



GZ. RV/0650-W/07,
GZ. RV/0885-W/09
GZ. RV/0886-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vom 22. Dezember 2005 betreffend

- I.) Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003,
- II.) Festsetzung (Jahresveranlagung) der Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 (Sachbescheide),
- III.) Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003

nach der am 28. Mai 2009 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- I.) Soweit sich die Berufung gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 richtet, wird die Berufung als unbegründet abgewiesen; diese Wiederaufnahmbescheide bleiben unverändert.
- II.) Soweit sich die Berufung gegen die Umsatzsteuer(sach)bescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 richtet, wird der Berufung teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.
 - Die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird mit 1.097,43 € festgesetzt.
 - Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird mit 1.670,97 € festgesetzt.
 - Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird mit 1.167,49 € festgesetzt.
 - Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird mit 1.795,33 € festgesetzt.
 - Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird mit 2.746,55 € festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird mit 262,29 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 sind den beiliegenden Berechnungsblättern (in Euro) zu entnehmen und bilden einen Teil dieses Bescheidspruches. (Die beiliegenden Berechnungsblätter in österreichischen Schilling (ATS) für die Jahre 1999 bis 2001 dienen nur der Information.)

III.) Soweit sich die Berufung gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 richtet, wird der Berufung Folge gegeben; diese Wiederaufnahmbescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt seit 1997 einen C-Handel, dessen Ergebnisse er gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 mit einer Einnahmen/Ausgaben-Rechnung iSd § 126 Abs 2 BAO ermittelt. Weiters betreibt er – gemeinsam mit seinem Bruder – eine Landwirtschaft.

Der Bw verzichtete ab 1997 gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (ESt-Akt Dauerbelege Bl 8).

In seinen Umsatzsteuererklärungen und Einkommensteuererklärungen sowie den – zwischen 3. April 2000 und 21. Mai 2004 datierten – erklärungsgemäß, ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2003 war ausgewiesen:

	1999	2000	2001	2002	2003
zu 20% stpfl.Umsätze	336.117,34 öS	269.419,92 öS	263.257,60 öS	22.645,59 €	25.658,32 €
Vorsteuer (ohne igE)	55.884,64 öS	31.945,25 öS	40.711,45 öS	3.299,74 €	2.401,33 €
mit Bescheid festge- UST (Zahllast)	11.339,00 öS	21.939,00 öS	867,71 € (11.940 öS)	1.229,38 €	2.730,33 €
Eink.aus Gew.betrieb	-137.281,00 öS	-78.858,00 öS	-105.862,00 öS	-8.934,83 €	-3.360,63 €

In der Umsatzsteuererklärung und der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 war ausgewiesen:

zu 20% stpfl.Umsätze	16.231,07 €
Vorsteuer (ohne igE)	3.085,48 €
Eink.aus Gew.betrieb	-560,88 €

Das Finanzamt führte beim Bw im Jahr 2005 eine Außenprüfung, zunächst über die Jahre 2001 bis 2003, später ausgedehnt auf die Jahre 1998 bis 2000 und 2004 durch, worüber der Prüfer einen Bericht, kombiniert mit Niederschrift, datiert mit 12. Dezember 2005, erstellte (ESt-Akt Bl 10ff/2004), in welchem unter Textziffer (Tz) 1 die durchgeführte Umsatzverprobung (mit Streitpunkt

‘betriebswirtschaftlich unmögliches Ergebnis’ ohne direkte betragliche Auswirkungen), unter Tz 2 die Rohaufschlagsermittlung (gemeinsam mit Tz 3 strittig), unter Tz 3 die Berechnungen zum Streitpunkt Hinzurechnung Kalkulationsdifferenz, unter Tz 4 der Streitpunkt Hinzurechnung Sicherheitszuschlag Vermögensdeckung, unter Tz 5 der Streitpunkt Tauschähnlicher Umsatz D, unter Tz 6 der Streitpunkt Eigenverbrauch/Privatanteile (Privatnutzungen) und unter Tz 7 der Streitpunkt nicht abzugsfähiger Aufwand bzw Vorsteuer dargestellt wurden. (Zu inhaltlichen Details siehe später.)

Hinzurechnungen des Prüfers bei den zu 20% stpfl. Umsätzen und sein dbzgl. Endergebnis:

Tz	1999	2000	2001	2002	2003	2004
3	60.532,11 öS (4.399,04 €)	52.602,19 öS (3.822,75 €)	37.193,68 öS (2.702,97 €)	2.292,75 €	3.253,95 €	2.087,91 €
4	59.169,29 öS (4.300,00 €)	52.289,14 öS (3.800,00 €)	37.152,81 öS (2.700,00 €)	2.200,00 €	3.200,00 €	2.000,00 €
5			13.319,97 öS (968,00 €)	579,00 €	136,00 €	316,00 €
6	10.045,02 öS (730,00 €)	10.045,02 öS (730,00 €)	9.907,42 öS (720,00 €)	720,00 €	80,00 €	100,00 €
*)	465.863,76 öS	384.356,27 öS	360.831,48 öS	28.437,34 €	32.328,27 €	20.734,98 €

*) = zu 20% steuerpflichtige Umsätze vor Prüfung (siehe zuvor) + Tz 3 + Tz 4 + Tz 5 + Tz 6

Kürzungen des Prüfers bei der Vorsteuer (ohne ig. Erwerb) und sein diesbzgl. Endergebnis:

	1999	2000	2002
vor Prüfung (laut Erklärung)	55.884,64 öS	31.945,25 öS	3.299,74 €
Kürzung laut Prüfung Tz 7	-313,73 öS	-283,46 öS	-15,00 €
Vorsteuer laut Prüfung	55.570,91 öS	31.661,79 öS	3.284,74 €

Erhöhungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Prüfer und sein diesbzgl. Endergebnis:

Tz	1999	2000	2001	2002	2003	2004
3	60.532,11 öS	52.602,19 öS	37.193,68 öS	2.292,75 €	3.253,95 €	2.087,91 €
4	59.169,29 öS	52.289,14 öS	37.152,81 öS	2.200,00 €	3.200,00 €	2.000,00 €
5	10.045,02 öS	10.045,02 öS	9.907,42 öS	720,00 €	80,00 €	100,00 €
7	1.568,67 öS	1.417,31 öS		75,00 €		
*)	-5.965,91 öS	37.495,66 öS	-21.608,09 öS	-3.647,08 €	3.173,32 €	3.627,03 €

*) = Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Prüfung (siehe zuvor) + Tz 3 + Tz 4 + Tz 5 + Tz 7

Das Finanzamt erließ folgende, mit 22. Dezember 2005 datierte Bescheide an den Bw:

- I.) Bescheide zur Verfügung der Wiederaufnahme – gemäß § 303 Abs 4 BAO, d.h. von Amts wegen – der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003, welche mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet wurden (ESt-Akt BI 9/1999, 10/2000, 10/2001, 11/2002, 12/2003). Diese Bescheide wurden durch das dem

Finanzamt vorgegebene Computerprogramm nicht mit der Bezeichnung „Wiederaufnahmebescheid“ o.ä. versehen, sondern jeweils als „UMSATZSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) bezeichnet.

- II.) Umsatzsteuer(sach)bescheide 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, mit denen die Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 gemäß § 198 Abs 1 BAO iVm § 21 Abs 4 UStG 1994 festgesetzt (veranlagt) wurde (ESt-Akt BI 10f/1999, 11f/2000, 11f/2001, 12f/2002, 13f/2003, 31f/2004). Diese Bescheide wurden jeweils als „UMSATZSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) bezeichnet und entsprachen mit folgender Ausnahme den o.a. Prüfungsfeststellungen: Im Umsatzsteuerbescheid 2001 wurden aus nicht nachvollziehbaren Gründen die zu 20% steuerpflichtigen Umsätze mit 310.042,68 öS (22.531,68 €) angesetzt. (Es gab auch entsprechende Abweichungen bei den steuerbaren Umsätzen.)
- III.) Bescheide zur Verfügung der Wiederaufnahme – gemäß § 303 Abs 4 BAO, d.h. von Amts wegen – der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003, welche mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet wurden (UFS-Akt BI 84ff). Diese Bescheide wurden durch das dem Finanzamt vorgegebene Computerprogramm nicht mit der Bezeichnung „Wiederaufnahmebescheid“ o.ä. versehen, sondern jeweils als „EINKOMMENSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) bezeichnet.
- IV.) Einkommensteuer(sach)bescheide 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, mit denen die Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 gemäß § 198 Abs 1 BAO iVm § 39 Abs 1 EStG 1988 festgesetzt (veranlagt) wurde (UFS-Akt BI 35f, 40f, 45f, 50f, 55f, 82f). Diese Bescheide wurden jeweils als „EINKOMMENSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) bezeichnet und entsprachen mit folgender Ausnahme den o.a. Prüfungsfeststellungen: Im Einkommensteuerbescheid 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -59.077 öS angesetzt.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2006 (ESt-Akt BI 35ff/2004) erhob der Bw „*Berufung gegen folgende Bescheide:*

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005
Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 22.12.2005, eingelangt am 27.12.2005"

Damit wurden nach Ansicht der Berufungsbehörde (UFS) alle zuvor unter I.) bis IV.) angeführten Bescheide angefochten, weil sich von der Überschrift her jeweils der Wiederaufnahmebescheid zu einem bestimmten Einkommensteuer- bzw Umsatzsteuerverfahren eines bestimmten Jahres nicht von dem neuerlassenen (Sach)Bescheid zur Festsetzung der betreffenden Steuer für das betreffende Jahr unterschied. Da es sich bei einem Wiederaufnahmebescheid und dem zugehörigen, neuerlassenen Sachbescheid um zwei eigenständige, getrennt der Rechtskraft fähige und anfechtbare Bescheide handelt, sind die in der Berufung vom 23. Jänner 2006 jeweils zweimal angefochtenen Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 als Anfechtung einerseits der Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer bzw Umsatzsteuer und andererseits der Einkommensteuer(sach)bescheide bzw Umsatzsteuer(sach)bescheide aufzufassen.

