

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 6. Mai 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Ing. Erich Steinecker, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen, vertreten durch Dr. Hermann Scheucher, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 - 1995 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 – 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage B angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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. ist im Tourismusbereich tätig. Im Verfahrenszeitraum 1993-1995 bewirtschaftete er einerseits während der Sommersaisonen als Pächter eine Schutzhütte (Gastwirtschaft mit Nächtigungsmöglichkeit für Wanderer), anderseits betrieb er ganzjährig eine Frühstückspension sowie eine Appartementvermietung. Die Gewinne wurden für alle drei Bereiche nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt (Bruttomethode).

Lt. Pachtvertrag aus dem Jahr 1967 ist die Schutzhütte jährlich vom 1. Juni bis 10. Oktober und außerdem jedenfalls jeweils 8 Tage vor und nach Ostern und Pfingsten jeden Jahres zu bewirtschaften. Faktisch werden die Öffnungszeiten je nach Witterungslage im Einvernehmen mit der Verpächterin jährlich neu festgelegt. Während der Pächter die Erlöse aus der Gastwirtschaft vereinnahmt, fließen die Einnahmen aus der Beherbergung in der Schutzhütte dem Verpächter direkt zu, der Bw. erhält davon lediglich einen prozentuellen Anteil als Provision.

In der Frühstückspension standen im Verfahrenszeitraum in den Obergeschossen (OG) insgesamt 17 Fremdenbetten für die Vermietung zur Verfügung. Im Erdgeschoss (EG) und im 2.OG waren überdies jeweils ein Schlafzimmer + Bad (im 2.OG ab Nov. 1995 zusätzlich noch ein Kinderzimmer) der Privatnutzung durch Familienmitglieder des Bw. vorbehalten. Neben der für Privatzwecke mitbenutzten Küche (+Speis) im EG befindet sich im Keller des Hauses ein privates Wohnzimmer. In den Sommersaisonen 1993/1994 dienten außerdem ein Doppelzimmer (DZ) und zeitweilig auch ein Einzelzimmer (EZ) aus dem Vermietungsbereich der Dienstnehmerunterbringung.

Außerhalb der Hüttenbetriebszeiten betreuten der Bw. bzw. seine Gattin die Gäste. Während der Sommersaisonen erledigte diese Arbeit zunächst die Schwester des Bw., später dessen Schwiegertochter.

Im Mai 1990 hatte der Bw. ein Einfamilienhaus erworben, in dem er im Jahr 1991 durch Errichtung eines Stiegenaufgangs zum OG an der Gebäudeaußenseite zwei eigenständige Wohnungen von je rd. 70 m² zur Appartementvermietung geschaffen hatte. Bis 1994 waren in diesem Objekt diverse Investitionen durchgeführt worden, welche neben der Errichtung von

2 Garagen, v. a. den Austausch von Fenstern sowie die Erneuerung der Wohnungseinrichtung, insbesondere jene in der EG-Wohnung, betroffen hatten.

Eine im Keller dieses Hauses befindliche Kleinwohnung hatte dem Sohn des Bw. bis zu seiner Verehelichung im Nov. 1995 als Wohnsitz gedient. Danach war dieser mit seiner Familie in die Fremdenpension (2.OG) gezogen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 1993-1995 hatte der Prüfer u.a.

Aufzeichnungsmängel in allen drei Betriebsbereichen des Bw. festgestellt. Erhebungen im Zuge der Prüfung hatten weiters zum Schluss geführt, dass das EG des Appartementhauses im Prüfungszeitraum nicht mehr unternehmerisch genutzt worden war. Schließlich war auch noch hervorgekommen, dass der Bw. im Prüfungszeitraum (PZR) die an die Gemeinde entrichtete Ortstaxe zur Gänze nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen hatte. Diese Ortstaxe setzt sich aus der Fremdenverkehrsabgabe, der Werbeumlage und einem so gen. Bäderschilling zusammen.

Das Finanzamt (FA) hatte aufgrund der Feststellungen des Prüfers die Veranlagungsverfahren für 1993-1995 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, mit denen es den Prüfungsfeststellungen Rechnung getragen hatte. Zur Abdeckung der hervorgekommenen Aufzeichnungsmängel waren den erklärten Besteuerungsgrundlagen Sicherheitszuschläge (SZ) von jährlich je 20.000,-S bei den 10%igen und den 20%igen Hüttenumsätzen (1995: 18.000,-S beim 10%-Umsatz) zugerechnet worden, was einem SZ von 4% der dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Hüttenumsätze (Küchenumsätze und Erlöse aus dem Ansichtskartenverkauf) bzw. 5% der erklärten 20%-Umsätze (Getränke- und Souvenirerlöse) entsprach. Darüber hinaus war durch einen SZ von 5.000,-S p. a. den Aufzeichnungsmängeln und einer im äußeren Betriebsvergleich unterdurchschnittlichen Auslastung im Beherbergungsbereich Rechnung getragen worden.

Das der Appartementvermietung dienende Gebäude war vom Bw. bis zur BP vollständig dem Bereich der Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Sowohl Vorsteuern als auch AfA für das Anlagevermögen bzw. sofort absetzbare Werbungskosten für die Wohnungsausstattung waren dabei zur Gänze in Abzug gebracht worden. Lediglich bei den laufenden Betriebskosten hatte der Bw. erstmals im Jahr 1995 einen Privatanteil (PA) ausgeschieden.

Nach Ansicht des Prüfers waren allerdings das EG des Hauses und ein Teil des Kellers im gesamten PZR nicht unternehmerisch genutzt worden. Den für Wohnzwecke nutzbar gemachten Kellerteil hatte, wie ausgeführt, der Sohn des Bw. bewohnt. Hinsichtlich der

EG-Wohnung war der Prüfer zum Schluss gekommen, dass dieses mit dem Beginn einer umfassenden Renovierung des Gebäudes, ca. ab 1992, nicht mehr für Vermietungszwecke genutzt worden war, sondern vielmehr dem Bw. und dessen Gattin während der Wintermonate, wenn der Hüttenbetrieb geschlossen war, als Privatwohnung gedient hatte. Bezogen auf die Gesamtnutzfläche des Gebäudes hatte der Prüfer aus diesen Gründen eine Privatnutzung von 59% für den gesamten PZR ermittelt. Außerdem war nach Ansicht des Prüfers die Errichtung einer zweiten Garage im November 1993 nicht durch die Appartementvermietung veranlasst gewesen.

In allen drei geprüften Jahren waren entsprechend die im Bereich der Appartementvermietung geltend gemachten Werbungskosten und Vorsteuern ausgeschieden bzw. um den vom Prüfer errechneten Anteil der Privatnutzung gekürzt worden. Bei den laufenden Betriebskosten hatte das FA lediglich für die Jahre 1993 und 1994 einen angemessenen PA zum Ansatz gebracht. Für 1995 war dies nicht erforderlich gewesen, da der Bw., wie ausgeführt, von sich aus bereits einen entsprechenden Anteil berücksichtigt hatte.

Die Prüferfeststellungen bezüglich der Ortstaxe hatten zur Einbeziehung der Werbeumlage und des Bäderschillings in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bzw. die Betriebsausgaben (BA) der Frühstückspension geführt. Lediglich die Fremdenverkehrsabgabe (FVA) war nach Ansicht des FA kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung bei der USt-Bemessung auszunehmen und als durchlaufender Posten zu behandeln gewesen.

Weitere, aufgrund der Prüfungsfeststellungen vom FA vorgenommene Bescheidänderungen waren vom Bw. unbekämpft geblieben und sind somit für das anhängige Verfahren ohne Relevanz. In Bezug auf die dargestellten Punkte hatte der Bw. allerdings fristgerecht Berufung eingelegt, die das FA im Wege einer teilweise stattgebenden, teilweise aber verbösernden Berufungsvorentscheidung (BVE) erledigt hatte. Die Stattgabe hatte, neben einer doppelt ausgeschiedenen Aufwandsposition für einen Parkettboden im Jahr 1994, die Einschränkung der als erwiesen angenommenen Privatnutzung der EG-Wohnung im Appartementhaus auf die Zeiträume ab 9/94 betroffen. Entsprechend hatte das FA nunmehr ein reduziertes Ausmaß der Privatnutzung in den Jahren 1993 (Kelleranteil) bzw. 1994 (Mischsatz) bei der Gebäude-AfA und den laufenden Betriebskosten berücksichtigt. Hinsichtlich der getätigten Investitionen in die Ausstattung der EG-Wohnung hatte das FA für 1993 und 1994 die volle AfA als durch die Vermietung veranlasst anerkannt und, soweit es sich um in diesen Jahren angeschaffte Güter handelte, auch den vollen Vorsteuerabzug gewährt. Mit 9/94 war es von einer Entnahme

dieser Wirtschaftsgüter aus dem Unternehmensbereich ausgegangen und hatte entsprechende Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen.

Unverändert waren in der BVE die Behandlung der Ortstaxe (Werbeumlage/Bäderschilling) sowie die SZ-Zurechnung beim Gastgewerbebetrieb geblieben.

Hinsichtlich der Beherbergungsbetriebe hatte es das FA nach ergänzenden Erhebungen allerdings als erwiesen angesehen, dass die festgestellten Aufzeichnungsmängel eine wesentlich umfangreichere Vermutung der unvollständigen Einnahmenerfassung rechtfertigten, weshalb es anstatt der in den angefochtenen Bescheiden für diesen Bereich zugerechneten SZ von jährlich 5.000,-- S, in der BVE Zurechnungen von netto 87.000,-- S (1993), 104.000,-- S (1994) bzw. 29.000,-- S (1995) vorgenommen hatte.

Im Vorlageantrag wandte sich der Bw v. a. gegen diese SZ-Erhöhung, ergänzte bzw. änderte teilweise aber auch sein Vorbringen hinsichtlich des SZ im Hüttenbetrieb und bezüglich der Privatnutzung der EG-Wohnung im Appartementhaus. Weiters begehrte er unter Hinweis auf das EUGH-Erkenntnis vom 16.10.1997, Rs.C-258/95, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG die umsatzsteuerliche Entlastung seines Aufwandes für die unentgeltliche Verköstigung seiner Dienstnehmer.

Zu den Streitpunkten im Detail:

a) SZ für den Hüttenbetrieb:

Der Prüfer hatte im BP-Bericht das Erfordernis einer SZ-Zurechnung mit diversen Mängeln im Rechenwerk des Bw. begründet. So würden im Hüttenbetrieb sämtliche Entgelte (Speisen-, Getränke-, Nächtigungs-, Souvenir-, sonstige Erlöse) in eine Kasse vereinnahmt. Die Losungserfassung erfolge in der Form, dass einerseits auf einem sogen. "Nagelbrett" gesammelte Zettel mit den Küchenlösungen (= Küchenbons) ein- bis zweimal wöchentlich aufaddiert und in ein Küchenbuch übertragen würden. Die Küchenbons würden anschließend vernichtet. Die Getränkeerlöse würden monatlich durch Hochrechnung aus dem getätigten Wareneinkauf ermittelt. Einerseits seien bei dieser rein kalkulatorischen Losungsermittlung die nicht unbeträchtlichen Naturalrabatte (1994: 10 Container Bier und 5 Container Soda, 1995: 3 Container Bier und 5 Container Soda) und zugekauftes Flaschenbier unberücksichtigt geblieben, anderseits seien aus dem Titel "unentgeltlich abgegebene Lokalrunden" ohne Nachweis jährlich 5%-11% des Biereinkaufes sowie 23%-27% des Weinzuukaufes als Werbeaufwand behandelt worden. Erlöse aus Ansichtskarten- bzw. Souvenirverkauf würden ebenfalls nur kalkulatorisch, und zwar einmal jährlich durch Hochrechnung eines Rohaufschlages von 150% auf den Zukauf, errechnet. Die so ermittelten Monatslosungen

würden gemeinsam mit der Belegsammlung und einer Aufstellung der erzielten Nächtigungsanzahl sowie der daraus ermittelten Pächterprovision monatlich dem Steuerberatungsbüro übermittelt, wo die Erlöse mit den Monatssummen bzw. die Barausgaben anhand der Belege in ein Kassabuch übertragen und die unbaren Vorgänge in einem Bankbuch erfasst würden. Kassa- und Bankbuch würden sodann als Aufzeichnung zur Ermittlung der UVA-Grundlagen dienen. Barbelege für 1993 seien allerdings bei der BP nicht auffindbar gewesen und daher überhaupt nicht vorgelegt worden.

Der Prüfer hatte diese Methodik der Erlöserfassung aufgrund niederschriftlich festgehaltener Angaben des Bw. i.V.m. den übergebenen Unterlagen festgestellt. Nach dem Inhalt einer Niederschrift vom 25.11.1997 hatte der Bw. angegeben, es seien weder Aufzeichnungen über unentgeltlich an Berg-/Tourenführer bzw. kurzzeitige Hüttenmitarbeiter abgegebene oder bei fallweisen "Lokalrunden" verabreichte Gratisgetränke geführt, noch sei der Eigenverbrauch aufgezeichnet worden. Er könne deshalb auch keine genauen Angaben über das Ausmaß dieser Gratisbewirtungen machen. Auch sei ihm nicht erinnerlich, dass mit dem Steuerberater in Bezug auf diese Positionen konkrete Beträge besprochen worden wären.

Auf Vorhalt des Prüfers, der Abgabenbehörde sei bekannt, dass die Schutzhütte fallweise auch im Winter bzw. Frühjahr außerhalb der offiziellen Öffnungszeiten bewirtschaftet werde (der Vorprüfer hatte eine entsprechende Feststellung gemacht) und zudem der Pachtvertrag ausdrücklich ein Offenhalten des Hüttenbetriebes in der Osterzeit und zu Pfingsten vorsehe, wogegen in den vorgelegten Aufzeichnungen Erlöse jeweils erst ab Juni erfasst seien, hatte der Bw. außersaisonale Umsätze als fallweise zutreffend grundsätzlich bestätigt. Die bei solchen Gelegenheiten erzielten Erlöse würden zwar nicht im betreffenden Monat aufgezeichnet, aber jeweils zu Beginn der folgenden Saison im "Geschäftsbuch" erfasst. Grundaufzeichnungen über solche außerhalb der offiziellen Saison erzielten Erlöse hatte der Bw. nicht vorgelegt.

Die in der Niederschrift vom 25.11.1997 festgehaltenen Ausführungen decken sich, nach Aufzeichnungen im Prüferhandakt, mit den Angaben des Bw. anlässlich eines bei Prüfungsbeginn im August 1997 mit dem Prüfungsorgan geführten Erstgespräches.

In der Berufung war den Ausführungen im BP-Bericht betreffend die Methodik der Erlösaufzeichnungen im Hüttenbetrieb nichts entgegengehalten worden. Erstmals im Zuge des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens bestritt der Bw. die Existenz von Küchenbons zur Erfassung der Speisenbestellungen. Bestellungen würden – wie in Hüttenbetrieben üblich – i.d.R. durch Zuruf an die Küche weitergeleitet. Bei den Getränken sei die Selbstabholung an

der Schank üblich. Allerdings räumte er ein, dass die Küchenumsätze mittels Strichsymbolen auf Zetteln festgehalten würden, aus welchen er die Erlöse ableiten könne.

Der Bw. hatte im Rechtsmittel darauf verwiesen, dass lediglich ein einziger Zukauf von Flaschenbier erfolgt sei (Rechnung vom 13.10.1995 über 10 Kisten Bier). Dabei habe es sich tatsächlich um einen Umtausch von nicht verbrauchtem Containerbier am Saisonende 1995 gehandelt, das in sogen. "Winterbier" (= mit Frostschutzmittel versetztes Flaschenbier) umgetauscht und anschließend wieder in die Schutzhütte zurückgebracht worden sei. Dieses Bier sei bereits im Herbst kalkulatorisch hochgerechnet und den Erlösen zugerechnet worden, was praktisch einer steuerlichen Vorauszahlung gleichkomme. Konsumiert und bezahlt sei dieses Bier teilweise von Gästen worden, welche fallweise im Winter zur Schutzhütte hochsteigen bzw. im Übrigen von den Gästen bei Saisoneröffnung im Jahr 1996.

Nach dem Inhalt seiner im späteren Verlauf des RM-Verfahrens vorgelegten Aufzeichnungen zum Getränkebereich soll dieses Kistenbier allerdings erst im Jahr 1996 versteuert worden sein.

Gratisbewirtungen an Gäste, Berg- oder sonstige Gruppenführer hatte der Bw. in der Berufung dem Grunde nach ebenso bestätigt wie die Tatsache, dass die Schutzhütte "fallweise an wenigen Wintertagen bewirtschaftet" werde.

Während in der Berufung angeführt worden war, dass es bei Bier keinen Naturalrabatt (NR) gebe, widerrief der Bw. dies später im Zuge der Berufungsvorlage, um im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren NR beim Bier wiederum zu bestätigen. Diese seien – außer 1993, weil in diesem Jahr anstatt des NR ein Umsatzbonus gewährt worden sei - auch in den Brauereiabrechnungen ausgewiesen, von ihm allerdings nicht in des Getränkebuch eingetragen (und somit auch nicht versteuert) worden, da er dieses Bier für das Personal bzw. für Gratisabgaben verwendet habe.

Zur konkreten Verwendung führte er aus, 4 Biercontainer seien im Juni 1994 anlässlich der Feier des 80jährigen Hüttenbestandes gratis an die Gäste abgegeben worden (im Prüfungsverfahren hatte der Bw. dazu eine Besucherzahl von ca. 150 Personen angegeben). Im Übrigen erinnerte er sich an eine durch günstige Witterung bedingte, besonders hohe Besucherfrequenz in diesem Jahr, die einerseits einen entsprechend höheren Bonus (NR), anderseits aber auch mehr Anlass für Gratisabgaben an Personal bzw. Gäste bedingt habe bzw. verwies ganz allgemein hinsichtlich der Gratisgetränke im PZR auf die "Erfahrungen des täglichen Hüttenlebens", ohne allerdings deren Ausmaß betraglich zu konkretisieren.

Beim Wein sei überdies zu bedenken, dass der Weinzukauf an sich minimal gewesen sei und es sich daher bei den als Werbeaufwand verbuchten, zwar prozentuell nicht unbeträchtlich erscheinenden Gratisabgaben, tatsächlich nur um minimale Mengen gehandelt habe (der Prüfer hatte an Weinzukäufen 96 Liter im Jahr 1993, 154 Liter im Jahr 1994 und 108 Liter im Jahr 1995 festgestellt).

Trotz Aufforderung blieb der Bw. die Vorlage von Aufzeichnungen über Gratisabgaben im PZR schuldig.

Zu den Prüferfeststellungen betreffend Soda hatte der Bw. in der Berufung vorgebracht, dass pro Tag ca. 4 Portionen Soda als Eigenverbrauch (EV) bzw. Personalverpflegung (PV) für ihn, seine Gattin und die beiden Hilfskräfte zu berücksichtigen seien. Auf die Anforderung der Aufzeichnungen zum EV/PV reagierte der Bw. mit einem Verweis auf die in "der Verordnung"(VO) -offenbar gemeint VO BGBI 1983/628 für die Ermittlung des Eigenverbrauches im Gastgewerbe - vorgesehenen Pauschalsätze. Da er diese herangezogen habe, sei er nicht zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet gewesen. Überdies berief er sich auf langjährige Erfahrungssätze.

Erstmals in einer Ergänzung zur Berufung hatte der Bw. Kopien aus seinem sogen. „Getränkebuch“ vorgelegt, in das er seit 1978 sowohl die Getränkeeinkäufe als auch den „Getränkeverkauf“ der Schutzhütte eingetragen habe. Obwohl von ihm angeboten, habe der Prüfer die Vorlage dieses Buches bei der BP als unnötig abgetan. Der Bw. hatte eingeräumt, zwei Seiten aus diesem Buch herausgeschnitten zu haben, die er als Linienspiegel verwende.

Die vorgelegten Kopien enthalten im Wesentlichen für jedes Jahr des PZR nach Getränkearten und für den Zeitraum Juni bis Oktober monatsweise gegliederte Aufstellungen über die Anzahl der bezogenen und verrechneten Getränkeeinheiten sowie eine Auflistung der offenen (unbaren) Brauereirechnungen und der darauf geleisteten Zahlungen.

Bis auf einzelne Abweichungen, auf welche - soweit verfahrensrelevant - im Folgenden eingegangen wird, entsprechen die in diesen Aufzeichnungen angeführten Verkaufsmengen, nach den Unterlagen im Prüferhandakt, den tatsächlich versteuerten Getränkeumsätzen.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren legte der Bw. auf Aufforderung die zugehörigen Originalaufzeichnungen vor. Daraus ist zu ersehen, dass die Eintragungen in den Spalten Einkauf/Verkauf sowie diverse Anmerkungen mit Bleistift erfolgt sind und in einem einheitlichen Schriftzug durchgehend die Handschrift des Bw. aufweisen, wobei wiederholte Überschreibungen aber auch Spuren von Radierungen erkennbar sind. Überdies sind teilweise auch abweichende Eintragungen gegenüber den ursprünglich übermittelten Kopien

festzustellen. Im Abschnitt Brauereiabrechnungen sind die Eintragungen mit unterschiedlich farbigen Kugelschreibern durchgeführt.

Gegen die Zurechnung eines SZ bei den Küchenumsätzen (10%-USt-Satz) verwehrte sich der Bw. im RM-Verfahren mit dem Hinweis, der Prüfer habe das im Betrieb geführte Küchenbuch eingesehen. Es sei darin kein Mangel festgestellt worden. Eine Nachkalkulation der Küchenumsätze wäre aufgrund der relativ einfachen Speisen des Hüttenbetriebes ohne weiteres möglich gewesen, sei vom Prüfer aber nicht durchgeführt worden. Auch hätte sich durch Subtraktion der "Umsätze des Getränkebuchs" vom versteuerten Gesamtumsatz die Ermittlung des Küchenumsatzes zwangsläufig ergeben. Die Zurechnung eines SZ sei unter diesen Umständen unerklärlich. Die fehlenden Küchenbons seien bereits dem Vorprüfer bekannt gewesen, ohne dass sie ihn zu einer Umsatzzurechnung veranlasst hätten. Vielmehr habe es damals lediglich äußerst geringe Zuschätzungen bei den Getränkeerlösen gegeben.

b) SZ bei den Beherbergungserlösen:

Zur Abdeckung der Unsicherheiten in diesem Bereich hatte das FA, wie ausgeführt, zunächst jährliche Zurechnungen von 5.000,-S vorgenommen, was einem SZ von rd. 1% der erklärten Erlöse aus der Fremdenzimmervermietung entsprochen hatte. In der BVE war dieser Wert beträchtlich erhöht worden. Das FA hatte die sehr geringe Zurechnung im Erstbescheid damit begründet, dass aufgrund von Überschreibungen in den vorgelegten AR bzw. Gästebucheintragungen, der wahre Sachverhalt teilweise nicht mit hinreichender Sicherheit geklärt habe werden können. Zudem seien zum Teil auch Fehler in den Unterlagen des Bw. festgestellt worden, welche sich zu seinem Nachteil ausgewirkt hätten (Überhänge zugunsten des Unternehmens).

Auch für den Vermietungsbereich waren nach den Feststellungen des Prüfers die Barerlöse nicht täglich erfasst worden. Die Aufzeichnungen waren monatlich durch Aufsummierung der Ausgangsrechnungen erstellt worden. Die gewerbliche Frühstückspension und die Appartementvermietung waren in gemeinsamen Rechnungsbüchern abgerechnet worden, aus welchen zahlreiche Rechnungsformulare gefehlt hatten. Insgesamt hatte der Prüfer für den PZR 58 Originalrechnungen (+ Durchschriften) als fehlend ermittelt (1993: 21, 1994: 25, 1995: 12).

