



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die am 12. März 2010 bzw. am 10. Februar 2011 elektronisch eingelangten Berufungen des Bw., Gde X, P-Straße xx, vertreten durch die S Steuerberatung KG, Gd Y, A-Straße yy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Roman Galehr und Werner Nachbauer, vom 12. Februar 2010 bzw. vom 10. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 22. März 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Den Berufungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird teilweise statt gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Umsatzsteuer 2006 wird festgesetzt mit:	13.238,19 €
Berechnung der Umsatzsteuer:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) Eigenverbrauch	168.747,97 € + 317,08 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	169.065,05 €
20% Normalsteuersatz	114.357,32 €
10% ermäßiger Steuersatz	54.707,73 €
	22.871,46 €
	5.470,77 €

Summe Umsatzsteuer	28.342,23 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 15.104,04 €
Zahllast	13.238,19 €

Die Einkommensteuer 2006 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2006 beträgt:	32.050,24 € 81.658,48 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	383,12 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	38.524,03 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	42.851,33 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	82.758,48 €
Sonderausgaben: Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden. Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	81.658,48 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(81.658,48 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$	32.414,24 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	32.414,24 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	32.050,24 €
Festgesetzte Einkommensteuer	32.050,24 €

Die Umsatzsteuer 2007 wird festgesetzt mit:	23.652,75 €
Berechnung der Umsatzsteuer:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) Eigenverbrauch	188.934,60 € + 317,08 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	189.251,68 €
20% Normalsteuersatz 10% ermäßiger Steuersatz	129.772,25 € 59.479,43 €
Summe Umsatzsteuer	31.902,39 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 8.249,64 €
Zahllast	23.652,75 €

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	35.971,58 € 89.501,16 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	369,64 € 46.168,18 € 43.063,34 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	89.601,16 €
Sonderausgaben: Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden. Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	89.501,16 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(89.501,16 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$	36.335,58 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	36.335,58 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	35.971,58 €

Die Umsatzsteuer 2008 wird festgesetzt mit:	19.715,33 €
Berechnung der Umsatzsteuer:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	204.693,50 €
Eigenverbrauch	+ 317,08 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	205.010,58 €
20% Normalsteuersatz	144.103,04 €
10% ermäßiger Steuersatz	60.907,54 €
Summe Umsatzsteuer	34.911,36 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	1.600,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	1.600,00 €
20% Normalsteuersatz	1.600,00 €
Summe Erwerbsteuer	320,00 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	34.911,36 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	320,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 8.249,64 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 320,00 €
Zahllast	19.715,33 €

Die Einkommensteuer 2008 wird festgesetzt mit:	32.592,15 €
Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt:	82.742,29 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	224,67 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	52.613,90 €
<i>Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:</i>	
MS	16,08 €
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	- 16,08 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
	30.003,72 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	82.842,29 €
Sonderausgaben:	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	82.742,29 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (82.742,29 - 51.000,00) x 0,5 + 17.085,00	32.956,15 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	32.956,15 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	0,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	32.592,15 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erklärte in den Berufsjahren neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb (Betreiben eines Kiosk; "PG"; Gde X, P-Straße yx) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Liegenschaften "Gde X, P-Straße xy", sowie "Gde X, P-Straße xy".

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2003 (Notariatsakt) hat der Bw. von seiner Schwester EU das 320 m² große Grundstück "Gde X, P-Straße xy" samt dem darauf befindlichen Wohnhaus (Liegenschaft EZ xxx mit GSt-Nr. yyy) um einen Kaufpreis (Übernahme der Pfandschulden der Verkäuferin in Höhe von 135.192,68 €) samt Nebenkosten in Höhe von insgesamt 144.269,57 € erworben.

Mit Schenkungsvertrag vom 14. Jänner 2005 (Notariatsakt) hat der Bw. wiederum einen 1/4-Anteil dieser Liegenschaft seinem Sohn MP geschenkt und übergeben. Gleichzeitig räumten die beiden Miteigentümer (der Bw. sowie MP) mit notariellem Baurechtsvertrag vom selben Tag (14. Jänner 2005) HR für den Zeitraum vom 1. November 2004 bis zum 31. Oktober 2029 (25 Jahre) ein Baurecht zum Zwecke der Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses (Sportgeschäft im Erd- und Kellergeschoß) auf der vorgenannten Liegenschaft um einen (wertgesicherten) monatlichen Bauzins in Höhe von 1.000,00 € (ohne USt) ein (vgl. Punkte III, IV, V sowie VI Abs. 1 des Baurechtsvertrages).

Nach Punkt V Satz 3 des Baurechtsvertrages hat HR (im Sommer 2004) auf eigene Rechnung das auf dem gegenständlichen Grundstück befindliche Wohnhaus abgetragen und auf dieser Liegenschaft ein zwischenzeitlich bezugsfertiges Gebäude errichtet.

HR räumte MP wiederum betreffend die auf dessen Rechnung auszubauende Wohnung (Nutzfläche von 120 m²) im ersten Obergeschoß dieses neu errichteten Gebäudes ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht ebenfalls für 25 Jahre (sohin bis zum 31. Oktober 2029) ein (vgl. Punkt VI Abs. 2 des Baurechtsvertrages).

Das Finanzamt erließ mit 12. Februar 2010 den angefochtenen (gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten) Einkommensteuerbescheid 2004; dabei berücksichtigte es unter Verweis auf die Prüfungsfeststellungen zu St.Nr. XYZ, PEM (vgl. den diesbezüglichen Bericht gemäß § 150 BAO vom 2. Mai 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung), im Hinblick auf die hier in Rede stehende Vermietungstätigkeit (Gde X, P-Straße xy) negative Einkünfte aus der Baurechtseinräumung in Höhe von 5.379,67 € (Baurechtszins iHv 1.000,00 € abzüglich Fremdfinanzierungskosten iHv 6.379,67 €). Geltend gemachte Ausgaben bzw. Aufwendungen, wie "planmäßige Abschreibung bebauter Grundstücke" im Betrage von 876,64 € bzw. "Buchwerte ausgeschiedener Sachanlagen (Verluste)" in Höhe von 115.131,95 €, blieben dabei unberücksichtigt (vgl. dazu auch die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zum 31. Dezember 2004 betref-

fend PE & Mitges.). Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass mangels ernsthafter Vermietungsabsicht keine Einkunftsquellenzugehörigkeit vorliege, eine nach außen hin erkennbare Vermietungsabsicht nicht gegeben sei, der Erwerb der Liegenschaft zum Teil aus verschiedenen privaten Motiven erfolgt sei und aus der bloßen Möglichkeit, das Objekt gegebenenfalls vermieten zu können, keine ernsthafte Vermietungsabsicht abgeleitet werden könne [vgl. dazu die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) vom 15. Februar 2010].

Mit elektronisch eingereichter Berufung vom 12. März 2010 wandte sich der Bw. gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004, im Konkreten gegen die Nichtanerkennung der Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sowie gegen die Nichtberücksichtigung der Halbjahres-AfA, und verwies begründend auf die umfangreichen Ausführungen seiner steuerlichen Vertretung vom 9. Juli 2007 zu St.Nr. XYZ, PEM (an dieser Stelle wird im Übrigen auch auf die entsprechenden Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2006 verwiesen). Im obgenannten Berufungsschriftsatz wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

""Einleitend möchten wir die chronologischen Abläufe in Erinnerung rufen:

- geplanter Hauskauf Ende Frühjahr / Anfang Sommer 2003;*
- Finanzierungsgespräche mit der Raiffeisen Bank M im Juli 2003;*
- anschließend Kauf und Beginn mit der Planung der Umbau- und Sanierungsarbeiten, damit ab der Wintersaison 2003/2004 mit der Vermietung begonnen werden kann;*
- der Kauf verzögert sich vorerst aufgrund gerichtlichem Einschreiten (das Gericht fordert ein Verkehrswertgutachten);*
- in der Zwischenzeit werden erste Angebote für die geplanten Um- bzw. Sanierungsarbeiten eingeholt sowie ein weiteres Finanzierungsangebot der Sparkasse der Stadt Z;*
- Fertigstellung des Gutachtens am 25. November 2003;*
- Unterfertigung des Kaufvertrages am 12. Dezember 2003;*
- pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des Kaufvertrages durch das Bezirksgericht M am 23. Jänner 2004;*
- durch diese Verzögerungen und durch die laufende Wintersaison wurden die Um- und Sanierungsarbeiten auf den Sommer 2004 verschoben, um mit Beginn der Wintersaison 2004/2005 vermieten zu können;*
- bevor es letztendlich dazu gekommen ist, hat Herr R ca. Mitte April 2004 von den Umbauplänen Kenntnis erlangt und ist an unsere Mandanten herangetreten, man möge ihm doch ein Baurecht einräumen;*
- nach Durchrechnung aller Varianten ist man schließlich zum Entschluss gekommen, dass eine Baurechtseinräumung die beste Verwertbarkeit darstellt.*

1) Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA):

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Er-

werb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zugelassen ist; damit sind vor allem die Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988) gemeint.

Aufwendungen, die vor der Erzielung (steuerpflichtiger) Einnahmen geleistet werden, stellen stets (vorweggenommene) Werbungskosten dar, sofern Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten. Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig, etwa aus bindenden oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen nach außen in Erscheinung treten. Aus nachstehenden Gründen kann die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden bzw. wurde dem Erfordernis des nach außen in Erscheinung Tretens Rechnung getragen:

Wie sie beiliegender Bestätigung der Raiffeisen Bank im M (vgl. das diesbezügliche Schreiben vom 5. Juli 2007) entnehmen können, wurden bereits im Juli 2003 für den Ankauf der Liegenschaft entsprechende Finanzierungsgespräche geführt; bei der Finanzierung wurden neben dem Kaufpreis auch die geplanten zusätzlichen Kosten für den Umbau und die Sanierung für Zwecke der Vermietung mitgerechnet. Bei der Erstellung der verschiedenen Finanzierungsvarianten wurde immer von einem Kreditvolumen in Höhe von 180.000,00 € bis 200.000,00 € ausgegangen. Stets wurden auch die geplanten Mieteinnahmen für die Tilgung der Fremdmittel in sämtliche Erwägungen miteinbezogen. Die Sparkasse der Stadt Z erstellte am 15. September 2003 auf Basis des Finanzierungsgespräches vom 9. September 2003 ein zusätzliches Finanzierungskonzept. Am 11. September 2003 hat Frau P in unserer Kanzlei angerufen und mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, obgenannte Liegenschaft für Vermietungszwecke zu kaufen. Die Lage sei sehr gut (direkt neben dem Lift) und Zimmeranfragen gäbe es ausreichend. Für den Kauf und die Adaptierung des Gebäudes müsste ein Darlehen in Höhe von ca. 180.000,00 € aufgenommen werden. Bei diesem Gespräch wurden auch verschiedene Varianten des Eigentumserwerbs (durch Einzelperson oder durch Personengemeinschaft) und auch die Liebhabereiproblematik besprochen; das Ergebnis der von uns erstellten Prognoserechnung, die keine Liebhaberei ergeben hätte, wurde umgehend unseren Mandanten bekannt gegeben. Weiters haben unsere Mandanten Angebote für den Umbau bzw. Innenausbau eingeholt. In weiterer Folge haben einige Gäste im Winter 2003/2004 ihr Interesse bekundet, künftig ihren Ferienaufenthalt im neuen Gebäude verbringen zu wollen und dementsprechend auch mündliche Zusagen von der Familie P erhalten. Es wurden von den bisherigen Eigentümern schon Zimmer vermietet und das Gebäude war auch im Mer-Gastgeberkatalog enthalten. Ein Eigenbedarf zur Deckung des Wohnbedürfnisses war nie gegeben. Eine andere Möglichkeit der Verwertung dieser Liegenschaft - außer für Vermietungszwecke - wurde nie ins Auge gefasst.

