

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes F. betreffend **Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und 2001 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Weiteren kurz Bw. genannt) hat in den Berufungsjahren aus dem Betrieb eines Cafes ("Name") Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Anlässlich einer im Unternehmen des Abgabepflichtigen durchgeführten Betriebsprüfung, die die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 zum Gegenstand hatte, hat das Finanzamt aufgrund formeller und materieller Mängel die Buchführung als nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO beurteilt (vgl. Tz. 13 unter Verweis auf die Tz. 39 bis 41 des Schlussberichtes vom 24. Juni 2002 zur Betriebsprüfung ABp.Nr. 103018/02) und hat aufgrund dessen Erlöszuschätzungen gem. § 184 BAO vorgenommen. Aufgrund der Kalkulationen der Betriebsprüfung wurden für das Jahr 1999 die erklärten Entgelte 10 % um 18.181,82 S (Zuschätzung Kaffee), bei Bier, Wein und alkoholfreien Getränken (Entgelte 20 %) um 202.500,00 S erhöht und dementsprechend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um gesamt 263.000,00 S erhöht (vgl. Tz 19, 20, 40 und 41 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung). Zudem führte eine kalkulatorische Überprüfung der für die Monate November 2000 und Dezember 2001 gebuchten Erlöse zu Zuschätzungen bei Tabak, Bier, alkoholfreien Getränken, Spirituosen in Höhe von gesamt netto 636.666,67 S bzw. von 785.000,00 S (vgl. Tz. 22 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung)

Überdies wurde ein vom Abgabepflichtigen als Betriebsausgaben berücksichtigter Mietaufwand für die im 1. Stock des Gebäudes X-gasse befindliche Wohnung als nicht betrieblich veranlasst aberkannt (1998 und 1999 jeweils 35.000,00 S – vgl. Tz. 35 des Schlussberichtes zu Betriebsprüfung). Die Nichtanerkennung des Mietaufwandes hatte zudem eine Kürzung der Vorsteuer (um jeweils 7.000,00 1998, 1999, 2000 und 2001) zur Folge.

Für das Jahr 1997 ist die Betriebsprüfung zudem von nicht geklärten Privateinlagen in Höhe von 320.266,00 S ausgegangen und hat diesen Betrag "im Verhältnis zum Umsatz" den 10% bzw. 20 % igen Erlösen hinzugerechnet (10 % - 26.203,64 S; 20 % 242.868,33 S).

Das Finanzamt hat sodann am 25. Juni 2002 bzw. für die Umsatzsteuer 1998 am 27 Juni 2002 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 und 2001 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 erlassen. Überdies wurde am 25. Juni 2002 ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat November 2000 erlassen.

Daraufhin hat der Bw. mit Schreiben vom 28. Juli 2002 (Eingang 26. Juli 2002) fristgerecht gegen diese Bescheide sowie den Einkommensteuerbescheid 1997 berufen. Nach einem umfangreichen Mängelbehebungsverfahren des Finanzamtes hat der Bw. folgende Begründung zur Berufung nachgereicht:

*"Erlösdifferenzen 1999 – Wein:*

*Der durchschnittliche RAK beim Wein beträgt 6,0 laut beiliegender Berechnung. Ebenfalls wurde bei der Kalkulation keine Werbung und kein Personalverbrauch berücksichtigt. Bei Berücksichtigung dieser Faktoren verbleibt keine Erlösdifferenz. Siehe beiliegende ROA Berechnung.*

*Erlösdifferenzen 1999 – Bier:*

*Der durchschnittliche RAK beim Bier beträgt 4,85 laut beiliegender Berechnung. Fehlbetrag laut beiliegender Kalkulation netto 22.000,00 S*

*Erlösdifferenz 1999 alk. freie Getränke:*

*Der Wareneinsatz ders alk.freien Getränke im Cafe wurde um 23.000,00 S entlastet und aufgeteilt auf WES Wein, Bier und Spirituosen. Der Verbrauch an alk.freien Getränken für die Spirituosen im Clubbing beträgt lt. beiliegender Aufstellung 24.350,00 S. In den Erlösaufzeichnungen für's Clubbing werden nur die reinen Spirituosen bzw. beim Wein die Anzahl der verkauften 1/8 erfasst. Die Verkaufspreise sind inkl. alk.freie Getränke.*

*Erlösdifferenz 2000 – Bier:*

*Fehlbetrag laut beiliegender Kalkulation netto 113.000,00 S.*

*Erlösdifferenz 2000 – alk.freie Getränke:*

*Siehe beiliegende Kalkulation bzw. Beilage Verbrauch Clubbing. Bei Berücksichtigung dieser Faktoren ergibt sich keine Erlösdifferenz.*

