

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden des Bf., vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, vom 12. Jänner 2010, 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes A

- vom 19. Februar 2016 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006
- vom 16. Dezember 2011 und 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2009
- vom 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 12. Jänner 2010 gegen die Bescheide vom 19. Februar 2016 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde vom 26. Jänner 2012 gegen die Bescheide vom 16. Dezember 2011 und 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde vom 9. Mai 2012 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2010 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer:

Steuerpflichtige Umsätze 2004: 700.486,21 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2004: 42.616,40 €

Steuerpflichtige Umsätze 2005: 735.694,53 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2005: 36.163,36 €

Steuerpflichtige Umsätze 2006: 758.439,03 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2006: 37.988,90 €

Einkommensteuer:

Einkommen 2004: 16.566,10 €; Einkommensteuer 2004: 2.817,73 €

Einkommen 2005: 49.623,87 €; Einkommensteuer 2005: 16.485,06 €

Einkommen 2006: 76.874,32 €; Einkommensteuer 2006: 30.022,16 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führt eine Metzgerei und einen Gastgewerbebetrieb in der Form eines protokollierten Einzelunternehmens. Im Zuge einer Außenprüfung des Abgabepflichtigen, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, stellte der Prüfer Mängel in den Grundaufzeichnungen fest (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a), die ihn zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen veranlassten. Dazu führte er eine Vermögenszuwachsrechnung (Geldflussrechnung) und eine Nachkalkulation der erklärten Umsätze durch. Aufgrund verblicher Mängel und Unsicherheiten in der Vermögenszuwachsrechnung (Geldflussrechnung) und aufgrund festgestellter Kalkulationsdifferenzen seien nachfolgende Beträge sowohl dem Umsatz als auch dem Gewinn hinzuzurechnen:

	2004 €	2005 €	2006 €
Bier 20 %	7.700,00	7.400,00	7.300,00
Wein/Sekt 20 %	5.000,00	0,00	0,00
Spirituosen 20 %	5.800,00	3.200,00	3.700,00
Limonaden 20 %	0,00	0,00	4.700,00
Heißgetränke 20 %	7.000,00	6.600,00	8.400,00

Bei den Umsätzen Metzgerei/Küche 10 % erfolge eine Hinzurechnung in Form eines Sicherheitszuschlages von 3 % der erklärten Umsätze, somit 12.300,00 € (im Jahr 2004), 13.000,00 € (im Jahr 2005) und 13.200,00 € (im Jahr 2006). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages sei eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden seien. Seine Höhe habe sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfallen individuell und nach den festgestellten

Fehlermängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten.

Nach § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung komme der Prüfer aufgrund des sich aus den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindruckes zum Schluss, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 3 % der Küchen- und Metzgereiumsätze als gerechtfertigt anzusehen sei (vgl. Tz 7 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a).

Verlustvorträge: Nach Ansicht des Prüfers seien die Verluste aus den Jahren 1992, 1994 und 1995 (im Gegensatz zu den Verlusten aus den Jahren 1991 und 2000) im Prüfungszeitraum nicht vortragsfähig, weil die Betriebsergebnisse - den Feststellungen der Vorprüfungen zufolge - aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung ermittelt worden seien. In den Jahren 1992 bis 1995 seien bereits durch den Steuerberater größere Erlöszuschätzungen erfolgt. Weitere Erlöszuschätzungen seien aufgrund der Betriebsprüfungen in den Jahren 1995 bis 1999 unter Anrechnung bisher nicht verbuchter Wareneinkäufe erfolgt. Hinsichtlich der festgestellten Mängel und Umsatzzurechnungen werde auf die Bp-Berichte vom 7. Juli 1999 und 28. September 2001 verwiesen. Es sei bereits im Bp-Bericht vom 28. September 2001 (Tz 34) festgehalten worden, dass für die Jahre ab 1992 keine ordnungsgemäße Buchführung vorgelegen sei und die Verluste der Jahre 1992, 1994 und 1995 nicht vortragsfähig seien. Die Mängel seien derart gewesen, dass sie sich auf das gesamte Rechenwerk ausgewirkt hätten und auch durch die Umsatzzurechnungen von keiner periodengerechten Erfassung der maßgeblichen Daten gesprochen werden könne (vgl. Tz 5 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a).

Privatanteil Kfz: Der Privatanteil Kfz sei mit 30 % der Kfz-Aufwendungen zu schätzen, was zu einer Erhöhung des erklärten Privatanteiles Kfz um 2.351,52 € (im Jahr 2004), 4.242,97 € (im Jahr 2005) und 3.871,74 € (im Jahr 2006) führe (vgl. Tz 12 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 16. Dezember 2009 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006, die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen. Gegen diese Sachbescheide erhob der Abgabepflichtige am 12. Jänner 2010 fristgerecht „Berufung“, die Bescheide wurden in folgenden Punkten angefochten (vgl. auch die „ergänzende Begründung zur Berufung“ vom 24. Februar 2010):

1) Verletzung des Parteiengehörs wegen Nichtabhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO:

Das Betriebsprüfungsverfahren sei entgegen den Bestimmungen des § 149 BAO ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung abgeschlossen worden. Im Prüfungsbericht sei angeführt worden, dass die Schlussbesprechung deshalb habe entfallen können, weil der Abgabepflichtige und sein steuerlicher Vertreter dazu nicht erschienen seien. Auf die Vorladung des Finanzamtes zu einer Schlussbesprechung sei mit dem Schreiben vom 19. Mai 2009 geantwortet worden. Darin sei dargelegt worden, dass die Abhaltung einer Schlussbesprechung am 27. Mai 2009 im Hinblick auf ein beim Unabhängigen Finanzsenat anhängiges und noch nicht abgeschlossenes Vorverfahren nicht sinnvoll erscheine.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2009 habe das Finanzamt den Abgabepflichtigen sodann unter Fortsetzung des Prüfungsverfahrens ersucht, zu den übermittelten Prüfungsfeststellungen schriftlich Stellung zu nehmen. Diesem Ersuchen sei der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 15. Juni 2009 nachgekommen, darin sei zu den fraglichen Punkten ausführlich Stellung genommen worden. Diesem Schreiben seien umfangreiche Kalkulationsunterlagen mit den nötigen Hinweisen beigeschlossen worden. Gleichzeitig habe der Abgabepflichtige darauf hingewiesen, dass restliche, noch offene Punkte bei der endgültigen Schlussbesprechung behandelt werden könnten.

2) Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen aus Vorjahren:

Hinsichtlich der Vortragsfähigkeit der Verluste aus den Jahren 1992, 1994 und 1995 verwies der Abgabepflichtige auf die aktuelle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf die Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 4509 bis 4521). Die Aussage im Prüfungsbericht, wonach aufgrund der Mängel weder eine formell noch materiell ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegen wäre, sei unrichtig.

3) Nachkalkulation und Umsatzhinzurechnungen:

Der Abgabepflichtige verwies diesbezüglich auf sein Schreiben vom 15. Juni 2009, Punkte A bis G. Mit diesem Schreiben seien dem Finanzamt umfangreiche Kalkulationsunterlagen zur Verfügung gestellt worden, in denen auch die Besonderheiten des Betriebes (Personaltrunk, Eigenverbrauch, Schwund, Repräsentation, Küchenverbrauch usw.) ausführlich dargestellt worden seien. Bei den Getränkeumsätzen lägen demnach keine Kalkulationsdifferenzen vor. Der Prüfer sei in keiner Weise auf diese Unterlagen eingegangen, sondern bei seinen ursprünglichen Feststellungen geblieben.

Der Ansatz eines 3%igen Sicherheitszuschlages im Bereich der Küchen- und Metzgereiumsätze sei nicht gerechtfertigt, da der Abgabepflichtige anhand einer Nachkalkulation Metzgerei und Umverteilung Gasthof eindeutig festgestellt habe, dass ein kontinuierlicher Rohaufschlag vorliege und Abweichungen daraus gesondert begründet werden könnten (zB Rohaufschlag „Veranstaltung“ usw.). Diese Hinzurechnungen seien daher zur Gänze auszuscheiden.

Die nicht erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die nicht verbuchten Einnahmen Metzgerei lt. Tz 8 und 10 des Bp-Berichtes seien bei der

Vermögenszuwachsrechnung bzw. auch bei der Nachkalkulation in Ansatz zu bringen, was bisher offensichtlich nicht erfolgt sei.

Zu den Prüfungsfeststellungen bezüglich der Umsätze „Veranstaltung“ sei bereits im Schreiben vom 15. Juni 2009 ausführlich mit entsprechenden Berechnungsgrundlagen Stellung genommen worden. Der Abgabepflichtige habe dabei darauf hingewiesen, dass der vom Prüfer angesetzte Rohaufschlagskoeffizient von 1,60 n/b weit überhöht sei, er diesen allerdings aus Vereinfachungsgründen ebenso ansetze. Dadurch ergebe sich ein höherer Wareneinsatz bei der Betriebssparte Küche, was letzten Endes einen Pro-Kopf-Verbrauch für die Halbpension von 8,00 € ergebe. Würde man den Rohaufschlagskoeffizienten geringfügig nach unten korrigieren, sinke in gleicher Weise der Wareneinsatz pro Halbpension. Das Wechselspiel dieser beiden Faktoren sei bei der Beurteilung des Pro-Kopf-Verbrauches jedenfalls zu berücksichtigen.

4) Privatanteil Kfz:

Dem Prüfungsbericht zufolge sei der Privatanteil für das Kraftfahrzeug mit 30 % geschätzt worden. Der Prüfer habe den 30%igen Privatanteil jedoch vom gesamten Kfz-Aufwand, einschließlich des Lieferautos, berechnet. Dies sei unrichtig, weshalb der ursprünglich angesetzte Privatanteil heranzuziehen sei.

Die „Berufung“ vom 12. Jänner 2010 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Am 16. bzw. 22. Dezember 2011 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2008 sowie Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2009. Am 17. April 2012 erließ das Finanzamt Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2010. Diesen Bescheiden lag die Feststellung zugrunde, dass dem Bruder des Abgabepflichtigen und seiner Familie im Zuge eines im Jahr 1999 erfolgten Dachgeschossausbaus eine Personalwohnung überlassen worden sei. Der Überlassung dieser Personalwohnung sei nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Aufgrund ihrer untergeordneten Nutzung (die Nutzfläche der Wohnung sei im Verhältnis zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes unter 20 %) sei die Personalwohnung zwar dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuzählen; die untergeordnete private Nutzung der Personalwohnung führe aber in den Jahren 2000 bis 2010 ertragsteuerlich zu einer - bisher nicht erfassten - Nutzungsentnahme. In umsatzsteuerlicher Hinsicht stehe der Vorsteuerabzug für den im Jahr 1999 erfolgten Dachgeschossausbau zu 100 % (somit auch für die in untergeordnetem Ausmaß privat genutzten Gebäudeteile) zu, in den Folgejahren sei aber für die private Nutzung der Personalwohnung ein Verwendungseigenverbrauch zu versteuern bzw. (ab dem 1. Mai 2004) eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Die Einrichtungsgegenstände für die Personalwohnung seien ebenfalls der Privatsphäre zuzuordnen. Diesbezüglich sei festgestellt worden, dass die Rechnung betreffend die Einrichtungsgegenstände aus dem Jahr 1999 nicht aufgegliedert sei und daher nicht

die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Merkmale aufweise. Da eine berichtigte, ordnungsgemäße Rechnung innerhalb der gesetzten Fristen nicht beigebracht worden sei, habe die geltend gemachte Vorsteuer (im Jahr 1999) nicht anerkannt werden können. In ertragsteuerlicher Hinsicht erhöhe die nicht abzugsfähige Vorsteuer die Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände, was zu einer - verteilt auf die Nutzungsdauer - höheren Abschreibung führe. Die (auf die Personalwohnung entfallende) Privatnutzung der Einrichtungsgegenstände führe in den Jahren 2000 bis 2010 ertragsteuerlich zu einer - bisher nicht erfassten - Nutzungsentnahme sowie umsatzsteuerlich zu einem - bisher nicht erfassten - Verwendungseigenverbrauch.

