



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Traunsteiner Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH, 4300 St. Valentin, Schubertviertel 38, gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Steuerpflichtiger Umsatz	1.520.712 S	Umsatzsteuer	226.022,17 S
			Abziehbare Vorsteuer	-127.035,81 S

festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				98.986,00 S 7.193,59 €
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.363.137,48 S	Umsatzsteuer	197.465,78 S
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-124.098,76 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				73.367,00 S 5.331,79 €
1994	Einkommen	0 S	Einkommensteuer	0,00 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				0,00 S 0,00 €
1995	Einkommen	39.266 S	Einkommensteuer	0,00 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				0,00 S 0,00 €
1996	Einkommen	173.733 S	Einkommensteuer	34.584,00 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				25.744,00 S 1.870,89 €

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1994 bis 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Restaurant) in Höhe von 25.419,00 S (1994), 160.866,00 S (1995) und 137.080,00 S (1996).

Das Finanzamt veranlagte die Jahre 1994 und 1995 erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer entsprechend den Erklärungen fest (Bescheide vom 6. Februar 1996, 5. Dezember 1996).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1994 bis 1996 traf der Betriebsprüfer folgende (berufungsrelevante) Feststellungen:

Umsatzsteuer:

Umsatzerhöhung aufgrund einer Kalkulationsdifferenz (Tz 14):

Die Kalkulation der 20 %-igen Umsätze habe erhebliche Differenzen ergeben. Bei der Überprüfung der Küchenwarenerlöse seien hohe Aufschläge festgestellt worden. Die Hochrechnung der Differenzbeträge habe auf eine Umsatzverschiebung schließen lassen. Die Aufschläge bei den Küchenwaren seien vom Steuerbüro bestätigt und mit einer hohen Spanne für Pizzen erklärt worden. Die Differenzen bei den 20 %-igen Waren seien mit erhöhtem Eigenverbrauch, Überschank, Schankverlust, Gratisabgaben (Werbung) begründet worden.

Es ergebe sich daher unter Einbeziehung dieser Angaben:

- a) Anerkennung des erhöhten Eigenverbrauches lt. Steuerbüro
- b) Anerkennung des Schankverlustes lt. Steuerbüro
- c) Anerkennung der Abgaben zum Einkaufspreis lt. Steuerbüro
- d) Anerkennung der Gratisabgabe eines Fasses Bier an den Sparverein pro Jahr lt. Steuerbüro
- e) Verbrauch von Wein und Spirituosen für die Küche lt. Steuerbüro
- f) Berechnung eines 2 %-igen Schwundes bei alkoholfreien Getränken, Wein und Spirituosen lt. Betriebsprüfung.

Die Hinzurechnung der nach Berücksichtigung der o.a. Punkte verbleibenden Kalkulationsdifferenz zum Umsatz und Gewinn stelle sich wie folgt dar:

<b>Umsatz 20 %</b>	<b>1994</b>	<b>1996</b>
erklärt	665.762,00	543.767,00
lt. Kalkulation BP	756.419,00	621.108,00
Differenz	90.657,00	77.341,00
rd.	90.000,00	77.000,00

Tz 18:

<b>Umsatz 20 %</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
lt. Erklärung	692.076,96	679.638,97	564.867,34
+ Differenz (Tz 14)	90.000,00	0,00	77.000,00
+ Erhöhung EV (Tz 15)	7.433,00	17.391,00	16.653,00
festgestellt	789.509,96	697.029,97	658.520,34

Gewinnermittlung:

Gewinnzurechnung – Kalkulationsdifferenz (Tz 22):

<b>Gewinnzurechnung</b>	<b>1994</b>	<b>1996</b>
-------------------------	-------------	-------------

lt. Berechnung BP rd.	90.000,00	77.000,00
-----------------------	-----------	-----------

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1994 und 1995 wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide; weiters führte es für das Jahr 1996 die Veranlagung in diesem Sinne durch (Bescheide vom 24. Juni 1998).