Der Umstand des kurzen Zustandes der vorübergehenden Einnahmenlosigkeit, wie er sich im Zusammenhang mit einer Erstvermietung durchaus ergibt, spricht in keiner Weise gegen die geplante Vermietungsabsicht. Der Grund für die Verzögerung lag einzig und allein am Erfordernis der Erstellung eines Verkehrswertgutachtens bzw. der späten pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung. Auskunftspersonen, die von einer künftigen geplanten Vermietung Bescheid wussten, können jederzeit namhaft gemacht werden. Weiters wird auch ins Treffen geführt, dass der Erwerb und der Umbau des Gebäudes "X xy"

mangels Eigenmittel zur Gänze mit Fremdmitteln finanziert hätte werden müssen bzw. auch tatsächlich so finanziert wurde. Schon allein aus diesem wirtschaftlichen Zwang, die Fremdfinanzierungskosten abdecken zu müssen, hätte man mangels anderer verfügbarer Finanzmittel vermieten müssen, denn ohne Erzielung von Einnahmen wäre eine Fremdmitteltilgung (Kapital- und Zinstilgung) niemals möglich gewesen. Dass es letztendlich nicht zur Realisierung des geplanten Vorhabens (Umbau) gekommen ist, lag einzig und allein daran, dass vor der effektiven Durchführung der Umbauarbeiten Herr R Ende April 2004 an unsere Mandanten mit dem Ersuchen um Einräumung eines Baurechts herangetreten ist. Unseres Erachtens ist der Vermietungswille mehr als ausreichend klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten. Der VwGH betont immer wieder, dass die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird, mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden muss, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Aufgrund unserer bisherigen Ausführungen im Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietungstätigkeit hat die Abgabenbehörde den Sachverhalt am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze zu würdigen, ob die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall des Unterbleibens einer Vermietung. In einem solchen Verständnis kann der zum UStG 1972 geprägte Rechtssatz auch für die unter der Herrschaft des Gemeinschaftsrechtes stehenden Rechtslage Geltung behalten, wenn man an die Stelle des (ohnehin nicht quantifizierbaren) Kalküls "ziemlicher Sicherheit" das der "Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung" setzt und dem Beweismittel der "bindenden Vereinbarungen" keine Monopolstellung mehr einräumt.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bzw. im Zeitpunkt des geplanten Umbaus in Ferienwohnungen, die ab Fertigstellung an verschiedene Gäste vermietet hätten werden sollen, sind die zukünftigen Mieter bzw. der Kreis der zukünftigen Mieter noch gar nicht festgestanden, sodass aus diesem Grund auch noch keine bindenden Vereinbarungen gemacht hätten werden können.

Die Abgabenbehörde hat aus dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse jenes (künftige) Schicksal des Gebäudes zu ermitteln, für welches der höchste Grad der Wahrscheinlichkeit spricht. Unzulässig ist es, dass das Vorhaben künftiger steuerpflichtiger Vermietung eines noch zu adaptierenden Gebäudes ausschließlich durch die Vorlage bindender Vereinbarungen mit potenziellen Gästen, nicht aber auch durch die Erweislichkeit anderer Indizien ausreichend belegt werden könnte. Aufgabe der belangten Behörde ist es, in Würdigung sämtlicher vorgetragener Sachverhalte festzustellen, dass und weshalb eine (und welche) andere Verwendung des Gebäudes wahrscheinlicher gewesen wäre als die steuerpflichtige Vermietung.

Schließlich ist durch den Abbruch des Gebäudes nicht die Herstellung eines unbebauten Grundstücks bezeichnet worden, sondern die Neuerrichtung eines Gebäudes durch den Bauberechtigten mit der Absicht, weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, um mit diesen die Fremdmittel tilgen zu können. Somit sind die Abbruchkosten nicht den Herstellungskosten eines unbebauten Grundstücks zuzurechnen. Eine Zurechnung zum Grund und Boden würde im vorliegenden Fall zudem einen unrealistischen m^2 -Preis von 450,84 € ergeben (ohne Berücksichtigung der Abbruchkosten, die ja vom Bauberechtigten getragen wurden); diesen Preis hätte wohl niemand für einen nackten Grund und Boden bezahlt.

2) Halbjahres-AfA:

Eine Halbjahres-AfA müsste zufolge der obigen Ausführungen auch im Kalenderjahr 2004 als Werbungskosten berücksichtigt werden. ""

Die Berufung wurde in der Folge mit Berufungsvorentscheidung (Verf 40) betreffend Einkommensteuer 2004 vom 26. März 2010 als unbegründet abgewiesen; begründend führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Opfertheorie im Wesentlichen aus, dass dem Bw. der Grund und Boden zur Einkünfteerzielung diene und damit die Anschaffungskosten des (Alt-)Gebäudes dem (nicht abnutzbaren) Grund und Boden zuzuschlagen seien; eine Berücksichtigung von Absetzungen für gewöhnliche und außergewöhnlichen Abnutzungen sei daher zu versagen.

Mittels FinanzOnline stellte die steuerliche Vertretung des Bw. am 26. April 2010 gemäß § 276 Abs. 2 BAO einen (nicht näher begründeten) Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt, und weiters Anträge auf Senatsentscheidung gemäß § 282 BAO sowie auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO (vgl. auch das diesbezügliche Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 29. April 2010).

Im Zuge einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von Seiten der Betriebsprüfung streitgegenständlich Folgendes festgestellt (vgl. Tz 2 "G" des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. Jänner 2011):

2.1. Gewinnermittlung "G":

Der Unternehmer (der Bw.) betreibe am Standort Talstation TL in X eine Grillstation (P's G). Bis inklusive 2006 sei der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden. Ab dem Jahr 2007 sei die Pauschaliierung des Gewinnes gemäß der Verordnung zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG in Anspruch genommen worden. Es habe weder Buchführungspflicht bestanden noch seien Bücher freiwillig geführt worden. Die Umsätze der Vorjahre hätten nicht mehr als 255.000,00 € betragen.

Betriebe des Gaststättengewerbes iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung:

Rechtslage bis 2007:

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der Verordnung lägen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden.

Rechtslage ab 2008:

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der Verordnung lägen nur vor, wenn in *geschlossenen* Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegten.

Mit dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft (BH) Z vom 2. November 2006 sei die Genehmigung zur Errichtung einer Überdachung im Bereich der Terrasse vor der Grillstation (Aluminium-Glas-Konstruktion) sowie einer Wintergartenkonstruktion (Holz-Glas-Konstruktion) im Bereich zwischen den

Gebäuden "P-Straße xy" und "P-Straße yx" erteilt worden.

Lt. dem vorliegenden Anlageverzeichnis seien die Überdachung sowie die Wintergartenkonstruktion im Dezember 2007 in Betrieb genommen. Aus dem Bescheid der BH Z gehe folgende gastgewerbliche Nutzung des Terrassenbereiches hervor:

Sitzplätze	Innen	Außen
- im Zwischenraum zwischen den Gebäuden X yx und X xy (drei Holztische mit Holzbänken zu jeweils 8 Sitzplätzen für den Kioskbetrieb)	24	
- auf der Terrasse vor der Kioskausgabe (6 Biertischgarnituren mit jeweils 8 Sitzplätzen) und		48
- im Eingangsbereich für die Gaststätte (6 Stehtische mit jeweils 4 Barhockern)		24
Gesamt:	24	72

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung seien somit nicht erfüllt, da die Anzahl der Sitzplätze im Freien gegenüber den angebotenen Sitzplätzen im (geschlossenen) Wintergarten überwiegten. Eine für den saisonalen Winterbetrieb konzipierte Jausenstation, welche auf eine Konsumationsmöglichkeit (auch) im Freien angelegt sei, wobei regelmäßig die Sitzplätze im Freien die Sitzplätze im geschlossenen Raum überstiegen, stelle keine pauschalierungsfähige Gaststätte dar. Die Ausgabe der Speisen und Getränke erfolge über eine Verkaufstheke ins Freie, gleich einem Würstelstand, ohne Bedienung.

2.2. Ermittlung der Erlöse G:

Bislang sei die Ermittlung der Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken anhand der Hochrechnung der verkauften Einheiten mit dem Verkaufspreis erfolgt. Es könne nicht nachvollzogen werden, wie die Anzahl der verkauften Einheiten ermittelt worden sei; es seien keinerlei Grundaufzeichnungen vorhanden (Strichlisten, etc.).

Per 1. Jänner 2007 sei die Barbewegungsverordnung in Kraft getreten. Da die Umsätze der Grillstation die Grenze von 150.000,00 € nicht überschreiten würden, könne die vereinfachte Losungsermittlung angewendet werden. Somit seien der End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge (etwa Privatentnahmen, Betriebsausgaben, Bankeinzahlungen, sonstige Ausgaben) sowie nicht erfolgswirksame Bareingänge (etwa Privateinlagen, Bankabhebungen) täglich einzeln zu erfassen und aufzuzeichnen. Anhand der vorliegenden Aufzeichnungen (Kassenbericht bzw. Kassenbuch mit Bestandsfeststellung) müsse nachvollziehbar die Tageslosung ermittelt werden können. Die Ermittlung der Tageslosung habe spätestens zum Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen. Ab der Saison 2010/2011 sei die vereinfachte Losungsermittlung anzuwenden.

