



GZn. RV/0318-L/06,
RV/1473-L/11,
RV/1474-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Br Birgit, geb. Datum, Adresse, vertreten durch Intreuhand Steuerberatungs GesmbH, 6020 X, Amraser Straße 85/1, vom 24. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Dr. Scharf, vom 23. November 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Einkommensteuer 2002, Umsatzsteuer 2002 und 2004 entschieden:

Die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2002 wurde somit unzulässig und wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieb im Berufszeitraum ein Gasthaus und reichte am 27. Februar 2004 die Steuererklärungen für 2002 am Finanzamt X ein.

In der Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 23.802,10 erklärt, aus der Beilage Komb 11E ergab sich, dass die Gewinnermittlung nach § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBL II 227/1999 erfolgte. In der Umsatzsteuererklärung für 2002 wurden Umsätze in Höhe von € 336.028,52 ausgewiesen.

Am 11. März 2004 erfolgte (nach Abtretung des Aktes) vom Finanzamt ABC die erklärungsgemäße Veranlagung für 2002.

Für 2003 erfolgte ebenso eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Am 19. Mai 2005 erging der erklärungsgemäß ausgestellte Umsatzsteuerbescheid 2004.

Bereits mit Mail vom 23. Juni 2004 hatte die Bw. mitgeteilt, dass der Betrieb mit 31. August 2004 eingestellt werden wird.

In der Folge fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2002 bis 2004 statt.

Im Prüfungsbericht vom 21. November 2005 finden sich folgende Feststellungen:

TZ 1: Pauschalierung 2002: Eine Pauschalierung des Gewinnes stehe nicht zu. Sh. die genaue Begründung im beigelegten Schlußbesprechungsprogramm

Gasthaus "XY":

Zeitraum	2002
Vor BP	23.802,10
Nach BP	38.958,51
Differenz	15.156,41

TZ 2 Aktivierung: Eine am 7.7.2003 angeschaffte CD-Anlage im Gesamtwert von € 1817,-- sei zu aktivieren.

Zeitraum	2003
Vor BP	0
Nach BP	1635
Differenz	1635

TZ 3 Anlagenabgang – Restbuchwert: Die im Jahr 2003 aktivierte CD-Anlage erhöhe den auszuscheidenden Restbuchwert im Jahr 2004.

Zeitraum	2004
Vor BP	-7662
Nach BP	-9297
Differenz	-1635

TZ 4: Anlagenabgang – Entnahme: Der Ausbuchung des Restbuchwertes stehe eine Entnahme gegenüber.

Zeitraum	2004
Vor BP	0
Nach BP	9297
Differenz	9267

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2004
Umsatzsteuer	
Steuerbarer Umsatz	9297
20% Normalsteuersatz	9297

TZ 5: Der in der Kennzahl 9020 geltend gemachte Veräußerungsverlust wäre mit dem Restbuchwert doppelt wirksam und sei daher zu stornieren.

Zeitraum	2004
Vor BP	-7662
Nach BP	0
Differenz	7662

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum 2004: Einkommensteuer KZ 9020 Vollpauschalierung-Höhe des Veräußerungsgewinnes/-verlustes: 7662,--

TZ 6: Aufgrund der uneinheitlichen Rohaufschläge bei den Getränken und vor allem wegen dem fehlenden (nichtgeführten) Wareneinsatzbuches werde ein Sicherheitszuschlag von 3 % der erklärten Erlöse festgesetzt.

Zeitraum	2002	2003	2004
Vor BP	0	0	0
Nach BP	2500	3800	600
Differenz	2500	3800	600

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2002	2003	2004
Umsatzsteuer			
Steuerbarer Umsatz	2500	3800	600
20% Normalsteuersatz	2500	3800	600

TZ 7: Reisespesen – Diäten: Die geltend gemachten Kilometergelder könnten aufgrund fehlender Aufzeichnungen nicht gewährt werden. Da aber gewisse Privatfahrten glaubhaft gemacht worden seien, würden jährlich 2000 km, das entspreche € 700,-- von der BP anerkannt.

Zeitraum	2002	2003	2004
Vor BP	-1296	-1728	-1008
Nach BP	-700	-700	-700
Differenz	596	1028	308

RZ 8 Verkehrsstrafen:

Verkehrsstrafen würden zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 zählen (betrifft das nicht berufsgegenständliche Jahr 2003).

Prüfungsabschluß: Es seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Jahre 2002 bis 2004 erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im

Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Im Schlussbesprechungsprogramm finden sich zu den streitgegenständlichen Punkten folgende Ausführungen:

Pauschalierung 2002: Im Jahr 2002 sei der Gewinn gemäß der Verordnung für Gaststätten und Beherbergungsbetriebe (VO BGBl. II Nr. 227/1999) ermittelt worden. Die Verordnung besage, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (keine Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG und Umsatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als € 255.000,-) der Gewinn pauschal ermittelt werden könne. Im Jahr 2002 sei die Betriebseröffnung der Einzelfirma der Bw. erfolgt, daher würden keine Vorjahresumsätze vorliegen. In einem solchen Fall würden die ESt-Richtlinien vorsehen, dass die VO angewendet werden könne, wenn im Fall der Betriebseröffnung der Umsatz im ersten Jahr € 255.000,-- nicht übersteige. Im Jahr 2002 würde der Umsatz lt. Erklärung € 352.376,-- betragen. Es sei der Gewinn daher nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Vom Steuerberater sei die Buchführung für das Jahr 2002 auf Konten, in Form einer E/A-Rechnung abgewickelt worden. Aufgrund der Aufzeichnungen ergebe sich ein Gewinn von € 38.958,51. Dieser Betrag – zuzüglich weiterer Feststellungen – werde von der BP als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuerermittlung herangezogen.

