

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Profundia Wirtschaftstreuhand GmbH, Treustraße 29/5, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 30.3.2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 23.11.2006, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002-2004 sowie Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002-2004 und über die Beschwerde vom 12.3.2013 gegen den Bescheid vom 12.2.2013 betreffend Umsatzsteuer 2005 zu Recht erkannt:

- I.1. Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
 - I.2. Im übrigen wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Spruchs bilden.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer für die Jahre 2002-2004 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde im Gasthausbetrieb des Beschwerdeföhrers (Bf) festgestellt, die Grundaufzeichnungen seien mangelhaft: Es lägen keine Erfassungsprotokolle aus dem elektronischen Kassensystem vor, in den Tagesabrechnungen stimmten Bestellungen und Rechnungssummen nicht überein, auch seien sie aus dem Kassajournal nicht nachvollziehbar gewesen. Erfassungszeilen seien vor Journaleinbuchung weggefallen. In weiteren vorgelegten vollständigeren Datensätzen sei keine Übereinstimmung von Zeitstempeln und ID-Nummern gegeben gewesen, Sortierfehler seien vorhanden gewesen. Der Datenbestand könne daher nicht als Grundlage zur Steuerermittlung dienen. Auch Reservierungsbücher, Speisekarten, Ausgangsrechnungen seien nicht aufbewahrt worden, Kassadaten seien

nur ab Rechnungsbeträgen über 100 Euro gespeichert worden. Aus diesen Mängeln ergebe sich eine Schätzungsverpflichtung. Kalkuliert werde, dass die 185 Sitzplätze täglich vierfach ausgelastet seien und ein Umsatz von zehn Euro pro Gast erzielt werde. Ein Wareneinsatz von 33 % der Umsatzzuschätzung werde ertragsteuerlich abgezogen. Die sich ergebende Umsatzzuschätzung werde von errechneten 152 auf 100 % gekürzt, womit alle Einwendungen und Unsicherheiten zugunsten des Bf abgegolten seien.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) bringt der Bf vor, die geführten Aufzeichnungen hätten den gesetzlichen Erfordernissen entsprochen. Das EDV-System lasse keine nachträglichen unerkennbaren Korrekturen zu. Auch die zur Verfügung gestellten Druckdateien (Export der Datenbanktabellen) seien ausreichend. Sie stellten ein Abbild der Originaldaten dar, die nicht zusätzlich aufzubewahren seien, wie auch der Fachsenat für Datenverarbeitung der KWT vermeine. Der Bf schildert den zeitlichen Ablauf der Prüfung und der Datenaufbereitung und merkt an, er habe in Zusammenarbeit mit der Firma GMS, die das Kassensystem entwickelt habe, alles getan, die von der belangten Behörde verlangten Daten zu liefern. Dabei sei es seitens der Betriebsprüfung zu Missverständnissen gekommen, und Daten seien wegen Formatproblemen nicht mit der Prüfsoftware ACL verarbeitbar gewesen. Einen Beweis für die Unrichtigkeit der übergebenen Daten liefere die Betriebsprüfung im Schlussbesprechungsprotokoll nicht. Der Vorwurf die Speisekarten betreffend gehe ins Leere, denn diese seien zwar nicht mehr im Original vorhanden gewesen, sehr wohl aber elektronisch und im Kassasystem den Artikeln hinterlegt. Eine dahingehende Aufschlüsselung sei von der Bp jedoch nie verlangt worden. Aus Reservierungskalendern hätte auch nur ein untergeordneter Teil der effektiven Tischbelegungen geschlossen werden können, ihr Fehlen könne nicht als wesentlich bezeichnet werden.

Die gewählte Schätzungsmethode sei weit von der Wirklichkeit entfernt. Die Bp habe einen Tag vor der Schlussbesprechung (vom Bf unbemerkt) am 9.11.2006 das Lokal aufgesucht. Aus der Belegung an diesem einen Tag und ohne weitere Erhebungen könne nicht auf einen ganzen Prüfungszeitraum geschlossen werden. Eine Auseinandersetzung mit den Einwendungen gegen die Schätzung, mit der der Bf erst in der Schlussbesprechung konfrontiert worden sei, habe nicht stattgefunden. Das Lokal weise nur 169 Sitzplätze auf, die im Sommer zur Verfügung stehenden 17 Gartenplätze führten zu keiner Besuchersteigerung, nur –verlagerung, und an schönen Sommertagen ergebe sich oft erst ab 20 Uhr ein nennenswerter Betrieb. Die Martiniganslwochen im November seien die umsatzstärkste Zeit. Am 9.11.2006 sei der Tagesumsatz gut 30 % über dem Monatsdurchschnitt gelegen. Von einer Idealbelegung jedes einzelnen Sitzplatzes von vier Mal täglich auszugehen, sei aus mehreren Gründen verfehlt: 36 Plätze entfielen auf das Extrazimmer, welches hauptsächlich für größere Gesellschaften geöffnet werde und dann auch nicht mehrfach belegt werde, womit sich im Jahresschnitt eine Auslastung von 0,5 pro Platz ergebe. Weiters sei es unüblich, dass einander fremde Personen am selben Tisch Platz nehmen, so würden zB Vierertische oft nur von 1-2 Personen belegt. Im Abendgeschäft sei eine höhere Verweildauer typisch, eine

