörde anerkannt habe, denn mit dem Bestreiten der einzelnen Punkte hätte sie ja gerade die Schätzungsberechtigung der Behörde in Frage gestellt.

Die Einlagen seien getätigt worden, da sie sonst gewisse Zahlungen nicht hätte leisten können. Die Gelder dafür habe sie sich ausgeborgt und bis heute großteils nicht zurückzahlen können.

Für Schulden noch Umsatz- und Einkommensteuer zahlen zu müssen sei „unerhört“.

Weiters bestreite sie die Bescheide wegen Verjährung. Die Behörde hätte schon viel früher in dieser Angelegenheit entscheiden müssen. Heute Fälle aus über 10 Jahren Vergangenheit aufzurollen entspreche nicht der Gesetzeslage und auch nicht der Billigkeit von Verwaltungsverfahren, da die Bf. mit einem Betrag von 870 € Pension gar nicht in der Lage wäre, auch nur annähernd einen kleinen Teil der geforderten Beträge zu bezahlen.

Die Bf. beantrage daher eine erklärungsgemäße Veranlagung.

2. Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2005:

2.1 Bei der Bf. fand für die Jahre 2002 bis 2005 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 9. August 2010 ausführlich dargestellt wurden:

Tz. 2 des Bp-Berichtes führt aus, dass im Zuge von Ermittlungen bei der Firma A festgestellt worden sei, dass das geprüfte Unternehmen neben den offiziellen Warenlieferungen (Einkäufe mit eigener Kundenkarte) auch weitere der Firma der Bf. zurechenbare Bareinkäufe getätigt habe. Diese Bareinkäufe seien in 10 %ige und 20 %ige Einkäufe aufgeteilt und mit den im Unternehmen der Bf. festgestellten Rohaufschlägen hochgerechnet worden. Die so ermittelten Erlöse seien dem Umsatz und Gewinn zugerechnet worden.

Der Bruttopreis der Wareneinkäufe sei als Aufwand anerkannt worden, mangels Vorlage von Rechnungen gebe es aber keine Berechtigung für einen Vorsteuerabzug.

Da für das Kalenderjahr 2005 keine Jahreserklärungen abgegeben worden seien, seien im Zuge der Betriebsprüfung die Bemessungsgrundlagen gem. dem Vorjahr geschätzt worden.

2.2 Das Finanzamt folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden für die Jahre 2002 bis 2005 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

2.3 Die Bf. erhob gegen die Bescheide vom 11. Mai 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2005 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen: Bei der Angelegenheit „A“ könne dies ein Zufall sein, dass gleiche oder ähnliche Produkte auch privat eingekauft worden seien bzw. seien Freunde der Bf. beim Einkauf dabei gewesen, die zum Teil bereits verstorben seien, weshalb die Bf. nun in Beweisnotstand sei.

2.4 Da damit zu rechnen war, die Bf. werde auf eine abweisende Berufungs-vorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 6 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

3. Mit Vorhalt vom 6. September 2013 ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz um folgende Ergänzungen:

1. Einlagen:

Wie Sie im eingelangten Schreiben vom 2. August 2010 (vermutlich irrtümlich datiert mit 27. Juni 2010) ausführen, haben Sie Einlagen tätigen müssen, um „gewisse Zahlungen“ leisten zu können. „Die Gelder hatte ich mir ausgeborgt und konnte den Großteil, ob meiner kargen Pension bis heute nicht zurückzahlen.“

1.1 Die Betriebsprüfung hat aufgrund des beim Buchhaltungsbüro „C“ geführten Kassakontos Einlagen in folgender Höhe festgestellt (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Betrag
1997	100.000
1998	100.000
1999	320.000
2000	570.000
2001	310.000

1.1.1 Wie hoch waren die Einlagen in den Jahren 2002, 2003, 2004 und 2005 ?

1.1.1.1 Sollten keine Nachweise vorgelegt werden, wird von Einlagen von mindestens 100.000 S jährlich betreffend die Jahre 2002 bis 2005 ausgegangen, was zu einer Verböserung der bisherigen Festsetzung führen würde.