*Erlösdifferenz 2001 – Bier:*

*Fehlbetrag laut beiliegender Kalkulation netto 161.000,00 S*

*Erlösdifferenz 2001 – Spirituosen:*

*Fehlbetrag laut beiliegender Kalkulation bzw. Beilage Verbrauch Clubbing. Bei Berücksichtigung dieser Faktoren ergibt sich keine Erlösdifferenz.*

**Mitaufwand:**

*Die Wohnung im 1. Stock wurde zu 1/3 betrieblich genutzt. Die Küche diente als Büro und 1 Zimmer wurde als Personalzimmer verwendet.*

**Privateinlagen:**

*Die Privateinlagen im Jahre 1997 sind im vollen Ausmaß belegbar. Siehe beiliegendes Konto bzw. Kopien von Sparbuchbehebungen.*

*Die Privateinlagen in Höhe von insgesamt 56.000 S im Jahre 1998 sind durch die Schätzung von Tabakerlösen in Höhe von 45.000,00 S gedeckt. Der Differenzbetrag von 11.000 S wurde aus vorhandenen Privatmitteln eingelebt."*

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9. Oktober 2002 wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 und 2001, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2000 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Mit selbem Datum wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 zurückgewiesen. In der gesonderten Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen und zur Zurückweisung hat das Finanzamt ausgeführt wie folgt:

**"1. Mitaufwand:**

In der Berufung wird ausgeführt, die Wohnung des Berufungswerbers im 1. Stock oberhalb des Geschäftslokales sei zu 1/3 betrieblich genutzt worden, wobei die Küche als Büro und ein Zimmer als Personalzimmer verwendet worden sei. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ist dies nicht zutreffend. Vielmehr konnten keinerlei Anhaltspunkte, die auf die Verwendung eines Büros schließen lassen, gefunden werden. Der Berufungswerber beschäftigte ab 1998 vereinzelt Aushilfskräfte, welche überwiegend bei Clubbingveranstaltungen tätig waren, welche einmal im Monat in D. S. stattfanden. Das Pub in der X-gasse wurde vom Berufungswerber alleine geführt und diente die oberhalb des Pubs befindliche Wohnung als Schlafgelegenheit für den Berufungswerber selbst, was auch dem bei der Besichtigung durch die Betriebsprüferin gewonnenen Eindruck entspricht. Da es jedenfalls während der Betriebsprüfung keinerlei konkrete Hinweise gab, welche die Annahme, dass die Wohnung auch als Büro genutzt wurde, rechtfertigen würde, und ein diesbezüglicher Nachweis auch in der Berufung unterblieben ist, war ein anteiliger Mitaufwand als Betriebsausgabe nicht zu berücksichtigen.

**2. Privateinlagen:**

Für das Jahr 1998 wurden von der Betriebsprüfung keinerlei Privateinlagen angesetzt (vgl. Tz. 38 des Bp-Berichtes), weshalb der diesbezügliche Einwand unbegründet ist. Da auch im Zuge der Berufung kein Nachweis der Herkunft der im Jahr 1997 getätigten Privateinlagen erfolgte, waren diese in der im Erstbescheid festgestellten Höhe als nicht erklärte Erlöse zu berücksichtigen.

**3. Erlösdifferenzen:**

Bereits im Zuge der Kalkulation durch die Betriebsprüfung sind Gratisabgaben in erheblichem Umfang berücksichtigt worden. Da ein entsprechender Nachweis in der Berufung nicht erfolgt ist, können keine darüber hinausgehenden Beträge berücksichtigt werden.

In den vorgelegten Kalkulationen wurden vom Wareneinkauf alkoholfreie Getränke diverse Beträge für Clubbing ausgeschieden, in weiterer Folge aber nicht auf die alkoholischen Getränke umverteilt und für deren Kalkulation berücksichtigt. Da es nicht wahrscheinlich und damit nicht glaubhaft ist, dass bei Clubbings alkoholfreie Getränke kostenlos zur Verfügung gestellt werden, konnte der Vorgangsweise des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt werden. Ein Privatverbrauch von Getränken für das Cafe konnte ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da im Cafe kein Personal angestellt war. Bei zusätzlicher Berücksichtigung der nunmehr für

Werbung geltend gemachten Werte (trotz bereits erfolgter Berücksichtigung von Gratisabgaben in erheblichem Umfang) und eines auf Grund von Erfahrungswerten festgesetzten, geringfügig von jenem in den vorgelegten Kalkulationen abweichenden Schwundanteiles ergeben sich insgesamt keine geringeren Erlöse, da bei der Kalkulation die Rohaufschlagskoeffizienten aufgrund der tatsächlichen Werte (nicht, wie in den vorgelegten Kalkulationen, die buchmäßigen Rohaufschlagskoeffizienten) anzuwenden waren.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 gerichtete Berufung war zurückzuweisen, da dieser nicht im Zuge der Betriebsprüfung wieder aufgenommen worden ist, und die Frist für die Berufung gegen den bereits 1999 erlassenen Erstbescheid daher nicht mehr offen war."

