



GZ. RV/0439-L/07,  
miterledigt RV/0440-L/07,  
RV/0441-L/07, RV/0443-L/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 19. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 18. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004 und Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie jeweils die Wiederaufnahmebescheide entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000, 2002, 2003 und 2004 und die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches und betragen:

### Tabelle

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2001	Einkommen	154.500,00 S	<b>Einkommensteuer</b>	<b>824,11 €</b>
		Der Betrag beträgt in ATS: 11.340,00		
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemein- schaftliche Erwerbe	1,942.117,98 S	Umsatzsteuer	327.545,06 S
			minus abziehbare Vorsteuer	<u>-189.779,72 S</u>
			<b>Festgesetzte Umsatzsteuer</b>	<b>10.011,77 €</b>
		Der Betrag beträgt in ATS: 137.765,00		

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 2000 bis 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form eines Gastgewerbebetriebes.

Für die Jahre **2000 bis 2004** wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Im **Schlussbesprechungsprogramm vom 30. November 2006** wurde unter Anderem wie folgt festgehalten:

*„Feststellungen zu den Aufschreibungen:*

*Kassa/Einnahmenaufzeichnung:*

*Die Tageslosungen werden durch Abzählen des Bargeldbestandes ermittelt.*

*Die Tageslosung aus dem Badebuffet wurde angeblich bei der Tageslosung im Gasthaus*

*miterfasst.*

*Entsprechende Unterlagen hierzu wurden nicht vorgelegt. Grundaufzeichnungen über die Ermittlung der Tageslosungen wurden nicht aufbewahrt.*

*Die Trennung der Entgelte erfolgte rechnerisch auf Grund des erklärten Wareneinganges."*

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2006** geht Folgendes hervor:

Punkt 1

### **Formelle und materielle Mängel betreffend Gewinnermittlung**

Die Grundaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosungen seien nicht aufbewahrt worden.

Vereinzelt seien die Tageslosungen nachträglich verändert worden.

Mehrfachlosungen würden über dem statistischen Wert liegen.

Zuschätzung durch den Steuerberater im Jahr 2000 in der Höhe von netto 260.000,00 S.

Kalkulationsdifferenz laut Betriebsprüfung aus einer Nachkalkulation des Küchenumsatzes betreffend das Jahr 2001 in der Höhe von netto 78.000,00 S (= circa 15% des erklärten Küchenumsatzes).

Punkt 2

### **Zuschätzung 2001**

Kalkulationsdifferenz laut Betriebsprüfung aus einer Nachkalkulation des Küchenumsatzes betreffend das Jahr 2001 in der Höhe von netto 78.000,00 S (= circa 15% des erklärten Küchenumsatzes)

Erhöhung Umsatz 10%: 78.000,00 S

Punkt 3

### **Sicherheitszuschlag**

Aufgrund der in Punkt 1 dargestellten Mängel der Einnahmenermittlung werde im Zeitraum 2000 bis 2004 ein Sicherheitszuschlag in der Höhe von 2,5% des erklärten Umsatzes (ohne EV) festgesetzt.

In Folge der Trennung der Entgelte (Hochrechnung der 20%igen Umsätze) stelle dieser Sicherheitszuschlag eine Erhöhung der Umsätze zu 10% dar.

### **Tabelle**

<b>Jahr</b>	<b>2000, ATS</b>	<b>2001, ATS</b>	<b>2002, €</b>	<b>2003, €</b>	<b>2004, €</b>
Gesamtbetrag der Entgelte laut USt-Bescheid	1,734.672	1,829.212	172.840	231.837	214.139
Davon 2,5%	43.366,80	45.730,30	4.321,00	5.795,93	5.353,48

Sicherheitszuschlag gerundet					
Umsatzerhöhung 10%	43.000	45.000	4.300	5.700	5.300

## Punkt 4

**Gasthausanbau 2001 bis 2003**

Beginnend mit dem Jahr 2001 sei ein Gasthausanbau vorgenommen worden. Dabei sei im Obergeschoß von der Widmung laut Bauplan abgegangen worden. Die Räumlichkeiten würden im Einzelnen wie folgt verwendet werden:

Lager 60,2 m²:

Laut Betriebsbesichtigung vom 24. Mai 2006 wären zwei Pferdekutschen untergestellt gewesen.

Laut Betriebsbesichtigung vom 7. Dezember 2006 Heulager für Pferde.

Schlafzimmer 24,62 m²:

Laut Betriebsbesichtigungen Aufbewahrung von Pferdezaumzeug.

Arbeitszimmer 11,21 m² und Bad 11,66 m² (ohne Zwischenmauer):

Laut Betriebsbesichtigung überwiegend Lagerung von unfertigen Möbelteilen.

Küche, Wohnzimmer, WC:

Verwendung als Tischlereibetrieb (Profitischlereimaschinen). Laut Aussage des Onkels im Zuge der Betriebsbesichtigung am 7. Dezember 2006 benutze diesen Raum der Bruder des Berufungswerbers als Tischlerei.

Zusammenfassung:

Aufgrund der Betriebsbesichtigung am 7. Dezember 2006 (siehe auch Fotos) würden sämtliche Räume des angebauten Obergeschoßes überwiegend für nicht betriebliche Zwecke genutzt werden. Das gesamte Flächenausmaß für das Obergeschoß von 179,41 m² (Berechnung siehe Schlussbesprechungsprogramm) sei daher dem Privatbereich zuzurechnen.

**Tabelle**

<b>Berechnung:</b>	<b>AK netto</b>	<b>Vorsteuer</b>
Rohbauinvestitionen 2002	123.576,39	24.706,10
Von diesen Rohbaukosten würde ein Privatanteil wie folgt ausgeschieden werden:		
Baukosten	86.502,90	17.300,58

minus Privatanteil 43,55%	37.672,01	7.534,40
Dach (75% der Investitionen)	16.920,00	3.384,00
minus Privatanteil 43,55%	7.368,66	1.473,73
Fenster und Fensterbänke, 9 Stück für Obergeschoß laut Schlussbesprechungsprogramm	4.472,50	894,50
<b>Summe Privatanteil</b>	<b>49.513,17</b>	<b>9.902,63</b>

Die AfA betreffend Verminderung der Anschaffungskosten und die dementsprechende Verminderung der vorzeitigen Abschreibung werde im Betriebsprüfungsbericht dargestellt.

### Tabelle

<b>Investitionen 2002</b>	
Baukosten Anbau	17.300,58
Kosten Dach	4.512,61
Heizung	751,74
Fenster	<u>2.141,17</u>
Summe	<b>24.706,10</b>

### Fläche Anbau

### Tabelle

			<b>beheizte Fläche</b>	
<b>EG</b>	betrieblich	privat	betrieblich	privat
Gastzimmer	173,50		173,50	
Lager	9,30			
Vorraum	14,90		14,90	
BehindertenWC	3,24		3,24	
Kinderspielzimmer,	31,64		31,64	

WCs				
<b>OG</b>				
Küche		18,76		18,76
Wohnzimmer		34,40		34,40
WC		2,17		2,17
Vorraum		16,39		16,39
Bad		11,66		11,66
Arbeitszimmer		11,21		11,21
Schlafzimmer		24,62		24,62
Lager		60,20		
Summe	232,58	179,41	223,28	119,21
<b>Fläche gesamt</b>	<b>411,99</b>			
<b>Aufteilung in %</b>	<b>56,45</b>	<b>43,55</b>		

Aus dem **Betriebsprüfungsbericht** vom 13. Dezember 2006 geht unter Anderem Folgendes hervor:

Einkunftsquelle Cafe – Einkünfte aus Gewerbebetrieb

### **Tabelle**

<b>Jahr</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Vor Betriebsprüfung</b>	5.374,85	-4.144,94	-5.457,15
Tz 2 Sicherheitszuschlag	4.300,00	5.700,00	5.300,00
Tz 3 Gebäudeanbau 2001 bis 2003 - AfA	742,99	1.485,98	1.485,98
Tz 3 Gebäudeanbau 2001 bis 2003 – Vorzeitige AfA	3.465,93		
<b>Nach Betriebsprüfung</b>	<b>13.883,77</b>	<b>3.041,04</b>	<b>1.328,83</b>

Umsatzsteuer, steuerbarer Umsatz

**Tabelle**

<b>Jahr</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Vor Betriebsprüfung	1,734.672,01	1,829.212,09	172.840,66	213.837,61	214.139,62
Tz 1 Zuschätzung 2001 (10%)		78.000,00			
Tz 2 Sicherheitszuschlag (10%)	43.000,00	45.000,00	4.300,00	5.700,00	5.300,00
<b>Nach Betriebsprüfung</b>	<b>1,777.672,01</b>	<b>1,952.212,09</b>	<b>177.140,66</b>	<b>237.537,61</b>	<b>219.439,62</b>

**Tabelle**

<b>Vorsteuern</b>	<b>2002</b>
Vor Betriebsprüfung	-81.383,05
Tz 3 Gebäudeanbau 2001 bis 2003 – Vorsteuererminderung Gebäude	9.902,63
<b>Nach Betriebsprüfung</b>	<b>-71.480,42</b>

**Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO**

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden:

**Tabelle**

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Feststellung</b>
Umsatzsteuer	2000-2004	Tz 1,2,3
Einkommensteuer	2000-2004	Tz 2,3

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 wäre dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Als **Beilagen** wurden folgende Tabellen dem Bericht angefügt:

**Tabelle**

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Entgelte bisher	1.734.672,01	1.829.212,09	172.840,66	231.837,61	214.139,62
Zuschätzung lt. BP		78.000,00			
Sicherheitszuschlag lt. BP	<u>43.000,00</u>	<u>45.000,00</u>	<u>4.300,00</u>	<u>5.700,00</u>	<u>5.300,00</u>
Entgelte nach BP	1.777.672,01	1.952.212,09	177.140,66	237.537,61	219.439,62
Umsätze 10% bisher	352.116,81	530.785,40	49.724,79	68.866,08	60.662,93
Zuschätzung lt. BP		78.000,00			
Sicherheitszuschlag lt. BP	<u>43.000,00</u>	<u>45.000,00</u>	<u>4.300,00</u>	<u>5.700,00</u>	<u>5.300,00</u>
Umsätze 10% nach BP	395.116,81	653.785,40	54.024,79	74.566,08	65.962,93

