



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie über den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 und Einkommensteuer 2005 abgewiesen wurde, entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Beilagen zu entnehmen.

Die Berufung gegen den Bescheid, mit welchem dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 nicht stattgegeben wurde, wird abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2005 abgewiesen wurde, wird stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Fa.S-GmbH wurde am 3. 9. 2002 auf Grund einer Umwandlung gemäß §§ 2 UmwG (rückwirkend auf den 1. 1. 2002) auf den bisher zu 99 % an der GmbH beteiligten

Berufungswerber (Bw.) übertragen und von diesem in der Folge als Einzelunternehmen (Handel mit Textilien) fortgeführt.

Für den Veranlagungszeitraum 2003 (Einkommensteuer) ermittelte das Finanzamt wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege, wogegen Berufung erhoben wurde. Darin brachte der Bw. vor, dass er infolge eines Arbeitsanfalles im Jahre 2002 in ständiger Behandlung gewesen sei. Durch seine lange Abwesenheit sei seine Gattin nicht mehr in der Lage gewesen die Buchhaltung zu machen. Von den vorhandenen Unterlagen seien nunmehr Steuererklärungen erstellt worden, welche der Veranlagung zur Einkommensteuer zu Grunde zu legen wären.

Über die Jahre 2003 und 2004 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung statt. Unter den Tz. 1 und 2 des BP-Berichtes vom 25. 4. 2006 hielt der Prüfer u.a. Folgendes fest:

“Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Tageslosungen im Prüfungszeitraum nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet wurden bzw. die Nachvollziehbarkeit der Einnahmen durch die Betriebsprüfung nur teilweise möglich war. Auf Grund dieser Feststellung wird ein Sicherheitszuschlag für die Jahre 2003 und 2004 verhängt.

	2003	2004
Erlöse lt. Erklärung	22.080,25	58.830,83
Sicherheitszuschlag lt. BP	2.919,75	8.743,15
Erlöse lt. BP	25.000,00	67.573,98

Weiters wurde festgestellt, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen gemäß § 124 ff BAO nicht gegeben ist. Der Abgabepflichtige ist zur Führung eines Wareneingangsbuches gemäß § 127 BAO verpflichtet. Für den Prüfungszeitraum wurde keines geführt. ...

Für den Prüfungszeitraum wurden auch keine Fahrtenbücher geführt. ...

Von der Betriebsprüfung wird ausschließlich der Mietaufwand für das in S.S-Gasse gelegene Geschäftslokal anerkannt. Betreffend der Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Privathaus in H. stehen, werden diese zur Gänze der privaten Sphäre zugerechnet“.

Weiters fanden allfällige Verlustvorträge, die auf die Umwandlung der Fa.S-GmbH in das Einzelunternehmen zurückzuführen seien, auf Grund der nicht ordnungsmäßigen Buchführung steuerlich keine Berücksichtigung.

Das Finanzamt legte in der Folge die Feststellungen des Prüfers der Besteuerung zu Grunde und erließ für das Streitjahr 2003 (Einkommensteuer) eine entsprechende Berufungsvorentscheidung und für das Jahr 2004 (Einkommensteuer) einen entsprechenden

Erstbescheid. Hinsichtlich der einzelnen Positionen wird auf die detaillierte Darstellung im BP-Bericht verwiesen.

Daraufhin beantragte der Bw. die Entscheidung über die Einkommensteuer 2003 und 2004 durch den UFS. Bei den vom Finanzamt vorgenommenen Veranlagungen sei der Verlustabzug der Fa.S-GmbH (€ 60.490,41) nicht berücksichtigt worden. Gleichzeitig mit dieser Berufung werde die Umwandlungsbilanz zum 31. 12. 2001 dem Finanzamt per Telefax (z.H. Herrn R.) vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 18. 6. 2007 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2003 bis 2005. Es sei nicht ganz richtig, dass der Bw. über kein Wareneingangsbuch verfüge. Der Bw. führe seine Aufzeichnungen edv-unterstützt. Da er jedoch ein technisches Problem gehabt habe, hätte er seine Aufzeichnungen während der Betriebsprüfung nicht dokumentieren können. Die Richtigkeit der Warenaufzeichnungen könne ganz einfach durch die Verzollungspapiere belegt werden. Der Bw. beziehe seine Waren ausschließlich aus China, nur einmal aus Indien, wodurch es stets zu Überprüfungen durch den österreichischen Zoll komme. Die Vornahme von Hinzuschätzungen sei nicht gerechtfertigt.