Betragliche Auswirkung

Gewinn lt. Erklärung	23.802,10
Gewinn lt. BP	38.958,51
Differenz	15.156,41

Anlagenabgang – Buchwerte:

Lt. Bw. sei die gesamte BGA vom Vermieter für allfällige Reparaturen des Vermietungsobjektes einbehalten worden. Der Restbuchwert sei aufwandswirksam ausgebucht worden. Gleichgültig wie der richtige Vorgang gewesen wäre, müsse diesem Restbuchwert ein Verkauf oder eine Entnahme gegenüberstehen. Die Überlassung dieser BGA an einen Dritten stelle eine Entnahme von Betriebsvermögen in das Privatvermögen von Frau Br dar. Zusätzlich seien als Veräußerungsverlust nach einmal € 7662,-- geltend gemacht worden (KZ 9020). Dieser Verlust werde von der BP storniert. (Betragliche Darstellung wie BP-Bericht)

Sicherheitszuschlag: Die Nachkalkulation der Rohaufschläge für die Getränke (20 % Umsätze) ergebe ein uneinheitliches Bild. Es hätten sich Rohaufschläge im Jahr 2002 von 189 %, 2003 von 434 % und 2004 von 201 % ergeben. Durch die Berichtigung des WES und der Ausgliederung des WES für die Cateringumsätze würden sich immer noch schwankende Rohaufschläge rein auf die Umsätze Gasthaus bezogen ergeben. 2002 – 261 %, 2003-318 %, 2004-334 %. Eine genaue Kalkulation nach Erlösgruppen bzw. der Nachvollzug des Wareneinsatzes und Erlöses sei für die BP nicht möglich gewesen, da dem gesetzlichen Erfordernis nach Führung eines Wareneinsatzbuches nicht nachgekommen worden sei. Es sei auch keine Aufschlüsselung des WES in anderer Form erfolgt. Aufgrund dieser Mängel würden die Getränkeerlöse geschätzt und ein Sicherheitszuschlag von ca. 3 % der erklärten Erlöse festgesetzt. (Betragliche Auswirkung wie im BP-Bericht)

Reisespesen Diäten

Es seien Kilometergelder für Fahrten 1 etc. geltend gemacht worden. Im KfZ Aufwand würden sich Tankbelege und Leasingrechnungen für zwei betriebliche Fahrzeuge (VW Bus und Mercedes Vaneo (Minivan)) befinden. Der Ansatz von Kilometergeld sei mit einem Fahrtenbuch nachzuweisen. Ohne Nachweis seien betriebliche Fahrten mit dem privaten Fahrzeug für die BP nicht nachvollziehbar. Im Jahr 2002 wurden Km-Gelder in Höhe von 1296 Euro geltend gemacht – dies entspräche einer Fahrtleistung von 3639 Km mit dem Privatfahrzeug. Im Jahr 2003 wurden 1729 Euro (4852 km) geltend gemacht. Dies entspräche 240 Fahrten von A zur 1. Da diese Ansätze nicht nachgewiesen seien, jedoch andererseits ein tlw. Gebrauch des PKW glaubhaft gemacht worden sei, würden 2000 km pro Jahr, das entspreche 700 Euro, von der BP anerkannt. (Betragliche Darstellung wie BP-Bericht)

Verkehrsstrafen (betrifft 2003)

Mit 23. November 2005 wurden in der Folge seitens des Finanzamtes ABC das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2004 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide, die den Feststellungen der BP folgten, erlassen.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 23. Jänner 2005 Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt: Auf Grund von Kalkulationen habe das Finanzamt festgestellt, dass die Nachkalkulation der Getränke über die drei geprüften Jahre ein uneinheitliches Bild ergebe. Allein die Feststellung eines "uneinheitlichen " Bildes berechtige jedoch nicht, die vorgelegten Zahlen und Summen zu verändern oder zu ergänzen, da ohne Berücksichtigung einer jährlichen Inventur jedweder Kalkulationsvergleich über Folgejahre nie stimmen könne bzw. nie eine rechtliche und inhaltliche Aussagekraft entwickeln könne.