1.1.2 Aus welchem Vermögen stammen die laufenden Einlagen ?

Gab es Verkäufe, Sparbücher etc. ? Bitte um Vorlage der Rechnungen und sonstigen Nachweise.

1.2 Geldgeber:

Aufgrund welcher vertraglichen Vereinbarung mit den Geldgebern wurden Ihnen Beträge von über einer halben Million Schilling „geliehen“ ?

1.2.1 Welche Sicherheiten haben Sie den Geldgebern gegeben ?

1.2.2 Bitte nennen Sie die Namen, Adresse, Telefonnummern Ihrer Geldgeber für die o.a. Einlagen.

1.2.3 Wem, wann und in welcher Höhe haben Sie bereits „ausgeborgte Gelder“ zurückbezahlt ?

2. A :

Lt. Anlage 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 28. April 2010 wurde anlässlich der Überprüfung der Fa.A festgestellt, dass u.a. auch Sie neben den „offiziellen Einkäufen“ auch sogenannte „Bareinkäufe“ (= Kundename scheint nicht auf der Rechnung auf) getätigt haben.

Das Finanzamt ging davon aus, dass mit diesen Einkäufen nicht erklärte Umsätze erzielt wurden und rechnete diese den erklärten Beträgen hinzu.

Für das Jahr 2000 wurden die 20 %igen Umsätze um 369.496,40 S reduziert und eine um 5.370,45 € niedrigere Umsatzsteuervorschreibung festgesetzt.

Betreffend die Einkommensteuer wurde im Jahre 1998 trotz höherer Aeinkäufe (131.767,40 S), die Abgabenfestsetzung nicht verbösert, sondern die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 265.847 S belassen (Bescheid vom 27.6.2002).

Im Jahre 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 97.502 S verringert, wodurch sich eine Steuerreduktion von 2.496,53 € ergab.

Im Jahre 2000 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 334.054 S verringert, wodurch sich eine Steuerreduktion von 5.691,81 € ergab.

Im Jahre 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 94.355 S verringert, wodurch sich eine Steuerreduktion von 2.271,32 € ergab.

2.1 Sofern Sie die Namen und Adressen der Personen, die unter Verwendung Ihrer A-Einkaufskarte Einkäufe tätigten nicht namhaft machen und nachweisen, dass die von der Betriebsprüfung bereinigten Einkäufe nicht für nicht erklärte Umsätze verwendet wurden, ist mit einer Hinzurechnung der festgestellten Aeinkäufe wie bisher zu rechnen.

3. Einkommensteuer 2000

Einkommensteuer 2005

Da die Abgabenfestsetzung vom 29. Juni 2010 (E 2000) und 11. Mai 2010 (E 2005) jeweils Null beträgt, werden Sie gebeten zu erläutern, welches konkrete Berufungsbegehrten Sie diesbezüglich stellen.

4. Bitte legen Sie die G+V-Rechnung für die Jahre 1997, 2000 und 2001 in Kopie vor.

Die Bf. hat bis dato diesen Vorhalt ohne Angaben von Gründen nicht beantwortet.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:
Die Bf. betrieb in den Streitjahren ein Gasthaus und verfügte auch über eine A-Einkaufskarte. Sie ermittelte als Einzelunternehmerin den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Die Betriebsaufgabe erfolgte per 31. Dezember 2005.

Die Bf. legte erst im Zuge der Betriebsprüfung Steuererklärungen vor (ausgenommen das Streitjahr 2005, für das bis dato keine Steuererklärung vorgelegt wurde).

Der Abgabenbehörde wurden vom Buchhaltungsbüro „C“ Belege des Kassakontos der Bf. übergeben, die nicht aufklärbare Einlagen in nicht unbedeutlicher Höhe beinhalteten.

Auf Grund von Erhebungen bei der Firma A wurde festgestellt, dass mit der Einkaufskarte der Bf. neben den offiziellen Einkäufen auch sogenannte „Bareinkäufe“ getätigt wurden.