Das Untergeschoß des Objektes H., werde rein betrieblich als Lager und Lager-Büro genutzt (eingerichtet mit Regalen und anderen Ablageflächen für die gewerblichen Produkte). Da dieses Haus über zwei Geschoße verfüge, stünden somit 50 % in betrieblicher Nutzung. Das Büro und Lager im Geschäft S-Gasse sei viel zu klein um alles zu fassen. Außerdem finde noch ein Holzhaus als betriebliches Lager Verwendung.

In Zusammenhang mit einem Mängelbehebungsauftrag brachte der Bw. weiters vor, dass „obige Beweismittel bei der Prüfung nicht wahrgenommen bzw. nicht berücksichtigt worden seien, was erst nach genauer Sichtung der Unterlagen und Besprechung mit einem Steuerfachmann bewusst“ geworden sei. Ein grobes Verschulden des Bw. sei somit nicht gegeben. Auch die Entscheidung des VwGH vom 24. 6. 2004, ZI. 2001/15/0052, wonach in einem Wohnungsverband gelegene betrieblich genutzte Räume ebenfalls Betriebsausgaben darstellen, sei ihm damals nicht bekannt gewesen.

Auch hätten Sonderausgaben auf Grund seiner Behinderung bislang keine Berücksichtigung gefunden, obwohl diese Behinderung hinlänglich bekannt und in den bisherigen Schriftsätzen an das Finanzamt geschildert worden sei.

Der vorliegende Antrag sei rechtzeitig, da er erst vor zwei Monaten über das Bundeskanzleramt und über die Finanzexperten Informationen erhalten habe, welche die Mängel des Betriebsprüfungsverfahrens aufzeigten.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet ab. Die im Wiederaufnahmeantrag angesprochenen so genannten neuen Tatsachen seien ausnahmslos bereits im Betriebsprüfungsverfahren ausführlich behandelt worden, was auch der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. 4. 2006 entnommen werden könne. Für den Prüfungszeitraum sei kein ordnungsgemäßes Wareneingangsbuch geführt worden. Bei dem nunmehr vorgelegten Wareneingangsbuch scheine es sich um eine Rekonstruktion zu handeln. Die in Rede stehenden Räumlichkeiten seien nicht betrieblich genutzt worden. Im Übrigen seien alle Tatsachen spätestens zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bekannt gewesen, sodass die 3-Monatsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO nicht zum Tragen kommen könne.

Gegen die Bescheide, mit welchen der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2003 bis 2005 abgewiesen wurde, erhob der Bw. ebenfalls Berufung.

Die Hinzuschätzungen seien unangemessen hoch und nicht gerechtfertigt. Die Wareneinkäufe seien alle durch den österreichischen Zoll dokumentiert und Schwarzverkäufe somit ausgeschlossen. Ein Wareneingangsbuch im herkömmlichen Sinne habe der Bw. nicht geführt, doch habe er über ein edv-unterstütztes Warenkonto, das alle Wareneingänge umfasste, verfügt. Der Bw. sei edv-technisch nicht so informiert gewesen und die Aufzeichnungen seien „dann leider nicht mehr komplett lesbar“ gewesen. Die nun vorgelegten Aufzeichnungen des Wareneingangs ergeben sich aus den schon zum Zeitpunkt der durchgeführten Betriebsprüfung vorhandenen Zollpapieren. Der Bw. habe nach dem Gesetz richtig gehandelt, da er ein edv-unterstütztes Warenkonto geführt habe. Durch Unachtsamkeiten seien leider diese Datenaufzeichnungen abhanden gekommen, doch erschien dies im Hinblick auf das Vorhandensein der Zollpapiere nicht so problematisch.

