



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/2313-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Writzmann & Partner GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt seit Oktober 1996 das Gastgewerbe eines Chinarestaurantbetriebes. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1996 bis 1998 wurden gravierende formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt und auf

Basis sichergestellter und ausgewerteter EDV-Unterlagen bei der B. AG Zuschätzungen zu Umsatz und Gewinn gemäß § 184 BAO vorgenommen.

Die wesentlichen Feststellungen lauten wie folgt:

1. Zuschätzung)

Im Rahmen von Hausdurchsuchungen bei der B. AG wären EDV-Daten beschlagnahmt, ausgewertet und dabei festgestellt worden, dass deren Kunden neben den Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen als auch Rechnungen die Namen aufschienen, auf Wunsch auch Lieferungen ohne Namen erhielten. Durch Auswertung der EDV-Daten hätte in der Folge, eine Verknüpfung zwischen "offiziellen" und "inoffiziellen" Lieferungen an die Kunden hergestellt werden können.

Bei dieser Überprüfung wäre somit eindeutig und zweifelsfrei festgestellt worden, dass der Bw. neben den offiziellen Lieferungen auch "inoffizielle" (für Letztverbraucher bestimmte) Lieferungen bezogen hätte. Diese Lieferungen wären weder in der Buchhaltung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) des Bw. erfasst, noch die daraus erzielten Erlöse bzw. Gewinne der Besteuerung unterzogen worden.

Zusätzlich zu diesen Sachverhalt wäre weiters festgestellt worden, dass Grundaufzeichnungen wie insbesondere Standlisten vom Bw. nicht aufbewahrt und somit nicht vorgelegt hätten werden können.

Weiters wäre ohne Zustimmung der Finanzbehörde eine Trennung der Umsätze nach 10% und 20% gemäß § 18 Abs.7 UStG erfolgt, und hätten keine Grundaufzeichnungen die Erlöse der Küche betreffend vorgelegt werden können. Auch hätten die Umsatzschwankungen der einzelnen Monate sowie Mehrfachlosungen nicht bzw. nur unzureichend aufgeklärt werden können, und sei daher davon auszugehen, dass diese nachträglich frei erfunden oder geschätzt worden wären.

Auf Grund dieser gemäß § 131 BAO nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung hätte die BP anhand der Kontrollmitteilungen über inoffizielle Letztverbraucherlisten eine Zuschätzung zu Getränkeumsätze als auch im Verhältnis entsprechend eine Zuschätzung zu Essensumsätze (Weißumsatz zu Schwarzumsatz) wie folgt vorgenommen:

	1996	1997	1998
Nicht erfasste Getränkeumsätze	81.881,00	307.340,00	172.748,00
Weißumsatz Getränke netto	552.719,45	980.841,38	1.302.786,66
Verhältnis Weiß- zu Schwarzumsatz	14,81%	31,33%	13,26%
erklärte Erlöse Küche netto	692.124,55	1.687.777,27	2.005.348,19
Zuschätzung %mäßig	102.504,00	528.728,00	265.909,00

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

Vom Bw. wären weiters Einkünfte aus der Vermietung einer im gleichen Gebäude befindlichen

Garage und Wohnung erklärt werden. Den geringen Einkünften von durchschnittlich S 30.000,00 jährlich wären eine hohe Absetzung für Abnutzung (Afa) sowie hohe Fremdfinanzierungskosten gegenüber gestanden. Da jedoch zwei Wohnungen nicht vermietet worden wären (lt. Schätzgutachten 230m² + 120m²), hätte dies zu jährlich (hohen) Verlusten geführt. Lt. Feststellungen der BP würde es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln, da nicht Wohnungen sondern einzelne Zimmer, d.h. ehemalige Gästezimmer vermietet worden wären. Der Zustand dieser Räume wäre sehr schlecht und daher eine sachgerechte Benutzung unmöglich. Da weiters eine Restaurierung der Räumlichkeiten auch nicht geplant wäre, sei lt. BP eine Zurechnung der Räumlichkeiten zum Gewerbebetrieb des Bw. nicht vorzunehmen bzw. abzuerkennen.