Mehrfachbelegung käme somit kaum vor. Im Mittagsgeschäft könne außerhalb der Martinizeit von einer durchschnittlichen Belegung von 60 % der Plätze mit 1,5-facher Auslastung ausgegangen werden. Der typische Mittagsgast konsumiere nicht um von der Bp angenommene zehn sondern lediglich 8,50 Euro (wie auch der Teamleiter und ein Prüferkollege). Im Abendgeschäft sei hingegen mit einem Durchschnittskonsum von 17 Euro pro Gast zu rechnen. Insgesamt komme der Bf so auf einen kalkulatorischen Jahresbruttoumsatz, der nur marginal vom erklärten Umsatz abweiche. Dagegen hätte die von der Bp angestellte Schätzung im Prüfungszeitraum Mehreinnahmen von 2,2 Mio Euro (30 Mio ATS) unterstellt, was mit der Lebenssituation des Bf nicht in Einklang zu bringen sei. Sowohl das Kleingartenhaus (Anschaffungskosten ca. 200.000 Euro) als auch Umbauarbeiten am Gasthaus seien fast ausschließlich fremdfinanziert worden. Luxusausgaben gebe es nicht.

In weiteren Stellungnahmen untermauern die Parteien ihre Vorbringen. Nach Abschluss der Betriebsprüfung über die Folgejahre 2005-2009 (nunmehr in der Rechtsform einer GmbH) erließ die belangte Behörde Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Hinzurechnung auf 14 % vom Umsatz korrigiert wird, was dem Durchschnitt der Feststellungen der Folge-Bp entspricht.

Im Vorlageantrag führt der Bf aus, die Korrektur vermittele den Eindruck, der belangten Behörde sei die Absurdität der ursprünglichen Schätzung bewusst geworden. Der nun angewendete Prozentsatz sei nach wie vor unsachlich. Für die Jahre 2002 bis 2004 liege der Schätzung kein einwandfreies Ermittlungsverfahren zugrunde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf betrieb in den Jahren 2002-2004 ein Gasthaus und ermittelte seinen Gewinn nach § 5 EStG. Im September 2005 wurde der Gasthausbetrieb ertragsteuerlich rückwirkend ab 1.1.2005 in eine GmbH nach Art III UmgrStG eingebbracht, umsatzsteuerlich war der Bf in den ersten drei Quartalen 2005 noch Unternehmer, ab dem vierten Quartal die GmbH. Im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 2002-2004 wurde auch die Umsatzsteuer 1-9/2005 bescheidmäßig festgesetzt. Nach dagegen erhobener Berufung wurde der Umsatzsteuerbescheid 2005 erlassen, gegen den die Berufung (nunmehr Beschwerde, §232 Abs 38 BAO) fortwirkt (§ 253 BAO).

Durch die belangte Behörde wurden Mängel in den Aufzeichnungen des Bf festgestellt. Die belangte Behörde hat daraufhin das vorliegende Datenmaterial als untauglich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Einkommen- und Umsatzsteuer befunden und eine Umsatzschätzung anhand der Platzauslastung durchgeführt.

Diese Schätzung erfolgte willkürlich aufgrund der Beobachtungen, die während eines einzigen Mittagessens gemacht wurden. Eine derartige punktuelle Betrachtung des Mittagsgeschäftes an einem Werktag im November kann nicht Aufschluss geben für die Auslastung im Sommer und Winter, mittags und abends, an Werktagen und Wochenenden. Ein Abschlag von 33 % zur ursprünglichen Zuschätzung von 152 %

aufgrund der Kassadaten des Jahres 2004 (Stellungnahme vom 12.4.2007 zur Berufung), ist widersprüchlich, weil an anderer Stelle die Berechnung des Bf angezweifelt wird, weil sie sich auf manipulierte Daten (eben die Kassadaten) stütze. Die Behörde kann nicht einmal den zugrundegelegten Daten die Aussagekraft absprechen (wenn sich der Bf darauf stützt), ein andermal (wenn sie selbst sie heranzieht) jedoch deren Relevanz behaupten. Im Übrigen sind zwar die Argumente der belangten Behörde für den vorgenommenen Abschlag nachvollziehbar; eine Schätzung, die von völlig mangelhaften Sachverhaltsfeststellungen (hier: bloß punktuelle Betrachtung aus 2006, die auf drei vergangene Jahre hochgerechnet wird), ausgeht, wird damit allerdings nicht mängelfreier.