**Tabelle**

<b>Vorsteuern</b>		<b>2002</b>
Vorsteuern bisher		81.383,05
Kürzungen lt. BP	7.534,40	
	1.473,73	
	<u>894,50</u>	
	9.902,63	<u>9.902,63</u>
Vorsteuern nach BP		71.480,42

**Tabelle**

<b>Einkommensteuer</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Gewinn bisher			5.374,85	-4.144,79	-5.457,15
Zuschätzung lt. BP	Basispauschalierung				
Sicherheitszuschlag lt. BP			4.300,00	5.700,00	5.300,00
Verminderung AfA			742,99	1.485,98	1.485,98
Vermin.vorz.AfA			3.465,93		
Gewinn nach BP			13.883,76	3.041,19	1.328,83

**Tabelle**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Anlagenzugang			
Gasthausanbau 2002 (Anschaffungsdatum 31.Dezember 2002)	194.178,66		
minus Privatanteile lt. NS, Pkt. 4	<u>-49.513,17</u>		
Anlagenzugang nach BP	144.665,49		
AfA-Satz	1,5 Prozent	3 Prozent	3 Prozent
davon AfA	2.169,98	4.339,96	4.339,96
AfA bisher	2.912,97	5.825,94	5.825,94



<b>Gewinnerhöhung</b>	<b>742,99</b>	<b>1.485,98</b>	<b>1.485,98</b>
vorzeitige Abschreibung	7 Prozent		
vorzeitige Abschreibung nach BP	10.126,58		
vorzeitige Abschreibung bisher	13.592,51		
<b>Gewinnerhöhung</b>	<b>3.465,93</b>		

### Tabelle

	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Betriebseinnahmen laut Komb 11e bisher	2.075.472,15	2.195.213,82
		78.000,00
plus Zuschätzungen laut BP	43.000,00	45.000,00
Summe Umsatzerhöhung netto	43.000,00	123.000,00
plus 10% USt	4.300,00	12.300,00
Zuschätzungen brutto	47.300,00	135.300,00
Basis laut BP	2.122.772,15	2.330.513,82
x 5,5%	116.752,47	128.178,26
plus Sockelgewinn	30.000,00	30.000,00
Gewinn pauschaliert	146.752,47	158.178,26
Mindestgewinn	150.000,00	150.000,00
<b>Gewinn nach BP</b>	<b>150.000,00</b>	<b>158.178,26</b>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am **18. Dezember 2006** demgemäß die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004, die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 sowie die jeweiligen Wiederaufnahmebescheide. Die Wiederaufnahmebescheide wurden jeweils wie folgt **begründet**:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2007 wurde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004, die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 sowie die jeweils dazu ergangenen Wiederaufnahmebescheide vom 18. Dezember 2006 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von 43.000,00 S im Jahr 2000, von 45.000,00 S im Jahr 2001, von 4.300,00 € im Jahr 2002, von 5.700,00 € im Jahr 2003 und 5.300,00 € im Jahr 2004 sowie die zusätzliche Zuschätzung von 78.000,00 S im Jahr 2001. Weiters richte sich die Berufung gegen die Festsetzung des

Privatanteils Rohbaukosten für den Gasthaus-Anbau mit 43,55% statt 12% und die damit verbundene Kürzung der Abschreibung und der vorzeitigen Abschreibung, sowie die Vorsteuerkürzung in Höhe von 9.902,63 € im Jahr 2002.

Einleitend würde festgehalten werden, dass der Prüfungs- und Nachschauauftrag über den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 am 3. Juni 2003 ausgestellt worden wäre. Prüfungsbeginn wäre der 29. Juli 2003 gewesen. Das Besprechungsprogramm über den Zeitraum 1999 bis 2004 sei am 12. Oktober 2006 erstellt worden. Da keine Ausdehnung des Prüfungsauftrages erfolgt sei, liege somit eine Rechtswidrigkeit durch die Überschreitung des Prüfungsauftrages durch den Betriebsprüfer vor.

Auch wenn kein gesetzliches Beweisverwertungsverbot für ein derart vorschriftswidriges Verhalten existiere, so befremde ein derartiger Willkürakt und es verbleibe nur die Hoffnung, dass es sich um einen Einzelfall gehandelt habe und nicht künftige Vorgangsweise der Finanzverwaltung bedeute.

Zu den in Punkt 1 der Niederschrift festgestellten formellen und materiellen Mängeln der Aufzeichnungen sei Folgendes festzuhalten:

### **Tabelle**

<b>a</b>	Die vereinzelt festgestellten Überschreibungen der Tageslosungen seien keine nachträglichen Veränderungen, sondern lediglich Schreibfehler, wie sie eben bei der täglichen Losungserfassung passieren würden.
<b>b</b>	Die Feststellung, dass die Mehrfachlosungen über dem statistischen Wert liegen würden, sei ebenfalls zurückzuweisen. Folgende Mehrfachlosungen (Doppellosungen) seien festgestellt worden: 1999=20, 2000=27, 2001=29, 2003=5, 2004=6. Unter Berücksichtigung von eher wenigen verschiedenpreisigen Produkten und der hauptsächlich auf Stammkunden mit gleiche beliebenden Bestellungen basierenden Einnahmen würden die Mehrfachlosungen durchaus im Bereich der Wahrscheinlichkeit liegen. Siehe auch den Artikel von Dr. Maximilian Jung in SWK 36/37 1997, 728.
<b>c</b>	Die laut Punkt 2 der Niederschrift im Jahr 2001 errechnete Kalkulationsdifferenz des Küchenumsatzes in Höhe von 78.000,00 S sei ebenfalls im Lichte einer Abweichung von lediglich 4% des Gesamtumsatzes zu sehen. Es seien von den Gesamteinnahmen der auf Grund des Wareneinkaufes rechnerisch ermittelte 20%ige Umsatz und der rechnerisch ermittelte Eisumsatz in Abzug gebracht worden. Die verbleibenden Einnahmen seien als Küchenwarenumsatz angesetzt und einem rechnerisch ermittelten Küchenumsatz (RA= 135% auf Wareneinkauf) gegenübergestellt worden. Die Abweichung von 78.000,00 S (= circa 15% des erklärten Küchenumsatzes) sei als

wesentliche kalkulatorische Abweichung von mehr als 10% qualifiziert worden. Da eine Berücksichtigung der Bestandsveränderungen der Warenvorräte weder bei den Waren zu 20%, noch beim Küchenwareneinsatz stattgefunden hätte, sei eine derartige Teilkalkulation unrichtig.

Im gesamten Prüfungszeitraum sei nur im Jahr 2001 eine geringfügige kalkulatorische Abweichung (4% vom Gesamtumsatz) festgestellt worden. Nach der Judikatur würden formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen nur dann zu einer Schätzung berechtigen, wenn diese derart schwerwiegend seien, dass das Ergebnis der Bücher respektive der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheine (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen sei grundsätzlich nur dann in Frage gestellt bzw. sei die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde als berechtigt anzusehen, wenn die auf einer auf allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen aufgebauten Kalkulation ermittelten Werte um mehr als 10% von jenen der Aufschreibungen abweiche (VwGH 21.9.1993, 88/14/0110). Dies gelte auch für die Verhängung eines so genannten Sicherheitszuschlages (UFS 19.5.2005, RV/0960-W/03).

Laut Punkt 4 der Niederschrift sei von den Rohbaukosten des Gasthaus-Anbaues 43,55% Privatanteil ausgeschieden worden, die Abschreibung und die vorzeitige Abschreibung entsprechend vermindert und der Vorsteuerabzug 2002 um 9.902,63 € gekürzt worden. Der Gasthausumbau hätte zweigeschossig ausgeführt werden müssen (Außenansicht, Ortsbild), obwohl konkret nur Bedarf für das Erdgeschoss vorgelegen wäre. Im Bauplan sei daher im Obergeschoß eine Wohnung eingeplant, die jedoch weder privat genutzt werde, noch ein Bedarf dafür bestehe. Das Obergeschoß sei derzeit nicht ausgebaut (Rohdecke, keine Zwischenwände, unverputzt) und werde, falls überhaupt jemals in Verwendung gehend, als Ferienwohnung bzw. Fremdenzimmer genutzt werden.

Weiters befinde sich im Obergeschoß ein Raum (Lager 60,2 m<sup>2</sup>), der weder Fenster, noch Decke enthalte und somit als Dachboden anzusehen sei, der durch ein Scheunentor befahrbar sei. Dieser Raum diene im Wesentlichen als Holzlager (Brennholzverbrauch circa 40 rm pro Jahr), zur Aufbewahrung von Gastgarten-Garnituren und Sonnenschirmen in den Wintermonaten. Das gelegentliche Unterstellen einer Pferdekutsche werde nicht bestritten, jedoch würden mit der Kutsche auch Ausfahrten mit Urlaubsgästen, Hochzeitsfahrten und Fahrten bei Pensionistentreffen im Rahmen des Gasthausbetriebs durchgeführt.

Das bei der Betriebsbesichtigung am 7. Dezember 2006 in diesem Raum befindliche Heulager wäre nur vorübergehend gewesen, da im September 2006 die Scheune mit dem Heuvorräten einem Brand zum Opfer gefallen sei und bis zum zwischenzeitig erfolgten Wiederaufbau der Scheune das Heulager für die Pferde in diesem Raum untergebracht werden hätte müssen. Die übrigen „Räume“ (Schlafzimmer, Arbeitszimmer, Bad, Küche, Wohnzimmer, WC) –

Trennwände seien nicht vorhanden – würden wie in der Niederschrift beschrieben als Abstellräume für unfertige Möbel (betriebliche Küchenmöbel) bzw. als Hauswerkstatt verwendet werden. Bei den Tischlereimaschinen handle es sich keineswegs um Profimaschinen, sondern um Heimwerkermaschinen, mit denen der Berufungswerber und sein Bruder die betrieblichen Holzarbeiten durchführen würden.