Im Prüfungsverfahren hatte der Bw. zunächst angegeben, die fehlenden Belege seien entfernt worden, weil bzw. wenn man sich bei der Rechnungsausstellung verschrieben hatte. Rechen- und Schreibfehler würden nach den allgemeinen Lebenserfahrungen bei Pensionsabrechnungen häufig vorkommen, zumal Gäste oft kurzfristig aufgrund der

Wetterlage ihre Aufenthaltsdauer änderten, sei es dass sie länger blieben oder auch dass sie den Aufenthalt vorzeitig abbrachen. Diesfalls wären Rechnungen zu korrigieren und würden die bereits ausgestellten Rechnungen weggeworfen. Nachdem seine Darstellung wegen teilweise mehrmals hintereinander fehlender Rechnungen als unglaublich erachtet worden war, hatte er als weitere Begründung vorgebracht, in den Abrechnungsbelegen seien z. T. auch die Entgelte seines als Bergführer tätigen Sohnes enthalten gewesen, wenn dieser Gäste des Bw. auf Wandertouren geführt hatte. Derartige Abrechnungen seien sodann aus dem Abrechnungsblock entfernt und die zugehörigen Beherbergungserlöse unter der Bezeichnung "Tourenwoche" in Form von Sammelrechnungen im betreffenden Abrechnungsblock erfasst worden. Durch diese Vorgangsweise stimme nunmehr allerdings die Anzahl der Personen mit der in der Gemeindestatistik aufscheinenden Zahl nicht mehr überein. Zu den Tourenwochen habe es nie Einzelabrechnungen gegeben. Die Abrechnung von Gruppenreisen in Sammelrechnungen sei branchenüblich. Im Übrigen seien bei Vorprüfungen durch das FA herausgerissene Blätter nie beanstandet worden.

Nach der Niederschrift vom 25. November 1997 war eine derartige Vorgangsweise auf das Jahr 1995 beschränkt gewesen. Im weiteren Verfahren hatte der Bw. allerdings dieses Vorbringen in Beziehung zu den im Zeitraum 10.4.-10.6.1993 fehlenden Abrechnungsblättern gebracht.

Eine nach einem Aktenvermerk des Prüfers im September 1997 vom Bw. vorgebrachte Weitergabe von „in Summe ca. 13 u. 16“ solcher Abrechnungsbelege an das Unternehmen seines Sohnes widerrief der Bw. im weiteren Verfahren ausdrücklich unter Hinweis auf einen Zeitdruck, dem er bei dieser Aussage ausgesetzt gewesen sei.

Bei einer im Dezember 1997 durchgeführten Erhebung im Unternehmen des Sohnes waren neben den mit der unternehmenseigenen EDV-Anlage erstellten Abrechnungsbelegen - verteilt auf alle 3 Jahre des PZR - insgesamt zehn, aus Rechnungsblöcken, wie sie der Bw. in seinen Beherbergungsbetrieben verwendet, stammende Rechnungsdurchschriften festgestellt worden, davon fünf auf 1995 entfallend. Abgesehen von einem dem Jahr 1993 zugeordneten Beleg ohne Datum, hatten sich diese Belege auf die Sommersaisonen 1994 und 1995 bezogen.

Eine Abstimmung der in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Beherbergungserlöse mit den bei der Prüfung vorgelegten Ausgangsrechnungen (AR) hatte in allen Prüfungsjahren sowohl bei der Frühstückspension als auch im Bereich der Appartementvermietung Differenzen hervorgebracht. Bei der Frühstückspension waren in den Jahren 1994 und 1995

höhere, 1993 dagegen niedrigere Erlöse erklärt worden, als die dem Prüfungsorgan vorgelegten AR auswiesen. Bei der Appartementvermietung hatten die in den AR verrechneten Erlöse in allen drei Jahren die erklärten Einnahmen überstiegen. Eine Saldierung beider Bereiche ergab Erlösüberhänge in den Abgabenerklärungen 1993 und 1995 bzw. einen Mindererlös im Jahr 1994.

Eine Stichprobenabgleichung der AR mit den an die Meldebehörde bekannt gegebenen Gästedataren hatte für August/September 1995 einzelne, nicht an die Gemeinde gemeldete Gäste hervorgebracht. Hinweise auf fehlende Erlöse hatte der Prüfer daraus nicht festgestellt.

Der Bw. hatte sich im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren mit dem Hinweis, es sei unzulässig, aus vereinzelten, unvollständigen Gästemyldungen an die Meldebehörde auf das Fehlen von Vermietungserlösen in seinen Abgabenerklärungen zu schließen, gegen eine entsprechende Argumentation der Abgabenbehörde im BP-Bericht verwehrt.

In der Berufung hatte er sich zu den Erlösdifferenzen im Vermietungsbereich nur insofern geäußert, als er das Vorliegen von Differenzen zwischen den erstellten AR und den Daten der Meldebehörde bestritten und eine zu wenig sorgfältige Überprüfung durch das Prüfungsorgan vermutet hatte.

Erstmals in einer Ergänzung zur Berufung hatte der Bw. unter gleichzeitiger Vorlage von neun Original-Pensionsabrechnungsblöcken konkret zur Abrechnung seiner Vermietungserlöse Stellung genommen. Demnach seien acht fortlaufend nummerierte Blöcke a` 50 Blatt in der Zeit zwischen 24.9.1992 und 29.7.1996 verwendet worden. Daneben seien in einem neunten, kleineren Blockformat (40 Blatt) die Vermietungen im Appartementhaus in der Zeit vom 5.8.1993-17.9.1995 abgerechnet worden. Diese Abrechnungen habe zunächst seine Schwester erstellt, die bis zum Herbst 1994 die beiden Häuser betreut habe, bzw. ab Frühjahr 1995 seine nunmehrige Schwiegertochter. Während der Wintermonate habe er selbst bzw. seine Gattin die Eintragungen in den Abrechnungsblöcken vorgenommen.

Weil er "für Ordnung sorgen wollte", habe er die Einnahmen des Appartementhauses aus dem Zeitraum 28.9.1993 bis 4.8.1994 in die während dieses Zeitraumes geführten großen Blöcke Nr. 3-5 übertragen und anschließend die entsprechenden Blätter aus dem kleinen Block Nr. 9 herausgeschnitten und vernichtet, um Doppelerfassungen zu vermeiden. Konkret sei eine solche Übertragung von aus Block 9 entfernten Rechnungsformularen in den Block Nr. 4 nachweisbar. Aus unerfindlichen Gründen habe er sich dann aber besonnen und ab 5.8.1994 bis 17.9.1995 neuerlich Verrechnungen mit dem kleinen Block Nr. 9 durchgeführt, wovon die Eintragungen im Zeitraum 5.8.1994-16.9.1994 auf Abrechnungen für das Appartementhaus

entfielen. Die - damals noch zukünftige - Schwiegertochter habe die Einnahmen aus der Appartementvermietung zunächst für die angeführten rd. sechs Wochen im kleinen Block abgerechnet, daraufhin sie ebenfalls "aus unerfindlichen Gründen" bis 20.8.1995 (d.h. ca. elf Monate lang) auf die Abrechnung in den großen Blöcken gewechselt sei, um ab 21.8.1995 nunmehr die Verrechnung der Frühstückspension im kleinen Block durchzuführen. Die Schwiegertochter habe sich bei diesem Wechsel nichts gedacht. Sie habe zu diesem Zeitpunkt zwar bereits die Konzessionsprüfung (für das Gastgewerbe) gehabt und - abgesehen von der Kassabuchführung - "alles in Bezug auf die Buchhaltung" gekonnt. Die Eintragungen in die Blöcke habe sie aber gemacht, "ohne sich dabei irgendetwas zu denken".

In der mündlichen Berufungsverhandlung änderte der Bw. sein dbzgl. Vorbringen insofern, als er nunmehr angab, die Übertragungen aus dem Block 9 in die übrigen Blöcke laufend und regelmäßig durchgeführt zu haben.

Zum Nachweis der richtigen Erfassung aller Pensionseinnahmen legte der Bw. im Berufungsverfahren eine von ihm nachträglich angefertigte Einnahmenaufstellung für das Appartementhaus sowie erstmals auch die angeforderten Gästebuchblätter für den PZR vor.

Die Auswertung der nachgereichten Unterlagen führte zu folgenden Feststellungen durch das FA: Von den 9 Abrechnungsblöcken waren demnach rechnerisch 376 dem PZR zuzuordnen, allerdings nur 323 mit Nächtigungserlösen erfasst gewesen, davon 3 auf offensichtlichen Fremdblättern (Block 2 bzw. 4). 53 Blätter(14%) hatten dagegen gefehlt, davon 13 aus dem Block 2 (Zeitraum 7.3.-1.8.1993) bzw. 16 aus dem Block 9 (beginnend vor dem 5.8.1993, verwendet bis 21.9.1995). Vereinzelt waren doppelt verwendete Blätter bzw. solche ohne Datum oder Namen festgestellt worden. Wiederholt waren Abrechnungen nicht zeitfolgegemäß erfolgt, wobei Nachträge sowohl Abrechnungen aus der Frühstückspension als auch solche aus dem Appartementhaus betrafen. Zwischen den Saisonen waren jeweils Perioden von 2 – 3 Monaten gänzlich ohne Gästebrechnungen gelegen. Zu diesen Zeiträumen waren allerdings teilweise fehlende bzw. herausgerissene Abrechnungsblätter festgestellt worden. Aber auch während der Saisonzeiten waren Blätter entfernt worden.

Die Überprüfung der Gästebuchblätter hatte lediglich ein gänzlich fehlendes Blatt ergeben. Für 4 Gästebrechnungen vom 16. bzw. 21.8. und 12.9.1995 (alle abgerechnet in Block 9) hatten entsprechende Anmeldungen bei der Meldebehörde gefehlt. Wiederholt hatte in den Blättern das Abreisedatum gefehlt oder war mit anderer Handschrift/anderem Schreibmaterial, z. T. erkennbar mit der Handschrift des Bw. bzw. auch seiner Schwester oder der Schwiegertochter, eingetragen worden. Immer wieder hatten Gästebuchblätter ausschließlich

deren Handschrift getragen bzw. waren Eintragungen der Gäste (Abreise- aber auch Anreisedaten) mit deren Handschrift korrigiert worden. Die Reihenfolge der Gästebuchblätter hatte ebenfalls wiederholt – z. T. mehrmonatige - Zeitbrüche aufgewiesen.

Der Bw. hatte zum festgestellten, fehlenden Gästebuchblatt eingeräumt, dass offenbar bei der Lagerung der Unterlagen ein einzelnes Blatt von insgesamt rd. 370 Gästebuchblättern in Verlust geraten sei. Dieses Blatt habe auch bei den Gemeindeabrechnungen gefehlt. Allerdings habe der Prüfer keine dieses Blatt betreffenden Nächtigungen oder Fehlerlöse festgestellt.

In der Berufungsverhandlung verwies der Bw. ergänzend darauf, dass diverse Preisvergünstigungen, wie etwa für die Benützung der Dachstein-Mautstraße bzw. für verschiedene Freizeiteinrichtungen, von der Meldung der Gäste an die Gemeinde abhängig seien. Deshalb hätten diese i.d.R. ein persönliches Interesse an ihrer Anmeldung und damit am Ausfüllen der Gästebuchblätter. Jedenfalls würde eine Nichterfassung das Einverständnis des Gastes voraussetzen. Zudem verwies der Bw. auf das Kontrollorgan der Gemeinde, welches zumindest während der Hauptsaisonen die Anmeldung der Gäste stichprobenartig überprüfe, in seinem Betrieb aber noch nie Mängel festgestellt habe.

Zu den tatsächlich festgestellten, fehlenden Anmeldungen bei der Meldebehörde hatte der Bw. allerdings bereits in der Berufung eingeräumt, dass vereinzelt zwar die Nächtigungserlöse abgabenrechtlich erfasst, die korrespondierenden Meldungen an die Gemeinde aber unterblieben sein könnten. Tatsächlich sei dies lediglich bei 3 Abrechnungen am 21.8. bzw. 12.9.1995 (= 5 Nächtigungen) passiert, weil die Gäste die Gästebuchblätter auszufüllen vergessen hätten. Teilweise seien Gäste nachlässig und er müsse das Ausfüllen der Blätter mehrmals urgieren, nicht immer mit Erfolg. Eine Erklärung, weshalb dies nur bei im Block 9 abgerechneten Gästen vorgekommen war, blieb der Bw. schuldig. Zu einer Abgabenverkürzung sei es jedenfalls dabei nicht gekommen. Insgesamt würden sich die erklärten Nächtigungserlöse im Wesentlichen mit den Meldungen an die Gemeinde und – "mit ganz geringen Abweichungen" – auch mit den Nächtigungsabrechnungen decken. Im Übrigen sei es unzulässig, "steuerliche Tatbestände", bei welchen „der Sachverhalt gegen die guten Sitten verstößt, zu Lasten des Abgabepflichtigen" zu würdigen.

Unter Anführung von Beispielfällen hatte der Bw. in der Berufung weiters vorgebracht, eine Überprüfung der Zeiten fehlender Abrechnungsblätter würde belegen, dass seine Beherbergungskapazitäten zeitweise ohnehin voll ausgelastet gewesen seien und daher eine weitere Vermietung faktisch nicht möglich gewesen wäre. Dies treffe insbesondere auf

fehlende Abrechnungsblätter aus der Hauptsaison zu. Die gemeindeamtliche Nächtigungsstatistik zeige auf, dass 13 fehlende Blätter in Zeiten fielen, zu welchen seine beiden Häuser ohnehin zu 100 % ausgelastet gewesen seien.

Im zweitinstanzlichen Verfahren berichtigte er dieses Vorbringen insofern, als er nunmehr 20 von insgesamt 33 fehlenden Blättern als nach den meldebehördlichen Unterlagen nachweislich auf Zeiten einer Vollauslastung seiner Beherbergungsbetriebe entfallend bezeichnete und eine entsprechende Auflistung vorlegte. Für die Zeiten der restlichen 13 fehlenden Blätter könne er eine Vollauslastung nicht nachweisen.

Eine Überprüfung der vom Bw. aufgelisteten Vollauslastungszeiten anhand der im zweitinstanzlichen Verfahren neuerlich vorgelegten 9 Original-Abrechnungsblöcke ergab, dass lediglich ein fehlendes Blatt tatsächlich auf einen Zeitraum entfällt, in dem seine beiden Beherbergungsbetriebe voll ausgelastet waren (19.-23.2.1994).

Zur Abgeltung der festgestellten Mängel hatte das FA aus den vorhandenen Abrechnungsblättern des PZR durchschnittliche Beherbergungserlöse je Blatt ermittelt. Ausgehend von diesem Durchschnittswert hatte es sodann die fehlenden Abrechnungsblätter auf einen fehlenden Durchschnittserlös hochgerechnet, um diesen der SZ-Zurechnung zugrunde zu legen.

Aufgrund der mehrmals wechselnden, sich teilweise widersprechenden Argumentation hatte das FA der Verantwortung des Bw. insgesamt nur bedingte Glaubwürdigkeit eingeräumt und die erwiesene Verkürzung von Gemeindeabgaben als Indiz für die Grundeinstellung des Bw. zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten gewertet. Allerdings hatte es - in Berücksichtigung glaubhafter Einwendungen des Bw. (irrtümlich verschriebene Abrechnungsblätter) - von den aus den durchschnittlichen Erlösen pro Abrechnungsblatt hochgerechneten Fehlerlösen einen Abschlag von 20% vorgenommen. Den verbleibenden Betrag hatte das FA in der BVE als SZ für den Vermietungsbereich den erklärten Bemessungsgrundlagen zugerechnet. Er beläuft sich für 1993 auf 14,31%, für 1994 auf 18,18% und für 1995 auf 5,8% der erklärten Erlöse aus der Frühstückspension und der Appartementvermietung.

Der Bw. hatte sich gegen diese Art der SZ-Ermittlung verwehrt, da sich aus den durch die gemeindeamtlichen Meldungen nachgewiesenen Nächtigungen derartige Durchschnittswerte keinesfalls ergeben würden. Welche Durchschnittswerte nach seiner Berechnung richtig wären, führte er allerdings trotz Aufforderung nicht aus.

Gegen eine im zweitinstanzlichen Verfahren durchgeföhrte Neuberechnung der Durchschnittswerte, bei welcher wertverzerrende Gruppenabrechnungen ausgeschieden und

die unterschiedliche Preisgestaltung zwischen Winter- und Sommersaison berücksichtigt wurden, wandte der Bw. ein, dass aufgrund der unterschiedlichen Abrechnungssituation (Abrechnung nach Bettenbelegung in der Frühstückspension, Abrechnung je Wohnung im Appartementhaus) für die Frühstückspension und das Appartementhaus getrennte Durchschnittswerte zu ermitteln seien. Die diese Einwendungen berücksichtigende Neuberechnung ergab die in der Beilage A zu dieser Entscheidung dargestellten Werte.

Bereits in der Berufung hatte der Bw. seine abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten als durch das laufende Erstellen von AR bzw. die meldebehördlichen Anmeldungen hinreichend erfüllt angesehen. Eine laufende Erfassung von Werbungskosten sei im Bereich der Vermietung und Verpachtung gesetzlich nicht vorgesehen. Werbungskosten könnten auch geschätzt werden. Im Vorlageantrag bestritt der Bw. neuerlich, den abgabenrechtlichen Aufzeichnungsverpflichtungen im Bereich seiner Vermietungsbetriebe nicht nachgekommen zu sein. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG genüge es, die Einnahmen laufend, mindestens aber täglich aufzuzeichnen. Er sei nicht verpflichtet, dies in einer bestimmten Form zu tun. Ob er die Erlöse in ein Buch eintrage oder mit Hilfe von (nicht nummerierten) Pensionsabrechnungsblöcken, die er monatlich aufaddiere, mache keinen Unterschied. Keinesfalls müsse er Rechnungsdurchschriften anfertigen und diese aufbewahren. Die Pensionsabrechnungsblöcke würden den gesetzlichen Anforderungen voll entsprechen. Durch deren Verwendung würde er seine Einnahmen täglich erfassen und ermitteln (sofern täglich Einnahmen erzielt würden). Diese Abrechnungsblöcke würden keine Rechnungen im Sinne des UStG darstellen, da sie nicht an Unternehmer ausgehändigt würden. Es sei nicht einmal notwendig, die Pensionsabrechnungsblöcke vollständig auszufertigen, da es sich dabei lediglich um Aufzeichnungshilfen handle. Es bestehe deshalb keine Verpflichtung, jeden Abrechnungszettel auch tatsächlich zu verwenden. Maßgeblich sei nur, dass er seine Einnahmen fortlaufend, mindestens aber täglich aufzeichne. Im Übrigen habe er im Verfahren letztlich sowohl seine fortlaufend geführten und aufbewahrten Meldeblöcke wie auch – im Zuge der BP-Schlussbesprechung – die Zimmerbelegungspläne vorgelegt. Er erinnerte nochmals daran, dass die BP keine Einnahmenverkürzungen hervorgebracht habe. Die in den Prüfungsjahren für beide Beherbergungsbereiche festgestellten Differenzen zwischen den Abrechnungsunterlagen und den erklärten Einnahmen, würden sich über den PZR in Summe zu seinen Gunsten auswirken. Allein im Jahr 1994 habe der Prüfer für die Frühstückspension um 22.235,-- S mehr an erklärten Erlösen festgestellt als dessen Nächtigungsverprobung ergeben hatte. Insgesamt habe er um 9.233,-- S mehr versteuert, als in den Pensionsabrechnungen ausgewiesen. Bei jenen Nächtigungen, die nicht an die Gemeinde

gemeldet worden seien, habe er zudem durch die unterlassene Verrechnung und Abfuhr der FVA bei der Umsatzsteuer eine höhere Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt und dadurch entsprechend mehr USt bezahlt. Unter diesen Umständen sei die Zurechnung eines – nunmehr sogar erhöhten - SZ unverständlich.

Einer Aufforderung, die Ursachen für erklärte Überhänge bei den Vermietungserlösen gegenüber den Summen aus den bei der BP vorgelegten Abrechnungsbelegen anhand von Beispielen zu erläutern, kam der Bw. nicht nach.

c) Privatnutzung der EG-Wohnung im Appartementhaus:

In den angefochtenen Bescheiden war das FA weiters gemäß dem Ergebnis des Prüfungsverfahrens zum Schluss gekommen, die EG-Wohnung im Appartementhaus sei lediglich bis zu ihrer Renovierung für die Vermietung verwendet, danach aber, v. a. in Zeiten der Nichtbewirtschaftung des Hüttenbetriebes, als Privatwohnung des Bw. und seiner Gattin genutzt worden. Der Prüfer hatte aus der durch die Renovierung im Vergleich zur OG-Wohnung gehobenen Ausstattung der EG-Wohnung, der trotz unterlassener adäquater Mietpreisanhebung in den Folgejahren auffallend sinkende Auslastungszahlen gegenüber gestanden waren, geschlossen, dass hinsichtlich dieser Wohnung ab ca. 1992 keine ernsthaften Vermietungsabsichten mehr bestanden hatten. Diese Schlussfolgerung war durch entsprechende Angaben des Bw. im Prüfungsverfahren, wonach er diese Wohnung zunächst fallweise, ab 1995 verstärkt, v. a. in den Zwischensaisonen des Hüttenbetriebes, privat genutzt habe und sie zudem als sein ständiger Wohnsitz ab seiner Pensionierung geplant sei, unterstützt worden. Überdies war eine derartige Privatnutzung bei zwei Betriebsbesichtigungen im Zuge der BP im November 1997 bzw. April 1998 festgestellt worden.

In der Berufung hatte der Bw. diese Beurteilung mit dem Hinweis auf die bis Februar 1995 nachweislich wiederholt erfolgte Vermietung dieser Wohnung an Touristen bekämpft. Da die zwar einfacher ausgestattete aber größere Wohnung im OG für bis zu fünf Personen nutzbar sei, habe er diese jeweils zu einem höheren Preis als die EG-Wohnung angeboten. Allerdings habe er auch für die EG-Wohnung den Preis nach erfolgter Renovierung ab der Wintersaison 1995 angehoben, was der Markt aber nicht akzeptiert habe. Die Nachfrage nach der Wohnung sei in der Folge stark zurückgegangen, weshalb er sie ab Februar 1995 nicht mehr vermieten habe können, sodass sie leer gestanden sei, bis er sie erstmals im Jänner 1996 für ca. drei Wochen privat verwendet habe. Im Gegensatz zu seinem Vorbringen im Prüfungsverfahren hatte er in der Berufung ausdrücklich jegliche Privatnutzung dieser

Wohnung vor 1996 verneint. Er habe in dieser Zeit seinen Privatwohnsitz während der Zwischensaisonen des Hüttenbetriebes in den EG-Räumlichkeiten der Frühstückspension inne gehabt. Die anders lautende Auskunft im Prüfungsverfahren sei auf ein Missverständnis infolge seiner Schwerhörigkeit zurückzuführen. Allerdings hatte der Bw. in der Berufung neuerlich bestätigt, die EG-Wohnung im Appartementhaus als ständigen Wohnsitz für seine künftige Pensionszeit vorgesehen zu haben. Er hatte sich aber dagegen verwehrt, die gehobene Ausstattung der Wohnung als Ausfluss der beabsichtigten Privatnutzung zu beurteilen. Vielmehr sei darin ausschließlich sein Bemühen um eine Standardanhebung zum Zwecke der besseren Vermietbarkeit zum Ausdruck gekommen, zu der er durch eine starke örtliche Konkurrenz im Beherbergungsbereich gezwungen gewesen sei. Eine luxuriöse Ausstattung der EG-Wohnung sei tatsächlich ebenso wenig Realität wie eine, nach Einschätzung des Prüfers, "geradezu spartanische" Gestaltung der OG-Wohnung.