In der Berufung bezeichnete der Bw seinen Betriebsgegenstand als Einzelhandel (nicht Großhandel wie laut BP-Bericht) mit c, was aber für die Streitpunkte keinen Unterschied macht. Zum Vorbringen zu den einzelnen Streitpunkten siehe später. Abschließend kritisierte der Bw die für ihn teilweise in menschenverachtender Form erfolgte Prüfungsdurchführung. Er beantragte die Veranlagung mit den ursprünglichen Erklärungsgrundlagen und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beim unabhängigen Finanzsenat.

Nach einer Besprechung mit dem Bw erließ das Finanzamt folgende zwölf, jeweils mit 5. Februar 2007 datierte Berufungsvorentscheidungen (BVE), welchen Minderungen gegenüber den Prüfungsfeststellungen zugrundelagen, wobei insb hinsichtlich 2001

festzuhalten ist, dass auf Basis der Prüfungsergebnisse und nicht auf Basis der hinsichtlich 2001 nicht nachvollziehbaren o.a. Abweichungen in den angefochtenen Bescheiden gerechnet wurde:

- jeweils mit der (unklaren) ersten Zeile der Überschrift „UMSATZSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) und der (klaren) zweiten Zeile der Überschrift „Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO“ versehene Berufungsvorentscheidungen, mit denen aufgrund der Berufung vom 23. Jänner 2006:

der Umsatzsteuer(sach)bescheid 1999 unter niedrigerer Festsetzung (mit 1.970,40 € statt 2.732,64 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 1999 geändert wurde (ESt-Akt BI 12f/1999),
 der Umsatzsteuer(sach)bescheid 2000 unter niedrigerer Festsetzung (mit 2.443,99 € statt 3.285,47 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 geändert wurde (ESt-Akt BI 13f/2000),
 der Umsatzsteuer(sach)bescheid 2001 unter höherer Festsetzung (mit 1.775,69 € statt 1.547,71 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 geändert wurde (ESt-Akt BI 13f/2001),
 der Umsatzsteuer(sach)bescheid 2002 unter niedrigerer Festsetzung (mit 2.247,84 € statt 2.402,73 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 geändert wurde (ESt-Akt BI 14f/2002),
 der Umsatzsteuer(sach)bescheid 2003 unter niedrigerer Festsetzung (mit 3.394,55 € statt 4.064,32 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 geändert wurde (ESt-Akt BI 15f/2003),
 der Umsatzsteuer(sach)bescheid 2004 unter niedrigerer Festsetzung (mit 672,71 € statt 1.061,52 €) der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 geändert wurde (ESt-Akt BI 54f/2004);
- jeweils mit der (unklaren) ersten Zeile der Überschrift „EINKOMMENSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) und der (klaren) zweiten Zeile der Überschrift „Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO“ versehene Berufungsvorentscheidungen, mit denen aufgrund der Berufung vom 23. Jänner 2006:

der Einkommensteuer(sach)bescheid 1999 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 0 € insofern zugunsten des Bw geändert wurde, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb niedriger (mit einem als Absolutbetrag größeren Negativbetrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 37f),
 der Einkommensteuer(sach)bescheid 2000 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit 0 € insofern zugunsten des Bw geändert wurde, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb niedriger (mit einem Negativbetrag statt einem Positivbetrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 42f),
 der Einkommensteuer(sach)bescheid 2001 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 0 € insofern zu Ungunsten des Bw geändert wurde, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb höher (mit einem als Absolutbetrag niedrigeren Negativbetrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 47f),
 der Einkommensteuer(sach)bescheid 2002 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit 0 € insofern zugunsten des Bw geändert wurde,

als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb niedriger (mit einem als Absolutbetrag größeren Negativbetrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 52f),
 der Einkommensteuer(sach)bescheid 2003 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 0 € insofern zugunsten des Bw geändert wurde, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb niedriger (mit einem Negativbetrag statt einem Positivbetrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 57f),
 der Einkommensteuer(sach)bescheid 2004 bei gleichbleibender Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit 0 € insofern zugunsten des Bw geändert wurde, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb niedriger (mit einem niedrigeren positiven Betrag) angesetzt wurden (UFS-Akt BI 59f).

In der zusätzlichen Begründung (ESt-Akt BI 56ff/2004) zu diesen zwölf Berufungsvorentscheidungen wurden folgende Änderungen zu den Prüfungsfeststellungen hinsichtlich

- (a) den mit 20% zu versteuernden Umsätzen, (und den berechnungsmäßig vorgelagerten steuerbaren Umsätzen)
 - (b) der Vorsteuer (ohne innergemeinschaftlicher Erwerb) und
 - (c) den Einkünften aus Gewerbebetrieb
- dargestellt (zu inhaltlichen Details der Streitpunkte siehe später):

(a)	1999	2000	2001	2002	2003	2004
20%ig.Ums.laut Prüfung	465.863,76 öS	384.356,27 öS	360.831,48 öS	28.437,34 €	32.328,27 €	20.734,98 €
Minderung KalkDiff(Tz3)	46.666,95 öS	52.589,11 öS	25.806,72 öS	27,09 €	3.225,28 €	1.702,23 €
Minderung Tz 5			8.164,13 öS	354,84 €	83,47 €	194,44 €
Minderung PA Telefon	870,71 öS 4.128,09	892,74 öS	832,45 öS	57,28 €	40,11 €	47,38 €
Minderung PA LKW	öS	4.128,09 öS	300,00 öS	300,00 €		
Σ Minderung Tz 6 (EV)	4.998,80 öS	5.020,83 öS	1.132,45 öS	357,28 €	40,11 €	47,38 €
insg.Minderg.(Tz3+5+6)	51.665,75 öS	57.609,94 öS	35.103,30 öS	739,21 €	3.348,86 €	1.944,05 €
laut BVE	414.198,01 öS	326.746,33 öS	325.728,18 öS	27.698,13 €	28.979,41 €	18.790,93 €
(b) Vorsteuer (ohne ig. Erwerb)	1999	2000	2002			
laut Prüfung		55.570,91 öS	31.661,79 öS		3.284,74 €	
BVE-Erhöhung		150,27 öS	57,46 öS		7,05 €	
laut BVE		55.721,18 öS	31.719,25 öS		3.291,79 €	
Ermittlung BVE-Vorsteuererhöhung:						
BVE-Minderung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen	400,50 öS	287,31 öS		17,52 €		
zuzüglich 50% Repräsentation	350,84 öS			17,73 €		
Zwischensumme	751,34 öS	287,31 öS		35,25 €		
davon 20% Vorsteuer (BVE-Erhöhung)	150,27 öS	57,46 öS		7,05 €		

(c)	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Eink.lt.Gw.laut Prüfung	-5.965,91 öS		37.495,66 öS	-21.608,09 öS	-3.647,08 €	3.173,32 €
Minderung KalkDiff(Tz3)	46.666,95 öS		52.589,11 öS	25.806,72 öS		1.702,23 €
Minderung PA Telefon	870,71 öS	892,74 öS	832,45 öS	57,28 €	40,11 €	47,38 €
Minderung PA LKW	4.128,09 öS	4.128,09 öS	300,00 öS	300,00 €		
		5.020,83 öS	1.132,45 öS			
Σ Minderung Tz 6 (PA)	4.998,80 öS			357,28 €	40,11 €	47,38 €
Minderg.n.abz.f.Aufw.	400,50 öS	287,31 öS		17,52 €		
	52.066,25 öS	57.897,25 öS	26.939,17 öS	401,89 €	3.265,39 €	1.749,61 €
inssg. Minderung lt.BVE						
Eink.aus Gw.laut BVE	-58.032,16 öS	-20.401,59 öS	-48.547,26 öS	-4.048,97 €	-92,07 €	1.877,42 €

Gegen die *Umsatzsteuerbescheide* für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 5. Februar 2007, eingelangt am 8. Februar 2007, er hob der Bw mit einem sowohl an den UFS als auch an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 5. März 2007 (=auch Postaufgabe) das Rechtsmittel der *Berufung* mit Anfechtung in allen Punkten, dem Begehren nach Veranlagung mit den ursprünglichen Erklärungsgrundlagen und der Begründung, dass der Bw nicht bereit sei, Umsatzsteuer für Umsätze, die er nicht gehabt habe, zu zahlen.

Mit Schreiben vom 14. April 2009, auch dem Finanzamt als Amtspartei als Beilage zur Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht, hielt der Referent im UFS dem Bw vor, dass laut Aktenlage die Berufung gegen die im Spruch der vorliegenden Berufungsentscheidung unter I.), II.) und III.) angeführten Bescheide anhängig sei.

Das Rechtsmittel vom 5. März 2007, das als Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 5. Februar 2007 ausgeführt ist, sei als Vorlageantrag gegen die Berufungsentscheidungen zur Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 aufzufassen, d.h. als Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 23. Jänner 2006 gegen die Umsatzsteuer(sach)bescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 22. Dezember 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (=Unabhängiger Finanzsenat).

Hingegen sei die Berufung vom 23. Jänner 2006, soweit sie sich gegen die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 gerichtet habe, nicht mehr anhängig. Denn das Finanzamt habe gemäß § 276 Abs 1 BAO – mit 5. Februar 2007 datierte – Berufungsvorentscheidungen über die Berufung vom 23. Jänner 2006 hinsichtlich Einkommensteuer 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 erlassen. Diese Berufungsvorentscheidungen seien von dem, dem Finanzamt vorgegebenen Computerprogramm mit der Hauptüberschrift „EINKOMMENSTEUERBESCHEID“ (+ Jahr) versehen und erst in der zweiten Zeile der Überschrift mit der (klaren) Bezeichnung „Berufungsvorentscheidung“. Aus dem Spruch dieser Berufungsvorentscheidungen ergebe sich, dass damit für

das jeweilige Jahr die Einkommensteuer (wenn auch jeweils unverändert mit Null) festgesetzt werde. Daher bezügen sich diese Berufungsvorentscheidungen auf die Anfechtung der Einkommensteuer(sach)bescheide und nicht auf die Anfechtung derjenigen Bescheide, mit denen die Einkommensteuerverfahren hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003 wieder aufgenommen worden seien.