Auch die Feststellung, dass eine genaue Kalkulation nach Erlösgruppen bzw. eine Nachvollziehung des Wareneinsatzes auf Grund der Aufzeichnungen nicht möglich sei, entspreche nicht den Tatsachen, da sämtliche Erlösaufzeichnungen und sämtliche Wareneingangsrechnungen vorgelegt worden seien. Für das Jahr 2002 sei für die Zwecke der Einkommensermittlung die Pauschalierungsbestimmungen in Anspruch genommen worden, die das Finanzamt mit dem Hinweis verwehre, dass der Umsatz des laufenden Jahres bereits die Umsatzgrenzen für Pauschalierungsmöglichkeit übersteige. Die Anwendungsvoraussetzungen der Pauschalierungsverordnung würden in § 2 Abs. 2 besagen, dass die Umsätze des vorangegangenen Jahres nicht mehr als ATS 3.500.000,-- betragen dürften. Nachdem es kein Vorjahr gebe, sei die Bestimmung nicht anzuwenden. Die Einkommensteuererklärung 2002 sei am 27. Februar 2004 unter Offenlegung der Inanspruchnahme der Pauschalierungsbestimmungen eingereicht worden. Am 13. April 2004 sei der Steuerbescheid 2002 unter Berücksichtigung der Steuererklärungen und Beilagen 2002 ohne jede Änderung erstellt worden. Eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides am 23. November 2005 sei unter Hinweis auf § 303 Abs. 4 BAO nicht möglich, da keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die nicht bereits bei der Veranlagung bekannt gewesen seien.

Als Begründung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 werde auf die Aussagen in der Stellungnahme vom 11. Oktober 2005 zu den Buchwerten der Anlagenabgänge verwiesen. Es werde demnach die Aufhebung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides und Umsatzsteuerbescheides 2002 sowie im Umsatzsteuerbescheid 2004 die Streichung der Hinzurechnung der Umsätze aus dem Titel der Buchwert-Entnahmen beantragt.

In der Folge wurde seitens der BP am 2. März 2006 eine Stellungnahme zur Berufung ausgefertigt und ausgeführt:

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung seien die Rohaufschläge bei der Erlösgruppe mit 20 % Umsatzsteuer (Getränke) durch Nachkalkulation verprobt worden. Dabei seien Rohaufschlagsschwankungen festgestellt worden. (Siehe Arbeitsbogen S. 62). Trotz versuchter Abgrenzungen, war eine exakte Rohaufschlagsermittlung nicht möglich. Der Grund dafür sei die Verbuchung der Erlöse und des Wareneinkaufs auf nur zwei Konten. Kontonummer 8002 für die Erlöse 20 % und Kontonummer 4102 für die Wareneinkäufe 20 %. Die Belege der Wareneinkäufe (auch der Erlösaufzeichnungen) wurden, sowie der Steuerberater schreibe, vollständig vorgelegt. Die Verbuchung auf dem Konto sei allerdings nur mit den Lieferantenbezeichnungen (siehe Kontoausdruck im Arbeitsbogen S. 63 bis 65) erfolgt. Am Beispiel des Lieferanten 1 erkenne man, dass eine Aufschlüsselung nach Wareneinsatz bzw. Erlösgruppen nicht erfolgt sei. Gerade die getrennte Aufzeichnung des

Wareneinkaufes nach Erlösgruppen sei die einzige Möglichkeit, die erklärten Erlöse kalkulatorisch verproben zu können. Gem. § 127 Abs. 1 BAO seien gewerblich Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen. Ein Befreiungsgrund liege beim gegenständlichen Unternehmen nicht vor, da keine gesetzliche Verpflichtung und keine freiwillige doppelte Buchführung vorliege. Gem. § 128 Abs. 1 BAO seien in das Wareneingangsbuch alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) einzutragen, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder fremde Rechnung erwerbe. Waren, die nach Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben würden, seien auch dann einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet würden.

Absatz 2: Das Wareneingangsbuch müsse für die im Absatz 1 bezeichneten Waren folgende Angaben enthalten: a) fortlaufende Nummer der Eintragung, b) Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung, c) Name und Anschrift des Lieferanten, d) Bezeichnung, wobei eine branchenübliche Sammelbezeichnung genüge, e) Preis, f) Hinweis auf die dazugehörigen Belege. Gerade die in den Buchstaben d und f angeführten Bestimmungen würden die Belegsammlung und den Wareneinkauf nachvollziehbar machen. Als branchenübliche Sammelbezeichnungen seien Begriffe wie Bierspirituosen, Wein, Sekt, alkoholfreie Getränke, Kaffee, Tee etc. geeignet – nicht aber nur die Lieferantenbezeichnung. Ein Wareneingangsbuch oder andere Aufzeichnungen, die diesen obigen Anforderungen genügen würden, seien nicht vorgelegt bzw. nicht geführt worden. Aus diesem Grund sei eine genaue Kalkulation und ein genauer Nachvollzug der Erlöse für die BP nicht möglich gewesen und daher sei der vom Steuerberater beanspruchte Sicherheitszuschlag festgelegt worden.