Mittels einer, anhand seiner Abrechnungsdurchschriften erstellten Aufstellung, aus welcher die Vermietung der EG-Wohnung einerseits aufgrund teilweise gleichzeitiger Vermietung beider Wohnungen, anderseits aus der unterschiedlichen Preisgestaltung nachvollziehbar ist, hatte der Bw. die Vermietung des Appartementhauses in den Prüfungsjahren im Detail dargestellt. Die darin über den gesamten PZR ausgewiesenen, niedrigeren Preise für die EG-Wohnung hatte er mit dem Umstand begründet, dass diese nur zwei Personen vollwertige Schlafplätze geboten habe, während für eine weitere, erwachsene Person bzw. ggfs. für zwei Kinder lediglich eine ausziehbare Couch im Wohnzimmer zur Verfügung gestanden sei.

Die Verwendung der EG-Wohnung für Vermietungszwecke sei nicht zuletzt durch die Fremdenverkehrsprospekte der Gemeinde erwiesen, in welchen die beiden Wohnungen des Appartementhauses getrennt angeführt gewesen seien. In diesem Prospekt sei zur Kontaktaufnahme für die Gäste auch ausschließlich die Telefonnummer seiner Frühstückspension angeführt gewesen, wodurch dokumentiert werde, dass er seinen persönlichen Wohnsitz dort und nicht im Appartementhaus innegehabt habe. Letzteres sei privat lediglich durch seinen Sohn genutzt worden, der dort bis zu seiner Verehelichung im Nov. 1995 die ausgebauten Kellerwohnung bewohnt habe. Nach der Heirat sei er mit seiner Gattin in das 2. OG der Frühstückspension umgezogen.

In Würdigung des Berufungsvorbringens hatte das FA die als erwiesen erachtete Privatnutzung der EG-Wohnung in der BVE auf die Zeiträume nach August 1994 eingeschränkt. Danach sei, nach den Ermittlungsergebnissen, die Wohnung nur noch ein einziges Mal im Februar 1995 vermietet worden, wodurch zum Ausdruck komme, dass eine nachhaltige unternehmerische Nutzung nicht mehr geplant gewesen sei. Da die vom Bw. in

der Berufung angeführten, letzten Mieter, im Gegensatz zu den sonstigen, in den Abrechnungsbelegen ausgewiesenen Gästen des Appartementhauses, in der Gemeindestatistik fehlten, hatte das FA eine Nutzung durch gute Bekannte vermutet. Die EG-Wohnung sei im Fremdenverkehrsprospekt nachweislich letztmalig für die Sommersaison 1994 ausgewiesen gewesen. Danach sei nur mehr die OG-Wohnung angeboten worden. Die geplante Verwendung als Alterswohnsitz komme durch deren entsprechende Ausstattung zum Ausdruck. Der Bw. habe im Berufungsverfahren selbst darauf verwiesen, dass die teure Adaptierung jene Preisanhebung bedingt hätte, die zur Unvermietbarkeit der Wohnung geführt habe.

Im Vorlageantrag stellte der Bw. den Namen der letzten Mieter der EG-Wohnung richtig und wies zum neuen Namen sowohl eine Abrechnung als auch eine zugehörige Gemeindeanmeldung nach. Die EG-Wohnung sei erstmals in dem ab der Wintersaison 1995/1996 geltenden Fremdenverkehrsprospekt nicht mehr enthalten gewesen. Eine im Zuge des Umbaues eingebaute, von zwei Seiten begehbarer Waschzelle dokumentiere ebenfalls, dass diese Wohnung für eine allfällige Vermietung an mehr als zwei Personen vorbereitet worden sei.

Im zweitinstanzlichen Verfahren verwies der Bw. noch auf ein zunehmendes Angebot an neuen Appartements in der Umgebung, das die Erneuerung der EG-Wohnung mit veranlasst habe. Als dies keine stärkere Auslastung zur Folge hatte, habe man sich nach und nach entschlossen, die Wohnung fallweise auch selbst zu nutzen. Eine private Nutzung vor 1996 schloss er neuerlich aus.

Den im Jahr 1995 in seinen Abgabenerklärungen ausgeschiedenen PA von den laufenden Betriebskosten des Appartementhauses begründete der Bw. mit dem vom Sohn benutzten Kellerbereich. Aufgrund langjähriger Erfahrungen seines steuerlichen Vertreters, nehme dieser generell höhere Privatnutzungsanteile an, um bei BP-Verfahren die Gefahr von Verfahrenswiederaufnahmen zu minimieren.

Die Entwicklung des Stromverbrauches im Appartementhaus, die einen markanten Anstieg nach den Wintersaisonen 1992/1993 (Kostensteigerung 167,8% gegenüber der vorangegangenen Abrechnungsperiode) sowie nach einer leichten Entspannung im Folgejahr (Kostenrückgang 16,76%) einen weiteren, allerdings weniger massiven Anstieg nach der Wintersaison 1994/1995 (Kostensteigerung 44,8%) anzeigt, hat der Bw. – abgesehen von geringfügig abweichenden Abrechnungsperioden – mit einer vorübergehenden Umstellung der Warmwasseraufbereitung des Hauses auf Strom begründet.

d) Einbeziehung der Ortstaxe in die USt-Besteuerung:

Der Bw. hatte die Ortstaxe in seinen Abgabenerklärungen zur Gänze als umsatzsteuerlichen Durchlaufposten behandelt, während das FA dies nur für jenen Teil anerkannt hatte, der auf die FVA entfiel, wogegen jene Teile der Ortstaxe, welche die Werbeumlage bzw. den Bäderschilling betrafen, nach Ansicht des FA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen waren. Bei der FVA handle es sich um "eine Abgabe kraft gesetzlicher Normierung, die hinsichtlich Umsatzsteuer als gesetzlicher Durchlaufposten zu berücksichtigen" sei. Für die beiden anderen Bestandteile der Ortstaxe treffe dies nicht zu. Sie seien daher der Ust-Besteuerung zu unterwerfen.

Der Bw. hat diesen Punkt zwar formell in sein Rechtsmittel einbezogen, ohne ihn allerdings inhaltlich auszuführen. Das FA hatte deshalb keine Veranlassung zu einer Abänderung in der BVE gesehen.

e) Entsteuerung der Personalverpflegung von der USt:

Der Bw. begründete sein Begehr mit dem Hinweis auf die Rechtslage nach dem EUGH-Erkenntnis Rs.C-258/95 im Fall „Fillibeck“, wonach die Kosten einer unentgeltlichen Verpflegung der Dienstnehmer mangels Leistungsaustausches nicht in die USt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Da aufgrund der örtlichen Gegebenheiten seines Hüttenbetriebes alternative Verpflegungseinrichtungen im Nahebereich gänzlich fehlten, bestünde für seine Dienstnehmer keine Möglichkeit einer auswärtigen Essenseinnahme. Diese Leistung habe sich auf die Entlohnung seiner Dienstnehmer nicht ausgewirkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad a) + b) Sicherheitszuschläge:

Gemäß § 126 Abs1 der Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabepflichtigen *jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.*

Nach Abs 2 der Bestimmung haben insbesondere *Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für*

Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte (Abs. 3 leg. cit.).

Nach § 127 BAO haben gewerbliche Unternehmer für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch (WEB) zu führen, sofern sie nicht nach §§ 124 oder 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind, solche Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen oder durch eine gesetzliche Vorschrift zur Führung von dem Wareneingangsbuch im wesentlichen entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet sind.

§ 128 BAO regelt, welche Waren in das nach § 127 zu führende WEB einzutragen sind (*alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten),....die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt*) und legt in Abs. 2 spezielle Formvorschriften für die Erfassung der im Abs. 1 bezeichneten Waren fest. Demnach müssen die Eintragungen folgende Angaben enthalten:

fortlaufende Nummer der Eintragung, Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung, Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten, Bezeichnung (eine branchenübliche Sammelbezeichnung genügt), Preis sowie einen Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

Abs. 3 lautet: *Die Eintragungen sind in richtiger zeitlicher Reihenfolge vorzunehmen; die Beträge sind monatlich und jährlich zusammenzurechnen. Die Eintragungen sind zeitgerecht im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter Unterabsatz, bezogen auf den Zeitpunkt des Bekanntwerdens der eintragungspflichtigen Angaben, vorzunehmen. Gleichzeitig mit der Eintragung ist auf dem Beleg, wenn ein solcher erteilt worden ist, die fortlaufende Nummer, unter der die Ware im Wareneingangsbuch eingetragen ist, zu vermerken.*

Nach Abs. 4 kann das Finanzamt *unter Abweichung von den Bestimmungen des § 127 und der Abs. 1 bis 3 für einzelne Fälle Erleichterungen bewilligen, wenn die übrigen Bücher und Aufzeichnungen des gewerblichen Unternehmens die Gewähr für eine leichte Überprüfbarkeit des Wareneinganges bieten.*

§ 131 Abs. 1 BAO lautet:....Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

.....

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt..... Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

....

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbarer Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

Gemäß § 163 BAO 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.*

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

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben *die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.*

§ 184 BAO Abs. 1 lautet: *Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

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

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach Lehre und ständiger VwGH-Rechtsprechung sind aufgrund des § 126 Abs. 2 BAO auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Aufzeichnungen zu führen, die den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechen. § 126 Abs. 3 BAO überträgt diese Verpflichtungen überdies auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Wie aus § 131 Abs. 2 BAO hervorgeht, besteht der Zweck der Formvorschriften darin, für einen leichten und sicheren Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung der Geschäftsvorfälle zu sorgen.

Die Formvorschriften des § 131 BAO sind insbesondere auch bei der Erfassung der Betriebseinnahmen und –ausgaben zu beachten.

Die Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO hat durch die BAO-Novelle 1989, BGBl. 1989/660 eine maßgebliche Änderung erfahren. Waren bis dahin die Bargeschäfte in den Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen täglich zu "erfassen", genügt seit 1.1.1990, dass diese

ständig "festgehalten werden". Dass dieses in einem Kassabuch zu erfolgen hat, ist gesetzlich nicht gefordert. Vielmehr kann das Festhalten auch außerhalb der Aufzeichnungen i.S.d. § 126 BAO in geeigneter Weise erfolgen und i.d.F. eine Übertragung in die Aufzeichnungen in zusammengefasster Form durchgeführt werden. Als Grundlage für diese zusammengefasste Übertragung können dabei etwa Paragondurchschriften, Kassabons, Zählstreifen der Registrierkassen, Lösungsblätter, Strichlisten usw. dienen. Die Eintragungen in die Grundaufzeichnungen bzw. die Ausfertigung der Urbelege sollen im unmittelbaren zeitlichen Konnex mit dem entsprechenden Geschäftsvorfall, mindestens aber täglich, zeitfolgegemäß, vollständig, unveränderbar und inhaltlich richtig erfolgen. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, wie beispielsweise in Bezug auf Chronologie und Vollständigkeit durch eine fortlaufende Belegnummerierung. Die Grundaufzeichnungen bzw. –belege unterliegen der Aufbewahrungspflicht des § 132 BAO (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Bd II, 1463 ff, bzw. Ellinger in ÖSTZ 1990, 260).

Die Nichtbeachtung der Bestimmungen des § 131 BAO führt sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG als auch bei der Einnahmen-Ausgabenermittlung im Vermietungsbereich zum Wegfall der Rechtsvermutung des § 163 BAO und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. VwGH 13. Juni 1989, 86/14/0037; 2. Juni 1992, 88/14/0080; 23. März 1999, 98/14/0127; u.a.).

Im Erkenntnis 86/14/0037 hat der VwGH ausdrücklich klar gestellt, dass auch bei der Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG das Fehlen täglicher Aufzeichnungen bei täglichem Geschäftsbetrieb keine Gewähr für eine vollständige Erfassung aller Geschäftsvorfälle mehr bietet. In Hinblick auf die Neufassung des § 131 Abs. 1 Z.2 BAO nach dem Ergehen dieses Erkenntnisses wird diese Aussage dahingehend auszulegen sein, dass ohne tägliches Festhalten der Bargeschäfte, deren spätere, vollständige Erfassung in den Aufzeichnungen nicht gewährleistet ist.

Im Erkenntnis 98/14/0127 hat der VwGH zum Fall eines buchführungspflichtigen Betriebes bestätigt, dass selbst nach der geänderten Rechtslage des § 131 Abs. 1 Z.2 BAO auf die Führung eines Kassabuches als Grundaufzeichnung nur unter der Voraussetzung verzichtet werden kann, dass die unmittelbare Eintragung aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgt. Erfolgen diese Eintragungen dagegen zusammengefasst, bedarf es lt. VwGH gem. § 131 Abs. 1 Z.2 zweiter und dritter Satz BAO i.d.F. nach der BAO-Novelle 1989 einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden.

Nach der Judikatur des VwGH begründen reine Formalmängel dann eine Schätzungsbefugnis der Behörde, wenn sie zu begründeten Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, wenn sie geeignet sind, das Vertrauen in die Richtigkeit der Aufzeichnungen soweit zu erschüttern, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind bzw. die Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen nicht übereinstimmen, bedarf es diesfalls nicht (VwGH 14.11.1990, 89/13/0045,0046; 6.2.1992, 87/14/0160; 11.1.1984, 83/13/9,11,12).

Der VwGH sieht Mängel im Bereich der Erfassung von Bargeschäften als in besonderer Weise relevant an. Dabei ist der Zeitpunkt der Erfassung bzw. des Festhaltens nur ein Kriterium. Daneben kommt auch den übrigen Erfordernissen des § 131 BAO entsprechende Bedeutung zu. So hat der VwGH etwa die bloß wöchentliche anstatt täglich erfolgte Ermittlung und Aufzeichnung der Losung als maßgeblichen Formalmangel qualifiziert, aber auch unchronologische Eintragungen in das Kassabuch, die Nachtragung von Tageslosungen, unleserliche Überschreibung von Beträgen im Kassabuch, unvollständige oder fehlerhafte Belegnummerierungen oder gänzlich fehlende Nummerierung von Kassabuchseiten, das Entfernen von Originalblättern samt Durchschriften aus gebundenen Kassabüchern ebenso wie eine verspätete Eintragung von Warenzugängen, die Nichtaufzeichnung von Eigenverbrauch oder nicht aufbewahrte Registrierstreifen. Vernichtete Grundaufzeichnungen sind nach Ansicht des VwGH immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 7.8.2001, 96/14/0118; 18.7.2001, 98/13/0061; 10.3.1994, 93/15/0168; 14.11.1990, 89/13/0045,0046; 11.1.1984, 83/13/9,11,12).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Allerdings muss das Schätzungsverfahren einwandfrei und unter Auseinandersetzung mit allen vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, schätzungsrelevanten Behauptungen abgeführt worden sein. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen folgerichtig sein und zu einem Ergebnis führen, das mit den Lebenserfahrungen im Einklang steht und das die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Nicht erforderlich ist es jedoch, dass die Behörde jene Aufzeichnungen, die der Pflichtige zu führen bzw. vorzulegen verabsäumt hat, nachkonstruiert. Ein gewisses Maß an Unsicherheit, wie es einer Schätzung bereits begrifflich immanent ist, ist deshalb in Kauf zu nehmen (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; 29.4.1992, 90/13/0201; 5.11.1991, 91/14/0049).

Die Zurechnung eines SZ gehört zu den Elementen einer Schätzung. Sie beruht auf der mit den Lebenserfahrungen und den Denkgesetzen übereinstimmenden Überlegung, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesene, nicht erfasste Vorgänge sondern auch noch weitere Geschäftsfälle nicht aufgezeichnet worden sein könnten. Dies trifft insbesondere bei einer Überprüfung zu, die sich aufgrund der Umstände des Falles zulässigerweise auf Stichproben beschränkt hat. Die Höhe des SZ hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren. Diese Anhaltspunkte sind aus dem zu beurteilenden, konkreten Sachverhalt zu gewinnen. Dem Ausmaß der bei Stichprobenüberprüfungen festgestellten Unrichtigkeiten bzw. deren Verhältnis zu den festgestellten, nicht erfassten Erlösen kann dabei ebenso Relevanz zukommen wie dem abgabenrechtlichen Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen. Grundsätzlich soll der SZ prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist. Umgekehrt kann der Prozentsatz bei geringer Zuschlagsbasis umso höher sein. Sind Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen, kommt auch eine griffweise Schätzung von SZ in Betracht, die sich etwa an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren kann (VwGH 16.5.2002, 96/13/0168; 28.11.2001, 96/13/0210; 23.3.1999, 98/14/0127; 18.2.1999, 96/15/0050; 6.2.1992, 87/14/0160; 20.2.1991, 87/13/0186; 11.12.1990, 89/14/0109; 13.9.1989, 88/13/0042; 19.3.1985, 84/14/0144; 14.2.1985, 84/14/0103, 11.2.1983, 82/14/0255 u.a.).

Festzuhalten ist, dass der VwGH Belege, Rechnungen, Zählstreifen von Registrierkassen, usw. zwar zu den Bestandteilen des Rechenwerkes zählt, die aber für sich alleine keine Aufzeichnungen darstellen, die eine verlässliche Überprüfung des Rechenwerkes zulassen (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173).

Zu den für steuerliche Zwecke zu führenden Aufzeichnungen gehört bei gewerblichen Unternehmern auch das WEB. Es dient primär der Kontrolle (Verprobung) der Betriebsergebnisse, etwa der Nachkalkulation im Zuge von BP-Verfahren. Ihm kommt bei der Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu. Die Verletzung der Verpflichtungen der §§ 127f BAO ist u.a. bei der Beurteilung einer Schätzungsbefugnis (§ 184 BAO) bedeutsam (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 127 unter Hinweis auf VwGH 22.1.1960, 502/89 und 6.3.1984, 83/14/0173, 0196, 0197).

Auf der Basis dieser Rechtslage stellen sich die bei der BP sowohl im Bereich des Hüttenbetriebes als auch bei den Vermietungen festgestellten Aufzeichnungsmängel zweifelsfrei als solche dar, welche geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen

derart in Zweifel zu ziehen, dass die Zurechnung von SZ nicht nur gerechtfertigt sondern geboten war.

Vorweg ist festzuhalten, dass den im Zuge des Prüfungsverfahrens getätigten Ausführungen des Bw. zur Methodik der Erfassung bzw. Aufzeichnung seiner Barerlöse Glauben geschenkt wird. Seine Angaben in der Niederschrift vom 25. Nov. 1997 bieten keinen Anlass zur Annahme, er hätte – allenfalls aufgrund einer Beeinträchtigung seines Hörvermögens – den Fragen des Prüfers akustisch nicht folgen können. Vielmehr zeigen seine Darstellung des faktischen Ablaufes betreffend die Erfassung des Küchengeschäftes ebenso wie die Erläuterung der innerbetrieblichen Vorgangsweise zur Ermittlung der monatlich an den steuerlichen Vertreter übermittelten Barerlöse des Hüttenbetriebes eindeutig, dass er die an ihn gerichteten Fragen akustisch vernommen und inhaltlich verstanden hat. Auch seine Ausführungen zum Vermietungsbereich bzw. zur Gebäudenutzung bieten keinen Anlass zu einer anderen Beurteilung. Da es sich um Angaben über faktische Geschehnisabläufe handelt, erforderte deren Beantwortung keine speziellen Fachkenntnisse, an denen es dem Bw. allenfalls gefehlt haben könnte. Für die Niederschrift vom 25. November 1997 scheidet auch ein allenfalls im Sommer bei der Erstbefragung vorgelegener Zeitmangel des Bw. als Fehlerquelle aus, zumal er darin die damaligen Angaben bestätigt hat, zu einer Zeit als ihn weder der Hüttenbetrieb noch seine Beherbergungsbetriebe über Gebühr in Anspruch genommen haben konnten. Schließlich machte der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.5.2004 ebenfalls nicht den Eindruck, dass er dem Verlauf akustisch nicht folgen konnte.

ad a) SZ im Hüttenbetrieb:

Bezüglich der Vorgangsweise bei der Ersterfassung und anschließenden Aufzeichnung der Losungen des Hüttenbetriebes folgt der BP-Bericht den Ausführungen des Bw. vom August bzw. November 1997.

Dem Vorbringen im zweitinstanzlichen RM-Verfahren, mit dem die Existenz von Küchenbons überhaupt bestritten wurde, wird in Hinblick auf die glaubwürdige Darstellung des Bw. in der Niederschrift vom 25. Nov. 1997, in welcher u.a. ausdrücklich vom Festhalten der Küchenbons am sogen. "Nagelbrett" berichtet wird, aber auch angesichts der Tatsache, dass schon bei der Vorprüfung im Jahr 1989 derartige Küchenbons nachweislich vorhanden waren und der Bw. sich selbst auf die langjährig gleich bleibenden Verhältnisse im Hüttenbetrieb beruft, nicht gefolgt. Zudem hat der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die Existenz derartiger Belege letztlich bestätigt.

Für den Hüttenbetrieb ist somit davon auszugehen, dass die in einer einheitlichen Kasse vereinnahmten Speisen- und Getränkeerlöse nicht täglich abgerechnet und festgehalten wurden, sondern dass dies ein- bis zweimal wöchentliche lediglich für die Küchenumsätze wöchentlich anhand der gesammelten Küchenbons erfolgte, wobei diese, aufgrund der zusammengefassten Übernahme der darin erfassten Vorgänge in die Aufzeichnungen, zum abgabenrechtlichen Rechenwerk des Bw. gehörenden Urbelege, anschließend vernichtet wurden.

Die bar vereinnahmten Getränkeerlöse wurden dagegen nach dem Ergebnis des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens tatsächlich nicht aufgezeichnet. Vielmehr hat der Bw. im RM-Verfahren selbst darauf verwiesen, dass die Getränkeerlöse mangels Vorhandensein einer Registrierkasse bzw. von "Bons" nur im Wege einer Fakturenbesteuerung ermittelt werden konnten. Nicht zuletzt bestätigen auch die vom Bw. im Rechtsmittelverfahren nachgereichten Unterlagen ("Getränkebuch"), dass lediglich eine kalkulatorische Ermittlung des Getränkeumsatzes auf Basis der Warenzukäufe durchgeführt wurde. Den Vorgaben der §§ 127f BAO wurde mit diesen Aufzeichnungen ebenso eindeutig nicht entsprochen, wie dem Erfordernis eines täglichen Festhaltens der Barerlöse i.S.d. § 131 Abs.1 Z.2 BAO.

In Bezug auf die Flaschengetränke blieb der Bw. eine Darstellung der Erlösermittlung überhaupt schuldig. Nachvollziehbar ist aus seinen Unterlagen, dass diese – im Unterschied zur Containerware - jedenfalls nicht im Monat ihres Erwerbes zur Gänze als Verkauf behandelt wurden, sondern verteilt über die Öffnungsmonate des Hüttenbetriebes, teilweise auch erst im Folgejahr. Welche Methode bzw. welche tatsächlichen Vorgänge dieser Erlösverrechnung zugrunde lagen, blieb im Verfahren im Dunkeln. Allerdings hatte weder der Prüfer Feststellungen bezüglich einer täglichen Losungserfassung bei diesen Sparten getroffen, noch der Bw. im Verfahren eine solche behauptet. Die auf jeweils volle Liter bzw. beim Wein sogar auf 5 und 10 Liter gerundeten, monatlichen Verkaufsmengen sprechen jedenfalls gegen eine tageweise Grundlagenerfassung bei diesen Erlösen bzw. würden ggfs. zweifellos entsprechende Uraufzeichnungen erfordern, die der Bw. allerdings trotz Aufforderung nicht vorgelegt hat.

Insgesamt ist somit erwiesen, dass im Bereich des Getränkeverkaufes den Erfordernissen des § 131 Abs. 1 Z.2 BAO ebenfalls nicht entsprochen wurde.

Schließlich basieren die Feststellungen im Prüfungsbericht auch hinsichtlich der Ermittlung der Souvenir- und Ansichtskartenerlöse auf den Angaben des Bw. i.V.m. den vorgelegten Unterlagen (Fakturenbesteuerung). Nach dem Ergebnis des Verfahrens besteht keine

Veranlassung, die Richtigkeit dieser unwidersprochen gebliebenen Feststellungen in Zweifel zu ziehen. Dass damit auch für diesen Bereich die Erlöse nicht den Bestimmungen des § 131 Abs.1 Z.2 BAO entsprechend erfasst worden sind, ist evident.