Anlässlich einer Vorbesprechung des Besprechungsprogrammes der Betriebsprüfung am 30. November 2006 sei von Seiten des Finanzamtes angeboten worden, die Räume Küche, Wohnzimmer, WC (Werkstättenbereich) als betrieblich anzuerkennen und lediglich das Schlafzimmer (24,62 m<sup>2</sup>) sowie den Zugangsbereich dazu im Gesamtausmaß von circa 40 m<sup>2</sup> dem Privatbereich zuzurechnen. Zusätzlich würde das so genannte „Lager“ (60,2 m<sup>2</sup>) dem Privatbereich zuzuordnen sein. Dies würde bei einer privat genutzten Fläche von insgesamt circa 100 m<sup>2</sup> einen Privatanteil von 24,3% anstatt 43,55% laut Besprechungsprogramm ergeben.

Man hätte mit dem Gruppenleiter der Betriebsprüfung am 5. Dezember 2006 ein Telefongespräch geführt, in welchem einerseits auf die betriebliche Nutzung (Holzlager, Gastgartenmöbel) des Lagers hingewiesen worden wäre, andererseits auch darauf verwiesen worden wäre, dass durch die Gestaltung dieses Raumes (fensterlos, keine Decke) dieser eigentlich einem Dachboden gleichkommen würde, der überhaupt nicht in die Nutzflächenberechnung mit einzubeziehen sein würde und somit als neutraler Raum zu werten sei. Es würden somit lediglich circa 40 m<sup>2</sup> privat genutzte Fläche verbleiben, was einem Privatanteil von circa 12% entspreche.

In diesem Fall würde die gesamte Investition dem Betrieb zuzurechnen und von der Abschreibung jährlich ein 12%iger Privatanteil auszuscheiden sein. Dieser Argumentation wäre auch der Gruppenleiter gefolgt, hätte aber vor einer konkreten Zusage noch mit dem Betriebsprüfer sprechen wollen.

Am 7. Dezember 2006 sei ohne Ankündigung und in Abwesenheit des Berufungswerbers eine Betriebsbesichtigung durchgeführt worden. Weder eine Anordnung eines Augenscheins, noch eine Niederschrift über die Durchführung des Augenscheins seien dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht worden, wodurch die Wahrung des Parteiengehörs verletzt worden wäre.

Am 13. Dezember 2006 seien der Gruppenleiter und der Betriebsprüfer zur Schlussbesprechung erschienen. Es sei die bereits fertig ausgestellte Niederschrift, die wesentlich von den bisherigen Besprechungsergebnissen abgewichen wäre, mit den Worten „*Wir nehmen an, Sie werden ohnehin Berufung einlegen*“. Zur Unterschrift überreicht worden. Von der Wahrung des Parteiengehörs keine Spur.

Bei der Kürzung des Vorsteuerabzuges stütze sich das Finanzamt offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstücks hinsichtlich des privat genutzten

Teiles für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2003 trotz des Urteiles des EuGH vom 8.5.2003, Rs C-269/99 Seeling, nicht gegeben sein würde, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung, Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen wäre, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen wären. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil wäre daher kein Vorsteuerabzug zugestanden. Diese Bestimmung sei angeblich auf Basis von Art 17 Abs. 6 6.MwSt-RL bis 31. Dezember 2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen gewesen sein würde (in diesem Sinne UStR 2000 Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe. Zunächst sei richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich gewesen wäre.

Daraus würden sich mehrere Schlussfolgerungen ergeben:

### **Tabelle**

-	Im Ausmaß der privaten Verwendung wäre auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zugestanden.
-	Wäre die private Nutzung jedoch unter 20%, nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, hätte einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden können bzw. würde dieses zuzuordnen sein. Daher wäre auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zugestanden.
-	Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führe zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So hätte der EuGH bereits am 11.7.1991, Rs C-97/90 Lennartz, entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil sei durch das Urteil vom 4.10.1995, Rs C-291/92 Armbrrecht, noch weiter präzisiert worden, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten

Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige hätte daher insofern ein Wahlrecht. Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen wäre, wäre diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel gehabt hätte. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt gehabt hätte. Dies wäre nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (ÖStZ 1998, 490, hätte für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestehen würden, ob eine Regelung auf Art 17 Abs. 6 6.MwSt-RL gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommenen Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1. Jänner 1995 auf Basis von Art 17 Abs. 6 6.MwSt-RL deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben gewesen wäre, die insofern beibehalten werden habe können, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel gehabt hätte und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung gezeitigt hätte. Nochmals würde betont sein, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt worden wäre (vergleiche Prodingner, SWK 23/24/2004, 738).

Weiters sie zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern sei auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerauschluss nicht beibehalten worden (Beiser/Pülzl, SWK 12/2004, 444).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zum 1. Jänner 1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wolle, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftswidrig gewesen wäre, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert habe, der insofern beibehalten werden hätte können, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBl. I 1998/9 hätte der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Ambrecht festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 sei zufolge BGBl I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergebe.

Damit sei zunächst – unstrittig – klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Insofern hätte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, sodass – jedenfalls zunächst – auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zugestanden wäre.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen wäre das Entstehen eines Eigenverbrauches.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht hätte der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil hätte zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können, im Ergebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen hätte.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (EuGH 8.5.2003, Rs C-269/00 Seeling) ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerausschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt. Allerdings liege auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor.

Zu Ersten handle es sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zu Zweiten hätte nach der ursprünglichen Bestimmung – wie ausgeführt – eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich gewesen wäre.

Zu Dritten würde nunmehr – im Gegensatz zur früheren Rechtslage – eine Erhöhung des

unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht haben, dass das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet hätte werden können. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und es liege daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhellte aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen – und hier nicht vertretenen – Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerausschlusses am 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 ab 1998 der Vorsteuerausschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten worden wäre (idS Achatz, RFG 2004, 52, Prodinger SWK 23/24/2004, 738, Beiser/Pülzl, SWK 12/2004, 444).

Wie Achatz und Beiser/Pülzl betonten, hätte der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig hätte er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Seeling wirke erga omnes und ex tunc (vergleiche Beiser/Pülzl, aaO).

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum Einen gemeinschaftsrechtswidrig gewesen wäre, zum Anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden wäre, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsveränderungen ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden wäre, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteils Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeteiles zugestanden



wäre, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts habe, würde die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 234 EGV angeregt werden.

Folgende **Stellungnahme zur Berufung** vom 6. Februar 2007 wurde durch die Betriebsprüfung abgegeben:

### **1. Prüfungsauftrag**

Die Ausdehnung des Prüfungsauftrages um den Zeitraum 2002 bis 2004 sei am 24. Mai 2006 dem Unternehmer zur Kenntnis gebracht worden.

### **2. Formelle Ordnungsmäßigkeit der Einnahmenaufzeichnungen**

Ermittlung der Tageslosung Gasthaus:

Die Tageslosung werde am Tagesende durch Abzählen des Bargeldbestandes ermittelt und in das Kassabuch eingetragen. Hierfür werde kein Beleg erstellt. Hilfsaufzeichnungen auf einem Zettel oder Kalender seien nicht aufbewahrt worden.

Tageslosung – Badebuffet:

Die Einnahmen vom Freibad würden von der Kellnerin auf einem Zettel notiert. Dieser werde am Abend dem Berufungswerber gegeben. Dieser rechne die Einnahmen zur Gasthauslosung dazu und vernichte den Zettel.

Trennung der Entgelte:

Die Trennung der Entgelte erfolge durch Hochrechnung der 20%-Umsätze, wobei der Eigenverbrauch und die Bons (Gratisgetränke an Stammkunden) abgezogen werden würden. Laut eigenen Angaben des Unternehmers würden circa 200 Gutscheinkarten pro Jahr verschenkt werden. Der Gast könne dann jeden Monat ein Gratisgetränk konsumieren. Der Berufungswerber führe darüber eine Strichliste, diese würde jedoch nicht aufbewahrt werden.

Änderungen der Tageslosungen im Kassabuch:

Kopien des Kassabuches seien nicht angefertigt worden, weil nur im Original diese Schriftbildabweichungen sichtbar seien.

Änderungen der Tageslosungen durch Übermalung im Kassabuch (demonstrativ):

### **Tabelle**

<b>5. Jänner 1999</b>	<b>12. März 2000</b>	<b>15. März 2000</b>
19. März 2000	14. Juni 2000	8. Juli 2000
7. November 2000	27. Jänner 2001	30. Jänner 2001

26. Februar 2001	10. Juli 2001	13. Juli 2001
23. August 2001	8. November 2001	26. Dezember 2001
28. Februar 2002	23. August 2002	25. August 2002
25. September 2002	8. April 2003	5. Juni 2003
18. Februar 2004	29. August 2004	

Auf die Zuschätzung des Steuerberaters laut Erklärung im Jahr 2000 in der Höhe von netto 260.000,00 S werde hingewiesen.

Auf Grund der oben angeführten Mängel der Einnahmenaufzeichnung sei im Zuge der Schlussbesprechung festgestellt worden, dass die Gewinnermittlung formell nicht ordnungsgemäß sei. Es sei daher in den Jahren 2000 bis 2004 ein Sicherheitszuschlag von 2,5% des erklärten Umsatzes zugerechnet worden. Weiters sei im Jahr 2001 ein Betrag von 78.000,00 S aus der Nachkalkulation der Küchenumsätze zugeschätzt worden. Diese Zuschätzung liege prozentuell bei 15% im Vergleich zu den erklärten Küchenumsätzen und bei circa 4% im Vergleich zu den Gesamtumsätzen. Die Zuschätzung im Jahr 2001 sei deswegen vorgenommen worden, weil laut herrschender Rechtsprechung auch dann Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde bei einer Kalkulationsdifferenz von weniger als 10% bestehe, wenn die Buchführung formell als nicht ordnungsgemäß qualifiziert werde.