Vom Finanzamt wurde auch festgestellt, dass die Mieterlöse für die Überlassung der Personalwohnung erst im Wege der Erstellung der Jahresabschlüsse über das Privatkonto nachgebucht worden seien. Es gebe keinen Mietvertrag, auch habe kein Geldfluss nachgewiesen werden können, weshalb das Mietverhältnis mit dem Bruder des Abgabepflichtigen steuerlich nicht anzuerkennen sei. Die in den Jahren 2000 bis 2010 erklärten Mieterlöse seien daher (ertrag- und umsatzsteuerlich) aus den Bemessungsgrundlagen auszuscheiden.

Gegen die Bescheide vom 16. bzw. 22. Dezember 2011 und 17. April 2012 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2010 er hob der Abgabepflichtige am 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 fristgerecht „*Berufungen*“, die sich gegen die Versagung der steuerlichen Anerkennung der dem Bruder des Abgabepflichtigen und seiner Familie überlassenen Personalwohnung richteten.

Die „*Berufungen*“ vom 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die „*Berufung*“ vom 12. Jänner 2010 gegen die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 gemäß § 274 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) als auch gegen die späteren gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide vom 16. Dezember 2011 gerichtet galt. Die „*Berufung*“ vom 26. Jänner 2012 stellt daher - soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 richtet - lediglich einen ergänzenden Schriftsatz zur ursprünglichen „*Berufung*“ vom 12. Jänner 2010 dar (vgl. Ritz, BAO⁴, § 274 Tz 12).

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen am 1. Oktober 2013 niederschriftlich einvernommen, wobei zum „*Berufungspunkt*“ Personalwohnung Folgendes festgehalten wurde:

„*Personalwohnung des Bruders XY:*

Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage wird vom steuerlichen Vertreter nunmehr außer Streit gestellt, dass für die Errichtung und Zurverfügungstellung der Wohnung an den Bruder XY dessen Wohnversorgung ausschlaggebend war. Fremden Arbeitskräften wäre eine Wohnung in der gegebenen Wohnungsgröße (90 m²) nicht zur Verfügung gestellt worden. Die dem Bruder im Betriebsgebäude eingeräumte Wohnung

im Dachgeschoss diente ihrer Art nach unter Berücksichtigung der Beschaffenheit des Betriebes anderen als betrieblichen Zwecken.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters ist zu beachten, dass im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2013, Zl. 2010/15/0085, eine VorSt-Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 beim Gebäude ab dem 1. Mai 2004 nicht zulässig ist, weil sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug des untergeordnet privat genutzten Gebäudeteiles maßgeblich waren, ab dem 1. Mai 2004 nicht geändert haben. Somit ist auch ab dem 1. Mai 2004 - wie für die vorangegangenen Zeiträume - ein auf § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 gestützter Verwendungseigenverbrauch zu erfassen.

Der steuerliche Vertreter wendet auch ein, dass hinsichtlich der Zimmereinrichtung im Jahr 1999 mangels einer den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechenden Rechnung keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 (für die Jahre 2000 bis 2003) und § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (ab dem Jahr 2004) setzt aber eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug voraus. In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist daher von der Besteuerung eines Eigenverbrauchs „Einrichtung“ (in Höhe von 41.500 S bzw. 3.015,92 €) abzusehen.“

Mit dem auf Erlassung von „*Berufungsvorentscheidungen*“ gerichteten Schreiben vom 1. Oktober 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt die steuerlichen Konsequenzen zum „*Berufungspunkt*“ Personalwohnung im Hinblick auf die vorliegende Niederschrift vom 1. Oktober 2013 wie folgt mit:

*„**Gebäude**: Im Hinblick auf das als einheitliches Wirtschaftsgut zu betrachtende Betriebsgebäude wurde die Personalwohnung untergeordnet (zu weniger als 20 %) privat genutzt. Der Zugang des Jahres 1999 (Dachgeschossausbau inklusive Personalwohnung) stellt daher zu 100 % Betriebsvermögen dar, in den Folgejahren ist ertragsteuerlich eine Nutzungsentnahme hinsichtlich der Personalwohnung zu erfassen (Ansatz der auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen).*

In umsatzsteuerlicher Hinsicht stand für den Gebäudezugang des Jahres 1999 der VorSt-Abzug im Hinblick auf das nunmehr vorliegende Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0085, zu 100 % zu, wobei sich der VorSt-Abzug auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gründete. In den Folgejahren ist ein Verwendungseigenverbrauch hinsichtlich der Personalwohnung zu erfassen, der sich auf § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 (in den Jahren 2000 bis 2003; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 296) bzw. auf § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (ab dem Jahr 2004) stützt.

Eine VorSt-Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist ab dem 1. Mai 2004 nicht vorzunehmen, weil sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug des untergeordnet privat genutzten Gebäudeteiles maßgeblich waren, ab dem 1. Mai 2004 nicht geändert haben. So ist der VorSt-Abzug für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden,

auch nach dem 1. Mai 2004 durch die spezielle Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt, die eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes vorsieht. Sohin bewirkt auch nicht die Regelung des § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 in der ab dem 1. Mai 2004 anzuwendenden Fassung BGBI. I Nr. 27/2004 den Vorsteuerausschluss für den in Rede stehenden untergeordneten Gebäudeteil (vgl. nochmals VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085).

