



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/3713-W/08  
GZ. RV/0255-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, nach der am 24. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte in den Berufungsjahren, neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus der Führung einer „Cafe-Bar“ durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine beim Bw durchgeführte Außenprüfung traf im darüber aufgenommenen Bericht folgende, im Berufungsverfahren strittige Feststellungen:

#### 1.1. Tz 1 „Nichtabzugsfähige Aufwendungen“

Aufwendungen für Kleidung, Strafen, Kosmetikartikel in Höhe von 2.150,91 € (2004) und 752,21 € (2005) sowie die darauf entfallenden Vorsteuern von 263,01 € (2004) und 228,36 € (2005) seien nicht abzugsfähig.

1.2. Der Bw bringt dazu in der Berufung vor, dass Beträge in Höhe von 90,80 €, 44,99 €, 45,80 € und 4,38 € auf das Konto „Privat“ gebucht worden seien. Diese Beträge wären daher in den Betriebsausgaben bzw. der geltend gemachten Vorsteuer nicht enthalten.

Der Betrag von 10,36 € sei in der Buchhaltung nicht vorhanden, er scheine weder in der Kassa noch in der Bank auf.

Für den Kauf einer CD-Sammlung gebe es eine Rechnung ohne Vorsteuer, trotzdem sei diese gestrichen worden.

Unter den nicht anerkannten Betriebsausgaben befindet sich ein an die Stadtgemeinde B bezahlter Betrag von 37,31 €.

1.3. Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats übermittelte der Bw einen Zahlungsbeleg betreffend die Entrichtung von 37,31 € an die Stadtgemeinde B, ferner die Kontoblätter seiner Einnahmen- Ausgabenrechnung.

### 2.1. Tz 3 „AfA-Korrektur“

Im Jahr 2004 habe der Bw für den Ankauf von Geschäftseinrichtung durch die Fa. „XYCafe“ Vorsteuer in Höhe von 8.000,00 € geltend gemacht. Diese Vorsteuer sei beim Bw nicht abzugsfähig, der Betrag werde aber, da die Anschaffung für den Betrieb des Bw erfolgt sei, auf die Einrichtung aktiviert, woraus eine entsprechende Korrektur der AfA resultiere.

2.2. Der Bw führt dazu in der Berufung aus, im Juni 2004, als er mit seiner damaligen Gattin Scheidungsverhandlungen geführt habe, hätte sich die Möglichkeit geboten, ein Lokal in B zu erwerben. Die Bank hätte das Lokal nur über das gemeinsame, bestehende Lokal finanziert. Nach der Scheidung sei der Kredit auf ihn umgeschrieben worden. Die Fa. „XYCafe“ sei seit geraumer Zeit in Konkurs. Die Ankaufsrechnung sei aber nicht mehr umgeschrieben worden und finde sich nun mit falscher Anschrift in seinen Belegen wieder. Es sei aber festzuhalten, dass die die Fa. „XYCafe“ die Vorsteuer nie beantragt habe.

### 3.1. Tz 4: „Kfz-Privatanteil“

Der Bw habe nicht nachweisen können, dass er einen Mercedes SLK überwiegend betrieblich nutze. Auf Grund einer Glaubhaftmachung würden die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer anerkannt. Der Kfz Privatanteil sei daher um 2.686,58 € zu erhöhen.

3.2. Der Bw bringt dazu in der Berufung vor, seit Juli 2004 allein zu leben. Er arbeite rund 16 bis 18 Stunden am Tag und habe wirklich keine Zeit, privat mit Autos herumzufahren. Er habe zwei Kraftfahrzeuge und ein Motorrad besessen.

Den von ihm angenommenen 40 % Privatanteil der PKW-Kosten habe er durch vernünftige Überlegung seinen Steuererklärungen zu Grunde gelegt. Die wenigen Fahrten, die er tatsächlich privat zurücklege, seien die Fahrten zu seinem Arbeitsplatz in Wien sowie für Besorgungen rein privater Natur. Da er seit seinem 18. Lebensjahr ein leidenschaftlicher Zweiradfahrer sei, verwende er jede Gelegenheit dazu, kleinere Ausfahrten mit seinem Motorrad zu machen. Außerdem würden für das Motorrad auch keine Kosten für Parkraumbewirtschaftung an seinem Arbeitsplatz anfallen. Er sei der persönlichen Überzeugung, nicht mehr als rund 5.000 km im Jahr privat mit seinem PKW unterwegs zu sein, beweisen könne er diesen Umstand allerdings nicht.

#### 4.1. Tz 5 „Kreditorenverband“

Der Bw habe keine Rechnung über den unter dem Kontotext „Kreditorenverband“ abgesetzten Betrag von 1.094,50 € vorgelegt, weshalb dieser nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne.