### **3. Gasthaus Anbau 2001 bis 2003 (Obergeschoß)**

Es bestünden keine Differenzen hinsichtlich der prozentuellen Gebäudeanteile und deren Wertzusammenhänge. Hinsichtlich der in der Berufung angeführten vermeintlich nicht zulässigen Beweismittelerlangung werde folgende Gegendarstellung ausgeführt:

Im Zuge einer Besichtigung anlässlich der Ausdehnung des Prüfungsauftrages (24. Mai 2006) sei festgestellt worden, dass im strittigen Raum (Lager OG 60,2 m<sup>2</sup>) zwei Pferdekutschen abgestellt worden wären. In Folge sei dieser Raum dem Privatbereich zugerechnet worden. Im Zuge einer Vorbesprechung am 30. November 2006 hätte der Steuerberater erklärt, dass der gegenständliche Raum als Brennholzlager verwendet werde. In einem Telefonat des Teamleiters mit dem Steuerberater am 5. Dezember 2006 sei vereinbart worden, dass bei Anerkennung der behaupteten derzeitigen Verwendung die Vorgangsweise wie in der Berufung angeführt gewählt werden würde (Privatanteil circa 12%).

Da jedoch seitens des Teamleiters starke Bedenken bestanden hätten, ob die Aussage des Steuerberaters der Richtigkeit entspreche, sei am 7. Dezember 2006 eine weitere Betriebsbesichtigung nur der Räumlichkeiten des OG im gegenständlichen Zubau durchgeführt worden. Ohne Anmeldung deswegen, um die tatsächliche Verwendungen der fraglichen Räumlichkeiten zu dokumentieren und dem Unternehmer keine Gelegenheit zur Veränderung

zu geben.

Eine verfahrensleitende Anordnung sei nicht notwendig, weil Betriebsbesichtigungen im Zuge von Betriebsprüfungsverfahren öfters als nur einmal zulässig seien.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei vom Teamleiter ausgeführt worden, dass bei der im Zuge von zwei Betriebsbesichtigungen festgestellten Privatnutzung eine betriebliche Veranlassung nicht anerkannt werden könne.

Im Zuge dieser Schlussbesprechung am 13. Dezember 2006 wären die Punkte 1 bis 3 der Niederschrift nicht mehr näher zu erläutern gewesen, weil diese bereits in der Vorbesprechung und im Telefonat vom 5. Dezember 2006 inhaltlich und betraglich fixiert worden wären und in der Niederschrift keine Änderungen diesbezüglich mehr erfolgt seien. Bereits in der Vorbesprechung am 30. November 2006 hätte der Steuerberater das Rechtsmittel der Berufung hinsichtlich der Zuschätzung bei weniger als 10% Abweichung angekündigt und die in der Berufungsentscheidung angeführte UFS-Entscheidung vom 19. Mai 2005 zitiert.

Hinsichtlich der betrieblichen Anerkennung des Zubaus sei dem Argument des Steuerberaters, dass es sich bei den beiden Betriebsbesichtigungen um zwei nicht repräsentative Momentaufnahmen handeln würde, nicht gefolgt worden.

Die Aussage des Teamleiters „*Wir nehmen an, Sie werden ohnehin Berufung einlegen.*“ resultiere aus der Vorbesprechung vom 30. November 2006, in der der Steuerberater sowohl hinsichtlich der Zuschätzung (bezugnehmend auf die UFS-Entscheidung vom 19. Mai 2005), als auch hinsichtlich einer Vorsteuerkürzung betreffend der privaten Gebäudenutzung von mehr als 20% (unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Seeling) das Rechtsmittel der Berufung angekündigt habe.

Mit Schreiben vom 14. März 2007 wurde durch den Berufungswerber folgende

**Gegenäußerung** zu obiger Stellungnahme eingereicht:

zu 1. Prüfungsauftrag

Es sei zur Kenntnis genommen worden, dass dem Berufungswerber die Ausdehnung des Prüfungsauftrages am 24. Mai 2006 zur Kenntnis gebracht worden sei. Da eine Ausdehnung des Prüfungsauftrages einem zweiten Prüfungsauftrag gleich komme, würde dieser Prüfungsauftrag gemäß § 145 Abs. 5 BAO tunlichst eine Woche vorher anzukündigen sein. Als ausgewiesener Zustellungsbevollmächtigter würde eine derartige Ankündigung an den steuerlichen Vertreter erfolgen müssen. Es sei jedoch auch nicht nachvollziehbar, welche Umstände ein derart langes Verfahren (Prüfungsbeginn 29. Juli 2003) rechtfertigen würden. Von einer Entscheidung ohne unnötigen Aufschub könne wohl im gegenständlichen Verfahren keine Rede sein.

zu 2. Formelle Ordnungsmäßigkeit der Einnahmenaufzeichnungen

Wie der Prüfer selbst feststelle, seien die Änderungen („Übermalungen“) der Tageslosungen im Kassabuch derart schwer feststellbar, dass bei einer Kopie keine Schriftbildabweichungen sichtbar seien.

Am 12. April 2007 wurden obige Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am 22. Juni 2009 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber abgefertigt:  
„1.

*Die oben angeführte Berufung richtet sich unter Anderem gegen die **Wiederaufnahmebescheide** betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004 sowie Einkommensteuer 2001 bis 2004.*

*Diese Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde nicht begründet.  
Sie werden daher aufgefordert, dies nachzuholen.*

2.

*Für das **Jahr 2000** wurde Ihrerseits eine Kalkulationsdifferenz in Höhe von netto 260.000,00 S eingebucht.*

*Sie werden nun aufgefordert, diese Kalkulation vorzulegen und zu erläutern.*

3.

*Nach § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder **solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.***

*Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).*

*Ist eine Buchführung als formal nicht ordnungsgemäß einzustufen, ist die Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 Prozent nicht Voraussetzung für eine Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung iSd § 184 BAO. Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es eines Nachweises, dass die Unterlagen mit den tatsächlichen Wirtschaftsabläufen nicht übereinstimmen, nicht.*

*Für den Abgabepflichtigen besteht jedoch die Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit seiner*

*formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnung zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).*

*Folgende **Mängel in der Buchführung** lagen in den Berufungsjahren laut Aktenlage vor:*

*Die Grundaufzeichnungen betreffend Ermittlung der Tageslosungen (durch Zählen des Bargeldbestandes) wurden nicht aufbewahrt.*

*Die Dokumentationen der Ermittlung der Losung Freibad wurde vernichtet.*

*Pro Jahr wurden 200 Gutscheinkarten verschenkt, die pro Monat ein Gratisgetränk beinhalten. Eine Stricherlliste über die konsumierten Gratisgetränke wurde geführt, aber vernichtet.*

*Die Schätzungsbefugnis wird schon dadurch begründet, dass die Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt wurden. Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen ist an sich schon geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072).*

*Die Anwendung der Methode der Schätzung durch Festsetzung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen – angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (siehe etwa VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0212).*

*Der Senat geht daher davon aus, dass die Schätzung durch Sicherheitszuschlag berechtigt ist. Nehmen Sie dazu Stellung!*

4.

#### **Gasthausbau**

*In welchem Jahr wurde mit dem Ausbau begonnen, in welchem Jahr geendet? Welche Investitionen wurden konkret getätigt? Eine Auflistung je Jahr wäre einzureichen.*

*Die Niederschrift vom 13. Dezember 2006 enthält eine Auflistung sowohl der Investitionen, als auch der Aufteilung der Fläche. Sind diese Aufstellungen korrekt?*

*Laut Berufungsschrift hat Bedarf nur für das EG bestanden, das OG sei nicht ausgebaut und werde – falls jemals in Verwendung gehend – als Ferienwohnung oder Fremdenzimmer gebraucht werden.*

*Wie wurde das OG seit Jänner 2007 genutzt? Sind Veränderungen vorgenommen worden?*

*Eine konkrete Absicht der betrieblichen Verwendung des OG ist laut Aktenlage nicht ersichtlich, weshalb der Senat von einer betrieblichen Nutzung nur im Hinblick auf das EG ausgeht.*

*Laut Berufungsschrift wird ein Privatanteil von 12% beantragt. Wie errechnet sich dieser? Eine*

*Aufstellung ist einzureichen.*

*Welcher Privatanteil wurde laut ursprünglicher Erklärung angenommen und wie wurde dieser berechnet?*

5.

*Im Rahmen des Parteiengehörs wird das Schreiben an die Amtspartei vom 22. Juni 2009 übermittelt."*

Am 22. Juni 2009 wurde folgendes **Schreiben an die Amtspartei** versendet:

„1.

*Im Rahmen des Parteiengehörs wird der Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber vom 22. Juni 2009 übersendet.*

2.

*In der Niederschrift vom 13. Dezember 2006 wird auf ein Schlussbesprechungsprogramm verwiesen. Das dem Berufungswerber übermittelte Schlussbesprechungsprogramm wäre einzureichen. Im Arbeitsbogen findet sich lediglich ein Entwurf.*

3.

**Zuschätzung Umsatz 10% im Jahr 2001: 78.000,00 S**

*Die Wahl der Schätzungsmethode durch die Abgabenbehörde ist im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein, und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 24.9.2007, 2006/17/0131).*

*Sowohl die Schätzungsberechtigung, als auch die Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis sind zu begründen (VwGH 5.7.1999, 98/16/0148).*

*Für den Senat ist nicht ersichtlich, wie die Zuschätzung von 78.000,00 S zustande gekommen ist.*

*Sie werden daher ersucht, die Schätzungsgrundlagen und die Schätzungsmethode darzulegen. Zudem wäre auf die in der Berufung aufgeworfenen Einwendungen einzugehen."*

Von der Amtspartei wurde mit **Schreiben vom 23. Juli 2009** wie folgt geantwortet:

ad 1.