Die Umsätze der Bf. setzen sich den Abgabenerklärungen zufolge in den Jahren 1998 bis 2002 vorwiegend aus Getränkeumsätzen und in den Jahren 2003 und 2004 vorwiegend aus Küchenumsätzen zusammen, im Jahre 1997 waren die Getränke- und die Küchenumsätze nahezu gleich (1997 bis 2001 alle Beträge in Schilling; 2002 bis 2004 alle Beträge in Euro):

Jahr	Umsätze zu 10 %	Umsätze zu 20 %	Umsätze zu 14 %	Vorsteuer
1997	1.412.460,88	1.412.012,49		362.188,00
1998	937.839,02	1.417.675,85		292.956,00
1999	686.934,58	1.028.241,62		240.232,00
2000	333.595,48	915.278,77	256.171,91	258.267,00
2001	542.318,00	989.176,70		219.279,00

Jahr	Umsätze zu 10 % €	Umsätze zu 20 % €	Umsätze zu 14 %	Vorsteuer €
2002	47.355,42	56.685,05		13.858,15
2003	43.844,65	40.021,78		13.188,80
2004	40.027,25	31.340,57		10.787,05

Die Bf. tätigte in den Streitjahren 1997 bis 2001 Einlagen in folgender Höhe (lt. dem beim Buchhaltungsbüro „C“ geführten Kassakontos; alle Beträge in Schilling):

Jahr	Betrag

1997	100.000
1998	100.000
1999	320.000
2000	570.000
2001	310.000

Darüber hinaus tätigte die Bf. in den Jahren 1998 bis 2005 bei der Firma A neben offiziellen Warenlieferungen auch weitere dem Unternehmen zurechenbare „Bareinkäufe“ in folgender Höhe:

Jahr	Betrag (Schilling)	Betrag (Euro)
1998	72.141,63	
1999	98.992,64	
2000	65.304,89	
2001	114.670,43	
2002		7.033,42
2003		3.760,04
2004		2.853,06
2005		557,47

Die von der Betriebsprüfung bereinigten Einkäufe (= ohne Artikel, die nicht typisch für das Gastgewerbe sind; z.B. Hunde-, Katzenfutter, Kosmetikartikel, Reinigungsmittel) führen nach Hochrechnung mit den im Unternehmen festgestellten Rohaufschlägen zu Gesamt-Umsätzen und Vorsteuern in folgender Höhe:

Jahr	Umsätze zu 10 % ATS	Umsätze zu 20 % ATS	Umsätze zu 14 % ATS	Vorsteuer ATS
1997	1.462.460,88	1.462.012,49		362.188,00
1998	977.839,02	1.477.675,85		292.956,00
1999	814.934,58	1.220.241,62		240.232,00
2000	458.995,48	893.482,37	353.071,91	258.267,00

2001	650.818,00	1.190.676,70		219.279,00
-------------	------------	--------------	--	------------

Jahr	Umsätze zu 10 % €	Umsätze zu 20 % €	Umsätze zu 14 %	Vorsteuer €
2002	65.471,92	65.668,31		13.858,15
2003	54.555,20	46.335,57		13.188,80
2004	51.015,45	34.252,10		10.787,05

Da für das Kalenderjahr 2005 keine Jahreserklärungen abgegeben wurden, werden die Bemessungsgrundlagen gem. den Vorjahreswerten geschätzt mit:

Jahr	Umsätze zu 10 % €	Umsätze zu 20 % €	Vorsteuer €
2005	40.000,00	30.000,00	8.000,00

Bei der Gewinnbesteuerung wird von den für die Jahre 1997 bis 2001 in der Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 und für die Jahre 2002 bis 2005 in den Bescheiden vom 11. Mai 2010 festgesetzten Werten ausgegangen.

Für die o.a. Schwarzeinkäufe existieren keine ordnungsgemäßen Rechnungen (siehe Anlage 1 des Bp-Berichtes vom 28. April 2010, wonach bei Barverkäufen der Name des Kunden nicht auf der Rechnung aufschien).