Somit ist (zumindest bis einschließlich 2010, somit für Zeiträume vor Inkrafttreten des Artikels 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) auch ab dem 1. Mai 2004 - wie für die vorangegangenen Zeiträume - ein auf § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 gestützter Verwendungseigenverbrauch zu erfassen (fiktive Dienstleistung des Unternehmers; vgl. UFS 1.4.2010, RV/0422-F/08, sowie - nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 19.3.2013, 2010/15/0085 - UFS 15.5.2013, RV/0864-G/09, mwN). § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 27/2004 entfaltet dann keine Wirkung, wenn - wie hier - der Vorsteuerabzug hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils zu gewähren war (siehe auch UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08; Krumenacker, SWK 6/2013, 364).

Einrichtung : Bei der im Jahr 1999 angeschafften Einrichtung für die insgesamt sechs Zimmer handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 139). Die für Grundstücke maßgeblichen Grundsätze sind nicht anwendbar, es kommt vielmehr auf das Überwiegen der betrieblichen/privaten Nutzung an. Die überwiegende betriebliche Nutzung der insgesamt sechs Zimmer ist unbestritten. Die Zimmereinrichtung stellt daher zu 100 % Betriebsvermögen dar, in den Folgejahren ist eine Nutzungsentnahme hinsichtlich der Personalwohnung zu erfassen (Ansatz der auf die Personalwohnung entfallenden AfA).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist zu beachten, dass der VorSt-Abzug für die Zimmereinrichtung insgesamt (somit auch für den betrieblich genutzten Anteil) nicht zustand, weil eine den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung nicht vorgelegen ist (vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 28. September 2001, Bp b; vgl. auch die E-Mail des YZ vom 11. September 2009 an den UFS im Zusammenhang mit dem Berufungsverfahren betreffend das Jahr 1999; vgl. auch die gesonderte Bescheidbegründung vom 19. Dezember 2011, V-Akt Bl. 24/2009). Aus diesem Grund erfolgte auch eine Aktivierung der Anschaffungskosten mit dem Bruttobetrag.

Die Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 (für die Jahre 2000 bis 2003) und § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (ab dem Jahr 2004) hängt davon ab, ob eine **Berechtigung** zum Vorsteuerabzug bestand (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Rz 426; Reinbacher in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Rz 20, 21). Die auf die Personalwohnung entfallende Einrichtung kann daher mangels Berechtigung zum VorSt-Abzug nicht einer umsatzsteuerlichen Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Das Finanzamt unterzog demgegenüber auch einen ‚Privatanteil Einrichtung‘ von 41.500 S bzw. 3.015,92 € ab dem Jahr 2000 der Eigenverbrauchsbesteuerung.“

„Berufungsvorentscheidungen“ wurden sodann vom Finanzamt nicht erlassen, die Entscheidung über die „Berufungen“ vom 12. Jänner 2010, 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 wurde vielmehr vom Unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 27. November 2013, GZ. RV1, gemäß § 281 iVm § 282 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2013/15/0271 schwebenden Verfahrens ausgesetzt. Mit diesem VwGH-Verfahren sollte die Rechtsfrage geklärt werden, ob bei einem untergeordnet privat genutzten (und damit zum vollen Vorsteuerabzug berechtigenden) Gebäude auch ab dem 1. Mai 2004 ein Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 statt einer VorSt-Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen ist.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen „Berufungen“ vom 12. Jänner 2010, 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 waren sodann vom Bundesfinanzgericht gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Diese Verfahren betreffenden Anbringen wirkten mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nachdem die dargestellte Rechtsfrage vom Verwaltungsgerichtshof geklärt wurde (vgl. den nicht im RIS enthaltenen VwGH-Beschluss vom 27. November 2014, Zl. 2011/15/0154; vgl. dazu auch Mayr, „*Teilweise privat genutzte Ferienwohnungen - Rechtslage 2004 bis 2010 und ab 2011*“, in ÖStZ 2015/291; vgl. auch den UStR-Wartungserlass vom 4.11.2015, GZ. BMF-010219/0414-VI/4/2015, Pkt. 12.2.4.2.1a., der zu einer Änderung der UStR 2000 Rz 1919c führte), hob das Finanzamt die angefochtenen Bescheide vom 16. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006, vom 16. bzw. 22. Dezember 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2009 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2009 und vom 17. April 2012 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2010 gemäß § 300 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, nach Zustimmung durch den Abgabepflichtigen innerhalb der vom Bundesfinanzgericht gesetzten Frist auf. (Der angefochtene Bescheid vom 16. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde demgegenüber nicht gemäß § 300 Abs. 1 BAO aufgehoben.) Mit den Aufhebungsbescheiden wurden die aufgehobenen Bescheide ersetzenen Bescheide gemäß § 300 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, verbunden. Solcherart erließ das Finanzamt am 19. Februar 2016, 23. Februar 2016 und 8. März 2016 neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2010 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2010. Dabei wurden die ertrag- und umsatzsteuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit dem untergeordnet privat genutzten Gebäude, wie sie dem Finanzamt vom Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 1. Oktober 2013 mitgeteilt wurden, umgesetzt. Dem Beschwerdebegehren lt. Beschwerde vom 12. Jänner 2010 wurde demgegenüber nicht Rechnung getragen.

Gegen die neuen Sachbescheide vom 19. Februar 2016, 23. Februar 2016 und 8. März 2016 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2010 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2010 wurde vom Abgabepflichtigen nicht gesondert Beschwerde erhoben. Er teilte dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 29. März 2016 („*teilweise Zurücknahme von Beschwerden*“) vielmehr Folgendes mit:

„Wir haben am 26.1.2012 Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2009 und am 9.5.2012 Beschwerde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 eingebracht.“

Die o.a. Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 und für die Jahre 2007 bis 2010 nehmen wir hiermit zurück; die eingebrachten Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2010 bleiben aber aufrecht, weil hier Verlustvorträge aus 1999 und älter fehlen. Es können jedoch die ertragsteuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit dem untergeordnet privat genutzten Gebäudeteil für die Jahre 2000 bis 2010 außer Streit gestellt werden.“

Die Beschwerde vom 12.1.2010 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 bleibt aufrecht.“

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11. April 2016, GZ. RV2, wurden die Beschwerden vom 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 gegen die Bescheide vom 23. Februar 2016 und 8. März 2016 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2010 gemäß § 256 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, als gegenstandslos erklärt. Diese Beschwerdeverfahren wurden eingestellt.