Gegen die auf Grund der Feststellungen der BP ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde form und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet.

1. Essensumsätze

Die BP hätte bzgl. der Essensumsätze unzulässigerweise eine Hinzuschätzung im gleichen Verhältnis der Getränkeumsätze vorgenommen. Dadurch würden sich unrealistische Gewinnerhöhungen ergeben.

Bei den Reingewinnsschätzungen seien äußere Betriebsvergleiche anzustellen, ob diese Gewinne in Anbetracht der erzielten Umsätze als zu hoch anzusehen seien. Als taugliche Reingewinnzuschätzung sei lt. Bw. die Pauschalierungs-Verordnung über das Gaststättengewerbe (BGBl. II 1999/227 ab 1.1.2000) anzusehen und würde vom Bw. auch beantragt. Gemäß § 3 Abs.1 dieser Verordnung wären 5,5% der Bruttobetriebseinnahmen bzgl. eines Sockelbetrages von S 150.000,00 mit mindestens S 30.000,00 anzusetzen. Entsprechend dem zu dieser Verordnung ergangenen Erlass, Pkt. 3.4. würden keine Bedenken bestehen, Schätzungen durch die Finanzverwaltung in ähnlicher Art und Weise vorzunehmen. Auch würden die Pauschalierungsverordnungen ein sachgerechteres Abbild vergleichbarer Betriebe ergeben und somit dem äußeren Betriebsvergleich einer Schätzung entsprechen. Vom Bw. würde daher die Hinzurechnung bei Essensumsätzen beanstandet und sei der daraus resultierende Rohertrag auszuklammern.

2. Gästezimmer und notwendiges Betriebsvermögen)

Mit Lokalaugenschein vom 16. März 2000 wären alle Gasträumlichkeiten und Zimmer besichtigt worden, ebenso die privaten Räumlichkeiten. Dabei hätte sich gezeigt, dass die einzelnen Zimmer hotelmäßig ausgestattet seien. Lt. BP seien diese Zimmer in einem derart schlechten Zustand, dass eine sachgerechte Benutzung unmöglich, und somit auch eine

Zurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht möglich wäre.

Dagegen würde einwenden, dass der Bw. die gesamten Räumlichkeiten (Gasthof) als einen einheitlichen Betrieb inkl. Zimmervermietung erworben hätte. Aus dem Veranlagungsakt des Vorbesitzers würde ersichtlich sein, dass das gesamte Gebäude als notwendiges Betriebsvermögen genutzt worden wäre. Somit wären sämtliche (auch andere) Wirtschaftsgüter zwangsläufig mit erworben worden, und würden auch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Ein Wirtschaftsgut wurde zudem auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn es noch nicht betrieblich verwendet, in der Zwischenzeit aber nicht anderen (privaten) Zwecken dienen würde (VwGH 1.7.1981, ZI.82/23/0046). Würde somit die betriebl. Nutzung von Wirtschaftsgütern vorübergehend oder auf die Dauer eingestellt, bliebe das Wirtschaftsgut bis zu seinem tatsächl. Ausscheiden notwendiges Betriebsvermögen, solange es nicht privat genutzt und entnommen würde (VwGH 28.3.1989, ZI.89/13/0182). Unbrauchbar gewordene, abgeschriebene oder veraltete Wirtschaftsgüter und auch nicht genutzte Gegenstände würden bis zur Entnahme bzw. Veräußerung Betriebsvermögen darstellen (VwGH 26.4.1952, 928/51, 28.3.1990, ZI.86/13/0182). Notwendiges Betriebsvermögen wären jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und auch tatsächlich dienen (VwGH 30.10.1974, 1724/72). Das Wirtschaftsgut müsse seiner objektiven Beschaffenheit nach zum Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Maßgeblich für die Zuordnung sei somit die Zweckbestimmung, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Es müsse jedoch nicht für den Betrieb unentbehrlich sein und keine notwendige Grundlage des Betriebes darstellen.

