

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., O1, vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GesmbH, Bauernmarkt 24, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21.2.2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21.1.2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer und hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer, alle für die Jahre 1999 bis 2004, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Bf. (im Folgenden kurz Beschwerdeführerin = Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom D1 gegründet, der u.a. mit Generalversammlungsbeschluss vom D2 abgeändert wurde. Gesellschafter waren im Streitzeitraum A und B, mit einer übernommenen Stammeinlage iHv ÖS 490.000,00 (98%, € 35.609,68) und ÖS 10.000,00 (2%, € 726,73). Hr. A war auch alleiniger Geschäftsführer.

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma C wurde umfangreiches Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden sichergestellt. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch sehr viele Verkäufe auf zusätzliche bzw. weitere Mitgliedskarten (zum Teil umfangreiche Mengen auf hauseigene Mitarbeiterkarten), sowie Verkäufe ohne Nennung des Empfängers ("Barverkaufsrechnungen") getätigt wurden. Durch die erfolgte Auswertung des Datenmaterials wurden diese Verkäufe bzw. die Abgabe von Waren auf unterschiedliche Mitgliedskarten bestimmten Empfängern (Kunden) der Fa. C zugeordnet. Konkret ergab die Auswertung, dass neben offiziellen Warenlieferungen und -verkäufen an die Kundenummer X, lautend auf die Firma Pizzeria D auch weitere diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt wurden. Aufgrund dieser Splitting des Einkaufes ergab sich der Verdacht, dass diese zusätzlich eingekauften Waren im Rahmen des

Geschäftsbetriebes der Firma Bf. weiterverkauft wurden, ohne die dadurch erzielten Umsätze und Erlöse in der offiziellen Buchhaltung des Betriebes zu erfassen. Es bestand damit in weiterer Folge der begründete Verdacht, dass eine Abgabenhinterziehung unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeigen-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklärung sämtlicher Umsätze und Erlöse gegenüber der Finanzverwaltung erfolgt ist, welche zu einer Verkürzung an Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuer für die Jahre 1999-2005 führte.

Im Zuge einer am 6.9.2007 begonnenen und am 17.1.2008 abgeschlossenen Betriebsprüfung betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2005 sowie die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2005 wurde in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes (Aufzeichnungen) festgestellt:

Laut Kontrollmaterial der Fa. C hat das Unternehmen Lebensmittel und Getränke ohne Rechnung auf eigenen Namen (Letztverbraucherlieferungen) im Zeitraum 1999-2003 bezogen. Die Kreditkartenerlöse wurden in den Tageslosungen (Kassasturz) miterfasst. Tatsächlich gehen diese erst später am Bankkonto ein. Die somit ermittelten Kassastände stimmen daher nicht mit den tatsächlichen überein. Die Kaffee- und Speiseeiserlöse wurden bis inklusive Dezember 2000 auf Grund des Wareneinkaufes hochgerechnet und sofort in voller Höhe am Tag des Wareneinkaufs als Tageslösung angesetzt. Kellnerabrechnungen (Trinkgeldabrechnungen) wurden keine vorgelegt.“

In Tz 2 des Prüfungsberichtes vom 18. Jänner 2008 wurden die Zuschätzungen auf Grund der bei der Firma C erhobenen „Barverkäufe“ rechnerisch dargestellt.

Einem erklärten Umsatz für das Jahr 1999 in der Höhe von S 3.390.454,53 steht eine Zuschätzung von S 224.609,38 gegenüber, für 2000 S 3.640.500,50 eine Zuschätzung von S 335.104,59, für 2001 S 3.532.895,64 eine Zuschätzung von S 184.635,71, und 2002 € 257.463,40 eine Zuschätzung von € 9.504,00.

1999 entfielen von der Gesamtzuschätzung von S 224.609,38 auf 10% ige Umsätze S 164.793,35 und auf 20 % ige Umsätze S 59.816,02.

2000 entfielen von der Gesamtzuschätzung von S 335.104,59 auf 10% ige Umsätze S 232.438,99 und auf 20 % ige Umsätze S 102.665,60.

2001 entfielen von der Gesamtzuschätzung von S 184.635,71 auf 10% ige Umsätze S 123.127,16 und auf 20 % ige Umsätze S 61.508,54.

2002 entfielen von der Gesamtzuschätzung von € 9.504,00 auf 10% ige Umsätze € 6.732,00 und auf 20 % ige Umsätze € 2.772,00

Beim Bareinkauf Lebensmittel wurde jeweils pro Jahr ein Betrag von € 1.000,00 als Schwund/Werbung in Abzug gebracht. Die Umsatzzuschätzungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen.