	2002	2003	2004
Erklärte Erlöse Getränke	83.851,13	128.926,28	20.612,82
Sicherheitszuschlag	2.500,00	3.800,00	600,00

Aufgrund der schriftlich vorgebrachten Einwendungen des Steuerberaters (siehe S. 85 des Arbeitsbogens Punkt 3) wurden die vorher geplanten Sicherheitszuschläge auf die nunmehr festgesetzten Sicherheitszuschläge reduziert. Damals habe der Berater eingeräumt, dass die Einwendungen der BP berechtigt seien. Im Jahr 2002 sei der Gewinn gemäß der Verordnung für Gaststätten und Beherbergungsbetriebe (Verordnung Bundesgesetzblatt 2 Nr. 227/1999) ermittelt worden. Die Verordnung besage, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (keine Buchführung nach § 41 EStG und Umsatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als € 255.000,00) der Gewinn pauschal ermittelt werden könne. Im Jahr 2002 sei

die Betriebseröffnung der Einzelfirma Br Birgit erfolgt, es seien daher keine Vorjahresumsätze vorgelegen. In einem solchen Fall würden die Einkommensteuerrichtlinien vorsehen (Randziffer 4262), dass die oben stehende Verordnung angewendet werden könne, wenn im Jahr der Betriebseröffnung der Umsatz im ersten Jahr € 255.000,00 nicht übersteige. Im Jahr 2002 war der Umsatz laut Erklärung € 352.376,00. Der Gewinn sei daher gem. § 43 EStG zu ermitteln. Der Einkommensteuerbescheid wurde für das Jahr 2002 von der BP gem. § 303 Abs. 4 wieder aufgenommen. Die Wiederaufnahme gründe sich nicht nur auf die Pauschalierung sondern auf zwei weitere Feststellungen (siehe S. 3 des BP-Berichtes bzw. S. 18 des Arbeitsbogens). Als Begründung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 verweise der Berater auf seine Aussagen in der Stellungnahme vom 11. Oktober 2005 (siehe Arbeitsbogen S. 84 Punkt 2). Der genaue Wortlaut dieser Stellungnahme lautet: "Frau Br hat ihren Betrieb am 31. August 2004 aufgegeben und das Pachtobjekt geräumt. Nach dem Auszug aus dem Pachtobjekt wären auf jeden Fall Instandsetzungs- und Sanierungsarbeiten fällig gewesen. Im Kulanzweg sei jedoch darauf verzichtet worden, da einige Anlagegüter einfach an Zahlungs statt hinterlassen wurden. Der korrekte Vorgang wäre eine Bewertung und Rechnungslegung dieser Anlagegüter gewesen und Herr Bd hätte in derselben Höhe eine Reparaturrechnung gestellt." Ob und in welcher betraglichen Höhe Instandsetzungsarbeiten fällig gewesen wären, sei mit keinem Beleg oder sonst wie nachgewiesen worden. Es seien nicht einige Anlagegüter hinterlassen worden, sondern die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung der Küche und der Gaststube. Der Buchwert dieser Anlagegüter habe € 9.297,00 betragen. Wie der korrekte Vorgang gewesen sei, sei durch den Berater dargestellt worden. Ob Herr Bd – der Vermieter des Gasthauses – eine Reparaturrechnung in selber oder geringerer Höhe hätte stellen können, wisse man nicht. Er habe jedenfalls keine gestellt. Dieses Hinterlassen der Anlagegüter stelle jedenfalls eine Entnahme mit steuerlicher Auswirkung auf den Überschuss und auf die steuerbaren Umsätze dar. Mit Schreiben vom 24. März 2006 wurde eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung abgegeben und ausgeführt: Im Visier der Betriebsprüfung stehe die Anwendung des Pauschalierungserlasses 2000 und zu dessen Verhinderung setze sie sich dabei über den Inhalt der Verordnung und die Vorschriften über die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO hinweg. Ein dünner Aufhängepunkt, um die in Anspruch genommene Pauschalierungsmöglichkeit verwerfen zu können, scheine eine versuchte Nachkalkulation zu sein. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, könne eine Nachkalkulation ohne Berücksichtigung von Inventurwerten nie zu einem brauchbaren Ergebnis kommen. Dieses Argument werde in der Stellungnahme einfach negiert, dafür würden Vorschriften herbeigezogen, die im gegenständlichen Fall keine Gültigkeit hätten. Der Prüfer verweise auf die §§ 127 und 128 BAO und hier besonders auf die Spartenaufteilung die ihm anscheinend

gefallen: Bierspirituosen, Wein, Sekt, alkoholfreie Getränke, Kaffee, Tee, etc. Es scheint sich hier wohl um ein Wunschdenken des Prüfers zu handeln, denn ein Blick in den § 3 Abs. 2 der Verordnung hätte Klarheit bringen können, welche Warengruppen insbesondere in Betracht kommen. Wir zitieren wörtliche: Küche, Heißgetränke, Speiseeis, Brot und Gebäck, Rauchwaren, Hilfsstoffe, sonstige Wareneinkäufe. Weiters stehe im § 3 Abs. 2 der Verordnung, dass das Wareneingangsbuch (§ 127 BAO) vereinfacht geführt werden könne, keinesfalls so, wie es die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme annehme. Jedenfalls seien die erforderlichen Warengruppen eingehalten worden, in zeitlicher Reihenfolge und mit einer fortlaufenden Nummer versehen.