2.3. Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen G:

Bislang sei die Ermittlung der Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken anhand der Hochrechnung der verkauften Einheiten mit dem Verkaufspreis erfolgt. In diesen Tabellen seien Rechenfehler, Übertragungsfehler und Zahlenstürze vorhanden. Lt. Auskunft des Unternehmers (des Bw.) würden die Aufzeichnungen quartalsmäßig erstellt. Es könne nicht nachvollzogen werden, wie die Anzahl der verkauften Einheiten ermittelt worden sei; es seien keinerlei Grundaufzeichnungen vorhanden (Strichlisten, etc.).

Die Aufzeichnungen hätten laufend zu erfolgen.

Ab der Saison 2010/2011 habe der Unternehmer bis spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, da die Umsätze in den vorangegangenen Kalenderjahren regelmäßig über 100.000,00 € überstiegen hätten.

2.3.1. Kalkulation G:

Leberkäse Semmel:

1 kg Leberkäse	8,00 € VKP brutto	lt. Kalkulationsblatt
1 Leberkäsesemmel	1,50 € VKP brutto	lt. Speisekarte

Dies ergäben In etwa 187 g Leberkäse pro Semmel.

Unter der Annahme von 115 g Leberkäse pro Semmel ergibt sich folgende Berechnung:

	Gramm	VKP brutto
1 Leberkäsesemmel	115	1,50
ergibt	1000	13,04
bisher	1000	8,00
Abweichung		63,04 %

Schnitzel:

Einkauf 2006

Ein durchschnittliches Schnitzel hat ein Gewicht von 150 - 200 g

Somit ergeben sich bei einem Schnitzeleinkauf in kg: 175

31.01.2006	SG	6,06	kg	35	Stück
31.01.2006	SG	4,28	kg	24	Stück
31.01.2006	SG	6,14	kg	35	Stück
28.02.2006	SG	22,08	kg	126	Stück
31.03.2006	SG	19,46	kg	111	Stück
30.04.2006	SG	9,84	kg	56	Stück
30.12.2006	SG	23,5	kg	134	Stück
SG					
Bestand 01.01.2006				3	Stück
Bestand 31.12.2006				- 30	Stück
verkaufte Schnitzel 2006				495	Stück
VKP brutto/Schnitzel		445	á 6,00	2.670,34	
VKP brutto/Schnitzel		50	á 4,00	200,00	
VKP brutto gesamt				2.870,34	
VKP brutto lt. Erlösermittlungsblatt				1.928,00	
Differenz				48,88%	942,34

Einkauf 2007

31.01.2007	SG	24	kg	137	Stück
28.02.2006	SG	14,02	kg	80	Stück
31.03.2006	SG	23,62	kg	135	Stück
30.04.2006	SG	8,78	kg	50	Stück
30.12.2006	SG	27,36	kg	156	Stück
SG					
Bestand 01.01.2007				30	Stück

Bestand 31.12.2007			- 50	Stück
verkaufte Schnitzel 2007			539	Stück
VKP brutto gesamt	539 á 4,00		2.154,97	
VKP brutto lt. Erlösermittlungsblatt			1.380,00	
Differenz		56,16%	774,97	

Einkauf 2008

31.01.2008	SG	14,76	kg	84	Stück
29.02.2008	SG	30,98	kg	177	Stück
31.03.2008	SG	20,84	kg	119	Stück
Dezember 2008	SG	22,73	kg	130	Stück
Bestand 01.01.2008				50	Stück
Bestand 31.12.2008				- 60	Stück
verkaufte Schnitzel 2008				500	Stück
VKP brutto/Schnitzel	430 á 4,00			1.721,83	
VKP brutto/Schnitzel	70 á 4,30			300,62	
VKP brutto gesamt				2.022,45	
VKP brutto lt. Erlösermittlungsblatt				1.658,00	
Differenz		21,98%		364,45	

2.3.2. Nicht verbuchter Wareneinkauf - Erlöszuschätzung:

Lt. vorliegendem Kontrollmaterial seien folgende Wareneinkäufe (PN) nicht verbucht worden:

2006	Fl. á 0,5	Liter	kg	Port. á 0,25	VKP brutto pro Einheit	VKP brutto gesamt
Apfelschorle	360				3,00	1.080,00
Almdudler	360				3,00	1.080,00
Alpquell	360				3,00	1.080,00
Schiwasser			14	350	1,00	350,00
Nicht erfasste Erlöse					brutto	3.590,00
Nicht erfasste Erlöse				Gewinn	netto	2.991,67
Umsatzsteuer 20%						598,33
Nicht erfasster WEK				Gewinn	netto	- 534,32
Vorsteuer						106,86
2007	Fl. á 0,5	Liter	kg	Port. á 0,25	VKP brutto pro Einheit	VKP brutto gesamt
Apfelschorle	264				3,00	792,00
Almdudler	264				3,00	792,00
Alpquell	168				3,00	504,00
Fb. Hefeweisse	1.700				2,80	4.760,00
Fb. Radler	1.700				2,30	3.910,00
Jagertee		250		1.000	3,00	3.000,00
Glühwein		250		1.000	3,00	3.000,00
Nicht erfasste Erlöse					brutto	16.758,00
Nicht erfasste Erlöse				Gewinn	netto	13.965,00
Umsatzsteuer 20%						2.793,00
Nicht erfasster WEK				Gewinn	netto	- 3.651,00

Vorsteuer						106,86
2008	Fl. á 0,5	Liter	Stück	Port. á 0,25	VKP brutto pro Einheit	VKP brutto gesamt
Fb. Hefeweisse	2.200				2,80	6.160,00
Fb. Radler	1.700				2,30	3.910,00
Jagertee		840		3.360		10.080,00
Glühwein		680		2.720	3,00	8.160,00
Jägermeister			600		3,00 2,00	1.200,00
Nicht erfasste Erlöse					brutto	25.510,00
Nicht erfasste Erlöse				Gewinn	netto	24.591,67
Umsatzsteuer 20%						4.918,33
Nicht erfasster WEK				Gewinn	netto	- 6.308,52
Vorsteuer						1.261,70

2.3.3. Sicherheitszuschlag:

Obige Mängel in der Erfassung der Erlöse sowie die nachweislich nicht verbuchten Wareneinkäufe seien nicht mit den Aufzeichnungspflichten der BAO vereinbar und berechtigen zu Sicherheitszuschlägen. Mit den verhängten Sicherheitszuschlägen bei Speisen und Getränken seien alle Aufwendungen, wie Kalkulation Schnitzel, Abgaben an das Liftpersonal und an den Schikindergarten sowie Gratisabgaben und PET-Flaschenverkäufe bereits berücksichtigt.

			2006	2007	2008
Sicherheitszuschlag Speisen			10%	10%	10%
Sicherheitszuschlag Getränke			5%	20%	20%
Einnahmen Speisen netto	bisher		32.470,87	31.844,43	34.180,32
Sicherheitszuschlag			3.247,09	3.184,44	3.418,03
Umsatzsteuer 10%			324,71	318,44	341,80
WEK RAK 2,4			1.352,95	1.326,85	1.421,18
Einnahmen Getränke netto	bisher		62.309,50	64.921,75	65.467,17
Sicherheitszuschlag			3.115,48	12.984,35	13.093,43
Umsatzsteuer 10%			623,10	2.596,87	2.618,69
WEK RAK 3,8			819,86	3.416,93	3.445,64

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wieder auf und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (jeweils datiert mit 10. Jänner 2011).

In der gegen diese Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 10. Jänner 2011 am 10. Februar 2011 elektronisch eingereichten Berufung wandte sich der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung vor allem gegen die Feststellung, dass die Gaststättenpauschalie-

rung nicht in Anspruch genommen werden könne sowie gegen die teilweise unberechtigte Verhängung von Sicherheitszuschlägen und führte im ergänzenden Schriftsatz vom 21. Februar 2011 begründend wie folgt aus:

""Gaststättenpauschalierung:

Bis einschließlich 2006 wurde der Gewinn der Grillstation am Standort Talstation TL in X gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt; ab dem Kalenderjahr 2007 wurde die Pauschalierung für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe in Anspruch genommen, da spätestens ab diesem Zeitpunkt sämtliche nachstehende Anwendungsvoraussetzungen des § 2 der Gaststättenpauschalierungsverordnung (BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II Nr. 149/2007) erfüllt werden:

Voraussetzung gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung ist, dass

- 1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen, und*
- 2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000,00 € betragen.*

Gemäß § 2 Abs. 2 der oben angeführten Verordnung liegen Betriebe des Gaststättengewerbes nur dann vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt die Überwiegensprüfung.

Ausdrücklich festhalten möchten wir an dieser Stelle, dass seit dem Bestehen des Gastronomiebetriebes dieser ausschließlich in der Wintersaison bewirtschaftet wird.

Die Abgabenbehörde führt unter Tz. 2.1. des Berichtes vom 11. Jänner 2011 an, dass die Anzahl der Sitzplätze im Freien gegenüber den angebotenen Sitzplätzen im (geschlossenen) Wintergarten überwiegen und dass deshalb die Gewinnpauschalierung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II Nr. 149/2007 nicht in Anspruch genommen werden kann. In weiterer Folge wurde die Gewinnermittlung für die Jahre 2007 und 2008 durch das Finanzamt nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen. Bei der Beurteilung, ob die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumlichkeiten die Sitzplätze im Freien übersteigen, stützt sich die Abgabenbehörde bei ihrer Begründung bzw. Sachverhaltsfeststellung nicht auf tatsächliche Verhältnisse, sondern ausschließlich auf den Bescheid der Bezirks hauptmannschaft Z, BHBL-abc, vom 2. November 2006 und leitet daraus ab, dass sich 24 Sitzplätze in geschlossenen Räumlichkeiten und 72 Sitzplätze im Außenbereich (Terrasse) befinden. Die von uns mehrfach getätigten Hinweise, dass mit diesem Bescheid lediglich die Baubewilligung zur Errichtung einer Wintergartenkonstruktion und die gewerberechtliche Genehmigung derselben erteilt wurden, wurden weder zur Kenntnis genommen noch während des gesamten Verfahrens in irgendeiner Weise gewürdigt. Der eigentliche Bescheid, mit dem die Baubewilligung und die gewerberechtliche Genehmigung für die Einrichtung und den Betrieb einer Terrasse erteilt wurde, ist der Bescheid der Bezirks hauptmannschaft Z, BHBL-abc, vom 19. Dezember 2005. Von unserer Seite wurde bei den stattgefundenen Besprechungen immer wieder auf diesen Bescheid hingewiesen, insbesondere darauf, dass eigentlich Herr EN, der Pächter der Gaststätte 'Gj' auch im Namen von U und A P um die entsprechende

Bewilligung angesucht hat. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Organe der Finanzverwaltung trotz mehrfachen Hinweises den Umstand, dass die sich im Eingangsbereich für die Gaststätte 'Gj' befindlichen und im angeführten Bescheid genehmigten sechs Stehtische mit jeweils vier Barhockern (= 24 Sitzplätze) nicht den Eheleuten P, sondern Herrn EN zuzurechnen sind, ebenfalls völlig ignoriert.