Die Buchhaltung der Bf. war lt. den o.a. Ausführungen materiell und formell nicht ordnungsgemäß.

Die täglichen Standaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosung wurden ebenso wenig aufbewahrt. Nur einige wenige Speisebons wurden der Betriebsprüfung vorgelegt.

Weiters wurde lt. Tz. 27 des Bp-Berichtes vom 28. Juni 2002 erhoben, dass über die Bargeschäfte im Pflegeheim-Buffet tägliche Kassenberichte erstellt wurden, was aber von der Bf. als Falschbehauptung entgegen der glaubwürdigen Aussage ihrer Mitarbeiterin abgetan wurde. Dass die Bf. der Mitarbeiterin etwa „freie Hand“ beim Buffetbetrieb gelassen hätte, wurde seitens der Bf. bis dato nicht behauptet oder glaubhaft gemacht und würde auch der wirtschaftlichen Lebenserfahrung widersprechen.

Nach Abstimmung der Wareneinkäufe mit diversen Lieferanten wurde außerdem festgestellt, dass einige Beträge nicht in der Buchhaltung erfasst worden sind.

Auch das Kassabuch ist formell und materiell nicht richtig, da die eingetragenen Lohnzahlungen nicht mit den tatsächlichen durch die Dienstnehmer bestätigten Auszahlungen übereinstimmen (siehe die diesbezüglichen Feststellungen im Bp-Bericht unter Tz. 27).

Auf dem betrieblichen Bankkonto wurden div. Scheckeingänge bzw. DM-Einlagen verbucht, die Herkunft dieser Gelder wurde von der Bf. nicht aufgeklärt.

Auch der in Tz. 27 angeführte Einlagenüberhang in den Jahren 1997 bis 2001 wurde von der Bf. nicht aufgeklärt.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Die Zurechnung der Umsätze (Schwarzeinkäufe) erfolgte durch das Finanzamt anhand der von der Betriebsprüfung durchgeföhrten und in den Betriebsprüfungsberichten dargestellten Erhebungen. Aufgrund des Datenmaterials und der persönlichen Aussagen von div. Dienstnehmern der Bf. (siehe Tz. 27 des Bp-Berichtes vom 28.6.2002) und der Aussagen der Bf. selbst (siehe dazu u.a. die Ausführungen im Vorlageantrag vom 2. August 2010), konnte bewiesen werden, dass die Bf. über o.a. beträchtlich erhebliche, bis dato aber nicht aufgeklärte, Einlagen verfügte und auch nicht verbuchte Einkäufe tätigte, die Schwarzumsätze dienten.

Aufgrund der Aussagen der o.a. Dienstnehmer und der Bf. geht das Bundesfinanzgericht von folgender Vorgangsweise betreffend die Schwarzverkäufe aus:

Im gesamten Streitzeitraum ist es regelmäßig zu „Einlagen“ und nicht erklärten „Bareinkäufen“ bei der Firma A gekommen. Diese Bareinkäufe erfolgten vorwiegend für das Unternehmen bei dem dadurch Umsätze erzielt wurden, die die Bf. jedoch nicht erklärt hat (lt. Bf. gab es .

Die aus den Umsätzen resultierenden Gewinne wurden schließlich als Einlagen dem Unternehmen wieder zugeführt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 Abs. 2 BAO). Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (§ 115 Abs. 3 BAO).

Der Grundsatz des Parteiengehörs besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hierzu zu geben (Ritz, BAO4, § 115 Tz. 14 und die hierin zitierten Judikate).

Festgehalten wird, dass der Bf. im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht bzw. –berechtigung im (Berufungs-)Verfahren ausreichend Gelegenheit zugekommen ist, zu den Feststellungen und

Beweiswürdigungen der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz Stellung zu nehmen, ihrer Ansicht nach fehlende entscheidungswesentliche Sachverhalte bzw. Vorbringen nachzureichen sowie unterlassene Beweiserhebungen zu beantragen (siehe hierzu u.a. auch die Vorhalte vom 18. Dezember 2002, 11. Juli 2003, 13. April 2010 und 6. September 2013).