Gegen diese Bescheid er hob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 4. August 1998 innerhalb verlängerter Berufungsfrist wegen der Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen (1994: 90.000,00 S, 1996: 77.000,00 S) Berufung.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer im Wesentlichen aus:

Im Zuge der durchgeföhrten Betriebsprüfung habe die Kalkulation der 20 %-igen Waren erhebliche Differenzen ergeben. Bei der Überprüfung der Küchenerlöse seien ungewöhnlich hohe Aufschläge festgestellt worden. Die Hochrechnung der Differenzbeträge habe auf eine Umsatzverschiebung schließen lassen. Die Aufschläge bei Küchenwaren seien vom Bw. mit einer hohen Spanne speziell bei Pizzen erklärt und auch vom Prüfer akzeptiert worden. Die Differenzen bei den 20 %-igen Waren seien mit erhöhtem Eigenverbrauch, Überschank, Schankverlust, Gratisabgaben (Werbung), Geschenken, Ausrichtung von Geburtstagsfeiern, Verbrauch in der Küche und Abgabe zum Selbstkostenpreis erklärt worden. Diese Angaben seien wie folgt berücksichtigt worden:

<b>anerkannt</b>	<b>nicht anerkannt</b>
<b>Werbeaufwand:</b>	
1 Fass Bier/Jahr bei Sparvereinsauszahlung	1 Fass Bier/Jahr für Lokalrunden
6 Fässer Bier zum EKP für Motorradclub	3/2 Bier für Sparverein/Woche
	2 alkfr. Getränke für Sparverein/Woche
Wein für Geburtstage Motorradclub, Fußballverein (40 l)	Wein für Geburtstage Stammgäste (20 l)
	1/2 l Wein für Sparverein/Woche
	10 Schnaps/Woche für Gäste nach dem Essen oder Gratisschnaps beim Knobeln
<b>Eigenverbrauch:</b>	
1 l Bier/Tag	35 l Bier für 75er-Feier Großvater
	35 l Bier für 70er-Feier Großmutter
	4 Fass Bier Hochzeitsgeschenk für Schwester

	1 Fass Bier (Geburtstag Schwiegervater)
1.071 l alkfr. Getränke/Jahr	30 Fl. Gasteiner und 10 l alkfr. Getränke (Geburtstag Großvater)
	30 Fl. Gasteiner und 10 l alkfr. Getränke (Geburtstag Großmutter)
	40 Fl. Gasteiner und 15 l alkfr. Getränke (Geburtstag Schwiegervater)
1 l Wein/Woche	10 l Wein (Geburtstag Großvater)
	10 l Wein (Geburtstag Großmutter)
	20 l Wein (Geburtstag Schwiegervater)
<b>Sonstiger Verbrauch:</b>	
Anteil Spirituosen für Eis	
Wein für Küche	Schwund: Bruch und schlechte Weine
Wein für Wildwochen	Überschank bei Bier und alkoholfreien Getränken

1. Vom Bw. seien keine laufenden Aufzeichnungen über Werbeaufwand, Eigenverbrauch und Gratisgetränke geführt worden. Die vorgelegte Aufstellung sei erst nach Bekanntgabe der Kalkulationsdifferenzen aus dem Gedächtnis gemacht worden.
2. Es sei nicht glaubhaft, dass Mitglieder des Sparvereines wöchentlich Gratisgetränke erhielten.
3. Es sei unüblich, dass nur ein Familienmitglied auf eigene Kosten die Geburtstagsfeiern für Großeltern und Schwiegervater ausrichte.
4. Jeder Weinbauer nehme schlechte Flaschenweine zurück und ersetze diese.
5. Es gehöre nicht zu den Gepflogenheiten der heimischen Gastronomie, den Gästen nach dem Essen Gratisschnaps zu servieren.
6. Eine Überschank liege keineswegs im Interesse eines Gastwirtes. Es sei zudem unüblich, dass in den Gläsern zuviel Bier eingeschenkt werde, da der Gast Wert auf ein "gepflegtes Bier" mit einer angemessenen Schaumkrone lege.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde dem Bw. zu einer allfälligen Gegenäußerung übermittelt. Eine Äußerung des Bw. ist nicht erfolgt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und

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.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Es kann ganz allgemein gesagt werden, dass die Wiederaufnahme eines mit rechtskräftigem Bescheid beendeten Verfahrens (nur) dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde der Sachverhalt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte erlangen können (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 18.3.1992, 88/14/0003; Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2933).