Im September 2009 haben Organe der Abgabenbehörde den Betrieb in Gegenwart der Eheleute P besichtigt und im Zuge dieser Betriebsbesichtigung auch Fotos gemacht. Infolge des Umstandes, dass es sich ausschließlich um einen Wintersaisonbetrieb handelt und der Betrieb daher zu diesem Zeitpunkt geschlossen war und sich die Biertischgarnituren zusammengeklappt am Boden befunden haben, können daraus in keiner Weise die vermeintlichen Sitzplatzverhältnisse abgeleitet werden. Lt. Auskunft unseres Klienten wurden lediglich ein paar Fotos gemacht und mehr oder weniger belanglose Fragen gestellt. Was diese Betriebsbesichtigung betrifft, ist anzumerken, dass unser Klient unbedingt wollte, dass wir als steuerlicher Vertreter zu dieser Betriebsbesichtigung beigezogen hätten werden sollen. Wir wurden trotz Kenntnis dieses Begehrens jedoch von den Organen der Finanzverwaltung bewusst übergangen. Gerade im Hinblick auf die nunmehrigen Streitpunkte wäre eine Besprechung bzw. ein Austausch von Argumenten an Ort und Stelle unerlässlich gewesen. Darin erblicken wir jedenfalls eine massive Verletzung von Rechtsschutzinteressen und damit einen Verstoß gegen zwingende Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens.

Hinsichtlich der tatsächlichen Sitzplatzverhältnisse in den Wintermonaten führen wir wie folgt aus: Innerhalb der geschlossenen Räumlichkeiten (Wintergarten) stehen 44 Sitzplätze (6 Tische für je 6 Personen), im Außenbereich (Terrasse) stehen 30 Sitzplätze (5 Tische zu je 6 Personen) zur Verfügung. Somit überwiegt die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien.

Die Erfahrungen der vielen vergangenen Wintersaisonen haben gezeigt, dass eine Konsumation im Bereich der Terrasse nur bei entsprechenden Voraussetzungen (zB Sonnenschein, Plusgrade, kaum Wind) in Anspruch genommen wurde. Diesem Umstand wurde durch die Errichtung des Wintergartens Rechnung getragen. Dadurch wird auch eindeutig die Annahme unterstrichen, dass für die Errichtung des Wintergartens vorwiegend betriebswirtschaftliche Überlegungen ausschlaggebend waren. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand großzügige Investitionen im Innenbereich tätigt, wenn die Umsätze überwiegend im Außenbereich erwirtschaftet werden. Ein derartiger Zu- und Umbau lässt jedenfalls auf entsprechende Umsätze im Innenbereich schließen.

Die Erfahrungen der letzten Jahre und auch die Erfahrungen des täglichen Lebens zeigen bzw. haben gezeigt, dass an Tagen, an denen nicht beste Bedingungen für eine Konsumation im Freien herrschen, die Gäste ausschließlich die Sitzplätze im Wintergarten in Anspruch nehmen. Erst wenn diese weitgehend besetzt sind, weichen die Gäste auf die Terrasse aus. Selbst dabei kommt es vor, dass Gäste, die vorerst keinen Platz im Wintergarten gefunden haben, die Terrasse wieder verlassen, sobald ein Platz im Wintergarten frei wird. Insbesondere wegen unangenehmer Wind- und/oder Temperaturverhältnisse insbesondere auch dann, wenn nicht nur Getränke allein, sondern auch Speisen konsumiert werden. Mitunter ist die Terrasse bei nachstehenden vermeintlich guten Witterungsverhältnissen bzw. nicht optimalen Bedingungen überhaupt nicht frequentiert:

-
- Tage mit zwar langer Sonnenscheindauer, aber entsprechenden Minusgraden,
 - relativ milde Temperaturen, aber mäßiger Wind und wenig Sonne.

Bei schlechten Bedingungen wie Wolken, Nebel, Niederschläge (Schneefall, Regen), Wind und Kälte wird die Terrasse gar nicht frequentiert, da ein Verzehr von Speisen im Freien an diesen Tagen unmöglich ist.

Infolge dieser soeben geschilderten Verhältnisse ist es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens jedenfalls glaubhaft und nachvollziehbar, dass in den Wintermonaten im Außenbereich (Terrasse) tatsächlich nur 30 Sitzplätze (5 Tische für je 6 Personen) und im Innenbereich (Wintergarten)

44 Sitzplätze (6 Tische für je 6 Personen und zwei Stehtische für je vier Personen) zur Verfügung stehen. Einzig und allein dieser Umstand ist für die rechtliche Beurteilung von Wichtigkeit. Bei dieser Be trachtung ist es völlig unerheblich, wo der Gast tatsächlich konsumiert.

Die Abgabenbehörde ist im Betriebsprüfungsverfahren also in weiterer Folge ohne zusätzliche Erhebungen davon ausgegangen, dass allein aufgrund des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft Z, auf den sie sich einzig und allein stützt, sich potentiell im Freien die größere Sitzplatzanzahl befindet. Unsere Argumentationen, auf die wir im Betriebsprüfungsverfahren stets hingewiesen haben, wurden im Verfahren keiner weiteren Untersuchung unterzogen, sodass die Behörde die Frage, ob die Verordnungsnorm hinsichtlich der überwiegenden Anzahl der Sitzplätze innerhalb geschlossener Räume erfüllt und daher die Gewinnpauschalierung anwendbar ist, gar nicht geprüft.

Aufgrund der soeben getätigten Ausführungen sind wir der Ansicht, dass die Abgabenbehörde den Sachverhalt unzureichend ermittelt und somit die Rechtslage verkannt hat. Zudem hat sie sich weder mit den witterungsbedingten Besonderheiten noch mit allen von uns im Zuge der Vor- und Schlussbesprechung vorgebrachten Argumenten befasst.

Kalkulation G:

Am 14. Oktober 2011 hat die 1. Schlussbesprechung stattgefunden, welche jedoch von den Organen der Finanzverwaltung ohne Ergebnis vorzeitig abgebrochen wurde. An dieser Schlussbesprechung haben die Eheleute P teilgenommen. Bei der am 18. November 2010 im Finanzamt Feldkirch stattgefundenen 2. und abschließenden Schlussbesprechung haben die Eheleute P nicht mehr teilgenommen, da wir als steuerliche Vertreter es nicht mehr für notwendig erachtet haben. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurde uns auf dem Mail-Wege am 19. November 2010 zugestellt. Diese Niederschrift wurde den Eheleuten P zur Durchsicht weitergeleitet. Gemeinsam konnte festgestellt werden, dass - trotz Einwendungen, dass die vom Prüfungsorgan vorgenommene Nachkalkulation fehlerhaft ist - weder die Kalkulation Leberkäse Semmel noch Kalkulation Schnitzel berichtigt worden sind.

Unter Tz. 2.3. des Berichtes vom 11. Jänner 2011 wird ausgeführt, dass die Ermittlung der Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken anhand der Hochrechnung der verkauften Einheiten mit dem Verkaufspreis erfolgte. In weiterer Folge wird angeführt, dass in diesen Tabellen Rechenfehler, Übertragungsfehler und Zahlenstürze vorhanden sind. Diesbezüglich müssen wir einräumen, dass dies zwar in geringem Umfang zutrifft, sich aber daraus letztlich keine Steuerverkürzungen ergeben, da sich die Rechenfehler sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten für die Abgabenbehörde ausgewirkt haben. Weiters wird angeführt, dass nicht nachvollzogen werden kann, wie die Anzahl der verkauften Einheiten

ermittelt wurde, es sind keinerlei Grundaufzeichnungen vorhanden (Strichlisten, etc). Diesbezüglich wird eingewendet, dass es eine in dieser Art vorgenommenen Losungsermittlung (die eingekauften Mengen werden mit dem Verkaufspreis multipliziert) in sich hat, dass keinerlei sonstigen Aufzeichnungen geführt werden und es auch nicht erforderlich macht solche zu führen. Ganz im Gegenteil, diese Art der Losungsermittlung stellt für unseren Klienten einen erheblichen Nachteil dar, da bei dieser weder ein Eigenverbrauch (dieser wurde noch zusätzlich als Einnahme berücksichtigt), noch Schwund (Bruch), Verderb noch die verbilligte Abgabe von Speisen und Getränken an das Liftpersonal, an den Schikindergarten, etc. berücksichtigt worden ist. Zudem wurden auch die einen oder anderen Gratisabgaben nicht berücksichtigt. Die Behörde hat sich mit dieser von uns ständig vorgebrachten Argumentation überhaupt nicht auseinandergesetzt, sondern diese unsere Einwendung mit dem unter Tz. 2.3.3. des Berichtes vom 11. Jänner 2011 angefügten Satz "Mit den verhängten Sicherheitszuschlägen bei Speisen und Getränken wurden alle Aufwendungen wie Kalkulation Schnitzel, Abgaben an das Liftpersonal und an den Schikindergarten sowie Gratisabgaben und PET-Flaschenverkäufe bereits berücksichtigt" ohne weitere Prüfung einfach abgetan, wobei diese behördliche Begründung erstmals im Bericht angeführt wurde, nachdem wir nachdrücklich im Mail vom 15. Dezember 2010 noch einmal auf die Einwände unseres Klienten bezüglich fehlerhafter Kalkulation und der damit einhergehenden und zu Unrecht verhängten Sicherheitszuschläge hingewiesen haben.