An Einsatzerhöhungen errechnete die Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2002 € - 4.973,00, € - 6.740,10, € - 4.454,70 und € - 3.505,70.

Auf Grund der o.a. Feststellungen sowie der im Zuge der kalkulatorischen Verprobung festgestellten Differenzen erfolgte seitens der Betriebsprüfung eine griffweise Zuschätzung in Höhe von 2% der Küchenerlöse in Form eines Sicherheitszuschlages und betragen diese für die Jahre 1999 bis 2005 S 42.877,09, S 46.330,93k, S 43.743,99, € 3.233,00, € 3.205,00, € 3.450,00 und € 3.457,00. Die Zuschätzungen unterlagen der Umsatzsteuer mit dem ermäßigten Steuersatz (10 %).

Lt. den Tz. 4 und 5 wurde von den geltend gemachten Kosten eines BMW 520 i eine Luxustangente für Versicherung und den Leasingsraten in Höhe von 15 % ausgeschieden. Für die Privatnutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer wurde ein Privatanteil in Höhe von 40 % ausgeschieden. Der Privatanteil stellte eine verdeckte Ausschüttung dar. Diese betragen für 2004 € 968,00 und für 2005 € 1.572,00.

Mit Bescheiden jeweils vom 21.1.2008 wurden die Verfahren jeweils betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 wiederaufgenommen und wurden diese Bescheide gem. § 303 (4) BAO mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht begründet. Daraus wäre auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wäre unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Bescheiden jeweils vom 21.1.2008 für die Jahre 1999 bis 2004 wurde die Umsatzsteuer mit S 160.332,00, € 24.738,41, € 20.720,70, € 21.272,41, € 21.168,32, und € 19.709,74 und die Körperschaftsteuer mit € 24.738,41, € 9.619,12, € 10.370,27, € 5.471,15, € 1.750,00 und € 1.750,00 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 21.2.2008 erhab die Bf. sowohl gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 als auch gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2004, alle vom 21.1.2008, das Rechtsmittel der Berufung und begründete sie mit dem Umstand , dass bereits im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens von der Bf. festgestellt worden wäre, dass eine große Menge an Artikeln und Produkten (z.B.: Schweinefleisch, Stelzen bzw. Schweinefleischprodukte, typisch jugoslawische Spirituosen etc.) aufgrund des im Lokal nachweislich offerierten Speise- und Getränkeangebotes keine Verwendung finden hätten können. Beim Betrieb der Bf. handle es sich bekanntlich um ein auf rein italienische Speisen ausgerichtetes Lokal mit weniger als 30 Sitzplätzen. Es würden ausschließlich Fischspeisen, Pastagerichte und Pizzas angeboten; Speisekarten wären zur Prüfung vorgelegt worden.

Aufgrund dieses Sachverhaltes liege daher die Vermutung nahe, dass die im Zuge der Betriebsprüfung zugerechneten Barverkäufe nicht mit der nach Gesetz und

Rechtsprechung erforderlichen, nahezu jeden Zweifel ausschließenden Genauigkeit, recherchiert worden wären.

Darüber hinaus merkte die Bf.an, dass laut einem aus dem Jahr 1998 der Firma C übergebenen Schriftstück weitere 3 Personen genannt wurden, welche mit der Kundenkarte der A GesmbH berechtigt waren und sind, bei C einzukaufen. Diese Berechtigung würde auch die Zusage umfassen, für private Bedürfnisse ebenfalls dort einzukaufen.

Aufgrund dieses Sachverhaltes wäre es daher nicht schlüssig und auch nicht zulässig, die vom Finanzamt behaupteten Barverkäufe der Bf. zuzurechnen. Der Finanzbehörde würden ihres Erachtens nach keine ausreichenden und einwandfrei schlüssigen Beweise vorliegen, dass die behaupteten Bareinkäufe in der im Betriebsprüfungsbericht vorliegenden Form der geprüften Gesellschaft zuzurechnen wären.

Die im Wege einer Bankomat- oder Kreditkartenzahlung täglich vereinnahmten Beträge würden, so wie es das Gesetz vorsieht, tatsächlich täglich dem jeweiligen Tagesumsatz zugerechnet. Der darin enthaltene Teil an unbaren Geschäftsfällen würde summarisch täglich wieder als Kassenausgang - somit vom Bargeldbestand getrennt - ausgetragen. Die von der Betriebsprüfung aufgestellte Behauptung, dass dieser Kassenausgang erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolge, wäre unrichtig und gehe daher ins Leere.

