



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw (vormals Bw.), Adresse, vertreten durch Dkfm. X WT u. Stb. GmbH, 4320 P, Linzer Str. 36, vom 15. Februar 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes P, vertreten durch Heinz An, vom 28. November 2001 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1999, Umsatzsteuerfestsetzungen Jänner bis November 2000 und Jänner und Februar 2001 sowie vom 12. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC vom 18. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 und 2001 nach der am 17. Juli 2008 in 4020 Li, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufungen hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 und hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 und 2001 werden teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	0 €/0 S	Körperschaftsteuer	0 €/0 S

Anrechenbare Steuer			-5,45€/75 S	
			- 75 S	
festgesetzte Körperschaftsteuer (Gutschrift)			-5,45 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	0 €/0 S	Körperschaftsteuer	1090,09 €/15000 S
			15000 S	
festgesetzte Körperschaftsteuer (Gutschrift)			1090,09 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	0 €/0 S	Körperschaftsteuer	1749,96 €/24080 S
			24080 S	
festgesetzte Körperschaftsteuer (Gutschrift)			1749,96 €	

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	19.693,97 € 270.995 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	3866,12 €/53199 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-23598,09 € 324716,73 S
			-271.518 S	
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			-19.731,98 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige	113675,15 € 1564204,13 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	22371,52€ 307838,77 S

	innergemeinschaftliche Erwerbe		abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-17244,08 € 237283,74 S
				70555 S
festgesetzte Umsatzsteuer				5127,43 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	10682,39 € 146992,88 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	2089,42 € 28751,08 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-4298,14 € 59143,66 S
				- 30393 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-2208,75 €

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

Entscheidungsgründe

Bei der Bw., einer GesmbH mit Sitz in P, wurde in der Zeit vom 22. Februar 2001 bis 19. November 2001 eine Betriebsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt.

Mit 28. Juni 2001 wurde seitens des Finanzamtes ein Vorbesprechungsprogramm erstellt und ausgeführt: Dem Finanzamt sei bekannt geworden, dass Alfred L und Anton B als geschäftsführende Gesellschafter der Bw. seit Betriebseröffnung im Dezember 1999 Umsatzverkürzungen vorgenommen hätten, um damit nicht angemeldetes Personal zu entlohnen und sei am 22. Februar 2001 eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden. Es sei ein Prüfungsauftrag für eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG erstellt worden. Bei Sichtung und Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen sei folgendes festgestellt worden: Die laufenden Aufzeichnungen und Buchhaltung

würden von Hannelore L, der Gattin des Geschäftsführers Alfred L erledigt. Lediglich die Aufbuchung auf den EDV-Konten und der Jahresabschluss werde vom Stb. X aufgrund der von Frau L übergebenen Unterlagen durchgeführt. Die im Kassabuch eingetragenen Tageslosungen seien massiv verkürzt worden. Es seien Aufzeichnungen gefunden worden, aus denen hervorgehe, dass von den eingenommenen Beträgen die Kosten für schwarz beschäftigtes Personal sowie für getätigte Schwarzeinkäufe (Zigaretten, Kaffee, Baguettes und andere kleinere Posten, die bar bezahlt wurden) abgezogen worden seien. Der verbleibende Betrag sei zum Teil noch einmal gekürzt und als Tageslosung auf einem handgeschriebenen Zettel vermerkt und im Kassabuch eingetragen worden. Ebenso sei festgestellt worden, dass die Einkäufe von Hauptlieferanten Anton B wesentlich umfangreicher gewesen seien als in der Buchhaltung erfasst worden sei. Es seien außerdem über verschiedene andere Personen Einkäufe für die AB getätigt worden. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei somit weder formell noch materiell gegeben. Gemäß § 184 BAO habe die Abgabenbehörde in einem solchen Fall die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen. Es sei nun von der BP versucht worden, anhand der vorliegenden Unterlagen die Grundlagen zu ermitteln. Dazu seien festgestellte Schwarzeinkäufe herangezogen worden, ebenso beschlagnahmte Bestandslisten, anhand derer Frau L den zu erzielenden Umsatz berechnet habe, sowie Aufzeichnungen über die eingenommenen Beträge, die als Tageslosungen zu versteuern gewesen wären. Da diese Aufzeichnungen jedoch rechnerisch nicht immer richtig seien und außerdem nicht vollständig seien, sei nicht auszuschließen, dass weitere Einnahmen fehlen würden. Es werde daher von der BP ein Sicherheitszuschlag verhängt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19 November 2001 wird festgehalten, dass folgende Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen wurden:

"Tz 1) Mängel der Bücher und Aufzeichnungen:

Hinweis auf das Vorbesprechungsprogramm vom 16. Juni 2001.