Die im ersten Stock des Gebäudes befindlichen Fremenzimmer hätten miterworben werden müssen, und sei eine Privatnutzung und somit Entnahme ausgeschlossen. Der Bw. hätte im Zuge der Betriebsbesichtigung die Absicht der betriebl. Nutzung der Zimmer geäußert, und sei in Zweifelsfällen die Absicht des Steuerpflichtigen entscheidend (VwGH 11.10.1997, 1176/54; 3.4.1990, 47/14/0122).

Nach Maßgabe vorhandener Mittel könne zudem ein Gebäude mit höheren Investitionsaufwand nur sukzessive umgestaltet werden. Das Gebäude des Bw. würde sich im Umbau befinden und wäre erst kürzlich ein Wintergarten errichtet worden. Als nächster Schritt würde die Adaptierung der Zimmer vorgenommen. Bislang wären die Zimmer als berufliche Lagerflächen bzw./und Mitarbeiterumkleideräumlichkeiten benutzt worden.

Bei den streitgstdl. Gästezimmer würde es sich um mehr als 10 Betten handeln und sei auch aus diesem Grund zur Einkunftsart Gewerbebetrieb zuzurechnen. Der Bw. beantrage daher auch diese restlichen Räumlichkeiten dem notwendigen Betriebsvermögen anzuerkennen,

und gemäß § 8 EStG die höhere AfA von 4% p.a. anzusetzen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts würden die streitgegenstdl. Teile nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören, und auch nicht einem steuerl. unbeachtl. Bereich zuzuordnen sein. Insbesondere bei Immobilien des Gastgewerbebetriebes hätte nur ein gesamtes Objekt erworben werden können. Dies würde auch dem vorgelegten Gutachten des gerichtl. beeideten Sachverständigen für Bau- und Liegenschaftswesen Ing.Dkfm. S. vom 26. Februar 1996, Seite 6 entsprechen. Die betreffenden acht Zimmer wären mit Waschtisch, Warm- und Kaltwasser mit einem Ertragswert von S 5.500,00 bis S 6.000,00 monatlich berücksichtigt worden. Der Gutachter wäre somit nicht von einer völligen Unbenutzbarkeit, sondern bescheidenen Nutzung der Zimmer ausgegangen. Diese Nutzung wäre jedoch noch nicht vorgenommen worden. Auch wäre der vom Voreigentümer gleichartig genutzte Privatteil von ca. 80m² straßenseitiger Wohnung im ersten Stock als notwendiger privater Vermögensbereich ausgeschieden worden. Der Bw. beantrage somit das notwendige Betriebsvermögen mit 800m² Nutzfläche, d.h. 92% der Gesamtfläche, anzuerkennen.

Der Bw. verweise weiters auf die Ansicht des Rechtswissenschaftlers Doralt, Tz 50 zu § 4 EStG, 4. Aufl., wonach anlässlich des Erwerbes von notwendigen Betriebsvermögen andere Wirtschaftsgüter, die zwangsläufig erworben würden, als Sachgesamtheit zum notwendigen Betriebsvermögen gehören würden.

Im vorliegenden Fall sei somit das Gesamtgebäude zu 100% als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen, da dass notwendige Privatvermögen unter 20%, d.h. nur 8% liegen würde. Der Bw. beantrage den Kaufpreis des Gebäudes von S 5.312.862,28 zur Gänze als Betriebsvermögen anzuerkennen und lediglich den Privatanteil von 8% als

Nutzungsentnahme auszuscheiden. Bei einem Gastgewerbebetrieb wären die wesentlichen Grundlagen die Betriebsräumlichkeiten und Ausstattung, und wäre diese durch Gesamterwerb dem Bw. übertragen worden. Daher wäre auch kein Investitionsfreibetrag für das Gebäude betreffend die übernommene Schankeinrichtigung von S 200.000,00 vorgenommen worden.