Soweit der angesetzte Sicherheitszuschlag als Konsequenz aus den behaupteten Bareinkaufsrechnungen festgesetzt worden wäre, würde dieser für die Jahre 2003 – 2005 jedenfalls ins Leere gehen, da hier keine Bareinkäufe festgestellt bzw. gewürdigt worden wären. Die Festsetzung eines 2%igen Sicherheitszuschlages über den gesamten Küchenumsatz wäre daher nach Lage des Falles maßlos überzogen und jedenfalls für den Zeitraum ab 2003 unberechtigt.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes wäre die Berechnung des Sicherheitszuschlages nicht mit der im Gesetz geforderten Nachvollziehbarkeit behaftet und daher schon aus diesem Grunde anfechtbar.

Weiters würde noch einmal darauf hingewiesen, dass der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung von der Bf. bekannt gegebene Wert an Personal- und Eigenverbrauch wareneinsatzmindernd berücksichtigt hätte werden müssen und würde diesfalls eine erhebliche Außerachtlassung des Parteiengehörs vorliegen.

Die Bf. stellte den Antrag auf positive Erledigung ihres Berufungsbegehrens.

Aufgrund der o.a. Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht leitete das Finanzamt im Jahr 2008 gegen den Geschäftsführer der Bf. ein Finanzstrafverfahren betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 ein. Gegen diesen Einleitungsbescheid erhob der Geschäftsführer fristgerecht Beschwerde. Im Beschwerdeverfahren wurde der Betriebsprüfer zeugenschaftlich einvernommen und erläuterte dieser an Hand des Arbeitsbogens seine Überlegungen zur Zurechnung der Barverkäufe und seine Berechnungen.

Aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sowie aus dessen Zeugenaussage ging Folgendes hervor: „Auf den Seiten 44 bis 74 des Arbeitsbogens wurden detailliert die Warenbezüge bei der Firma M. mit dem Datum des Bezuges, den jeweiligen Artikelbezeichnungen sowie den Bezugsmengen aufgelistet. So sind 1999 beispielsweise 49 Kg Mozzarella in Kiloeinheiten und 224 Stück 125 g Mozzarella, 54 Liter Schlagrahm, Oregano und Pfeffer in Kilopackungen, 11 kg Parmesan, 17 kg Mascarpone und 16 1,50 L Flaschen Grappa gekauft worden, im Jahr 2000 eine noch größere Menge am Mozzarella, Mascarpone und Grappa sowie Tafelöl in 10 Liter Gebinden, Essig in 5 Liter Gebinden, Reis in 5 Kg Packungen und Vanillinzucker in Kilopackungen. Diese Waren scheinen auch in den Listen für die Jahre 2001 und 2002 auf, wobei jedoch die bezogenen Mengen und damit auch die daraus abgeleiteten Zuschätzungen geringer sind als in den ersten beiden Jahren.“

Am Ende der vom Prüfer erstellten Listen sind jeweils die Waren angeführt, die er als privat angeschafft angesehen hat. Dies sind z.B. ein Kofferset, Elektrikergips, eine Lampe, Vorstreichfarbe, Pelargonienerde, Schlafsack, Antirutschmatte und Bartschneider.

Dem Einwand, die auf den Listen enthaltenen Fleischwaren und Getränke hätten keine Verwendung in der Pizzeria finden können, ist entgegenzustellen, dass unter Blatt 116 bis 121 im Arbeitsbogen Ablichtungen einer Speisekarte erliegen. Demnach wurden Pizza mit Schinken, Salami oder Speck, unter Antipasti Carpaccio und vitello tonnato und unter secondi piatti fünf Fleischspeisen (scalopine, saltimbocca, beefsteak, agnolo und picata milanese) angeboten. Auf einer Tageskarte (Blatt 121 des Arbeitsbogens) scheinen auch ein Rumpsteak und Kalbs- Tomatenragout mit Gnocchi sowie Kürbisrisotto mit Hühnerbruststreifen auf.

Auf Blatt 117 und 121 (Rückseite) sind die Getränkekartenangebote ersichtlich. Unter der Überschrift „Alkoholisches, Digestif ect.“ scheinen nicht nur typisch italienische Getränke auf, sondern auch Stolichnaya Wodka und Barack, Courvoisier, Calvados, Ballantines und Glenfiddich. Das ist also sehr wohl ein internationales Angebot: Die auf der Einkaufsliste bei der Firma M. enthaltenen Getränkeinkäufe sind mit der Getränkekarte in Einklang zu bringen.“

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz bestand nach der Höhe der bei der Firma C getätigten Einkäufe der begründete Verdacht, dass diese Waren zur Erzielung nicht erklärter Umsätze geführt hätten und der Bf. demnach das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung begangen habe.