4.2. Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats legte der Bw eine Rechnung einer Fa. „C“ über insgesamt 70 T-Shirts, ein Schreiben des Kreditorenverbandes, in dem dieser den Erhalt des Rechnungsbetrages zuzüglich Zinsen und Spesen bestätigt, sowie einen Überweisungsbeleg vor. Der Bw erläuterte dazu, dass es sich um T-Shirts mit einer Werbeaufschrift gehandelt habe.

#### 5.1. Tz 6 „Getränkerechnung\_FaD“

Der Bw habe keine Rechnung vorlegen können. Der geltend gemachte Aufwand werde als glaubhaft gemacht anerkannt, ein Abzug der Vorsteuer von 187,90 € sei jedoch nicht möglich.

5.2. Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats legte der Bw die Rechnung der Fa. FaD vor.

#### 6.1. Tz 7 „Kalkulationsdifferenzen“

Trotz Berücksichtigung minimaler Rohaufschläge – 350 % bei hochprozentigen Mixgetränken – und Außerachtlassung sonstiger Aufzeichnungsmängel hätten sich für das Jahr 2005 nicht erklärbare kalkulatorische Differenzen ergeben. Die Besteuerungsgrundlagen seien anhand der fragmenthaften Unterlagen errechnet worden. Bei der Kalkulation seien die im Einzeltatbestand festgestellten Rohaufschläge herangezogen worden.

Die Außenprüfung habe u.a. folgende Mängel festgestellt:

- keine tauglichen Lösungsaufzeichnungen
- keine Schwundaufzeichnungen
- keine Eigenverbrauchsaufzeichnungen
- keine nachvollziehbaren erklärten Erlöse bei Mixgetränken
- unvollständige Belegsammlung.

Auf Grund dieser Mängel würden für die Jahre 2004 und 2005 Sicherheitszuschläge in Höhe von 10 % der erklärten 20 %-igen Umsätze festgesetzt.

Es werde daher folgende Zuschätzung vorgenommen:

	<u>2004</u>	<u>2005</u>
Kalkulationsdifferenz netto		8.240,00

USt 20%	1.648,00
Sicherheitszuschlag netto	3.035,00
USt 20%	607,00

6.2. Der Bw wendet dagegen ein, aus dem Bericht sei zu erkennen, dass die Rohaufschläge für das Jahr 2004 in Ordnung seien. Trotz der Tatsache, dass in diesem Jahr keine Kalkulationsdifferenzen entstanden seien, sei aber ein Sicherheitszuschlag von 20 % verrechnet worden. Er verfüge über eine komplette Belegsammlung und eine Maschinenbuchhaltung, es sei alles mit automatischer Gegenbuchung verbucht worden, alle Kontoblätter und Saldenlisten seien vorhanden.

Im Jahr 2005 seien laut Finanzamt die Aufschläge plötzlich minimal und nicht haltbar. Was im Dezember 2004 Gültigkeit gehabt habe, solle im Jänner 2005, obwohl sich nichts geändert habe, nicht mehr gültig sein. Bemerkenswert sei auch die Tatsache, dass die Prüfer das Warenlager nicht anerkannt und dem Wareneinsatz hinzugerechnet hätten, wodurch es zu negativen Rohaufschlägen gekommen sei. Die Kalkulationsdifferenz und der Sicherheitszuschlag würden rund ein Drittel des Jahresumsatzes ausmachen, was völlig unverständlich sei. Die Aufschläge für die Jahre 2004 und 2005 würden in Kopie beigelegt.

6.3. Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats übermittelte der Bw die Kassabücher (Kassabelge) für die Jahre 2004 und 2005.

Zum Ersuchen, den auf dem mit der Berufung vorgelegten Blatt mit der Kalkulation 2005 enthaltenen Vermerk „4. Runde: So geben wir ab“ zu erläutern, führte der Bw aus, im August 2004, als er sein Bar eröffnet habe, noch nicht gewusst zu haben, welche Produkte in welchem Verhältnis verkauft würden; er habe daher in den ersten Wochen die Verteilung der einzelnen Produkte angenommen, um überhaupt eine Umsatzsteuerberechnung anstellen zu können. Im Lauf der Zeit sei dann die Berechnung immer genauer geworden. Um seine eigenen Berechnungen nachvollziehen zu können, habe er die einzelnen Schritte mit „Runde“ bezeichnet. Als Kontrolle am Jahresende sei die erste Runde immer diejenige gewesen, die direkt aus der Buchhaltung entstanden sei. Danach sei durch die An- und Verkaufspreise der aktuelle Rohaufschlag ermittelt und dieser in der Buchhaltung verrechnet worden, sodass am Ende Warenlager, Aufschlag und Eigenverbrauch richtig verbucht gewesen seien.

#### 7.1. Tz 9 „Geschäftsführerbezüge 2004“

Die vorgelegten, unvollständigen Bankauszüge würden bisher nicht erfasste Geschäftsführerbezüge in Höhe von  $2 \times 1.500,00$  € im Jahr 2004 ausweisen. Diese seien nunmehr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen.