Dass hinsichtlich der Tageslosungen die Ordnungsmäßigkeit nicht gegeben sein soll, sei nicht nachvollziehbar. Die Ordnungsmäßigkeit könne durch die jeweiligen Kassa-Bons belegt werden.

Auch sei der Grad der Behinderung – anfangs 100 % - in Bezug auf eine Behinderten-Kfz-Pauschale bislang nicht berücksichtigt worden.

Im Zuge des Berufungsverfahrens gab der Bw. am 26. 2. 2008 u.a. das Folgende zur Niederschrift: „Zum Objekt H. teile ich mit, dass das Untergeschoß in den Jahren 2003 und 2004 nicht privat zu Wohnzwecken Nutzung fand, sondern ausschließlich betrieblich als Lager und Büro. Auch heute wird es noch als Lager und Büro genutzt, ebenso wie zum Zeitpunkt

der Betriebsprüfung im April 2006. Eine Besichtigung durch den Prüfer hat damals nicht stattgefunden.“

Eine am 2. 4. 2008 vorgenommene Überprüfung dieser Aussagen, dokumentiert durch zahlreiche Fotos, ergab jedoch, dass im Untergeschoß keine Handelswaren lagernd waren. Dies wurde durch den Bw. dann auch bestätigt.

Weiters wurde anlässlich der Niederschrift vom 26. 2. 2008 der Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass bislang keine Umwandlungsbilanz lt. Umwandlungsplan vorgelegt worden sei. Der Aufforderung, diese Unterlagen bis zum 16. 4. 2008 dem UFS vorzulegen kam er nicht nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sicherheitszuschlag

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Weiters ist gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann zu schätzen, 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.

Schließlich ist gemäß Abs. 3 ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand von Unterlagen des Bw. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss als der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH vom 21. 12. 1953, Zl. 1883/51). Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 18. 12. 1973, Zl. 887/72).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH vom 26. 11. 1996, 92/14/0212; vom 11. 12. 2003, Zl. 2000/14/0113, ...).

Gemäß § 127 Abs. 1 BAO sind gewerbliche Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen.

Das Wareneingangsbuch dient zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses. Ihm kommt für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu (VwGH vom 22. 1. 1960, Zl. 502/59). Die Verletzung der Verpflichtung des § 127 ist u.a. für § 184 BAO (Schätzungsberechtigung) von Bedeutung.

Wie im BP-Bericht angeführt war im Prüfungszeitraum keine ordnungsmäßige Aufzeichnung der Tageslosungen im Sinne einer *lückenlosen und einzelnen Erfassung der jeweiligen Geschäftsvorfälle* gegeben. Für eine solche Grundlagensicherung dienen etwa Rechnungen, Paragondurchschriften, Ausdrucke auf Grund elektronischer Datenverarbeitung oder Registrierkassenkontrollstreifen, welche im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden konnten. Dabei handelt es sich eben um Uraufzeichnungen für die Erlösverrechnung, deren Vernichtung/Nichtvorlage einen schweren Buchführungsmangel darstellt, gilt doch gemäß § 131 Abs. 1 BAO für alle Aufzeichnungen, dass Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Da gegenständlich kein Kassabuch vorhanden war, auf Grund dessen sich durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand die Betriebseinnahmen ergeben hätten, wären die Betriebseinnahmen eines Tages einzeln zu erfassen gewesen.

Der erstmals im Vorlageantrag vom 28. 8. 2007(!) betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2003 bis 2005 vorgebrachte Einwand des „steuerlichen Beraters“ des Bw., dass die Ordnungsmäßigkeit der Tageslosungen gegeben sei, weil „dies durch die jeweiligen Kassenbons belegt werden“ könne, erscheint wenig überzeugend. Davon abgesehen, dass die in Rede stehenden Kassenbons (ebenso wie im BP-Verfahren) auch im Rechtsmittelverfahren nicht vorgelegt wurden, vermag eine Rekonstruktion von Aufzeichnungen im Nachhinein ohnehin steuerlich keine Anerkennung zu finden.