Im Folgenden führen wir zu den fehlerhaften Nachkalkulationen wie folgt aus:

Leberkäse Semmel:

Wie mehrfach darauf hingewiesen, setzt sich der Verkaufspreis Leberkäse Semmel aus dem Einzelpreis für den Leberkäse in Höhe von 1,20 € pro Semmel und dem Einzel-Preis für die Semmel in Höhe von 0,30 € zusammen. Zur Erläuterung führen wir diesbezüglich an, dass selbstverständlich für Zwecke der Ermittlung der Gesamt-Einnahmen die Einnahmen für den Leberkäse und auch die Einnahmen für die Semmel hochgerechnet worden sind, somit in Summe insgesamt 1,50 € brutto je Leberkäsesemmel bisher bereits als Einnahme erfasst worden sind. Für Zwecke der Nachkalkulation wurden von der Behörde jedoch 1,50 € nur für den Leberkäse alleine (ohne Semmel) angesetzt und die Portion Leberkäse mit 115 g Leberkäse angenommen. Dass es sich dabei um eine Annahme handelt, wird im Bericht explizit angeführt. Diesbezüglich wird jedenfalls eingewendet, dass die Portionen nicht einzeln abgewogen wurden, sondern versucht wurde, in etwa in derselben Größe zu portionieren und diese Portionen mehr oder weniger mehr als 115 g wiegen.

Schnitzel:

Auch hinsichtlich der Nachkalkulation Schnitzel wurden unsere Einwendungen weder berücksichtigt noch die Nachkalkulation hinterfragt bzw. berichtigt. Unser Klient bezieht die Schnitzel von der Metzgerei SG GmbH & Co KG; die Firma SG liefert die Schnitzel tiefgefroren und vakuumverpackt. Jede Packung enthält 5 Schnitzel. Frau P zählt die gelieferten Packungen, ermittelt daraus die Anzahl der gelieferten Schnitzel und multipliziert diese mit dem jeweiligen Verkaufspreis. Die Abgabenbehörde hat für Zwecke der Nachkalkulation das durchschnittliche Gewicht eines Schnitzels mit 175 g je Schnitzel angenommen und mit einem Verkaufspreis in Höhe von 6,00 € multipliziert. Die diesbezüglichen Einwendungen (das Schnitzel wurde lediglich mit 4,00 € verkauft und das durchschnittliche Gewicht eines Schnitzels beträgt mehr als 200 g) wurden ebenfalls nicht berücksichtigt. Der von der Behörde ange-

setzte und fehlerhafte Verkaufspreis in Höhe von 6,00 € setzt sich aus dem Einzelverkaufspreis für das Schnitzel in Höhe von 4,00 € und dem Einzelverkaufspreis für Pommes in Höhe von 2,00 € zusammen. Auch hier ist anzuführen, dass die vollen 6,00 € (einmal 4,00 € bei der Einnahmenposition Schnitzel und einmal 2,00 € bei der Einnahmenposition Pommes) bereits in den bisher hochgerechneten Einnahmen enthalten sind. Was das Gewicht bzw. die Anzahl der Schnitzel betrifft, hat Frau P genaue Aufzeichnungen geführt (bei Erhalt der Lieferung hat sie umgehend auf jedem Lieferschein die Anzahl der gelieferten Schnitzel angeführt), die - trotz Hinweises - von der Behörde keiner weiteren bzw. näheren Untersuchung unterzogen worden sind. Anzumerken ist an dieser Stelle auch, dass Herr P eine aktuelle Schnitzellieferung abgewogen und dabei ein durchschnittliches Gewicht pro Schnitzel von 220 bis 230 g festgestellt hat.

Aus angeführten Gründen ist unseres Erachtens die Verhängung eines Sicherheitszuschlages hinsichtlich der Speisen hinfällig, da die Nachkalkulation zu unrichtigen und fehlerhaften Ergebnissen gekommen ist bzw. es überhaupt keinerlei Kalkulationsdifferenzen gibt.

Nicht verbuchter Wareneinkauf - Erlöszuschätzung:

LI. den Feststellungen unter Tz. 2.3.2 hat unser Klient in den Kalenderjahren 2006, 2007 und 2009 diverse Getränke in PET-Flaschen (Apfelschorle, Almdudler und Alpquell) bezogen, die nicht verbucht worden sind. Die Abgabenbehörde hat - ohne Rücksicht auf das Parteiengehör - den Verkauf dieser PET-Flaschen mit 3,00 € brutto (2006 und 2007) sowie mit 3,20 € brutto (2009) berechnet.

Tatsächlich sind diese PET-Flaschen nie im Kiosk an Gäste verkauft worden, sondern um 1,50 € brutto je PET-Flasche an Mitarbeiter diverser benachbarter Unternehmen (zB Sportgeschäft R.) verkauft worden. Infolge des Umstandes, dass dies einerseits glaubhaft und nachvollziehbar ist und andererseits der Verkaufspreis für eine PET-Flasche um den von der Behörde angesetzten Preis, den nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wohl niemand bezahlt hätte (wer bezahlt schon 3,20 € brutto für eine PET-Flasche Alpquell?), ersuchen wir Sie um Ansatz in Höhe von 1,50 € brutto je PET-Flasche. ""

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 jeweils vom 11. April 2011 [auf die umfangreichen Ausführungen in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf 67) vom 30. März 2011 wird an dieser Stelle verwiesen) stellte die steuerliche Vertretung des Bw. am 10. Mai 2011 mittels FinanzOnline gemäß § 276 Abs. 2 BAO einen (nicht näher begründeten) Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt, und weiters Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Verhandlung.

In der am 22. März 2012 auf Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fan-

den sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat über die Berufungen erworben:

1) Einkommensteuer 2004:

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob im Berufungsjahr im Zusammenhang mit der behaupteten geplanten Vermietung des in Rede stehenden Altgebäudes (Gde X, P-Straße xy) eine laufende ("gewöhnliche") Halbjahres-AfA sowie eine Absetzung für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) als Werbungskosten steuerliche Berücksichtigung finden können.

Nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Die vorausgesetzte Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen (wie zB die Absetzung für Abnutzung, kurz AfA) oder die Ausgaben (tatsächlich verausgabte Beträge) objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen, subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des [§ 20 EStG 1988](#) fallen.

Nach dem zweiten Satz des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies "im folgenden ausdrücklich zugelassen ist". Nach Z 8 leg. cit. sind Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8) zulässig; damit gelten die Vorschriften über die AfA für alle Einkunftsarten, also auch im außerbetrieblichen Bereich (siehe Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 9 und § 16 Tz 136 ff, sowie die dort angeführte VwGH-Judikatur).

Gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungs-

dauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut nach Abs. 2 leg. cit. im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag anzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

§ 8 Abs. 4 EStG 1988 sieht auch Absetzungen für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) vor.

Eine außergewöhnliche Abnutzung liegt vor, wenn infolge besonderer Umstände - und zwar durch technische oder wirtschaftliche Abnutzung - ein außergewöhnlicher Wertverzehr eingetreten ist. Unter technischer Abnutzung ist der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung hingegen die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen (vgl. VwGH 8.8.1996, [92/14/0052](#); VwGH 9.9.2004, [2002/15/0192](#)).

Der Berufungssenat gelangte im Hinblick auf den hier stritten Abzug von (vorweggenommenen) Werbungskosten zur Auffassung, dass Aufwendungen zur Erzielung künftiger Vermietungseinnahmen ihrem Wesen nach durchaus Werbungskosten darstellen können, gegenständlich jedoch kein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Einnahmen aus der Vermietung des gegenständlichen (Alt-)Gebäudes und somit einer Einkunftsquelle vorlag. Für eine Berücksichtigung solcher vorweggenommenen Werbungskosten reichen weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ins Auge fasst. Diese können dann steuerliche Berücksichtigung finden, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss nach außen hin eindeutig in Erscheinung treten (vgl. zB VwGH 30.4.2003, [98/13/0127](#)).

Unterbleibt der geplante Kauf eines Mietobjektes, dann kommt ein Abzug von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung zwangsläufig nicht in Betracht; das Gleiche muss nach Doralt, EStG⁹, § 28 Rz 94, konsequenterweise auch dann gelten, wenn ein Gebäude in Vermietungsabsicht erworben wurde, die Vermietung dann aber aus vom Erwerber zu vertretenden Gründen unterbleibt.

Eine Vermietungsabsicht ist bspw. dann noch nicht hinreichend konkretisiert, wenn

- lediglich eine Bauverhandlung anberaumt und dem BMI das Interesse bekundet wird, künftige Flüchtlinge unterbringen zu wollen, oder
- die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins

Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dies günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwirklichen lässt (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 276; Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Rz 348 f, bzw. Doralt, EStG⁹, § 28 Rz 95, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung). Im Berufungsfall kann von einer hinreichend konkretisierten Vermietungsabsicht nach Überzeugung des Berufungssenates nicht ausgegangen werden. Zum einen hat der Berufungsführer zwischen Abschluss des Kaufvertrages im Dezember 2003 und dem Abbruch des Gebäudes im Sommer 2004 das Gebäude bzw. Zimmer nicht vermietet und auch keine über die Absichtserklärung hinausgehenden konkreten Vorbereitungsmaßnahmen aufgezeigt. Allein die mit Banken geführten Gespräche über ein bestimmtes Finanzierungsvolumen für den Kauf der Liegenschaft und die Sanierung des Gebäudes vermögen eine konkrete Vermietungsabsicht nach Ansicht des Berufungssenates nicht zu belegen. Zum anderen wurde bereits mit Eingabe vom 14. Mai 2004 um die Erteilung der Baubewilligung und gewerberechtlichen Genehmigung zur Errichtung des (neuen) Wohn- und Geschäftsgebäudes angesucht. Nachdem aber eine solche Eingabe eine entsprechende Vorlaufzeit für Planung, Finanzierung und dgl. erfordert, ist davon auszugehen, dass die Einräumung des Baurechts an Herrn R bereits frühzeitig feststand bzw. zumindest als weitere Möglichkeit zur Verwertung der Liegenschaft in Betracht kam und eine Sanierung des Gebäudes zur Vermietung nicht ernsthaft verfolgt wurde, zumal auch keine konkreten Angaben über den Umfang der beabsichtigten Sanierung gemacht wurden bzw. auch keine entsprechenden Pläne vorgelegte wurden.