In weiterer Folge wurden die Parteien der (noch unerledigten) Beschwerdeverfahren vom Bundesfinanzgericht gemäß § 269 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits geladen. In der über das Erörterungsgespräch aufgenommenen Niederschrift vom 25. Mai 2016 wurde einvernehmlich Folgendes festgehalten:

„1) Verlustvorträge: Strittig ist, ob die Verluste aus den Jahren 1992, 1994 und 1995 aufgrund einer ordnungsmäßigen Buchführung ermittelt wurden und demnach vortragsfähig sind.“

Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Verlustvortrag (vgl. VfGH 10.12.1992, B227/91; VfGH 28.9.1993, B2006/92; VfGH 26.2.1996, B370/95): Ist die Richtigstellung von Fehlbuchungen möglich oder kann die unterlassene Buchung nachgetragen oder der unterlaufene Mangel durch Schätzung behoben werden, so darf einer ihrer Art nach auf periodengerechte Erfassung der Geschäftsvorgänge angelegten Buchführung nicht die Eignung abgesprochen werden, einen vortragsfähigen Verlust auszuweisen. Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Buchhaltung können den Verlustvortrag sachlicherweise nur dann hindern, wenn sie nach Art und Umfang auf das ganze Rechenwerk ausstrahlen und auch nach einer Richtigstellung und Ergänzung (einschließlich allfälliger Sicherheitszuschläge) eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich erscheinen lassen.“

Verluste aus den Jahren 1992 und 1994: Die vom Beschwerdeführer für die Jahre 1992 und 1994 erklärten Verluste wurden vom Finanzamt mit Erstbescheiden vom 5. August 1993 (ESt 1992) und 23. Jänner 1996 (ESt 1994) erklärungsgemäß veranlagt. Eine Betriebsprüfung, umfassend die Jahre 1992 und 1994, hat nie stattgefunden. Demnach wurden die Erstbescheide dieser Jahre auch nicht abgeändert.

Anlässlich einer die Jahre 1998 und 1999 umfassenden Betriebsprüfung, bei der die Frage der Vortragsfähigkeit der Verluste der Vorjahre zu klären war, wurde lediglich festgehalten (vgl. Pkt. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. September 2001, Bp b), dass vom Steuerberater im Zuge der Erstellung der Jahresabschlüsse der Jahre 1992 und 1994 größere Erlöszuschätzungen erfolgten, wobei sich der Prüfer im Hinblick auf das Jahr 1992 zudem nur auf eine Vermutung stützte. Eine Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen steht der Zulässigkeit des Verlustvortrages nicht entgegen, wenn der Verlust seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist.

Gerade eine solche Berechnung und Überprüfung der ausgewiesenen Verluste der Jahre 1992 und 1994 hat das Finanzamt aber zu keinem Zeitpunkt vorgenommen. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung dieser Jahre wurde vom Finanzamt demnach gar nicht überprüft. Es wurden insbesondere keine Feststellungen dahingehend getroffen, dass die Buchhaltung (nach Korrektur durch den Steuerberater) nicht das richtige Ergebnis ausgewiesen hätte.

Verlust aus dem Jahr 1995: Das Jahr 1995 wurde vom Finanzamt im Jahr 1999 einer Betriebsprüfung unterzogen. Dabei war aufgrund gravierender formeller und materieller Mängel der Buchführung Schätzungsberichtigung gegeben. Eine durchgeführte Nachkalkulation führte zu Kalkulationsdifferenzen bei den Spirituosen von 60.000,00 S (netto zu 20 % USt), im Bereich Küche/Metzgerei von 250.000,00 S (netto zu 10 % USt) und bei den Tabakwaren von 50.000,00 S (netto zu 20 % USt). Aufgrund der verbliebenen Unsicherheiten in Bezug auf die vollständige Erfassung des Wareneinkaufes und der Einlagen aus der Landwirtschaft wurden zudem Sicherheitszuschläge von 1 % der berichtigten Umsätze (14.540,00 S netto zu 20 % USt; 64.329,00 S netto zu 10 % USt) dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet (vgl. Tz. 14 des Bp-Berichtes vom 7. Juli 1999, Bp c).

Die Mängel der Buchhaltung sind zwar erheblich und nicht wegen Geringfügigkeit abzutun, doch erscheinen sie durch die Hinzurechnungen des Finanzamtes ausgeglichen. Die Mängel der Buchhaltung lassen (nach diesen Berichtigungen durch die Betriebsprüfung) eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt möglich erscheinen. Aufgrund dieser Korrekturen scheint im Jahr 1995 das richtige Ergebnis ausgewiesen zu sein.

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes stellt das Finanzamt nunmehr außer Streit, dass die Verluste aus den Jahren 1992, 1994 und 1995 vortragsfähig sind.

Der Verlustabzug ist zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen. Ist ein Abzug trotz der Möglichkeit hierzu (in früheren Jahren unterblieben), darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014).

Der vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 1992 hätte müssen frühestmöglich bereits im Jahr 1998 mit einem Teilbetrag von 45.390,00 S abgezogen werden. Somit verbleibt für die Folgejahre ein vortragsfähiger Restverlust aus dem Jahr 1992 von 105.560,00 S.

2) Nachkalkulation und Umsatzhinzurechnungen: Von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers wird außer Streit gestellt, dass aufgrund der anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten formellen und materiellen Mängel der Buchführung (vgl. Pkt. 2 A) bis G) der Prüfungsfeststellungen) Schätzungsberechtigung gegeben ist.