Der Bw. beantrage somit die Zinsen als auch Gebäude-AfA als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die AfA-Gebäude würde sich daher auf S 212.515,00 statt S 110.508,00 belaufen. Ebenso würde die Absetzung der Finanzierungskosten zu 100% beantragt abzüglich einer Nutzungsentnahme von 8%.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Essensumsätze)

Der Bw. hätte keine Grundaufzeichnungen zu den Lösungen vorlegen können. Auch wäre eindeutig und zweifelsfrei von der BP dargelegt worden, dass die Tageslösungen entweder frei erfunden oder erst nachträglich durch Schätzung ermittelt worden wären. Auf Basis dieser Tatsache wäre daher eine Schätzung vorzunehmen gewesen.

Die Argumente der Bw. bzgl. freie Beweiswürdigung ohne schlüssige Gedankenfolge sei nicht nachvollziehbar. Der Betrieb wäre im Oktober 1996 eröffnet worden. Im Zuge der BP wären monatliche Lösungslisten mit Tagesumsätzen vorgelegt worden, und gäbe es zu diesen Tagesumsätzen keine Grundaufzeichnungen.

Die aufgezeichneten Tagesumsätze würden lt. BP in sehr starkem Ausmaß schwanken, und wären diesbezüglich vom Bw. keine Angaben gemacht worden. Auf Basis der Kontrollmitteilungen betreffend die Getränkeumsätze wären die Schwarzumsätze im Bereich der Getränke erwiesen und vom Bw. auch grundsätzlich nicht bekämpft worden.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen und Informationen wäre somit eine Schätzung vorgenommen worden, und diese höher ausgefallen, wenn die BP die Schätzung auf Basis der Oktober-Umsätze durchgeführt hätte. Die Schätzung wäre somit den tatsächlichen Umsätzen angepasst worden, und hätte die Anwendung der Pauschalierungsverordnung zu einer Verzerrung der tatsächlichen Verhältnisse geführt.

ad notwendiges Betriebsvermögen)

Sämtliche vom Bw. vorgebrachten Judikate würden im Zusammenhang mit einem "normalen" einzelnen Wirtschaftsgut stehen. Im vorliegenden Fall würde es sich jedoch um den Erwerb einer Liegenschaft im Zusammenhang mit der Beurteilung eines Anteiles auf notwendiges Betriebsvermögen handeln. Nach ständiger Judikatur wäre beim § 4 Abs 3 Gewinnermittler nur der betrieblich genutzte Teil dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen (VwGH 14.1.92, 91/14/0198; 18.1.83, 82/14/0100).

Neutrale Teile eines Gebäudes (weder betrieblich noch privat genutzt) würden nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (VwGH 13.6.89, 86/14/0129). Aufwendungen für neutrale Teile eines Gebäudes dürften somit nicht als Betriebsausgaben verrechnet werden. Der Bw. hätte zwar einen einheitlichen Betrieb (Gesamtobjekt) erworben, sämtliche Räume des ersten Stockwerkes würden jedoch weder betrieblich noch privat genutzt werden, noch wäre eine Absicht der Sanierung erkennbar, die auf eine gewerbliche Nutzung schließen lassen würden.

Ein Gastgewerbebetrieb (Chinarestaurant) könnte zudem auch ohne Zimmervermietung betrieben werden, und hätte anderenfalls eine ausführliche Dokumentation diese Absicht glaubhaft zu machen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend eingewendet:
ad Essensumsätze)

In Hinblick auf die Kontrollmitteilungen der B. AG wäre die Schätzungsberichtigung zwar nicht in Zweifel zu ziehen, jedoch sei ein Sicherheitszuschlag nicht als Strafe festzusetzen.
Dagegen würde die Anwendung des Pauschalierungserlasses als Schätzungsrichtlinie ein taugliches Ergebnis (PauschalierungsVO BGBl 227/1999 vom 1.1.2000) in Höhe von S 150.000,-- für das Jahr 1996 ergeben, für die Jahre 1997 und 1998 entsprechend S 228.140,63 (S 3.602.556,96 Umsatz x 5,5 % + Sockelbetrag von S 30.000,--) und S 240.178,24.