Vor diesem Hintergrund gelangte der Berufungssenat zum Ergebnis, dass die Vermietungsmöglichkeit des gegenständlichen (Alt-)Gebäudes nur eine von mehreren vom Bw. angedachten Varianten war und es in der Folge aus vom Bw. zu vertretenden Gründen auch tatsächlich zu keiner Vermietung (des Gebäudes) gekommen ist. Das Fehlen einer ernsthaften Vermietungsabsicht des gegenständlichen (Alt-)Gebäudes stand damit der vom Bw. angestrebten steuerlichen Berücksichtigung der (Halbjahres-)AfA sowie der Absetzung für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung entgegen. Die Übertragung des gegenständlichen Baurechtes bezog sich im Übrigen allein auf Grund und Boden; das Baurecht stellt "bloß" ein Recht (Nießbrauch) zur Bebauung eines fremden Grundstückes dar.

In diesem Zusammenhang sei auch noch erwähnt, dass bindende Vereinbarungen, aus denen eine Vermietungsabsicht hervorgeht, bei einer erst zu sanierenden Wohnung in abgewohntem Zustand idR erst nach erfolgter Sanierung oder kurz vorher in sinnvoller Weise abgeschlossen werden können (vgl. dazu Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Rz 348).

Dem Berufungsbegehren betreffend Absetzung für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung war nach Ansicht des Berufungssenates auch aus folgenden Gründen nicht Folge zu geben:

Absetzungen für Abnutzung kann grundsätzlich nur der Eigentümer vornehmen, das ist idR

derjenige, der das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt hat. Er braucht allerdings nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes zu sein; entscheidend ist das *wirtschaftliche Eigentum*. Den wirtschaftlichen Eigentümer trifft gegebenenfalls die Beweislast (vgl. dazu zB Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 10; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 7 EStG 1988, Rz 6; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 7 Rz 21).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 25.1.2006, [2002/13/0042](#); VwGH 29.7.2010, [2007/15/0248](#)).

Maßgebend ist damit, bei wem die Verfügungs- und Einflussmöglichkeiten bedeutend stärker ausgeprägt sind und wer damit insgesamt den substantiellen Gehalt des Eigentums auszuschöpfen vermag; ein Wirtschaftsgut wird damit dem zugerechnet, der mit dem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer schalten und walten kann und dies auch tut (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 285 f.).

Im konkreten Fall war davon auszugehen, dass HR (als Baurechtsberechtigter) - entgegen den Ausführungen im gegenständlichen schriftlichen Baurechtsvertrag - *de facto* schon im Sommer 2004 wirtschaftlicher Eigentümer des in Rede stehenden Altgebäudes war. Entscheidendes Anzeichen dafür war, dass bereits mit Eingabe vom 14. Mai 2004 die IPH GmbH, Y, *im Namen* von HR um die Erteilung der Baubewilligung und gewerberechtlichen Genehmigung zur Errichtung des (neuen) Wohn- und Geschäftsgebäudes angesucht hat und dieser (HR) das gegenständliche Altgebäude - eigentümergleich - auf eigene Rechnung abreißen und in der Folge das Neugebäude errichten ließ. Nachdem damit das Altgebäude - zumindest im Zeitpunkt des Abbruches - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Baurechtsberechtigten ob seinem uneingeschränkten Verfügungsrecht (vgl. dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach der Abriss des (Alt-)Gebäudes allein Sache des Hr. R gewesen sei) steuerlich zuzurechnen war und dieser auch die (außergewöhnliche) Abnutzung des Altgebäudes zu tragen hatte [laut obgenanntem Baurechtsvertrag, Punkte VII und VIII, geht das auf der Baurechtsliegenschaft errichtete (neue) Gebäude samt den festen Investitionen mit Beendigung des Baurechtes ohne Entgelt ins Eigentum der Baurechtsbesteller lastenfrei über; der Baurechtsberechtigte ist im Übrigen im Falle der Zerstörung oder Beschädigung dieses (Neu-)Gebäudes zum unverzüglichen Wiederaufbau desselben verpflichtet], konnte bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 eine Absetzung für außergewöhnliche technische

oder wirtschaftliche Abnutzung keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Abschließend sei noch erwähnt, dass nach der in der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes modifizierten Opfertheorie bei Erwerb eines noch nutzbaren Gebäudes iRd Grundstückkaufes mit anschließendem Abbruch die Zurechnung von Restbuchwert und Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes weiter möglich ist.

Wäre im konkreten Fall - gerade im Hinblick auf die obgenannten Ausführungen des Sachverständigen zum Bau- und Erhaltungszustand des gegenständlichen Altgebäudes - von einem Erwerb eines Grundstückes mit einem nicht mehr verwendbaren (abbruchreifen) Gebäude auszugehen, so gehörten die Abbruchkosten und der Restbuchwert (ein Restbuchwert wäre von vornherein nicht anzusetzen) ohnehin zu den Anschaffungskosten des Grundstückes (vgl. dazu Jakom/Laudacher EStG, 2011, § 6 Rz 29; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein Tz 36 sowie § 6 EStG 1988 allgemein Tz 25; Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tzen 86 ff).

Eine Berücksichtigung der beantragten laufenden (Halbjahres-)AfA kam nach Ansicht des Berufungssenates auch aus folgenden Überlegungen nicht in Frage:

Die AfA beginnt mit der Inbetriebnahme (betriebliche Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes für den bestimmungsgemäßen Zweck. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Der Anschaffungszeitpunkt bzw. eine AfA vor der Benützung (Vermietung) ist ausnahmsweise bei einer altersbedingten Abnutzung maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist. Die altersbedingte Abnutzung wurde vom Verwaltungsgerichtshof bisher nur bei Mietgebäuden vertreten. Während nach den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2002, 6423) die AfA mit der Fertigstellung (Bereitstellung zur Vermietung) beginnt, dürfte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu unterscheiden sein, ob es nach der Anschaffung noch zu Herstellungskosten (AfA) oder zu bloßem Erhaltungsaufwand (Instandsetzung) kommt und damit die AfA erst nach Abschluss der (Herstellungs-)Arbeiten oder die AfA bereits mit dem Zeitpunkt der Anschaffung zulässig ist (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Rzen 31 f, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Bezogen auf den konkreten Fall ist - gerade auch im Hinblick auf den oben dargestellten Gesetzeswortlaut - davon auszugehen, dass das gegenständliche Altgebäude - wie im Berufungsschriftsatz vorgebracht (es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Punkte 5.15. und 6.2. des gegenständlichen Sachverständigengutachtens vom 25. November 2003 verwiesen, wonach der Erhaltungszustand dem Alter des Hauses entsprechend als sehr schlecht zu bezeichnen sei, die angefallenen Erhaltungsarbeiten nicht durchgeführt worden seien, die Baustuktur der Außenwände für sein Alter in einem schlechten Zustand sei und das Wohnhaus nicht mehr dem heutigen Lebensstandard entspreche) - erst mit Abschluss umfangrei-

cher Adaptierungen zur Vermietung bereit gestanden wäre; nachdem das Gebäude im Sommer 2004 - vor Beginn der geplanten Adaptierungen - abgerissen wurde, stand das Gebäude nicht zur Vermietung bereit, seine steuerliche Nutzungsdauer hatte im Jahr 2004 noch nicht begonnen und war damit die geltend gemachte (Halbjahres-)AfA als (vorweggenommene) Werbungskosten auch deshalb nicht anzuerkennen (vgl. dazu auch UFS 1.12.2009, RV/0317-W/07; Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 28 Rz 66 "Absetzung für Abnutzung").

2) Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2008:

Der Bw. betrieb in den Berufungsjahren 2006 bis 2008 - legitimiert durch die ihm am 20. November 1986 erteilte Gewerbeberechtigung "konzessionsfreies Gastgewerbe gemäß § 190 Abs. 4 und 5 GewO 1973" - in X am Standort Talstation TL eine für den saisonalen Winterbetrieb konzipierte Jausen- bzw. Grillstation ("PG"), einen Kiosk-Betrieb, bei dem die Waren aus einer Ladenöffnung an Kunden verkauft wurden (Selbstbedienung) und den Kunden sowohl im Innen- als auch im Außenbereich Sitzplätze zur Konsumation zur Verfügung standen. Er ermittelte seinen Gewinn im Berufungsjahr 2006 im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Für die Berufungsjahre 2007 und 2008 beantragte er, seinen Gewinn und die Vorsteuerbeträge auf der Grundlage der Pauschalierungsverordnung für Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach Durchschnittssätzen zu ermitteln.

a) Schätzungsberechtigung:

Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese 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 (kommt seiner Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren nicht im zumutbaren Ausmaß nach) oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Nach Abs. 3 der Bestimmung hat eine Schätzung ua. auch zu erfolgen, wenn die geführten Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Abgabepflichtigen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen (§ 126 Abs. 1 BAO).

Gemäß [§ 126 Abs. 2 BAO](#) haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 und 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzu-

zeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Dementsprechend sind auch bei Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) Aufzeichnungen im Sinne des [§ 126 BAO](#) zu führen und unterliegen diese damit ebenfalls den Vorschriften des [§ 131 BAO](#). Folge dessen ist die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen über die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach den Ordnungsmaßstäben des § 131 BAO zu beurteilen.

Die Bestimmung des § 126 Abs. 2 BAO hat auch in Fällen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß [§ 17 EStG 1988](#) (die Vollpauschalierung von Gaststätten und Beherbergungsbetrieben wird im § 3 der betreffenden Verordnung im Übrigen auch der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gleichgesetzt; vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tz 70/5; siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 17 Rzen 56 und 62) insoweit Bedeutung, als auf Grund der jeweiligen Durchschnittssatzverordnung tatsächliche Betriebseinnahmen oder -ausgaben steuerlich von Bedeutung sind (vgl. dazu Ellinger, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen, in: ÖStZ 1990, Seite 266). Einzelaufzeichnungspflicht gilt somit auch bei pauschalierten Gewinnermittlern nach § 17 EStG 1988, allerdings nur hinsichtlich jener Größen die im Rahmen der Pauschalierungsbestimmungen nicht pauschal ermittelt werden. Insoweit Branchenpauschalierungen Aufzeichnungserleichterungen festlegen, gelten diese grundsätzlich als *lex specialis* im Verhältnis zu den allgemeinen Aufzeichnungspflichten der BAO.

Auch nach [§ 18 Abs. 1 UStG 1994](#) ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Er hat die ver einnahmten Entgelte für die ausgeführten Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen.

[§ 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO](#) enthält (Soll-)Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für freiwillig geführte Bücher gelten. Ihre Verletzung ist zwar nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, sie ist allerdings dennoch nicht sanktionslos. Die Nichtbeachtung führt zum Wegfall der Rechtsvermutung des [§ 163 BAO](#) (danach haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen) und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. zB VwGH 13.6.1989, [86/14/0037](#); VwGH 2.6.1992, [88/14/0080](#); VwGH 23.3.1999, [98/14/0127](#)).