Mit Schriftsatz vom 11. November 2002 hat der Abgabepflichtige die Umsatzsteuerbescheide 1997, 1998, 1999 und 2001 sowie die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 betreffend den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Es wurde darin ausgeführt, dass etwaige Ergänzungen zu den bereits vorliegenden Fakten noch nachgereicht werden würden. Weitergehende Schriftsätze wurden allerdings in weiterer Folge nicht eingebracht.

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

Eingangs ist festzustellen, dass der Bw. die Berufung gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Monat November 2000 im Vorlageantrag nicht aufrecht erhalten hat, weshalb auf Berufungsausführungen, die das Jahr 2000 betreffen, nicht mehr eingegangen wird.

#### **1. Erlöszuschätzungen:**

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.

§ 184 Abs. 3 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 16; VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner

formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen, und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Bei Gewinnermittlern durch Bestandvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten (vgl. Schubert/Pokorny/Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 4 Tz 24; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, Tz. 6 zu § 4; VwGH 11.12.1999, 89/14/0109).

Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsweise der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Tz 12 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur). Gibt jemand Anlass zur Schätzung, so muss er im Übrigen auch eine damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen (Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 16/1; VwGH 16.2.2000, 95/15/0050). Da in sämtlichen Jahren Buchführungsmängel vorliegen, die im Betriebsprüfungsbericht näher beschrieben wurden (vgl. Tz. 15, 16 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung, ABp.Nr. 103018/02) konnte das Finanzamt zur Recht davon ausgehen, dass nicht sämtliche Geschäftsfälle erfasst wurden (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Die vom Finanzamt im gegenständlichen Fall vorgenommene kalkulatorische Schätzung stellt eine von mehreren möglichen Schätzungsweisen dar. In diesem Zusammenhang wird darauf verweisen, dass – wie die Betriebsprüfung zu Tz 16 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung unbestritten festgestellt hat – bereits vom "Berater" Zuschätzungen in jedem Prüfungsjahr vorgenommen worden seien, womit der Bw. bereits selbst die sachliche Unrichtigkeit seiner Bücher und Aufzeichnungen zu erkennen gegeben hat, und schon deshalb die Schätzungsberichtigung des Finanzamtes gegeben war. Zudem fehlten nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes die Stockaufzeichnungen und auch die "Uraufzeichnungen" beim Clubbing (vgl. Tz. 15 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung).

Im Übrigen hat der Bw. selbst in der Berufung weder die grundsätzliche Schätzungsberichtigung des Finanzamtes (der Betriebsprüfung) im Sinne des § 184 BAO noch die vom Finanzamt gewählte Schätzungsweise (kalkulatorische Schätzung) in Frage gestellt.

Die Ausführungen des Bw. in der Berufung zielen ausschließlich darauf, die vom Finanzamt im Wege einer Kalkulation ermittelten Zuschätzungsbezüge der Höhe nach in Frage zu stellen. Er hat zu diesem Zweck eigene Berechnungen vorgelegt, die die Zuschätzungen 1999 bei Wein, Bier und alkoholischen Getränken, für das Jahr 2001 bei Bier, Spirituosen und alkoholfreien Getränken zur Gänze bzw. teilweise entkräften sollen.

Das Finanzamt hat sich in der Begründung zu den Berufungsentscheidungen eingehend mit den Ausführungen des Bw. bzw. den vorgelegten Berechnungen auseinandergesetzt und

hat begründet, weshalb es seinen Ausführungen bzw. Berechnungen nicht gefolgt ist. Der Bw. ist den Feststellungen des Finanzamtes im Vorlageantrag in keiner Weise entgegengetreten.

Diesbezüglich wird darauf verwiesen, dass der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt. Hat das Finanzamt in der Begründung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 18.1.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

Angesichts der Tatsache, dass die vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen im Vorlageantrag gänzlich ohne Einwand geblieben sind, und auch kein weitergehendes Vorbringen erstattet wurde, das allfällig Anlass zu weiteren Sachverhaltserhebungen geben hätte können, können die vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen unbedenklich der Entscheidung zugrunde gelegt werden, und wird auf diese verwiesen. Dies umso mehr, als der Bw. auch nicht behauptet hat, ihm sei nicht bekannt, wie das Finanzamt seine Erlösschätzungen dem Grunde und der Höhe nach ermittelt habe.

Wurde dem Bw. aber die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis gebracht, ist es seine Aufgabe, **begründete Überlegungen** vorzubringen, die z. B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Tz 20 zu § 184).