Eine Erlöserfassung wie sie im Hüttenbetrieb des Bw. durchgeführt wurde, wäre nicht einmal eingeschränkt auf den Bereich der USt als Methode für eine vereinfachte Trennung der Entgelte nach § 18 Abs.7 UStG zulässig gewesen. Da weder die Aktenlage noch das Parteienvorbringen im anhängigen Verfahren auf eine Anwendung dieser Bestimmung hinweisen, war eine nähere Auseinandersetzung mit der Erfüllung der Erfordernisse nach dieser Norm allerdings entbehrlich.

Wie der Bw. im Verfahren bestätigte, wurde weder der Eigenverbrauch (EV) noch die Personalverpflegung (PV) für den Hüttenbetrieb jemals laufend oder auch nur zeitnah aufgezeichnet. Damit steht fest, dass die für die Ermittlung der Umsatz- und Ertragsteuern relevanten Eintragungen unbarer Vorgänge ebenfalls nicht bis zumindest einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des jeweiligen Kalendermonates erfolgt sind.

Da trotz Aufforderung bezüglich der glaubhaft aus diversen Anlässen abgegebenen Gratisgetränke keine Aufzeichnungen vorgelegt, vielmehr die Existenz solcher Aufzeichnungen letztlich definitiv verneint wurde, ist erwiesen, dass auch diesbezüglich den Vorgaben des § 131 Abs. 1 Z.2 BAO nicht entsprochen wurde.

Soweit sich der Bw. bezüglich EV/PV offensichtlich auf Erleichterungen durch die VO BGBI 1983/628 beruft, ist festzuhalten, dass diese einerseits explizit nur den EV betrifft und anderseits, dass es sich dabei ausschließlich um Erleichterungen für den Bereich der USt handelt. Die für die PV relevante, sogen. SachbezugsVO (im Verfahrenszeitraum geregelt durch BGBI 1992/642) enthält dagegen keine Sonderregelungen über Aufzeichnungspflichten.

Für die Ertragsteuern bleiben in beiden Bereichen die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z.2 BAO maßgeblich.

Evidente Formalmängel haften den Aufzeichnungen des Bw. auch im Zusammenhang mit dem sogen. Getränkebuch an. Nach seinen Angaben existiert im Hüttenbetrieb über die vorgelegten Aufzeichnungen hinaus kein WEB. Wenn das nachgereichte Getränkebuch ein auf den Getränkezukauf beschränktes WEB i.S.d. § 127 BAO darstellen soll, muss es sowohl den Formalvorschriften des § 128 als auch des § 131 BAO entsprechen. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass diesen durch eine lediglich mengenmäßige Erfassung der Getränkezukäufe ohne jeglichen Bezug zu den zugehörigen Belegen in keiner Weise entsprochen wurde. Eine vom FA genehmigte Erleichterung für die Führung des WEB ist nicht aktenkundig.

Darüber hinaus bildete dieses Getränkebuch gerade bei der vom Bw. angewendeten (unzulässigen) Methode der Fakturenbesteuerung die eigentliche Grundaufzeichnung für den Getränkeumsatz. Da es mit Bleistift geführt wurde, war nachträglichen Veränderungen Tür und Tor geöffnet. Spuren von Radierungen und vereinzelte Abweichungen zwischen den Kopien und dem später vorgelegten Original bestätigen, dass derartiges tatsächlich passiert ist. Mit dieser Art der Führung des Getränkebuchs wurde der Formalvorschrift des § 131 Abs.1 Z.6 BAO eindeutig widersprochen.

Davon abgesehen bildet auch das auffällig einheitliche Schriftbild der Getränkebuchaufzeichnungen ein starkes Indiz gegen seine durch § 131 Abs.1 Z.2 BAO geforderte, fortlaufende und zeitfolgegerechte Führung. Für die Beurteilung der Schätzungsbefugnis kann es aufgrund der übrigen Mängel letztlich allerdings dahingestellt bleiben, ob es sich bei den im Rechtsmittelverfahren nachgereichten Unterlagen tatsächlich um fortlaufend und zeitfolgegerecht geführte Aufzeichnungen im Sinne des § 131 Abs.1 Z.2 erster Satz BAO handelt.

Schließlich trägt auch das aus dem Getränkebuch vor dem Jahr 1993 entfernte und angeblich als Linienspiegel verwendete Blatt nicht dazu bei, das Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit dieser Aufzeichnungen i.S.d. § 131 BAO zu fördern (2 weitere Blätter fehlen vor dem Jahr 1991 und betreffen somit nicht den Verahrenszeitraum).

Für die Abgabenbehörde bestand unter den gegebenen Umständen aufgrund der massiven Formalmängel im Rechenwerk des Bw. nicht nur eine Schätzungsberechtigung sondern vielmehr eine entsprechende Verpflichtung. Aufgrund der festgestellten Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen vermitteln die Unterlagen des Bw. die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit i.S. des § 163 BAO jedenfalls nicht. Die Behörde hat die Zuschätzung dem Grunde nach zu Recht vorgenommen. Auch der Umstand, dass sie dies im Wege der Zurechnung von SZ getan hat, ist nicht zu bemängeln, da aufgrund der dargestellten Methoden zur Erfassung der Geschäftsvorfälle bzw. der aufgezeigten Aufzeichnungsmängel, die Möglichkeit der Nichterfassung solcher Vorgänge evident ist. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass für das Jahr 1993 Barbelege bei der Prüfung überhaupt nicht vorgelegt worden waren, im anschließenden Rechtsmittelverfahren aber doch ein Barbeleg aus 1993 (Brauereirechnung vom 19.Okt.1993) übermittelt wurde.

Weiters ist zu bedenken, dass der Bw. bereits seit vielen Jahren als Unternehmer tätig ist - und zwar konkret seit mehr als 25 Jahren als Hüttenwirt, aber auch seit langer Zeit als gewerblicher Vermieter - wobei er im buchhalterischen Bereich von seinem langjährigen

Steuerberater unterstützt wird. Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens ist unter diesen Umständen davon auszugehen, dass ihm die ihn treffenden, abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten grundsätzlich bekannt waren. Dies umso mehr, als bereits in der Vergangenheit abgabenbehördliche Prüfungsverfahren in seinen Betrieben durchgeführt worden waren, zuletzt eine BP im Dezember 1989. Wenn auch im damaligen BP-Bericht keine entsprechenden Feststellungen getroffen wurden, so schließt dies nicht aus, dass die Erörterung der Aufzeichnungspflichten dennoch Gegenstand dieser Prüfung gewesen war. Gerade bei Prüfungen im Gastgewerbe stellt die Überprüfung und Erörterung der Kassabuchführung ein Standardprüffeld dar. Vor diesem Hintergrund und in Hinblick auf die im Handakt des Vorprüfers eindeutig dokumentierte Besprechung dieses Themenbereiches mit dem Bw. und seiner Gattin im Zuge der Vorprüfung, bestehen aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates keine Zweifel an der Richtigkeit der Zeugenaussage des Vorprüfers im lfd. Verfahren, mit der dieser bestätigt hat, den Bw. im damaligen Verfahren über die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten belehrt und auf die Unzulässigkeit seiner bereits damals in gleicher Weise praktizierten Vorgangsweise bei der Erlöserfassung hingewiesen zu haben. Aus dem Umstand, dass bei der Vorprüfung bei gleichen bzw. zumindest vergleichbaren Mängeln keine SZ-Zurechnung durchgeführt wurde, kann der Bw. keinen Anspruch auf ein neuerliches Unterlassen einer solchen Maßnahme ableiten.

Soweit der Bw. dennoch die Fakturenbesteuerung aufgrund der "besonderen Gegebenheiten eines Schutzhüttenbetriebes" als notwendig erachtet hat, erscheint es nicht nachvollziehbar, was etwa der Verwendung einer Registrierkasse entgegengestanden sein sollte, zumal dies in anderen Hüttenbetrieben durchaus üblich ist und der Bw. selbst darauf verweist, dass die Getränke ohnehin von den Gästen an der Schank selbst abgeholt werden. Begibt sich ein Unternehmer selbst geeigneter Kontrollmöglichkeiten, ist daraus noch keine Zulässigkeit des Abgehens von den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten ableitbar (in diesem Sinne etwa VwGH 10.12.1997, 95/13/0230).

Neben den angeführten Formalmängeln hat das durchgeführte Verfahren auch verschiedene konkrete Indizien hervorgebracht, welche die Annahme unvollständig erklärter Besteuerungsgrundlagen unterstützen. So hat etwa der Bw. im Verfahren selbst eingeräumt, dass die Schutzhütte fallweise an Wintertagen bewirtschaftet werde, mag es sich dabei auch um Einzelfälle handeln. Auch den teilweisen Verkauf des so genannten Winterbieres außerhalb der Hüttensaison hat er bestätigt. Letzteres erscheint schon deshalb plausibel, weil es wenig Sinn machen würde, das – grundsätzlich nur begrenzt haltbare - Kistenbier noch im Herbst wieder auf die Schutzhütte zurück zu transportieren, wenn es dort bis zum Saisonbeginn im

nächsten Jahr gar nicht benötigt würde. Dass, wie vom Bw. vorgebracht, die Schneelage zu Saisonbeginn dies erfordert, erscheint nicht überzeugend, würde dies doch dem Transport auch der übrigen, bei Saisoneröffnung erforderlichen Güter zur Hütte entgegenstehen und damit die Eröffnung des Hüttenbetriebes verhindern.

Nach der Darstellung des Bw. im Prüfungsverfahren wurden ausnahmsweise erzielte, außersaisonale Erlöse zwar nicht im Monat des Verkaufes aufgezeichnet, wohl aber zu Beginn der Folgesaison in das "Geschäftsbuch" aufgenommen bzw. versteuert. In der Berufung wurde – im Widerspruch zu den Angaben während des Prüfungsverfahrens - vorgebracht, das umgetauschte Winterbier werde bereits im Herbst in die Erlöskalkulation einbezogen und damit praktisch im Voraus versteuert. Beiden Darstellungen steht die Abstimmung des vorgelegten Getränkebuchs mit dem Ergebnis der bei der BP durchgeföhrten Überprüfungen entgegen:

Im RM-Verfahren wurden u.a. je eine Rechnung vom Oktober 1993 bzw. 1995 vorgelegt, in welchen der Erwerb von Kistenware (Bier, aber auch Soda und alkoholfreie Getränke) nach Saisonschluss ausgewiesen ist. Beiden Rechnungen liegen Selbstabholungen durch den Bw., anstatt der sonst üblichen Zustellung durch die Brauerei, zugrunde.

Der Zukauf aus der Rechnung vom 19.10.1993 findet im Getränkebuch überhaupt keinen Niederschlag, und zwar weder 1993 noch 1994. In der vom Bw. (mit Kugelschreiber geföhrten) Aufstellung über die Brauereiabrechnungen 1993 scheint diese Rechnung – im Gegensatz zu jener vom Oktober 1995 - nicht auf. Die nach dem Inhalt der Rechnung vom 19.10.1993 gelieferten Waren wurden entsprechend weder vorweg noch nachträglich versteuert. Wenn hinsichtlich der in dieser Rechnung angeführten, zurück gelieferten Containerware im Getränkebuch angemerkt ist, dass sie "noch zu verr"echnen ist, so wird gerade dadurch dargetan, dass diese – abweichend von der sonst üblichen Versteuerung im Monat des Zukaufes – im Laufe des Jahres 1993 eben noch nicht versteuert worden war. Aufgrund welcher Überlegung diese, in Wahrheit gar nicht mehr vorhandene, Containerware anstelle der tatsächlich eingetauschten Kistenware schließlich nach dem Inhalt des Getränkebuchs im Juni 1994 nachträglich versteuert wurde, ist nicht nachvollziehbar. Eine nachträgliche Versteuerung der während der Wintermonate konsumierten Kistenware, wie sie der Bw. im Zuge des Prüfungsverfahrens angegeben hat, wird dadurch jedenfalls nicht belegt. Vielmehr wurde weder im Jahr 1993 noch im Jahr 1994 jemals Kistenbier bzw. in Flaschen bezogenes Soda oder Zitronenlimonade, wie sie nach dem Inhalt der Rechnung vom 19.10.1993 eingekauft worden waren, versteuert.

Der Zugang des Kistenbieres aus der Rechnung vom 19.10.1993 widerspricht im Übrigen auch der Darstellung des Bw. in der Berufung, wonach im gesamten PZR 1993-1995 nur ein einziges Mal Bier in Kisten gekauft worden sei - nämlich im Zusammenhang mit dem in der Rechnung vom 13. Oktober 1995 abgerechneten Vorgang.

Auch dieses Bier wurde im Jahr 1995 definitiv nicht versteuert. Ebenso wenig die in der Rechnung weiters angeführten 3 Kisten mit Soda bzw. alkoholfreien Getränken, obwohl Letztere im Getränkebuch als Verkauf vom Oktober vermerkt sind und damit scheinbar eine Versteuerung dokumentieren.

Nach einem entsprechenden handschriftlichen – mit Bleistift angebrachten – Vermerk im Getränkebuch soll das Kistenbier (und nur dieses!) aus der Rechnung vom 13.Okt.1995 erst im Jahr 1996 verrechnet (= versteuert) worden sein. 1996 liegt allerdings außerhalb des PZR und entzog sich daher einer Überprüfung im anhängigen Verfahren.

Die alkoholfreie Kistenware war nach Darstellung des Bw. wegen der besonders schönen Wetterlage noch im Herbst 1995 verkauft worden.

Abgesehen von der Tatsache, dass der Bw. dem Prüfer im August 1997, nach einem Aktenvermerk im Prüferhandakt, den schlechten Geschäftsgang im Beherbergungsbetrieb im Jahr 1995 mit einer besonders schlechten Wetterlage begründet hatte, mag zwar der Verkauf der Kistenware noch im Herbst 1995 erfolgt sein, eine Versteuerung war damit, nach dem Ergebnis der Prüfungsfeststellungen, aber nachweislich nicht verbunden gewesen. Vielmehr war – abgesehen vom sogen. Schiwasser – im September und Oktober 1995 keinerlei Umsatz aus dem Verkauf alkoholfreier Getränke versteuert worden.

Anzumerken ist, dass in der Rechnung vom 13. Oktober 1995 ein Umtausch von Containerbier gar nicht ausgewiesen ist. Vielmehr ergibt sich aus der Aufstellung über die bezahlten Bierlieferungen, dass sowohl alle 1995 bezogenen Zukäufe an Containerbier als auch die am 13. Oktober gekaufte Kistenware zu dem in der Rechnung ausgewiesenen Preis tatsächlich bezahlt wurden, dass somit keine Gegenverrechnung im Rahmen eines Umtausches stattgefunden hat.

Sowohl durch die nachträgliche Versteuerung von Containerware aus 1993 im Jahr 1994 als auch durch das Vorgehen im Zusammenhang mit der in den beiden Rechnungen vom 19.Okt.1993 bzw. 13.Okt.1995 ausgewiesenen Kistenware wird ersichtlich, dass der Bw. selbst bei der von ihm unzulässigerweise angewendeten Fakturenbesteuerung inkonsequent vorgegangen ist und insoweit zumindest eine Verschiebung der Versteuerung in das Folgejahr erfolgt ist, soweit nicht eine Versteuerung überhaupt unterblieb.

Diese Problematik ergibt sich in gleicher Weise bei diversen Flaschengetränken, für welche im Getränkebuch ein (unversteuerter) Restbestand zum Jahresende ausgewiesen wird, wie etwa beim Wein. Im Gegensatz zu den Containergetränken (Bier, Soda, alkoholfrei) fallen nach den im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen bei den übrigen Getränkessorten, insbesondere, wie angeführt, beim Wein aber auch bei den Spirituosen, das Monat des Einkaufes und jenes der Verrechnung des Verkaufes auseinander. Hier wird i.d.R. der Gesamtjahresbedarf mit einem Einkauf getätigts, während die Verrechnung des Verkaufes verteilt auf die Monate der Hüttenbewirtschaftung vermerkt ist und tw. auch in das Folgejahr hineinreicht. Wenn der Bw. im Verfahren, auf die Aufforderung zur Erläuterung seiner Vorgangsweise, lediglich mitgeteilt hat, er übertrage unversteuerte Restmengen eines Jahres jeweils als Anfangsbestand in das Folgejahr, so hat er damit nicht dargelegt, geschweige denn belegt, nach welcher Methode bzw. auf Basis welcher tatsächlichen Verhältnisse die sukzessive Erfassung des Flaschenwarenverkaufes erfolgt ist. Dies lässt die Möglichkeit der Versteuerung nach seinem Gutdünken entweder im Jahr des Erwerbes oder der Verschiebung in das Folgejahr offen.

Dass die dargestellte, inkonsequente Fakturenbesteuerung somit nicht nur formell unzulässig war, sondern auch Anlass gibt, an der inhaltlichen Richtigkeit der aufgezeichneten Besteuerungsgrundlagen zu zweifeln, bedarf angesichts der angeführten Beispiele keiner weiteren Erörterung. Ob aus einer derartigen Vorgangsweise in den einzelnen Jahren eine kalkulatorische Über- oder Unterdeckung beim Getränkeumsatz resultierte, kann dahingestellt bleiben, da im anhängigen Verfahren nicht die Zurechnung aufgrund einer Kalkulationsdifferenz strittig war, sondern die Zurechnung eines SZ, für welchen der Nachweis tatsächlicher Differenzen, wie ausgeführt, nicht Voraussetzung ist.

Eine erwiesene, unzureichende Versteuerung ergibt sich im Zusammenhang mit der, anstelle eingetauschter Kistenware, fiktiv versteuerten Containerware, wie dies etwa hinsichtlich der Rechnung vom 19. Oktober 1993 aber auch im Zusammenhang mit dem in der Rechnung vom 13. Oktober 1995 dokumentierten Sodaumtausch erfolgt ist. Da die eingetauschte Kistenware sich nicht nur preislich, sondern v.a. auch in Bezug auf die Menge, von der Containerware unterschied (mit der Kistenware wurde jeweils eine größere Menge erworben als mit der Containerware zurückgegeben worden war), führte die fiktive Versteuerung der rückgetauschten Containerware zu einem Umsatzfehlbetrag.

Jedenfalls gefehlt hat bei der Versteuerung 1994 durch den Bw. weiters der Umsatz aus 8 Containern Bier vom Zukauf im Juli 1994 im Verkaufswert von brutto 10.368,- S. Diese Menge war auch nicht im Folgejahr nachversteuert worden. In der zunächst vorgelegten

Kopie des Getränkebuchs war eine zugehörige Anmerkung ausgewiesen gewesen, wonach um diese 8 Container zu wenig abgerechnet worden seien. Diese Bleistiftanmerkung war im nachgereichten Original ausgeradiert worden. Entsprechend war im Original die verkauftes Gesamtjahresmenge um 8 Container erhöht worden, wodurch sich ein scheinbarer Rechenfehler bei der Aufsummierung der Monatswerte ergibt. Tatsächlich fehlte der Umsatz aus diesen 8 Containern Bier in den versteuerten Bemessungsgrundlagen. Wie weit dieses Bier allenfalls nach Saisonende ebenfalls in Kistenbier umgetauscht wurde, blieb im Verfahren offen. Allerdings fällt der extrem niedrige Bierzukauf zu Beginn der Folgesaison 1995 auf (Juni 1993: 13 Container, Juni 1994: 10 Container, Juni 1995: 2 Container), was den Verkauf der Restware aus dem Vorjahr – allenfalls nach Umtausch in Winterbier, wie in den beiden anderen Jahren – nahe liegend erscheinen lässt. Diesfalls ergibt sich zusätzlich die oben dargestellte Mengendifferenzproblematik.

Eine weitere Differenz resultiert aus dem Umsatz von Coca Cola im Jahr 1994: Während im Getränkebuch neben einem Anfangsbestand von 1 Kiste aus dem Einkauf 1993 ein Zukauf von 21 Kisten ausgewiesen ist (für welche dem Prüfer bei der BP auch entsprechende Einkaufsbelege vorgelegt worden waren), wurde ein Umsatz versteuert, der dem Verkaufserlös von lediglich 17 Kisten entspricht. Im Juli blieben 5 der zugekauften Kisten unversteuert.

Des Weiteren fehlt im versteuerten Getränkeumsatz für 1995 auch der Erlös aus einem größeren Fassungsvermögen der Biercontainer ab 31.7.1995 (20 Liter statt bis dahin 18,9 Liter je Container), den der Bw. bei der Hochrechnung seines Warenzuganges nicht berücksichtigt hat.

Im Jahr 1994 weist eine Anmerkung im Getränkebuch auf einen Einkauf von 10 Liter Eistee hin. Dem Prüfer war eine Rechnung vorgelegt worden, nach welcher am 28.5.1994 u.a. 13 kg Eistesirup eingekauft worden war. Ein zugehöriger Umsatz ist den versteuerten Bemessungsgrundlagen nicht zu entnehmen. Weiters wurden 1995 nach dem Inhalt des Getränkebuchs 10 Liter eines sogen. Bergsteigergetränk eingekauft und davon 8 Liter verkauft, nach den Aufzeichnungen des Prüfers allerdings nur 3 Liter versteuert (Verkaufspreis 320,-S/Einheit).

Wie ausgeführt, fehlen schließlich in den Aufzeichnungen des Bw. die vom Prüfer festgestellten Naturalrabatte (NR) zur Gänze. Der Bw. hat sich im RM-Verfahren konkret lediglich zu 4 Containern NR beim Bier für das 80jährige Hüttenbestandsfest geäußert, im Übrigen aber nur pauschal auf die besonders gute Witterung in diesem Jahr bzw. auf die

"Erfahrungen des Hüttenlebens" verwiesen, wobei er im Jahr 1994 ohne lfd. Grundaufzeichnungen pauschal bereits einen nahezu doppelt so hohen Wert für Gratisgetränke berücksichtigt hatte, als in den beiden anderen Jahren des PZR. Ein, nach dem Vorbringen des Bw, für 1993 anstelle eines NR von der Brauerei gewährter Bonus fand - im Gegensatz zu einem gleich gelagerten Vorgang für 1992 – im Getränkebuch keinen Niederschlag.

Wenn sich die Verwendung des bei der BP festgestellten NR auch mangels entsprechender Aufzeichnungen einer konkreten Überprüfung entzieht, so bleibt doch darauf hinzuweisen, dass der rechnerische Verkaufserlös aus den erhaltenen NR und den zusätzlich bei der Gewinnermittlung bereits pauschal ausgeschiedenen Aufwendungen für Gratisgetränke beträchtlich erscheint. Einer Überprüfung, wie weit diese Waren tatsächlich unentgeltlich abgegeben wurden, entzieht sich der Bw. durch die unzulässigerweise unterlassene Aufzeichnung dieser Vorgänge. Dies schließt aber nicht aus, dass gerade derartige Unsicherheiten im Rahmen einer SZ-Zurechnung Berücksichtigung finden.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der Bw. neben dem Hüttenbetrieb auch noch ganzjährig eine gewerbliche Vermietung betreibt, für welche ebenfalls keine ordnungsgemäßen laufenden Aufzeichnungen der Bargeschäfte vorgelegen sind. Zwar werden nach seinem Vorbringen im Vermietungsbereich, abgesehen vom verabreichten Frühstück, keinerlei Speisen oder Getränke verkauft, weil seine Gattin den damit verbundenen Arbeitsaufwand außerhalb des Hüttenbetriebes vermeiden möchte, doch scheint anderseits in einer Pensionsabrechnung vom 10.6.1993 – somit aus der Sommersaison, als der Vermietungsbereich von der Schwester des Bw. betreut wurde - neben der Unterkunft mit Frühstück auch die Verrechnung von 2 Bier und einem Käsebrot auf. Der Bw. hat dazu aufgrund der Handschrift in der Berufungsverhandlung vermutet, der Beleg könne von einem Stammgast erstellt worden sein, der sich, wie dies öfters der Fall sei, selbst eine Jause genommen und darüber einen Beleg erstellt habe.