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO sieht etwa vor, dass sämtliche Eintragungen der Zeitfolge nach *geord-*

net, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. Eintragungen sind dann vollständig, wenn alle Geschäftsvorfälle *lückenlos und einzeln erfasst werden* (vgl. dazu auch Ritz, BAO³, § 131 Tz 8). Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind daher die Bareinnahmen und Barausgaben (arbeits)täglich festzuhalten.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, wie beispielsweise in Bezug auf Chronologie und Vollständigkeit durch eine fortlaufende Belegnummerierung.

[§ 132 BAO](#) ordnet die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen, der zugehörigen Belege sowie darüber hinaus von abgabenrechtlich relevanten Geschäftspapieren und Unterlagen an.

Im konkreten Fall wurden im Rahmen der obgenannten Außenprüfung formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen (Nichterfassung von Wareneinkäufen, Losungsermittlung durch eine *monatliche* Stock- bzw. Standverrechnung) festgestellt. Es steht auf Grund vorhandenem Kontrollmaterial unstrittig fest, dass in den Jahren 2006 bis 2008 Wareneinkäufe erfolgten, welche in den Aufzeichnungen des Bw. nicht erfasst wurden (Schwarzeinkäufe). Dabei handelt es sich um Waren, welche typischerweise im Betrieb des Bw. umgesetzt wurden (Apfelschorle, Almdudler, Alpquell, Schiwasser, Hefeweizen, Radler, Jagertee, Glühwein, Jägermeister). Gegenständlich lag in den Berufsjahren eine ordnungsgemäße Losungsermittlung nicht vor, zumal die Losungsermittlung lediglich quartalsmäßig durch eine monatliche Hochrechnung des Wareneinsatzes mit dem Verkaufspreis (monatliche Stockverrechnung) erfolgte. Wie die Anzahl der verkauften Einheiten ermittelt wurde, konnte nicht nachvollzogen werden. Es waren keine Grundaufzeichnungen (zB Strichlisten) vorhanden.

Auf Grund der vorgenommenen Losungsermittlung fehlten daher jedenfalls sämtliche Erlöse vom nicht verbuchten Wareneinkauf (bis zu 37,56% der erklärten Erlöse).

Bei einer Stockverrechnung oder Standverrechnung ist der Anknüpfungspunkt der innerbetriebliche Warenverkehr und nicht die vom Unternehmer erzielten Einnahmen. Eine Stockverrechnung kann etwa für die Kontrolle der Mitarbeiter oder im Rahmen einer Warenlagerbuchführung verwendet werden, ersetzt aber *nicht* eine ordnungsgemäße Losungsermittlung.

Bis 2006 mussten alle Bareinnahmen und Barausgaben *täglich* in geeigneter Weise - zB mittels Rechnungs- bzw. Paragondurchschriften, Registrierkassenkontrollstreifen, elektronischer Erfassungssysteme, Losungsblätter (Strichlisten) oder Kassasturz - festgehalten werden. Aufgrund des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2006 sind alle Bareinnahmen und Barausgaben *täglich einzeln* festzuhalten; durch diese Änderung sollte vor allem die Möglichkeit der Losungsermittlung durch Kassasturz auf wenige Ausnahmefälle beschränkt werden; die Barbewegungsverordnung ([Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen](#)) lässt in bestimmten Fällen vereinfachte Auf-

zeichnungen (Lösungsermittlung durch Kassasturz) zu; eine vereinfachte Lösungsermittlung bzw. Kassasturz bedeutet, dass die Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus dem ausgezählten End- und Anfangsbestand der Kassa ermittelt werden; trotzdem sind jedoch der End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bareingänge (zB Privateinlage) täglich einzeln zu erfassen; aus dem Kassabericht oder dem Kassabuch mit Bestandfeststellung muss die Tageslösung nachvollziehbar ermittelt werden können; vgl. dazu auch die Ausführungen in den oben bezeichneten Berufungsvorentscheidungen vom 11. April 2011 bzw. im Besonderen in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 30. März 2011; in diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#); VwGH 19.9.1995, [91/14/0208](#)); es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, diese bis dato unwiderprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften.

Auch gibt der Bw. mit seinen Ausführungen im ergänzenden Berufungsschriftsatz vom 21. Februar 2011, wonach sich die Berufung gegen die "teilweise" unberechtigte Verhängung von Sicherheitszuschlägen richte, selbst zu erkennen, dass die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt wird. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde diese von der steuerlichen Vertretung des Bw. im Übrigen ebenfalls nicht in Abrede gestellt.

Aufgrund der aufgezeigten Verstöße gegen die oben dargelegten Rechtsvorschriften haben die vom Bw. geführten Aufzeichnungen die in [§ 163 BAO](#) normierte Vermutung ordnungsmäßiger Führung nicht für sich; es war von einer grundlegenden Mängelhaftigkeit der Aufzeichnungen auszugehen, welche die Aussagekraft der Aufzeichnungen des Bw. insgesamt in Frage stellten. Da feststeht, dass der Bw. in den Streitjahren keine Aufzeichnungen im Sinne der obigen Rechtsvorschriften geführt hat, ist die Schätzungsberechtigung nach [§ 184 Abs. 3 BAO](#) jedenfalls gegeben.

b) Gaststättenpauschalierung (2007/2008):

Gemäß [§ 17 Abs. 4 EStG 1988](#) können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinnes für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 1 der erstmals bei der Ermittlung des Gewinnes des Wirtschaftsjahres 2000 bzw. ab dem Kalenderjahr 2000 anzuwendenden [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie](#)

über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, BGBI. II Nr. 227/1999 (Stammfassung), gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzuges von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die folgenden Bestimmungen. Voraussetzung ist, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglichen, und
2. die Umsätze ([§ 125 Abs. 1 BAO](#)) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000,00 € betragen.

Nach § 3 Abs. 1 der auf der Grundlage des § 17 Abs. 4 EStG 1988 erlassenen Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (in der Folge kurz: VO) kann der Gewinn aus einem Gaststätten- oder Beherbergungsbetrieb im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180,00 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer mindestens aber mit einem Betrag von 10.900,00 €, angesetzt werden.

Nach § 3 Abs. 2 der VO kann das Wareneingangsbuch in der Weise vereinfacht geführt werden, als während des Jahres die Eingangsrechnungen getrennt nach Warengruppen gemäß ihrer branchenüblichen Sammelbezeichnung - in richtiger Reihenfolge und mit einer fortlaufenden Nummer versehen - abzulegen, für sämtliche Eingangsrechnungen der jeweiligen Warengruppen Jahressummen zu bilden, diese in das Wareneingangsbuch einzutragen sind und die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufzubewahren sind.

Die unter § 2 der VO angeführten Unternehmer können - nach § 4 der VO - die nach § 12 und Art. 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nach Durchschnittssätzen ermitteln:

1. Die Vorsteuer beträgt 5,5% jener Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), die nicht auf Umsätze mit Getränken entfallen.
2. Neben dem nach Z 1 berechneten Vorsteuerbetrag können bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) abgezogen werden:
 - a) Vorsteuerbeträge im Sinne des § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a und b UStG 1994,
 - b) Vorsteuerbeträge für die Lieferung von Getränken einschließlich Rohstoffen und Halbzeugnissen hiefür.

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn der folgenden Bestimmungen liegen nach § 2 Abs. 2 der VO, BGBI. II Nr. 227/1999 in der für das Berufungsjahr **2007** geltenden Fassung BGBI. II Nr. 634/2003, nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls

Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Ein Überwiegen lag vor, wenn nachhaltig, dh. während eines Beobachtungszeitraumes der letzten drei Wirtschaftsjahre, mehr als 50% dieser Konsumationen in diesen Räumlichkeiten vorgenommen wurden (vgl. EStR 2000 Rz 4296)

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn der folgenden Bestimmungen liegen nach § 2 Abs. 2 der VO, BGBl. II Nr. 227/1999 in der für das Berufungsjahr **2008** anzuwendenden Fassung, BGBl. II Nr. 149/2007, nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Unstrittig ist, dass im konkreten Fall weder Buchführungspflicht besteht noch Bücher freiwillig geführt werden und die Umsätze der Vorjahre nicht mehr als 255.000,00 € betragen.

Die Durchschnittssätze dienen der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen; im Ergebnis soll der Steuerpflichtige weder begünstigt noch benachteiligt werden. Die Rechtfertigung für eine Pauschalierung liegt in der Verwaltungsvereinfachung und setzt voraus, dass die Pauschalierung den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Entsprechen die Durchschnittssätze nicht den Erfahrungswerten, dann sind sie gesetzwidrig; sie sind allerdings nicht schon deshalb gesetzwidrig, weil sie nicht den Verhältnissen jedes einzelnen von der Verordnung erfassten Steuerpflichtigen entsprechen. Abweichungen im Einzelfall liegen im Wesen eines Durchschnittssatzes (vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tz 59 f.).

Der Berufungssenat gelangte im konkreten Fall zum Ergebnis, dass die Gaststättenpauschalierung in den Berufungsjahren *nicht* in Anspruch genommen werden kann, weil die gegenständliche Tätigkeit, das saisonale Betreiben einer Jausen- bzw. Grillstation im Rahmen eines Kiosk-Betriebes (ohne Küche, Einrichtung und Bedienung wie in einer Gaststätte), gerade mit jenen, oben aufgezählten Betrieben vergleichbar ist, welche dem Grunde nach *nicht* zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören. Laut Preisliste wurden folgende Speisen angeboten: Leberkäse mit Pommes, Leberkäsesemmel, Hamburger, Currywurst, Hot Dog, Hauswurst, Bratwurst, St. Galler, Grillwurst, Wienerle, Burawurst, Chicken-Sticks, Wiener Schnitzel, Pommes. Die Ausgabe von Getränken und Speisen erfolgt ausschließlich über die Verkaufsstelle des Kiosks (Fensterverkauf); sie können auf der direkt davor situierten Terrasse oder in dem über einen gesonderten Eingang verfügenden Wintergarten konsumiert werden. In diesem Zu-

sammenhang war auch zu berücksichtigen, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bei einem Kiosk mit Selbstbedienung und begrenztem Sitzplatzangebot - gerade auch im Nahbereich einer Seilbahn und auf Grund der Art der angebotenen Speisen und Getränke - Speisen und Getränke auch zur Mitnahme bzw. zum Verzehr außerhalb des Betriebes erworben werden. Die Speisen und Getränke werden somit nicht dem Verordnungsinhalt entsprechend in geschlossenen Räumlichkeiten zur dortigen Konsumation angeboten, sondern eben über einen Kiosk in Selbstbedienung und ist damit das typische Berufsbild einer Gaststätte im Sinne der Pauschalierungsverordnung nicht gegeben.