Nachkalkulation Getränkeumsätze 20 %: Es wird festgehalten, dass der Prüfer die Einwendungen des steuerlichen Vertreters lt. Schreiben vom 15. Juni 2009 vielfach berücksichtigt hat (vgl. die „Beilage Kalkulation 2004 - 2006“ zum Bp-Bericht vom 14. Dezember 2009, Bp a). Nach eingehender Besprechung der durchgeföhrten Nachkalkulation (insbesondere der diversen kalkulatorischen Abgrenzungsposten) werden die Hinzurechnungen Getränkeumsätze 20 % lt. Tz 7 des Bp-Berichtes von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers außer Streit gestellt.

Umsätze Metzgerei/Küche 10 %: Die vom Prüfer vorgenommene Hinzurechnung in Form eines Sicherheitszuschlages von 3 % der erklärten Umsätze, somit 12.300,00 € (im Jahr 2004), 13.000,00 € (im Jahr 2005) und 13.200,00 € (im Jahr 2006), wird nach eingehender Besprechung des Schätzungsergebnisses nunmehr auf 2 % reduziert. Die Sicherheitszuschläge Metzgerei/Küche werden daher mit 8.200,00 € (im Jahr 2004), 8.700,00 € (im Jahr 2005) und 8.800,00 € (im Jahr 2006) angesetzt.

3) Privatanteil Kfz: Der Aufwand für den LKW ist bei der Berechnung des Privatanteiles auszuscheiden. Die Erhöhung des Privatanteiles lt. Tz 12 des Bp-Berichtes wird einvernehmlich storniert.

4) Von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers werden die in den Beschwerden vom 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 gestellten Anträge auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) zurückgenommen.“

Das Bundesfinanzgericht hat über die (noch unerledigten) Beschwerden erwogen:

1) Verfahrensrechtliche Überlegungen:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO in der Fassung FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Die Beschwerden vom 12. Jänner 2010, 26. Jänner 2012 und 9. Mai 2012 galten somit auch als gegen die neuen Sachbescheide vom 19. Februar 2016, 23. Februar 2016 und 8. März 2016 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2010 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis

2010 gerichtet. Vor dem Hintergrund des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 11. April 2016, GZ. RV2, hat das Bundesfinanzgericht somit über folgende noch unerledigte Beschwerden abzusprechen:

- Beschwerde vom 12. Jänner 2010 gegen die Bescheide vom 19. Februar 2016 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006
- Beschwerde vom 26. Jänner 2012 gegen die Bescheide vom 16. Dezember 2011 und 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2009
- Beschwerde vom 9. Mai 2012 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010

2) Verletzung des Parteiengehörs wegen Nichtabhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO:

Das Finanzamt führte beim Beschwerdeführer (Bf.) mit Prüfungsbeginn 22. September 2008 eine Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, durch. Die Prüfungsfeststellungen wurden dem steuerlichen Vertreter des Bf. nach durchgeföhrter Außenprüfung zur Stellungnahme übermittelt, wobei diese Stellungnahme mehrmals (so fernmündlich am 21. Jänner 2009 und 13. März 2009) urgier wurde. Mit Vorladung vom 11. Mai 2009 wurde die „*Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung für die Jahre 2004 - 2006*“ vom Finanzamt für den 27. Mai 2009 anberaumt. Die Prüfungsfeststellungen des Prüfers wurden dabei in einem erneut übermittelt. Die Vorladung wurde sowohl dem Bf. als auch seinem steuerlichen Vertreter jeweils am 13. Mai 2009 zu eigenen Handen zugestellt.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2009 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. dem Finanzamt mit, dass die Abhaltung einer Schlussbesprechung am 27. Mai 2009 im Hinblick auf ein beim Unabhängigen Finanzsenat anhängiges und noch nicht abgeschlossenes Vorverfahren nicht sinnvoll erscheine. Nachdem einer Verschiebung der Schlussbesprechung vom Finanzamt nicht zugestimmt wurde, sind zur Schlussbesprechung am 27. Mai 2009 sodann weder der Bf. noch sein steuerlicher Vertreter erschienen.

Mit dem an den Bf. gerichteten Schreiben vom 27. Mai 2009 wurde vom Finanzamt festgehalten, dass er trotz schriftlicher Vorladung zur Schlussbesprechung am 27. Mai 2009 nicht erschienen sei. „*Zwecks Wahrung des Parteiengehörs*“ wurde er mit diesem Schreiben zudem ersucht, „*zu den bereits erhaltenen Prüfungsfeststellungen eine schriftliche Stellungnahme*“ bis zum 16. Juni 2009 einzureichen; ansonsten werde die Betriebsprüfung aufgrund der Aktenlage abgeschlossen. Ein gleich lautendes Schreiben wurde am 27. Mai 2009 auch an den steuerlichen Vertreter des Bf. gerichtet. Mit Schreiben vom 15. Juni 2009 reichte der steuerliche Vertreter des Bf. sodann die beantragte Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen ein. Am 16. Dezember 2009 erließ das Finanzamt sodann - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus der Aktenlage. Streit besteht darüber, ob infolge Nichtabhaltung der Schlussbesprechung das Parteiengehör verletzt wurde.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Gemäß § 149 Abs. 2 BAO kann die Schlussbesprechung entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Faktum ist, dass die Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung beendet wurde. Dazu ist festzuhalten, dass sowohl der Bf. als auch dessen steuerlicher Vertreter vom Finanzamt mit Vorladung vom 11. Mai 2009 ordnungsgemäß zu der für den 27. Mai 2009 anberaumten „*Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung für die Jahre 2004 - 2006*“ geladen wurden. Zu dieser Schlussbesprechung sind sodann weder der Bf. noch sein steuerlicher Vertreter erschienen. Die Nichtabhaltung der Schlussbesprechung findet somit in § 149 Abs. 2 BAO ihre Deckung.