Die im Kassabuch eingetragenen Tageslosungen sind massiv verkürzt. Aus den beschlagnahmten Belegen und Aufzeichnungen geht hervor, dass von den erlösten Beträgen die Kosten für nicht gemeldetes Personal, sowie für nicht verbuchte Einkäufe (Zigaretten, Baguette u.a. Barkäufe) abgezogen wurden. Der verbleibende Rest wurde zum Teil noch einmal gekürzt und als Tageslosung auf einem handgeschriebenen Zettel vermerkt, ins Kassabuch eingetragen. Außerdem wurde festgestellt, dass große Mengen an Getränken vom Hauptlieferanten Anton B – einer der Gesellschafter – für die AB eingekauft wurden, jedoch nicht als Einkauf erfasst wurden. Zusätzlich wurden über diverse andere Personen auf deren Kundennummern Einkäufe getätigt. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist im gegenständlichen Fall weder formell- noch materiellrechtlich gegeben. Gemäß § 184 BAO hat

die Abgabenbehörde in einem solchen Fall die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen. Für die Zuschätzung zu den bereits erklärten Erlösen wurden die Schwarzeinkäufe, sowie beschlagnahmte Bestandslisten und Aufzeichnungen über eingenommene Beträge herangezogen. Anzuführen ist außerdem, dass die BP festgestellt hat, dass auch die inoffiziellen Aufzeichnungen, die von Frau Hannelore L. geführt wurden, rechnerische Fehler aufweisen. Außerdem sind die beschlagnahmten Unterlagen nicht vollständig. Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die BP anhand dieser Unterlagen ein exaktes, völlig richtiges Ergebnis ermitteln konnte. Wie bereits angeführt, handelt es sich um eine Schätzung, wobei versucht wurde, das Ergebnis so zu ermitteln, dass es möglichst nahe an das tatsächliche Ergebnis herankommt.

Tz 2) Umsatzerhöhung: Es werden folgende Beträge zugerechnet:

	1999	2000	Jänner 01	Februar 01
Umsatz gesamt bisher	136.237,50	881.843,39	81.422,92	25.000,00
Zuschätzung laut BP	102.000,00	1.146.500,00	235.600,00	132.800,00
EV	12.179,00	57.904,02	4.095,60	0,00
Umsatz 10 % bisher	0,00	27.286,37	6.474,94	0,00
Zuschätzung laut BP	0,00	51.500,00	5.100,00	5.100,00
Umsatz 20 % bisher	136.237,50	875.145,87	77.963,30	25.000,00
Zuschätzung laut BP	102.000,00	1.105.000,00	230.500,00	127.700,00
EV bisher	0,00	0,00	0,00	0,00
laut BP	12.179,00	57.904,02	4.095,60	0,00

Die rechnerische Darstellung der USt ist bei Tz 2/1 bis Tz 2/4 zu entnehmen.

Tz 3) Vorsteuer: Ein Vorsteuerabzug für die nicht erfassten Wareneinkäufe wird mangels ordnungsgemäßer Rechnungen nicht anerkannt. Im Jahr 1999 werden die Vorsteuerbeträge als Ausgabe berücksichtigt. Sobald ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegt werden können, können diese Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden (ein Zeitraum in dem diese ausgestellt wurden) und sind dafür als Einnahmen wieder zu erfassen.

Tz 4) Erhöhung Wareneinkauf 1999: Dem geschätzten Umsatz laut BP steht ein geschätzter Wareneinkauf in Höhe von 189.387,94 im Jahr 1999 gegenüber. Der Wareneinkauf ist daher

um 148.246,73 zusätzlich 20 % USt also 29.649,35, die nicht als Vorsteuer berücksichtigt werden, zu erhöhen.

Tz 5) Erhöhung Warenendbestand 1999: Der Warenendbestand zum 31. Dezember 1999 wurde von der BP mit 115.010,00 ermittelt. Die Aktiva sind daher um 109.467,50 zu erhöhen.