Eine fehlende Vergleichbarkeit mit einer Gaststätte wird auch dadurch belegt, als der Bw. bei Anwendung der Pauschalierung erheblich begünstigt würde [statt den tatsächlich Einkünften aus Gewerbebetrieb von 46.168,18 bzw. 52.613,90 € käme es zu einem Ansatz von pauschalierten Einkünften iHv (nur) 10.900,00 € (Mindestgrenze)].

Die Anwendung der Gaststättenpauschalierung war auch deshalb nicht anzuwenden, weil es nach Ansicht des Senates am Bw. gelegen wäre, die entsprechenden Anwendungsvoraussetzungen, wie das Überwiegen der Innenumsätze (2007) bzw. der Innensitzplätze (2008), durch geeignete, konkrete Unterlagen entsprechend nachzuweisen. Dies umso mehr, als nach der mit BH-Bescheid vom 19. Dezember 2005 erteilten Baubewilligung und gewerberechtlichen Genehmigung für den Terrassenbetrieb iVm mit der mit BH-Bescheid vom 2. November 2006 erteilten Baubewilligung und gewerberechtlichen Genehmigung für die Errichtung der Überdachung im Bereich der Terrasse sowie der Wintergartenkonstruktion, wonach sachverhaltsmäßig ua. festgestellt wurde, dass eine Änderung bzw. Erweiterung der Betriebsweise der Terrasse nicht vorgesehen ist, der Bw. ohnehin im Innenbereich nur 24 Sitzplätze und im Außenbereich 48 Sitzplätze zur Verfügung stellen konnte und diese genehmigten Sitzplätze erfahrungsgemäß auch tatsächlich den Kunden zur Verfügung gestellt werden.

Nachdem die gegenständliche Verordnung erst ab 2008 allein auf das Sitzplatzangebot abstellt, hat das Sitzplatzangebot für 2007 zumindest Indizwirkung dafür, dass die Umsätze überwiegend im Außenbereich erzielt wurden. Für ein Überwiegen der Außenumsätze sprach auch, dass erfahrungsgemäß bei schlechtem Wetter automatisch weniger Kunden bzw. Schifahrer unterwegs sind und bei gutem Wetter die Kunden unstrittig den Außenbereich auf der Terrasse bevorzugen und außerdem auch Speisen und Getränke zur Mitnahme bzw. zum Verzehr außerhalb des Betriebes erworben werden.

Abschließend weist der Berufungssenat auch darauf hin, dass die Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000, Rz 4135) für die Anwendung der Pauschalierung auch voraussetzt, dass die Bücher bzw. die Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt und die entsprechenden Belege aufbewahrt werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG¹², § 17 Rz 31), und der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Beschluss vom 15. September 2011 an den Verfassungsgerichtshof den Antrag

gestellt hat, die §§ 2 bis 6 der Gaststättenpauschalierungs-VO in der Fassung BGBl. II Nr. 227/1999, in der Fassung des BGBl. II Nr. 416/2001 und in der Fassung des BGBl. II Nr. 634/2003 als gesetzwidrig aufzuheben (VwGH 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006; siehe auch Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 17 Rz 56, wonach die VO gesetzwidrig sei und als unerlaubte Beihilfe gegen Unionsrecht verstöße).

c) Höhe der Schätzung:

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bw. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren (freie Beweiswürdigung gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#)), bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss aber auch die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tzen 1 ff, und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Dass im Berufungsfall einerseits auf Grund von nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichneten Wareneinkäufen (bei Getränken) Erlöszuschätzungen vorgenommen und andererseits Sicherheitszuschläge (bei Getränken und Speisen) in Ansatz gebracht wurden, ist nicht zu beanstanden, wenn die Kombination der beiden Schätzungsmethoden unter den gegebenen Umständen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entsprechenden Ergebnis führt. Abgesehen davon, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich in der Wahl der Schätzungsme thode frei ist, hat der Bw. im Übrigen auch nicht aufgezeigt, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsmethoden überhaupt möglich gewesen wäre.

Der Bw. bekämpft die in Rede stehende Schätzung lediglich der Höhe nach.

Zu den von Seiten der Betriebsprüfung aufgezeigten Kalkulationsdifferenzen ist Folgendes zu sagen:

Der Berufungssenat schließt sich insofern den Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. an, als bei der Nachkalkulation im Zusammenhang mit Leberkäsesemmel und Schnitzel mit Pommes Frites richtigerweise auch nur die Verkaufs(brutto)preise für Leberkäse pro Portion (1,20 € ohne Semmel) und Schnitzel (4,00 € ohne Pommes Frites) anzusetzen sind, ein durchschnittliches Schnitzel ca. 220 bis 230 g wiegt (lt. eigenen Wahrnehmungen des Referenten wiegt beispielsweise ein Schnitzel im SF-SB-Restaurant zwischen 210 g und 230 g) und damit hinsichtlich der Position "Schnitzel" richtigerweise von keinen (offenkundigen) Kalkulationsdifferenzen auszugehen ist. Nicht zu teilen vermag der Berufungssenat jedoch die Auffassung, wonach auch bei der Position "Leberkäse Semmel" keine Kalkulationsdifferenzen vorlägen, ergeben sich solche doch selbst dann, wenn ein Verkaufs(brutto)preis für Leberkäse pro Portion von 1,20 € und eine Portion mit 115 g angenommen wird; in diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass lt. Auskunft der Wurst- und Fleischabteilung im SF eine Leberkäsesemmel durchschnittlich 80 g Leberkäse enthält.

Im Hinblick auf den strittigen Ansatz diverser PET-Flaschen (Apfelschorle, Almdudler und Alpquell; 0,5 Lt.) bei der Erlöszuschätzung mit einem Verkaufspreis von 3,00 € brutto in den Berufungsjahren 2006 und 2007 erachtet der Berufungssenat den von Bw. beantragten Ansatz in Höhe von 1,50 € brutto je PET-Flasche für gerechtfertigt, zumal von Seiten des Bw. - gerade auch im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung - glaubhaft dargelegt wurde, dass Limo und Mineral in Gläsern ausgeschenkt worden sei und die fraglichen PET-Flaschen für Gäste nicht sichtbar gesondert aufbewahrt und nur an Mitarbeiter benachbarter Betriebe um 1,50 € verkauft worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen einer Schätzung. Dabei ist davon auszugehen, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. dazu etwa VwGH 24.3.2009, [2006/13/0150](#); VwGH 17.11.2010, [2007/13/0078](#)). Die Methode dient somit der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 20.10.2009, [2006/13/0164](#)). Das Schätzungsergebnis wie auch die Höhe von Si-

cherheitszuschlägen ist dabei zu begründen (vgl. VwGH 24.2.2005, [2003/15/0019](#); VwGH 22.3.2010, [2007/15/0273](#)). Entscheidend ist somit, ob aufgrund der im Einzelfall gegebenen Umstände eine Unsicherheit bezüglich der ermittelten Ergebnisse verbleibt (vgl. VwGH 27.7.1994, [91/13/0222](#)). Fehlt hingegen eine solche Unsicherheit, ist der Ansatz von Sicherheitszuschlägen auch mit dem Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, unvereinbar (vgl. Stoll, BAO, Seite 1941).

Werden die Einnahmen von der Abgabenbehörde global - etwa kalkulatorisch - geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (vgl. VwGH 26.2.2004, [2003/16/0366](#)).

Die im vorliegenden Fall unstrittig festgestellten Schwarzeinkäufe bzw. festgestellten Aufzeichnungsmängel waren derart gravierend und rechtfertigen nach Ansicht des Berufungssenates zweifelsohne die Annahme, dass die tatsächlichen Wareneinkäufe (bei Getränken *und* Speisen) in den Berufungsjahren nicht vollständig ermittelt wurden und damit Erlösverkürzungen nicht nur in Höhe jener nunmehr nachgewiesener Wareneinkäufe erfolgten, welche in den Aufzeichnungen des Bw. bisher nicht erfasst wurden, sondern diese nur einen Teil der Erlösverkürzungen darstellen, und waren damit, zumal diesen Überlegungen von Seiten des Bw. auch nichts Substantielles entgegengehalten wurde, die Hinzurechnungen zusätzlicher Beträge in Form von Sicherheitszuschlägen - bei Getränken und Speisen - zweifelsohne berechtigt.

Die Höhe eines Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (vgl. VwGH 30.9.1998, [97/13/0033](#); siehe auch VwGH 28.11.2007, [2005/15/0034](#); VwGH 20.10.2009, [2006/13/0164](#)).

Vor dem Hintergrund dieser VwGH-Rechtsprechung und dem Umstand, dass die Betriebsprüfung bzw. das Finanzamt jegliche Angaben darüber unterlassen hat, warum gerade die gewählten Prozentsätze [Speisen: 10%, Getränke: 5% (2006) sowie 20% (2007, 2008) jeweils der erklärten (Netto)Einnahmen] zu einem rechtsrichtigen Ergebnis führen, folgt der Berufungssenat dem Antrag der steuerlichen Vertretung des Bw. in der mündlichen Verhandlung insofern, als maximal ein Sicherheitszuschlag von 10% angesetzt wird. Angesichts der Fülle und der Schwere der aufgezeigten Mängel erachtet der Senat - gerade auch unter Berücksichtigung der Höhe der in den Berufungsjahren nachweislich nicht verbuchten Wareneinkäufe - Sicherheitszuschläge in folgendem Ausmaß für angemessen:

2006 2007 2008

Sicherheitszuschlag Speisen: 5% 10% 10%

Sicherheitszuschlag Getränke: 5% 10% 10%

Der Bw. kann sich angesichts der im konkreten Fall vorliegenden schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel durch diese Ansätze nicht als beschwert erachten und werden dadurch - wie vom Finanzamt richtig ausgeführt wurde - auch entsprechende Nachteile durch die vorgenommene Losungsermittlung (zB bei Eigenverbrauch, Schwund, Verderb, Gratisabgaben, etc) ausgeglichen. Schließlich ist in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen, dass eine gewisse Ungenauigkeit jeder Schätzung immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. April 2012