Das Nichterscheinen zur Schlussbesprechung kann vom Bf. auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Abhaltung einer Schlussbesprechung im Hinblick auf ein beim Unabhängigen Finanzsenat anhängiges und noch nicht abgeschlossenes Vorverfahren nicht sinnvoll erschienen wäre. Es mag zutreffen, dass sich der Ausgang dieses (das Jahr 1999 betreffenden) Vorverfahrens auch auf die Prüfungsjahre 2004 bis 2006 ausgewirkt hätte; anlässlich der Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, wurden jedoch zahlreiche andere Prüfungsfeststellungen getroffen, die im Zuge der Schlussbesprechung hätten besprochen werden sollen. Im Hinblick auf das beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige und noch nicht abgeschlossene Vorverfahren erfuhren die eingereichten Steuererklärungen in den Prüfungsjahren (vorerst) ohnehin keine Änderungen (vgl. den Bp-Bericht vom 14. Dezember 2009, ABNr. a).

Die Schlussbesprechung hat die Besprechung des Prüfungsergebnisses (einschließlich der rechtlichen Würdigung der Ermittlungsergebnisse) zum Gegenstand. Sie dient (auch) dem Grundsatz des Parteiengehörs (vgl. VwGH 13.10.1993, 91/13/0058; VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229, 0230; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0105; Stoll, BAO-Kommentar, 1659). Was den erhobenen Einwand der Verletzung des Parteiengehörs wegen Nichtabhaltung der Schlussbesprechung betrifft, so ist festzuhalten, dass es der Bf. unterlassen hat, die Relevanz dieses behaupteten Mangels des Prüfungsverfahrens darzulegen. Die Bestimmung des § 149 BAO über die

nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhalten Schlussbesprechung stellt keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. Dass dem Bf. im darauf folgenden Verwaltungsverfahren nicht ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden wäre, lässt sich den Verwaltungsakten nicht entnehmen und wurde auch vom Bf. nicht behauptet.

So wird auf das - nach Entfall der Schlussbesprechung erstellte - Schreiben vom 27. Mai 2009 verwiesen, mit dem der Bf. „*zwecks Wahrung des Parteiengehörs*“ ersucht wurde, „*zu den bereits erhaltenen Prüfungsfeststellungen eine schriftliche Stellungnahme*“ bis zum 16. Juni 2009 einzureichen. Ein gleich lautendes Schreiben wurde am 27. Mai 2009 auch an den steuerlichen Vertreter des Bf. gerichtet, der sodann mit Schreiben vom 15. Juni 2009 die beantragte Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen einreichte. Zudem entspricht der Prüfungsbericht vom 14. Dezember 2009 allen Erfordernissen einer schlüssigen Bescheidbegründung, dieser Prüfungsbericht wurde dem Bf. nachweislich am 22. Dezember 2009 zugestellt. Alle darin getroffenen Feststellungen wurden dem Bf. (mehrfach) zur Stellungnahme vorgehalten und ist das Parteiengehör daher gewahrt worden. Trotz Entfalls der Schlussbesprechung war der Bf. zur Gänze über das Prüfungsergebnis informiert gewesen, wobei seine Einwendungen lt. Stellungnahme vom 15. Juni 2009 im Prüfungsbericht auch teilweise berücksichtigt wurden. Im Übrigen wurden auch im anschließenden Beschwerdeverfahren keine wesentlichen neuen Fakten, Berechnungen oder Unterlagen beigebracht.

3) Personalwohnung des Bruders XY:

Bezüglich der Personalwohnung des Bruders XY wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 1. Oktober 2013 vor dem Unabhängigen Finanzsenat außer Streit gestellt, dass für die Errichtung und Zurverfügungstellung der Wohnung an den Bruder dessen Wohnversorgung ausschlaggebend war. Fremden Arbeitskräften wäre eine Wohnung in der gegebenen Wohnungsgröße (90 m²) nicht zur Verfügung gestellt worden. Die dem Bruder im Betriebsgebäude eingeräumte Wohnung im Dachgeschoss diente ihrer Art nach unter Berücksichtigung der Beschaffenheit des Betriebes anderen als betrieblichen Zwecken.

Die ertrag- und umsatzsteuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit dem untergeordnet privat genutzten Gebäude wurden vom Finanzamt mit den nunmehr als angefochtenen geltenden Bescheiden im Sinne des Schreibens des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Oktober 2013 umgesetzt. Mit Schreiben vom 29. März 2016 stellte der Bf. die ertrag- und (infolge der „*teilweisen Zurücknahme von Beschwerden*“) umsatzsteuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit dem untergeordnet privat genutzten Gebäudeteil für die Jahre 2000 bis 2010 außer Streit.

4) Nachkalkulation und Umsatzhinzurechnungen:

Das beim Bundesfinanzgericht gemäß § 269 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, abgehaltene Erörterungsgespräch brachte zu diesem Beschwerdepunkt folgendes Ergebnis (vgl. die Niederschrift vom 25. Mai 2016):

Von der steuerlichen Vertretung des Bf. wurde außer Streit gestellt, dass aufgrund der anlässlich der Betriebsprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, festgestellten formellen und materiellen Mängel der Buchführung (vgl. Pkt. 2 A) bis G) der Prüfungsfeststellungen) Schätzungsberichtigung gegeben ist.

Nachkalkulation Getränkeumsätze 20 %: Es wurde festgehalten, dass der Prüfer die Einwendungen des steuerlichen Vertreters lt. Schreiben vom 15. Juni 2009 vielfach berücksichtigte (vgl. die „*Beilage Kalkulation 2004 - 2006*“ zum Bp-Bericht vom 14. Dezember 2009, Bp a). Die Hinzurechnungen Getränkeumsätze 20 % lt. Tz 7 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a, wurden von der steuerlichen Vertretung des Bf. außer Streit gestellt.

Umsätze Metzgerei/Küche 10 %: Die vom Prüfer vorgenommene Hinzurechnung in Form eines Sicherheitszuschlages von 3 % der erklärten Umsätze, somit 12.300,00 € (im Jahr 2004), 13.000,00 € (im Jahr 2005) und 13.200,00 € (im Jahr 2006), ist nunmehr auf 2 % zu reduzieren. Die Sicherheitszuschläge Metzgerei/Küche 10 % sind daher mit 8.200,00 € (im Jahr 2004), 8.700,00 € (im Jahr 2005) und 8.800,00 € (im Jahr 2006) anzusetzen.