Tz 6) Ausführungen des Steuerberaters (Mag. Ho) anlässlich der Schlussbesprechung.

Aufgrund der zur Verfügung gestellten Abrechnungen für Dezember 2000 wurde dieses Monat aufgearbeitet und eine für die EDV erstellte Liste übergeben, welche zusammenfassend die bisher erklärten Umsätze sowie den echten Umsatz ergibt. Ebenfalls ist aus dieser Liste ersichtlich, welche Bruttomehrlosung daraus ermittelt wurde. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass diese genaue Ermittlung nur für den Dezember 2000 möglich war, weil die Abrechnungen nur für diesen Monat zur Verfügung gestellt wurden (auf unser Ersuchen). Für die anderen Monate wurde versucht, den bisher nicht erklärten Umsatz auf eben diese Weise zu ermitteln. Unter Berücksichtigung der vorerst unbekannten Abzüge, wie Regie, Personal, GmbH, Werbung, Bruch, dürfte sich für diesen Zeitraum für Februar 2000 bis zum Schluss ein bisher nicht erklärter Gesamtumsatz von netto etwa 500.000,00 ergeben, vorbehaltlich der Höhe von Regie, Personal, GmbH, Bruch, Schwund und Werbung, sodass von einer bisher verkürzten USt von vorläufig 100.000,00 ausgegangen wird. Für den Zeitraum vom 7. Dezember 1999 bis 14 Jänner 2000 wird auf die beiliegenden Prozessunterlagen des Bezirksgerichtes P verwiesen. Aus diesen ist ersichtlich, dass in diesem Zeitraum ein Bruttogesamtumsatz von 310.135,00 erzielt wurde. Aufgrund des mit der J mündlich geschlossenen "Vertrages", welche auch vom BG P den Prozess zugrunde gelegt wurde, wurde der J ein Anteil an Bruttoumsatz von 50 % (155.067,50) zugesprochen. Der ursprüngliche mündliche Vertrag hat beinhaltet, dass der Gastronomiebetrieb völlig der J unterliegt und die daraus resultierenden Gewinne und Verluste zu 50 % geteilt werden. Das heißt also, von Anfang an war gedacht, dass die selbstständige Führung des Lokales der J übertragen war, diese hätte eigentlich auch den Gesamtumsatz erklären müssen. Tatsächlich wurde jedoch von der Bw. die Hälfte des Bruttoumsatzes als Eigenumsatz in die Buchhaltung aufgenommen und ordnungsgemäß versteuert. Selbst wenn aus Sicht der Finanzverwaltung der Gesamtumsatz dieses Monats der AB zugerechnet werden sollte, hat die J für die von ihr aufgrund der Prozessführung vereinnahmten Hälfte des Bruttogesamtumsatzes eine Rechnung im Sinne des UStG zu erstellen, was wiederum bei der Bw. einen Vorsteuerabzug bewirkt und sich somit für diesen Zeitraum keine weitere USt-Schuld für die AB ergeben dürfte. Es wird vom steuerlichen Vertreter nochmals darauf hingewiesen, dass der jeweilige Warenbestand in der AB ein Außenlager der Firma Anton B war. Sobald es seitens der AB zu einer Entnahme kam, lag eine Lieferung von B an die GmbH vor. Diese Lieferungen sind aus den täglichen

Abrechnungen der Kellner-Geschäftsführer ersichtlich. Es wurde dargelegt, dass es im Dezember 2000 vier Dokumente gibt, wovon drei die Bezeichnung "Rechnung" tragen, dass vierte keine solche Bezeichnung trug, aber in der Aufschrift "AB" trägt. Von diesen vier Dokumenten sind je eine Rechnung mit der Rechnungs- Nr.: 20938, eine weitere Rechnung mit der Nr.: 20937 sowie eines mit der Bezeichnung AB und einem Zahlungsbetrag von 27.618,10 S. Diese drei vorgenannten Dokumente mit ihren Mengenangaben sind auch im vierten Dokument enthalten (Gesamtsumme Zahlungsbetrag 57.441,84) und wurde dies anhand von Stichproben nachgewiesen. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass sich aus den jeweiligen Abrechnungen der verantwortlichen Geschäftsführer die für die richtige Besteuerung maßgeblichen Grundlagen ableiten lassen. Ausdrücklich wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Mehrheit dieser Unterlagen (Bilanzbild, Bestand, Inventurliste) um solche handelt, welche seitens des Geschäftsführers Alfred L zur Kontrolle des jeweilig Verantwortlichen in der Bar diene. Diese sind keine Unterlagen für die Finanzbuchhaltung. Die Finanzbuchhaltung wurde aufgrund der übergebenen Belege vom Steuerberater erstellt.