In Beantwortung von Punkt 2 (betreffend Aufstellung über die Geldmittelzuflüsse von der Privatsphäre/Sparbuch und vom landwirtschaftlichen Betrieb in den Gewerbebetrieb) des zweitinstanzlichen Schreibens vom 14. April 2009 reichte der Bw Ablichtungen von Girokontenabschlüssen per 31. Dezember 1999 bis 2003 sowie eines Sparbuches ein und antwortete, dass Aufzeichnungen (Kassabücher) über Geldmittelzuflüsse von privat bzw vom landwirtschaftlichen Betrieb nicht vorgeschrieben gewesen seien und deshalb nicht geführt bzw nicht vorhanden seien (UFS-Akt Bl 63ff; dem Finanzamt als Amtspartei gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht).

Am 28. Mai 2009 wurde die vom Bw beantragte mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. Soweit zusätzliches zu einem der Streitpunkte vorgebracht wurde, wird dies beim jeweiligen Streitpunkt angeführt.

Weiters fragte der Bw, wieso die Prüfung ursprünglich für drei Jahre angesetzt und dann auf sechs Jahre ausgedehnt worden sei.

Dies konnte vom Vertreter des Finanzamtes nicht mehr nachvollzogen werden. Wahrscheinlich habe der Prüfer Auswirkungen über einen längeren Zeitraum gesehen.

Streitpunkt Umsatzverprobung/laut Prüfer betriebswirtschaftlich unmögliches Ergebnis (Tz 1):

- Der Prüfer stellte einen Teil der Umsätze (ohne Umsätze an eigene Landwirtschaft, Verkäufe an Herrn D und mit geringem Rohaufschlag, Dienstleistungsumsätze) dem entsprechenden Wareneinkauf gegenüber. Eine direkte Auswirkung der Tz 1 auf die Höhe der Umsatzhinzuschätzungen besteht nicht; in Tz 3 wird aber auf die gleichermaßen berichtigten Umsätze und Einkäufe aufgebaut. Die Tz 1 stellt direkt die inhaltliche Richtigkeit der Aufzeichnungen des Bw in Frage, wenn darin ausgeführt wird, dass der kalkulatorische Einkauf in den Jahren 1998 bis 2004 in Summe von 103.274 € höher gewesen sei als der kalkulatorische Umsatz iHv 99.718 € und dass der Bw dieses betriebswirtschaftlich unmögliche Ergebnis nicht begründen hätte können.
- Der Bw bringt dagegen vor, dass seine Aufzeichnungen in Ordnung seien. Das Ausscheiden der Umsätze an die Landwirtschaft und an die Verwandtschaft (D) sei nicht nachvollziehbar. Dass der Einkauf höher als der Umsatz gewesen sei, hänge mit dem Ge-

schäftsbeginn im Jahre 1997 zusammen – Aufbau eines Warenlagers. Eine zum 31. Dezember 2005 durchgeführte Inventur habe einen beachtlichen Warenbestand ergeben.

- Das Finanzamt ging in den Berufungsvorentscheidungen auf das Argument des Bw mit dem Aufbau eines Warenlagers im Rahmen des teilweisen Nachgebens im Streitpunkt 'Hinzurechnung Kalkulationsdifferenz' ein.

Streitpunkt 'Hinzurechnung Kalkulationsdifferenz' (Tz 3), die auf der Rohaufschlagsermittlung laut Tz 2 aufbaut:

- Der Prüfer nahm für die Jahre 1998 bis 2002 eine Fakturanaalyse vor, indem er – soweit möglich – den in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Verkaufspreisen geeignete Werte aus Einkaufsrechnungen – samt Frachtkosten, soweit zurechenbar – gegenüberstellte. Auf diese Weise konnte er 63% des bereinigten Umsatzes der Jahre 1998 bis 2002 verproben, wobei er einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 21% in den genannten Jahren ermittelte. Diesen bezeichnete der Prüfer als im äußeren Vergleich branchenüblich. (Tz 2)

Weiters erwähnte der Prüfer in Tz 2, dass der Anteil des als Tageslösung verbuchten Umsatzes rund 21% des bereinigten Umsatzes ausgemacht habe. Für die Tageslösungen habe lediglich ein Eintrag im Einnahmenbuch existiert. Grundaufzeichnungen über die Losungsermittlung seien nicht (mehr) vorhanden.

In Tz 3 wurde der bereinigte Wareneinkauf des jeweiligen Jahres mit dem Rohaufschlagkoeffizienten 1,21 (entsprechend einem Rohaufschlag von 21%) multipliziert, um einen kalkulierten Umsatz zu erhalten; die Differenz zum bereinigten Umsatz des jeweiligen Jahres stellte die Umsatzhinzurechnung dar.

- Der Bw brachte dagegen in der Berufungsschrift vor: Warum seien nur die Jahre 1998 bis 2002 analysiert worden und nicht die Jahre 2003 und 2004, in denen das Ergebnis vielleicht besser sei.

Der Neuaufbau eines Betriebes sei schwierig, man müsse den Kunden aus Konkurrenzgründen bei den Aufschlägen entgegenkommen. Das Betriebsergebnis werde von Jahr zu Jahr besser.

Es solle auch die Lage des Betriebsstandortes berücksichtigt werden.

Fracht und sonstige Nebenkosten des Wareneinkaufes könnten vielfach an den Kunden nicht weitergegeben werden.

Die Tageslösungen würden korrekt aufgezeichnet – auf einem Zettel festgehalten (Gedächtnisstütze) und im Einnahmenbuch aufgezeichnet – nach bestem Wissen und Gewissen.

Dass Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden seien, sei eine Unterstellung des Prüfers.

Der Rohaufschlag von 21% entbehre jeder Grundlage. Die Stützung einer Schätzung auf Ergebnisse anderer Betriebe, ohne diese zu nennen, sei gesetzwidrig. Die Vergleichsbetriebe mögen genannt werden.

- Das Finanzamt berücksichtigte in den Berufungsvorentscheidungen einen jährlichen Lageraufbau im Streitzeitraum iHv 1.700 € bzw 23.392,51 öS, was sich in einer entsprechenden Minderung des bereinigten Wareneinkaufes auswirkte. Der Rohaufschlag wurde auf 18% gesenkt.

- In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw vor, dass er Diesel eingekauft habe und mit einem Cent Aufschlag (inklusive Steuer) weiterverkauft habe. Wie könne der Prüfer da 23 % errechnen?

Seitens des Finanzamtes wurde entgegnet, dass laut Prüfungsbericht die Einkäufe um solche für die eigene Landwirtschaft und um solche für geringe Aufschläge bereinigt worden seien.

Auf Befragen des Referenten teilte der Bw mit, dass die Tageslösungen jeweils auf einem Zettel notiert und zusammengezählt worden seien. Eine Rückrechnung vom Kassenstand sei nicht erfolgt. Niemand habe den Bw darüber aufgeklärt, dass er diese Zettel aufheben müsse.

Auf Aufforderung des Referenten wurde seitens des Finanzamtes zum Vorbringen in der Berufungsschrift zur Rohaufschlagsermittlung entgegnet: Indem das Jahr 1998 einbezogen worden sei, sei ohnehin ein schweres Jahr zusätzlich einbezogen worden. Die Anlaufschwierigkeiten des Betriebes hätten sich in der Analyse der Ausgangsrechnungen der Anfangsjahre ohnehin ausgewirkt. Vom Prüfer seien laut Bericht die zuordenbaren Frachtkosten berücksichtigt worden.

Darauf entgegnete der Bw: Aber in welcher Höhe?

Zum Rohaufschlag brachte der Bw noch zusätzlich vor, dass bei manchen Waren der Verkäufer eben nur 5 bis 10 % Rabatt zugestehre und manche Kunden wegen minimaler Preisunterschiede woanders einkaufen würden.

Streitpunkt 'Hinzurechnung Sicherheitszuschlag Vermögensdeckung' (Tz 4):

- Laut Prüfungsbericht sei im Betriebsvermögen ein ungedeckter Vermögenszugang von 44.534 € vorgelegen. Der Bw habe die Einsicht in die Aufzeichnungen und Belegsammlungen des landwirtschaftlichen Betriebes verweigert. Der nach Abzug der bereits zugerechneten Kalkulationsdifferenz verbleibende, nach Ansicht des Prüfers ungedeckte Vermögenszugang iHv 22.271 € sei als Sicherheitszuschlag für die Jahre 1999 bis 2004 hinzuzurechnen, und werde im Verhältnis der Kalkulationsdifferenzen auf diese Jahre verteilt. Diese Zurechnung decke den eventuell nicht erfassten Leistungsumsatz (Montage, Geräteeinsatz) ab.

- Der Bw brachte dagegen in der Berufungsschrift vor, dass zu dem vom Prüfer behaupteten ungedeckten Vermögenszuwachs zu gegebener Zeit der Nachweis angetreten werde. Der Bw sei vom Prüfer gedrängt worden, die Unterlagen der vollpauschalierten Land- und Forstwirtschaft, die er mit seinem Bruder im Verhältnis 50:50 betreibe, vorzulegen. Hierbei handle es sich um einen eigenen steuerlichen Betrieb. Aufgrund welcher rechtlichen Grundlage verlange der Prüfer Belege eines pauschalierten Betriebes, der nicht Gegenstand der Außenprüfung sei? Dass diese Vermögenszurechnung einen eventuell nicht erfassten Leistungsumsatz abdecken solle, entbehre jeder Grundlage. Sämtliche Leistungsumsätze würden der Versteuerung zugeführt.
- Das Finanzamt ging in der BVE nicht von der ggstdl Hinzuschätzung ab, weil keine Nachweise vorgelegt worden seien.
- In der mündlichen Verhandlung wurde auf Vorhalt der vom Bw eingereichten Sparbuchkopien seitens des Finanzamtes zugestanden, dass Geld vorhanden und auch abgehoben worden sei. Aber es sei nicht ersichtlich, dass die Abhebungen in den C-Handel geflossen seien. Der Bw erklärte, dass er dann, wenn er Geld für den C-Handel gebraucht habe, es vom Sparbuch abgehoben habe.