Auch ein Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke grundsätzlich zu führen, dient es doch der Kontrolle des Betriebsergebnisses. Dabei sind jedoch nicht nur der Preis der Ware sondern auch in Rechnung gestellte Nebenkosten ebenso wie Rabatte und Skonti ersichtlich zu machen. Dass ein solches Wareneingangsbuch im Prüfungszeitraum nicht vorgelegt werden konnte, ist unbestritten.

Mit dem Hinweis auf ein edv-unterstütztes Warenkonto vermag der Bw. wenig zu gewinnen, weist er doch selbst darauf hin, dass seine „EDV-Aufzeichnungen dann leider nicht mehr komplett lesbar waren“ und "durch edv-Unachtsamkeiten leider diese Datenaufzeichnungen abhanden gekommen" seien. Auch der Einwand, wonach die Richtigkeit der Warenaufzeichnungen sich aus den vorgelegten Verzollungspapieren – die Waren seien – von einer Ausnahme abgesehen ausschließlich aus China bezogen worden - ergebe, vermag das gesetzlich vorgeschriebene Wareneingangsbuch nicht zu ersetzen. Die Feststellung des Finanzamtes (im Bescheid mit welchem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2003 bis 2005 abgewiesen wurde), dass es sich bei den nunmehr vorgelegten Unterlagen/Wareneingangsbuch um eine Rekonstruktion handle, blieb unwidersprochen. Entgegen dem Berufungsvorbringen weisen diese Unterlagen neben den aus China bezogenen Waren sehr wohl auch solche aus dem EU-Raum auf.

Im Übrigen ist es offensichtlich, dass das Finanzamt den bekämpften Sicherheitszuschlag wegen des Verdachtes nicht erklärter Erlöse verhängte. Auf Grund des oben Gesagten ist nach Ansicht des UFS die Verhängung eines Sicherheitszuschlages (2003 S 2.919,75; 2004 S 8.743,15) von weniger als 15 % der erklärten Umsätze durchaus gerechtfertigt.

2) Aufwendungen betreffend Liegenschaft H.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Strittig ist auch, ob das Erdgeschoß des in H. gelegenen Objektes betrieblich als Büro und Lager Verwendung findet. Dazu gab der Bw. am 26. 2. 2008 niederschriftlich bekannt, dass das Erdgeschoß des in Rede stehenden Objektes in den Jahren 2003 und 2004 und zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im April 2006 ebenso als Lager und Büro genutzt worden sei wie dies heute der Fall sei. Eine in der Folge beim Bw. durchgeführte Nachschau ergab jedoch, dass keine für den Verkauf bestimmten Handelswaren im konkreten Erdgeschoß lagerten, was vom Bw. schließlich auch bestätigt wurde. Wie den vom Prüfer aufgenommenen Fotografien entnommen werden kann, dienen die in Rede stehenden Räumlichkeiten der Lagerung von dem Privatvermögen zugehörigen Gegenständen wie Sport- und Reiseutensilien, Haushaltselektrogeräte, zahlreichen Büchern, Fernsehgerät, Liege, usw.. Der ebenfalls erkennbare Schreibtisch ist derart mit Schachteln belegt, dass eine betriebliche

Nutzung nicht vorstellbar ist, wofür auch der auf dem Schreibtisch gestellte edv-Bildschirm spricht, verfügt dieser doch weder über eine Tastatur noch eine Festplatte.