Mit Strafverfügung vom 26.11.2010 wurde über den Bf. aufgrund des o.a. Tatvorwurfs Barverkäufe getätigt zu haben und diese Waren, die in keinesfalls haushaltsüblichen Mengen bezogen und seinem Unternehmen zugeführt worden wären und damit nicht erklärte Umsätze erzielt zu haben, wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs.1 FinStrG eine Geldstrafe von insgesamt € 10.000,00 verhängt.

Im Verfahren des Bundesfinanzgerichtes wurde diese Niederschrift der Bf. und der Amtspartei zur allfälligen Einreichung einer Stellungnahme übermittelt. Es wurde dazu kein weiteres Vorbringen erstattet.

Hinsichtlich der Beschwerde der Bf. wurde vom Finanzamt auf Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes am 29.8.2018 eine Stellungnahme folgenden Inhaltes erstattet

1. „Die Artikel und Produkte der Bareinkäufe bei der Fa. C könnten auf Grund des offerierten Speisen- und Getränkeangebotes (italienisches Restaurant) im Lokal keine Verwendung finden. Außerdem sind weitere 3 Personen berechtigt mit der Kundenkarte auch für private Bedürfnisse bei C einzukaufen.“

Dem ist entgegenzuhalten, dass Waren, die nicht zur Art des Lokales bzw. als privat angeschafft angesehen wurden, bereits von vornherein von der Betriebsprüfung ausgeschieden wurden. Es wurden nur Waren berücksichtigt, die tatsächlich im Betrieb Verwendung finden können, wie zum Beispiel Mozarella, Gnocci, Thunfisch, Parmesan, Pizzasauce, Mascarpone, etc.

Die Waren wurden auch keinesfalls in haushaltsüblichen Mengen bezogen, sodass davon auszugehen ist, dass diese dem Unternehmen zugeführt wurden und nicht Privathaushalten.

Hierzu darf im Einzelnen auf die Seiten 36 -38 sowie 44-74 des Arbeitsborgens (Auflistung Warenbezüge) sowie die Seiten 116-121 (Speise- u. Getränkekarte) verwiesen werden.

2. Sicherheitszuschlag:

Der Sicherheitszuschlag erfolgte einerseits auf Grund der nicht erfassten Wareneinkäufe bei der Fa. C (1999-2003) und andererseits auf Grund nicht vorgelegter Grundaufzeichnungen (Abrechnungen mit Kellnern). Der Zuschlag in Höhe von 2% wurde seitens des BP jedenfalls im niedrigen Bereich angesetzt. Auf die Tz1 des BP-Berichtes (Aufzeichnungen) darf verwiesen werden.

3. Personal- und Eigenverbrauch:

In den jeweiligen Steuerklärungen wurden seitens der steuerlichen Vertretung bereits Erlöse für Personalverpflegung und Eigenverbrauch angesetzt. Da davon auszugehen ist, dass diese anlässlich der Erstellung der Bilanzen mit dem Firmeninhaber besprochen wurden, besteht daher seitens der BP kein Zweifel an deren Ansatz in der richtigen Höhe.

Die Beschwerdeführerin widerspricht sich selbst wenn sie einerseits behauptet, dass die Artikel nicht zum Betrieb des Lokals passen (was wie schon erwähnt ins Leere geht), andererseits aber wiederum aus diesem Titel eine Wareneinsatzminderung hinsichtlich Personal- und Eigenverbrauch dieser vorstehenden Artikel beantragt. Andererseits wurden seitens der BP von den bisher nicht erklärten Lebensmittelbareinkäufen bei der Fa. C jährlich € 1.000,- für Schwund bzw. Werbung abgezogen und nicht in die Hinzurechnungen miteinbezogen. (siehe Tz 2, Seite 6 des BP-Berichtes).

Nach der Lebenserfahrung lassen diese Bareinkäufe nur den Schluss zu, dass die Bf. Waren bar eingekauft, diese nicht in den Wareneinsatz aufgenommen und die daraus resultierenden Umsätze und Einnahmen nicht offen gelegt hat um entsprechende Abgaben zu vermeiden und nicht um damit sein Personal zu verpflegen.“

Am 6.9.2018 wurde diese Stellungnahme der Bf. übermittelt und wurde eine Gegenäußerung bis dato nicht abgegeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren

§ 303 BAO in der vom Finanzamt angewandten Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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."