Streitpunkt 'tauschähnlicher Umsatz D' (Tz 5):

- Laut Prüfungsbericht erbrachte Herr Vorname D in den Jahren 2001 bis 2004 Leistungen für den Bw im Bereich Hard- und Softwarebetreuung der Computeranlage, und erhielt die von ihm bezogenen Waren dafür fast zum Einkaufspreis (Rohaufschlag 3%). Hier liege ein tauschähnlicher Umsatz vor. Der Wert der Gegenleistung werde in Höhe des entgangenen Rohaufschlages geschätzt. Im Ergebnis erfolgte eine Kalkulation mit einem Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) iHv 1,21.
- Der Bw sieht dagegen laut Berufungsschrift nicht ein, dass ihm für die Betreuung seiner privaten PC-Anlage der Rohaufschlag für den c-handel angesetzt werde.
- In den Berufungsvorentscheidungen wurde mit einem Rohaufschlag von 10% (RAK 1,1) kalkuliert, weil auch anderen Verwandten, die keine Gegenleistung wie Herr D erbracht hätten, ein geringerer Rohaufschlag verrechnet worden sei.
- In der mündlichen Verhandlung erklärte der Bw auf Befragen des Referenten, dass es sich um die betriebliche Computeranlage gehandelt habe. Wenn ihm Herr D nicht beim Computer geholfen hätte, so hätte er ihm wahrscheinlich mehr verrechnet.

Streitpunkt 'Eigenverbrauch' (Tz 6):

- Laut Prüfungsbericht werde der Privatanteil (Nutzung auch für Landwirtschaft) an den Telefonkosten von 20% auf 30% erhöht.
Der von 1999 bis 2002 im Betriebsvermögen gehaltene LKW war gemeinsam mit dem Privatauto auf Wechselkennzeichen angemeldet gewesen. Die gemeinsame Versicherung wurde zur Gänze als Betriebsausgabe erfasst. Für die anteilige Versicherung und die Nutzung des LKW in der Landwirtschaft sei ein Privatanteil von 600 € pro Jahr festzusetzen.
- In der Berufungsschrift wurde dagegen vorgebracht, dass dem Bw die Privatanteilerhöhung für Telefon ohne Begründung zur Kenntnis gebracht worden sei.
Der Eigenverbrauch iZm LKW und anteilige Versicherung sei auszuscheiden, weil auch von der Landwirtschaft Leistungen für den Handelsbetrieb erbracht worden und nicht in Rechnung gestellt worden seien (LKW-Wartung und Reparatur, Maschinen und Geräte für die Warenmanipulation, Büro, Strom, Treibstoff- und Warenlagerung).
- Mit der Berufungsvorentscheidung nahm das Finanzamt eine betragsmäßige Korrektur des prozentmäßig gleichbleibenden Privatanteiles an den Telefonkosten vor.
Wegen der nur gelegentlichen Verwendung des LKW für die Landwirtschaft und wegen der Prämienstufe 0 der Haftpflichtversicherung wurde mit den Berufungsvorentscheidungen der Privatanteil am LKW auf jährlich 300 € (für 1999 bis 2002) vermindert.
- In der mündlichen Verhandlung brachte der Bw vor, dass der Prüfer ohne jede Begründung den Anteil der Landwirtschaft an den Telefonkosten von 20 % auf 30 % erhöht habe. Im C-Handel seien die Telefonkosten hoch, weil die Waren häufig aus dem Ausland importiert würden.
Auf Befragen des Referenten wurde seitens des Finanzamtes dagegen nichts vorgebracht.
Zum Eigenverbrauch in Zusammenhang mit der Nutzung des LKW für die Landwirtschaft brachte der Bw vor, dass als Ausgleich von der Landwirtschaft Leistungen erbracht worden seien. Der LKW sei im landwirtschaftlichen Gebäude untergestellt gewesen und die Wartungs- und Reparaturarbeiten seien im Rahmen der Landwirtschaft erbracht worden. Auf Befragen des Referenten ergänzte der Bw, dass die Wartungs- und Reparaturarbeiten von ihm gemeinsam mit seinem Bruder gemacht worden seien. Von Seiten des Finanzamtes wurde entgegnet, dass die Tätigkeit des Bw selbst nicht auf dem Umweg der Landwirtschaft erbracht worden sei.
Darauf entgegnete der Bw, dass es sich um die Hofwerkstatt und um das Werkzeug der Landwirtschaft gehandelt habe.

Streitpunkt 'nicht abzugsfähige Aufwendungen und Vorsteuer aus diesen' (Tz 7):

- Laut Prüfungsbericht seien – betreffend die Jahre 1999, 2000 und 2002 – Aufwendungen für Getränke, nicht näher bezeichnete Büromaterialien und Arbeitsbekleidung sowie allgemeine Gasthausrechnungen gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig und daher aus den Betriebsausgaben auszuscheiden.
Weiters minderte der Prüfer die Vorsteuer um 20% des ausgeschiedenen Aufwandes.
- Mit den Berufungsvorentscheidungen wurden die Gasthausrechnungen ertragsteuerlich zu 50% anerkannt, weil sie in Zusammenhang mit Vorträgen, die der Bw gemeinsam mit der Sozialversicherungsanstalt durchgeführt habe, gestanden seien (Information über Sicherheitsvorschriften durch Sozialversicherung, über Produkte durch Bw), und deshalb Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter darstellten. Der Vorsteuerabzug daraus wurde zu 100% anerkannt.
Die Getränkeeinkäufe in Lebensmittelgeschäften wurden weiterhin nicht anerkannt.
Nur der Arbeitsoverall wurde als Arbeitskleidung anerkannt.
Bei den Einkäufen im Modehaus F könne es sich nicht um typische Arbeitskleidung handeln.
Anerkannt wurde hingegen die Büromaterialrechnung der Fa. G.
- In der mündlichen Verhandlung brachte der Bw zu den mit 50 % abzugsfähigen Gasthausrechnungen vor, dass er ursprünglich schon nur die Hälfte (50 %) verbucht habe. Womöglich seien diese 50 % noch einmal um 50 % gekürzt worden.
Seitens des Finanzamtes wurde darauf entgegnet, dass bei der Besprechung vor der BVE dies noch nicht zur Sprache gekommen sei. Man habe damals die Beträge aus den Belegen ermittelt, weil sie aus dem Prüfungsbericht nicht hervorgegangen seien.
Zu den auch laut BVE nicht abzugsfähigen Getränken brachte der Bw vor, dass es üblich sei, den Kunden etwas anzubieten.
Zu den Einkäufen im Modehaus F brachte der Bw. vor, dass er nicht überall mit der Arbeitskleidung hingehen könne, sondern für einen Teil seiner Berufstätigkeit auch Straßenkleidung benötige.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegen welche Bescheide die Berufung vom 23. Jänner 2006 – vor der Zustellung der vorliegenden Entscheidung – noch anhängig ist, und worüber daher mit der vorliegenden Entscheidung abgesprochen wird, ergibt sich aus den bereits angeführten Überlegungen. Es hat sich kein Anlass ergeben, von diesen abzuweichen. Im Übrigen erfüllt die Berufung damit auch § 250 Abs 1 lit a BAO (Bezeichnung der angefochtenen Bescheide).

Soweit sich die Berufung vom 23. Jänner 2006 gegen die Umsatzsteuer(sach)bescheide richtet, ist unmittelbar zu erkennen, dass die Inhaltserfordernisse an eine Berufung gemäß § 250 Abs 1 lit b bis d BAO erfüllt sind. Soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide richtet, sind lit b und c des § 250 Abs 1 BAO inhaltsleer, weil die Anfechtung nicht mehrere Berufungspunkte umfassen, sondern nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezeichnen kann (*Ritz, BAO*³, § 250 Tz 10), sodass nur die Erfüllung der lit d (d.h. das Vorliegen einer Begründung im eigentlichen Sinne) zu untersuchen bleibt: Indem die Änderungen an den Sachbescheiden (Jahresveranlagungen) infolge der Außenprüfung bekämpft werden, wird damit auch das Vorliegen von Umständen bestritten, die einen (im Vergleich zu dem vor der Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheid bzw Einkommensteuerbescheid für das jeweilige Jahr) iSd § 303 Abs 4 BAO „*im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*“ Das Bestreiten des Vorliegens von Umständen bedeutet auch das Bestreiten des Neuhervorkommens und der Eignung, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Somit ist zweifellos auch § 250 Abs 1 lit d BAO erfüllt.

§ 303 Abs 4 BAO lautet: „*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.*“

Dem Prüfungsbericht vom 12. Dezember 2005, auf welchen in den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden verwiesen wird, sind Tatsachen zu entnehmen, die der Prüfer seiner Ansicht nach während der Prüfung festgestellt hat. Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs 1 lit a und c BAO werden im Prüfungsbericht nicht geltend gemacht, weshalb die Beurteilung der Wiederaufnahmbescheide hier darauf abstellen wird,
 ob – hinsichtlich jedes der Abgabenverfahren, dessen Wiederaufnahme verfügt wurde – *Tatsachen neu hervorgekommen* sind,
 ob die Kenntnis dieser Tatsachen *einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*,
 und ob die aufgrund der Formulierung „*ist ... zulässig*“ gebotene Ermessensübung für die Erlassung der Wiederaufnahmbescheide spricht.

Der Prüfungsbericht enthält in den Textziffern (Tz) zu den Streitpunkten diverse Feststellungen, die selbst Tatsachen darstellen und auf Tatsachen beruhen. Wenn eine derartige Prüfungsfeststellung stimmt und daher auch die damit zusammenhängenden Tatsachen bestehen, so ist auch das ‘Neuhervorkommen’ der Tatsachen zu untersuchen, d.h: haben diese Tatsachen bei der Erlassung des ursprünglichen, erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheides bzw Einkommensteuerbescheides für das betreffende Jahr bereits existiert und

sind erst nach Erlassung des jeweiligen ursprünglichen Bescheides dem Finanzamt – insb durch die Außenprüfung – bekannt geworden.

Zunächst sind daher die einzelnen Streitpunkte zu untersuchen, was freilich gegebenenfalls auch Auswirkungen auf die Umsatzsteuer(sach)bescheide hat.

Zu Tz 1:

Aus den Steuererklärungen und Aufzeichnungen des Bw geht hervor, dass in den Streitjahren die Betriebseinnahmen nicht viel höher als der Wareneinsatz waren und jeweils ein Verlust aus Gewerbebetrieb erzielt wurde.