7.2. Der Bw wendete dagegen ein, dass die Überweisungen nicht ihn, sondern seine geschiedene Gattin, die zu diesem Zeitpunkt Geschäftsführerin der Fa. „XYGmbH“ gewesen sei, betroffen hätten, was diese im beiliegenden Schreiben vom 22. Juni 2007 bestätige.

7.3. Im erwähnten Schreiben bestätigt die geschiedene Gattin des Bw, dass die überwiesenen Beträge von jeweils 1.500,00 € ihr Geschäftsführergehalt gewesen wären und sie diese Beträge vom Bw nachträglich bar erhalten habe.

7.4. Auf Grund eines Auskunftsersuchens des unabhängigen Finanzsenats gab die ehemalige steuerliche Vertreterin der „XYCafe“ GmbH unter Vorlage von Lohnzetteln der geschiedenen Gattin an, dass der Bw im Jahr 2004 kein Entgelt von der GmbH erhalten habe.

#### 8.1. Tz 10 „Bankgutschrift“

Im Jahr 2004 sei die Verbuchung einer Gutschrift in Höhe von 4.600,00 € (netto 3.833,33 €) unterblieben. Diese werde zum Normalsteuersatz der Umsatzsteuer unterzogen.

8.2. Laut Berufungsvorbringen handelt es sich bei diesem Betrag um die letzte Rate der Wohnbauförderung für das Privathaus des Bw, was die schriftliche Dokumentation der Bank belege.

Der der Berufung beigelegte Kontoauszug enthält den Buchungstext „Amt der NÖ Landesregierung“, „NOEWBF“.

9. In der am 24. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der Bw vor, dass die im Berufungsverfahren bekannt gegebenen Rohaufschläge aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen nachvollziehbar seien. Die im Arbeitsbogen einliegenden Kalkulationen für die Jahre 2004 und 2005 seien ihm nicht ausgefolgt worden. Er sei aber bei den Besprechungen dabei gewesen und könne sich erinnern, dass der Rohaufschlag bei den Spirituosen einvernehmlich mit 350 % festgelegt worden sei. Grundaufzeichnungen über die Warenbestände zum 31. Dezember 2004 und 2005 seien vorhanden gewesen und der Prüferin auch ausgefolgt worden. Auf Vorhalt des Referenten gab der Buchhalter des Bw an, dass es über den Betrag von 1.000,00 €, der zum 31. Dezember 2005 vom Konto Handelswarenvorrat auf das Konto Wareneinsatz Spirituosen umgebucht worden sei, keine Aufzeichnungen gebe. Der Wareneinsatz werde jährlich anhand der Rohaufschläge ermittelt, der sich z.B. bei den Spirituosen aus dem Verhältnis der enthaltenen Spirituosen zum Verkaufspreis ergebe.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass die Kalkulationen ordnungsgemäß durchgeführt worden seien. Verwiesen sei auf die im Arbeitsbogen enthaltenen Vermerke der Prüferin. Die angesetzten Rohaufschläge würden eher an der Untergrenze liegen.

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

1.1. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihr sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO (in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung) sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die Außenprüfung begründet die Schätzungsberechtigung unter Tz 7 des über das Ergebnis der Prüfung erstellten Berichts u.a. damit, dass keine tauglichen Losungsaufzeichnungen vorhanden gewesen seien.

Der Bw hat in einem während des Prüfungsverfahrens eingereichten Schreiben vom 17. Februar 2007 erklärt, dass die Ermittlung der Tageslosung durch Kassasturz erfolge. Am Konto 2000 gebe es ein vollständiges Kassabuch. Die Bw hat sohin als Grundaufzeichnung zur Erfassung der Bargeldbewegungen ein Kassabuch geführt.

Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung erfordert das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127). Dabei ist es zulässig, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung,

vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen zur Schätzung berechtigenden Mangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Aus den auf Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats vorgelegten Kassabüchern (Kassabelege für 2004 und 2005) ist zu ersehen, dass der Bw die Tageslosungen jeweils in einem Betrag aufgezeichnet hat (z.B. am 6. August 2004: 542,40 €, am 7. August 2004: 421,30 €). Der tägliche Kassastand wird darin hingegen nicht festgehalten. Es ist auch nicht hervorgekommen, dass der Bw den täglichen Kassastand auf andere Weise aufgezeichnet hätte.

Da der Bw die täglichen Bareinnahmen und Barausgaben und so auch die Tageslosungen in einem Kassabuch festgehalten hat, die Kassaführung aber wegen der unterlassenen Festhaltung des täglichen Kassastandes nicht ordnungsgemäß ist, ist im Sinne der oben zitierten Judikatur die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

1.2. Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (z.B. VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags gehört dabei zu den Elementen der Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084). Die Schätzungsmethode der Anwendung eines Sicherheitszuschlags geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht alle Geschäftsfälle Eingang in die Aufzeichnungen gefunden haben (VwGH 18.10.2008, 2006/15/0361). Eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags ist eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173).