2. Auf weiteren dünnen Füßen stehe die Begründung des Finanzamtes eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2002 zu erreichen. a) Ein Blick in die Pauschalierungsordnung besage, dass der Gewinn pauschal ermittelt werden könne, wenn der Vorjahresumsatz € 255.000,00 betragen habe. Nachdem es hier kein Vorjahr gebe, könne diese Bestimmung nicht angewendet werden. Ein Hinweis auf Richtlinien könne hier nicht genügen, es wäre eine Bestimmung aus dem Gesetz abzuleiten. b) weiters handle es sich um keine neue Tatsache, sondern sei dem Finanzamt die Pauschalierungsanwendung bei der Abgabe der Steuererklärung 2002 am 27. Februar 2004 bekannt gewesen.

3. Sicherheitszuschlag von € 2.500,00 könne auch keine weitere Argumentation für eine Wiederaufnahme sein, da der Versuch einer Nachkalkulation inhaltlich ins Leere gehe und keine Begründung für eventuelle unterstellte Kalkulationsdifferenzen darstellen könne.

4. Reisespesen – Diäten: Gewinnerhöhung € 596,00. Es sei richtig, dass kein Fahrtenbuch vorgelegt werden könne, es sei aber auch nicht notwendig, bei der Anwendung von Pauschalierungsbestimmungen gewisse Ausgaben nachzuweisen, da sie ohnehin im Pauschalsatz Berücksichtigung finden würden. Nur der Ordnung halber sei erwähnt, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2002 zusätzlich noch Cateringumsätze tätigte (Zustellung von Waren), und da wirken die vom Prüfer anerkannten monatlichen € 166,66 (bzw. 6,41 km pro Tag) geradezu unglaublich und lebensfremd. Weiters wäre auch hier eine Wiederaufnahme wegen geringer Beträge unzulässig.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 6. April 2006 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2009, nachweislich eigenhändig übernommen am 28. Jänner 2009 wurde der Berufungswerberin ein Vorhalt zugestellt und ausgeführt:

„1) Laut Ihrer Berufungsschrift (erster Absatz) wurde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2004 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 Berufung erhoben.

Aus dem Inhalt der Berufungsschrift ergibt sich, dass auch die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2002 (und allenfalls auch die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2002) bekämpft werden. Bitte geben Sie bekannt, gegen welche Bescheide sich Ihre Berufung richtet.

2) Wurde im Berufszeitraum ein Wareneingangsbuch geführt? Wenn ja, in welcher Weise?

Wurden die Warengruppen nach § 3 Abs. 2 der Verordnung (BGBl II 1999/227) eingehalten und wurden dort genannten Kriterien eingehalten? Wurden die Rechenstreifen aufbehalten?

3) Reduzierung KM-Gelder: Laut BP befanden sich zwei Fahrzeuge im Betriebsvermögen. Ein Ansatz für Fahrten mit einem Privat-PKW in Höhe von € 700,-- jährlich erscheint demnach nicht zu gering. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

4) Anlagenabgang Buchwerte: In der Berufung wird auf Ihre Stellungnahme vom 11. Oktober 2005 verwiesen. Dort wird die steuerlich korrekte Vorgangsweise dargestellt. Diese wurde nicht eingehalten. Die unentgeltliche Überlassung von BGA an einen Dritten stellt steuerliche eine Entnahme dar. Die Gründe für die unentgeltliche Überlassung sind steuerlich unbeachtlich. Diesbezüglich muss den Ausführungen der BP gefolgt werden. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

5) Im gleichen Schreiben wird unter Punkt 3 Sicherheitszuschlag eingestanden, dass die Einwendungen der BP berechtigt sind und werden nur zu niedrige Abzugswerte für Eigenverbrauch, Personalverbrauch und Schwund eingewendet. Demnach wäre allenfalls der Sicherheitszuschlag zu reduzieren. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

6) Der Bw wird beigespflichtet, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung in der Steuererklärung offengelegt wurde. Jedoch ist nach Ansicht der Referentin im Eröffnungsjahr eines Betriebes keine Pauschalierung zulässig (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Band II, TZ 28/3 zu § 17). Bitte nehmen Sie dazu Stellung."

Mit Schreiben vom 12. März 2009 wurde die Berufungswerberin nochmals aufgefordert, den gegenständlichen Vorhalt zu beantworten. Auch dieses Schreiben wurde eigenhändig übernommen am 18. März 2009. In diesem Schreiben wurde die Berufungswerberin darauf hingewiesen, dass die Referentin bei Nichtbeantwortung davon ausgehe, dass auch die Wiederaufnahme des E-Verfahrens 2002 angefochten sei und werde nach Aktenlage entschieden. Auch hier erfolgte keinerlei Beantwortung.

Mit Schreiben vom 6. April 2009 wurden die Vorhalte in Kopie der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt und wurde angefragt, ob die Wiederaufnahme Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2002 als mit vorgelegt betrachtet werden könnte.

Mit Schreiben vom 20. April 2009 wurde seitens der Amtspartei mitgeteilt, dass die Wiederaufnahme als mit vorgelegt betrachtet werden könne.

Mit Bescheid vom 6. Juli 2009 wurde das Berufungsverfahren ausgesetzt, weil zu GZ. 2008/15/0200 beim VwGH eine Beschwerde anhängig war, in der die Frage zu beurteilen war, ob auch im Eröffnungsjahr eine Pauschalierung in Anspruch genommen werden kann.