Daraus ist nicht der Schluss zu ziehen, dass das Ergebnis betriebswirtschaftlich unmöglich ist und die Aufzeichnungen unrichtig, sofern die Deckung des Lebensunterhaltes des Gewerbetreibenden und eine ausreichende Geldversorgung aus anderen Einkunftsquellen oder Ersparnissen gegeben war. Dies war hinsichtlich der Deckung des Lebensunterhaltes unstrittig gegeben (vgl Tz 4 des Prüfungsberichtes) und hinsichtlich der Geldversorgung des Gewerbebetriebes laut Entscheidung zum Streitpunkt Tz 4 durch die vorliegende Berufungsentscheidung aufgrund der nunmehr vorliegenden Informationen über die Sparbuchabhebungen gegeben (vgl später).

Gemäß §§ 114 und 115 BAO hat das Finanzamt u.a. für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sorgen und die materielle Wahrheit von Amts wegen zu erforschen (vgl *Ritz*, BAO³, § 114 Tz 1f, § 115 Tz 4). Nach dem damaligen Informationsstand des Finanzamtes entsprach es der üblichen und gebotenen Vorgangsweise, aufgrund des ungünstigen Verhältnisses zwischen Umsatz und Wareneinsatz die Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 anzuordnen. Auch die Ausdehnung der Prüfung auf die Jahre 2004 und 1998 bis 2000 war im Sinne des § 148 Abs 3 BAO (betreffend Einschränkung von sogenannten Wiederholungsprüfungen) zulässig, weil für diese Jahre noch keine Außenprüfung durchgeführt worden war. Allerdings war die Ausdehnung der Prüfung auf das Jahr 1998 unzweckmäßig, weil sie nach dem 31. Dezember 2004, und zwar am 29. September 2005 erfolgte, indem sie dem Bw an diesem Tage zur Kenntnis gebracht wurde (Prüfungs-Arbeitsbogen Bl 2 verso), weil § 323 Abs 16 BAO nur Prüfungsjahre, hinsichtlich derer die Prüfung vor dem 1. Jänner 2005 begonnen hat, von den nunmehr geltenden Verjährungsregeln ausnimmt. Dadurch ist die durch den Einkommensteuerbescheid 1998 auf sechs Jahre verlängerte Verjährungsfrist Ende 2004 abgelaufen und allfällige Prüfungsergebnisse für das Jahr 1998 hätten nicht mehr bescheidmäßig umgesetzt werden können (im Detail zur den verjährungskritischen Streitjahre 1999 und 2000 siehe später). Da im vorliegenden Fall nicht ersichtlich war, welche „*für die Erhebung von Abgaben beutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse*“ betreffend 1998 geprüft hätten werden

können, hätte das Jahr 1998 – aus Ermessensgründen (§ 20 BAO) – nicht gemäß § 147 Abs 1 BAO geprüft werden dürfen (vgl *Ritz*, BAO³, § 147 Tz 4 und 6).

Tz 1 des Prüfungsberichtes hat zwar im Endergebnis zu keiner Feststellung geführt, die durch die Berufungsentscheidung bestätigt wird, jedoch wurde in dieser Tz eine Methode zur Bereinigung von Umsätzen und Einkäufen zwecks (Nach)Kalkulationen eingeführt, die auch im nächsten Streitpunkt verwendet wird, und gegen die der Bw Einwände vorbringt:

Was die Nichtberücksichtigung der Veränderungen des Lagerstandes betrifft, wird dem Vorbringen des Bw zum Aufbau des Lagerstandes gefolgt und dies in der vorliegenden Berufungsentscheidung wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007 berücksichtigt.

Dem Einwand des Bw, dass das Ausscheiden der Umsätze an die Landwirtschaft und an die Verwandtschaft für die Nachkalkulation nicht nachvollziehbar wäre, wird hingegen nicht gefolgt: Für Zwecke von Nachkalkulationen ist das Ausscheiden von Umsätzen, die aufgrund Nahebeziehungen zum Kunden oder wegen minimaler Aufschläge (etwa bei Gemeinschaftseinkauf) o.ä. von den üblichen Umsätzen zu unterscheiden sind, eine sinnvolle Methode, - wenn einerseits auch die entsprechenden Wareneinsätze für Zwecke der Nachkalkulation ausgeschieden werden – wie dies auf den Beiblättern zum Prüfungsbericht mit der Überschrift „Kalkulatorischer Einkauf“ dargestellt ist,

- und wenn andererseits bei Hinzuschätzungen darauf eingegangen wird, dass auch in den mit diesen Hinzuschätzungen abzudeckenden Umsätzen solche mit ungewöhnlich niedrigen Aufschlägen enthalten sein können. (Vgl hierzu die Herabsetzung des Rohaufschlages auf 18% beim nächsten Streitpunkt.)

Zum Streitpunkt 'Hinzurechnung/Umsatzerhöhung Kalkulationsdifferenz' (Tz 3), was auf der Rohaufschlagsermittlung laut Tz 2 aufbaut:

§ 131 Abs 1 Z 5 BAO bestimmt: „*Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.*“

Gemäß § 132 Abs 1 BAO beträgt die Aufbewahrungsfrist mindestens sieben Jahre. „Belege“ sind die als Grundlage für Eintragungen in die Aufzeichnungen (hier: Einnahmen/Ausgaben-Rechnung) dienenden Schriftstücke (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, Anm 20 zu § 131).

§ 163 BAO (in der im Streitzeitraum in Kraft gewesenen Fassung) lautet: „*Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben 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.*“

Da der Bw die Zettel, auf denen er die Tageslosungen notierte, um sie in das Einnahmenbuch zu übertragen, und die „Belege“ gewesen sind, nicht aufgehoben hat, entsprechen seine Aufzeichnungen nicht dem § 131 Abs 1 Z 5 BAO. Die Vermutung ordnungsmäßiger (= inhaltlich richtiger, sachlich richtiger; vgl *Ritz*, BAO³, § 163 Tz 1) Führung der Aufzeichnungen iSd § 163 BAO liegt daher nicht vor (vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 163 E9).

Aufgrund des Vorliegens eines formellen Mangels ist auch bei einer geringeren als 10%igen Abweichung der nachkalkulierten Werte von den Aufzeichnungen eine Schätzung vorzunehmen (vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 163 E24 und E27).

Wie anschließend dargestellt, sind die nachkalkulierten Umsätze höher als die aufgezeichneten. Deshalb bestehen Zweifel iSd § 184 Abs 3 BAO an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen des Bw und es sind daher die nachher dargestellten, adaptierten Hinzuschätzungen (genauso wie in den Berufungsvereentscheidungen) vorzunehmen.

Überhaupt erscheint die angewendete Methode der Tageslösungsermittlung auf losen Zetteln als eine unsichere Methode zur Verhinderung des Vergessens von Eintragungen im Einnahmenbuch, wenn dies auch in den Streitjahren schon deshalb keinen zusätzlichen formellen Mangel darstellen kann, weil § 131 Abs 1 Z 2 BAO idF BGBI I 99/2006 erst ab 1. Jänner 2007 anzuwenden war.

Die Ermittlung des durchschnittlichen Aufschlages aufgrund der Fakturanaalyse über die Jahre 1998 bis 2002 laut Betriebsprüfungsergebnis wird durch die vorliegende Berufungsentscheidung mit folgenden Einschränkungen bestätigt:

Die Branchenüblichkeit des innerbetrieblich – zunächst mit 21% ermittelten – Rohaufschlages im äußeren Betriebsvergleich ist unerheblich, weil hier einerseits nicht nachvollziehbar ist, woraus sich ein branchenüblicher Rohaufschlag ergäbe. Andererseits wäre die Stützung einer Schätzung auf bestimmte Vergleichsbetriebe, die man dem Bw aufgrund der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nicht nennen darf, unzulässig (*Ritz*, BAO³, § 184 Tz 13). Es ist daher hier möglich, von dem innerbetrieblich zunächst mit 21% ermittelten Rohaufschlag abzuweichen:

Der mit 21% ermittelte Rohaufschlag basiert auf Geschäftsfällen, bei denen die Verkaufsseite und die Einkaufsseite zuordenbar waren, jedoch unter Ausschluss der erkennbar an die eigene Landwirtschaft, an Verwandte und mit minimalem Aufschlag getätigten Umsätze. Die hier vorzunehmende Hinzuschätzung basiert auf der Anwendung eines Rohaufschlages (bzw. Rohaufschlagskoeffizienten) auf einen bereinigten Wareneinsatz, wobei die Differenz zu den aufgezeichneten Umsätzen solchen Umsätzen entspricht, die in das Einnahmenbuch keinen Eingang gefunden haben. Vergessene Tageslosungen bzw. bei der Ermittlung von Tageslosungen vergessene Beträge können aber auch Umsätze etwa an Verwandte oder zu

minimalem Rohaufschlag enthalten. Deshalb wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung der Senkung des für die Nachkalkulation verwendeten Rohaufschlagssatzes von 21% auf 18% laut Berufungsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007 gefolgt.

Soweit dem Vorbringen des Bw nicht gefolgt wird, wird darauf entgegnet:

- Die vom Prüfer aufgrund der Fakturanaalyse ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten ($RAK = 1 + (\text{Rohaufschlagsprozentsatz dividiert durch } 100)$) schwanken (1,21 für 1998; 1,17 für 1999; 1,23 für 2000; 1,18 für 2001; 1,33 für 2002), ohne dass eine klare Tendenz der Schwankungen erkennbar ist, weshalb die Ermittlung eines RAK über diese fünf Jahre geeignet war. Dass das Jahr 1998 unzulässigerweise der Außenprüfung unterzogen wurde und auch in den durchschnittlichen RAK Eingang gefunden hat, ist hier unproblematisch, weil ein Ausscheiden des Jahres 1998 (mit RAK 1,21) aus dem Fünfjahres-RAK (ebenfalls iHv 1,21 entsprechend 21% Rohaufschlag) aus arithmetischen Gründen nichts ändern kann. Es kann daher dahingestellt bleiben, inwieweit trotz des im Abgabenverfahren nicht bestehenden Beweisverwertungsverbotes die Prüfung des Jahres 1998 sich auswirken könnte – theoretisch insb bei der Ermessungsübung über die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren betreffend 1998 denkbar; aber betreffend 1998 erfolgten keine Wiederaufnahmen.

