



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.E., vom 29. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 26. April 2002 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	144.595,00 S	Einkommensteuer	2.412,00 S
			Abgabenschuld	175,29 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichts-

hof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erzielt gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Cafe-Pubs.

Anlässlich einer von Dezember 2001 mit Unterbrechungen bis Februar 2002 stattgefundenen und die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung [= Anlage I zum BP-Bericht vom 27. Februar 2002] entnommen werden.*):

#### „Punkt 1 Zuschätzung

Sachverhalt betr. die Mängel der Aufzeichnungen und Belege:

Grundsätzlich erfolgt die Erfassung der einzelnen Umsätze bzw. Trennung der Entgelte über die Schankanlage, in dem die verkauften Portionen mittels „Code“ boniert werden. Täglich wird eine Aufstellung über sämtliche Bonierungen pro Produkt, der entsprechende Umsatz sowie die Gesamtsumme als Tageslosung ausgedruckt. Bei Durchsicht dieser Ausdrücke wurde festgestellt, dass immer wieder Korrekturen bei der Anzahl der Portionen (und somit eine Verminderung des Umsatzes) vorgenommen wurden. Auf Befragen des Berufungswerbers (Bw.) gab dieser an, dass er zusätzlich eine Stricherlliste führt und diese mit dem Ausdruck vergleicht. Die Stricherlliste wäre nötig, denn es komme immer wieder vor, dass die Schankanlage nicht richtig funktioniert. Diese Stricherllisten werden nicht aufbewahrt. Ein täglicher Kassasturz wird nicht gemacht.

Es wurde festgestellt, dass zwischen dem Abschluss vom 9. Jänner und dem vom 10. Jänner 1999 ein weiterer Tagesausdruck gemacht wurde, zu dem der Bw. keine Erklärung abgeben vermochte.

Dem Buchhalter werden sämtliche Belege zu Erfassung übergeben. Dieser erstellt die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Form von Excell-Tabellen. Es konnte nicht nachvollzogen werden, aus welchen Belegen (Rechnungen) sich die einzelnen Aufwandspositionen zusammensetzen, da laut Auskunft die einzelnen Positionen – ausgehend vom Kassa- oder Bankbuch – mit der Rechenmaschine addiert worden wären. Ein Spesenverteiler wurde nicht erstellt.

Bei der Kontrolle der Belege wurde festgestellt, dass ca. einmal im Monat eine

Privatentnahme, gelegentlich auch eine Bar-Einlage im Kassabuch eingetragen wurde. Dazugehörige Belege gibt es nicht. Im Widerspruch zum Bw. erklärte der Buchhalter, er hätte telefonisch vom Bw. nach seinem Hinweis auf die fehlenden Entnahmen, die Anweisung erhalten, eine solche zu verbuchen.

Vielfach wurden Eintragungen (Aufwand und Vorsteuer) nur auf Grund von Zahlscheinen oder Barzahlungen vorgenommen. Die dazugehörigen Rechnungen sind nicht vorhanden. In der betrieblichen Belegsammlung waren Rechnungen enthalten, die bisher keinen Eingang in das Rechenwerk fanden.

Der Wareneinkauf laut Wareneingangsbuch (WEB) weicht von der entsprechenden Aufwandsposition in der Gewinnermittlung erheblich ab. Der Buchhalter versuchte diese Abweichung damit zu erklären, dass die Lieferung im WEB mit Rechnungsdatum erfasst würde, die Zahlung aber möglicherweise im nächsten Jahr erfolgt sei. Im Zuge der Betriebsprüfung (BP) konnten jedoch keine solchen späteren Zahlungen gefunden werden. Auf Grund des WEB und der erklärten Erlöse wurden für die einzelnen Umsatzträger durch die BP die rechnerischen Rohaufschläge ermittelt. Dabei wurden teilweise erhebliche Schwankungen festgestellt, z.B. Spirituosen: RAK 3,7 (1988)/17,1 (1999)/38,1 (2000).

Bei Durchsicht des privaten Bankkontos wurde festgestellt, dass eine Versicherungsentschädigung (wegen Einbruchs in das Lokal), eine Überweisung der Gebietskrankenkasse und ein Zuschuss der Stadt Enns für ein Dartturnier auf diesem Konto eingingen und diese Vorgänge in der Gewinnermittlung keinen Niederschlag fanden.

Sachverhalt – ungeklärte Vermögenszuwächse:

Die BP erstellte – ausgehend von Gewinnermittlung, Steuererklärung und Belegsammlung – eine Vermögensdeckungsrechnung, deren (vorläufiges) Ergebnis dem Bw. bei der Betriebsbesichtigung am 5. Februar 2002 vorgehalten wurde.

Der Bw. gab an, dass er seine Lebenshaltungskosten aus den Einkünften des Lokales bestreite, den er wohne bei seinem Vater und daher entstünden ihm weder Kosten für Miete und Essen.

Dazu hätte er auch von seiner Mutter etwas geschenkt bekommen (100.000,00 S für die Lokalablöse 1/1998 und 50.000,00 S für den Autokauf 11/98) und im Casino zu Silvester 1999 200.000,00 S gewonnen.

Am 12. Februar 2002 übergibt der Bw. die Kontoauszüge seines privaten Kontos, einen Wettschein über eine Auszahlung von 142.742,00 S im Mai 1999, zwei Zettel auf denen die Mutter mit Unterschrift 50.000,00 S am 23. Dezember 1998 und 50.000,00 S im Juni 2000 als Geldgeschenke bestätigte. Weiters wurde eine handschriftliche Bestätigung seines Vaters über eine Schenkung von 100.000,00 S im Jänner 1998 anlässlich der Geschäftseröffnung vorgelegt, wobei kein Nachweis über einen Geldfluss bzw. eine Kontoabhebung vorhanden ist.