Eine solche korrigierende Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen war im konkreten Fall deshalb geboten, weil die Richtigkeit der aufgezeichneten Tageslosungen in keiner Weise nachzuvollziehen und deshalb zu besorgen ist, dass die Betriebseinnahmen nur unvollständig erfasst wurden.

Die Höhe der Sicherheitszuschläge wird aus den im Folgenden darzulegenden Gründen mit 10 % der für das Jahr 2004 und mit 15 % der für das Jahr 2005 erklärten Erlöse festgesetzt.

Hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 enthält bereits der angefochtene Bescheid einen 10 %-igen Sicherheitszuschlag, weshalb insoweit von der Schätzung der Außenprüfung nicht abgegangen wird. Hinsichtlich des Jahres 2005 wird die Schätzung der Außenprüfung nur zum Teil aufrecht erhalten.

So konnte der für das Jahr 2005 gewählten Vorgangsweise, sowohl eine kalkulatorisch ermittelte Erlösdifferenz hinzuzurechnen, als auch einen Sicherheitszuschlag zu verhängen, nicht gefolgt werden. Der Umstand, dass die kalkulatorische Verprobung zur Feststellung einer Erlösdifferenz geführt hat, bekräftigt nur die bereits auf Grund der mangelhaften Kassaführung statthaften Zweifel an der Vollständigkeit der erklärten Einnahmen, gibt aber keinen Anlass für die Anwendung zweier Schätzungsmethoden. Mit der Bemessung der Zuschätzung in Höhe einer festgestellten Kalkulationsdifferenz wird der aus der unterlassenen Losungsaufzeichnung zu besorgenden Unsicherheit über die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen bereits Rechnung getragen. Neben einer kalkulatorischen Schätzung der Einnahmen darf daher kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 184 Tz 18).

In der Berufungsverhandlung hat der Bw eingewendet, dass ihm die Kalkulation der Außenprüfung, die zur Ermittlung der im Jahr 2005 hinzugerechneten Differenz von 8.240,00 € geführt hat, nicht bekannt sei. Dazu ist zunächst auf die dem Bw nachweislich bekannt gegebene Feststellung unter Tz 7 des Berichts der Außenprüfung zu verweisen, dass anlässlich der Kalkulation die im Einzeltatbestand festgestellten Rohaufschläge des Unternehmens herangezogen worden seien. Wie sich aus den Vermerken der Prüferin auf den im Arbeitsbogen einliegenden Berechnungsblättern (Bl. 270, 272, 274) ergibt, wurde der Bw in die Ermittlung der von der Außenprüfung angewendeten Rohaufschlagssätze auch einbezogen. So ist etwa auf Bl. 274 mit der 3. Version der Kalkulation für 2004 vermerkt, dass diese Version vom Bw gefordert bzw. der Forderung des Bw entsprechend hinsichtlich des Rohaufschlags für Spirituosen ein Aufschlag von (nur) 4,5 anerkannt worden sei. Die für die Kalkulation des Jahres 2005 herangezogenen Rohaufschlagssätze entsprechen jenen des Jahres 2004. Der Bw hat letztlich auch zugestanden, bei der Besprechung der Kalkulationen dabei gewesen zu sein und sich an die einvernehmliche Festlegung des Rohaufschlags für Spirituosen erinnern zu können. Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass das Parteiengehör in Bezug auf die der Kalkulation zu Grunde gelegten Rohaufschläge im Prüfungsverfahren gewahrt wurde.

Diese Frage ist aber letztlich nicht von entscheidender Bedeutung. Die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Schätzung folgt bereits aus der mangelhaften Kassaführung. Was aber die Höhe der Schätzung betrifft, ist es nicht erforderlich, zu deren Ausmessung auf eine kalkulatorisch ermittelte Erlösdifferenz zurückzugreifen. Die im angefochtenen Bescheid hinzugerechnete Kalkulationsdifferenz von 8.240,00 € beträgt rund 17 % der erklärten Einnahmen und bewegt sich damit in einer Größenordnung, in welcher der Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen auch durch die grifffweise Verhängung eines

Sicherheitszuschlags Rechnung getragen werden kann. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den einzelnen Rohaufschlagssätzen ist daher entbehrlich.

Für die Bemessung der Sicherheitszuschläge mit 10 % für das Jahr 2004 und 15 % für das Jahr 2005 waren folgende Überlegungen maßgeblich:

Bei einem Betrieb wie jenem des Bw, bei dem die Umsätze so gut wie ausschließlich als Barverkäufe getätigt werden, kommt der Kassa besondere Bedeutung zu; Aufzeichnungen über den Kassastand bzw. über die täglichen Bareinnahmen sind die einzige Möglichkeit einer direkten Kontrolle der Umsätze, weshalb dieser besonderen Bedeutung bei Ausmessung eines Sicherheitszuschlages auch in entsprechender Weise Rechnung zu tragen ist. Allein der Umstand, dass der Bw diese Kontrollmöglichkeit durch das vollständige Unterlassen nachvollziehbarer Aufschreibungen über die täglichen Losungen genommen hat, reicht hin, die Sicherheitszuschläge in der gegenständlich gewählten Höhe festzusetzen.