Wenn die belangte Behörde im Mittagsgeschäft aufgrund ihrer punktuellen Beobachtung von einer Auslastung von 2,5 Sitzplätzen ausgeht, verbleibt für das Morgen- und Abendgeschäft nicht wie von ihr vorgebracht eine Auslastung von 0,5 sondern 1,5 pro Platz. Die übliche einmalige Tischvergabe ohne Auffüllen von Tischen durch tischfremde Gäste spricht hingegen für eine deutlich geringere Auslastung im Abendgeschäft. Die Auslastung im Mittagsgeschäft ist auch deshalb nicht nachvollziehbar, weil das – nach Angaben des Bf nur gelegentlich für größere Gruppen oder bei hoher Auslastung geöffnete – Extrazimmer laut belangter Behörde zur Hälfte belegt war. Für das Vormittagsgeschäft mit Pensionisten fehlen über Vermutungen hinausgehende Feststellungen.

Letztlich muss ein Schätzungsergebnis plausibel sein. Zur Lebensdeckungsrechnung führt die belangte Behörde nur in ihrer Stellungnahme vom 12.4.2007 aus, dass diese nicht als Schätzungsmethode gewählt wurde, weshalb Angaben zur Lebensdeckung des Bf nicht geprüft worden sind. Wird jedoch eine Umsatzverdoppelung und eine Gewinnvervier- bis –neunfachung festgestellt, die beim Bf zu einem Vermögenszuwachs von 1,5 Mio Euro in drei Jahren hätte führen müssen, dann muss sich diese Feststellung auch im Tatsächlichen niedergeschlagen haben. Die Anschaffung des Kleingartenhauses, in dem der Bf mit seiner Familie wohnt, erfolgte fast gänzlich fremdfinanziert. Auch betriebliche Anschaffungen erfolgten kreditfinanziert. Für einen aufwendigen oder verschwenderischen Lebensstil des Bf gab es weder im Verfahren 2002-2004 noch im Folgeverfahren der GmbH 2005-2009 Anhaltspunkte (vgl. das h.g. Erkenntnis vom 17.4.2015, RV/7102706/2013). Es fehlen daher seitens der belangten Behörde Feststellungen gegen den Einwand des Bf, die hinzugeschätzten Beträge könnten von ihm niemals veranlagt oder verausgabt worden sein.

Auf die begründete und sachlich nachvollziehbare Gegen-Schätzung des Bf und seine Angaben zur Vermögensdeckungsrechnung ist die belangte Behörde somit nicht hinreichend eingegangen. Stattdessen hat sie im Zuge der Berufungsvorentscheidung die Ergebnisse der Betriebsprüfung über die Jahre 2005-2009 bei der rechtsnachfolgenden GmbH herangezogen und die durchschnittliche Zuschätzung daraus auf die Vorjahre übertragen. Das so für die Jahre 2002-2004 gewonnene Schätzungsergebnis kann aus den durchgeführten Ermittlungen über die Jahre 2002-2004 nicht erschlossen werden. Umgekehrt sind die Grundlagen für die Zuschätzung in den Jahren 2005-2009 – nämlich

ungeklärte Vermögenszugänge auf einem dem Gesellschafter gehörenden Sparbuch (vgl. das h.g. Erkenntnis vom 17.4.2015, RV/7102706/2013) – für die Jahre 2002-2004 nicht erhoben und festgestellt worden. Lediglich für das Jahr 2004 existiert – aus der Folge-Bp – ein Kontoauszug des Sparbuchs, dieser wurde aber nicht näher von der belangten Behörde analysiert und mit den Kassabewegungen in Verbindung gebracht.

Der Bf spricht zurecht von einem ursprünglich absurden Schätzungsergebnis. Selbst der Strafsachenleiter der belangten Behörde schreibt in einem Mail an Vorstand und Fachvorstand: „ME ist der Fall ... durch die UrBP ... verpfuscht worden ...“ (AS 215 des AB der BP). Dem steht eine grundsätzlich plausibel klingende Schätzung durch den steuerlichen Vertreter des Bf gegenüber, der seitens der belangten Behörde nicht substantiiert entgegengetreten wurde.