Bei der Schlussbesprechung legte der Bw. am 27. Februar 2002 eine weitere handschriftliche

Bestätigung des Vaters vor, aus der hervorgeht, dass ihm dieser seit 1996 monatlich einen Betrag von 2.000,00 S in bar schenkt. Beweise darüber wurden nicht vorgelegt. Der Bw. gab auch an, häufig zu spielen und zu wetten.

Bei genauerer Überprüfung der vorgelegten Bestätigungen fielen folgende Widersprüche auf: Während von seiner Mutter zwei Bestätigungen über Schenkungen von jeweils 50.000,00 S vorgelegt wurden, wobei die Schenkung im Juni 2000 für Kauf eines Autos vorgesehen war, behauptete der Bw. laut Niederschrift bei der Gendarmerie Enns am 8. September 1998, dass er von seiner Mutter im Jänner 1998 100.000,00 S zur Finanzierung des Lokales erhalten habe. Weitere 100.000,00 S habe er aus Eigenmittel gehabt, der Rest sei mit Kredit finanziert worden. In der Buchhaltung erfasst sind: eine Bareinlage (Bank) vom 19. Jänner 1998 von 200.000,00 S, eine Bareinlage (Kassa) vom 1. Februar 1998 von 30.000,00 S und eine Bareinlage (Kassa) vom 9. November 2000 von 50.000,00 S (Schenkungen von Mutter für Autokauf). Von Zuwendungen des Vaters war bisher noch nie die Rede. Alle Bestätigungen sind mit Februar 2002 datiert.

Die BP hat das private Bankkonto durchgesehen. Dabei wurden neben privaten Zahlungen und betrieblichen Eingängen auch Bareinzahlungen festgestellt, deren Herkunft nicht geklärt ist. Die Barabhebungen sind wesentlich geringer. Diese Bareinlagen (1998 283.800,00 S, 1999 413.940,00 S und 2000 412.000,00 S) stammten laut dem Bw. aus Wett- und Spielgewinnen. Das Ergebnis der Geldrechnung lautet:

in S	1998	1999	2000
adaptierter Gewinn	-549.420,95	116.863,31	42.116,10
aus Bankkonten	463.081,00	-129.442,00	-98.552,00
private Zahlungen	-36.518,50	-80.603,40	-78.030,40
Unterdeckung	-122.858,45	-93.182,09	-134.466,40
Geschenk Mutter	50.000,00		50.000,00
Geschenk Vater	124.000,00	24.000,00	24.000,00
zur Verfügung	51.141,55	-69.182,09	-60.466,40

Prüfungsfeststellung:

Selbst wenn man die (sehr unglaubwürdigen) Geldzuwendungen der Eltern anerkennt, ergibt sich für 1999 und 2000 noch immer ein negativer Deckungsbeitrag. Auch für 1998 ist zu unterstellen, dass die Mittel zur Finanzierung der laufenden Ausgaben für die Lebenshaltung nicht ausreichen. In allen drei Jahren ist bei der Berechnung der zur Verfügung stehenden

Mittel noch überhaupt nicht berücksichtigt, dass ein (süchtiger) Spieler weitaus höhere Einsätze tätigt, als ein Gelegenheitsspieler. Da es unwahrscheinlich ist, dass jemand langjährig und ausschließlich von Spiel- oder Wettgewinnen lebt, und daraus Vermögen bildet, ist die Abgabenbehörde berechtigt, das Vorbringen eines Steuerpflichtigen in Zweifel zu ziehen, er habe nachhaltig und in größerem Ausmaß Spielgewinne erzielt (VwGH vom 25.11.1986, 86/14/0043). Von Spielgewinnen zu leben ist vielmehr weit weniger wahrscheinlich als alle anderen Möglichkeiten, die geeignet sind, die Herkunft der Mittel für den Lebensunterhalt zu erklären. Der Behauptung, in den drei prüfungsgegenständlichen Jahren mehrere 100.000,00 S gewonnen zu haben, sind die zu Gunsten des Glücksspiels bzw. der Wettbüros wirkenden Gesetze des Zufalls entgegenzuhalten. Dass diese allgemeine Lebenserfahrung gerade auf den vorliegenden Fall nicht zutrifft, ist eine Behauptung, für die der Spieler auf Grund ihrer Ungewöhnlichkeit und Unwahrscheinlichkeit gehalten ist, Nachweise zu erbringen. Kann er für seine nachhaltige, erfolgreiche Spiel- und Wettleidenschaft keine Zeugen oder Aufzeichnungen anbieten, so kann, ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, vom Vorliegen eines ungeklärten Vermögenszuwachses ausgegangen werden.