Im Vergleich dazu würde die Finanzverwaltung (BP) zu einem zweifachen Ergebnis gelangen (1996: S 359.081,--, 1997: S 628.610,--, 1998: S 927.842,--). Es würde sich somit die Schätzung der BP im krassen Gegensatz zum pauschalierten Gewinn anhand eines äußeren Betriebsvergleiches befinden. Dies hätte der Verordnungs(gesetz)geber lt. Gesetzesmaterialien und Steuerreform 2000 nicht gewünscht.

Im übrigen würde darauf hingewiesen, dass Schätzungen aufgrund von Kontrollmitteilungen der B. AG und O. Brauerei bei anderen BP zu Hinzurechnungen bei sonstigen Waren im Ausmaß von nur ca. 5 % vorgenommen worden wären, und würde die im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ebenso beantragt.

ad notwendiges Betriebsvermögen)

Die BP würde die Berufungseinwendungen nicht berücksichtigen, und diesbzgl. lediglich auf das Erkenntnis vom 13.6.1989, Zl. 86/14/0129 verweisen. Die Räumlichkeiten des Bw. würden jedoch einen einheitlichen Betrieb (einschließlich Zimmervermietung) und entsprechend der Judikatur notwendiges Betriebsvermögen darstellen, die objektiv zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und auch tatsächlich dienen. Darüber hinaus hätte sich die BP nicht mit dem Argument auseinandergesetzt, dass die Zimmer als Lagerflächen bzw./und als Umkleideräumlichkeiten der Mitarbeiter benutzt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Zuschätzung)

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken. Im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Büchern ist es für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Bücher formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Die Schätzungsmethode einer Zuschätzung (Sicherheitszuschlag) ist nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre anzuwenden, bei mangelhaften insbesondere unvollständigen Aufzeichnungen, da anzunehmen ist, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet worden sind. Die Höhe der Zuschätzung hat sich nach den vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises zu richten und soll insofern (wenn auch nicht exakt feststellbar) korrigierend wirken.

Die Schätzungsbefugnis aus dem Grund der materiellen Mängelhaftigkeit liegt vor, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die (von vornherein) ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Offensichtl. Unrichtigkeiten, wie unvollständige Erfassung des Wareneinkaufes sind sachliche Fehler und berechtigen zur Schätzung. Die aufgedeckten Mängel sind jedenfalls im Ausmaß dieser Wirkungen (fehlerhafter Buchführung) zu berichtigen.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den

tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. §°167 Abs 2 BAO).

Die Bw. bekämpft die Zuschätzung bzgl. der Essensumsätze sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach als unzulässig. Die Zurechnung im Verhältnis der Getränkeumsätze (Prozentsatzverhältnis) sei durch äußerer Betriebsvergleich zu ermitteln. Lt. Bw. sei als taugliche Schätzungsgrundlage die Verordnung über die Gaststättengewerbe-Pauschalierung BGBl. II 1999/227 ab 1.1.2000 heranzuziehen. Danach wären 5,5 % der Bruttobetriebseinnahmen zuzügl. eines Sockelbetrages von S 30.000,00, somit S 150.000,00 als Gewinn anzusetzen. Dies würde ein sachgerechteres Bild der Schätzung ergeben.

Dazu ist auszuführen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH bei nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgängen davon auszugehen ist, dass weitere Vorgänge dieser Art nicht aufgezeichnet wurden (Stoll, BAO, S. 1940, VwGH 25.3.1980, 1775/79). Der Bw. hat diesen Mangel grundsätzlich nicht bestritten, jedoch der Höhe nach die Heranziehung der Pauschalierungs-Verordnung beantragt. Die Schätzungsberichtigung dem Grunde nach liegt somit vor.