Zu Punkt 1 des Vorhaltes an den Berufungswerber werde auf VwGH 19.2.1991, 90/14/0224, verweisen:

*„Bezeichnet sich die Berufung als solche gegen die „Bescheide über Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer“, trägt der Berufungswerber aber in ihr vor, dass dem wiederaufgenommenen Verfahren falsche Bankbestätigungen (hier: betreffend*

*Sonderausgaben) zu Grunde lagen, und behauptet er weiter, das Finanzamt hätte schon immer den richtigen Sachverhalt gekannt, noch sonst gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme sprechende Umstände, sondern zielt inhaltlich auf Änderung des Sachbescheides, so darf die Behörde davon ausgehen, dass in Wahrheit nur Berufung gegen die neue Abgabenfestsetzung und nicht auch gegen die amtswegige Wiederaufnahme ergriffen wurde. VwGH 19.2.1991, 90/14/0224)"*

Im Hinblick auf dieses Erkenntnis würde es nach Ansicht der Amtspartei gerechtfertigt sein, die Berufung trotz der Formulierung des Betreffs als nur gegen die neue Abgabenfestsetzung und nicht auch gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gerichtet zu behandeln.

ad 2.

Der Prüfer, der den Akt bearbeitet hätte, sie bereits vor Jahren in Pension gegangen. Auf die beiliegende Stellungnahme seines Teamleiters und damaligen Leiters der Schlussbesprechung (samt Berechnungsblättern) werde verwiesen.

Soweit der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang in der Berufungsschrift die Verletzung des Parteiengehörs reklamiere, werde darauf hingewiesen, dass laut Stellungnahme des Gruppenleiters dem Steuerberater das im Arbeitsbogen aufliegende Schlussbesprechungsprogramm bereits vor der Schlussbesprechung zugesendet worden wäre. Auf eine vom Steuerberater anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegte Gegenkalkulation sei eingegangen und ein Fehler in der Kalkulation berichtigt worden.

Falls der Senat dennoch zu der Ansicht gelangen würde, dass das Parteiengehör verletzt worden wäre, dann werde darauf hingewiesen, dass eine eventuelle Verletzung des Parteiengehörs jedenfalls im Rahmen des Berufungsverfahrens saniert worden wäre. Auf die Berufungsschrift selbst, die Aufforderung zur Gegenäußerung durch die Abgabenbehörde erster Instanz sowie die Gelegenheit zur Stellungnahme auf Grund des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates würde verwiesen werden.

ad 3.

Wie der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in der Berufungsschrift zutreffend ausführe, sei zunächst auf Grund des Wareneinkaufes der 20%-ige Umsatz errechnet und der rechnerisch ermittelte Umsatz für Brot/Gebäck, Eis, Kanditen, Kaffee und Tee in Abzug gebracht worden. Die restlichen Einnahmen würden somit für die Küchenwaren verbleiben. Die ermittelten Küchenwarenumsätze seien auf Grund des Wareneinkaufes mit branchenüblichen Aufschlägen verprobt worden.

Diese Schätzungsmethode sei aufgrund der vom Steuerberater gewählten Methode zur Trennung der Entgelte gewählt worden und erscheine geeignet, bei der gewählten Art der Trennung der Entgelte die Küchenwarenumsätze zu schätzen. Bei der gewählten

Schätzungsmethode könne die ermittelte Kalkulationsdifferenz zu den 10%igen Umsätzen zugerechnet werden.

Siehe dazu auch die Stellungnahme des Teamleiters der Betriebsprüfung.

Zur Höhe der Schätzung:

Auf die Stellungnahme des Teamleiters der Betriebsprüfung und die von ihm dazu eingescannten Berechnungsblätter aus dem Arbeitsbogen werde verwiesen.

Zur Frage der Schätzungsberechtigung werde auf die Ausführungen in der Niederschrift, der Stellungnahme des Betriebsprüfers und den Arbeitsbogen verwiesen.

Zusätzlich werde auf folgende, für den gegenständlichen Fall zutreffenden Judikate hingewiesen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 184):

Vernichtete Grundaufzeichnungen seien immer und zu jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und würden die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung verpflichten (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109, ÖStZB 1987, 360; 10.3.1994, 93/15/0168, ÖStZB 1994, 679).

Schmierzettel, „auf welchen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden“, komme der Charakter von aufbewahrungspflichtigen Belegen zu, welche die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen würden und für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Allein der Umstand, dass solche Schmierzettel nicht aufbewahrt würden, begründe die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden (VwGH 21.9.1982, 81/14/0070, 23.5.1990, 89/13/0281, 20.2.1991, 90/13/0214, ÖStZB 1992, 98, 14.12.1995, 93/15/0102, ÖStZB 1996, 429).

Inventurmängel würden die Abgabenbehörde grundsätzlich zur Durchführung einer Schätzung berechtigen (VwGH 15.9.1982, 81/13/0202, 0207, 11.12.1990, 89/14/0109, ÖStZB 1991, 519).

Schätzungsberechtigung bestehe für die Behörde sowohl bei materiellen, als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Es müssten aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen würden. Entscheidend sei, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert werde, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erschienen würden. Dies könne schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein. Dem Abgabepflichtigen stehe es allerdings offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und somit der Berechtigung zur Schätzung entgegen zu wirken (VwGH 8.6.1971, 1924/70, 16.10.1978, 1637, 2672, 2673/78, 2.6.1992, 87/14/0160, ÖStZB 1993, 53, 19.3.2003, 2002/16/0255, 3.8.2004, 2001/13/022).



Ein Rechtssatz dahingehend, es würde nur geschätzt werden dürfen, wenn die 10%-Grenze (Kalkulationsdifferenz vom Gesamtumsatz) überschritten sein würde, lasse sich der Judikatur nicht entnehmen (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

Im Falle der Zulässigkeit einer Schätzung stehe die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei. Ihr Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestehe, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten, müsse aber mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 22.9.1982, 82/13/0022, ÖStZB 1983, 206).

Auch eine kalkulatorische Überprüfung des Umsatzes, die nur eine Warengruppe betreffe, sei zulässig (VwGH 13.9.1989, 88/13/0190, ÖStZB 1990, 134, 8.4.1992, 90/13/0045, ÖStZB 1992, 918).

Sei eine von der Abgabenbehörde gewählte Schätzungsmethode als geeignet zu erkennen, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen in einer die Rechte des Abgabepflichtigen nicht verletzenden Weise ausreichend nahe zu kommen, dann sei die hypothetische Tauglichkeit alternativer Schätzungsmethoden nicht mehr von Belang (VwGH 22.2.1995, 95/13/0016, ÖStZB 1995, 577, 15.7.1998, 95/13/0286, ÖStZB 1999, 284).

Beigelegt wurde folgende **Stellungnahme des Leiters der Schlussbesprechung**:

#### **Punkt 2 Schlussbesprechungsprogramm: Zuschätzung**

Das Schlussbesprechungsprogramm vom 30. November 2006 samt den Kalkulationsunterlagen (siehe Seite 1 der beiliegenden Datei) sei dem Steuerberater bereits vor der Schlussbesprechung übermittelt worden. Zu dieser Kalkulation hätte der Steuerberater eine Gegenkalkulation aufgestellt und anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegt (Blatt 2 und 3 der Datei).

Aus diesen Beilagen seien die Abweichungen ersichtlich.

Dem Prüfer sei bei der Eis-Kalkulation der Fehler unterlaufen, dass er das Eis (Gassenverkauf) mit dem Küchenrohaufschlag (250%) gerechnet habe. Tatsächlich sei beim Eis nur etwa 50% Rohaufschlag erzielt worden. Dies entspreche auch außerbetrieblichen Erfahrungswerten.

#### **2000 (ATS):**

##### **Tabelle**

<b>Kalk. Diff lt. SB-Programm</b>	109.370,54 S
<b>Fehler in der Eiskalkulation</b>	110.000,00 S
<b>Differenz daher</b>	0,00 S

#### **2001 (ATS):**

**Tabelle**

<b>Kalk. Diff lt. SB-Programm</b>	208.119,55 S
<b>Fehler in der Eiskalkulation</b>	130.000,00 S
<b>Differenz daher</b>	78.000,00 S = Zuschätzung laut Punkt 2 der Niederschrift

**2002 (ATS):****Tabelle**

<b>Kalk. Diff lt. SB-Programm</b>	369.510,93 S
<b>Fehler in der Eiskalkulation</b>	110.000,00 S
<b>Verköstigung von Arbeitern beim nachgewiesenen Umbau laut Angaben des Steuerberaters: circa 1.300 Manntage je 17,00 € zu Verkaufspreisen netto = 19.500,00 €</b>	268.000,00 S
<b>Differenz daher</b>	18.000,00 S

Diese Differenz finde im Sicherheitszuschlag Deckung; 2003 und 2004 gleiche Abweichungen bei der Eiskalkulation.

Bestandsveränderungen würden bei § 4 Abs. 3 – Ermittlern, die keine Inventur erstellen bräuchten, grundsätzlich nicht berücksichtigt. Nur dann würden Bestandsveränderungen des Warenlagers bei einer Kalkulation berücksichtigt werden können, wenn der Pflichtige oder sein Steuerberater diese Außergewöhnlichkeit nachweisen würde (z.B. außergewöhnlicher Einkauf eines großen Postens im Dezember eines Jahres und in den anderen Jahren nicht; Erstanschaffung eines Warenlagers im ersten Geschäftsjahr, usw.). Ein derartiger außergewöhnlicher WEK sei vom Steuerberater bei der Schlussbesprechung nicht eingewendet und vom Prüfer auch nicht festgestellt worden.