Schon allein durch die gravierenden formellen und sachlichen Mängel der Aufzeichnungen ergeben sich für die Behörde begründete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der erklärten Bemessungsgrundlagen. In Fällen derart unglaubwürdiger, unwahrscheinlicher Behauptungen und unzureichender Vermögensverhältnisse ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln, insbesondere weil der Bw. keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag.

in S	1998	1999	2000
Zuschätzung netto	100.000,00	200.000,00	200.000,00
davon mit 20% USt	85.000,00	170.000,00	174.000,00
davon mit 10% USt	15.000,00	30.000,00	20.000,00
davon mit 14% USt			6.000,00

#### Punkt 2 Afa – Anschaffung Lokal

##### Sachverhalt:

Das Lokal wurde mit 31. Jänner 1998 vom Vorbesitzer erworben. Laut Kaufvertrag wurde als Gegenleistung für die Überlassung des Betriebes – insbesondere dessen Einrichtung – die Bezahlung von 700.000,00 S sowie die Übernahme der noch aushaftenden Verpflichtungen aus dem Lieferübereinkommen mit der Brauerei vereinbart. Dem Vertrag wurde zwar eine Inventarliste angeschlossen, aber eine Preisauszeichnung der einzelnen Positionen ist nicht

ersichtlich. Im Anlagenverzeichnis wurde vom Buchhalter eine Aufgliederung wie folgt vorgenommen:

1. Maschinen	200.000,00 S	Afa 20%
2. Einrichtung	350.000,00 S	Afa 15%
3. Geschirr, Gläser	150.000,00 S	Afa 33%

Prüfungsfeststellung:

Diese Aufgliederung und Bewertung ist weder aus dem Vertrag noch der Inventarliste zu entnehmen und entbehrt somit jeder Grundlage, sie ist daher als willkürlich zu bezeichnen.

Wird ein Betrieb entgeltlich erworben, so sind die Wirtschaftsgüter stets mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Zu den Anschaffungskosten zählen nicht nur hingegebene Geldbeträge, sondern auch die Übernahme von Verbindlichkeiten. Die Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten auf die erworbenen Wirtschaftsgüter ist nach objektiven Wertregeln vorzunehmen.

Laut Rechnung wurde das gesamte Unternehmen übernommen. Nach Ansicht der BP ist daher vom Erwerb einer Einheit zu sprechen, die als solche ins Anlagenverzeichnis aufzunehmen ist. Eine Aufspaltung in verschiedene Positionen und Afa-Sätze ist daher nicht zulässig. Die Anschaffungskosten betragen 898.458,24 S (Zahlung und Brauerei-Verträge). Die Betriebsausstattung (laut Besichtigung handelt es sich dabei im Wesentlichen um die Küche inkl. Geräte und das gesamte Mobiliar; der Bestand an Geschirr und Gläsern ist eher bescheiden) ist nicht neu. Die Restnutzungsdauer wurde von der BP mit acht Jahren festgestellt.

#### Punkt 4 Getränke-Liefervertrag

Sachverhalt:

Beim Kauf des Betriebes im Jänner 1998 hatte der Bw. vom Vorbesitzer die Verbindlichkeiten aus dem Lieferübereinkommen mit der Brauerei zu übernehmen. In den betrieblichen Aufzeichnungen hat dies bisher keinen Niederschlag gefunden.

Prüfungsfeststellung:

Laut Auskunft wurde das Lieferübereinkommen (Af Getränke) mit der Rabattgutschrift zum 31. Dezember 2000 zur Gänze getilgt. Für den Bierbezugsvertrag wurde eine Laufzeit von fünf Jahren vereinbart. Die Vertragssumme ist daher auf diesen Zeitraum gleichmäßig verteilt aufzulösen. Die Vereinnahmung der Gegenleistung (Kaufpreis für das Belieferungsrecht) stellt schon im Zeitpunkt des Erhalts einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar. Die jährliche Auflösung (laut Rabattgutschriften bzw. auf die Laufzeit) ist in der Gewinnermittlung ergebniserhöhend anzusetzen.“

in S	1998	1999	2000
Af Getränke	12.853,94	12.853,95	12.853,95
Bier	31.979,28	31.979,28	31.979,28
Gewinnerhöhung	44.833,22	44.833,23	44.833,23
Vertragssumme Af Getränke	38.561,84		
Vertragssumme Bier	159.896,40		
Erhöhung Entgelte 20%	198.458,24		

Die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2001 erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, wobei auf die Niederschrift vom 27. Februar 2002 über die BP verwiesen wurde. Die Erledigung wich gegenüber der Erklärung wie folgt ab:

in S	lt. Erklärung	nach BP
Ablöse Lokal	93.009,00	112.307,00
Kfz-Aufwand	15.000,00	30.000,00
Auflösung Biervertrag	0	31.979,28

Ein Verlustabzug war nicht zulässig, da eine Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt und die Gewinne durch die BP ermittelt wurden.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000, sowie den Einkommensteuerbescheid für 2001, alle jeweils vom 26. April 2002, erhob der Abgabepflichtige am 29. Mai 2002 fristgerecht Berufung und führte zusammengefasst aus:

zu Punkt 2 der Niederschrift, Afa Anschaffung Lokal:

Es sei nicht nachzuvollziehen, weshalb durch die BP die Abschreibung mit einem Pauschalsatz von 12,5% des gesamten Kaufpreises vorgenommen wurde. Es werde beantragt, die Abschreibungen wie folgt vorzunehmen:

in S	Anschaffungsk.	Nutzungsdauer	Afa
Schankanlage	250.000,00	5	50.000,00
Einrichtung	450.000,00	5	90.000,00
Kaffeemaschine	50.000,00	4	12.500,00
Küche u. Spüler	90.000,00	5	18.000,00
Gastgarten, Markise	30.000,00	3	10.000,00
Gläser	28.458,00	3	9.486,00
Summe	898.458,00		189.986,00