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegen somit ausschließlich Ermittlungsergebnisse und Feststellungen zugrunde, welche der Bf. bekannt sind.

Die Abgabenbehörde hat nach § 167 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben (z.B. Auswertung des Kontrollmaterials der Firma A). Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 183 Tz 1 und die hierin zitierte Rechtsprechung).

§ 131 BAO in der im strittigen Zeitraum gültigen Fassung gibt den rechtlichen Rahmen für die Führung von Aufzeichnungen vor. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen Eintragungen in allen auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen sowie in den ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Büchern der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Bareingänge und Barausgänge sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen nach § 131 Abs. 1 Z 5 BAO derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. Es soll nicht radiert werden 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 (§ 131 Abs. 1 Z 6 BAO).

Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten nach § 131 Abs. 2 BAO die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind nach § 132 Abs. 1 BAO sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Grundaufzeichnungen sind die Grundlage für die systematische Verbuchung von Geschäftsvorfällen. Eine Belegsammlung genügt nicht. Grundaufzeichnungen sind Aufzeichnungen mit Journalfunktion. Bei der EDV-Buchführung kann auch ein

Datenerfassungs- oder Datenübertragungsprotokoll diese Funktion erfüllen. Werden im Journal Sammelbuchungen durchgeführt (z.B. bare Geschäftsfälle, Wareneinkäufe), so gehören auch die Einzelaufzeichnungen (z.B. Kassabuch, Wareneingangsbuch) zu den Grundaufzeichnungen (Koller/Kurz, ÖStZ 2001, 54; Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 131 Tz 2). Nach Tumpel, Fachlexikon Steuern, Linde, sind Grundaufzeichnungen alle vom Abgabepflichtigen oder Dritten geführte Aufzeichnungen, die als Grundlage für die Ermittlung der Umsätze sowie der Einkünfte dienen. Darunter fallen z.B. Registrierkassenstreifen oder „Schmierzettel“. Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen berechtigt die Abgabenbehörde in der Regel zur Schätzung.

Eintragungen sind vollständig, wenn damit alle Geschäftsfälle lückenlos und einzeln erfasst werden. Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind zwar grundsätzlich einzeln zu erfassen, doch bestehen keine Bedenken dagegen, dass Verkauf- oder Leistungserlöse eines Tages (Tageslösung) oder mehrere gleichartige Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) eines Tages zusammengezählt und in einer Summe aufgezeichnet werden. Im Rahmen einer Buchführung sind nach § 131 BAO alle Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht, bar entrichtete (aktivierungspflichtige) Anschaffungskosten, sowie die Bewegungen zwischen den Bankkonten und Kassen des Betriebes und ähnliche Vorgänge des Geldbereiches.

Das „Festhalten“ der Barbewegungen iSd § 131 BAO kann im Wege der Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen erfolgen, es kann auch außerhalb solcher Aufschreibungen als Grundlage für später (zusammengefasste) Eintragungen in geeigneter Weise geschehen (z.B. Paragondurchschriften, Kassenbons, Losungsbögen, Kassaberichte, Zählstreifen der Registrierkassen etc.). Erfolgt das Festhalten der Barbewegungen nicht unmittelbar und abschließend durch Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen, sondern auf anderen Unterlagen, so unterliegen auch diese der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO (Stoll, BAO Kommentar, Seite 1463f; Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 131 Tz. 7f).

Die Bestimmung über die Aufbewahrung betrifft Bücher, Aufzeichnungen, zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind (Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 132 Tz. 1). Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragung dienen. Der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO unterliegen u.a. damit auch Erstaufzeichnungen, Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, (sogenannte) Schmieraufzeichnungen, wie Abrechnungsbelege über die erzielten Losungen, Schmierzettel, mit denen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden bzw. aus welchen die Tageslösung und dann die Einnahmen ermittelt werden (VwGH 20.2.1991, 90/13/0214; VwGH 25.5.1988, 86/13/0083), Zählstreifen der Registrierkassen (auch bei Führung eines Kassenbuches, VwGH 25.11.1986, 84/14/0109; VwGH 21.9.1982, 81/14/0070, 0080-0082), Kassenbons und ähnliches grundsätzlich beleg- (und beweis-)fähiges Schriftgut. Zu den sonstigen Unterlagen iSd § 132 BAO zählen ua. auch die Tagesabrechnungen einer Kellnerin gegenüber dem Unternehmer (VwGH 30.4.1985, 84/14/0169, 0179), die EDV-Dokumentationen oder die Datenerfassungsprotokolle (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1488; Ritz, BAO4, § 132 Tz. 5f).