**Punkt 3: Zuschätzung 10%-ige Umsätze**

Bedingt durch die Art der Trennung der Entgelte (Hochrechnung der 20%igen Umsätze nach dem WEK) sei eine Kalkulationsdifferenz durch diese Saldowirkung zu den Tageslosungen immer den 10%-igen Umsätzen zuzurechnen; und zwar egal, aus welcher Warengruppe die

Zuschätzung ihre Ursache habe. Dieser Grundsatz werde nur dann durchbrochen, wenn Schwarzeinkäufe bei den 20%igen Waren festgestellt worden wären (WES-Zuschätzung). Dies sei aber hier nicht gegeben.

**Beigelegt wurde folgende Aufstellung:**

Umsätze lt. Erklärung:	1999	2000	2001	2002	2002	2003	2004
Umsätze 10 %	439.772,09	392.176,81	530.785,40	666.549,93	48.440,00	67.410,00	59.297,00
Umsätze 14 %		317.812,08					
Vor Zuschätzung		889.928,87					
EV 10%	16.000,20	16.000,20	13.000,39	17.086,23	1.264,00	1.455,60	1.455,60
EV 20%	15.652,14	15.643,52	16.306,51	28.703,98	2.086,00	2.082,67	1.875,84
PV				0.873,75	485,00	1.164,48	1.104,48
Wareneinkauf für 10%-ige Umsätze:							
Küchz.	122.295,33	136.341,15	177.234,91	334.815,62	24.332,30	28.049,53	23.922,38
Brot u. Gebäck	16.478,00	23.119,42	20.273,24	26.006,97	1.890,00		
Eis	14.904,00	90.136,24	69.920,47	63.090,93	4.586,00	8.073,59	4.408,43
Kaffee, Tee	18.502,00	19.891,00					
Konditoren	14.648,12	28.332,00	28.783,00	21.920,00	1.553,00		
Summe	153.350,45	205.762,57	226.291,15	382.742,59	27.815,00	28.049,53	23.922,38
WEK o/Kaffee usw.		205.762,57	226.291,15	382.742,59	27.815,00	28.049,53	23.922,38
ab EV	16.900,20	16.000,20	16.000,39	24.341,97	1.789,00	2.620,08	2.520,08
WE kalk	137.350,25	189.762,37	210.290,77	358.400,62	26.046,00	25.429,45	21.302,30
umsatz 10	488.772,00	609.528,57	530.785,40	666.549,93	48.440,00	67.410,00	59.297,00
ab Kaffee	-98.220,00	114.700,30					
ab tee	8.413,00	8.181,60					
ab eis	52.164,00	210.476,84	244.721,85	220.818,41	15.017,50	28.258,87	15.204,51
Küchenrös	323.275,00	336.571,33	285.063,76	446.730,52	32.392,50	39.153,14	43.602,50
WE Küche	137.350,25	189.762,37	210.290,77	358.400,62	26.046,00	25.429,45	21.302,30
Kalk WE	137.350,25	189.762,37	210.290,77	358.400,62	26.046,00	25.429,45	21.302,30
ZAK lt. erkl	2,35	1,77	1,36	1,24	1,24	1,54	2,05
aufschiebung %	135,37	77,36	36,03	20,37	24,37	53,97	104,83
Rak lt. Ep	323.773,09	345.941,57	494.183,31	842.241,45	31.208,10	59.755,21	50.080,41
Abweichung lt. Bp	- 501,91	109.370,54	208.119,56	366.610,93	28.815,60	20.806,07	5.467,91

Zudem wurden beigelegt **handschriftliche Kalkulationen des Berufungswerbers** betreffend die Jahre 2000 bis 2004. Aus diesen geht der Wareneinkauf der Kategorien Getränke, Zigaretten, Kaffee und Eis hervor sowie der Rohaufschlag je Kategorie, der in den Jahren jeweils unterschiedlich ist und zum Teil erheblich differiert. Der Küchenumsatz scheint darin nicht auf.

Mit **Schreiben vom 17. Juli 2009** wurde vom Berufungswerber wie folgt geantwortet:  
zu 1.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004 und Einkommensteuer 2001 bis 2004 werde damit begründet, dass wegen Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen (Buchführungsmängel) eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt gewesen wäre.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabeverfahrens handle es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen sei (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180, 19.9.1990, 89/13/0245, 12.4.1994, 90/14/0044).

Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dabei sei 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.

Eine derartige Interessenabwägung verbiete bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

zu 2.

Die erstellte Nachkalkulation liege bei.

zu 3.

Dass die gegebenen formellen Mängel geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, werde nicht bestritten. Für den Abgabepflichtigen bestehe jedoch die Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken. Dieser Beweis könne wohl nur durch eine Nachkalkulation erfolgen, welche letztendlich Anerkennung durch die Finanzbehörde finde. Genau dies wäre im gegenständlichen Fall gegeben.

Mit Ausnahme der geringen kalkulatorischen Abweichung im Jahr 2001 (78.000,00 S Küchenwarenumsatz) seien keine kalkulatorischen Abweichungen festgestellt worden, weshalb auch der verhängte Sicherheitszuschlag nur in minimalem Rahmen von 2,5%

festgesetzt worden wäre.

Wenn also die Finanzbehörde die sachliche Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich anerkannt habe, stehe dies einer ansonsten auf Grund der formellen Mängel gegebenen Schätzungsbefugnis jedenfalls entgegen.

Außerdem sei im Jahr 2001 doppelt geschätzt worden. Einerseits sei eine „Kalkulationsdifferenz“ von 78.000,00 S den 10%igen Umsätzen zugeschätzt worden und andererseits ein zusätzlicher Sicherheitszuschlag von 2,5% den 10%igen Umsätzen zugeschätzt worden, was jedenfalls rechtswidrig sei.

zu 4.

Baukosten:

### **Tabelle**

<b>2001</b>	5.703,59 € (Bauplan und Gebühren Baubewilligung)
<b>2002</b>	194.178,66 €
<b>2003</b>	12.979,91 €

Die Gesamtkosten seien im Zuge der Betriebsprüfung geteilt worden in Rohbaukosten und Ausfertigungskosten. Die Ausfertigungskosten (Installationen, Fußböden, Sanitäranlagen, Putz, Maler) seien zu 100% betrieblich anerkannt worden, da nur das Erdgeschoß (Gastbetrieb) ausgebaut worden wäre.

Die Rohbaukosten seien wie in der Niederschrift vom 13. Dezember 2006 dargestellt in betriebliche und private Anteile aufgeteilt. Die Auflistung der Investitionen und der Flächen sei korrekt. Falsch sei die Zuordnung der Flächen.

Die Nutzung des Obergeschosses hätte sich lediglich dahingehend verändert, dass ein Teil (cirka 10 m<sup>2</sup>) des Lagers von 60,20 m<sup>2</sup> umgebaut worden sei in einen Heizraum, in dem im Herbst des Jahres 2009 ein neuer Holzbrennkessel installiert werden solle. Der Rest des Lagerraumes werde als Holzlager 50-60m<sup>3</sup> genutzt. Die übrigen „Räume“ (es seien ja keine Zwischenwände vorhanden) würden wie auch bei der Betriebsprüfung festgestellt als Abstellräume und Hauswerkstatt überwiegend betrieblich genutzt.

Lediglich das so genannte „Schlafzimmer“ im Ausmaß von 24,62 m<sup>2</sup> werde tatsächlich privat (Aufbewahrung von Zaumzeug) genutzt.

Nach Ansicht des Berufungswerbers würde eine korrekte Flächenaufteilung dahingehend gegeben sein, wenn man den rein betrieblich genutzten Anteil von 232,58 m<sup>2</sup> dem rein privat genutzten Anteil von 24,62 m<sup>2</sup> gegenüberstelle (9,57% Privatanteil). Die übrigen Flächen des

Obergeschosses seien neutrale Flächen ohne konkrete Zuordnung.

Der Privatanteil von 12% sei wie folgt ermittelt worden:

**Tabelle**

<b>Betrieblicher Anteil laut Niederschrift</b>	<b>232,58</b>	
Küche	18,76	
Wohnzimmer	34,40	
WC	2,17	
Bad	11,66	
Arbeitszimmer	11,21	
<b>betriebllich</b>	<b>310,78</b>	
Schlafzimmer	24,62	
Vorraum	16,39	
<b>privat</b>	<b>41,01</b>	<b>=11,7%</b>

Das Lager im Ausmaß von 60,2 m<sup>2</sup> sei als neutraler Raum gerechnet worden.

In der ursprünglichen Erklärung sei kein Privatanteil gerechnet worden.

Beigelegt wurde eine Kalkulation des Steuerberaters für das Jahr 2000, in der eine Kalkulationsdifferenz von 260.000,00 S errechnet wurde.

Mit **Schreiben vom 19. August 2010** wurde vom Berufungswerber zum Schreiben der Amtspartei vom 23. Juli 2009 wie folgt Stellung genommen:

Zu 3.

Der Hinweis auf Inventurmängel sei entbehrlich, da keine Verpflichtung zur Inventurerstellung bestanden hätte (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im gesamten Prüfungszeitraum).

Es sei auch nicht behauptet worden, dass die kalkulatorische Überprüfung nur einer Warengruppe unzulässig sein würde.

Man hätte nur darauf hingewiesen, dass durch die Nachkalkulation und die ermittelte geringfügigen Abweichung von lediglich 4% des Gesamtumsatzes der Beweis erbracht worden wäre, dass die sachliche Richtigkeit der formell mangelhaften Aufzeichnungen gegeben sei, sodass keine Berechtigung zur Schätzung vorliege. Eine dermaßen geringe Umsatzabweichung sei allein durch die Art der Berechnung der 20%igen Umsätze (erleichterte Trennung der

Entgelte nach dem Wareneinkauf) unter Berücksichtigung von Inventurschwankungen, Schwund, Bruch etc. leicht erklärlich.