Begründet werde der Ansatz von einer teilweisen geringeren Nutzungsdauer damit, dass es sich um Anlagen handelt, welche bereits einige Jahre verwendet worden seien.

zu Punkt 4 der Niederschrift, Getränke Liefervertrag:

In der Niederschrift werde ausgeführt, dass die Vereinnahmung der Gegenleistung schon zum Zeitpunkt des Erhalts einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang darstelle. Es sei schon mehrmals eingewendet worden, dass kein Geldbetrag geflossen sei. Die Übernahme einer Verbindlichkeit könne zu keinem umsatzsteuerpflichtigen Vorgang führen. Es werde beantragt, die bisher festgesetzte Umsatzsteuer bzw. die Erhöhung der 20%-igen Entgelte um 198.458,24 S wieder rückgängig zu machen.

zu Punkt 1 der Niederschrift, Zuschätzung:

Bei den Aufzeichnungsmängel werde festgehalten, dass keine Privatentnahmen verbucht worden seien. Dieser Vorwurf könne nicht nachvollzogen werden, da ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht verpflichtet sei Privatentnahmen zu verbuchen. Vom Buchhalter sei lediglich eine Aufzeichnung über betriebliche Vorgänge geführt worden.

Der Mängel, dass die Rohaufschläge bei den Spirituosen großen Schwankungen unterlägen, sei mangels Inventuren ebenfalls nicht nachzuvollziehen, da es wohl logisch sei, dass bei Betriebseröffnung ein niedriger Rohaufschlag als in den Folgejahren vorhanden sei. Es handle sich bei den Spirituosen nicht um eine verderbliche Ware, und es müsse ein gewisser Warenbestand aufgebaut werden. Über die Jahre gesehen, lägen die Rohaufschläge in einer normalen Bandbreite.

Offensichtlich seien die Umsatzzuschätzungen auf Grund des vorgelegten Bankkontos vorgenommen worden. Bei den in der Niederschrift erwähnten Bareinzahlungen seien die gesamten Bareinlagen angesetzt worden, obwohl immer wieder gesagt worden sei, dass es sich bei dem Bankkonto um das Spielkonto gehandelt habe.

Es sei aus den Kontoauszügen eindeutig ersichtlich, dass es sich hierbei um Spielentnahmen



und Einlagen von Spielgewinnen bzw. um die Rückgabe des zum Spielen abgehobenen Geldes gehandelt habe. Es sei in der Niederschrift darauf hingewiesen worden, dass nach der Rechtsprechung Spielgewinne nicht anzuerkennen seien. Dies sollte aber nicht dazu führen, dass einfach davon ausgegangen werde, dass jemand Spielverluste erleidet, wenn er öfters spiele. Zudem seien die Lebenshaltungskosten äußerst gering. Weiters werde noch darauf hingewiesen, dass in den Jahren 1999 und 2000 ein beträchtlicher Teil der seit der Jugend angesammelten Schmuckstücke verkauft worden sei. Es werde beantragt, die auf Grund des Privatkontos vorgenommenen Umsatz- und Gewinnerhöhungen wieder rückgängig zu machen.

Abschließend werde noch um Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für das Jahr 2001 analog den Vorjahren sowie um einen Gesprächstermin ersucht.

In Ihrer Stellungnahme zur Berufung hielt die Prüferin am 18. September 2002 fest: zu Punkt 2 Afa-Anschaffung Lokal:

Der Bw. habe laut dem Kaufvertrag vom 17. Jänner 1998 das ganze Unternehmen erworben, wobei die Inventarliste nur Aufschluss über die vorhandenen Einrichtungsgegenstände gegeben habe, nicht jedoch über deren Wert, da vom Verkäufer keine Preisauszeichnung vorgenommen worden sei. Es sei für den Kaufgegenstand als Gegenleistung ein Pauschalpreis (700.000,00 S plus 20% USt, zu zahlen per Bank) und die Übernahme der noch aushaftenden Brauerei-Darlehen (198.458,00 S) vereinbart worden, wobei aber nur für den Betrag von 700.000,00 S netto eine Rechnung mit USt-Ausweis vorhanden sei, die zum Vorsteuerabzug berechtige. Vom Bw. bzw. dessen Buchhalter sei bisher auch nur die bezahlte Summe als Anschaffungskosten für das Lokal angesehen und aktiviert worden, wobei im Anlagenverzeichnis eine nach Ansicht der BP völlig willkürliche Aufteilung vorgenommen worden sei. Der Bw. konnte nicht erklären, auf welchen Grundlagen die Bewertung bzw. die Aufteilung basiere. Auch der Buchhalter habe lediglich auf den Kaufvertrag, indem eindeutig keine Angaben enthalten seien, verwiesen. Aus diesem Grund sei die in der Berufung begehrte neuerliche Bewertung mit fünf an Stelle von ursprünglich drei Positionen mit anderen Werten und geänderten Afa-Sätzen noch viel weniger nachvollziehbar. Die BP habe zunächst festgestellt, dass die gesamten Anschaffungskosten 898.458,00 S und nicht 700.000,00 S betragen hätten, und dass es sich um den Erwerb einer Einheit gehandelt habe, so dass man von einer Ablöse sprechen könne. Eine Lokaleinrichtung sei ein langlebiges Wirtschaftsgut, welches eine Nutzungsdauer von mindestens zehn Jahren habe. Die BP habe bei der Festlegung der Restnutzungsdauer mit acht Jahren (Afa 12,5%) berücksichtigt, dass die Ausstattung nicht mehr neu sei. Nach Ansicht der BP komme eine geringere Restnutzungsdauer zwischen drei und fünf Jahren selbst bei einer gebrauchten Lokaleinrichtung nicht in Betracht. Auch die Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Positionen sei mangels näheren Anhaltspunkten als absolut willkürlich zu bezeichnen, die jeder Grundlage entbehre.