Andere Anhaltspunkte für eine Schätzung sind aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Blättern mit 4 Kalkulationsrunden des Jahres 2005 nicht zu gewinnen. Auf diesen Blättern wurden die bis zum Jahresende auf den Buchhaltungskonten erfassten Wareneinsatz- und Erlösziiffern (1. Runde) durch - auf dem Ansatz von Soll-Rohaufschlägen basierende - betragsmäßige Verschiebungen zwischen den Erlöspositionen auf ein bestimmtes Ergebnis hingerechnet. So veränderte sich etwa der Biererlös von 12.674,19 € in der 1. Runde auf 4.428,06 € in der 2. Runde und schließlich auf 9.109,69 € in der 4. Runde. Diese Berechnung ist schon deshalb nicht aussagekräftig, weil die Richtigkeit der ihr zu Grunde gelegten Rohaufschlagssätze in keiner Weise nachvollzogen werden kann.

Dass die Rohaufschläge, wie in der Berufungsverhandlung behauptet, aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen nachvollziehbar wären, hat der Bw nicht einsichtig gemacht, zumal ja nicht die Rohaufschläge aus dem Verhältnis der in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen ausgewiesenen Wareneinsatz- und Erlösziiffern, sondern, wie dem Vorbringen in der Berufungsverhandlung ebenfalls zu entnehmen und aus den 4 Kalkulationsrunden zu ersehen ist, umgekehrt anhand vorgegebener Soll-Rohaufschläge auf den Wareneinsatz die Erlöse ermittelt wurden.

Zu Recht verweist ferner die Außenprüfung auf die mangelnde Nachvollziehbarkeit des Rohaufschlags für Mixgetränke, der mit 12.560,12 € größten erklärten Umsatzposition. Auffallend ist in diesem Zusammenhang die zum 31. Dezember 2005 vorgenommene Umbuchung eines Betrages von 1.000,00 € vom Warenvorratskonto auf das Wareneinsatzkonto Spirituosen. Dass sich der zu Jahresbeginn vorhandene Warenvorrat im Laufe des Jahres um exakt 1.000,00 € vermindert hätte, ist aber nicht als lebensnah zu bezeichnen. Mit allfälligen Ungenauigkeiten bzw. Rundungen in der Ermittlung des

Endbestandes lässt sich dieser Wert nicht erklären. Auch weist der Umstand, dass der Betrag von 1.000,00 € zwischen der 1. Runde der Kalkulation, wo der Ist-Rohaufschlag noch 381 % betragen hat, und der 2. Runde der Kalkulation umgebucht wurde, darauf hin, dass diese Umbuchung nicht auf einer Warenbestandsermittlung beruhte, sondern der Annäherung an den gewollten Rohaufschlagssatz gedient hat. Auf die Richtigkeit des für Mixgetränke behaupteten Rohaufschlags kann daher auch aus diesem Grund nicht vertraut werden.

Die Verlässlichkeit der behaupteten Rohaufschlagssätze ist ferner deshalb nicht gegeben, weil der Bw die erklärten Eigenverbrauchswerte nicht plausibel gemacht hat. Die Feststellung der Außenprüfung unter Tz 7 des Berichts, dass Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch gefehlt hätten, ist unwiderlegt geblieben. Die bekannt gegebenen Eigenverbrauchswerte von 500,00 € (2004) und 1.100,00 € (2005) bewegen sich aber in einer Größenordnung, deren Auswirkung auf die Ermittlung der Rohaufschlagssätze nicht unbedeutend ist.

Die am Jahresende vorgenommenen Verschiebungen zwischen den Erlöspositionen beruhen letztlich auf vom Bw unterstellten Rohaufschlägen, die einfach nicht überprüfbar und nicht nachzuvollziehen sind. Derartige Rohaufschläge sind nicht geeignet, die Richtigkeit des erklärten Ergebnisses unter Beweis zu stellen.

Der Möglichkeit, die behaupteten Rohaufschlagssätze anhand nachgewiesener Einnahmen nachzuvollziehen, hat sich der Bw durch das vollständige Unterlassen von Aufzeichnungen über die Tageslosungen entzogen. Daraus resultierende Unsicherheiten hat der Bw als derjenige, der durch die mangelhafte Kassaführung zur Schätzung Anlass gab, zu vertreten (z.B. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

Da sich die fehlende Losungsaufzeichnung sowohl auf die 10 %-igen als auch auf die 20 %-igen Erlöse bezieht, waren sämtliche erklärte Erlöse (für 2004: 30.352,87 €; für 2005: 47.351,33 €) der Berechnung der Sicherheitszuschläge zu Grunde zu legen.