Mit Erkenntnis vom 25. Oktober 2011 hat der VwGH entschieden, dass im Eröffnungsjahr die Pauschalierung in Anspruch genommen werden kann.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Angefochtene Bescheide

Im Hinblick auf die Frage, ob sich eine Berufung auch gegen den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheid richtet, ist auf den gesamten Inhalt der Berufung (ua. Begründung, Anträge) abzustellen (VwGH 28.1.1998, 96/13/0081).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 ist bei der Aufzählung der angefochtenen Bescheide im ersten Absatz der Berufungsschrift nicht enthalten. In der Berufung wird jedoch angeführt, eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides sei nicht möglich, da keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die nicht bereits bei der Veranlagung bekannt gewesen seien. Die Referentin geht daher davon aus, dass auch die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 mit Berufung angefochten wurde.

Diesbezüglich wurden auch seitens der Amtspartei keine Einwände erhoben.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist eine Verfahrensmaßnahme mit dem Ziel der Herbeiführung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Da mit ihr in rechtskräftige Bescheide eingegriffen wird, und damit regelmäßig auch Parteiinteressen berührt werden, ist eine solche Maßnahme nur unter den im Absatz 4 leg. cit. umschriebenen Voraussetzungen also etwa dann zulässig, wenn der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände (Tatsachen

oder Beweismittel) zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Gesetzeswortlaut "ist zulässig" im Absatz 4 leg. cit. weist darauf hin, dass die Verfügung einer amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme ins behördliche Ermessen gestellt ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand idealtypisch nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (ua. VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH v. 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln bezieht sich dabei stets nur auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr (ua. VwGH v. 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH v. 10.8.2005, 2005/13/0082; VwGH v. 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH v. 26.11.2002, 99/15/0176; VwGH v. 23.11.2000, 95/15/0122).

Das Hervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln ist mit Rücksicht auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung überdies nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH v. 5.7.2004; 99/14/0309). Tatsachen und/oder Beweismittel kommen demnach neu iSd. § 303 Abs. 4 BAO hervor, wenn sie der für die Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH v. 18.12.1997, 97/15/0040; VwGH v. 13.5.1986, 83/14/0089,0094).

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 ist am 11. März 2004 erlassen worden. Zu diesem Zeitpunkt sind der Abgabenbehörde die Steuererklärung und die Beilage zur Steuererklärung (Komb 11 E) zur Verfügung gestanden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im BP-Bericht dahingehend begründet, dass die Feststellungen in TZ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Bei der Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden.

Festgestellt wird, dass TZ 1 die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung 2002 betrifft. § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von

Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes (BGBl. 1999/227) in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet:

§ 2 (1) Für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes gelten die folgenden Bestimmungen.

Voraussetzung ist, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ermöglichen, und
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255 000 Euro betragen.

(2) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung im Eröffnungsjahr der Abgabenbehörde offengelegt wurde, da die entsprechende Erklärungsbeilage eingereicht wurde. Die Umsätze betrugen im Eröffnungsjahr lt. Komb. 11E € 393.129,13. Daraus ergab sich auch klar, dass die Umsätze höher sind als € 255.000. Ob im Jahr der Betriebseröffnung eine Pauschalierung zulässig ist, wird im Gesetz nicht eindeutig geregelt. Nach den Einkommensteuerrichtlinien (RZ 4262) ist im Fall der Betriebseröffnung die Inanspruchnahme der Pauschalierung nur zulässig, wenn der Umsatz im ersten Jahr 255.000 € nicht übersteigt. Der Unabhängige Finanzsenat hat diesbezüglich bisher unterschiedlich judiziert: Während der UFS Außenstelle Graz zu RV/0055-G/08 vom 18.4.2008 (Amtsbeschwerde zu Zl. 2008/15/0200 anhängig) von einer Zulässigkeit der Inanspruchnahme der Pauschalierung ausging, wurde dies in der Entscheidung UFS Außenstelle Linz, RV/0239-L/07 vom 29. Jänner 2008 und in der Entscheidung UFS Außenstelle Wien vom 3.4.2008, RV/2081-W/03 verneint. Im Wesentlichen wurde die Versagung der Pauschalierung damit begründet, dass es im Jahr der Betriebseröffnung keine Vorjahresumsätze gebe.

Der VwGH hat aber nunmehr mit Erkenntnis vom 25. Oktober 2011 entschieden, dass eine solche Inanspruchnahme der Pauschalierung im Eröffnungsjahr zulässig sei.

Auf diesen Umstand kann demnach die Wiederaufnahme nicht gestützt werden. Die Einkünfte haben sich aus diesem Grund im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid um € 15.156,41 erhöht.

TZ 2 und 3 betreffen das Jahr 2003, TZ 4 und 5 das Jahr 2004, also nicht das bei der Wiederaufnahme streitgegenständliche Jahr 2002.