Zum Schätzungsergebnis der Höhe nach ist auszuführen, dass dieses auf Basis einer Verhältnisrechnung bzgl. Getränkeumsätze nicht als unqualifiziert und unrichtig zu beurteilen ist. Die Einwendung bzgl. Heranziehung der Pauschalierungsverordnung für Gaststättenbetriebe der Höhe nach ist allein im Hinblick auf den Anwendungszeitraum (erst ab dem Jahre 2000) nicht auf den im vorliegenden Berufungsfall anzuwendenden Zeitraum von 1996 bis 1998 heranzuziehen, und würde zudem die Anwendung der Pauschalierungsverordnung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Die Zuschätzung wurde somit um das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten im Zusammenhang mit den Aufzeichnungen auszugleichen, in Relation zum festgestellten Kontrollmaterial betreffend Getränkeumsätze vorgenommen. Nach den Umständen des Einzelfalles ist davon auszugehen, dass damit den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe gekommen wird. Die Zuschätzung im Ausmaß des Verhältnisses betreffend inoffiziell gelieferte Getränkeumsätze von 14,81% (S 102.504,--), 31,33% (S 528.728,--) und 13,26% (S 265.909,--) für die Streitjahre 1996 bis 1998 erfolgte somit entsprechend dem Ausmaß der festgestellten Mängel als korrigierende Zurechnung, um den zu vermutenden unterlassenen Buchungen Rechnung zu tragen. Es liegt jedoch im Wesen jeder Schätzung, dass die auf

solche Weise ergänzten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innenwohnende Unsicherheit muss aber der, der begründenden Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen.

Die Schätzung erscheint zudem auch im Hinblick auf das Eingeständnis im Zuge des bereits durchgeföhrten Strafverfahrens auch der Höhe nach als angemessen und begründet, und sind die Einwendungen des Bw. nicht geeignet, das Schätzungsergebnis der Höhe nach als auch dem Grunde nach als glaubhaft zu bestreiten.

ad Betriebsvermögen)

Gebäude sind lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH beim § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 Gewinnermittler nur insoweit Betriebsvermögen, als sie betrieblich genutzt werden (VwGH 15.2.1972, 2143/71; 18.1.83, 82/14/0100, 0103, 0104). Bei einem nur teilweise betrieblich genutzten Grundstück gehört somit nur der betrieblich genutzte Teil zum Betriebsvermögen, da neutrale d.h. weder betrieblich noch privat genutzte Teile eines Gebäudes nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (VwGH 13.6.1989, 89/14/0129). Sie könnten bei der § 5 Gewinnermittlung allenfalls als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.

Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen beginnt mit Betriebserwerb, Anschaffung, Klarstellung, unentgeltlichem Erwerb des einzelnen Wirtschaftsgutes. Unbrauchbar gewordene oder bereits völlig abgeschriebene Wirtschaftsgüter gehören bis zur völligen Wertlosigkeit bzw. bis zur Entnahme zum Betriebsvermögen. Auch noch nicht fertig gestellte Wirtschaftsgüter (z.B. in Bau befindliche Anlagen) können zum Betriebsvermögen gehören, wobei im Zweifel die Absicht des Unternehmers entscheidet. Eine zum Erwerb des betrieblich genutzten Teiles eingegangene Verbindlichkeit ist Betriebsschuld, die auf den betrieblich genutzten Teil eines Gebäudes entfallende AfA (Absetzung für Abnutzung) ist Betriebsausgabe (Quantschnigg/Schuch, EStG-HB, Tz. 11.3.1. und 11.3.3. zu § 4).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Bw. erworbenen Liegenschaftsanteile betreffend die ehemaligen Gästezimmer Betriebsvermögen darstellen. Die objektive Beschaffenheit und Zweckbestimmung würden im ggstdl. Fall grundsätzlich auf notwendiges Betriebsvermögen verweisen, auch wenn diese nicht mehr bzw. noch nicht betrieblich wiederverwendet werden könnten, jedoch auch nicht privaten Zwecken dienen würden. Maßgeblich wäre lt. Bw. die Zweckbestimmung des Betriebes, die Verkehrsauffassung bzw. im Zweifel die Absicht des Unternehmers. Das Gebäude könnte nur nach Maßgabe der vorhandenen Mittel adaptiert werden, und würden die Zimmer jedoch derzeit als Lagerflächen bzw. Mitarbeiterumkleideräumlichkeiten genutzt werden.