5) Privatanteil Kfz:

Das beim Bundesfinanzgericht gemäß § 269 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, abgehaltene Erörterungsgespräch brachte zu diesem Beschwerdepunkt folgendes Ergebnis (vgl. die Niederschrift vom 25. Mai 2016):

Der Aufwand für den LKW ist bei der Berechnung des Privatanteiles auszuscheiden. Die Erhöhung des Privatanteiles lt. Tz 12 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2009, ABNr. a, ist zu stornieren.

6) Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen aus Vorjahren:

Strittig ist, ob die Verluste aus den Jahren 1992, 1994 und 1995 aufgrund einer ordnungsmäßigen Buchführung ermittelt wurden und demnach vortragsfähig sind.

Das beim Bundesfinanzgericht gemäß § 269 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, abgehaltene Erörterungsgespräch brachte zu diesem Beschwerdepunkt folgendes Ergebnis (vgl. die Niederschrift vom 25. Mai 2016):

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Verlustvortrag (vgl. VfGH 10.12.1992, B227/91; VfGH 28.9.1993, B2006/92; VfGH 26.2.1996, B370/95) stellte das Finanzamt außer Streit, dass die Verluste aus den Jahren 1992 (150.950,00 ATS), 1994 (460.160,00 ATS) und 1995 (214.734,00 ATS) vortragsfähig sind.

Der Verlustabzug ist zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen. Ist ein Abzug trotz der Möglichkeit hierzu (in früheren Jahren unterblieben), darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014).

Der vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 1992 hätte müssen frühestmöglich bereits im Jahr 1998 mit einem Teilbetrag von 45.390,00 ATS abgezogen werden. Somit verbleibt für die Folgejahre ein vortragsfähiger Restverlust aus dem Jahr 1992 von 105.560,00 ATS.

Im Streitjahr 2000 wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb erzielt, ab dem Streitjahr 2001 sind somit folgende (Rest-)Verluste als vortragsfähig anzusehen: 105.560,00 ATS (aus dem Jahr 1992), 460.160,00 ATS (aus dem Jahr 1994), 214.734,00 ATS (aus dem Jahr 1995) und 521.554,00 ATS (aus dem Jahr 2000), zusammen somit 1.302.008,00 ATS.

Die als angefochten geltenden Bescheide vom 16. Dezember 2011 und 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 ändern sich durch dieses Erkenntnis nicht: Im Verlustjahr 2000 kommt ein Verlustvortrag nicht zum Tragen, in den Jahren 2001 bis 2003 wurde der Verlustvortrag bereits vom Finanzamt im höchstmöglichen Ausmaß (75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte) berücksichtigt, wenngleich es sich dabei - nach Ansicht des Finanzamtes - um den vortragsfähigen Verlust aus dem Jahr 2000 gehandelt habe.

Im Verrechnungsjahr sind primär die anderen Sonderausgaben abzusetzen (Nachrangigkeit des Verlustabzuges). Somit kommt im Jahr 2001 ein Verlustabzug von 16.607,00 ATS zum Tragen. Für die Jahre ab 2002 verbleiben demnach vortragsfähige (Rest-)Verluste von 1.285.401,00 ATS (= 93.413,73 €). Die Verlustabzüge dieser Jahre betragen 18.195,66 € (im Jahr 2002) und 9.621,60 € (im Jahr 2003), sodass für die Jahre **ab 2004 vortragsfähige (Rest-)Verluste von 65.596,47 €** verbleiben. Diese sind im Jahr 2004 mit 51.573,27 € (75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte von 68.764,37 €) und im Jahr 2005 mit dem Restbetrag von 14.023,20 € abzugsfähig.

Die als angefochten geltenden Bescheide vom 23. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 ändern sich durch dieses Erkenntnis nicht, weil die vortragsfähigen (Rest-)Verluste der Vorjahre bereits aufgebraucht sind und somit kein weiterer Verlustabzug möglich ist.

7) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer:

Steuerbare Umsätze (KZ 000):

	2004 €	2005 €	2006 €
Steuerbare Umsätze lt. FA (Bescheide vom 19.2.2016)	699.471,59	734.879,91	757.724,41
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. FA	-12.300,00	-13.000,00	-13.200,00
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. BFG	8.200,00	8.700,00	8.800,00
Steuerbare Umsätze lt. BFG	695.371,59	730.579,91	753.324,41

Ermäßiger Steuersatz 10 % (KZ 029):

	2004 €	2005 €	2006 €
Steuerpflichtige Umsätze 10 % lt. FA (Bescheide vom 19.2.2016)	566.213,14	611.300,36	625.631,22
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. FA	-12.300,00	-13.000,00	-13.200,00
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. BFG	8.200,00	8.700,00	8.800,00
Steuerpflichtige Umsätze 10 % lt. BFG	562.113,14	607.000,36	621.231,22

Einkommensteuer:

	2004 €	2005 €	2006 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA (Bescheide vom 19.2.2016)	66.750,79	59.516,79	67.501,34
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. FA	-12.300,00	-13.000,00	-13.200,00
Sicherheitszuschlag Metzgerei/Küche 10 % lt. BFG	8.200,00	8.700,00	8.800,00
Erhöhung Privatanteil Kfz lt. FA	-2.351,52	-4.242,97	-3.871,74
Erhöhung Privatanteil Kfz lt. BFG	0,00	0,00	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	60.299,27	50.973,82	59.229,60

Die Berechnung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses sind. Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und 2007 bis 2010 ist den als angefochten geltenden Bescheiden vom 16. Dezember 2011 (ESt 2000) und 23. Februar 2016 (ESt 2001 bis 2003, ESt 2007 bis 2010) zu entnehmen, die durch dieses Erkenntnis keine Änderung erfahren.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, zumal im Zuge des gemäß § 269 Abs. 3 BAO abgehaltenen Erörterungsgesprächs zwischen den Parteien Einigung zu den Beschwerdepunkten erzielt werden konnte. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Juni 2016