Wenn die Jahre 2003 und 2004 tatsächlich betriebswirtschaftlich besser gewesen wären (was nicht unbedingt sein muss), hätte sich eine Erhöhung des RAK ergeben, was für den Bw nachteilig wäre.

- Betriebswirtschaftliche Erschwernisse – wie Neuaufbau des Betriebes, ungünstige Lage, geringe Spannen bei manchen Lieferanten – müssen sich auch in den analysierten Fakturen niedergeschlagen haben. Hinsichtlich der Umsätze mit minimalen Aufschlägen ist auf die Senkung des Rohaufschlagsatzes auf 18% zu verweisen.

Da auch hinsichtlich des Wareneinsatzes der in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007 vorgenommenen Verminderung infolge Lageraufbau gefolgt wird, wird im Streitpunkt 'Umsatzerhöhung Kalkulationsdifferenz' den Berechnungen laut zusätzlicher Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen gefolgt, wobei die Berechnungen der Hinzuschätzungen im Folgenden in einer Weise dargestellt werden, auf die anschließend bei der Entscheidung zu Tz 4 aufgebaut werden kann (Anmerkung: Der Betrag der Hinzuschätzung für 2001 laut Prüfung wird gegenüber der BVE von 37.152,81 öS auf 37.193,68 öS laut Prüfungsbericht erhöht; dadurch steigt die Minderung ebenfalls um 40,87 öS auf 25.847,59 öS; dagegen ist die verbleibende Hinzuschätzung iHv 11.346,09 öS,

die für die spätere Berechnung der Umsatzsteuer für die vorliegende Berufungsentscheidung entscheidend ist, gegenüber der BVE-Begründung unverändert):

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
laut Prüfung	60.532,11 öS	52.602,19 öS	37.193,68 öS	2.292,75 €	3.253,95 €	2.087,91 €
<i>in € umgerechnet</i>	<i>4.399,04 €</i>	<i>3.822,75 €</i>	<i>2.702,97 €</i>			
BVE-Minderg.	46.666,95 öS	52.589,11 öS	25.847,59 öS	27,09 €	3.225,28 €	1.702,23 €
<i>in € umgerechnet</i>	<i>3.391,42 €</i>	<i>3.821,80 €</i>	<i>1.875,45 €</i>			
verbleibend	13.865,16 öS	13,08 öS	11.346,09 öS	2.265,66 €	28,67 €	385,68 €
<i>in € umgerechnet</i>	<i>1.007,62 €</i>	<i>0,95 €</i>	<i>824,55 €</i>			

Zu Tz 4:

Der nicht durch Umsätze abgedeckte Vermögenszuwachs im Gewerbebetrieb des Bw war ein Anlass für amtsweigige Ermittlungen gemäß §§ 114f BAO. Das Verlangen des Prüfers auf Vorlage der Unterlagen der pauschalierten Landwirtschaft war ein naheliegender Ansatzpunkt, wenn auch für die vorliegende Berufungsentscheidung aufgrund des nunmehrigen Informationsstandes der Nachweis der Sparbuchabhebungen wegen der unmittelbar erkennbaren Beträge als geeignete Maßnahme zur Aufklärung des Vermögenszuwachses im Gewerbebetrieb angesehen wird als die Einsichtnahme in die Unterlagen der pauschalierten Landwirtschaft.

Auf die vom Bw in Frage gestellte Rechtmäßigkeit der während der Prüfung verlangten Vorlage der Unterlagen der pauschalierten Landwirtschaft ist mit folgenden zwei Gesetzesstellen zu antworten, die eine rechtliche Grundlage für ein derartiges Verlangen darstellten:

§ 138 BAO: „(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen (Anmerkung: auch eine Steuererklärung ist ein Anbringen) zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. (2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“

§ 143 BAO: „(1) Zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

(2) Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere

schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten."

Anm zu Abs 3: Das sinngemäß anzuwendende Aussageverweigerungsrecht gemäß § 171 BAO für Auskunftspersonen iSd § 143 BAO gilt nicht für Auskunftspersonen in Sachen ihrer eigenen Abgabenpflicht (Ritz, BAO³, § 143 Tz 9).

Die vom Bw nachgewiesenen Sparbuchabhebungen sind betragsmäßig ausreichend, um den ansonsten ungeklärten Vermögenszuwachs seines Gewerbebetriebes zu decken, wie folgende Berechnungen zeigen:

	1999	2000	2001	
Sparbuchabhebungen	75.000,00 öS 15.000,00 öS 7.106,00 öS 10.000,00 öS 20.000,00 öS 140.000,00 öS 20.000,00 öS	10.000,00 öS 20.000,00 öS 20.000,00 öS 25.000,00 öS 20.000,00 öS 20.000,00 öS 45.000,00 öS	20.000,00 öS 130.000,00 öS 20.000,00 öS 160.439,62 öS	
Jahresabhebungssummen	287.106,00 öS	320.439,62 öS	170.000,00 öS	Quersumme
in Euro umgerechnet	20.864,81 €	23.287,26 €	12.354,38 €	56.506,44 €

Dem steht folgender, nicht durch Umsätze gedeckter Vermögenszugang im Betriebsvermögen für die Jahre 1999 bis 2002 gegenüber:

	1999	2000	2001	2002
laut Prüfungsbericht (Tz 4)	-13.967,00 €	-5.148,00 €	-7.008,00 €	-20.757,00 €
durch Tz 3 (netto) gedeckt	1.007,62 €	0,95 €	824,55 €	2.265,66 €
durch USt auf Tz 3 gedeckt	201,52 €	0,19 €	164,91 €	453,13 €
Zwischenbetrag	-12.757,86 €	-5.146,86 €	-6.018,54 €	-18.038,21 €
von links nach rechts aufkumuliert	-12.757,86 €	-17.904,71 €	-23.923,25 €	-41.961,46 €

Die Sparbuchabhebungen der Jahre 1999 bis 2001 decken daher den Vermögenszugang im Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 bis 2002. Für das Jahr 2003 bestand bereits laut Prüfungsbericht (vor der Durchschnittsbildung/Glättung über alle Streitjahre) eine 'Überdeckung' iHv 5.492 €, die die Unterdeckung des Jahres 2004 iHv -3.146 € abdeckte.

Der Bw ermittelt den Gewinn bzw Verlust aus seinem Gewerbebetrieb gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Gegen die Zulässigkeit dieser Gewinnermittlungsmethode (Einnahmen/Ausgaben-Rechnung iSd § 126 Abs 2 BAO) wurde nichts vorgebracht. Es ist auch nicht zu erkennen, dass der Bw gemäß § 125 BAO zur Buchführung verpflichtet wäre.

Da die Aufzeichnungspflicht von Bareinnahmen gemäß § 131 Abs 1 Z 2 BAO idF BGBI I 99/2006 für Einnahmen/Ausgaben-Rechner iSd § 126 Abs 2 BAO erst mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten ist, kann hier auch dahingestellt bleiben, ob unter Bareinnahmen nur

bare Betriebseinnahmen iSd § 4 Abs 3 EStG 1988 oder alle baren Mittelzuführungen an den Betrieb gemeint sind.

Wer zulässigerweise die Gewinnermittlung für einen Betrieb durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung und nicht durch Buchführung vornimmt, ist nicht zur Führung von Konten (Kapitalkonto, Privatkonto) verpflichtet, auf denen Einlagen aus dem Privatvermögen (oder einem anderen Betrieb) in das Betriebsvermögen zu verbuchen sind. (Davon zu unterscheiden sind die vorhin erwähnten, allfälligen und auch außerhalb der doppelten Buchführung bestehenden Aufzeichnungspflichten ab 2007).

Ein derartiger Beweis für Einlagen des Bw in seinen Gewerbebetrieb ist daher (zumindest für die Streitjahre) nicht möglich.

Da dem Bw ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, genügt gemäß § 138 Abs 1 (letzter Satz) BAO die Glaubhaftmachung.

Für die vorliegende Berufungsentscheidung wird davon ausgegangen, dass durch den Nachweis der Sparbuchabhebungen die Glaubhaftmachung der Deckung des Geldbedarfes des Gewerbebetriebes durch Einlagen erfolgt ist.

Aus dem Streitpunkt der Tz 4 erfolgen daher keine Hinzuschätzungen.

Zu Tz 5 (Streitpunkt 'tauschähnlicher Umsatz D'):

Herr Vorname D wendete für die Leistungen, die der Bw an ihn erbrachte,

- sowohl (durchschnittlich) 103% des Einkaufspreises des Bw,
- als auch Dienstleistungen (Betreuung der EDV des Bw) auf.

Gemäß § 4 Abs 1 UStG 1994 ist „*Entgelt ... alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.*“

Dies wird von § 4 Abs 6 UStG 1994 wie folgt zu präzisieren versucht: „*Beim Tausch, bei tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.*“ Wenn aber – wie hier, wo nur der Wert des baren Teiles der Gegenleistung, nicht aber der Wert des unbaren Teiles der Gegenleistung bekannt ist – der Wert der gesamten Gegenleistung (des „anderen Umsatzes“ inklusive der Barzahlung) nicht bekannt ist, so muss geschätzt werden (vgl *Ruppe, UStG*³, § 4 Tz 137), wobei die Schätzung mit dem RAK, der Herrn D ohne Betreuung der EDV-Anlage des Bw verrechnet worden wäre, erfolgt. Dieser RAK wird mit 1,1 (entsprechend 10% Rohaufschlag) geschätzt. In diesem Streitpunkt wird mit der vorliegenden Berufungsentscheidung daher genauso entschieden wie bereits in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007.

Zu Tz 6):

Der angefochtenen, begründungslosen Erhöhung des Privatanteiles inkl. Anteil für die Landwirtschaft bei den Telefonkosten wird nicht gefolgt. Der Bw hat mit den Importen für den C-Handel aus dem Ausland einen überzeugenden Grund für den hohen Anteil des Gewerbebetriebes an den gesamten Telefonkosten genannt.