Zu dieser Problematik wird im Übrigen auf die Erwägungen zum SZ im Beherbergungsbereich verwiesen.

Alleine die aufgezeigten Unstimmigkeiten in den nachgereichten Unterlagen des Bw. zeigen für den Getränkebereich, dass nicht nur gegen Formalvorschriften verstößen wurde, sondern dass auch massive Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen angebracht sind.

Bei den Küchenumsätzen im Hüttenbetrieb beschränkt sich die Mängelfeststellung der BP mangels inhaltlicher Überprüfung des Küchenbuches tatsächlich auf die vernichteten Urbelege (Küchenbons), an deren ursprünglicher Existenz, wie ausgeführt, nicht gezweifelt wird. Darin liegt – wenn auch "nur" ein Formalfehler - im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur zweifelsfrei ein hinreichender Grund für die Zurechnung eines SZ, stellen diese Belege doch gerade in Hinblick auf die z.T. mehrere Tage zusammenfassenden Eintragungen im Küchenbuch (eine Vorgangsweise, wie sie auch bei der Vorprüfung festgestellt worden war) sowie das Fehlen einer Registrierkasse bzw. eines vergleichbaren, innerbetrieblichen Kontrollsystems mit der Möglichkeit der getrennten Erfassung von Speisen- und Getränkeumsätzen, den Basisnachweis für den erzielten Küchenumsatz schlechthin dar. Wie ausgeführt, ist aufgrund der langjährigen unternehmerischen Erfahrung des Bw., dessen Betreuung durch einen befugten steuerlichen Vertreter und nicht zuletzt der glaubwürdigen Aussage des Vorprüfers, davon auszugehen, dass dem Bw., ebenso wie seiner mittägigen Gattin, die Aufbewahrungspflicht hinsichtlich dieser Belege sehr wohl bekannt war. Das Unterbleiben einer SZ-Zurechnung trotz dieser Mängel bei der VorBP verhindert eine derartige Maßnahme im anhängigen Verfahren auch für diesen Bereich keineswegs, sondern macht sie um so mehr erforderlich, zeigt doch der Fortbestand der Mängel und die Argumentation des Bw. im lfd. Verfahren, dass er aus der unterlassenen Zurechnung im Vorprüfungsverfahren falsche Schlüsse gezogen hat.

Die im Rechtsmittelverfahren vorgeschlagene Methode der Errechnung des Küchenumsatzes aus der Differenz des (mittels – inkonsequenter - Fakturenbesteuerung ebenfalls nur errechneten) Getränkeumsatzes vom erklärten Gesamtumsatz, stellt tatsächlich keine geeignete Vorgangsweise dar, da sie zwei Werte als Ausgangsparameter nimmt, die ihrerseits überprüfungsbedürftig und, wie gezeigt wurde, massiv in Frage zu stellen sind.

Wenn das FA, aufgrund der weit reichenden formellen Mängel und die, in Hinblick auf die aufgezeigten Einzelfeststellungen, berechtigten Bedenken gegen die inhaltliche Richtigkeit der vom Bw. erklärten Abgabenbemessungsgrundlagen, einen SZ von jährlich je 20.000,-S netto sowohl bei den der 20%igen als auch der 10%igen Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen des Hüttenbetriebes (1995 beim 10%-Umsatz nur von 18.000,-- S) zugerechnet und damit eine Zurechnung von 4% bei den 10%igen Umsätzen bzw. von 5% bei den 20%igen Umsätzen vorgenommen hat, so ist darin keinesfalls eine überschießende Maßnahme zu erblicken. Schließlich errechnen sich alleine aus den pauschal ausgeschiedenen Mengen für Gratisrunden, den als Naturalrabatt gelieferten Containergetränken sowie den dargestellten erwiesenen Fehlbeträgen (soweit zahlenmäßig ermittelbar) in allen drei geprüften Jahren z. T.

beträchtlich höhere erzielbare Verkaufserlöse als die vorgenommene SZ-Zurechnung ausmacht.

Unbestritten ist, dass ein Teil dieser Waren zweifellos tatsächlich unentgeltlich weitergegeben wurde. Selbst bei voller Anerkennung der vom Bw. vorgebrachten Gratisabgaben (PV/EV lt. Angaben in der Berufung, Freigetränke lt. Erklärung und volle Berücksichtigung der 4 Container NR beim Bier für das 80jährige Hüttenfest), die allerdings in keiner Weise erwiesen sind, bleiben 1994 und 1995 rechnerische Umsatzfehlbeträge von rd. 11.000,-- S bzw. 15.000,-- S.

1993 ergibt sich demnach zwar eine leichte Überdeckung von rd. 2.000,- S, die jedoch nicht weniger "SZ-zurechnungsbedürftig" erscheint. Hier ist insbesondere an die bei der BP nicht vorhandenen Barbelege zu erinnern. Durch die erstmals im Rechtsmittelverfahren vorgelegte Rechnung vom 19.10.1993 wird dokumentiert, dass einerseits (einzelne?) Barbelege des Jahres 1993 offenbar nach der Prüfung doch wieder greifbar waren und anderseits, dass neben den an sich unbar getätigten Brauereieinkäufen auch selbst abgeholt Bareinkäufe durchgeführt wurden, die im Getränkebuch keine Aufnahme fanden und damit auch bei den Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt geblieben sind. In Berücksichtigung der Gesamtsituation und v. a. in Verbindung mit den dargestellten Formalmängeln im Rechenwerk des Bw erscheinen Zweifel an der vollständigen Erfassung der abgabenrechtlich relevanten Ein- und Verkäufe (und somit wiederum der inhaltlichen Richtigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen) jedenfalls speziell auch für das Jahr 1993 berechtigt.

Bei der obigen Berechnung sind überdies die Unsicherheiten aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen im Bereich EV/PV und Gratisrunden bzw. im Zusammenhang mit den vom Bw. angeführten Erlöserfassungen aus außersaisonalen Gelegenheitsverkäufen jeweils zu Beginn der Folgesaison ebenso unberücksichtigt, wie die betragsmäßig nicht konkretisierbaren Formalmängel (wie etwa die Manipulationsmöglichkeiten aufgrund der Bleistifteintragungen und z. T. nachweislich erfolgten Radierungen im Getränkebuch). Vor diesem Hintergrund erscheint die Unsicherheit bei den Getränkeumsätzen durch die im bisherigen Verfahren zugerechnete SZ-Höhe gerade noch zureichend abgedeckt. Spürbar höhere SZ-Zurechnungen wären aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates aber ebenso vertretbar gewesen.

ad b) SZ im Beherbergungsbereich:

Auch für den Bereich der Frühstückspension und der Appartementvermietung war das FA, wie ausgeführt, aufgrund der bestehenden Sach- und Rechtslage zur SZ-Zurechnung dem Grunde nach befugt.

Zwar ist dem Bw. beizupflichten, dass er durch die zitierten Bestimmungen der BAO nicht verpflichtet wird, die Pensionserlöse in einer bestimmten, vorgegebenen Form zu führen bzw. konkret, sie täglich in ein Buch einzutragen. § 131 BAO verlangt zunächst lediglich ein tägliches Festhalten der Bargeschäfte. Eine Erfassung mittels Pensionsabrechnungsbelegen kann dafür durchaus geeignet sein, vorausgesetzt diese erfolgt den übrigen Formalvorgaben der BAO entsprechend. Dies bedeutet insbesondere, dass die bar kassierten Beherbergungsentgelte unmittelbar bei bzw. nach ihrer Vereinnahmung, mindestens aber täglich, in derartigen Belegen zu erfassen sind. Dabei ist durch ein geeignetes System sicher zu stellen, dass die Nachprüfbarkeit der rechtzeitigen, zeitfolgegerechten, vollständigen, richtigen und unveränderbaren Erstellung dieser Grundaufzeichnungen bzw. -belege gewährleistet ist. In welcher Form dies geschieht, bleibt der Entscheidung des Abgabepflichtigen überlassen. Maßgeblich ist lediglich, dass dadurch die angeführten Kriterien gewährleistet werden.

Die wiederholt nicht zeitfolgerichtigen Datumsangaben auf den Abrechnungsdurchschriften in den vorgelegten Abrechnungsblöcken des Bw. zeigen, dass im Verfahrenszeitraum eine unmittelbare, mindestens tägliche Erfassung der vereinnahmten Beherbergungserlöse in den Abrechnungsbelegen keineswegs immer erfolgt ist. Derartige Brüche im Zeitablauf belegen zum einen, dass die Belege nicht täglich erstellt wurden, gleichzeitig wird dadurch aber auch dokumentiert, dass die zu diesen Durchschriften gehörenden Erstschriften nicht an die (zwischenzeitig abgereisten) Gäste ausgefolgt wurden. Dadurch eröffnete sich noch in viel größerem Umfang die Möglichkeit unrichtiger bzw. zumindest unvollständiger Angaben in den Abrechnungsbelegen (z.B. betreffend Aufenthaltszeitraum oder Nebenleistungen wie Telefon-, Garagen- oder Endreinigungserlöse). Tatsächlich scheinen etwa im gesamten PZR in den Abrechnungsbelegen nur vier verrechnete Endreinigungen und einmalig ein Erlös für die Garagenbenützung sowie nur im Winter 1994 in drei Abrechnungen Telefonerlöse auf, während derartige Einnahmen in den übrigen Saisonen des PZR zur Gänze fehlen. Anderseits sind wiederholt entsprechende Angaben auf den Belegen gestrichen.

Das Vorbringen des Bw., wonach seine Gäste zur Vermeidung von Kosten, die Endreinigung des Appartementsi.d.R. selbst durchführen, steht nicht im Einklang mit dem amtsbekannten Branchensusus sondern erscheint realitätsfremd und deshalb unglaubwürdig. Wenn der Bw. in der Berufungsverhandlung zu den Telefonerlösen ausgeführt hat, die in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Beträge seien auf der Basis von Erfahrungswerten geschätzt worden, die tatsächlich von seiner Schwester vereinnahmten Telefonentgelte der

Gäste seien mangels Aufzeichnung nicht bekannt, so bestätigt er damit die obigen Bedenken bezüglich der Vollständigkeit der belegmäßig abgerechneten Leistungen.

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass er nicht verpflichtet ist, Durchschriften von den ausgefertigten Rechnungen anzufertigen. Diesfalls muss er allerdings auf andere geeignete Weise sicherstellen, dass die vereinnahmten Barerlöse täglich vollständig erfasst werden. Wurden tatsächlich Rechnungsdurchschriften erstellt, ist er jedenfalls verpflichtet, diese Urbelege den Bestimmungen der BAO entsprechend aufzubewahren (§ 131 Abs.1 Z.5 BAO).

Auch bleibt es dem Bw. unbenommen, nicht sämtliche in einem Block befindliche Abrechnungsbelege zu verwenden. Allerdings hat er diesfalls nicht verwendete Blätter im Block zu belassen oder in anderer Form sicher zu stellen, dass derartige Blätter nachweislich nicht zur Abrechnung nicht erfasster Erlöse verwendet werden.

Die im anhängigen Verfahren vorgelegten Abrechnungsblöcke bildeten die maßgebliche Grundlage für die Barerlösaufzeichnungen der Beherbergungsbetriebe des Bw. Wenn in drei Jahren aus diesen Blöcken von insgesamt 376 verwendeten Blättern mehr als 50 Blätter fehlen, deren Verbleib in keiner Weise dokumentiert wurde, bedarf es keiner weiteren Erörterung, dass damit den dargestellten Vorgaben der BAO nicht entsprochen wurde. Dies umso mehr, als sich die vom Bw. vorgebrachten, wiederholt wechselnden Erklärungen für die festgestellten Mängel größtenteils als unrichtig bzw. als nicht nachvollziehbar erwiesen haben.

Wie angeführt, hat etwa die Überprüfung der vorgebrachten Vollauslastung seiner Beherbergungsbetriebe anhand der vorgelegten Abrechnungsblöcke für Zeiten, in welchen fehlende Abrechnungsbelege festgestellt worden waren, ergeben, dass nicht 20 von 33 fehlenden Belegen sondern lediglich einer von insgesamt zumindest 51 Fehlbelegen auf solche Zeiten entfielen (der Bw. hatte bei seiner Zählung neben Zählfehlern v.a. die 16 fehlenden Belege aus dem Block 9 unberücksichtigt gelassen). Zu den übrigen vom Bw. vorgebrachten Terminen waren demnach entweder die Frühstückspension oder das Appartementhaus bzw. teilweise sogar beide Häuser nicht während der gesamten Zeit voll belegt gewesen.

Der ohne Bezug zu konkreten Abrechnungsbelegen in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Einwand, eine Vollauslastung könnte sich durch Einzelbelegungen von DZ ergeben haben, erscheint nicht zielführend. Da ein derartig gebuchtes Zimmer nicht gleichzeitig anderweitig vermietbar ist, wird in solchen Fällen der Gast i.d.R. das Entgelt für ein volles DZ zu bezahlen haben. Am Abrechnungsbeleg wird daher ein DZ verrechnet bzw. als belegt ausgewiesen, allenfalls mit einem Nachlass bei den Kosten für das Frühstück. Abgesehen von der Tatsache, dass eine derartige Vorgangsweise durch die

Abrechnungsbelege nicht erhärtet wird, kann sich eine Auswirkung unter dem Blickwinkel der Vollauslastung daraus somit nur ergeben, wenn die Vollauslastung anhand der Gästebuchblätter bzw. der Gemeindestatistik eruiert wird, wie dies der Bw. getan hat, nicht aber bei Zählung der in den Abrechnungsbelegen verrechneten Nächtigungen.

Wie der Bw. im Verfahren eingeräumt hat, stimmen die Gästemarkmeldungen an die Gemeinde zum Teil nicht exakt mit den tatsächlichen Nächtigungen überein, sei es, wenn Gäste - allenfalls trotz Urgenz - vergessen hätten, das Gästebuchblatt auszufüllen oder, wenn sie ihre Aufenthaltsdauer kurzfristig änderten.

Es darf als allgemein bekannt gelten, dass Gästebuchblätter i.d.R. zu Beginn des Aufenthaltes ausgefüllt werden und die Gäste deshalb darin generell nur ihre voraussichtliche Aufenthaltsdauer angeben können. Tatsächlich wiesen die im Verfahren vorgelegten Gästebuchblätter auch wiederholt nur das Datum der Anreise aus bzw. war auf anderen, wie ausgeführt, das eingetragene Abreisedatum nachträglich korrigiert worden. Vereinzelte, nachträgliche Korrekturen der Meldedaten durch die Gemeinde bestätigen die Problematik.

Da die Gästebuchblätter nur Raum für die Eintragung der Daten von 4 Personen vorsehen, fehlten darin überdies tw. Gäste zur Gänze. Dies v.a. bei einer Vollbelegung der OG-Wohnung im Appartementhaus des Bw., die Platz für fünf Personen bietet. Anderseits waren auch Fälle feststellbar, in welchen, wie eine Abgleichung mit dem zugehörigen Abrechnungsbeleg zeigt, sich die Gäste offenbar nicht die Mühe gemacht hatten, ihre Mitreisenden in das Gästebuchblatt einzutragen. In anderen Fällen stimmt zwar die Personenanzahl in der Gemeindestatistik mit jener im Abrechnungsbeleg überein, allerdings ergibt sich bei der Nächtigungszahl eine Differenz. Die Gründe für die Abweichungen sind nicht dokumentiert.

Beispiele für derartige Abweichungen finden sich in den Unterlagen wiederholt.

So etwa bei einer im September 1994 in Block 9 abgerechneten Beherbergung, welche nach dem Abrechnungsbeleg 28 Erwachsenennächtigungen und 7 Nächtigungen für ein Kind umfasst hat, wogegen im zugehörigen Gästebuchblatt ein sechstägiger Aufenthalt von 4 Personen angegeben ist und entsprechend in der Gemeindestatistik insgesamt 24 Nächte aufscheinen.

Den umgekehrten Fall (eine höhere Nächtigungsanzahl in der Gemeindestatistik als im Abrechnungsbeleg) betrifft der letzte im Block 7 abgerechnete Vorgang vom 17.9.1995: lt. Abrechnungsbeleg wurden 10 Nächtigungen verrechnet, in der Gemeindestatistik scheinen dazu 38 Nächtigungen auf, die in einer Berichtigung vom November 1995 um

10 Nächtigungen vermindert wurden (lt. Gästebuchblatt wurde vom Gast nur das Anreisedatum eingetragen, der Abreisetag trägt die Handschrift des Bw.).

Differenzen ergeben sich auch bei den so genannten Tourenwochen im Jahr 1994:

lt. Belegdurchschrift wurden für die 1. Tourenwoche vom 20.-26.3.1994 insgesamt 47 Nächte abgerechnet. Aus den zugehörigen Gästebuchblättern ergeben sich für 8 Personen in Summe 48 Nächtigungen plus zwei weitere, auf dem Abrechnungsbeleg aufscheinende Teilnehmer, für die im entsprechenden Gästebuchblatt nur der Anreisetag (17.3.1994) angegeben ist und die in der Gemeindestatistik mit 18 Nächtigungen erfasst sind (Aufenthalt vom 17.-26.3.1994).

Für die 2. Tourenwoche vom 27.3.-2.4.1994 wurden lt. Sammelbeleg 48 Nächte (= 8 Personen à 6 Nächte) in Rechnung gestellt. Aus den Daten der Gästebuchblätter und der Gemeindestatistik ergeben sich übereinstimmend 61 zugehörige Nächtigungen für 10 Teilnehmer, von denen eine Person um einen Tag früher angereist war.

Für keinen der in den Abrechnungsbelegen als Teilnehmer der beiden Tourenwochen ausgewiesenen Gäste existieren Einzelabrechnungen in den Abrechnungsblöcken (etwa zur ergänzenden Abrechnung einer über die geführte Tourenwoche hinausgehenden bzw. wegen vorzeitiger Abreise allenfalls verkürzten Aufenthaltsdauer).

Da bezüglich der Daten in den vorgelegten Abrechnungsdurchschriften auszuschließen ist, dass der Bw. tatsächlich nicht vorhandene Gäste ausgewiesen bzw. eine längere Aufenthaltsdauer angegeben (und in Rechnung gestellt!) hat, erscheinen für die Feststellung der Vollauslastung die Abrechnungsdurchschriften geeigneter als die vom Bw. durchgeführte Überprüfung anhand der meldebehördlichen Daten.

Der Bw. hat Differenzen zwischen Abrechnungsbelegen und Meldedaten der Gemeinde einerseits mit möglichen Fehlern der Gemeindebediensteten bei der Datenerfassung bzw. mit kurzfristig geänderten Umständen erklärt (z.B. frühere Abreise wegen Verletzung oder schlechter Witterung).

Soweit sich die Daten in der Gemeindestatistik mit jenen in den Gästebuchblättern decken, ist ein Fehler bei der Datenerfassung auszuschließen. Wenn in den Gästebuchblättern kein Abreisedatum eingetragen war, wurden in der Gemeindestatistik offenbar vorläufig fiktive Abreisedaten (Monatsende) erfasst. Diesfalls sind Abweichungen zu den Abrechnungsbelegen nahe liegend. Auch vorzeitige Abreisen von Gästen aufgrund kurzfristig geänderter Umstände erscheinen durchaus plausibel. Dies würde eine geringere Zahl an abgerechneten, gegenüber

den an die Gemeinde gemeldeten Nächtigungen erklären. Allerdings ist zu bedenken, dass der Bw. in Hinblick auf die Gemeindeabgaben grundsätzlich ein Interesse hat, derartige Fälle bei der Gemeinde richtig zu stellen und geschah dies in einzelnen Fällen auch nachweislich (z. B. Abrechnung vom 17.9.1995). Dass bzw. wieso dies in anderen Fällen zum Nachteil des Bw. unterblieben wäre, ist ohne eine entsprechende Dokumentation (z.B. eine Anmerkung auf dem betreffenden Gästebuchblatt) nicht nachvollziehbar. Da Derartiges durch das Verfahren auch nicht auf andere Weise untermauert wird, stellt das dbzgl. Vorbringen des Bw. letztlich lediglich eine nicht erwiesene Behauptung dar, zumal der Bw. sich dbzgl. nur pauschal geäußert hat, ohne einen einzigen konkreten Fall zu nennen.

Erwiesen wird dadurch aber, dass den Meldedaten (Gästebuchblätter/Gemeindestatistik) unter diesen Umständen, und nicht zuletzt auch wegen der teilweise festgestellten Gästebatteintragungen durch den Bw. bzw. seine Dienstnehmer sowie dem wiederholt nicht zeitfolgerichtigen Erstellen der Gästebuchblätter (wie etwa bei den offenbar Monate verspätet verwendeten Gästebuchblättern 50.137-50.140, 57.761, 57.797-57.800), insgesamt nur sehr bedingte Beweiskraft einzuräumen ist.

Nicht zuletzt ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Gemeindestatistik lediglich von den 17 Gästebetten in der Frühstückspension ausgeht, während die Nächtigungsmöglichkeiten im Appartementhaus darin unberücksichtigt bleiben, obwohl der Bw. in den Gästemymeldungen an die Gemeinde beide Häuser erfasst hatte.

Die fehlenden Belege ausschließlich bzw. vorwiegend mit verschriebenen oder wegen kurzfristig geänderter Aufenthaltsdauer (gemeint kann wohl nur eine kurzfristige Verlängerung sein) vernichteter Abrechnungen zu begründen, hat der Bw. im Rechtsmittelverfahren nicht mehr weiter verfolgt. Einerseits wäre dies aufgrund des Umfanges der Fehlbelege nicht glaubhaft erschienen, zum anderen hätte diese Argumentation, da die unrichtigen Urbelege nicht aufbewahrt worden waren, die grundsätzliche Schätzungsbefugnis der Behörde auch nicht beseitigt. Dass in der Vergangenheit das Vernichten solcher Belege von der Behörde angeblich nie beanstandet wurde, erscheint unglaublich und beseitigt diese Befugnis im lfd. Verfahren überdies keineswegs. Ebenso wird die Schätzungsbefugnis der Behörde durch den Hinweis auf das persönliche Interesse der Gäste an ihrer Anmeldung bei der Meldebehörde zum Zwecke der Erlangung von verschiedenen Preisnachlässen oder durch das Vorbringen, das Kontrollorgan der Gemeinde habe bei Stichprobenkontrollen keine Mängelfeststellungen getroffen, nicht entkräftet. Schließen diese Argumentationen doch nicht aus, dass verschiedentlich Gäste an der Anmeldung kein Interesse hatten bzw. dass es außerhalb der Stichprobenkontrollen sehr wohl zu Mängeln gekommen war. Mit der Erfüllung

der gesetzlichen Formalerfordernisse, wozu nicht zuletzt die Aufbewahrung unrichtig ausgefertigter Urbelege in den Abrechnungsblöcken gehört hätte, wäre dagegen derartigen Überlegungen - und damit letztlich der Schätzungsbefugnis der Behörde - der Boden entzogen worden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die dbzgl. Ausführungen zum Hüttenbetrieb verwiesen.

Das Vorbringen hinsichtlich der an den Sohn im Zusammenhang mit den so genannten Tourenwochen weiter gegebenen Abrechnungsbelege wurde vom Bw. selbst im Laufe des Verfahrens ausdrücklich zurückgenommen. Tatsächlich wird dieses Argument durch die Unterlagen, wie insbesondere durch das Ergebnis der im Dezember 1997 im Unternehmen des Sohnes durchgeführten, abgabenbehördlichen Erhebung, auch nicht bestätigt. Zudem hatte der Bw., wie in der Niederschrift vom 25.11.1997 festgehalten, lediglich von einer Belegweitergabe im Jahr 1995 gesprochen. Nachdem die so genannten Tourenwochen nur für die Jahre 1993 und 1994 aktenkundig sind, haben die Ausführungen des Bw. gerade diese Veranstaltungen nicht betroffen.