Die Aufbewahrung von einigen Aktenordnern sowie die möglicherweise gelegentliche Lagerung von Handelswaren vermögen den konkreten Räumlichkeiten keinen betrieblichen Charakter zu verleihen. Die Einwendungen des Bw., wonach Lager und Büro im Geschäft S-Gasse viel zu klein sei, um alles zu lagern, gehen im Hinblick auf die getroffenen Feststellungen ins Leere. Davon abgesehen ist die Glaubwürdigkeit des Bw. erschüttert, stehen doch seine Aussagen vom 26. 2. 2008 in krassem Widerspruch zu den anlässlich der Nachschau vom 5. 3. 2008 vorgefundenen Verhältnissen. Die vom Bw. in Zusammenhang mit dem Erdgeschoß beehrten Aufwendungen (Absetzung für Abnutzung, Betriebs- und Kreditkosten) können daher steuerlich keine Berücksichtigung finden.

Vom Bw. wurde auch vorgebracht, dass er eine auf seinem Grund befindliche Holzhütte als Lager nutze. Dies entspricht den am 5. 3. 2008 getroffenen Feststellungen des Prüfers, wonach dieses Objekt als Lager für etwa 600 zum Teil beschädigte und somit nur mehr schwer verkäufliche Tiffanylampen dient. Von den Anschaffungskosten der Liegenschaft H. in der Höhe von S 1.390.000,- (1999) ordnete der Bw. anlässlich seiner Vorsprache vom 13. 11. 2008 € 4.000,- der Holzhütte zu und setzte die Nutzungsdauer mit 25 Jahren fest. Hinsichtlich der zu berücksichtigenden Absetzung für Abnutzung und Kreditzinsen wurde einvernehmlich ein Betrag in der Höhe von € 300,- (2003) bzw. € 280,- (2004) ermittelt.

3) Verlustabzug (Verluste der Jahre 1993 bis 1998)

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 124 b Z. 1 EStG ist § 18 Abs. 6 erster Satz erstmalig auf Verluste anzuwenden, die im Jahr 1991 entstanden sind.

Unter der Tz 5 des BP-Berichtes stellt der Prüfer fest: "Allfällige Verlustvorträge, die auf die Umwandlung aus der Fa.S-GmbH in das Einzelunternehmen zurückzuführen sind, können im Prüfungszeitraum, schon alleine auf Grund der nicht ordnungsmäßigen Buchführung gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG nicht berücksichtigt werden."

Dem vermag sich der UFS nicht anzuschließen. Natürlich ist der Verlustabzug nur zulässig, "wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind.

Die Buchführung muss allerdings nur im Entstehungsjahr ordnungsmäßig sein (BStBl 1962 III

386). Allfällige Mängel im Zuge einer Umwandlung vermögen einen Verlustabzug nicht einzuschränken.

Der zeitlich unbefristete Verlustabzug besteht für Verluste, welche seit 1991 entstanden sind. Wie der behördlichen "Mitteilung über angemerkte vortragsfähige Verluste" der Fa.S-GmbH vom 17. 8. 1999 entnommen werden kann, liegen aus dem Zeitraum 1993 bis 1996 Verluste in der Höhe von S 493.847,- vor, welche bislang steuerlich keine Berücksichtigung fanden. Dass diesen Verlusten keine ordnungsmäßige Buchführung zu Grunde läge, kann der Aktenlage nicht entnommen werden. Berücksichtigt man dabei, dass bei der Fa.S-GmbH für das Veranlagungsjahr 1999 ein Verlustabzug von S 65.554,- in Anspruch genommen wurde und für das Jahr 2002 beim Bw. ein Verlustabzug in der Höhe von S 200.787,20,- zu berücksichtigen ist, so verbleiben für die Streitjahre 2003 und 2004 Verlustabzüge in der Höhe von S 227.505,80 (€ 16.533,49).

Der in der Berufung angeführte Verlustvortrag laut Umwandlungsbilanz von € 60.490,- ist nicht nachvollziehbar. Der Bw. kündigte zwar in der Berufungsschrift an, die Umwandlungsbilanz zum 31. 12. 2001 per Telefax dem Prüfer vorzulegen. Dem kam er aber ebenso wenig nach wie der bezug habenden Aufforderung durch den UFS vom 26. 2. 2008.