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBI. I Nr. 14/2013, wurde die Bestimmung des § 303 BAO geändert und lautet nunmehr auszugsweise wie folgt:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt die Bestimmung des § 303 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Bezüglich der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist damit gegenüber der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 keine Änderung eingetreten. Die zu § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergangene Rechtsprechung ist auf die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage daher gleichermaßen anwendbar.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht nach § 305 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3 BAO) zuständig gewesen wäre.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106, VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135, und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045, mwN) ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 bis 2004 vom 21. Jänner 2008 unter Hinweis auf die im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung angeführten Feststellungen begründet. Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht hervor, dass aufgrund des von der Firma C zur Verfügung gestellten Kontrollmaterials der Bezug von Lebensmittel und Getränken ohne Rechnung auf eigenen Namen (Letztverbraucherlieferung) festgestellt wurde, dass

Kreditkartenkartenerlöse in den Tageslosungen (Kassasturz) miterfasst wurden, obwohl diese erst später am Bankkonto eingingen, sodass die so ermittelten Kassastände daher nicht mit den tatsächlichen übereinstimmten, dass die Kaffee- und Speiseeiserlöse bis inklusive Dezember 2000 auf Grund des Wareneinkaufes hochgerechnet und sofort in voller Höhe am Tag des Wareneinkaufs als Tageslösung angesetzt wurden und auch keine Kellnerabrechnungen (Trinkgeldabrechnungen) vorgelegt wurden.

Die Beschwerde bestreitet im Wesentlichen diese Feststellungen und begeht die Aufhebung der o.a. Wiederaufnahmbescheide.

Die vom Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten und im Beschwerdeverfahren (wie u.a.) nicht widerlegten formellen und materiellen Buchführungsmängel stellen ohne Zweifel Tatsachen im Sinne des § 303 BAO dar (vgl. VwGH 18.1.1989, 88/13/0075). Dass diese Umstände dem Finanzamt nicht bereits bei der Erlassung der in den wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Veranlagungsbescheide bekannt waren bzw. bekannt sein konnten, liegt auf der Hand, sind diese doch aus den eingereichten Erklärungen samt Beilagen in keiner Weise erkennbar. Gegenteiliges wurde schließlich auch von der Bf. nicht eingewendet. Somit sind auch diesbezüglich Tatsachenelemente neu hervorgekommen und lagen daher sowohl hinsichtlich der Umsatz- als auch der Körperschaftsteuerverfahren taugliche Wiederaufnahmegründe vor.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente geeignet sind, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unten angeführten Gründen.

Die Wiederaufnahme wurde durch das Finanzamt mit der Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung begründet. Die Ermessensübung durch die Behörde wurde mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (d.i. Gleichmäßigkeit der Besteuerung) begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist

nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, im Rahmen einer Wiederaufnahme vorgenommene Änderungen, die zu einer Steuererhöhung von 1.010,15 € und einer Gewinnerhöhung von 29.234,90 S (Änderung der Einkünfte um mehr als 2 %) führen, als weder absolut noch relativ geringfügig beurteilt.

In zwei VwGH-Erkenntnissen (VwGH 10.5.1994, 94/14/0024; VwGH 17.10.2001, 98/13/0233) wird der Gesamtbetrachtungszeitraum einer Betriebsprüfung dahingehend eingeschränkt, dass eine Saldierung von Umsatzsteuer und Einkommensteuer schon aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen nicht zulässig ist. In anderen VwGH-Erkenntnissen (Vgl. zB. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015) bringt der VwGH zum Ausdruck, dass das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist. In der zitierten Entscheidung ging es nur um die Umsatzsteuer, nämlich um Vorsteuerkürzungen iZm Bewirtungskosten in den Jahren 1999 bis 2002. Dieses VwGH-Erkenntnis könnte jedoch auch dahingehend ausgelegt werden, dass bei Gleichartigkeit des Wiederaufnahmegrundes (zB. Feststellungen hinsichtlich nicht abzugsfähiger Aufwendungen, die sich sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich auswirken) eine Zusammenbetrachtung beider Abgabenarten angebracht ist.

Im Beschwerdefall (1999-2004) ergab die Betriebsprüfung ein gesamtes Mehrergebnis hinsichtlich der Umsatzsteuer von € 10.219,79 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer von € 20.301,77 und kann vom Bundesfinanzgericht vor diesem Hintergrund die Ermessensübung des Finanzamtes nicht als rechtwidrig erkannt werden, zumal aus der Aktenlage auch keine unter dem Gesichtspunkt einer Unbilligkeit allenfalls zu berücksichtigenden Umstände hervorgehen. Eine solche Gesamtbetrachtung rechtfertigt daher – auch im Lichte der Judikate VwGH 21.12.1989, 86/14/0180, VwGH 10.5.1994, 94/14/0024 und VwGH 17.10.2001, 98/13/0233 – die Wiederaufnahme der Verfahren.

Während die Wiederaufnahmegründe für die Jahre 1999 bis 2002 aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung hinreichend dokumentiert sind, ergeben sie sich für 2003 aus den mangelhaften Grundaufzeichnungen (Nichtvorlage der Kellnerabrechnungen), die die Verhängung des Sichheitszuschlages erforderlich machte und für 2004 betreffend die Körperschaftsteuer zusätzlich aus der Tz. 5 des Bp.-Berichtes (Privatanteil BMW) .