Die Aufbewahrungspflicht verfolgt Sicherheits- und Kontrollzwecke. Sie soll Gewähr für die Vollständigkeit der Bücher und Aufzeichnungen geben und die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung ermöglichen (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109).

Dem Normzweck entspricht die Aufbewahrung solcher Unterlagen, welche einen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen haben (Aufbewahrung der Unterlagen, die zur Kontrolle der vollständigen und richtigen Erfüllung der Dokumentationspflicht – somit zur Kontrolle der Bücher und Aufzeichnungen – erforderlich sind). Der Aufbewahrungszweck ist damit durch den Zweck der Bücher und Aufzeichnungen vorgegeben (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1488f; Ritz, BAO-Kommentar 4. Auflage, § 132 Tz. 2, 6).

Die Angaben in den Jahreserklärungen bzw. Beilagen reichten jedoch nicht aus, der Abgabenbehörde die Beurteilung u.a. der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung iSd § 131 BAO oder der Vollständigkeit der Erlöserfassungen mangels Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen und des ungeklärten Vermögenszuwachses zu ermöglichen, da die Abgabenbehörde keine Kenntnis über die in Tz. 27 des Bp-Berichtes dargestellten formellen und materiellen Mängel der steuerlichen Aufzeichnungen der Bf. hatte, da sie u.a. weder von den jährlichen Einlagen noch von den nicht erklärten „Barverkäufen“ der Firma A wusste.

Der Umstand, dass der Buchhaltung der Abgabepflichtigen formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen, d.h. eine nicht ordnungsmäßige Buchführung iSd § 131 BAO zugrunde liegen, ergab sich für das Finanzamt erst aus der in den Jahren 2001 und 2002 bzw. 2010 vorgenommenen abgabenbehördlichen Außenprüfung.

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

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

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, zählt auch ein Vermögenszuwachs, den die Partei nicht gewillt war aufzuklären.

Bei Feststellung von unaufgeklärten Vermögenszuwächsen, ist die Annahme gerechtfertigt, dass die festgestellten und von der Bf. auch nicht bestrittenen (siehe Schreiben vom 2. August 2010) Vermehrungen des Vermögens, aus bisher nicht einbekannten betrieblichen Einkünften herrührt.

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0094).

Im gegenständlichen Fall werden zur Schätzung die Einlagen und die bereinigten Einkäufe unter Heranziehung des Rohaufschlagskoeffizienten lt. Einnahmen/Ausgaben-Rechnung herangezogen.

Die Schätzung der Höhe nach ist durch die nachgewiesenen Schwarzeinkäufe und den ermittelten Rohaufschlag lt. Einnahmen/Ausgaben-Rechnung sachlich gerechtfertigt und nachvollziehbar.

Ein Einwand diesbezüglich, wurde jedenfalls von der Bf. nicht erhoben (vgl. Erlösermittlung lt. Schreiben vom 13. April 2010).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung ist das Bundesfinanzgericht zu den dargelegten Ergebnissen gelangt. Der o.a. als erwiesen angenommene Sachverhalt hat die überragende Wahrscheinlichkeit für sich.

Der Grundsatz des Parteiengehörs im Sinne des § 115 BAO wurde gewahrt. Die Bf. hatte ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Stellungnahme. Die entsprechenden Daten bezüglich der Schwarzeinkäufe wurden ihr zur Stellungnahme zur Verfügung gestellt.