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/0052).

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde das Rechenwerk mittels der vorhandenen Belege überprüft und die Bemessungsgrundlagen durch Schätzung neu ermittelt. Die Feststellungen des Betriebsprüfers hiezu sind dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen. Die dieser Schätzung zu Grunde liegenden Beweismittel liegen in Kopie im Arbeitsbogen vor und waren dem Finanzamt vorher nicht bekannt.

Im Betriebsprüfungsverfahren sind neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, sodass ein Wiederaufnahmsgrund gegeben ist.

Durch das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes liegen nunmehr die Voraussetzungen für die positive Ermessensübung vor. Die Berechtigung zur Wiederaufnahme ist im Einzelfall durch Abwägung der Gründe zu entscheiden, die dem Sinne des Gesetzes nach (Art. 130 Abs. 2 B-VG) unter Bedachtnahme auf die Billigkeit und Zweckmäßigkeit festzustellen und nachzuweisen (Bescheidbegründung) sind. Hiezu ist eine objektive Interessensabwägung nach Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit (Herstellung der Rechtsrichtigkeit, Besteuerungsgleichmäßigkeit) gegenüber jenen der Billigkeit (insbesondere Rechtssicherheit, Rechtsfrieden, Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme) vorzunehmen (Stoll, a.a.O., § 303, S 2938).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Tz 38).

Obwohl das Ziel die absolut richtige Besteuerung ist, wird eine Wiederaufnahme auch dann zu verfügen sein, wenn hiedurch dieses Ziel nur näherungsweise erreicht wird. Daher ist eine Wiederaufnahme auch dann zu verfügen, wenn mit ihr eine „weniger falsche“ Besteuerung erreicht wird (vgl. Bibus, Wiederaufnahme, in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung III, S 36).

Weder die Geringfügigkeit der Auswirkungen noch andere Gründe sprechen gegen die Ausübung des Ermessens bei der Wiederaufnahme.

Die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens war daher rechtmäßig.

Schätzungsberechtigung:

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

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 (Abs. 2).

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 (Abs. 3).

Wie das Wort "insbesondere" verrät, handelt es sich bei dieser Darstellung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Schätzung bloß um eine beispielhafte Aufzählung. An sich ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen oder sonstige Beweise zuverlässig ermitteln lassen (Schimetschek, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, SWK 1995, A 282).

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, § 184, S 1912).

Der Bw. hat keine laufenden Aufzeichnungen über Werbeaufwand, Eigenverbrauch und Gratisgetränke geführt. Die vorgelegte Aufstellung dieser Positionen betreffend wurde nach Bekanntgabe der Kalkulationsdifferenzen aus dem Gedächtnis erstellt.

Es war daher nicht möglich, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen exakt durchzuführen, sodass die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes jedenfalls gegeben war.

Schätzungshöhe:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 24.9.2003, 99/13/0094). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (Stoll, a.a.O., § 184, S 1932).

Derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen und die Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist (vgl. VwGH 14.12.1995, 93/15/0102).

Zwar hat der Betriebsprüfer bereits einige Argumenten des Bw. Rechnung getragen und in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einfließen lassen, es ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch nicht vor der Hand zu weisen, dass sowohl höhere Werbeaufwendungen, Eigenverbrauch als auch Schwund zu berücksichtigen sind. Dadurch würden sich die Hinzurechnungen zum Umsatz 1994 auf 40.000,00 S und 1996 auf 30.000,00 S verringern.

Verlust gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988:

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 ist der Verlust, der durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht, insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Aufgrund der Minderung der Bemessungsgrundlagen im Jahr 1994 hat sich der Gewinn um 50.000,00 S reduziert, sodass sich im Jahr 1995 der zu verrechnende Verlust um diesen Betrag erhöht. Es war daher eine dementsprechende Änderung des Einkommensteuerbescheides 1995 durchzuführen.

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 29. Jänner 2007