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und waren die dagegen erhobenen Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

2. Umsatz- und Körperschaftsteuer

Die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffen zunächst fehlerhafte Aufzeichnungen, da aufgrund des von der Firma C zur Verfügung gestellten Kontrollmaterials der Bezug von Lebensmittel und Getränken ohne Rechnung auf eigenen Namen (Letztverbraucherlieferung) festgestellt wurde, dass Kreditkartenkartenerlöse in den Tageslösungen (Kassasturz) miterfasst wurden, obwohl diese erst später am Bankkonto eingingen, sodass die so ermittelten Kassastände daher nicht mit den tatsächlichen übereinstimmten, dass die Kaffee- und Speiseeiserlöse bis inklusive Dezember 2000 auf Grund des Wareneinkaufes hochgerechnet und sofort in voller Höhe am Tag des Wareneinkaufs als Tageslösung angesetzt wurden und auch keine Kellnerabrechnungen (Trinkgeldabrechnungen) vorgelegt wurden.

Der in der Beschwerde vom 21.2.2008 geäußerten Meinung der Bf., dass die im Zuge der Betriebsprüfung zugerechneten Barverkäufe nicht mit der nach Gesetz und Rechtsprechung erforderlichen, nahezu jeden Zweifel ausschließenden Genauigkeit recherchiert worden wären hielt der Betriebsprüfer in der Stellungnahme vom 29.8.2018 entgegen, dass Waren, die nicht zur Art des Lokales bzw. als privat angeschafft angesehen wurden, bereits von vornherein von der Betriebsprüfung ausgeschieden worden wären. „Es wurden nur Waren berücksichtigt, die tatsächlich im Betrieb Verwendung finden können, wie zum Beispiel Mozzarella, Gnocci, Thunfisch, Parmesan, Pizzasauce, Mascarpone, etc.

Die Waren wurden auch keinesfalls in haushaltsüblichen Mengen bezogen, sodass davon auszugehen ist, dass diese dem Unternehmen zugeführt wurden und nicht Privathaushalten. Hierzu darf im Einzelnen auf die Seiten 36 -38 sowie 44-74 des Arbeitsbogens (Auflistung Warenbezüge) sowie die Seiten 116-121 (Speise- u. Getränkekarte) verwiesen werden.“

Die Auflistung der Warenbezüge ergab beispielsweise für 1999 den Bezug von 49 kg Mozzarella in Kiloeinheiten und 224 Stück 125 g Mozzarella, 54 Liter Schlagrahm, Oregano und Pfeffer in Kilopackungen, 11 kg Parmesan, 17 kg Mascarpone und 16 1,50 l Flaschen Grappa gekauft worden, im Jahr 2000 eine noch größere Menge am Mozzarella, Mascarpone und Grappa sowie Tafelöl in 10 Liter Gebinden, Essig in 5 Liter Gebinden, Reis in 5 Kg Packungen und Vanillinzucker in Kilopackungen. Diese Waren scheinen auch in den Listen für die Jahre 2001 und 2002 auf, wobei jedoch die bezogenen Mengen und damit auch die daraus abgeleiteten Zuschätzungen geringer sind als in den ersten beiden Jahren.

Am Ende der vom Prüfer erstellten Listen sind jeweils die Waren angeführt, die er als privat angeschafft angesehen hat. Dies sind z.B. ein Kofferset, Elektrikergips, eine Lampe, Vorstreichfarbe, Pelargonienerde, Schlafsack, Antirutschmatte und Bartschneider.

Dem Einwand, die auf den Listen enthaltenen Fleischwaren und Getränke hätten keine Verwendung in der Pizzeria finden können, ist entgegenzustellen, dass unter Blatt 116 bis 121 im Arbeitsbogen Abbildungen einer Speisekarte erliegen. Demnach wurden Pizzen mit Schinken, Salami oder Speck, unter Antipasti Carpaccio und vitello tonnato und unter secondi piatti fünf Fleischspeisen (scalopine, saltimbocca, beefsteak, agnello

und picata milanese) angeboten. Auf einer Tageskarte (Blatt 121 des Arbeitsbogens) scheinen auch ein Rumpsteak und Kalbs- Tomatenragout mit Gnocchi sowie Kürbisrisotto mit Hühnerbruststreifen auf.