zu Punkt 4 Getränke-Liefervertrag:

Der Bw. sei am 20. Jänner 1998 mit der Brauerei die beiden Getränkebezugsverpflichtungen (Übernahme vom Vorgänger) eingegangen und habe diese eigenhändig unterschrieben. In beiden Verträgen, die als Rechnung (Kaufpreis des Belieferungsrechtes) gelten, sei die Umsatzsteuer offen ausgewiesen:

Bier in S	159.896,40	zzgl. USt	31.979,28
Af Getränke in S	38.561,84	zzgl. USt	7.712,37

In der Gewährung eines Zuwendungsbetrages gegen eine Getränkeabnahmeverpflichtung werde ein Leistungsaustausch angenommen, darum sei beim Gastwirt der Gegenwert für das Getränkelieferrecht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da der Bw. diese beiden Verträge bisher nicht im betrieblichen Rechnungswesen erfasst habe, musste die BP dies nachholen. Schon allein der offene USt-Ausweis in den Verträgen löse die Steuerpflicht nach § 11 Abs. 14 UStG (USt-Schuld auf Grund der Rechnungslegung) aus.

zu Punkt 1 Zuschätzung:

Bei den Mängeln sei nicht, wie fälschlich in der Berufung eingewendet, festgestellt worden, dass keine Privatentnahmen verbucht worden seien, sondern dass solche ohne Belege erfasst worden seien. Wie schon in der Niederschrift ausführlich dargestellt worden sei, seien die betrieblichen Aufzeichnungen derart von gravierenden Mängeln behaftet, dass deren sachliche Richtigkeit offensichtlich nicht mehr gegeben sei. Schon diese Umstände allein berechtigen bzw. verpflichten die Behörde zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Die Zuschätzungen seien daher nicht nur auf Grund des Privatkontos vorgenommen worden, sondern schon allein wegen der Aufzeichnungsmängel. Die ungeklärten Vermögenszuwächse seien nur ein weiteres Indiz dafür, dass nicht alle betrieblichen Einnahmen in das Rechenwesen aufgenommen worden seien. Aus der Niederschrift sei auch zu entnehmen, dass sich der Bw. bei den Erklärungen zur Geldrechnung immer wieder in Widersprüche verwickelt habe. So habe er bei jeder Besprechung eine neue Version aufgetischt und immer wieder weitere Zuwendungen seiner Eltern vorgebracht. Diese Behauptungen konnten überwiegend nur mit handschriftlichen Bestätigungen, die im Jahr 2002 datiert worden seien, belegt werden. Der Bw. sei weiters niederschriftlich am 5. Februar 2002 befragt worden, wie er seinen Lebensunterhalt bestreite. Auch hier weiche seine Aussage von den zuvor und später gemachten Angaben gegenüber der BP ab. So habe er in der Niederschrift erklärt, dass er im Jahr 2001 einen absoluten Geldmangel hatte und dadurch um ca. 3.000,00 S Schmuck aus seiner privaten Schmucksammlung verkauft habe. Wenn nun in der Berufung angegeben werde, dass er in den Jahren 1999 und 2000 einen beträchtlichen Teil seiner Schmuckstücke verkauft habe, werde dies als Schutzbehauptung angesehen und stelle nur

ein weiteres Beispiel für die Widersprüche dar.

Der Unterhaltsabsetzbetrag stehe dem Bw. für das Jahr 2001 zu.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin hielt der Bw. am 14. Oktober 2002 fest, dass die aufgeteilten Werte des Anlagevermögens anhand des Kaufpreises geschätzt worden seien. Die Ausstattung sei schon vor dem Kauf ca. sieben bis acht Jahre in Verwendung gewesen, weshalb auch eine geringere Nutzungsdauer als zehn Jahre angesetzt worden sei. Eine Bestätigung der Bier- und Getränkelieferfirma, wonach die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge irrtümlich angeführt worden seien, liege bei.

Anlässlich einer Vorsprache des Bw. bei der Abgabenbehörde erster Instanz wurde am 5. Dezember 2002 niederschriftlich in zusammengefasster Form festgehalten, dass die Betriebs- und Geschäftsausstattung auch schon vom Vorgänger in gebrauchtem Zustand erworben worden sei. In der Schankanlage stehe als Herstellungsdatum 1990. Weiters führte der Bw. an, dass er in den Jahren 1999 und 2000 aus seiner Sammlung Schmuckstücke pro Jahr im Wert von 70.000,00 S bis 80.000,00 S verkauft habe. Der Prüferin gegenüber sei nur ein Betrag von 3.000,00 S zugegeben worden, da der Bw. glaubte, die Prüferin würde ihm vorwerfen, einen Schmuckhandel zu betreiben.

Am 9. Dezember 2002 reichte der Bw. zwei korrigierte Verträge, die die Getränkebezugsverpflichtung betreffen, ein. In den Verträgen wurde vom Getränke- und Bierlieferanten die ausgewiesene Umsatzsteuer (Verträge betreffend Bier 31.979,28 S und Af Getränke 7.712,37 S) mit dem Vermerk „irrtümlich ausgewiesen“ gestrichen. Die Korrektur ist mit Originalunterschrift versehen, aber nicht datiert.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung am 18. Dezember 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### **1. Schätzung**

##### **1.1. Schätzungsberechtigung**

Eine Schätzungsberechtigung im Sinne des § 184 BAO besteht für die Abgabenbehörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Die Mängel müssen geeignet sein, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Entscheidendes Kriterium ist stets die Feststellung, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen.

Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass täglich eine Aufstellung über sämtliche Bonierungen pro Produkt ausgedruckt wurde. Dazu wurde erhoben, dass immer wieder eine Korrektur der Anzahl der Portionen mit einer händisch geführten Stricherlliste, welche aber nicht aufbewahrt

wurde, vorgenommen wurde. Weiters wurde zwischen dem Abschluss vom 9. Jänner 1999 und 10. Jänner 1999 ein zusätzlicher Tagesausdruck gemacht, der aber nicht vorgelegt wurde. Aus dem Belegwesen ergab sich weiters, dass monatlich eine Privatentnahme, gelegentlich auch eine Privateinlage im Kassabuch eingetragen wurde, wofür keine Belege existieren. Die Privatentnahmen wurden dabei auf Anordnung des Bw. gebucht, nachdem ihn der Buchhalter darauf aufmerksam gemacht hat, dass keine Entnahmen getätigt wurden. Weiters wurden vielfach Aufwendungen nur auf Grund von Zahlscheinen ohne die dazugehörigen Rechnungen gebucht. Zudem waren in der betrieblichen Belegsammlung Rechnungen vorhanden (Wareneinkauf, Gutschriften), die bisher nicht im Rechenwerk enthalten waren. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass der Wareneinkauf laut WEB von den entsprechenden Aufwandspositionen in der Gewinnermittlung abwich. Dabei ergab sich, dass der Wareneinkauf laut WEB höher war, als in den Steuererklärungen angeführt (1998: ca. 55.000,00 S; 1999: ca. 5.200,00 S und 2000: ca. 5.800,00 S). Von der BP wurden für einzelne Umsatzträger die Rohaufschläge ermittelt, wobei sich erhebliche Abweichungen ergaben. So betrug der Rohaufschlag bei den Spirituosen im Jahr 1998 3,7; 1999 schon 17,1 und 2000 schließlich 38,1. Eben solche Schwankungen waren auch beim Wein (1998: 4,9; 1999: 7,77; 2000: 5,99) vorhanden. Weiters wurde bei Durchsicht des privaten Bankkontos festgestellt, dass dort betriebliche Erlöse, wie eine Versicherungsentschädigung für einen Einbruch, eine Entschädigung der Gebietskrankenkasse und ein Zuschuss der Stadt Enns eingingen, welche in der Gewinnermittlung nicht erfasst waren.

Der Versuch, die Abweichungen damit zu erklären, dass die Lieferungen im WEB mit Rechnungsdatum erfasst würden und die Zahlungen möglicherweise im nächsten Jahr erfolgten, überzeugt keinesfalls, da die BP keine solchen späteren Zahlungen finden konnte.

Ebenso wenig branchenüblich sind die schwankenden Rohaufschläge, die der Bw. in einer üblichen Bandbreite sieht und damit zu erklären versuchte, dass im Jahr der Betriebseröffnung (1998) ein niedriger Rohaufschlag üblich gewesen sei und zudem in den Folgejahren ein Warenbestand aufgebaut worden sei. Der Bw. gestand in diesem Zusammenhang selbst ein, dass er mangels Inventuren die Schwankungen nicht nachvollziehen konnte.

Weitere Einwendungen gegen die Feststellung der BP, dass die betrieblichen Aufzeichnungen mit gravierenden Mängeln behaftet sind, wurden nicht vorgebracht.

Es mag zutreffen, dass bei einem Defekt der Schankanlage und einer damit verbundenen unrichtigen Bonierung mit einer händisch geführten Stricherlliste abgerechnet wurde. Diese Lösungs-Uraufzeichnungen und allfällige Korrekturbelege wären jedenfalls aufzubewahren gewesen, um eine Kontrolle der Aufzeichnungen zu ermöglichen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates rechtfertigen die voran angeführten Mängel die Schätzungsberechtigung, da die Ergebnisse der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheinen.

### 1.2. Schätzungsmethode und Schätzungshöhe

Ist die Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen.

Die Zuschätzungen wurden von der BP alleine wegen der Aufzeichnungsmängel und somit nicht auf Grund des vorgelegten Bankkontos vorgenommen. Neben den zahlreichen formellen und materiellen Mängeln, welche für sich alleine schon eine Schätzung rechtfertigen, wurde noch eine Geldmittelrechnung durchgeführt. Diese ergab ebenfalls, dass mit den erklärten Einnahmen, der Lebensunterhalt nicht bestritten werden konnte. Dies obwohl von der BP Zuwendungen der Eltern, welche teilweise mehr als zweifelhaft sind (handschriftliche Bestätigungen ohne Nachweis des Geldflusses, die allesamt mit 2002 datiert sind), anerkannt wurden. Demnach ergaben sich folgende zur Verfügung stehende Geldmittel:

Jahr	1998	1999	2000
in S	51.141,55	- 69.182,09	- 60.466,40

Unter Berücksichtigung der behaupteten geringen Lebenshaltungskosten, (wobei 4.000,00 S an Alimenten zu bezahlen waren), erscheinen die vorgenommenen Zuschätzungen

in S	1998	1999	2000
Zuschätzung netto	100.000,00	200.000,00	200.000,00

als nicht unsachlich und durchaus angemessen.