Zu Privatentnahme/Eigenverbrauch bei den Fahrzeugkosten wird im Ergebnis den Berufsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007 gefolgt, weshalb zur Begründung der Verminderung des Privatanteiles auf 300 € pro Jahr auf die BVE-Begründung verwiesen werden kann.

Damit wird die Privatentnahme iZm der Mitversicherung des Privatautos und der gelegentlichen Nutzung des LKW für die Landwirtschaft mit 300 € für jedes der Jahre 1999 bis 2002 angesetzt, wobei für den Teil, der auf die Nutzung des LKW für die Landwirtschaft entfällt, gemäß § 28 Abs 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Z 2 der VO BGBI 628/1983 idF BGBI 499/1985 als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch jener Wert heranzuziehen ist, der bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach den einkommensteuerlichen Vorschriften als Privatentnahme zu berücksichtigen ist.

Dem weitergehenden Vorbringen des Bw ist zu entgegnen: Die von ihm selbst am LKW vorgenommenen Arbeiten sind direkt in den Gewerbebetrieb gegangen; ein Umweg über die Landwirtschaft ist nicht anzuerkennen. Die Einstellung des LKW in einem Gebäude der Landwirtschaft, die Verwendung von Werkzeug der Landwirtschaft und andere Leistungen vom Landwirtschaftsbetrieb an den Gewerbebetrieb stellen Nutzungseinlagen in den Gewerbebetrieb des Bw dar.

§ 1 Z 2 der VO BGBI 628/1983 idF BGBI 499/1985 sieht aber keine Saldierung zwischen der Privatentnahme und der Nutzungseinlage vor, wenn es dort heißt:

„soweit ein Unternehmer im Inland einen seinem Unternehmen dienenden Gegenstand für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch jener Wert heranzuziehen, der bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Privatentnahme zu berücksichtigen ist.“

Deshalb ändert das weitergehende Vorbringen des Bw nichts an der Höhe des umsatzsteuerlichen Eigenverbrauches; und einkommensteuerlich sind nicht die Beträge im Detail, sondern nur die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahmen strittig.

Zu Tz 7:

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den Einkünften nicht abgezogen werden:
„Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“

Daraus ist abzuleiten, dass Ausgaben für Straßenkleidung zur Gänze nicht abzugsfähig sind, weil die Straßenkleidung gleichermaßen wegen der Notwendigkeit der Bekleidung an sich als auch wegen der Notwendigkeit, gegenüber Kunden etc gut gekleidet aufzutreten, gekauft werden muss. Nur typische Berufskleidung (hier: Arbeitsoverall) bleibt abzugsfähig.
 (Vgl *Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz 163 „Kleidung“*).

Der diesbezüglichen Entscheidung in der Berufsvorentscheidung ist daher zuzustimmen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 Sätze 1-2 EStG 1988 in der beim EU-Beitritt Österreichs geltenden Fassung durften bei den Einkünften nicht abgezogen werden:

„Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.“

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 Sätze 1-3 EStG 1988 in der am 5. Mai 1995 durch BGBI 297/1995 in Kraft getretenen Fassung dürfen bei den Einkünften nicht abgezogen werden:

„Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.“

Die Halbierung der einkommensteuerlichen Absetzbarkeit im Falle des Nachweises, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, ist daher erst nach dem EU-Beitritt Österreichs in Kraft getreten. Hingegen war die gänzliche einkommensteuerliche Nichtabsetzbarkeit im Falle des Nichtnachweises schon vor dem EU-Beitritt Österreichs in Kraft gewesen und hatte schon bis dahin gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1972 die Nichtabzugsfähigkeit der entsprechenden Vorsteuer bewirkt.

Die ebensolchen Konsequenzen des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 im Falle der gänzlichen einkommensteuerlichen Nichtabsetzbarkeit von Bewirtungskosten sind im Hinblick auf das europäische Gemeinschaftsrecht unbedenklich, während die innerstaatlichen umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus der einkommensteuerlichen Halbierung der Abzugsfähigkeit

infolge BGBl 297/1995 (Eigenverbrauch im Hinblick auf die einkommensteuerlich nicht abzugsfähige Hälfte) gemeinschaftsrechtswidrig sind (UFS 16.10.2003, RV/0479-L/03-RS1). Daher steht der volle Vorsteuerabzug zu, wenn die Bewirtungsaufwendungen der Werbung dienen und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt; andernfalls ist der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 117).

Die vom Bw gekauften Getränke, um seinen Kunden etwas anbieten zu können, sind hinsichtlich der Werbungswirkung und der *bei weitem überwiegenden betrieblichen Veranlassung* anders zu beurteilen als die Kosten anlässlich der gemeinsam mit der Sozialversicherungsanstalt durchgeführten Vorträge: Die Anwerbung von Kunden und die bei weitem überwiegende betriebliche Veranlassung sind zwar bei den Vorträgen unmittelbar zu erkennen, während dies bei den anderen Bewirtungen nicht erkennbar ist. Der unter den Umständen der anderen Bewirtungen an einen Nachweis anzulegende Maßstab (detaillierter Nachweis, wer und wann zu welchem Zweck bewirtet wurde) ist nicht erfüllt worden. Dem Vorbringen des Bw zum schon ursprünglichen Verbuchen von nur der Hälfte ist zu entgegnen, dass dann bei der Prüfung anhand der Aufzeichnungen des Bw ohnehin nur die verbuchte Hälfte vom Prüfer 'storniert' (als nichtabzugsfähig hinzugerechnet) worden wäre.

Zur Tz 7 wird daher den Berufungsvorentscheidungen gefolgt.

Zu den Wiederaufnahmen:

Die erstinstanzliche Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 304 BAO mit dem Eintritt der Verjährung begrenzt, sodass sie gleich wie die Zulässigkeit der erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung mit den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Abgabenbescheiden zu beurteilen ist.

Die Verjährung der Umsatzsteuer bzw Einkommensteuer 1999 begann gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 1999. Gemäß § 209 Abs 1 BAO idF BGBl I 57/2004 wurde die ursprünglich fünfjährige Verjährungsfrist für 1999 durch den Umsatzsteuerbescheid 1999 bzw den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 3. April 2000 um ein Jahr auf sechs Jahre verlängert, wodurch die Verjährungsfrist am Ende des Jahres 2005 abgelaufen wäre. Durch die Ausdehnung der Außenprüfung während des Jahres 2005 auf Umsatz- und Einkommensteuer 1999 verlängerte sich die Verjährungsfrist auf sieben Jahre, sodass die Verjährungsfrist für Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 am Ende des Jahres 2006 abgelaufen ist. Die Erlassung der Bescheide zur Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und des Einkommensteuerverfahrens für 1999 sowie des Umsatzsteuer(sach)bescheides 1999 vom 22. Dezember 2005 erfolgte daher innerhalb der Frist.

Die Verjährung der Umsatzsteuer bzw Einkommensteuer 2000 begann gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 2000. Gemäß § 209 Abs 1 BAO idF BGBl I 57/2004 wurde die ursprünglich fünfjährige Verjährungsfrist für 2000 durch den Umsatzsteuerbescheid 2000 bzw den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 5. April 2001 um ein Jahr auf sechs Jahre verlängert, wodurch die Verjährungsfrist am Ende des Jahres 2006 abgelaufen ist. Die Erlassung der Bescheide zur Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und des Einkommensteuerverfahrens für 2000 sowie des Umsatzsteuer(sach)bescheides 2000 vom 22. Dezember 2005 erfolgte daher innerhalb der Frist.

Für die Streitjahre 2001 bis 2004 ist schon aufgrund der fünfjährigen Mindestdauer der Verjährungsfrist zu erkennen, dass die Bescheide vom 22. Dezember 2005 innerhalb der Fristen erlassen worden sind.

Aufgrund der Entscheidung in der vorliegenden Berufungsentscheidung über die Streitpunkte Tz 1 bis Tz 7 haben folgende Tatsachen im jeweiligen Streitjahr und damit bei Erlassung des erklärungsgemäßen ursprünglichen Bescheides bereits existiert, und sind danach, durch die Außenprüfung, dem Finanzamt bekanntgeworden und sind somit für das Finanzamt neu hervorgekommen:

- hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2003:
höhere Einnahmen,
Nichtaufheben der Zettel, auf denen die Tageslosungen notiert worden waren;
- hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999, 2000 und 2002:
Bewirtungskosten ohne Nachweis, dass sie der Werbung dienen und weitaus überwiegend betrieblich veranlasst sind;
- hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 bis 2002:
Nutzungseigenverbrauch bzw Privatentnahme betreffend KFZ-Versicherung und LKW;
- hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2003:
unbare zusätzliche Gegenleistung (EDV-Betreuung) bei Leistungen an Herrn D,

Zu allen Streitjahren, in denen die Wiederaufnahmen strittig sind, sind somit sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch hinsichtlich Einkommensteuer Sachverhaltselemente (Tatsachen) neu hervorgekommen, wobei alle vorgenannten Positionen andere Bemessungsgrundlagen bewirken und somit – wären sie schon bei Erlassung der erklärungsgemäßen, ursprünglichen Bescheide dem Finanzamt bekannt gewesen – zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

Mit den in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheiden, in der durch die vorliegende Berufungsentscheidung abgeänderten Form, wird die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 um insgesamt 1.231,94 € höher festgesetzt als mit den ursprünglichen, erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 vom 3.4.2000, 5.4.2001, 3.4.2002, 24.6.2003 bzw 21.5.2004:

	1999	2000	2001	2002	2003	
USt (Zahllast) lt. BE	15.101,00 öS	22.993,00 öS	16.065,00 öS	1.795,33 €	2.746,55 €	
in Euro	1.097,43 €	1.670,97 €	1.167,49 €			
Zahllast lt. Bescheid v.	03.04.2000	05.04.2001	03.04.2002	24.06.2003	21.05.2004	
	11.339,00 öS	21.939,00 öS	11.940,00 öS	1.229,38 €	2.730,33 €	
in Euro	824,04 €	1.594,37 €	867,71 €			Quersumme
Erhöhung durch WA	273,40 €	76,60 €	299,78 €	565,95 €	16,22 €	1.231,94 €

Diese Erhöhung durch die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahmen der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 ist keine geringfügige Auswirkung.