Ein Sicherheitszuschlag muss prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist bzw. kann umgekehrt umso höher ausfallen, je geringer die Zuschlagsbasis ist (VwGH 19.2.1985, 84/14/0103). Die Zuschlagsbasis des Jahres 2005 (47.351,33 €) ist nun zwar größer als jene des Jahres 2004 (30.352,87 €), die Zuschlagsbasis des Jahres 2004 stellt aber nur das Ergebnis eines halben Jahres dar, ein Umstand, dem bei der Differenzierung in der Höhe der Sicherheitszuschläge durch einen geringeren Prozentsatz für das Jahr 2004 Rechnung getragen wurde.

Die Sicherheitszuschläge waren daher in folgender Höhe festzusetzen:

	<u>2004</u>	<u>2005</u>
erklärte Erlöse lt. Überschussrechnung	30.352,87	47.351,33

	x 10,00%	x 15,00%
Sicherheitszuschlag:	3.035,00	7.103,00

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

2. Streit besteht weiters über das Ausmaß der betrieblichen Nutzung eines PKW. Geeignete Aufzeichnungen, anhand derer das vom Bw geltend gemachte Ausmaß einer 60 %-igen betrieblichen Nutzung nachvollzogen werden könnte, existieren nicht. Das Vorbringen des Bw beschränkt sich vielmehr auf nicht überprüfbare Behauptungen. Die Beteuerung des Bw, wegen intensiver beruflicher Beschäftigung in der Durchführung von Privatfahrten zeitlich eingeschränkt und im Übrigen begeisterter Zweiradfahrer zu sein, sowie seine daraus gewonnene persönliche Überzeugung, nicht mehr als rund 5.000 km im Jahr privat mit dem PKW gefahren zu sein, reichen nicht aus, die überwiegende betriebliche Nutzung des PKW zu belegen. Dass die Außenprüfung nur die – der Höhe nach nicht strittigen - Ausgaben für die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer als Betriebsausgaben anerkannt hat, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Berufung ist somit in diesem Punkt unbegründet.

3. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen. Die Rechnung muss nach § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung enthalten.

Der Bw hat im Jahr 2004 auf Grund einer von der BP GmbH betreffend Investitionsablöse und diverse Geschäftseinrichtung ausgestellten Rechnung über netto 40.000,00 € Vorsteuer in Höhe von 8.000,00 € geltend gemacht. Die Rechnung (Bl. 90 Arbeitsbogen) nennt Namen und Anschrift des Leistungsempfängers wie folgt:

„XYCafeGmbH, WStr, Z“.

Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG iVm § 11 Abs. 1 Z 2 leg cit ist, dass sich Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung eindeutig aus der Rechnung ergeben (z.B. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081). Wie der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls in mehreren Erkenntnissen (z.B. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113) zum Ausdruck gebracht hat, kann im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Diese Rechtsansicht hat auch durch das Urteil des EuGH vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, Bestätigung erfahren.

Da die im vorliegenden Fall strittige Rechnung den Namen und die Anschrift des Bw nicht nennt, ist der Bw nicht berechtigt, die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt nicht begründet.

4. Unter Tz 1 hat die Außenprüfung Aufwendungen in Höhe von 2.150,91 € (2004) und insgesamt 752,21 € (2005) sowie die damit zusammenhängenden Vorsteuern als nicht abzugsfähig behandelt. Zu den darin enthaltenen berufungsgegenständlichen Positionen ist Folgendes festzustellen:

4.1. Für die strittige Zahlung an die Stadtgemeinde B in Höhe von 37,31 € hat der Bw im Berufungsverfahren einen Zahlungsnachweis vorgelegt. Die Zahlung betrifft die Müllgebühr für die Cafe-Bar des Bw und ist daher antragsgemäß als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

4.2. Bezuglich der von der Außenprüfung als nicht abzugsfähig behandelten Ausgaben und Vorsteuern in Höhe von 90,80 € (Vorsteuer 15,13 €), 44,99 € (Vorsteuer 7,50 €), 45,80 € (Vorsteuer 7,63 €) und 4,38 € (Vorsteuer 0,73 €) - dabei handelt es sich laut Aufschlüsselung auf Bl. 262 des Arbeitsbogens um Ausgaben für Bekleidung – wendet der Bw ein, dass diese Beträge auf das Konto „Privat“ gebucht worden seien, daher keinen Eingang in die Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern gefunden hätten.

Den Kontoblättern der Einnahmen- Ausgabenrechnungen des Bw ist zu entnehmen, dass Beträge in der in Rede stehenden Höhe am 11. November, 15. November und 18. Dezember 2004 sowie am 22. Oktober 2005 auf das Konto 9500 „Privatverrechnung“ verbucht wurden (Gegenbuchung: Kassa). Damit ist es, auch wenn die betreffenden Buchungen keinen erläuternden Text enthalten, als glaubhaft gemacht anzusehen, dass hinsichtlich dieser Positionen kein Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.

4.3. Bezuglich der als nicht abzugsfähig behandelten Ausgabe von 10,36 € bzw. Vorsteuer von 1,73 € (Schuhrechnung vom 3. Juni 2005) wendet der Bw ein, dass dieser Betrag in seiner Buchhaltung nicht vorhanden sei.