In der Beschwerdeentscheidung Gz. FSRV/0056-W/08 vom 06.07.2010 legte der Finanzstrafsenat diesen Sachverhalt seiner Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Geschäftsführer der Bf. betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 zugrunde und wies die Beschwerde als unbegründet ab. In der folgenden Strafverfügung vom 26.11.2010, Gz. 007/2008/00030-001 wurde über den Geschäftsführer eine Geldstrafe in Höhe von € 3.000 festgesetzt. Sowohl die Beschwerdeentscheidung als auch die Strafverfügung wurden rechtskräftig.

Gegenteiliges wurde seitens der Beschwerdeführerin in der Folge nicht vorgebracht, sodass auch das Bundesfinanzgericht von diesem unwiderlegten festgestellten Sachverhalt ausgeht.

Dem Vorwurf der Betriebsprüfung, dass die Kreditkartenerlöse in den Tageslosungen durch Kassasturz miterfasst worden, tatsächlich aber erst später am Bankkonto eingegangen wären und somit die ermittelten Kassastände daher nicht mit den tatsächlichen übereingestimmt hätten wurde in der Beschwerde entgegengehalten, dass die im Wege einer Bankomat- oder Kreditkartenzahlung täglich vereinnahmten Beträge, so wie es das Gesetz vorsieht, tatsächlich täglich dem jeweiligen Tagesumsatz zugerechnet würden. Der darin enthaltene Teil an unbaren Geschäftsfällen würde aber summarisch täglich wieder als Kassenausgang - somit vom Bargeldbestand getrennt – ausgetragen und somit die von der Betriebsprüfung aufgestellte Behauptung, dass dieser Kassenausgang erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolge, unrichtig wäre.

Dieser Beschwerdeausführung wurde seitens des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 29.08.2018 nicht entgegnet, sodass auch seitens des BFG dieser Vorwurf nicht aufrechterhalten wird.

Hingegen stellt jedoch die Feststellung der Betriebsprüfung keine Kellner- und Trinkgeldabrechnungen vorgelegt zu haben einen Mangel in den Grundaufzeichnungen für sämtliche Prüfungsjahre dar, der von der Bf. auch nicht bestritten wurde und u.a. die Begründung für den von der belangten Behörde für diese Jahre verhängten Sicherheitszuschlag war.

Gemäß § 124 BAO in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung (auch die weiteren Verweise beziehen sich auf den Berufungszeitraum) hat, wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 131 BAO lautet in der bis 29.12.2000 anzuwendenden Fassung:

"§ 131. (1) Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden,

und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 130 bezeichneten Art im Inland zu führen. Eine danach gegebene Verpflichtung zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen im Inland entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb oder einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, wenn hierüber im Ausland entsprechende Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden und durch allenfalls notwendige Anpassungsmaßnahmen die Einhaltung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Vorschriften gewährleistet ist; soweit eine Verpflichtung zur Einsichtgewährung besteht, sind derartige Bücher oder Aufzeichnungen über Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Falls dies nach dem Recht des Staates, in dem diese Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, nicht zulässig ist, genügt die Beibringung urschriftgetreuer Wiedergaben. Bücher oder Aufzeichnungen brauchen ferner insoweit nicht im Inland geführt zu werden, als das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt für den Einzelfall über Antrag die Führung im Ausland bewilligt hat. Die Bewilligung darf sich nur auf solche Bücher oder Aufzeichnungen erstrecken, die im Anschluß an im Inland geführte Grundaufzeichnungen geführt werden. Dabei muß gewährleistet sein, daß die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.
2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.
 4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.
 5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
 6. Die Eintragungen sollen 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.
- (2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.
- (3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl. I Nr. 142 wurde § 131 BAO ab 30.12.2000 - für das gegenständliche Verfahren mangels Auslandsbezugs nicht von Bedeutung - dahingehend abgeändert, dass in Abs. 1 an die Stelle der ersten sechs Sätze folgender (erster) Unterabsatz getreten ist und die Sätze ab "Für alle" zum zweiten Unterabsatz des Abs. 1 wurden:

"Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der

Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist."

§ 132 BAO lautet:

"§ 132. (1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind 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. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(2) Hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Gemäß § 163 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.

§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Bei der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO handelt es sich um eine logische Folge der Pflicht gemäß § 131 BAO. Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht stellt daher gleichzeitig einen Verstoß gegen die Aufzeichnungspflicht dar (Stoll, BAO, 1484 m.w.N.). Eine Mängelhaftigkeit im Aufbewahrungsbereich führt somit im Grunde zu einer Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Brockmeyer in Klein, AO, 7. Auflage, § 147, Rz. 1 m.w.N.), wenngleich die Aufbewahrungspflicht in zeitlicher Hinsicht die Aufzeichnungspflicht überdauern kann (bspw. nach Aufgabe des Betriebes). Auch Verstöße gegen die Aufbewahrungspflicht können je nach Schwere der Pflichtenverletzung dazu führen, dass die Buchhaltung als solche nicht als ordnungsmäßig zu beurteilen ist (BFH 25.3.1966, BStBl III 487; vgl auch Stoll, BAO, 1485).