Tz 7) Anmerkung des Finanzamtes: Anlässlich der Schlussbesprechung am 19. November 2001 wurden beim FA Unterlagen zur weiteren rechtlichen Würdigung im gegenständlichen Prüfungsfall übergeben. Ebenso wurden in der Niederschrift für Schlussbesprechung vorgebrachte Argumente des Steuerberaters schriftlich festgehalten. Auf die einzelnen Punkte der schriftlich vorgebrachten Argumente wurde aus Gründen der bereits bestehenden Prüfungsdauer nicht eingegangen. Eine Einigung über die Höhe der zuzurechnenden Bemessungsgrundlagen wurde nicht erzielt, sodass die bestehenden Differenzen im Berufungsverfahren zu klären sind."

Im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes P vom 19. November 2001 finden sich folgende Feststellungen.

"A. Allgemeines:

Tz 1) Betriebsgegenstand: Gaststättenwesen.

Tz 2) Rechtsform: GmbH.

Tz 3) Datum des Gesellschaftsvertrages: 29. November 1999.

Tz 4) Registereintragung: Datum: 21. Juli 2000, ZI: FN 123.

Tz 5) Betriebskategorie: Kleinbetrieb.

Tz 6) Datum des Prüfungsauftrages: 10. April 2001 des Finanzamtes P.

Tz 7) Datum des Prüfungsbeginnes: 22. Februar 2001 (Hausdurchsuchung).

Tz 8) Rechtsgrundlage der Prüfung: § 99 Abs. 2 FinStrG.

Tz 9) Zeitraum der Durchführung der Betriebsprüfung: 22. Februar 2001 bis 19. November 2001.

Tz 10) keine Vorprüfung.

Tz 11) Organe der Gesellschaft: Alfred L Geschäftsführer, Anton B Geschäftsführer.

Tz 12) Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse:

	Anteil
Alfred L	25
Anton B	25
Günther K	25
Max PA	25

B. Buchführung und Aufzeichnungen:

Tz 13) Ermittlung des Gewinnes: Ermittlungsart § 5 EStG Zeitraum 1999.

Tz 14) Organisation: Buchungsverfahren händisch und automationsgeschützt für 1999 im eigenen Unternehmen und beim Steuerberater für 1999.

Tz 15) Beweiskraft der Buchführung: In Folge der formellen und materiellen Mängel sind die Bücher nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO.

Tz 16) Rechtsfolgen: Die Besteuerungsgrundlagen mussten für das Jahr 1999 gemäß § 184 BAO geschätzt werden (siehe Tz 18). Der Verlust des Jahres 1999 ist nicht vortragsfähig. (Siehe Tz 18).

Tz 17) Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher: Hinweis auf Tz 1) der Niederschrift vom 19. November 2001 Mängel der Bücher und Aufzeichnungen.

Tz 18) Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Hinweis auf die Niederschrift vom 19. November 2001. Die im Kassabuch eingetragenen Tageslosungen sind massiv verkürzt. Aus den beschlagnahmten Belegen und Aufzeichnungen geht hervor, dass von den erlösten Beträgen die Kosten für nicht gemeldetes Personal, sowie