4) Verlustabzug (Verluste der Jahre 2000 bis 2001

Ob die für die Vortragsfähigkeit geforderte Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Buchführung im Verlustjahr gegeben war, ist ohne Bindung für andere Jahre stets in dem Jahr zu entscheiden, in welchem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 106).

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des jeweiligen Verlustjahres. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, 3. Auflage, 3 18, Tz 297).

Die äußerst allgemein gehaltene Formulierung der oben wiedergegebenen Tz 5 des BP-Berichtes vom 25. 4. 2006 lässt für den Bw. nicht erkennen, welche Überlegungen zur Versagung des Verlustabzuges maßgeblich waren. Der Aktenlage nach hat sich der Prüfer dabei den Ergebnissen einer bei der Fa.S-GmbH über die Jahre 2000 und 2001 durchgeführten Betriebsprüfung angeschlossen. Bei dieser ergab für das Jahr 2000 eine durchgeführte Mengenrechnung (Gegenüberstellung Soll-Endbestand und Ist-Endbestand lt. Inventur) eine Fehlmenge von über 1000 Stück. Für das Prüfungsjahr 2001 vermochte die Fa.S-GmbH überhaupt keine Erlösaufzeichnungen vorzulegen (BP-Bericht vom 21. 4. 2004, Tz 23 und 24).

Zur Vermeidung allfälliger Verfahrensmängel wurden dem Bw. die angeführten Feststellungen nochmals schriftlich vorgehalten.

Bei der angesprochenen Fehlmenge von über 1000 Stück handelt es sich um einen gravierenden materiellen Mangel, der eine Schätzungsbefugnis eröffnet, wobei auf den Wert der Fehlmenge mittels durchschnittlichen Einkaufspreises je Stück sowie durchschnittlichen RAK geschlossen werden muss. Bei Fehlmengen in diesem Ausmaß (S 235.752,-) kann von einer ordnungsmäßigen Buchführung nicht mehr die Rede sein, zumal dadurch aufgezeigt wird, dass den Erlösaufzeichnungen grundsätzlich schwere Mängel anhaften. Durch den Ansatz von Durchschnittswerten kann das Betriebsergebnis der Höhe nach nicht genau errechnet werden. Dies gilt umso mehr für das gänzliche Fehlen von Erlösaufzeichnungen im Jahre 2001, woraus sich die Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages von den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen ergibt.

Die in den Jahren 2000 und 2001 bei der Fa.S-GmbH entstandenen Verluste (S 100.625,- bzw. S 130.353,-) sind daher nicht vortragsfähig.

5) Außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, sofern er eine außergewöhnliche Belastung u.a. durch eine Behinderung hat.

Gemäß § 35 Abs. 3 leg. cit. wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% bis 85% ein Freibetrag von € 435,- und von 85% bis 94% ein Freibetrag von € 507,- gewährt.

Schließlich wird gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen verordnet (§§ 34 und 35 EStG):

"Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von € 153,- monatlich zu berücksichtigen. ...".

Zusätzlich zu den Pauschbeträgen des § 35 Abs. 3 stehen auch pauschalisierte PKW-Kosten körperbehinderten Steuerpflichtigen zu.

Durch einen im Jahre 2002 erlittenen Arbeitsunfall war der Bw. zunächst bis 15. 5. 2003 zu 100 % erwerbsunfähig (gehbehindert). Laut Behindertenpass beträgt die Erwerbsunfähigkeit seit 15. 5. 2003 80 %.

In Entsprechung des oben Gesagten steht dem Bw. somit für das Streitjahr 2003 ein Freibetrag in der Höhe von € 507,- (als Mittelwert zwischen einer 80%igen und 100%igen

Erwerbsfähigkeitsminderung) und für das Streitjahr 2004 ein Freibetrag in der Höhe von € 435,- (80 % Erwerbsfähigkeitsminderung) zu.