Diesem Erfordernis entspricht es aber nicht, dass der Bw. zwar der Berufung eigene Berechnungen angeschlossen hat, allerdings in keiner Weise begründet dargetan hat, weshalb seine Berechnungen zutreffender sein sollten als jene des Finanzamtes. Im Übrigen hat sich das Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen auch mit den Ausführungen im Berufungsschriftsatz im Einzelnen (insbesondere auch betreffend RAK, Nichtberücksichtigung von Werbung u. Personalverbrauch) auseinandergesetzt, und wurden diese Feststellungen im Vorlageantrag nicht bekämpft. Weshalb der Bw. glaubt, dass ein höherer Betrag für "Schwund" zum Ansatz gebracht werden müsste, ist ebenfalls unbegründet geblieben. Der Bw. hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag begründet, weshalb er glaubt, dass zusätzliche Beträge für Werbung und Personalverbrauch und gerade in der von ihm veranschlagten Höhe zu berücksichtigen wären, noch hat er diesbezügliche Nachweise erbracht.

Es wäre aber – wie gesagt - am Bw. gewesen, substantiiert darzutun, welche Argumente gegen einzelne vom Finanzamt zugrunde gelegten Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015; Ritz, BAO-Kommentar, Rz 20 zu § 184 BAO). Da der Bw. aber in keiner Weise begründete Argumente vorgebracht hat, die berechtigte Zweifel an der Höhe des zugeschätzten Betrages hätten aufkommen lassen und nicht dargestellt hat, dass seine Schätzung

zutreffender wäre als jene des Finanzamtes, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung, von den Schätzungsergebnissen des Finanzamtes abzuweichen.

## **2. Mietaufwand (vgl. Tz 21, 35, 42 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung):**

In der Berufung wurde dargetan, die Wohnung im 1. Stock des Hauses, in dem sich auch das vom Bw. betriebene Cafe befindet, sei zu 1/3 betrieblich genutzt worden. Die Küche habe als Büro gedient und 1 Zimmer sei als Personalzimmer verwendet worden.

Das Finanzamt hat den Ausführungen des Bw. in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung entgegengehalten, dass seitens der Betriebsprüfung keinerlei Anhaltspunkte, die auf die Verwendung eines Büros schließen lassen hätten, gefunden worden seien. Der Bw. habe ab 1998 vereinzelt Aushilfskräfte beschäftigt, welche überwiegend bei Clubbingveranstaltungen tätig gewesen seien, welche einmal im Monat in D. -S. stattgefunden hätten. Das Pub in der X-gasse sei vom Bw. alleine geführt worden und habe die oberhalb des Pubs befindliche Wohnung als Schlafgelegenheit für den Bw. selbst gedient, was auch dem bei der Besichtigung durch die Betriebsprüferin gewonnenen Eindruck entspreche. Da es jedenfalls während der Betriebsprüfung keinerlei Hinweise gegeben habe, welche die Annahme, dass die Wohnung auch als Büro genutzt werde, rechtfertige, und ein diesbezüglicher Nachweis auch in der Berufung unterblieben sei, sei ein anteiliger Mietaufwand als Betriebsausgabe nicht zu berücksichtigen gewesen.

Der Bw. ist den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes im Vorlageantrag ebenfalls nicht entgegengetreten und hat auch – trotz des Hinweises in der Berufungsvorentscheidung, dass keine Nachweise für eine teilweise betriebliche Nutzung der Wohnung erbracht worden seien – auch im Vorlageantrag keine dem Nachweis dienliche Unterlagen und Beweismittel angeboten.

Im Hinblick auf die Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung, deren Wirkung bereits unter Pkt. 1. "Erlöszuschätzungen" ausführliche behandelt wurde, und mangels eines gegenständigen Nachweises durch den Bw. im Vorlageantrag, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, die Richtigkeit der Feststellungen des Finanzamtes in Zweifel zu ziehen.

Es war daher auch in diesem Punkt der Berufung der Erfolg zu versagen.

## **3. Privateinlagen 1998:**

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits festgestellt hat und sich aus dem Schlussbericht zur Betriebsprüfung entnehmen lässt, gehen die vom Bw. in der Berufung diesbezüglich erhobenen Einwände ins Leere, zumal die Betriebsprüfung – wie aus Tz. 38 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung ersichtlich – lediglich für das Jahr 1997 von einem ungeklärten Vermögenszuwachs (nicht aufgeklärte Privateinlagen) ausgegangen ist. Die für

das Jahr 1998 erfolgten Zuschätzungen stehen daher nicht im Zusammenhang mit ungeklärten Vermögenseinlagen.

Es war daher der Berufung insgesamt der Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 14. Februar 2005