Einiger Anhaltspunkt für das Verwaltungsgericht ist die Aussage des Bf im Verfahren der rechtsnachfolgenden GmbH die Jahre 2005-2009 betreffend (vgl. das h.g. Erkenntnis vom 17.4.2015, RV/7102706/2013), er habe schon immer überschüssiges Geld aus der Kassa auf ein Sparbuch gelegt und dies nur durch einen Zettel in der Kassa oder eine Kalendernotitz, nicht jedoch durch eine Abbildung in der Buchhaltung evidenziert. Nach den Aussagen des Bf gab es somit auch in den Jahren 2002-2004 Geldbewegungen zwischen der Betriebskassa und einem im Privatvermögen befindlichen Sparbuch, das zum Zwischenparken von Überbeständen der Kassa gedient hat. Allerdings ist weder das Sparbuch in der Bilanz enthalten, noch die Geldbewegungen aus der Buchhaltung ersichtlich. Damit ist die Buchhaltung mangelhaft, eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO liegt vor.

Im Verfahren der rechtsnachfolgenden GmbH über die Jahre 2005-2009 wurde vom Verwaltungsgericht aufgrund der angetroffenen formellen Mängel der Ansatz eines Sicherheitszuschlages als adäquate Schätzungsmethode gewertet und mit drei Prozent vom Umsatz als angemessen befunden, wobei auch der Wareneinsatz und die Vorsteuern entsprechend erhöht wurden. Dieses Ergebnis wurde anhand der vorliegenden Unterlagen über die stattgefundenen Geldbewegungen plausibilisiert. Eine derartige Plausibilisierung ist für das anhängige Verfahren nur betreffend Umsatzsteuer 2005 möglich und auch sachgerecht, weil die selbe Methode im gleichen Umfang auch für die Körperschaftsteuer 2005 angewendet wurde, die den selben Zeitraum mitumfasst, wie der hier strittige Umsatzsteuerbescheid 2005. Daher wird auch für die Umsatzsteuer 2005 des Bf eine Hinzuschätzung von drei Prozent angesetzt. Begründend wird zusätzlich auf das h.g. Erkenntnis vom 17.4.2015, RV/7102706/2013, verwiesen.

Für die Vorjahre fehlen hinreichende Unterlagen. Die vom Bf angestrengte Kalkulation hält das Verwaltungsgericht grundsätzlich für fundiert und plausibel. Allerdings bestand die in den Jahren 2005-2009 beanstandete Praxis betreffend Sparbuchbewegungen auch in den Jahren 2002-2004. Aufgrund fehlender Ermittlungen der belangten Behörde, die über zehn Jahre nach dem strittigen Zeitraum nicht mehr nachholbar sind, erscheint eine

Reduktion der Hinzuschätzung ebenso geboten, wie aufgrund der Änderungen in der betrieblichen Struktur, die von 2003 auf 2004 einen deutlichen Umsatzzanstieg von rund 50 % bewirkt haben. Für die beim Bf vorgefundenen Buchführungsmängel erscheint somit ein Sicherheitszuschlag von zwei Prozent angemessen, der auch bei Vorsteuern und Wareneinsatz (der entsprechend den aktenkundigen Bilanz- und Steuerkennzahlen um 30 % der Umsatzerhöhung angepasst wird) berücksichtigt wird.

Daraus ergeben sich folgende Hinzurechnungen:

| Einzelunternehmer | | | | |
|--------------------------|------------|------------|------------|------------|
| It. Erkl. | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| Umsatz | 618.363,38 | 677.615,39 | 950.232,09 | 673.757,77 |
| -20% | 260.143,66 | 279.543,03 | 366.304,60 | 251.675,45 |
| -10% | 362.017,86 | 398.072,36 | 583.927,49 | 422.082,32 |
| VSt | 42.341,68 | 126.839,38 | 75.136,01 | 54.406,90 |
| Anpassungsfaktor | 2% | 2% | 2% | 3% |
| It. BFG | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| Umsatz | 630.730,65 | 691.167,70 | 969.236,73 | 693.970,50 |
| -20% | 265.346,53 | 285.133,89 | 373.630,69 | 259.225,71 |
| -10% | 369.258,22 | 406.033,81 | 595.606,04 | 434.744,79 |
| VSt | 43.188,51 | 129.376,17 | 76.638,73 | 56.039,11 |
| Gewinn bisher | 110.612,10 | 55.478,58 | 97.748,57 | |
| Umsatzerhöhung | 12.367,27 | 13.552,31 | 19.004,64 | |
| WE-Erhöhung | -3.710,18 | -4.065,69 | -5.701,39 | |
| Unangef. Tz aus Bp | 0,00 | 13.134,58 | 5.070,89 | |
| Gewinn lt. BFG | 119.269,19 | 78.099,78 | 116.122,71 | |

Gemeinsam mit den unangefochten gebliebenen Feststellungen (Tz 3, 4, 5 des Bp-Berichtes) ergeben sich so die im Spruch bezeichneten Bemessungsgrundlagen und Abgaben. Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte schon wegen letzterer Feststellungen nach § 303 Abs 4 BAO zurecht.

Die Revision ist unzulässig, weil nur Sachverhaltsfragen, keine Rechtsfragen iSd Art 133 Abs 4 B-VG zu lösen waren.