Die Unsicherheit einer Schätzung hat jeder in Kauf zu nehmen, der Anlass zur Schätzung gibt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 184, S 396 mwN).

### 1.3. Spielgewinne

Der Bw. versuchte die Differenzen durch Spielgewinne zu erklären. Dieses Vorbringen ist für den unabhängigen Finanzsenat jedoch unglaubwürdig, da es jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass jahrelang nur Gewinne bei Glücksspielen gemacht werden. Dem sind die zugunsten des Glücksspiels wirkenden Gesetze des Zufalls entgegenzuhalten. Die Abgabenbehörde ist berechtigt, beweislose Behauptungen eines Steuerpflichtigen in Zweifel zu ziehen, er habe nachhaltig und im größeren Ausmaß Spielgewinne erzielt (bspw. VwGH 25.11.1986, 86/14/0043). Es kann, ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, vom Vorliegen

eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses ausgegangen werden. Laufende Spielgewinne sind mit der allgemeinen Lebenserfahrung nicht in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0255).

Auch das vom Bw. vorgelegte Bankkonto – welches von ihm als Spielkonto bezeichnet wurde – zeigt, dass von erheblichen Spielgewinnen keine Rede sein kann. Exemplarisch wird dazu angeführt: In der Zeit von 6. bis 12. Jänner 1998 behob der Bw. insgesamt 21.300,00 S. Einzahlungen am Konto erfolgten am 13. und 19. Jänner 1998 über 7.500,00 S und 13.400,00 S, wobei natürlich nicht ersichtlich ist, woher diese Gelder stammten. Am 22. und 23. März 1998 wurden 30.000,00 S behoben, und der gleiche Betrag am 24. März 1998 wieder einbezahlt. In der Zeit von 5. bis 8. September 1998 erfolgten Behebungen von 30.000,00 S, am 8. September 1998 eine Einzahlung von 17.500,00 S. Es lag also offenbar ein Verlust vor. Am 14. und 25. November 1998 lagen Behebungen von 10.000,00 S vor, am 26. November 1998 eine Einzahlung von dieser Summe. Eine gleiche Bewegung gab es am 10., 24. und 25. Mai 1999. In der Zeit von 7., 14. und 15. Juni 1999 gab es Behebungen von 85.000,00 S und eine Einzahlung von 60.000,00 S. Hier dürfte wieder ein Verlust vorliegen. Von 7. bis 9. Dezember 1999 wurden 15.000,00 S behoben, am 13. Dezember 1999 aber lediglich 12.000,00 S einbezahlt. Es gab also offenbar einen Verlust. Am 14. Mai 2000 gab es eine Behebung von 20.000,00 S, am 15. Mai 2000 jedoch lediglich eine Einzahlung von 10.000,00 S. Aus der Bewegung vom 17. und 18. September 2000 war ersichtlich, dass sich Behebung und Einzahlung ausgleichen.

Insgesamt zeigt sich, dass sich Spieleinsätze und Spielgewinne bestenfalls ausgeglichen haben.

Daran vermag auch ein in der Niederschrift vom 5. Februar 2002 behaupteter (und nicht nachgewiesener) Spielgewinn in Höhe von 200.000,00 S zu Silvester 1999 sowie eine Gewinnbestätigung über eine Auszahlung im Mai 1999 in Höhe von 142.742,00 S nichts ändern. In diesem Zusammenhang erscheint auch die Behauptung, dass größere Spielgewinne nicht auf das Spielkonto einbezahlt wurden, als unglaublich. Widersprüchlich erscheint auch, dass bei einem ständig vorliegendem "chronischen Geldmangel" Kapital für Spieleinsätze vorhanden war.

#### 1.4. Verkauf von Schmuckgegenständen

Der Bw. gab in der Niederschrift vom 5. Februar 2002 an, dass er seinen Lebensunterhalt im Jahr 2001 ua. auch mit einem Verkauf aus seiner privaten Schmucksammlung in Höhe von ca. 3.000,00 S finanzierte. In der Berufungsschrift vom 29. Mai 2002 wurde behauptet, dass er in den Jahren 1999 und 2000 einen beträchtlichen Teil seiner privaten Schmucksammlung verkauft habe. In einer weiteren Niederschrift gab der Bw. am 5. Dezember 2002 an, dass er in den Jahren 1999 und 2000 tatsächlich jeweils um etwa 70.000,00 – 80.000,00 S Schmuck

aus seiner Sammlung verkauft habe. Gegenüber der Prüferin habe er einen geringeren Betrag genannt, um nicht als gewerblicher Händler eingestuft zu werden.

Abgesehen davon, dass der Erstaussage vom 5. Februar 2002 ein höherer Wahrheitsgehalt (vgl. VwGH, 26.6.2003, 2002/16/0162) beizumessen ist, handelt es sich für den unabhängigen Finanzsenat bei der Aussage vom 5. Dezember 2002 um einen untauglichen Versuch des Bw. den unaufgeklärten Vermögenszuwachs zu beseitigen.

Es handelt sich dabei um eine Schutzbehauptung und stellt ein weiteres Beispiel für die Widersprüche des Bw. dar. So wurden auch bei den Geldzuwendungen der Eltern immer wieder neue Versionen vorgebracht. Da die durchaus in Frage zu stellenden Zuwendungen bzw. Schenkungen jedoch allesamt in der Geldrechnung berücksichtigt wurden, ist darauf nicht näher einzugehen.