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

### **Wiederaufnahmebescheide**

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

Als Wiederaufnahmegründe werden durch den Betriebsprüfer die Feststellungen laut Tz 1, 2 und 3 des Betriebsprüfungsberichtes bzw. die Punkte 2, 3 und 4 der Niederschrift genannt. Diese Feststellungen – offensichtlich neue Tatsachen - betreffen die Buchführungsmängel (vor Allem die Vernichtung von Grundaufzeichnungen), die zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages geführt haben, die Zuschätzung im Jahr 2001 sowie das Vorliegen eines privat genutzten Teiles der neu zugebauten Räumlichkeiten.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 18.1.1989, 88/13/0075, oder vom 24.9.1996, 95/13/0018) stellt eine erst nach Erlassung der Veranlagungsbescheide im Zuge einer Betriebsprüfung neu hervorgekommene mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung eine Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

Im gegenständlichen Fall wird die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht bestritten (siehe Schreiben des Berufungswerbers vom 17. Juli 2009). Grundaufzeichnungen sind von wesentlicher Bedeutung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, weshalb deren Vernichtung jedenfalls nicht als geringfügig eingestuft werden kann.

Allein aus diesem Grund ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sämtliche Bescheide gerechtfertigt.

Zudem wurden vom Berufungswerber 100% der Kosten für den Gebäudeanbau als AfA-Bemessungsgrundlage bzw. 100% der angefallenen Vorsteuern geltend gemacht (siehe auch Schreiben des Berufungswerbers vom 17. Juli 2009). Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Teile des Anbaues auch privat genutzt werden. Weder aus den bisher eingereichten Erklärungen, noch aus den Gewinnermittlungen ist dies ersichtlich. Zudem ist aus den eingereichten und der Erstveranlagung zugrunde gelegten Unterlagen auch nicht hervor gegangen, dass der Berufungswerber 100% der angefallenen Kosten geltend gemacht hat.

Auch aus dem vorgelegten Anlageverzeichnis ist dies nicht ersichtlich.

Die vollständige betriebliche Einstufung eines Wirtschaftsgutes, das auch privat genutzt wird, ist keine unwesentliche Tatsache, beeinflusst der Anteil der Privatnutzung doch die Höhe der abziehbaren Vorsteuern und die Höhe der abzugsfähigen Abschreibungen.

Der Berufungswerber begründet seine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide mit der „*Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen (Buchführungsmängel)*“.

Das neu Hervorkommen der angeführten Tatsachen ist folglich **unstrittig**.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist 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 dahin gehend 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 Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen.

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 im Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit im Bezug auf berechnigte 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 Interessensabwägung 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 aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die in Folge Änderung aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre.

Nur bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen sind



Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in die Ermessensentscheidung einzubeziehen (siehe etwa VwGH vom 25.3.1992, 90/13/0238).

Wie auch im Erkenntnis des VwGH vom 24.9.1996, 95/13/0018, angeführt, ist die reine Behauptung, die neu hervorgekommenen Tatsachen seien geringfügig, ohne dass diese Geringfügigkeit weiter konkretisiert werden würde, nicht ausreichend, um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme anzuzweifeln.

Der Vollständigkeit halber werden die Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe wie folgt dargestellt:

**Tabelle**

<b>Einkommensteuer</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Vor Betriebsprüfung	714,66	0,00	0,00	0,00
Nach Betriebsprüfung	886,90	1.683,48	0,00	0,00
Differenz	<b>172,24</b>	<b>1.683,48</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Abweichung in Prozent	24,10			

**Tabelle**

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Vor Betriebsprüfung	11.347,86	9.444,92	-51.113,24	16.617,16	18.631,35
Nach Betriebsprüfung	11.660,36	10.338,80	-40.780,61	17.187,16	19.161,35
Differenz	<b>312,50</b>	<b>893,88</b>	<b>10.332,63</b>	<b>570,00</b>	<b>530,00</b>
Abweichung in Prozent	2,75	9,46	20,22	3,43	2,84

Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe sind nicht je Verfahren, sondern saldiert zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303, Tz 41f, UFS vom 26.9.2005, RV/0237-L/05, vom 3.5.2006, RV/0397-L/05, oder vom 4.6.2010, RV/0722-W/10). Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.5.1994, 94/14/0024, ausgeführt hat, ist aber bei der Beurteilung, ob ein in der Ermessensentscheidung nach § 303 Abs. 4 BAO zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und den zu erwartenden tatsächlichen Bescheidänderungen vorliegt, alleine aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen keine Saldierung von Umsatz- und Einkommensteuer vorzunehmen. Die steuerlichen Auswirkungen innerhalb einer Abgabenart sind jedenfalls nicht je Veranlagungsjahr, sondern in Summe zu betrachten.

Betreffend Umsatzsteuer ist daher auszuführen, dass die Abweichung der festgestellten Umsatzsteuer in den Berufungsjahren wie oben dargestellt zwischen 2,75 und 20,22% beträgt. In Summe beträgt die Auswirkung in 5 Jahren 12.639,01 €. Eine absolute

Geringfügigkeit ist offensichtlich nicht gegeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 22.4.2009, 2006/15/0257) ist bei einer Änderung der Einkünfte um mehr als 2% jedenfalls keine relative Geringfügigkeit gegeben. Im gegenständlichen Fall liegt die Änderung betreffend Umsatzsteuer im niedrigsten Fall bei 2,75%.

Der Einwand der Geringfügigkeit im Hinblick auf die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide geht folglich ins Leere.

Die Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe betreffend vier Jahre Einkommensteuer belaufen sich auf in Summe 1.855,72 €. Der VwGH hat etwa in seinen Erkenntnissen vom 22.4.2009, 2006/15/0257, oder vom 24.2.2010, 2005/13/0015, festgehalten, dass Auswirkungen in der Höhe von 1.010,15 € nicht geringfügig sind.

Vor der Wiederaufnahme der Verfahren betrug der festgesetzte Betrag an Einkommensteuer in den vier Jahren 714,66 €. Die festgesetzte Einkommensteuer hat sich demnach mehr als verdoppelt, weshalb nicht nur der absolute, sondern auch der relative Betrag an Auswirkung nicht als geringfügig angesehen werden kann.

Im Hinblick auf den Wiederaufnahmegrund der privaten Nutzung des zu 100% als betrieblich deklarierten Gebäudes ist zudem auch zu berücksichtigen, dass sich die verminderte AfA-Basis die gesamte Abschreibungsdauer lang auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage auswirkt und daher schon aus diesem Grund keine Geringfügigkeit des Wiederaufnahmegrundes angenommen werden kann.

Da **keine Geringfügigkeit** der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe vorliegt, war im Sinne einer Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben und die Wiederaufnahme daher als zulässig zu qualifizieren.

Die Einwendungen der Amtspartei im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wird nicht gefolgt.

Der Berufungsschrift ist eindeutig zu entnehmen, dass das Rechtsmittel auch gegen die Wiederaufnahmebescheide ergriffen worden ist. Diese werden gesondert angeführt. Ein allfälliger Mangel der Begründung der Berufung betreffend ist im weiteren Verfahren sanierbar.

Die Berufung im Hinblick auf die Wiederaufnahmebescheide war als unbegründet abzuweisen.

## **Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide**

### **Schätzungsberechtigung**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder **solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.**

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Ist eine Buchführung als formal nicht ordnungsgemäß einzustufen, ist die Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 Prozent nicht Voraussetzung für eine Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung iSd § 184 BAO (VwGH vom 25.5.2004, 2000/15/0185, vom 30.9.1998, 97/13/0033). Die diesbezüglichen Einwendungen des Berufungswerbers gehen daher ins Leere.

Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es eines Nachweises, dass die Unterlagen mit den tatsächlichen Wirtschaftsabläufen nicht übereinstimmen, nicht (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Für den Abgabepflichtigen besteht jedoch die Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnung zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033, 25.10.2006, 2004/15/0065). Dieser Nachweis wurde vom Berufungswerber nicht erbracht. Die eingereichten „Kalkulationen“ sind unvollständig und nicht aussagekräftig und lassen folglich keinen Gegenbeweis zu. Aus der Zuschätzung einer Kalkulationsdifferenz lediglich in einem Jahr kann nicht im Umkehrschluss auf eine sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in den übrigen Jahren geschlossen werden. Die Abgabenbehörde ist nach ständiger Judikatur des VwGH in der Wahl der Schätzungsmethode frei.

Folgende **Mängel in der Buchführung** lagen in den Berufungsjahren unstrittig (siehe Schreiben des Berufungswerbers vom 17. Juli 2009) vor:

Die Grundaufzeichnungen betreffend Ermittlung der Tageslosungen (durch Zählen des Bargeldbestandes) wurden nicht aufbewahrt.

Die Dokumentationen der Ermittlung der Losung Freibad wurde vernichtet.

Pro Jahr wurden 200 Gutscheinkarten verschenkt, die pro Monat ein Gratisgetränk beinhalten. Eine Stricherlliste über die konsumierten Gratisgetränke wurde geführt, aber vernichtet.

Die Schätzungsbefugnis wird schon dadurch begründet, dass die Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt wurden. Diese stellen aufbewahrungspflichtige Belege dar, die die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen und für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind. Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen ist an sich schon geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072, 14.12.1995, 93/15/0102, 20.2.1991, 90/13/0214).

Die täglichen Aufzeichnungen betreffend Ermittlung Tageslosung sowie Losungen aus dem Abrechnungskreis Freibad wurden nach den Angaben des Berufungswerbers vernichtet. Diese sind jedoch als Lösungsgrundaufzeichnungen aufzubewahren, alleine die unbestrittene Nichtaufbewahrung der Abrechnungen begründet eine Schätzungsberechtigung (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019).