Das Vorbringen des Bw, die Prüfung sei in teilweise menschenverachtender Form durchgeführt worden, zeigte im Detail keine *Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt* iSd Art 129a Abs 1 Z 2 B-VG, für deren Beurteilung im Übrigen der unabhängige Verwaltungssenat des betreffenden Bundeslandes zuständig gewesen wäre, da es sich um eine Prüfung im Abgabenverfahren und nicht im Finanzstrafverfahren gehandelt hat. Dass ansonsten das „Prüfungsklima“ ungünstig gewesen sein mag, ist ein im Abgabenverfahren, welches grundsätzlich keine Beweisverwertungsverbote kennt, kaum berücksichtigungsfähiger Umstand, im Ergebnis hier auch nicht bei der Ermessensübung: Der Sinn des § 303 Abs 4 BAO besteht darin, der Rechtsrichtigkeit den Durchbruch gegenüber der Rechtsbeständigkeit der durch die Verfügung der Wiederaufnahme beseitigten Bescheide zu verschaffen (vgl *Ritz*, BAO³, § 20 Tz 3, § 303 Tz 38 mit Überschrift: *Vorrang der Rechtsrichtigkeit*). Deshalb ist das Ermessen (Art 130 Abs 2 letzter Halbsatz BVG, § 20 BAO) hier jedenfalls klar dahingehend zu üben, dass die Wiederaufnahmen der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 verfügt werden bzw die erstinstanzlichen Verfügungen der Wiederaufnahmen bestätigt werden. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer wird daher abgewiesen.

Die – einen Spruchbestandteil darstellende – Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das jeweilige Jahr hat infolge der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 keine Änderung erfahren; sie machte jeweils null (öS bzw €) aus.

Weiters sind im Hinblick auf die Überprüfung der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 folgende Spruchbestandteile der vor und nach der Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide von Interesse:

Veranlagungsjahr	Bescheid vom	Einkünfte aus Gewerbebetrieb *)	Gesamtbetrag der Einkünfte **)	Einkommen
1999	3.4.2000	-137.281 öS	-131.901 öS	0 öS
	22.12.2005	-5.965 öS	585 öS	0 öS
	5.2.2007 (BVE)	-58.032 öS	-52.652 öS	0 öS
2000	5.4.2001	-78.858 öS	-75.207 öS	0 öS
	22.12.2005	37.495 öS	41.146 öS	40.327 öS
	5.2.2007 (BVE)	-20.401 öS	-16.750 öS	0 öS
2001	3.4.2002	-105.862 öS	-100.933 öS	0 öS
	22.12.2005	-59.077 öS	-54.148 öS	0 öS
	5.2.2007 (BVE)	-48.547 öS	-43.618 öS	0 öS
2002	24.6.2003	-8.934,83 €	-8.037,66 €	-8.097,66 €
	22.12.2005	-3.647,08 €	-2.749,91 €	-2.809,91 €
	5.2.2007 (BVE)	-4.048,96 €	-3.151,79 €	-3.211,79 €
2003	17.5.2004	-3.360,63 €	-2.585,19 €	-2.645,19 €
	22.12.2005	3.173,32 €	3.948,76 €	3.888,76 €
	5.2.2007 (BVE)	-92,07 €	683,37 €	623,37 €

*) Nach hM ist der im Bescheid ausgewiesene Verlust ein Spruchbestandteil mit Bindungswirkung für die Höhe des Verlustvortrages, nicht aber die Verlustvortragsfähigkeit dem Grunde nach (Ritz, BAO³, § 198 Tz 17; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anm 16 zu § 198 und E68; VwGH 20.11.1996, 94/13/0011). Daraus resultieren zwar Ungereimtheiten (Baldauf in Jakom 2008, § 18 Rz 174), die sich aber auf den vorliegenden Fall nicht auswirken.

**) Die Höhe des Verlustes (hier insb des Jahres 1999), der gegebenenfalls dem Grunde nach vortragsfähig sein wird (was erst für das Jahr des Abzuges als Sonderausgabe zu beurteilen sein wird), hängt nicht nur von der Höhe der negativen betrieblichen Einkünfte (hier: aus Gewerbebetrieb), sondern auch vom Gesamtbetrag der Einkünfte ab, weshalb auch der Gesamtbetrag der Einkünfte als Spruchbestandteil angesehen wird (vgl auch – wahrscheinlich in diesem Sinne – VwGH 27.4.1994, 93/13/0208 mit Verweis auf Tanzer). Denn der Verlustausgleich geht dem Verlustvortrag vor; ein Verlust ist insoweit nicht ausgeglichen, als sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt (Wanke in Wiesner et.al., Anm 193 zu § 18 EStG).

Anlaufverluste, die bis 2006 entstanden und durch ordnungsmäßige Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt und vor 2007 nicht verbraucht worden sind, sind gemäß § 124b Z 135 EStG 1988 idF BudBG 2007 zeitlich unbegrenzt vortragsfähig, aber sobald wie möglich abzuziehen (Baldauf in Jakom 2008, § 18 Rz 177f). Im Falle des Bw wäre der Verlust des Jahres 1999 (= 3. Veranlagungszeitraum ab Betriebsbeginn im Jahr 1997) ein Anlaufverlust. Da er aber nicht durch ordnungsmäßige Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt worden ist, ist er nicht vortragsfähig. Daher sind (auch) die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 und 2003 unzweckmäßig, weil sich ein bei der Einkommensteuerveranlagung 1999 festgestellter Verlust – in Höhe der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuer(sach)bescheid 1999, nach teilweisem Ausgleich für das Jahr 2003, somit mit dem verbleibenden Restbetrag – für zukünftige Jahre ohnehin nicht

auswirken kann und daher zu einer rechtsrichtigeren Einkommensteuerveranlagung zukünftiger Jahre nicht beitragen wird können.

Unzweckmäßig sind die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2002, weil die Änderungen an Spruchbestandteilen (in Absolutbeträgen niedrigere Verluste aus Gewerbebetrieb laut rechtskräftigen Berufungsvereentscheidungen als laut erklärungsgemäß, ursprünglichen Bescheiden) keine weiteren Auswirkungen haben.

Daher wird das Ermessen hinsichtlich der Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 dahingehend geübt, dass diese Wiederaufnahmen nicht verfügt werden. Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer werden daher stattgebend ersatzlos aufgehoben.

Zu den Sachbescheiden (Umsatzsteuerveranlagungen für die Jahre 1999 bis 2004):

Aus den o.a. Entscheidungen zu den einzelnen Streitpunkten ergeben sich folgende Änderungen an den angefochtenen Umsatzsteuer(sach)bescheiden, welche aufgrund der Bestätigung der Wiederaufnahmen der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2003 hinsichtlich aller Streitjahre in der vorliegenden Berufungsentscheidung (BE) umgesetzt werden können (Abkürzung der Zeilenbeschriftungen: **A**=betreffend Umsatz, **B**=erklärter steuerbarer Umsatz, **C**=Hinzuschätzung betreffend Tz 3 laut BE (wie BVE), **D**=Umsatzerhöhung hinsichtlich tauschähnlichem Umsatz, **E**=Zwischensumme, **F**=Eigenverbrauch KFZ-Versicherung und LKW, **G**=steuerbarer Umsatz, **H**=abzüglich steuerfreier Umsatz (Zinsen), **K**=steuerpflichtiger Umsatz laut BE, **L**=betreffend mit 20% steuerpflichtiger Umsatz, **M**=mit 20% zu versteuernder Umsatz laut ursprünglichen Bescheiden, Erklärungen, **N**=mit 20% zu versteuernder Umsatz laut BE):

A	1999	2000	2001	2002	2003	2004
B	336.180,54 öS	269.465,82 öS	263.295,49 öS	22.650,72 €	25.662,47 €	16.234,65 €
C	13.865,16 öS	13,08 öS	11.346,09 öS	2.265,66 €	28,67 €	385,68 €
D			5.152,03 öS	224,34 €	52,42 €	122,09 €
E	350.045,70 öS	269.478,90 öS	279.793,61 öS	25.140,72 €	25.743,56 €	16.742,42 €
F	4.128,09 öS	4.128,09 öS	4.128,09 öS	300,00 €		
G	354.173,79 öS	273.606,99 öS	283.921,70 öS	25.440,72 €	25.743,56 €	16.742,42 €
H	-63,20 öS	-45,90 öS	-37,89 öS	-5,13 €	-4,15 €	-3,58 €
K	354.110,59 öS	273.561,09 öS	283.883,81 öS	25.435,59 €	25.739,41 €	16.738,84 €
L	1999	2000	2001	2002	2003	2004
M	336.117,34 öS	269.419,92 öS	263.257,60 öS	22.645,59 €	25.658,32 €	16.231,07 €
C	13.865,16 öS	13,08 öS	11.346,09 öS	2.265,66 €	28,67 €	385,68 €
D			5.152,03 öS	224,34 €	52,42 €	122,09 €
F	4.128,09 öS	4.128,09 öS	4.128,09 öS	300,00 €		
N	354.110,59 öS	273.561,09 öS	283.883,81 öS	25.435,59 €	25.739,41 €	16.738,84 €

Hinsichtlich der Berechnung der Änderung der abziehbaren Vorsteuer (ohne solche aus innergemeinschaftlichen Erwerben (igE)) für die Jahre 1999, 2000 und 2002 wird auf die

bereits angeführten Berechnungen aus der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Februar 2007 verwiesen.

Da sich – im Gegensatz zur BVE – durch die vorliegende Berufungsentscheidung eine Verminderung der festgesetzten Umsatzsteuer gegenüber den angefochtenen Bescheiden auch für das Jahr 2001 und somit für alle Streitjahre ergibt, wird diesbezüglich für alle Jahre der Berufung teilweise Folge gegeben (=teilweise stattgegeben), obwohl durch die Anknüpfung der o.a. Berechnungen an die erklärten/ursprünglichen Werte auch hier (wie in der BVE) die nicht nachvollziehbaren bescheidmäßigen Abweichungen hinsichtlich des Jahres 2001 gegenüber dem Prüfungsbericht ausgeschaltet wurden.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Juni 2009