Zum Abrechnungsblock 9 ist zunächst anzumerken, dass die noch vorhandenen Belege, umfassend den Zeitraum 5.8.1993-17.9.1995, im Gegensatz zum Vorbringen des Bw., eine einheitliche Handschrift – nämlich jene der Schwiegertochter – aufweisen, dass diese somit offenbar bereits lange vor ihrer Anstellung als Dienstnehmerin des Bw. (ab Juli 1995) zumindest in den Sommermonaten das Appartementhaus (unentgeltlich!) betreut hatte. Die im Block 9 verbliebenen Belege betreffen alle die Sommermonate und beziehen sich in den Jahren 1993 und 1994 ausschließlich auf das Appartementhaus, als die Frühstückspension nach den Angaben des Bw. und der Handschrift in den zugehörigen, großen Abrechnungsblöcken von der Schwester des Bw. betreut worden war. Jene zum Jahr 1995 betreffen dagegen nur die Frühstückspension. Die Handschrift der Schwiegertochter scheint in den "offiziellen" Blöcken 7 bzw. 8 ab 25. Juni 1995 auf.

Die Darstellung zum Abrechnungsblock 9, wonach dieser zwischenzeitig von der Schwiegertochter zur Abrechnung der Nächtigungen im Appartementhaus verwendet, dessen Inhalt aber vom Bw. später "der Ordnung halber" in die übrigen Blöcke übertragen worden sein soll, wird durch die vorgelegten Originalabrechnungsblöcke widerlegt.

Dieser Argumentation folgend (Übertragung Anfang August 1994) müssten sich nämlich entweder zu diesem Zeitpunkt im Abrechnungsblock 5 oder aber als Anhang in den bereits abgeschlossenen Blöcken 2-4 die in einem Vorgang mit der Handschrift des Bw.

nachgetragenen Nächtigungen aus dem Appartementhaus wieder finden. Tatsächlich sind dort aber weder mehrere Abrechnungen betreffend das Appartementhaus in Folge aufzufinden, noch lässt sich aus den Datumsangaben ein nachträgliches Übertragen aus dem Block 9 nachvollziehen. Die Eintragungen für die gesamte Sommersaison 1994 weisen zudem einheitlich die Handschrift der Schwester des Bw. auf.

Der Bw. hat konkret die Übertragung aus Block 9 in den Block 4 als erwiesen angeführt. Block 4 umfasst den Abrechnungszeitraum 29.1.-2.4.1994. Wenn der Bw. die Übertragung, wie vorgebracht, Anfang August 1994 durchgeführt hätte, müssten sich diese daher im Anhang zur letzten Eintragung in Block 4 wieder finden. Tatsächlich enden die Eintragungen in diesem Block mit der Erfassung der 2.Tourenwoche am 2.4.1994. Danach wurde nachweislich ein Doppelblatt aus dem Block entfernt. Im Block befindet sich lediglich ein einzelnes lose eingelegtes Blatt, datiert mit 26.2.1994, das allerdings aufgrund seiner Größe zweifelsfrei nicht aus dem viel kleineren Block 9 (Format DIN A 6) stammen kann. Dass die Fehlblätter aus Block 9 in den Block 4 übertragen wurden, ist somit, entgegen der Ansicht des Bw., keineswegs erwiesen. Vielmehr ist die Nacherfassung der in den bis August 1994 fehlenden 14 Belegen aus dem Block 9 verrechneten Einnahmen in den anderen Blöcken unter diesem Blickwinkel eindeutig auszuschließen.

Die letzten beiden Fehlbelege des Blockes 9 fehlen offenkundig zwischen den Abrechnungsbelegen vom 21.8 und 16.8.1995 (falsche Zeitfolge!) bzw. dem 12. und 17.9.1995. Während dieser Zeit führte die Schwiegertochter nachweislich auch insgesamt 17 Abrechnungen für die Frühstückspension im Block 7 durch. Eine nachvollziehbare Begründung für die in dieser Zeit parallel verwendeten Blöcke zur Abrechnung der Beherbergungen in der Frühstückspension, wurde im Verfahren nicht vorgebracht. Noch weniger erklärbar erscheint, weshalb sie die beiden in diesem Zeitraum fehlenden Belege aus dem Block 9 in den Block 7 übertragen hätte, nicht aber die restlichen im Block 9 verbliebenen Belege.

Ebenso wenig überzeugt die im weiteren Verfahren geänderte Darstellung, nach welcher der Bw. die Übertragung aus dem Block 9 in die übrigen Blöcke laufend und regelmäßig durchgeführt hätte. Zum einen hielt sich der Bw. jeweils vom Juni bis Oktober grundsätzlich im Hüttenbetrieb auf und stand deshalb gerade an den Wochenenden, an denen üblicherweise im Hüttenbetrieb die stärkste Besucherfrequenz zu verzeichnen ist und anderseits der Urlauberwechsel stattfindet, für eine laufende Übertragung der im Block 9 durchgeföhrten Abrechnungen in seinem Beherbergungsbetrieb nicht zur Verfügung. Überdies weisen die "offiziellen" Abrechnungsblöcke in den Sommersaisonen jeweils einheitlich die

Handschrift der Schwester bzw. der Schwiegertochter des Bw. aus. Zudem ist bei einer laufenden Übertragung nicht einsichtig, weshalb der Bw. bzw. ggfs. seine Schwiegertochter oder seine Schwester nicht dazu übergegangen sein sollten, die Abrechnungen von vorne herein in den großen Blöcken vorzunehmen.

Allenfalls verwechselt der Bw. in der Erinnerung den Nachtrag von Daten in – zuvor offensichtlich frei gelassene – Gästebuchblätter (wie in den o.a. Beispielfällen). Durch ein derartiges Vorgehen wird allerdings lediglich belegt, dass die Gästebuchblätter ursprünglich unvollständig geführt und später, nicht zeitfolgegerecht "aufgefüllt" worden waren. Wenn auch die davon betroffenen Beherbergungen zumeist in den "offiziellen" Abrechnungsblöcken zu finden sind, wird dadurch in keiner Weise dargetan, dass diese zuvor aus dem Block 9 übertragen worden waren.

Lediglich die beiden in den Blöcken 7 und 9 zuletzt verwendeten Abrechnungsbelege vom 17.9.1995 erwecken prima facie den Anschein, identische Vorgänge zu betreffen. Unter dem selben Familiennamen erfolgte die Abrechnung von je 5 Nächtigungen/Frühstück für 2 Personen, einmal mit bzw. einmal ohne gesondertem Ausweis der Ortsabgabe. Eine genaue Befassung mit diesen Belegen zeigt allerdings, dass die Schwiegertochter den im Block 9 enthaltenen Beleg ursprünglich ohne Anführung des Gästenamens ausgestellt hatte und dieser nachträglich vom Bw. angefügt worden war. Aus dem ursprünglichen Beleginhalt ergibt sich somit kein Hinweis, dass beide Belege die selben Gäste betroffen hätten. Vielmehr wird dadurch lediglich dokumentiert, dass zwei Gästepaare zur gleichen Zeit in der Frühstückspension untergebracht gewesen waren, wobei die Schwiegertochter eine Abrechnung im Block 7 (mit Ausweis der Ortsabgabe) und die andere im Block 9 (ohne Anführung der Ortsabgabe) durchgeführt hatte. Die vom Bw. in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Überlegung, es könnte sich unter Umständen um zwei Paare mit selbem Familiennamen gehandelt haben, erscheint angesichts unterschiedlich abgekürzter Vornamen im zugehörigen Gästebuchblatt bzw. in der vom Bw. ergänzten Abrechnung durchaus plausibel. Das Abreisedatum im Gästebuchblatt trägt im Übrigen ebenfalls die Handschrift des Bw. Auf die in Bezug auf die Abrechnung vom 17.9.1995 festgestellten Differenzen zu den Meldedaten der Gemeinde wurde bereits oben verwiesen. Letztlich wurde die Ortsabgabe nach Berichtigung für zwei Personen à 14 Tage bezahlt, obwohl der Aufenthalt nach der Abrechnung lediglich 5 Tage gedauert hat. Der daraus resultierende Anschein der unvollständigen Erfassung der Aufenthaltsdauer im Abrechnungsbeleg wird durch einen vor dieser Abrechnung im Block 9 fehlenden Beleg noch zusätzlich gestützt.

Das sich aus diesen Umständen ergebende Gesamtbild lässt jedenfalls die o.a., in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Darstellung des Bw. als durchaus glaubhaft erscheinen. Letztlich ist damit auch für diesen einzigen, überhaupt in Frage kommenden Fall, die Übertragung aus dem Block 9 in den Block 7 nicht erwiesen.

Zu den 1995 im Block 9 verbliebenen Gästeabrechnungen bleibt weiters anzumerken, dass der Ausweis der Ortsabgabe in sämtlichen Fällen fehlt und diese Nächtigungen auch nicht in den Daten der Gemeindestatistik aufscheinen. Konkret handelt es sich dabei um jene Nächtigungen, zu welchen der Bw. im Verfahren vorgebracht hatte, die Gäste hätten ihm ihre Namen nicht genannt bzw. das Ausfüllen der Gästebuchblätter vergessen, wodurch die Anmeldung bei der Gemeinde unterblieben sei. Allerdings konnte er nicht erklären, weshalb dies innerhalb eines Zeitraumes von 5 Wochen 5 x in Folge und gerade - und nach dem Vorbringen des Bw. ausschließlich - bei jenen Gästen geschehen sein soll, die - aus letztlich nicht nachvollziehbaren Gründen - im "Sonderblock 9" abgerechnet worden waren. Die Schlussfolgerung, dass die im Block 9 fehlenden Belege grundsätzlich Gästeabrechnungen betroffen hatten, die weder bei der Gemeinde noch in den abgabenbehördlichen Erlösaufzeichnungen ausgewiesen werden sollten, erscheint unter diesen Umständen nahe liegender als die vorgebrachte und weitgehend eindeutig widerlegte Übertragung in die übrigen Blöcke.

Soweit der Bw. schließlich zu den im Block 9 verbliebenen, im August/September 1995 abgerechneten Fällen, in denen die Ortstaxe zwar vereinnahmt, aber – mangels Meldung der Gäste an die Gemeinde - nicht abgeführt worden war, anmerkt, dass ohnehin bei der USt eine entsprechend höhere Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde, übersieht er, dass er diese höhere Bemessungsgrundlage auch tatsächlich vereinnahmt hatte, ohne den auf die Ortsabgabe entfallenden Teil an die Gemeinde weiterzuleiten. In diesem Zusammenhang ist auch daran zu erinnern, dass nach der zitierten Judikatur des VwGH das abgabenrechtliche Gesamtverhalten des Bw. – somit auch dessen Haltung in Bezug auf seine kommunalen Abgabepflichten – durchaus einen Aspekt darstellt, der bei der Beurteilung notwendiger SZ-Zurechnungen einzubeziehen ist.

Als im Verfahren wiederholt vorgebrachter Sonderfall ist weiters auf die so genannten Tourenwochen einzugehen, die, wie ausgeführt, nach den Abrechnungsunterlagen nur in den Jahren 1993 und 1994 stattgefunden haben.

Beide Tourenwochen des Jahres 1993 sind im Block 2 eindeutig auf nachträglich eingeklebten Fremdblättern abgerechnet. Nach dem Vorbringen des Bw. wurden für die Tourenwochen nie Einzelabrechnungen mit den Teilnehmern durchgeführt.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. sind im Zusammenhang mit dem Beleg zur 1.Tourenwoche (vom 28.3.-3.4.1993) keine aus dem Block entfernten Blätter feststellbar, sodass zu diesen Unterbringungen zeitgerecht jedenfalls auch keine falsche Abrechnung (die allenfalls auch das Honorar des Sohnes ausgewiesen hatte) im Block erfolgt sein kann. Die Zahl der verrechneten Nächtigungen wird durch die Angaben in den Gästebuchblättern im Wesentlichen bestätigt.

Zeitlich nach dem eingeklebten Blatt zur 2.Tourenwoche fehlen drei Abrechnungsbelege im Zeitraum 10.4.-10.6.1993. Die Daten der Gästebuchblätter weisen im Zusammenhang mit den Teilnehmern dieser Tourenwoche in zwei Fällen mitgereiste Begleitpersonen aus (Kind, Mutter). Bei Abgleichung der zugehörigen Gästebuchblätter mit der Zahl der im Sammelbeleg zur Tourenwoche abgerechneten Beherbergungen finden Nächtigungen für zwei Personen keine Deckung. Unter diesen Umständen erscheint eine Verwendung der Fehlbelege zur gesonderten Abrechnung der vom Sammelbeleg nicht abgedeckten beiden Personen (z.B. der mitgereisten Begleitpersonen) nahe liegend.

In den beiden Tourenwochenabrechnungen des Jahres 1994 sind die Namen der Teilnehmer angeführt. Die Abrechnungen scheinen zudem in Originalbelegdurchschriften des Blockes auf, wobei vor keinem dieser Belege (allenfalls falsch erstellte) Blätter entfernt wurden. Auf die Differenzen zwischen in den Sammelrechnungen ausgewiesenen Nächtigungsanzahlen und jenen der zugehörigen Gästebuchblätter bzw. der Gemeindestatistik wurde bereits hingewiesen (1.Tourenwoche: 47 Nächtigungen/ lt. Abrechnungsbeleg, 66 Nächtigungen lt. Gästebuchblätter und Gemeindestatistik; 2. Tourenwoche: 48 Nächtigungen/ lt.Rechnung, 61 Nächtigungen/ lt. Gästebuchblätter und Gemeindestatistik). Die Erklärung des Bw., diese Differenzen seien auf die Abrechnung mittels Sammelbelegen zurückzuführen, erscheint nicht nachvollziehbar. Extrarechnungen zu einzelnen Teilnehmern finden sich unter den vorgelegten Abrechnungsbelegen nicht. Eingabefehler bei der Erfassung der Meldedaten sind aufgrund der Übereinstimmung mit den Gästebuchblättern auszuschließen. Rechnerisch lassen sich die Differenzen für jede der beiden Wochen einem konkreten Gästebuchblatt zuordnen (50.146 bzw. 50.128), wobei die Namen der in diesen Blättern angeführten Gäste als Teilnehmer der Tourenwochen in den Sammelrechnungen aufscheinen. Der Schluss, dass die diesen Gästen zuzuordnenden Nächtigungen nicht versteuert wurden, erscheint unter diesen Umständen berechtigt, zumal eine Korrektur der gemeldeten Daten in der Gemeindestatistik nicht erfolgt ist.

Im BP-Bericht wird im Zusammenhang mit den festgestellten Aufzeichnungsmängeln u.a. auf eine verspätete Vorlage von Zimmerbelegungsplänen verwiesen. Tatsächlich waren diese erst- und einmalig bei der Schlussbesprechung im Prüfungsverfahren vorgewiesen worden. Zum Inhalt dieser Unterlagen hat das FA keine Feststellungen getroffen. Anderseits hat der Bw. im Verfahren ebenfalls lediglich auf deren Vorlage im Prüfungsverfahren verwiesen, ohne damit ein konkretes Vorbringen zu verbinden.

Aus der Existenz von Zimmerbelegungsplänen für sich ist in Anbetracht der umfangreichen Mängelfeststellungen, die eine SZ-Zurechnung rechtfertigen, für das Berufungsbegehren des Bw. nichts zu gewinnen. Inwiefern allenfalls ordnungsgemäß geführte Zimmerbelegungspläne geeignet gewesen wären, die umfangreiche Mängelhaftigkeit des geprüften Rechenwerkes zu widerlegen, hat weder der Bw. dargetan, noch erscheint solches aufgrund des Verfahrensergebnisses denkbar. Ebenso wenig stellt allerdings die aus der Sicht des Prüfungsverfahrens späte, erstmaliger Vorlage in der Schlussbesprechung, einen Umstand dar, der die Schätzungsbefugnis der Behörde untermauert. Da das Verfahren aber zu weiteren Feststellungen geführt hat, aufgrund derer die Schätzung hinreichend begründet war, wurde der Bw. durch den Hinweis im BP-Bericht auf die spät vorgelegten Zimmerbelegungspläne in seinen Rechten nicht verletzt.

Der Bw. verweist in Bezug auf die SZ-Zurechnung im Bereich seiner Beherbergungsbetriebe nicht zuletzt darauf, dass er nach den bei der BP festgestellten Differenzen zwischen den in den Abrechnungsunterlagen ausgewiesenen Beherbergungserlösen und jenen Beträgen, die er in seinen Abgabenerklärungen erfasst hatte, saldiert in den drei Jahren des PZR insgesamt sogar zu viele Erlöse versteuert habe.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass sich dieser saldierte Überhang aus erklärten Mehrerlösen für die Frühstückspension in den Jahren 1994 und 1995 ergibt, dem für 1993 und hinsichtlich der Appartementvermietung für alle drei Jahre des PZR ein Minus an versteuerten Erlösen im Vergleich zu den bei der BP vorgelegten Abrechnungsbelegen gegenüberstehen. Dies dokumentiert, dass für beide Beherbergungsbetriebe in keinem der geprüften Jahre die an die Abgabenbehörde erklärten Erlöse mit den vorgelegten Urbelegen übereingestimmt haben. Im Zusammenhang mit den fehlenden Abrechnungsblättern bestätigen diese Differenzen somit in erster Linie, dass Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der abgabenrechtlichen Aufzeichnungen des Bw. angebracht und die Zurechnung von SZ deshalb geboten waren. Dies umso mehr, als der Bw. im Verfahren trotz Aufforderung nicht erläutert hat, worauf die Erlösdifferenzen zurückzuführen waren.

Wenn der Bw. vermeint, dem saldierten Überhang komme bereits gleichsam die Funktion eines SZ zu, so verkennt er das Wesen einer SZ-Zurechnung. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass diesen in den Jahren 1994 und 1995 bei der Frühstückspension erklärten vermeintlichen Erlösüberhängen tatsächlich vereinnahmte Erlöse zugrunde gelegen waren, für welche entweder keine Abrechnungsbelege erstellt oder aufbewahrt bzw. solche zumindest bei der Prüfung nicht vorgelegt worden waren (für irrtümlich erklärte Erlöse bietet das Verfahrensergebnis keine Anhaltspunkte). Soweit die Überhänge die im gleichen Jahr bei der Appartementvermietung festgestellten Mindererlöse übersteigen (1995), ist eine bloße Verschiebung zwischen den beiden Betrieben jedenfalls auszuschließen. Somit wird nicht zuletzt gerade durch diese Erlösüberhänge erwiesen, dass die bei der Prüfung bzw. im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Abrechnungsbelege die tatsächlich vereinnahmten Erlöse nur unvollständig erfasst haben. In welchem Umfang darüber hinaus Erlöse vereinnahmt wurden, kann rechnerisch naturgemäß nicht exakt ermittelt werden. Die Annahme, dass ausschließlich jene Beträge zusätzlich vereinnahmt wurden, die sich durch die BP als Erlösüberhänge im Jahr 1995 für die Frühstückspension herausgestellt haben, erscheint durch die Verfahrensergebnisse nicht gestützt. In den anderen beiden Jahren ergeben sich aus den für beide Betriebe festgestellten Erlösdifferenzen, jeweils saldiert, erklärte Mindererlöse von 3.634,-S (1993) bzw. 10.915,-S (1994).

Die Funktion einer SZ-Zurechnung ist es, in einer solchen Situation glaubhafte, jedoch rechnerisch nicht nachweisbare Differenzen auszugleichen. In Hinblick darauf ist es weder erforderlich noch argumentativ begründbar, die Zurechnung auf tatsächlich nachgewiesene Fehlbeträge zu beschränken. Soll doch der SZ gerade den zwar glaubhaften aber nicht nachweisbaren, eben den aufgrund der Aufzeichnungsmängel auch nach der Überprüfung verbleibenden, unsicheren Bereich abdecken.

Dessen ungeachtet hat sich die Höhe der Zurechnung an den tatsächlichen Gegebenheiten zu orientieren, sodass ein möglichst realitätsnahe Ergebnis erzielt wird. Die konkrete Wahl der Schätzungsmethode bleibt der Abgabenbehörde überlassen.

Das FA hat in der BVE die Höhe des SZ im Beherbergungsbereich ausgehend von dem im PZR durchschnittlich pro Abrechnungsblatt erzielten Erlös ermittelt. Damit hat es einen Ansatz gewählt, der grundsätzlich durchaus zielführend erscheint.

In der großen Mehrzahl der abgerechneten Blätter wurden im Appartementhaus ein Abrechnungsblatt je belegter Wohnung bzw. in der Frühstückspension je belegtem DZ verwendet. Vereinzelten Dreierbelegungen eines DZ mit entsprechenden höheren Erlösen

(i.d.R. war diesfalls die dritte Person ein Kind zu einem entsprechend günstigerem Preis) standen anderseits EZ-Abrechnungen mit durchwegs niedrigeren Abrechnungsbeträgen gegenüber (nach den Belegen wurden keine EZ-Zuschläge sondern z.T. sogar niedrigere EZ-Preise verrechnet). Ein Vergleich der Abrechnungsblätter mit Dreierbelegung gegenüber jenen aus EZ-Abrechnungen zeigt, dass in allen Saisonen des PZR die niedrigeren Durchschnittserlöse aus den EZ-Vermietungen stärker ins Gewicht fallen.

In allen drei Jahren des PZR wurden überdies in Sammelbelegen Gruppenabrechnungen durchgeführt (im Winter 1993 und 1994 jeweils die zwei einwöchigen Tourenwochen, im Sommer 1995 ein zweiwöchiger Aufenthalt einer Wandergruppe), bei welchen ein beträchtlich aus dem üblichen Rahmen fallender Erlös je Abrechnungsblatt erzielt wurde.

Darüber hinaus wurden die Erlöse pro Abrechnungsblatt von den unterschiedlichen Saisonpreisen und der wechselnden Aufenthaltsdauer sowie – in geringem Umfang - von ausnahmsweise verrechneten Zusatzleistungen (Telefon, Garage, Endreinigung, zusätzliche Verpflegung) beeinflusst.

Das FA hat, wie ausgeführt, in der BVE einen durchschnittlichen Erlös je Abrechnungsblatt über den gesamten PZR ermittelt, ohne dabei allerdings auf die dargestellten Besonderheiten Bedacht zu nehmen. Der so ermittelte Durchschnittsumsatz je Abrechnungsblatt wurde mit den fehlenden Abrechnungsblättern hochgerechnet und i.d.F. um einen 20% Abschlag vermindert, mit welchem auf glaubhafte Einwendungen des Bw. (v.a. irrtümlich verschriebene Blätter) Bedacht genommen wurde.

Der Bw. verwehrte sich im Verfahren zwar gegen den vom FA ermittelten Durchschnittserlös je Abrechnungsblatt, unterließ es trotz Aufforderung im zweitinstanzlichen Verfahren jedoch, den sich nach seinen Berechnungen ergebenden durchschnittlichen Umsatz je Abrechnungsblatt bekannt zu geben.

Nach Detailauswertung der vorgelegten Abrechnungsunterlagen im zweitinstanzlichen Verfahren wurden - getrennt für beide Beherbergungsbereiche – je Abrechnungsblatt erzielte Durchschnittserlöse für alle drei Verfahrensjahre jeweils für die Winter- und Sommersaisonen gesondert ermittelt. Die aus Gruppenabrechnungen erzielten Erlöse wurden dabei zur Vermeidung von Verzerrungen ausgeschieden. Die fehlenden Abrechnungsblätter der Blöcke 1-8 wurden sodann konkret der jeweiligen Sommer- bzw. Wintersaison zugeordnet (im Zweifel der für den Bw. günstigeren Sommersaison) und mit dem dafür ermittelten Durchschnittserlös hochgerechnet.