Die Feststellung in TZ 7 zu den Reisekosten vermag die Wiederaufnahme ebenfalls nicht zu tragen, da die Betriebsausgaben bei Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht nachgewiesen werden müssen und so ein nichtgeführtes Fahrtenbuch keine Auswirkungen haben kann. Aus diesem Grund haben sich die Einkünfte um € 596,-- erhöht.

Es wurden jedoch auch Kalkulationsdifferenzen festgestellt und formelle Mängel des Wareneingangsbuches festgestellt. Aus diesem Grund wurde ein Sicherheitszuschlag von € 2500,-- verhängt. (TZ 6) Dies ist nach den obigen Ausführungen aber der einzige Punkt, auf den die Wiederaufnahme gestützt werden könnte.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört dabei zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 15.9.1993, 92/13/0004, 26.11.1996, 92/14/0212). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 17.12.1993, 91/17/0196; 26.11.1996, 92/14/0212).

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (u. a. VwGH vom 30. 11. 1999, 94/14/0173).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Im gegenständlichen Fall ergeben sich Mängel beim Wareneingangsbuch. Das Wareneingangsbuch wurde nach dem unwidersprochenen Vorbringen der BP wie folgt geführt: Es wurden die Wareneingangsrechnungen gesammelt (und auch vollständig der BP vorgelegt). Die Verbuchung erfolgte auf den Konten nur mit den Lieferantenbezeichnungen (1, 2, 3, 4 etc.- siehe Arbeitsbogen Seite 63 bis 65). In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP führt die Bw. an, sie habe die erforderlichen Warengruppen eingehalten. Weitere Nachweise oder ein detaillierteres Vorbringen dazu erfolgten aber trotz Vorhalt der Referentin nicht. Da die Referentin im Arbeitsbogen Auszüge der Konten sehen konnte, geht sie davon aus, dass das Vorbringen der BP, wonach nur Lieferantenbezeichnungen vorliegen, jedoch keine branchenüblichen Sammelbezeichnungen, richtig ist.

Solche branchenüblichen Sammelbezeichnungen sind aber sowohl in der BAO als auch bei der vereinfachten Führung des Wareneingangsbuches nach der Verordnung betreffend Pauschalierung notwendig. Gemäß § 3 (2) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes in der im Berufszeitraum geltenden Fassung kann das Wareneingangsbuch (§ 127 der Bundesabgabenordnung) in der Weise vereinfacht geführt werden, dass

- die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer versehen werden,
- die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr jeweils getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammengerechnet werden, und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch eingetragen werden,
- die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufbewahrt werden.

Wenn die Bw. dem Prüfer vorwirft, die Warengruppen, die er für notwendig halte, würden seinem Wunschdenken entsprechen, so wird darauf hingewiesen, dass die vom Prüfer angegebenen Sammelbezeichnungen sehr wohl branchenüblich sind. Sie entsprechen auch der Darstellung in den Einkommensteuerrichtlinien, RZ 4308, denen zwar keine normative Kraft zukommt, die aber doch als Auslegungsbehelf dienen können. Keinesfalls sind jedenfalls Lieferantenbezeichnungen branchenübliche Sammelbezeichnungen für Waren.

Es liegt demnach kein ordnungsgemäß geführtes Wareneingangsbuch vor.

Das Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke zu führen. Es dient primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses, zB der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung.

Seitens der Betriebsprüfung wurde eine Nachkalkulation der Rohaufschläge (Siehe Seite 62 des Arbeitsbogens) durchgeführt. Hierbei wurde der Wareneinsatz um den geschätzten WES Catering berichtigt und den Erlösen gegenübergestellt. Es ergaben sich Rohaufschläge in Höhe von 243 % (2002), 290 % (2003) und 281 % (2004). Nach den Ausführungen der BP betragen die branchenüblichen Rohaufschläge 300 – 400 %.

Mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2005 wurde seitens des steuerlichen Vertreters zugestanden, dass die Einwendungen der BP berechtigt sind. In der Berufung wurde gegen die Kalkulation eingewendet, ohne Berücksichtigung einer jährlichen Inventur könne ein Kalkulationsvergleich über Folgejahre nie stimmen.

Nach Ansicht der Referentin ist die Verhängung eines geringen Sicherheitszuschlages von 3% aufgrund des nicht ordnungsgemäß geführten Wareneingangsbuches und der Kalkulationsdifferenzen zulässig. Gerade das Wareneingangsbuch soll eine Verprobung der Umsätze ermöglichen. Dass der Prüfer aufgrund der nachgewiesenen Mängel keine genauere Verprobung durchführen konnte, ist demnach der Bw. anzulasten. Die bei der (pauschalen) Verprobung der Getränkeumsätze festgestellten Differenzen wurden seitens der Bw. nicht erklärt oder widerlegt, sondern mit einem pauschalen Hinweis darauf, dass Inventuren nicht berücksichtigt worden seien, bekämpft. Es wurden jedoch keine solchen vorgelegt und auch sonst keinerlei Fragen der Referentin in den Vorhalten beantwortet.

Nach Ansicht der Referentin sind demnach Tatsachen (Kalkulationsdifferenzen, Mängel des Wareneingangsbuches) neu hervorgekommen, die einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist weiters zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (Vgl. VwGH vom 14.12.1995, 94/15/0003, sowie vom 5.6.2003, 2001/15/0133).

Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist also unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind.

Eine Interessenabwägung im Sinne des § 20 BAO verbietet bei (absoluter bzw. relativer) Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. (Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, TZ. 40 zu § 303, VwGH vom 2.8.1995, 93/13/0065).

Im gegenständlichen Fall beträgt die sich aufgrund des Wiederaufnahmegrundes (Sicherheitszuschlag) ergebende Gewinnänderung € 2500,--. Nachdem die Pauschalierung zulässig ist, würde sich der Gewinn um € 137,50 (5,5% von 2500) erhöhen, die steuerliche Auswirkung nach Tarif wäre noch geringer (lt. Bescheid vom 11.3.2004 41% von 137,50€).

Die Begründung des Finanzamtes zum Ermessensgebrauch ist bei dieser Fallkonstellation keinesfalls ausreichend.

Mit Rücksicht auf das das abgabenbehördliche Rechtsmittelverfahren beherrschende Gebot der prinzipiell meritorischen Entscheidung über ein Rechtsmittel geht auch das Recht und die Pflicht zur Ermessensübung auf die Berufungsbehörde über. Im Rechtsmittelverfahren hat somit die Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 213)

Die Referentin geht davon aus, dass aufgrund der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen keine Wiederaufnahme zulässig ist. Bei der Ermessensübung wird das

Hauptaugenmerk bei dieser Sachlage auf die Verwaltungsökonomie gelegt, da jede neue Bescheiderstellung mit Kosten verbunden ist, die im gegenständlichen Fall vermutlich die zusätzliche Einkommensteuer übersteigen würden.

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 wird demnach stattgegeben.

3) Einkommensteuer 2002

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 11. März 2004 wieder auflebt.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 23. November 2005 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

4) Umsatzsteuer 2002

Das Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke zu führen. Es dient primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses, zB der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung.

Zu den Mängeln des Wareneingangsbuches siehe die Ausführungen unter Punkt 2.

Seitens der Betriebsprüfung wurde eine Nachkalkulation der Rohaufschläge (Siehe Seite 62 des Arbeitsbogens) durchgeführt. Hierbei wurde der Wareneinsatz um den geschätzten WES

Catering berichtigt und den Erlösen gegenübergestellt. Es ergaben sich Rohaufschläge in Höhe von 243 % (2002), 290 % (2003) und 281 % (2004). Nach den Ausführungen der BP betragen die branchenüblichen Rohaufschläge 300 – 400 %.

Mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2005 wurde seitens des steuerlichen Vertreters zugestanden, dass die Einwendungen der BP berechtigt sind. In der Berufung wurde gegen die Kalkulation eingewendet, ohne Berücksichtigung einer jährlichen Inventur könne ein Kalkulationsvergleich über Folgejahre nie stimmen.

Nach Ansicht der Referentin ist die Verhängung eines geringen Sicherheitszuschlages von 3% aufgrund des nicht ordnungsgemäß geführten Wareneingangsbuches und der Kalkulationsdifferenzen zulässig. Gerade das Wareneingangsbuch soll eine Verprobung der Umsätze ermöglichen. Dass der Prüfer aufgrund der nachgewiesenen Mängel keine genauere Verprobung durchführen konnte, ist demnach der Bw. anzulasten. Die bei der (pauschalen) Verprobung der Getränkeumsätze festgestellten Differenzen wurden seitens der Bw. nicht erklärt oder widerlegt, sondern mit einem pauschalen Hinweis darauf, dass Inventuren nicht berücksichtigt worden seien, bekämpft. Es wurden jedoch keine solchen vorgelegt und auch sonst keinerlei Fragen der Referentin in den Vorhalten beantwortet.

Die Berufung war demnach abzuweisen.

5) Umsatzsteuer 2004

a) Sicherheitszuschlag

Es gelten die obigen Ausführungen zu Punkt 2 und 4.

b) Entnahme der Betriebs- und Geschäftsausstattung

Gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs. 3 erster und zweiter Satz EStG).

Die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen wird gem. § 3 Abs. 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Laut der Bw. wurde die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung bei der Betriebsaufgabe vom Vermieter für allfällige Reparaturen einbehalten. Nachweise und Belege gibt es dazu

nicht, ebenso erfolgt keinerlei Vorbringen, welche Reparaturen notwendig waren oder ähnliches.

Selbst der steuerliche Vertreter schildert im Schriftsatz vom 11. Oktober 2005 die steuerlich korrekte Vorgangsweise (Rechnungslegung des Vermieters bezüglich notwendiger Reparaturen, Bewertung und Rechnungslegung Verkauf Anlagegüter) und gesteht zu, dass diese nicht eingehalten wurde. Die Referentin geht demnach mangels Nachweise von einer Entnahme des Betriebsvermögens bzw. soweit die Wirtschaftsgüter zurückgelassen wurden von einer unentgeltlichen Überlassung an den Vermieter aus. Beide Vorgänge unterliegen der Umsatzsteuerpflicht.

Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorhalt der Referentin vom 22. Jänner 2009 blieben unwidersprochen.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, am 29. Dezember 2011