## 2. Absetzung für Abnutzung (Afa)

Strittig sind die Abschreibungsdauer (Restnutzungsdauer) sowie die Aufteilung des Kaufpreises.

Für die Überlassung des Lokales wurde mit den Vorbesitzern eine Bezahlung von 700.000,00 S vereinbart. Dem Vertrag wurde eine Inventarliste mit ca. 100 Positionen ohne Preisauszeichnung angeschlossen. Eine Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter wurde nicht vorgenommen. Steuerpflichtige die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln sind nach den Bestimmungen des § 7 Abs. 3 EStG 1988 verpflichtet ein Verzeichnis der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens zu führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelne Anlagegut mit den Anschaffungskosten, der voraussichtlichen Nutzungsdauer, den Betrag der jährlichen Absetzung sowie den Restbuchwert zu enthalten.

Die vom Bw. vorgenommene pauschale Gruppierung der Anschaffungskosten in Maschinen, Einrichtung und Geschirr/Gläser wird diesen Anforderungen keinesfalls gerecht. Da der Bw. und sein Buchhalter keine Auskunft über die Aufteilung des Kaufpreises geben konnten, nahm die Prüferin für die gesamte gebrauchte Betriebs- und Geschäftsausstattung eine Restnutzungsdauer von **acht** Jahren an.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der Ansicht der Prüferin an, dass die in der Berufung vorgenommene Aufteilung (auf fünf anstelle von drei Positionen mit unterschiedlichen Afa-Sätzen) auch keine sachgerechte Ermittlung der Afa ermöglicht. Insbesondere auch deshalb, weil es der Bw. unterließ, eine Zuordnung der erworbenen Wirtschaftsgüter zu den fünf Gruppen vorzunehmen.

Der Bw. vermeint, eine kürzere Restnutzungsdauer sei auch durch den Umstand gerechtfertigt, dass der Vorbesitzer die Betriebs- und Geschäftsausstattung über mehrere Jahre nutzte bzw. diese auch schon im gebrauchten Zustand erwarb.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Afa-Berechnung beim Kauf gebrauchter Wirtschaftsgüter die noch zu erwartende **tatsächliche** Nutzungsdauer zu Grunde zu legen ist. Die Nutzungsdauer beim Vorgänger ist dabei unmaßgeblich. Selbst beim Kauf eines vom Verkäufer voll abbeschriebenen Wirtschaftsgutes darf daher nicht eine Nutzungsdauer von Null angenommen werden (vgl. Doralt, ESt-Kommentar, § 7, Tz 45/1). Begründete Einwendungen, warum einzelne Wirtschaftsgüter eine geringere Nutzungsdauer aufweisen würden, wurden nicht vorgebracht. Dass zur Geschäftsübernahme im Jänner 1998 nur mehr von einer drei- bis fünfjährigen Restnutzungsdauer auszugehen war, erscheint dem unabhängigen Finanzsenat als ungewöhnlich, zumal es sich bei einer Lokaleinrichtung insgesamt um ein langlebiges Wirtschaftsgut handelt.

Es ist daher nicht unsachlich, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz eine Restnutzungsdauer von 8 Jahren (Afa 12,5%) für angemessen hielt.

### 3. Getränke-Liefervertrag

Der Bw. hat am 20. Jänner 1998 die vom Vorbesitzer bestehende Getränkebezugsverpflichtung übernommen und einen Vertrag mit der Brauerei abgeschlossen. In beiden Verträgen (die im Sinne des UStG als Rechnung gelten) ist die Umsatzsteuer (31.979,28 S und 7.712,37 S) offen ausgewiesen. In der Gewährung eines Zuwendungsbetrages gegen eine Getränkeabnahmeverpflichtung ist ein Leistungsaustausch anzunehmen. Beim Bw. ist der Gegenwert für das Getränkelieferrecht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da diese Vorgänge bisher nicht im Rechnungswesen erfasst wurden, hat dies die BP zu Recht nachgeholt.

Der Bw. legte am 14. Oktober 2002 ein undatiertes Schreiben der Brauerei vor, indem diese ausführte, dass die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge irrtümlich angeführt wurden.

Die Umsatzsteuerpflicht wurde alleine auch schon durch den gesonderten Ausweis der 20%-igen Umsatzsteuer im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG ausgelöst.

Die Festsetzung dieser Umsatzsteuer im Berufungsjahr 1998 kann auch nicht durch die vom Bw. am 9. Dezember 2002 vorgelegten (von der Brauerei durchgeführten aber nicht datierten) Rechnungsberichtigungen (Vermerk: *Umsatzsteuer wurde irrtümlich ausgewiesen*) abgewendet werden.

Grundsätzlich besteht eine Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuerausweis nur in jenem Veranlagungszeitraum, in dem die Berichtigung vorgenommen wurde.

Die Prüferin führte übrigens in diesem Zusammenhang zutreffend aus, dass dem Bw. für die Übernahme der Getränkeabnahmeverpflichtung als Teil des Kaufpreises der Vorsteuerabzug zugestanden wäre, wenn ihm der Verkäufer eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt hätte.



#### 4. Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für zwei Kinder im Jahr 2001

Da der Bw. im Jahr 2001 (wie auch in den Vorjahren) für seine zwei nicht haushaltszugehörigen Kinder Alimentationszahlungen leistete, steht der Unterhaltsabsetzbetrag für zwei Kinder zu.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für Einkommensteuer 2001

Linz, am 2. Juli 2004