Beim Block 9 wurden die beiden direkt zuordenbaren Fehlblätter des Jahres 1995 mit dem für die Sommersaison 1995 errechneten Durchschnittserlös/ Abrechnungsblatt multipliziert. Die restlichen 14 Fehlblätter wurden in jenem Umfang auf die Jahre 1993 und 1994 verteilt, der sich aus dem Verhältnis der vom Bw. erklärten Jahresumsätzen aus seinen Beherbergungsbetrieben für diese Jahre ergeben hatte, und mit dem jeweiligen Jahresdurchschnittserlös/ Abrechnungsblatt hochgerechnet (auf die einen Bestandteil dieser Entscheidung bildende Beilage A mit der Detailberechnung wird verwiesen).

Entsprechend der Vorgangsweise des FA wurde der so errechnete Zurechnungsbetrag sodann in Berücksichtigung allfälliger, glaubhaft tatsächlich nicht verrechneter Abrechnungsbelege um einen Abschlag von rd. 20% gekürzt. Weiters wurden die im Jahr 1995 erklärten Erlösüberhänge von 23.782,-- S in Abzug gebracht. Für darüber hinaus gehende Abschläge bestand keine Veranlassung, zumal - wie bereits im Zusammenhang mit den Mängelfeststellungen zum Hüttenbetrieb ausgeführt -, davon auszugehen ist, dass dem langjährig unternehmerisch tätigen Bw. und seiner mithelfenden Gattin ebenso wie der ebenfalls seit vielen Jahren mittätigen Schwester, aber auch der Schwiegertochter, die im zeitlichen Nahebereich zum PZR eine einschlägige Ausbildung (Konzessionsprüfung für das Gastgewerbe) gemacht hatte, bekannt war, dass "verschriebene" Belege in den Blöcken zu belassen gewesen wären.

Ausgehend von der Überlegung, dass unter den fehlenden Erlösen Mehrbett- und EZ-Abrechnungen in vergleichbarem Ausmaß wie unter den erklärten Umsätzen enthalten waren, war dbzgl. eine Korrektur der Durchschnittsumsätze nicht erforderlich gewesen. Da die Anzahl der Belege mit EZ-Abrechnungen jene mit Mehrbettzimmern jeweils überstiegen hatten, wirkte sich dieser Umstand in allen drei Jahren senkend auf den Durchschnittsumsatz je Auslastungsblatt aus.

Absolut geringfügig und daher für den Durchschnitt praktisch nicht relevant, waren die in den Belegen ausgewiesenen Erlöse aus Nebenleistungen. Daraus allenfalls resultierende Ungenauigkeiten liegen zweifellos in einem Bereich, den der Bw., der den Anlass zur Schätzung gegeben hat, in Kauf zu nehmen hat.

Die derart durchgeführte Neuberechnung des SZ im zweitinstanzlichen Verfahren ergab eine Erhöhung der in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Beherbergungserlöse von 128.000,- S für 1993, von 61.000,-- S für 1994 und 16.000,-- S für 1995 (jeweils Nettobeträge).

Eine SZ-Zurechnung in der dargestellten Höhe stellt bereits eine Untergrenze dar, deren Unterschreiten nicht begründet erscheint. So zeigt etwa der Vergleich mit den

Auslastungssätzen der übrigen Beherbergungsbetriebe des Gemeindegebietes im PZR, dass die Betriebe des Bw. in allen drei Jahren unter dem Gemeindedurchschnitt geblieben waren. Eine Anhebung auf den Gemeindedurchschnitt der jeweiligen Unterkunftskategorie hätte im Jahr 1993 eine Zurechnung von rd. 95.000,-- S, 1994 von rd. 114.000,-- S und 1995 sogar von rd. 154.000,-- S erfordert.

Der in der Berufungsverhandlung vorgelegte Zeitungsartikel berichtet von einer gesamtösterreichische Auslastungsstatistik in der Hotelbranche von 28% im Jahr 1998. Den obigen Berechnungen liegen die Auslastungszahlen des Gemeindegebietes, in dem der Bw. seine Beherbergungsbetriebe angesiedelt hat, im Verfahrenszeitraum zugrunde. Da somit die verwendeten Daten eine wesentlich konkretere Vergleichsbasis bieten, erübrigt sich ein Auseinandersetzen mit dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Auslastungswert.

In der Gesamtbetrachtung erscheint ein unter dem oben ermittelten Zurechnungsbetrag liegender SZ im anhängigen Fall nicht vertretbar. Vielmehr ist zu bedenken, dass mit der dargestellten Ermittlung der SZ-Höhe lediglich auf jene Unsicherheiten Bedacht genommen wurde, die sich aus den nachweislich fehlenden Abrechnungsbelegen ergeben. Diese waren aber keinesfalls die einzige, durch die BP hervorgekommene Unsicherheitsquelle in den Unterlagen des Bw. So bringt etwa die vom Bw. selbst angeführte, branchenüblich großzügige Handhabungspraxis mit Abrechnungsblöcken im Bereich der Gästebeherbergung in Verbindung mit dem Fehlen jeglicher Kontrollsysteme im Rechenwerk des Bw. (v.a. keine laufende Kassabuchführung) sowie der, wie dargestellt, wiederholt offensichtlich nicht zeitgerechten Erstellung der Abrechnungsdurchschriften und den größtenteils nicht voll ausgelasteten Bettenkapazitäten, Möglichkeiten weiterer Beherbergungen gänzlich ohne Bezug zu den vorgelegten Abrechnungsblöcken mit sich. Die dargestellten Umstände im Zusammenhang mit den beiden Tourenwochen veranschaulichen dies beispielhaft.

Weiters ist der auffallend geringe Anteil an verrechneten Nebenleistungen für Telefon, Garagennutzung oder Endreinigung zu bedenken, während anderseits auf verschiedenen Belegen ausgewiesene Nebenleistungen gestrichen wurden bzw. ohne Betragsangaben aufscheinen, wobei der Bw. selbst eingeräumt hat, dass die vereinnahmten Telefonerlöse nicht aufgezeichnet wurden. Zudem erscheint die hinsichtlich der Endreinigung vorgebrachte Darstellung wenig überzeugend.

Aber auch jener Einzelbeleg vom 10.6.1993 ist zu berücksichtigen, in welchem neben den Unterbringungs- und Telefonkosten auch solche für eine Jause (2 Bier und ein Käsebrot) ausgewiesen ist. Wie o.a., hat der Bw. dazu im Verfahren darauf verwiesen, dass dieser Beleg

nicht die Handschrift seiner Schwester, die zu dieser Zeit die Frühstückspension betreut hatte, ausweist. Vielmehr glaubte er darin die Handschrift eines Stammgastes zu erkennen, wobei er davon ausging, dieser habe sich, wie dies öfters der Fall sei, selbst eine Jause genommen und diese ordnungsgemäß abgerechnet. Abgesehen von dem Umstand, dass in diesem Beleg nicht nur eine Jause sondern auch eine Unterbringung abgerechnet wird, wobei der angeführte Name des Gastes in den Meldedaten der Gemeinde fehlt, bestätigt das Vorbringen des Bw., dass in seinem Beherbergungsbetrieb auf Wunsch der Gäste durchaus auch zusätzliche Verpflegung zu erhalten ist. Dass tatsächlich neben dem üblichen Frühstück auch gelegentlich auf Anfrage der Gäste, weitere Verpflegung geboten wird, entspricht bei gleichzeitig im Hause wohnhaften Vermietern (bzw. deren Dienstnehmern) zudem den amtsbekannten Usancen in der Tourismusbranche. Allenfalls wurden diese zusätzlichen Leistungen, wegen der Vorbehalte seiner Gattin, auch nur in den Sommermonaten, während der Betreuung durch die Schwester bzw. die Schwiegertochter, angeboten. Nicht zuletzt ist dieser Umstand auch in Verbindung mit der der Eingangs erörterten Situation im Hüttenbetrieb des Bw. und der Gewerbekonzession des Bw. für die Frühstückspension aus dem Jahr 1979 zu sehen, die neben der Beherbergung ausdrücklich auch die "Verabreichung von Speisen jeder Art und (den) Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen" sowie den Ausschank und den Verkauf von alkoholischen und nichtalkoholischen Getränken gestattet.

Schließlich zeigen auch die aufgezeigten Differenzen zwischen den Abrechnungsbelegen und den Daten der Gemeindestatistik, insbesondere wenn in den Belegen weniger Nächte verrechnet wurden als an die Gemeinde gemeldet worden waren, ohne die an die Gemeinde ergangene Meldung zu berichtigen, Bereiche auf, die, über die festgestellten Fehlbelege hinaus, Anlass zum Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der versteuerten Bemessungsgrundlagen geben.

Die Gesamtbetrachtung dieser Umstände lässt die Abdeckung dieser weiteren Unsicherheiten durch einen entsprechend höheren SZ geboten erscheinen. Der erkennende Senat sieht sich daher veranlasst, diesen weiteren Unsicherheiten im Beherbergungsbereich durch eine Erhöhung des SZ von jährlich rd. 5% der erklärten Beherbergungserlöse zu begegnen, somit 1993 durch Zurechnungen von 30.000,-- S, 1994 von 28.000,-- S und 1995 von 25.000,-- S (jeweils Nettobeträge).

Die Zuordnung der SZ zur Frühstückspension bzw. zur Appartementvermietung erfolgt im Verhältnis der in den Abgabenerklärungen 1993-1995 erklärten Beherbergungserlöse (10% USt). Aufgrund der Gewinnermittlung nach der so genannten Bruttomethode

(§ 4 Abs.3, vorletzter Satz EStG 1988) resultieren aus den vorzunehmenden SZ-Zurechnungen Gewinnerhöhungen im Wert der entsprechenden Bruttobeträge (10% USt).

ad c) Privatnutzung der EG-Wohnung im Appartementhaus:

Aufwendungen im Zusammenhang mit Gebäuden sind steuerlich nur insoweit beachtlich, als diese der Einkünftezielung dienen. Ein im Eigentum eines Abgabepflichtigen stehendes Gebäude, das zur entgeltlichen Überlassung an Dritte genutzt wird, ist für die Einkunftsquellenbeurteilung im Allgemeinen in seiner Gesamtheit zu betrachten. Die Einkunftsquelle umfasst bei einheitlicher Bewirtschaftung grundsätzlich sämtliche, an sich getrennt nutzbare Wohnobjekte innerhalb desselben Gebäudes. Vorausgesetzt diese werden tatsächlich im Sinne einer laufenden Teilnahme am Wirtschaftsleben zum Zwecke der Erzielung von Einkünften bewirtschaftet, schadet auch ein vorübergehendes Leerstehen einzelner Einheiten nicht. Dies erfordert aber eine erkennbare, ernsthafte und klar nach außen zum Ausdruck gebrachte Vermietungsabsicht. Ist dagegen aus den Umständen zu ersehen, dass einzelne dieser Wohnobjekte der Einkünftezielung überhaupt nicht (mehr) zu dienen bestimmt sind, sind diese aus der Einkunftsquelle auszuscheiden und entsprechend die darauf entfallenden Aufwendungen steuerlich unbeachtlich. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Vermieter eine solche Wohneinheit zur Deckung seines eigenen Wohnbedarfes nutzt bzw. erkennbar zu nutzen beabsichtigt, da § 20 Abs. 1 Z.2 lit.a EStG 1988 den Abzug von Aufwendungen für die Lebensführung des Abgabepflichtigen bei den einzelnen Einkünften ausschließt.

Ob bzw. ggfs. ab wann eine ernsthafte Vermietung beabsichtigt oder eben nicht (mehr) beabsichtigt ist, ist als innerer Vorgang anhand der für außen stehende Dritte objektiv erkennbaren Gesamtumstände des Falles zu beurteilen. In sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, wie sie von der Judikatur für die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen entwickelt wurden, wird eine gelegentliche Vermietung einer an sich privat genutzten Wohnung für sich noch kein hinreichendes Indiz für deren Zuordnung zum Bereich der Einkünftezielung sein (vgl. z.B. Doralt, Kommentar zum EStG, § 4 TZ 53 und den dort zitierten Fall der gelegentlich an Gäste vermieteten Privatwohnung des Hoteliers).

Im Falle der EG-Wohnung im Appartementhaus des Bw. hat das FA nach dem Ergebnis des erstinstanzlichen RM-Verfahrens in der BVE zutreffend festgestellt, dass diese nicht nur bis zum Beginn der über einen längeren Zeitraum hinweg durchgeführten Umbaumaßnahmen sondern jedenfalls auch noch bis in den Sommer 1994 der Fremdenbeherbergung dienen sollte und auch tatsächlich gedient hat. Dies wurde einerseits durch ausdrückliche und

gesonderte Anführung der Wohnung im Fremdenverkehrsprospekt, anderseits durch die zumindest in den Hauptsaisonen wiederholte gleichzeitige Vermietung beider Wohnungen im Appartementhaus – zuletzt Anfang August 1994 – glaubhaft dargetan.

Daran ändert auch eine, allenfalls in Hinblick auf eine später geplante Privatnutzung, gehobene Ausstattung der Wohnung im Rahmen des Umbaues nichts, zumal dieser Beurteilung in gewissem Umfang auch eine Frage des persönlichen Geschmackes zu Grunde liegt. Anders wäre allenfalls eine Ausstattung zu beurteilen, die nach den Umständen zweifelsfrei in erster Linie einem privaten Repräsentationsbedürfnis entspringt, die somit klar und eindeutig nicht durch die Absicht, Einkünfte zu erzielen veranlasst war. Für die Annahme einer derart aus dem ortsüblichen Rahmen für Gästeappartements fallenden Luxusausstattung bietet das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens im anhängigen Fall allerdings keinen Anlass. Solange die Wohnung nachweislich nicht nur fallweise sondern grundsätzlich dauernd für die Gästebeherbergung zur Verfügung gestellt wurde, diente ihre allenfalls aufwendigere Ausgestaltung zweifellos unmittelbar der Einkünftezielung und war auch nicht einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen.

In den Jahren 1993 und 1994 zeigen die Auslastungssätze zwar für die EG-Wohnung im allgemeinen niedrigere Auslastungen als für die OG-Wohnung, doch jedenfalls bis zur Wintersaison 1994 ein Belegungsausmaß, das keinen Zweifel an einer Nutzung der beiden Einheiten für die Gästebeherbergung offen lässt. Tw. lag der Auslastungssatz sogar über den entsprechenden Durchschnittswerten im Gemeindegebiet. Eine private Dauernutzung durch den Bw. ist etwa für die Wintersaison 1993/1994 aufgrund dieser Auslastungszahlen auszuschließen. Dass er von Oktober bis Weihnachten bzw. im April und Mai dort gewohnt hat, ist zwar denkbar, allerdings hat das Verfahren keine dbzgl. Feststellungen zu Tage gebracht.

Das FA hat in der BVE die Verwendung der EG-Wohnung im Rahmen der Beherbergung bis August 1994 als erwiesen erachtet und gleichzeitig auch die bis dahin getätigten Renovierungsaufwendungen für diese Wohnung als durch die Vermietungstätigkeit veranlasst beurteilt. Dem ist, wie unten im Detail ausgeführt wird, grundsätzlich zuzustimmen. Soweit das Vorbringen im Verfahren die Frage einer angemessenen oder allenfalls repräsentativ veranlassten Wohnungsausstattung betraf, bedurfte es unter diesen Umständen keiner weiteren Auseinandersetzung in der Berufungsentscheidung.

Anders sieht die Beurteilung für die Zeit ab August 1994 aus. Ab dieser Zeit errechnen sich aus den vorgelegten Unterlagen für beide Wohnungen auffällig niedrige Auslastungszahlen im

Vergleich zu den Vorjahren, und zwar insbesondere in den Sommermonaten. Für 1995 weist allerdings auch der Gemeindetrend eine markant niedrigere Auslastung bei Ferienwohnungen aus, während in der Gesamtstatistik aller Beherbergungsbetriebe für dieses Jahr nur ein leichter (allenfalls witterungsbedingter) Rückgang der Nächtigungszahlen festzustellen ist. Der Bw. hatte bereits im Betriebsprüfungsverfahren auf die besonders schlechte Witterung im Sommer 1995 verwiesen.

In absoluten Zahlen war die OG-Wohnung in den Sommersaisonen 1994 und 1995 jeweils für rd. drei Wochen vermietet. Die EG-Wohnung war nachweislich überhaupt letztmalig am 8. August 1994 vermietet worden (zu diesem Zeitpunkt war gleichzeitig auch die Wohnung im OG belegt gewesen).

Die im Verfahren vorgebrachte, letzte Vermietung der EG-Wohnung im Februar 1995 erscheint dagegen nicht hinreichend erwiesen. In der entsprechenden Zeit war die OG-Wohnung leer gestanden. Zwar liegt der in der Abrechnung vom 11. Februar 1995 angeführte Tagespreis mit 1.000,-- S unter dem für die OG-Wohnung zu dieser Zeit verrechneten Preis von 1.100,-- S pro Tag, doch entspricht ein Preisnachlass, im Falle einer Zweierbelegung einer für eine Vermietung an bis zu fünf Personen geeigneten Wohnung, durchaus einem branchenüblichen Vorgehen. Der Bw. selbst ist im September 1993 und 1995 bei Vermietungen im Appartementhaus in gleicher Weise vorgegangen.

Zu bedenken ist, dass die Frühstückspension zur fraglichen Zeit im Februar 1995 zur Gänze belegt gewesen war. Um Gäste, die an sich dort untergebracht werden sollten, nicht an einen Konkurrenzbetrieb zu verlieren, ist eine Vermietung des OG-Appartements zu einem etwas günstigeren Preis durchaus nachvollziehbar. Durch die ausnahmsweise Verrechnung eines Entgeltes für die Endreinigung und eines zusätzlichen, im gesamten PZR überhaupt einmaligen, Entgeltes für die Garagenbenutzung wurde der Preisnachlass im Endeffekt ohnehin relativiert.

Unter diesen Umständen erscheint es, da für die EG-Wohnung im Übrigen seit Anfang August 1994 keine Vermietung mehr aufscheint, eher glaubhaft, dass die Abrechnung vom 11. Februar 1995 tatsächlich das Appartement im OG betroffen hat, welches sowohl davor, während der Weihnachtsferienzeit, als auch danach, in den Wochen der Semesterferien, bis 11. März praktisch durchgehend vermietet war, folgt man dem Vorbringen des Bw., aber gerade in der fraglichen Woche leer gestanden wäre.

Doch selbst wenn die EG-Wohnung tatsächlich im Februar noch einmal an Touristen vermietet worden sein sollte, würde diese einmalige Verwendung zur Gästebetreibung im Sinne der

zitierten Grundsätze für die Zuordnung von gelegentlich vermieteten Privatwohnungen nichts daran ändern, dass aufgrund des Verfahrensergebnisses von einer Entnahme der Wohnung aus dem Vermietungsbereich und Überführung in die Privatnutzung spätestens zu dem in der BVE angenommenen Zeitpunkt auszugehen ist.

Zunächst ist anzumerken, dass der Bw. im Prüfungsverfahren zwei Mal persönlich angegeben hat, die EG-Wohnung ab 1995 verstärkt privat genutzt zu haben. Einem Aktenvermerk in den Prüferunterlagen ist zu entnehmen, dass er sich bereits beim ersten Kontakt mit dem Prüfer zu Prüfungsbeginn im August 1997 dahingehend geäußert hatte, dass er eine Wohnung im Appartementhaus gemeinsam mit seiner Gattin fallweise und "häufiger als in den Vorjahren" privat nutze. Im November 1997 hatte er die fallweise und ab 1995 zunehmende, v.a. in der Zwischensaison des Hüttenbetriebes anfallende, Privatnutzung der EG-Wohnung niederschriftlich bestätigt und erstmalig auch auf deren geplante Nutzung als Alterswohnsitz hingewiesen. Im April 1998 hatte sodann sein steuerlicher Vertreter den Text einer im Zuge eines Augenscheines aufgenommenen Niederschrift, nach Darstellung des abgabenbehördlichen Erhebungsorganes, praktisch diktirt. In dieser Niederschrift heißt es ausdrücklich, dass die EG-Wohnung "ab 1995 in den Zwischensaisonen (tote Zeit) privat genutzt wird." Anlässlich der Aufnahme beider Niederschriften war überdies von den abgabenbehördlichen Organen eindeutig die Privatnutzung durch den Bw. und seine Gattin festgestellt worden. Dem später im Rechtsmittelverfahren unter Hinweis auf die Schwerhörigkeit des Bw. gemachten Widerruf dieser Angaben, kann unter diesen Umständen keine hinreichende Glaubwürdigkeit eingeräumt werden. Im Übrigen darf hinsichtlich der vorgebrachten Schwerhörigkeit des Bw. an die Ausführungen zum Bereich Hüttenbetrieb erinnert werden.

In der BVE wurde der Entnahmepunkt mit August 1994 angenommen.

Anfang August 1994 waren nach den Abrechnungsunterlagen, wie ausgeführt, beide Wohnungen im Appartementhaus letztmalig gleichzeitig an Gäste vermietet worden. Ein Blick auf die Auslastungszahlen zeigt, dass das Objekt in der gesamten Sommersaison 1994 äußerst schwach belegt war. Tatsächlich weisen die Abrechnungsunterlagen lediglich in der Zeit von 28.7-8.8.1994 eine Belegung dieser Wohnung aus. Damit gingen die Nächtigungen in der EG-Wohnung gegenüber der Sommersaison 1993 um rd. 78 % und gleichzeitig in der OG-Wohnung um rd. 62% zurück. Dies obwohl, nach den Angaben des Bw im Zusammenhang mit den Gratisgetränken im Hüttenbetrieb, die Witterungslage gerade in diesem Jahr besonders gut gewesen war und die Gemeindestatistik für die Sommersaison insgesamt nur einen 4%igen Auslastungsrückgang ausweist.

Bereits für diese Saison erscheint somit die ernsthafte Vermietungsabsicht fraglich. Allerdings sind in diesem Zusammenhang die 6 Fehlblätter in dem in der Sommersaison 1994 verwendeten Abrechnungsblock 5 sowie jene aus dem Block 9 in Erinnerung zu rufen, wobei Letzterer, wie bereits ausgeführt, soweit darin noch Blätter vorhanden sind, ausschließlich die Handschrift der nur in der Sommersaison tätigen Schwiegertochter ausweist und sich für 1993/1994 zur Gänze auf das Appartementhaus bezieht. Die Annahme einer tatsächlich noch bis in die Sommersaison 1994 reichenden unternehmerischen Nutzung beider Wohneinheiten im Appartementhaus, von der das FA in der BVE ausgegangen ist, erscheint unter diesen Umständen vertretbar.

Während die OG-Wohnung im Folgejahr weiter laufend vermietet worden war, fehlen für die EG-Wohnung derartige Nachweise für die Zeit nach dem 8.8.1994 allerdings gänzlich und erscheint nach den festgestellten Gesamtumständen deren weitere Verwendung für die Gästevermietung nicht glaubhaft.

Noch krasser wird der Unterschied in der Auslastung bei Betrachtung der Daten für das Jahr 1995. Nach der Gemeindestatistik nahmen die Unterbringungen in Ferienwohnungen von 1993 bis 1995 um knapp die Hälfte ab. Die OG-Wohnung des verfahrensgegenständlichen Appartementhauses lag mit einer um rd. ein Drittel verminderten Auslastung sogar günstiger als der Gemeindeschnitt. Die Auslastung der EG-Wohnung wäre aber in diesem Zeitraum – selbst wenn man die Einzelunterbringung im Februar 1995 dieser Wohnung zuordnet – um rd. 88% (andernfalls sogar um 100%) zurückgegangen.

Mit einer verstärkten örtlichen Konkurrenzsituation lässt sich dieser Rückgang jedenfalls nicht erklären, da diese die OG-Wohnung gleichermaßen betrifft.

Auch die renovierungsbedingte Preisanhebung bietet dafür keine hinreichende Erklärung, nachdem die Preise für beide Wohnungen bereits ab der Wintersaison 1994 angehoben worden waren und in dieser Saison jeweils sogar Nächtigungszuwächse (von insgesamt rd. 11%) zu verzeichnen gewesen waren. Die vorgebrachte (nochmalige) Preisanhebung für die EG-Wohnung im Jahr 1995 schlägt sich ausschließlich in der Abrechnung vom 11.2.1995 nieder. Dort stellt sie sich allerdings, wie oben erörtert, vielmehr als Preisnachlass für die OG-Wohnung dar.