Da die Verbuchung eines Betrages in dieser Höhe bzw. von netto 8,63 € und 1,73 € Umsatzsteuer in den vorgelegten Aufwandskonten des Jahres 2005 nicht festgestellt werden konnte, war auch in diesem Punkt von einer Glaubhaftmachung, dass hinsichtlich dieser Position kein Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist, auszugehen.

4.4. Bl. 262 des Arbeitsbogens enthält eine Aufschlüsselung der von der Außenprüfung als nicht abzugsfähig festgestellten und daher hinzugerechneten Aufwendungen. Aus dieser Aufschlüsselung ergibt sich, dass es sich bei den hinzugerechneten Beträgen von 2.150,91 € und 752,21 € um Bruttbeträge, also einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuern, handelt.

Die in den Bruttobeträgen enthaltenen Vorsteuern wurden als nicht abzugsfähig behandelt. Damit ist aber davon auszugehen, dass in den Betriebsausgaben nur die jeweiligen Nettobeträge enthalten waren, weshalb auch nur die Nettobeträge hinzugerechnet werden können.

4.5. Ausgehend von der Aufschlüsselung auf Bl. 262 des Arbeitsbogens sind unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen (4.1. bis 4.4) die nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Vorsteuern wie folgt zu ermitteln:

<u>2004</u>			<u>2005</u>		
<i>brutto</i>	<i>Vorsteuer</i>	<i>netto</i>	<i>brutto</i>	<i>Vorsteuer</i>	<i>netto</i>
81,00	13,50	67,50	21,00		21,00
46,10	7,68	38,42	44,39	4,04	40,35
142,02		142,02	37,31		37,31
50,00		50,00	8,95	1,49	7,46
139,99	23,33	116,66	10,36	1,73	8,63
165,55		165,55	16,90	2,82	14,08
103,04	17,17	85,87	28,00		28,00
25,95	4,33	21,62	41,98	7,00	34,98
26,00	4,33	21,67	45,00		45,00
90,80	15,13	75,67	71,00		71,00
44,99	7,50	37,49	21,00		21,00
30,95	5,16	25,79	21,00		21,00
34,55		34,55	4,38	0,73	3,65
83,98	14,00	69,98	43,00		43,00
45,80	7,63	38,17	42,90	7,15	35,75
132,36	22,06	110,30	295,04	38,48	256,56
27,90	4,65	23,25			
17,70	2,95	14,75			
30,85	5,14	25,71			
831,38	108,44	722,94			
2.150,91	263,00	1.887,91	752,21	63,44	688,77
It. Pkt. 4.1. -					
4.3.	-90,80	-15,13	-75,67	-10,36	-1,73
	-44,99	-7,50	-37,49	-4,38	-0,73
	-45,80	-7,63	-38,17	-37,31	-37,31
	1.969,32	232,74	1.736,58	700,16	60,98
					639,18

5. Bezuglich der Zahlung an den Kreditorenverband in Höhe von 1.094,50 € geht aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen hervor, dass es sich dabei um die Zahlung einer Rechnung der Fa. C für das Anbringen einer Werbeaufschrift auf T-Shirts handelt. Die betriebliche Veranlassung dieser Zahlung ist damit glaubhaft dargetan.

6.1. Der Bw rügt weiters, es sei Vorsteuer aus dem Ankauf einer CD-Sammlung nicht anerkannt worden, obwohl es eine „Rechnung ohne Vorsteuer“ gebe.

Aus der Aufschlüsselung auf Bl. 262 Arbeitsbogen geht hervor, dass der Ankauf der CD-Sammlung mit 600,00 € brutto anerkannt wurde bzw. die mit 251,33 € ermittelte nicht

abzugsfähige Vorsteuer des Jahres 2005 keine Vorsteuer aus diesem Ankauf enthält. Der Einwand des Bw ist daher nicht berechtigt.

6.2. Die Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer des Jahres 2005 war aber aus einem anderen Grund zu korrigieren. Auf Bl. 262 des Arbeitsbogens wurde für das Jahr 2005 eine nicht abzugsfähige Vorsteuer von 251,33 € errechnet. Darin enthalten ist die Vorsteuer aus der Getränkerechnung FaD von 187,90 €, die unter Tz 6 des Berichts als nicht abzugsfähig festgestellt wurde. Auf Seite 3 des Berichts (Änderung der Besteuerungsgrundlagen) wurden für das Jahr 2005 eine Vorsteuer von 228,36 € aus dem Titel der nicht abzugsfähigen Aufwendungen sowie die Vorsteuer von 187,90 € nicht anerkannt. Zieht man von dem auf Bl. 262 des Arbeitsbogens ermittelten Gesamtbetrag von 251,33 €, der ja auch den Vorsteuerbetrag von 187,90 € enthält, den gesondert ausgeschiedenen Betrag von 187,90 € ab, so verbleibt aber nur mehr ein nicht abzugsfähiger Vorsteuerbetrag von 63,43 €. Der Betrag von 228,36 € kann daher nicht stimmen, weshalb der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2005 insoweit zu Gunsten des Bw abzuändern war. Nach Ausscheiden der in den vorstehenden Punkten 4.2. und 4.3. genannten Vorsteuerbeträge ist die – aus dem Titel der nicht abzugsfähigen Aufwendungen – nicht anzuerkennende Vorsteuer des Jahres 2005 mit 60,98 € (=63,43 - 1,73 - 0,73) anzusetzen.