Da auch den Ausführungen der Bf. keine stichhaltigen Argumente gegen das Ergebnis der Schätzung entnommen werden können, ist im Sinne der oben dargelegten Ausführungen davon auszugehen, dass die Bemessungsgrundlagen der bekämpften Bescheide korrekt ermittelt wurden.

Die o.a. Mängel werden daher in den Jahren 1997 bis 2001 durch eine pauschale Zuschätzung zum Umsatz und Gewinn i.H. der o.a. nicht geklärten Einlagen im prozentuellen Verhältnis der von der Bf. erklärten Umsätze abgegolten.

Für die übrigen Streitjahre 2002 bis 2004 geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass mit den von der Betriebsprüfung bei der Firma A festgestellten nicht erklärten (bereinigten) „Bareinkäufe“ nicht erklärte Umsätze erzielt wurden, die dem Unternehmen als Einlagen wieder zugeflossen sind. Dabei wurden die bereinigten Einkäufe getrennt nach Steuersatz (10 oder 20 Prozent) mit dem Rohaufschlagskoeffizienten lt. Einnahmen/Ausgaben-Rechnung multipliziert. Die so ermittelten Erlöse sind dem Umsatz und Gewinn zuzurechnen, wobei der Bruttobetrag der Wareneinkäufe als Aufwand anerkannt wird, jedoch erfolgt mangels Vorlage von Rechnungen kein diesbezüglicher Vorsteuerabzug (siehe auch Bp-Bericht vom 28. April 2010, Tz. 2).

Das Veranlagungsjahr 2005 ist mangels Abgabe einer Steuererklärung gem. dem Vorjahr zu schätzen.

Die abgabenrechtlichen Änderungen für die Streitjahre 1997 bis 2005 stellen sich gem. den Feststellungen des Finanzamtes unter Berücksichtigung der Einlagen bzw. der nicht erklärten

„Bareinkäufe“ bei der Firma A wie folgt dar (Berechnung siehe Bp-Bericht vom 28. Juni 2002 und 28. April 2010):

Jahr	Umsätze zu 10 %	Umsätze zu 20 %	Umsätze zu 14 %	Vorsteuer
1997	1.462.460,88 (+ 50.000 Einlagen)	1.462.012,49 (+ 50.000 Einlagen)		362.188,00
1998	977.839,02 (+ 40.000 Einlagen)	1.477.675,85 (+ 60.000 Einlagen)		292.956,00
1999	814.934,58 (+ 128.000 Einlagen)	1.220.241,62 (+ 192.000 Einlagen)		240.232,00
2000	458.995,48 (+ 125.400 Einlagen)	893.482,37 (- 21.796,40 A)	353.071,91 (+ 96.900 Einlagen)	258.267,00
2001	650.818,00 (+ 108.500 Einlagen)	1.190.676,70 (+ 201.500 Einlagen)		219.279,00

Jahr	Umsätze zu 10 % €	Umsätze zu 20 % €		Vorsteuer €
2002	65.471,92 (+ 18.116,50 A)	65.668,31 (+ 8.983,26 A)		13.858,15
2003	54.555,20 (+ 10.710,55 A)	46.335,57 (+ 6.313,79 A)		13.188,80
2004	51.015,45 (+ 10.988,20 A)	34.252,10 (+ 2.911,53 A)		10.787,05
2005	40.000,00	30.000,00		8.000,00

Ertragsteuerlich ergeben sich folgende Änderungen (unter Berücksichtigung der Einlagen bzw. nicht erklärten „Bareinkäufe“ bei der Firma A):

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb ATS
1997	206.592 (+ 100.000 Einlagen)
1998	265.847 (+ 100.000 Einlagen)
1999	185.182 (+ 222.497,56 A)
2000	0 (+ 128.150,18 A)
2001	148.637 (+ 215.644,73 A)

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb €
2002	21.626,02 (+ 19.363,37 A)
2003	1.358,00 (+ 12.861,96 A)
2004	5.680,14 (+ 10.922,29 A)
2005	0

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 184 BAO

ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 8 Berechnungsblätter