Ergänzend wird ausgeführt, dass im Zuge einer nachfolgenden BP über die Jahre 2000 bis 2002 vom 12. Juli 2004 keine Änderung bzw. Renovierung der Räumlichkeiten festgestellt werden konnte. Die streitgegenständlichen Wohnräume würden nach wie vor einen überaus desolaten und baufälligen Zustand aufweisen, die Räume seien somit derzeit nicht benutzbar. Nach Ansicht der BP stellen daher die nicht genutzten Gebäudeteile notwendiges Privatvermögen dar, und wurden die geltend gemachten anteiligen Afa- und Kreditkosten entsprechend gekürzt.

Dazu ist auszuführen, dass im vorliegenden Fall somit betreffend dem Vorliegen von Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG (Betriebsvermögensvergleich) die Zweckbestimmung bzw. Absicht und Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen zu prüfen ist. Bei den streitgegenständlichen Räumen handelt es sich lt. Aktenlage um unbrauchbar gewordene und vom Voreigentümer bereits völlig abgeschriebene und nicht mehr vermietbare Teile des Wirtschaftsvermögens. Der Bw. hätte diese Liegenschaft insgesamt erworben, mit der Absicht diese Räume sukzessive zu renovieren und wieder betrieblich zu verwenden.

Der Bw. ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG und sind daher nach ständiger Rechtsprechung des VwGH jene Gebäudeteile, die weder betrieblich noch privat genutzt werden, nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen. Auch im Hinblick auf die Feststellungen der nachfolgenden BP über die Jahre 2000 bis 2002 vom 12. Juli 2004, dass die im ersten Stock gelegenen Wohnräume bzw. Zimmer einen überaus desolaten und baufälligen Zustand aufweisen und derzeit nicht benutzbar sind bzw. auch bisher keine Schritte zur Renovierung gesetzt wurden, ist somit auszuführen, dass somit die Absicht des Bw. hinsichtlich der Inbetriebnahme der Räumlichkeiten nicht als glaubhaft gemacht zu beurteilen ist.

Betreffend die Einwendung der vorübergehenden Nutzung als Lagerräume bzw. als Umkleideräumlichkeiten ist auszuführen, dass lt. Betriebsbesichtigungen keine Lagerungen festgestellt und nach ständiger Rechtsprechung auch die gelegentliche Nutzung der eigenen Wohnräume nicht Betriebsvermögen begründet.

Bzgl. dem Einwand, dass nur das gesamte Objekt hätte erworben werden können und dem Vorliegen eines einheitlichen Betriebes sowie auch der Annahme einer bescheidenen Nutzung der Zimmer lt. Gutachten, ist auszuführen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH im Zuge des Erwerbes aus einer Konkursmasse zwangsläufig miterworbene Wirtschaftsgüter noch nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören müssen. Die streitgegenständlichen Räumlichkeiten dienen weder dem unmittelbaren Betrieb des Restaurantbetriebes des Bw. noch liegt lt. Aktenlage die Absicht der tatsächlichen

betrieblichen Verwendung bzw. Inbetriebnahme vor. Auf Grund des desolaten Zustandes der Wohnungen und fehlenden Absicht der Renovierung sind die strittigen Räumlichkeiten somit mangels tatsächlicher Nutzung sowie Nutzbarkeit (auch lt. Vorbesitzer) und auch fehlender Inbetriebnahme in den Folgejahren insgesamt dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 15. Dezember 2004