Schließlich erscheint es auch unverständlich, weshalb der Bw. bei ernsthafter Vermietungsabsicht, die angebliche Preisanhebung von 100,-- S pro Tag nicht wieder rückgängig gemacht hat, sobald die Unvermietbarkeit evident wurde. Ein wirtschaftlich agierender Unternehmer hätte zweifellos eher einen niedrigeren Erlös in Kauf genommen, als

gänzlich auf Einnahmen zu verzichten, zumal die Erfahrung aus der Wintersaison des Vorjahres gezeigt hatte, dass zu diesem Preis eine Auslastung von mehr als 45% zu erzielen war.

Bezüglich des Stromverbrauches wurde durch die Vorlage von Stromabrechnungsunterlagen dargetan, dass der markante Verbrauchsanstieg in der Abrechnungsperiode März 1993 – März 1994 durch die Umstellung der Warmwasseraufbereitung auf Strom bedingt gewesen war. Der Rückgang im Folgejahr geht grundsätzlich mit dem Auslastungsrückgang im Vermietungsbereich ab der Sommersaison 1994 konform. Das Ausmaß dieses Einbruches im Vermietungsbereich hätte allerdings eine wesentlich stärkere Einsparung bei den Stromkosten erwarten lassen. Der moderate Rückgang des Stromverbrauches (-16%) weist auf eine fortgesetzte Stromnutzung hin, deren Ursache nach dem Verfahrensergebnis einerseits im Vermietungsbereich zu finden ist (fehlende Abrechnungsbelege bzw. Erlöse aus der Vermietung der OG-Wohnung), die zum anderen aber auch durch eine verstärkte Privatnutzung der EG-Wohnung erklärbar wird.

Der Anstieg der Stromkosten für das Appartementhaus im Abrechnungszeitraum März 1995-März 1996 um nahezu 45% gegenüber der vorangegangenen Abrechnungsperiode, trotz des neuerlichen Auslastungsrückganges im Jahr 1995 , während im gleichen Zeitraum der Stromkostenanstieg in der Frühstückspension mit rd. 11% deutlich geringer ausfiel, wird durch die vorgebrachte Argumentation des Bw. jedenfalls nicht erklärt. Da zudem der Stromverbrauch des Sohnes ab dessen Wegzug im November 1995 wegfiel, ist die Entwicklung der Stromkosten, selbst wenn ein Teil davon auf bis dato nicht offen gelegte Vermietungen der OG-Wohnung zurückzuführen ist, als deutliches Indiz für eine verstärkte Privatnutzung des Objektes in dieser Abrechnungsperiode zu werten.

Die Gesamtbeurteilung dieser Umstände lässt aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates mit hinreichender Sicherheit den Schluss zu, dass spätestens ab dem vom FA in der BVE angenommenen Zeitpunkt, eine nachweisbare, ernsthafte Absicht zur Vermietung der EG-Wohnung im Appartementhaus des Bw. nicht mehr bestanden hat.

Der für 1995 bereits in der Abgabenerklärung ausgeschiedene PA von rd. 59% der Kosten für Strom und Heizung des Appartementhauses (incl. Heizungsreparatur), ein Anteil der dem Flächenanteil der EG- und der vom Sohn benutzten Kellerwohnung am Gesamtobjekt entspricht, rundet dieses Bild ab. Die vom Bw. im Verfahren vorgebrachte Begründung (aus prüfungstaktischen Gründen überhöht ausgeschiedener PA) erscheint schon deshalb nicht schlüssig, weil die Privatnutzung durch den Sohn bereits in den vorangegangenen Jahren in

gleicher Weise vorgelegen war, ohne dass dies zum Ansatz eines auch nur geringen PA in den Abgabenerklärungen geführt hatte.

Dass 1995 Privatnutzungsanteile auch bei der Frühstückspension ausgeschieden worden waren, erscheint unbedenklich, weil einerseits die Tochter bzw. später der Sohn mit seiner Familie dort gewohnt hatten und überdies im Verfahren keine Umstände hervorgekommen sind, die auf eine Nutzung der zuvor vom Bw. privat verwendeten EG-Wohnung für Vermietungszwecke schließen ließen.

Ein Anbieten der EG-Wohnung im Fremdenverkehrsprospekt für die Wintersaison 1994/1995 wurde durch das Verfahren nicht erwiesen, da ein Prospekt für diesen Zeitraum nicht greifbar war. Gesichert ist demnach die Bereitstellung der EG-Wohnung letztmalig für die Sommersaison 1994.

Die Anführung der Telefonnummer der Frühstückspension im Prospekt erscheint in Hinblick auf die Abwesenheit des Bw. und seiner Gattin in den Sommermonaten, während der nach seinen Angaben die Schwester in der Frühstückspension wohnte, verständlich. Ab der Wintersaison 1995/1996, für welche nachweislich im Prospekt die Adresse und Telefonnummer der Frühstückspension zur Kontaktaufnahme aufscheint, war dort bereits die Schwiegertochter ganzjährig wohnhaft. Mangels Vorlage des Prospektes für 1994/1995 konnte für diesen Zeitraum auch zu diesem Faktum keine Feststellung getroffen werden. Vielmehr verblieb die vorgebrachte Argumentation des Bw. letztlich eine nicht erwiesene Behauptung.

Ebenso wenig vermag der Einbau einer Waschzelle in der EG-Wohnung deren fortgesetzte Verwendung zur Einkünftezielung nach August 1994 zu erhärten, zumal die Wohnung nach dem Vorbringen des Bw. davor über keine Sanitärräumlichkeiten verfügt hatte und eine derartige Maßnahme somit für eine Privatnutzung der Wohnung in gleicher Weise zweckdienlich war. Da kaum davon auszugehen ist, dass ein Ferienappartement gleichzeitig an Gäste vermietbar ist, die zueinander in keiner Nahebeziehung stehen, ist dem Hinweis auf die zweiseitige Begehbarkeit der Waschzelle in der Praxis wohl nur geringe Bedeutung beizumessen.

In der Gesamtbeurteilung kommt dem Berufungsbegehr somit in diesem Punkt eine Berechtigung nur in jenem Umfang zu, wie ihm bereits im Rahmen der BVE entsprochen wurde.

ad d) USt-Pflicht von Teilen der Ortstaxe:

Bemessungsgrundlage für die USt ist das ungekürzte Entgelt ohne Abzug von Unkosten. Dies trifft grundsätzlich auch auf Abgaben bzw. abgabenähnliche Aufwendungen zu, die der Unternehmer im Zusammenhang mit den Einnahmen zu tragen hat und die er an seine Geschäftspartner weiterverrechnet. Eine in § 4 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich normierte Ausnahme bilden durchlaufende Posten (in § 4 Abs. 3, 1.Satz UStG 1972 ident geregelt). Dabei handelt es sich um Beträge, die in fremdem Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und auch verausgabt werden. Da der Unternehmer hier nur die Funktion eines Mittelsmannes einnimmt, fehlt es insoweit an einem Leistungsaustausch zwischen seinem Geschäftspartner und ihm, weshalb solcherart vereinnahmte Beträge nicht zu der von ihm zu versteuernden USt-Bemessungsgrundlage gehören. Voraussetzung für diese Behandlung ist dabei jedenfalls, dass der Dritte und nicht der Unternehmer diese schuldet. Handelt es sich dagegen um Kostenersätze, die der Unternehmer selbst schuldet und die er sich von seinem Geschäftspartner abgelten lässt, bilden diese einen Teil seiner USt-Bemessungsgrundlage auch dann, wenn er sie als gesonderte Position in der Rechnung ausweist. Durch eine derartige Darstellung macht er insoweit lediglich die Preisbildung gegenüber seinem Geschäftspartner transparent, umsatsteuerlich bleiben diese Beträge aber dennoch Teil seines verrechneten Leistungsentgeltes.

Im Verfahrenszeitraum waren vom Bw. unter dem Titel Ortstaxe 13,-- S je Gästenächtigung an die Gemeinde abzuführen. In den Gästeabrechnungen scheint diese Position jeweils gesondert auf. Nach den Prüferfeststellungen gliederte sich dieser Betrag in die Fremdenverkehrsabgabe (7,-- S), eine Werbeumlage (5,-- S) und einen Bäderschilling (1,-- S). Die Erhebung der FVA erfolgte auf Basis des Stmk. Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetzes (NFWAG) 1980, vormals Stmk. FremdenverkehrsabgabeG (FVAG) 1980, LGBI. Steiermark 54/1980 idF. der LGBI. 24/1982, 55/1984 und 23/1990.

§ 1 leg. cit. lautete: "*In der Steiermark wird eine Fremdenverkehrsabgabe von Nächtigungen und eine Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen eingehoben.*"....

Nach § 2 ist Abgabepflichtiger der FVA von Nächtigungen, "*wer in einer Gemeinde des Landes Steiermark*

- a) *in einem gastgewerblichen oder sonstigen Beherbergungsbetrieb,.....*
- c) *in einer Privatunterkunft*

gegen Entgelt Unterkunft nimmt, ohne in dieser Gemeinde seinen ordentlichen Wohnsitz (§ 5 Abs 1 Staatsbürgerschaftsgesetz 1985, BGBI Nr. 311) zu begründen. Es ist gleichgültig, ob das Entgelt vom Unterkunftsnehmer oder durch Dritte für diesen geleistet wird."

Nach § 4 Abs 1 beträgt die FVA 7,-- S pro Person und Nächtigung. § 4 Abs. 2 und 3 verpflichten bei Beherbergungen in gastgewerblichen oder sonstigen Beherbergungsbetrieben den Inhaber, bei einer Beherbergung in Privatunterkünften den Unterkunftsgeber zur Einhebung der Abgabe gleichzeitig mit der Begleichung der Rechnung für die Unterkunft. Die Einhebungspflichtigen haften für die richtige Abfuhr der Abgabe insoweit, als ihre Rechnung vom Gast beglichen wurde.

§ 9a leg. cit. lautet: *(1) Für Ferienwohnungen ist nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen eine jährliche Abgabe zu leisten.*

.(2) Eine Ferienwohnung ist eine Wohnung oder sonstige Unterkunft in Gebäuden oder baulichen Anlagen, die nicht der Deckung eines ganzjährig gegebenen Wohnbedarfes dient, sondern überwiegend zu Aufenthalten während der Freizeit, des Wochenendes, des Urlaubes, der Ferien oder auch nur zeitweise für nichtberufliche Zwecke als Wohnstätte dient.

(3) Abgabepflichtiger ist der grundbürgerliche Eigentümer der Ferienwohnung.....

(5) Wird eine Ferienwohnung in einer Weise genutzt, daß dadurch die Pflicht zur Entrichtung der Fremdenverkehrsabgabe von Nächtigungen im Sinne der §§ 2 und 4 Abs 1 und 2 entsteht, so ist für die Dauer dieser Nutzung nur diese Abgabe vorzuschreiben.

Soweit die vom Bw. vereinnahmten Ortstaxen die in den zitierten §§ 2 – 4 des Stmk. NFWAG 1980 geregelte Abgabe umfassten, stellten sie nach den dargestellten Grundsätzen des Umsatzsteuerrechtes somit keinen Teil der USt-Bemessungsgrundlage dar. Die nach den landesgesetzlichen Bestimmungen für Ferienwohnungen zu entrichtende Abgabe gehört dagegen, im Falle ihrer Weiterverrechnung an den Gast, zum Leistungsentgelt des Vermieters, da sie vom Gebäudeeigentümer und nicht vom Gast geschuldet wird.

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens wurden im Verfahrenszeitraum grundsätzlich sowohl für die Nächtigungen in der Frühstückspension als auch für jene im Appartementhaus des Bw. die Nächtigungsabgabe nach §§ 2ff leg. cit. – jeweils mit gesondertem Rechnungsausweis - verrechnet bzw. abgeführt. Die unterlassene Einbeziehung dieser Beträge in die USt-Bemessungsgrundlage entsprach hinsichtlich der Frühstückspension zweifelsfrei der Rechtslage. Für die beiden Wohnungen im Appartementhaus unterblieb eine bescheidmäßige Vorschreibung der FVA von Ferienwohnungen nach §§ 9a ff leg. cit. durch die Gemeinde. Eine

Klärung, ob dies Rechtens war, ist nicht Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Für dieses ist lediglich relevant, dass der Bw. auf diese Weise bezüglich seines Appartementhauses nicht zum Schuldner der Ferienwohnungsabgabe geworden war sondern aufgrund der Subsidiaritätsregelung des § 9a Abs 5 NFWAG die dort einquartierten Gäste die Entrichtung der Nächtigungsabgabe nach § 2 des Gesetzes geschuldet hatten. Die in den Abrechnungen für Beherbergungen im Appartementhaus als Teil der gesondert ausgewiesenen Ortsabgabe enthaltene FVA stellte somit umsatzsteuerlich ebenfalls einen nach § 4 Abs. 3 UStG 1994 bzw. 1972 zu behandelnden Durchlaufposten dar.

Für die beiden anderen Komponenten der Ortsabgabe, die Werbeumlage und den so genannten Bäderschilling fehlte eine vergleichbare Rechtsgrundlage. Nach dem Verfahrensergebnis handelte es sich hierbei um Beträge, für welche die Gemeinde nur die Einhebung durchführte. In weiterer Folge leitete sie diese Gelder an private Rechtsträger, nämlich in Bezug auf die Werbeumlage an den R. Verkehrsverein (bzw. zwischenzeitig den Tourismusverband R als dessen Rechtsnachfolger) und hinsichtlich des Bäderschillings an die R. Verkehrsbetriebe GmbH als Betreiberin des örtlichen Hallenbades weiter.

Rechtsgrundlage für diese Vorgangsweise war hinsichtlich der Werbeumlage ein Mitte der 50iger Jahre des vorigen Jahrhunderts gefällter Generalversammlungsbeschluss des Verkehrsvereines R. Ziel dieses Beschlusses war es gewesen, mit der Einhebung einer Werbeumlage die Finanzierung von Werbemaßnahmen des Verkehrsvereines sicher zu stellen. Es handelte sich dabei ausdrücklich um einen freiwilligen Beitrag der Vereinsmitglieder.

Als privatrechtlichem Rechtsträger fehlte dem Verkehrsverein die Amtsgewalt, um Nichtmitgliedern (insbesondere Touristen) eine Zahlungspflicht ohne konkrete, vertragliche Vereinbarung auferlegen zu können. Zudem erbrachte der Verkehrsverein seine Leistungen (diverse Werbemaßnahmen zur Förderung der Attraktivität der Fremdenverkehrsbetriebe der Region) auch in erster Linie für seine Mitglieder, die Tourismusbetriebe der Gemeinde. Schuldner der Werbeumlage waren unter diesen Umständen eindeutig die Inhaber der Tourismusbetriebe.

In Bezug auf den Bäderschilling ergibt sich nach dem Verfahrensergebnis eine etwas anders gelagerte Situation. Diese Abgabe wurde mit Gemeinderatsbeschluss vom 4. April 1979 mit Wirkung ab 1.11.1979 als Beitrag aller vom Tourismus profitierenden Vermieter eingeführt, um diverse Infrastrukturinvestitionen, damals insbesondere das in Planung bzw. Bau befindliche Hallenbad, sicher zu stellen. Es handelte sich demnach um eine öffentlich rechtliche Zahlungspflicht aufgrund des genannten Gemeinderatsbeschlusses. Allerdings

wurden auch hier die Vermieter bzw. Inhaber von Tourismusbetrieben verpflichtet. Sie sind daher die Schuldner des Bäderschillings und nicht die Gäste. Dies wird nicht zuletzt durch den Umstand bestätigt, dass sich Betriebsinhaber durch eine alternative (stille) Beteiligung an der R. Fremdenverkehrs GmbH von der Verpflichtung zur Entrichtung des Bäderschillings befreien konnten.

Für beide Beträge, Werbeumlage und Bäderschilling, ergibt sich somit USt-rechtlich die selbe Konsequenz: Da es am Merkmal der "fremden Rechnung" im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG fehlte, waren diese Teile der Ortstaxe in die Bemessungsgrundlage für die USt einzubeziehen. Daran änderte auch der Umstand nichts, dass die Ortstaxe in den Abrechnungen mit den Gästen gesondert ausgewiesen worden war.

Da den angefochtenen Bescheiden diese rechtliche Beurteilung zugrunde liegt, ergab sich kein Änderungsbedarf in diesem Punkt.

e) UST-Entsteuerung der Personalverpflegung:

§ 3 Abs. 10 UStG 1994 bestimmt, dass ein Tausch vorliegt, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. § 3a Abs. 2 UStG 1994 definiert einen Vorgang als tauschähnlichen Umsatz, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

Der Bw. hat sein Begehr auf Entsteuerung der Personalverpflegung von der USt mit dem Hinweis auf die dazu ergangene EUGH-Judikatur vom 16.10.1997, Rs. C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG begründet. In diesem Urteil hat der GH zum Fall einer unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern durch den Dienstgeber festgestellt, Art 6 Abs 2 der 6.MWSt-RL sei dahingehend auszulegen, dass eine unentgeltliche Leistung des Dienstgebers an seine Mitarbeiter dann als unternehmensfremde Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen anzusehen ist, wenn diese dem privaten Bedarf des Mitarbeiters dient. Eine solche Leistung ist nach Art 6 Abs. 2 der 6.MWSt-RL einer entgeltlichen Leistung gleichzustellen, sie unterliegt demnach grundsätzlich der Umsatzbesteuerung. Nach dem Leitsatz des EUGH-Urtiles findet diese Bestimmung jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens in Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benützen und wechselnde Arbeitsstätten, es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung legt den im zitierten EUGH-Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Grundsatz in Fällen der Überlassung kostenloser Mahlzeiten an Arbeitnehmer so aus, dass eine Umsatzbesteuerung dann zu unterbleiben hat, wenn die Arbeitgeberleistung vorwiegend betrieblichen Interessen dient. Dies wird etwa dann als gegeben erachtet, wenn durch den Verzehr der angebotenen Speisen am Arbeitsplatz, ein Verlassen der Betriebsräume während der Mittagspause vermieden wird und damit eine kurzfristige Erreichbarkeit des Arbeitnehmers während der Essenspause sichergestellt ist (VwGH 4.6.2003, 98/13/0178 mit Verweis auf Ruppe, UStG 1994², § 1 TZ 154).

Im anhängigen Fall hatte die zur Verfügung gestellte Verpflegungsmöglichkeit nach dem Verfahrensergebnis glaubhaft keine Auswirkung auf die Entlohnung der Dienstnehmer. Insbesondere hatten die Dienstnehmer des Bw. im PZR dafür weder etwas zu bezahlen noch erfolgte eine entsprechende Lohnkürzung. Die Inanspruchnahme der angebotenen Verpflegungsmöglichkeit tangierte vielmehr in keiner Weise die Lohnhöhe.

In Hinblick auf die besonderen örtlichen Verhältnisse des Hüttenbetriebes lag die unentgeltliche Verpflegung der Dienstnehmer zwar zweifellos in deren Privatinteresse, da sie sonst überhaupt keine Gelegenheit gehabt hätten, sich innerhalb einer vertretbaren Zeit angemessen zu verpflegen bzw. zum Dienstort (zurück) zu gelangen. Daneben hatte aber auch der Bw. als Dienstgeber ein konkretes betriebliches Interesse an einer derartigen Regelung, hätte er ohne dieses Angebot wohl große Probleme, überhaupt Dienstnehmer für seinen Betrieb zu bekommen. Unter diesen Umständen ist im Sinne der angeführten VwGH-Auslegung des zit. EUGH-Urtiles jedenfalls nicht von einem primären Arbeitnehmerinteresse auszugehen. Vielmehr wurde damit auch maßgeblichen betrieblichen Interessen entsprochen, sodass in der unentgeltlichen Verpflegung der Dienstnehmer des Hüttenbetriebes i. S. der zitierten Judikatur kein steuerpflichtiger Eigenverbrauch zu erblicken ist.

Dagegen lagen für die Dienstnehmer der Frühstückspension keine derart exponierten örtlichen Verhältnisse vor. Sonstige betriebliche Interessen an deren Verpflegung vor Ort wurden im Verfahren nicht vorgebracht und sind aufgrund der Betriebsart auch nicht erkennbar. Die besonderen, für eine Umsatzsteuerfreiheit der Personalverpflegung sprechenden Umstände waren demnach nur in Bezug auf die Dienstnehmer des Hüttenbetriebes als gegeben anzunehmen.

Diese Beurteilung trifft allerdings auch bei den Dienstnehmern des Hüttenbetriebes nur für die Rechtslage nach dem UStG 1994, somit für Zeiträume ab 1.1.1995, zu. Für die Besteuerung

bis einschließlich 1994 war der Sachverhalt dem Regime des UStG 1972 unterworfen. § 3 UStG 1972 war mit "Lieferung, sonstige Leistung" überschrieben, definierte in seinem ersten Absatz grundsätzlich den Begriff der Lieferung, in seinem Abs. 9 den Begriff der sonstigen Leistungen und normierte im Abs. 14 in dessen für Zeiträume ab dem Jahre 1990 durch BGBl. 281/1990 gestalteten Fassung Folgendes:

"Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht. Die ohne ein besonders berechnetes Entgelt erfolgende Beförderung der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber oder ein von ihm beauftragtes Beförderungsunternehmen sowie die ohne ein besonders berechnetes Entgelt erfolgende Verschaffung von Versicherungsschutz durch den Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer gelten nicht als tauschähnlicher Umsatz."

Zum Umsatzsteuergesetz 1972 für Zeiträume vor dem Geltungsbereich des § 3 Abs.14 UStG 1972 in seiner oben wiedergegebenen Fassung hat der VwGH (freiwillige) Leistungen des Arbeitgebers gegenüber seinen Arbeitnehmern wiederholt mit der Begründung als umsatzsteuerbar beurteilt, die solchen Leistungen des Arbeitgebers gegenüber stehende Arbeitsleistung des Arbeitnehmers begründe einen tauschähnlichen Umsatz (siehe die Erkenntnisse vom 19.Jänner 1984, 82/15/0099, vom 14.Dezember 1987, 85/15/0071, Slg. N.F. Nr.6277/F, und vom 7.Mai 1990, 89/15/0036 und 89/15/0073, Slg. N.F. Nr. 6493/F und 6495/F). Die von den Arbeitgebern dieser Beschwerdefälle erbrachten Leistungen bestanden unter anderem auch in der Abgabe verbilligter oder kostenloser Mahlzeiten. Aus den in diesen Erkenntnissen dargelegten Gründen ist die Abgabe kostenloser Mahlzeiten im Geltungsbereich des UStG 1972 als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.

Das Begehren des Bw. auf Entsteuerung seiner im PZR unentgeltlich gewährten Personalverpflegung von der USt war deshalb hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 abzuweisen, dagegen bezüglich des Jahres 1995 stattgebend zu erledigen, soweit es die Verpflegung der Dienstnehmer des Hüttenbetriebes betrifft (Minderung der USt-Bemessungsgrundlage um 28.755,-- S beim 10%-Umsatz bzw. um 1.720,-- S beim 20%-Umsatz, Gewinnerhöhung um die bisher darauf entfallende USt).

Dem Berufungsbegehren bezüglich des in den angefochtenen Bescheiden des Jahres 1994 doppelt berücksichtigten Parkettbodens wird analog zur BVE entsprochen.

Die Auswirkungen dieser Entscheidung auf die zu versteuernden Bemessungsgrundlagen sind den Beilagen B zu entnehmen.

Beilagen:

- A) Berechnung der Durchschnittserlöse je Abrechnungsbeleg im Beherbergungsbereich (4 Blätter)
- B) 6 Berechnungsblätter/rechnerische Darstellung der BE-Auswirkungen

Graz, 17. Juni 2004