Dass die angeführten Mängel der Buchführung geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, wurde auch vom Berufungswerber eingestanden (Schreiben vom 17. Juli 2009).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Es liegt im Wesen der Schätzung, dass die ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können und dass dabei eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist (VwGH 14.12.1995, 93/15/0102). Diese Unsicherheit ist umso größer, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

### **Sicherheitszuschlag 2000 bis 2004**

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist die Schätzung durch Festsetzung eines Sicherheitszuschlages eine Methode, *„die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient“* (VwGH vom 20.10.2009, 2006/13/0164). Die Schätzung von Sicherheitszuschlägen kommt in denjenigen Fällen in Betracht, in denen nähere Anhaltspunkte für eine Schätzung nicht vorliegen. Sicherheitszuschläge können sich an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Die Anwendung der Methode der Schätzung durch Festsetzung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen – angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die

nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (siehe etwa VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0212).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 2,5% ist daher nicht als rechtswidrig anzusehen (siehe auch VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0361).

Wie der Berufungswerber selbst in seinem Schreiben vom 17. Juli 2009 ausgeführt hat, ist die Höhe des Sicherheitszuschlages als minimal einzustufen und es wurde diese auch nicht beeinsprucht.

Kein Sicherheitszuschlag darf verhängt werden, wenn die Einnahmen global geschätzt werden (VwGH vom 26.2.2004, 2003/16/0366, vom 4.6.2008, 2006/13/0172, Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184, Rz 18). Auch eine kalkulatorische Schätzung ist eine Globalschätzung.

Im gegenständlichen Fall wurde für das Jahr 2001 eine kalkulatorische Schätzung der Umsätze 10% vorgenommen und ein Betrag von 78.000,00 S zugeschätzt.

Zugleich wurde aber auch für das Jahr 2001 im Hinblick auf die Umsätze 10% ein Sicherheitszuschlag von 2,5% festgesetzt.

Eine solche gleichermaßen zweifache Globalschätzung der Umsätze 10% ist nach Ansicht des Senates der obigen Judikatur und Literatur folgend nicht zulässig, ein Sicherheitszuschlag ist daher für das Jahr 2001 nicht anzusetzen.

Folglich verringert sich der **steuerbare Umsatz 10% im Jahr 2001** um 45.000,00 S. Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** für das Jahr 2001 ergeben sich wie folgt:

### **Tabelle**

	<b>2001</b>
Betriebseinnahmen laut Komb 11e bisher	2.195.213,82
plus Zuschätzung laut BP	78.000,00
plus 10% USt	7.800,00
Zuschätzungen brutto	85.800,00
Basis laut BP	2.281.013,82
x 5,5%	125.455,76
plus Sockelgewinn	30.000,00
Gewinn pauschaliert	155.455,76
Mindestgewinn	150.000,00
<b>Gewinn nach BP</b>	<b>155.455,76</b>

### **Zuschätzung 2001**

Die Wahl der Schätzungsmethode durch die Abgabenbehörde ist im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein, und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im

Einklang stehen (siehe etwa VwGH 24.9.2007, 2006/17/0131).

Das gewählte Verfahren muss zum Ziel haben, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Die Behörde muss im Zuge des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen sowie die Höhe der Sicherheitszuschläge zu begründen (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Wie oben dargelegt besteht in sämtlichen berufsgegenständlichen Jahren Schätzungsberechtigung. Entgegen dem Vorbringen des Berufungswerbers ist eine Kalkulationsdifferenz von mehr als 10% nicht Voraussetzung für eine Schätzung. Konkret wurden gegen die Kalkulation des Küchenumsatzes im Jahr 2001 keine Einwendungen eingebracht. Die allgemeine und wenig substantiierte Aussage im Schreiben vom 19. August 2010, dass die Umsatzabweichung *„allein durch die Art der Berechnung der 20%igen Umsätze unter Berücksichtigung von Inventurschwankungen, Schwund, Bruch, etc. leicht erklärlich“* sei, lässt die vom Betriebsprüfer vorgenommene Schätzung weder als unrichtig, noch als unschlüssig erscheinen. Wie auch schon der VwGH in seinem Erkenntnis vom 8.4.1992, 90/13/0045, ausgeführt hat, liegt es am Berufungswerber, *„konkrete Umstände und Überlegungen vorzubringen, aus denen sich ergeben hätte, dass die der Schätzung zugrunde gelegten Daten unrichtig sind oder die angewendete Schätzungsmethode in diesem Fall ungeeignet ist“* (siehe auch VwGH vom 22.9.1982, 82/13/0022, und vom 30.9.1998, 94/13/0195).

Vom Betriebsprüfer wurde ein Rohaufschlagskoeffizient von 2,35 angesetzt. Dieser wurde vom Berufungswerber selbst im Jahr 1999 angewandt. Mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.9.1989, 88/13/0190, ist daher davon auszugehen, dass Inventurschwankungen und Schwund bereits im Koeffizienten mitberücksichtigt sind (siehe auch VwGH vom 11.12.2003, 2000/14/0113).

In diesem Punkt war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

## **Privatanteil Gebäudeanbau**

Strittig sind die Abzugsfähigkeit derjenigen Vorsteuerbeträge, die sich auf den privat genutzten Teil eines Gebäudeanbaues beziehen sowie die Aufteilung der Flächen in betrieblich und privat genutzte Bereiche.

Bei Ermittlung der Nutzungsverhältnisse ist jede abgegrenzte Räumlichkeit oder Fläche einzeln nach dem Überwiegen einzustufen. Überwiegt die betriebliche Verwendung, so ist die Fläche als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Ermittlung des Nutzungsverhältnisses einzurechnen. Überwiegt die private Verwendung, so ist von einem privat genutzten Gebäudeteil auszugehen. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, sind nach dem Verhältnis von betrieblichen zu privat genutzten Räumlichkeiten aufzuteilen. Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich in der Folge aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen zur Summe der privaten Räume (Krumenacker, SWK 2010, 76, Aigner, SWK 2009, 818, VwGH 19.9.1989, 88/14/0172, 26.3.2007, 2005/14/0091, 28.5.2009, 2009/15/0100).

Strittig ist die Art der Nutzung des Obergeschosses. Dieses besteht laut Aktenlage aus einem Lager, 60,2 m<sup>2</sup>, und einer Restfläche von 119,21 m<sup>2</sup>. Bei der Restfläche handelt es sich laut Bauplan um eine Wohnung mit diversen Zimmern. Tatsächlich wurde jedoch keine Wohnung errichtet, es gibt keine Zwischenwände und der Ausbau ist nicht fertig gestellt worden. Das Lager hat keine Fenster, keine Decke und ist durch ein Scheunentor befahrbar.

Wie in der Niederschrift vom 13. Dezember 2006 ausgeführt wurde der Anbau zweimal besichtigt.

Im Hinblick auf das „Lager“ mit einer Größe von 60,2m<sup>2</sup> wurde jeweils eine private Nutzung – einmal durch das Abstellen von Pferdekutschen, einmal durch die Lagerung von Heu für die Pferde – festgestellt.

Ausführungen in der Berufung und in folgenden Schriftsätzen, es würde sich nur um eine gelegentliche oder vorübergehende Privatnutzung handeln, gehen ins Leere. Der Senat geht davon aus, dass es sehr unwahrscheinlich ist, dass bei zweimaliger Besichtigung mit mehr als einem halben Jahr Zeitabstand (24. Mai 2006, 7. Dezember 2006) beide Male „zufällig“ eine Privatnutzung vorgelegen hat. Eine konkrete und dauerhafte betriebliche Nutzung konnte vom Berufungswerber nicht glaubhaft gemacht werden.

Auch die Restfläche, die „Wohnung“ betreffend wurde im Zuge der Betriebsbesichtigung festgestellt, dass keine betriebliche Nutzung vorliegt.

Zum Teil wird die Fläche für die Aufbewahrung von Zaumzeug genutzt, zum Teil zur Lagerung von unfertigen Möbelteilen, zum Teil sind Tischlermaschinen aufgestellt, die laut Niederschrift vom 13. Dezember 2006 vom Bruder des Berufungswerbers genutzt werden.

Auch wenn der Berufungswerber selbst diese Maschinen fallweise nutzt oder auch Möbelteile für den Gasthausbetrieb gefertigt werden ist keine überwiegende betriebliche Nutzung abzuleiten. Es ist daher von einer privaten Nutzung der Restfläche im Obergeschoss auszugehen.

In der Berufungsschrift vom 19. Jänner 2007 wurde vom Berufungswerber selbst ausgeführt,

dass keine Bedarf für das Obergeschoß bestanden haben würde und „falls überhaupt jemals in Verwendung gehend“ Fremdenzimmer entstehen würden.

Wesentlich für die Berufungsentscheidung ist, dass die Bauarbeiten in den Jahren 2001 bis 2003 stattgefunden haben und das Obergeschoß darauf folgend nicht betrieblich genutzt worden ist.

Fest steht daher, dass es sich um ein gemischt genutztes Gebäude handelt und für die Berechnung der Vorsteuer derjenige Teil, der auf das Obergeschoß entfällt, auszuscheiden ist.

Der Berufungswerber stützt sich auf die Rechtsprechung des EuGH (Rs. "Seeling").

In der Entscheidung vom 28.5.2009, 2009/15/0100 (zur Rs. "Puffer") hat der VwGH ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu sehen ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes private Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Es ergibt sich folglich unmissverständlich, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe dazu insbesondere Sarnthein, ÖStZ 2009/695; RdW 2009/467; Beiser SWK 2009, S 627; Prodinger SWK 2009, S 631; UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 31.7.2009, RV/0118-I/05). Der VwGH hat diese Rechtsansicht in weiteren Entscheidungen vom 8.7.2009, 2009/15/0103 und 2009/15/0101, bestätigt, sodass inzwischen von einer ständigen Rechtsprechung auszugehen ist.

Gegen die Berechnung des auszuscheidenden Vorsteuerbetrages an sich wurden keine Einwendungen eingebracht.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 13. September 2010