Der Aufbewahrungspflicht unterliegen nach Stoll (BAO, 1488 mwN) sowohl Erstaufzeichnungen als auch Grundaufzeichnungen, Uraufzeichnungen, Schmieraufzeichnungen sowie Abrechnungsbelege über die erzielten Lösungen. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB VwGH 23.5.1990, 89/13/280). In vereinzelten Judikaten wird überdies die Ansicht vertreten, dass auch handschriftliche Schmierzettel der Aufbewahrungspflicht unterliegen, sofern mit deren Hilfe die Tageslösung und in weiterer Folge die Einnahmen ermittelt werden (VwGH 20.2.1991, 90/13/214; VwGH 25.5.1988, 86/13/83).

Vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; die Abgabenbehörde kann zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung berechtigt sein (siehe die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 132 E 6 zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Unbestritten ist, dass es sich bei den Kellnerabrechnungen um Grundaufzeichnungen handelt.

Die Nichtaufbewahrung dieser Abrechnungen ist daher grundsätzlich geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

Aus dem Nichtvorliegen von Grundaufzeichnungen muss - gleichsam mit Indizwirkung - geschlossen werden, dass an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher zu zweifeln ist, wobei der Abgabepflichtige den Gegenbeweis der materiellen Richtigkeit seiner Bücher führen kann. Dieser Gegenbeweis wurde von der Bf. nicht erbracht. Vielmehr haben die Erhebungen betreffend die Jahre 1999 bis 2002 bei der Fa. C ergeben, dass die Bf. Wareneinsatzverkürzungen, wie oben dargestellt, vorgenommen hat, sodass dies auch für die Folgejahre nicht ausgeschlossen werden kann.

Aus diesem Grund war es für die Bf. nur konsequent, für den gesamten Prüfungszeitraum keine Kellnerabrechnungen vorzulegen, da gerade aus diesen die Wareneinsatzverkürzungen erschließbar gewesen wären.

Die Schätzungsberichtigung infolge formeller Mängel besteht dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und überdies die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt werden können. Die Behörde ist somit bei Vorliegen eines formellen Mangels dann zur Schätzung berechtigt, wenn vom Abgabepflichtigen nicht nachgewiesen wird, dass die formell mangelhaften Aufzeichnungen doch sachlich richtig sind (vgl. Stoll, BAO, 1920).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags erfolgt - siehe die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 184 E 316 ff. zitierte Judikatur - in der Regel, um das Risiko abzudecken, dass über festgestellte Verkürzungen hinausgehend noch weitere Einnahmen außer denen, die als unverbucht nachgewiesen werden konnten, nicht aufgezeichnet worden sind.

Im vorliegenden Fall konnte die Bf. nicht plausibel machen, dass die Nichtvorlage der Kellnerabrechnungen (Grundaufzeichnungen) nichts an der materiellen Richtigkeit der Losungsermittlung ändert. Die Berechnung eines Sicherheitszuschlages erfolgte daher zu Recht.

Hinsichtlich der Höhe des verhängten Sicherheitszuschlages von 2% erkennt das Bundesfinanzgericht auch darin keinen Fehler, da dieser in einer gerade noch wahrnehmbaren Höhe gewählt wurde, obwohl in Hinblick auf die Schwere der Verfehlungen auch ein höherer Sicherheitszuschlag durchaus gerechtfertigt erscheint.

Der zuletzt vorgetragene Einwand, dass der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung von der Bf. bekannt gegebene Wert an Personal- und Eigenverbrauch wareneinsatzmindernd berücksichtigt hätte werden müssen ist insoferne nicht zutreffend, als bereits in den jeweiligen Steuererklärungen seitens der steuerlichen Vertretung Erlöse für Personalverpflegung und Eigenverbrauch angesetzt wurden und die Betriebsprüfung davon ausging, dass diese anlässlich der Erstellung der Bilanzen mit dem Firmeninhaber besprochen wurden. Das Bundesfinanzgericht hat daher keinen Zweifel, dass die von der Bf. bekannt gegebenen Werte an Personal- und Eigenverbrauch in richtiger Höhe angegeben wurden.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall standen Zulässigkeit von Wiederaufnahme der Verfahren und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Frage. Zu beiden Punkten, die im Wesentlichen Sachverhaltsfragen betreffen, liegt umfangreiche o.z. Judikatur des VwGH vor. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht gegeben.

Wien, am 15. Oktober 2018