7. Die zuvor erwähnte Vorsteuer von 187,90 € betrifft eine an den Bw ausgeführte Getränkeliferung. Der Bw hat diese Rechnung im Berufungsverfahren vorgelegt, weshalb die Vorsteuer antragsgemäß anzuerkennen ist.

8. Bei der unter Tz 10 des Berichts als zusätzliche umsatzsteuerpflichtige Einnahme erfassten Bankgutschrift in Höhe von 4.600,00 € handelt es sich dem mit der Berufung vorgelegten Kontoauszug zufolge um eine Überweisung des Amtes der NÖ Landesregierung mit dem Buchungstext „NÖ Wohnbauförderung“. Das Vorbringen des Bw, die Überweisung betreffe die Wohnbauförderung für sein Privathaus, ist damit glaubhaft, weshalb der Berufung auch in diesem Punkt Folge zu geben war.

9. Bezuglich der nach Tz 9 des Berichts dem Bw im Jahr 2004 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zugerechneten Bankeingänge über 2x 1.500,00 € ist durch die Bestätigung der geschiedenen Gattin des Bw sowie das Auskunftsersuchen der ehemaligen steuerlichen Vertreterin der „XYCafe“ GmbH glaubhaft gemacht, dass die in Rede stehenden Beträge der geschiedenen Gattin des Bw zuzurechnen sind und daher keine Einkünfte des Bw darstellen. Der Berufung war daher auch in diesem Punkt stattzugeben.

10. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

**10.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004:**

Einkünfte laut Bescheid:	4.597,71
Korrektur lt. Pkt. 4.5.	
nicht abzugsfähig lt. Bescheid	<b>-2.150,91</b>
nicht abzugsfähig lt. Pkt. 4.5.	<u>1.736,58</u>

Einkünfte lt. Berufungsentscheidung        4.183,38

**10.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005:**

Einkünfte laut Bescheid:	10.525,39
Korrektur lt. Pkt. 4.5.	
nicht abzugsfähig lt. Bescheid	<b>-752,21</b>
nicht abzugsfähig lt. Pkt. 4.5.	<u>639,18</u>
- Zahlung Kreditorenverband lt. Pkt. 5.	<b>-1.094,50</b>
- Sicherheitszuschlag lt. Bescheid	<b>-13.740,00</b>
+ Sicherheitszuschlag lt. Pkt. 1.:	<u>7.103,00</u>
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	2.680,86

**10.3. Steuerpflichtiger Umsatz 2004:**

Entgelte 10% lt. Erklärung	1.630,88
Sicherheitszuschlag lt. Pkt. 1.2.	<u>163,09</u>
Entgelte 10% lt. BE	1.793,97
Entgelte 20% lt. Erklärung	28.721,99
Sicherheitszuschlag lt. Pkt. 1.2.	<u>2.872,20</u>
Entgelte 20% lt. BE	31.594,19

**Gesamtbetrag lt. BE:**

Entgelte 10%	1.793,97
Entgelte 20%	31.594,19
Eigenverbrauch lt. Erklärung	<u>500,00</u>
	33.888,16

**10.4. Steuerpflichtiger Umsatz 2005:**

Entgelte 10% lt. Erklärung	2.101,77
Sicherheitszuschlag lt. Pkt. 1.2.	<u>315,27</u>
Entgelte 10% lt. BE	2.417,04
Entgelte 20% lt. Erklärung	45.249,56
Sicherheitszuschlag lt. Pkt. 1.2.	<u>6.787,43</u>
Entgelte 20% lt. BE	52.036,99

**Gesamtbetrag lt. BE:**

Entgelte 10%	2.417,04
Entgelte 20%	52.036,99
Eigenverbrauch lt. Erklärung	1.100,00
Privatanteil lt. Erklärung	<u>550,23</u>
	56.104,26

**10.5. Abziehbare Vorsteuern 2004:**

Vorsteuer lt. Bescheid	4.941,55
+ Vorsteuern lt. Pkt. 4.2. und 4.3..	15,13
	7,50
	<u>7,63</u>

Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung        4.971,81

**10.6. Abziehbare Vorsteuern 2005:**

Vorsteuer lt. Bescheid        5.307,38

+Vorsteuer Rechnung FaD	187,90
Korrektur lt. Pkt. 6.2.	228,36
	<u>-60,98</u>
Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung	5.662,66

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 30. September 2009