Weiters geht aus der Aktenlage hervor, dass der Bw. in den beiden Streitjahren über ein Kfz verfügte und somit auch die Voraussetzungen für den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (Behinderten-PKW) erfüllt. Somit sind für die genannten Jahre jeweils € 1.836,- zu berücksichtigen.

6) Bescheide, mit welchen der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 und Einkommensteuer 2005 abgewiesen wurde.

Gemäß § 303 Abs 1 Z. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Nur neu hervorgekommene, im bisherigen Verfahren weder von der Behörde noch von der Partei geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel können Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sein, wobei eine auf den Neuerungstatbestand gestützte beantragte Wiederaufnahme nur dann möglich ist, wenn die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im früheren Verfahren *ohne Verschulden der Partei* nicht geltend gemacht werden konnten.

Als Wiederaufnahmegründe brachte der Bw. vor, dass das Untergeschoß des Objektes H., sowie die dort gelegene Holzhütte betrieblich genutzt sei. Wie die bezug habenden Ermittlungen ergaben trifft dies jedoch nicht auf das Untergeschoß, sondern nur auf die Holzhütte des Objektes H. zu, wobei auf die entsprechenden Ausführungen unter Punkt 2) verwiesen wird. Die Tatsache der betrieblichen Nutzung dieser Holzhütte war dem Bw. jedoch von Anfang an bekannt. Die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2005 erfolgte im Übrigen erklärungs gemäß. Es wäre somit Aufgabe des Bw. gewesen, die Abgabenbehörde zeitgemäß auf die betriebliche Nutzung der in Rede stehenden Holzhütte aufmerksam zu machen. Da den Bw. somit an der Nichtbekanntgabe der betrieblichen Nutzung zumindest grobes Verschulden trifft und außerdem auch von der Einhaltung der oben angesprochenen

Dreimonatsfrist keine Rede sein kann, sind die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag insoweit nicht gegeben. Davon abgesehen sind die steuerlichen Auswirkungen bloß als geringfügig anzusehen und rechtfertigen auch deshalb keine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Weiters wies der Bw. darauf hin, dass ihm im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2005 das Pauschale für einen Behinderten-PKW nicht gewährt worden sei. Wie bereits angeführt erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2005 erklärungskgemäß. Dabei war der Bw. auch von einem Steuerberater vertreten. Es wäre somit seine Aufgabe gewesen, die Abgabenbehörde davon in Kenntnis zu setzen, dass er die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen erfüllt. Unterlassungen in einem möglichen Berufungsverfahren können nicht durch eine Antragswiederaufnahme nachgeholt werden.

Der Einwand, wonach der Bw. erst vor zwei Monaten auf Grund einer VwGH-Entscheidung bzw. "über Finanzexperten" Informationen erhalten hätte, geht an der Sache vorbei. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, stellen keine Wiederaufnahmsgründe dar.

Der UFS erblickt jedoch einen Wiederaufnahmegrund (Hervorkommen neuer Tatsachen) mit Auswirkung auf das Veranlagungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2005 dahingehend, als umfangreiche Änderungen der Besteuerungsgrundlagen in den Vorjahren (siehe oben) zu einem Wirksamwerden entrichteter Mindestkörperschaftsteuer (Fa.S-GmbH) in der Höhe von € 2.966,05 bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 führte. Der Ansatz von Mindestkörperschaftsteuer ist von Amts wegen zu beachten. Durch die angesprochenen Änderungen in den Vorjahren wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 rechtswidrig.

Im Gesamten gesehen war der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 teilweise stattzugeben. Die Berufung gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 nicht stattgegeben wurde, war abzuweisen. Hingegen war der Berufung gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2005 abgewiesen wurde, Folge zu geben.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	2003	2004
--	------	------

Einkünfte aus Gew.betrieb lt. BVE/Erstbescheid	- 3.864,-	29.198,-
AfA/Kreditzinsen für Holzhütte	- 300,-	- 280,-
Einkünfte aus Gew.betrieb lt. BE	- 4.164,-	28.918,-

Salzburg, am 18. November 2008