für nicht verbuchte Einkäufe (Zigaretten, Baguette u. a. Barkäufe) abgezogen wurden. Der verbleibende Rest wurde zum Teil noch einmal gekürzt und als Tageslosung auf einem handgeschriebenen Zettel vermerkt, ins Kassabuch eingetragen. Außerdem wurde festgestellt, dass große Mengen an Getränken vom Hauptlieferanten Anton B – einer der Gesellschaft der AB – eingekauft wurden, jedoch nicht als Einkauf erfasst wurden. Zusätzlich wurden über diverse andere Personen auf deren Kundennummern Einkäufe getätigt. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist im gegenständlichen Fall weder formell- noch materiellrechtlich gegeben. Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde in einem solchen Fall die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen. Für die Zuschätzung zu den bereits erklärten Erlösen wurden die Schwarzeinkäufe, sowie beschlagnahmte Bestandslisten und Aufzeichnungen über eingenommene Beträge herangezogen. Anzuführen ist außerdem, dass die BP festgestellt hat, dass auch die inoffiziellen Aufzeichnungen, die von Frau Hannelore L geführt wurden, rechnerische Fehler aufweisen. Außerdem sind die beschlagnahmten Unterlagen nicht vollständig. Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die BP anhand dieser Unterlagen ein exaktes, völlig richtiges Ergebnis ermitteln konnte. Wie bereits angeführt, handelt es sich um eine Schätzung, wobei versucht wurde, dass Ergebnis so zu ermitteln, dass es möglichst nahe an das tatsächliche Ergebnis herankommt. Da die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben ist, ist der Verlust des Jahres 1999 nicht vortragsfähig.

C. Steuerliche Feststellungen:

Tz 19) Bei der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen ergaben sich die in den Tz 20) bis Tz 23) angeführten Feststellungen.

Tz 20) Erhöhung der Umsätze: Aufgrund der in der Tz 18) dargestellten Mängel und der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung war der Umsatz von der BP im Wege der Schätzung nach § 184 BAO zu ermitteln.

Die rechnerische Ermittlung wird in den Tz 21) bis Tz 23) dargestellt.

Tz 24) Erhöhung der Umsätze.

Hinweis auf Tz 18) und Tz 20) des Berichts, sowie Tz 2) der Niederschrift vom 19. November 2001.

	1999
Zuschätzung 10 %	0,00
Zuschätzung 20 % (inkl. EV)	102.000,00

EV	12.179,00
----	-----------

Tz 25) Gesamtbetrag der Entgelte:

	1999
laut Veranlagung	136.237,50
Erhöhung laut BP	89.821,00
laut BP	226.058,50

Tz 26) Eigenverbrauch: Bisher wurde kein Eigenverbrauch berücksichtigt.

	1999
laut Veranlagung	0,00
Erhöhung laut BP	12.179,00
laut BP	12.179,00

Tz 27) Umsätze 20 %:

	1999
laut Veranlagung	136.237,50
Erhöhung laut BP	102.000,00
laut BP	238.237,50

Tz 28) Darstellung der USt für 1999.

Gewinnermittlung:

Tz 29) Erhöhung Aktiva– Inventur zum 31. Dezember 1999.

Der Warenendbestand zum 31. Dezember 1999 ist nicht richtig. Laut Bilanz sind 5.542,50 ausgewiesen. Der Endbestand wurde von der BP mit 115.010,00 ermittelt. Die Aktiva sind daher um 109.467,50 zu erhöhen.

	laut STB	laut BP	Erfolg
Stand 31. Dezember 1999	5.542,50	115.010,00	109.467,50

Tz 30) Umsatzsteuerpassivierung: Die zusätzliche USt laut BP in Höhe von 20.400,00 wird passiviert.

Tz 31) Erhöhung Einnahmen:

	1999
Erhöhung Einnahmen netto 20 %	89.821,00
Erhöhung Eigenverbrauch netto 20 %	12.179,00
Summe	102.000,00
zuzüglich USt	20.400,00
Erhöhung laut BP	122.400,00

Tz 32) Erhöhung Wareneinkauf:

Da von der BP nicht erfasste Wareneinkäufe festgestellt wurden, steht dem geschätzten Umsatz ein geschätzter Wareneinkauf gegenüber. Da mangels ordnungsgemäßer Rechnungen ein Vorsteuerabzug nicht anerkannt wird, ist der Wareneinkauf inkl. USt als Aufwand anzusetzen. Hinweis auf Tz 4) der Niederschrift vom 19. November 2001.

	1999
Erhöhung Wareneinkauf netto 20 %	189.387,94
zuzüglich 20 % USt	37.877,59
Erhöhung Aufwand	227.265,53

Tz 33) Darstellung des Betriebsvermögensvergleiches.

Tz 34) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Tz 35) Entwicklung des Gewinns- und Verlustvortragskontos.

Tz 36) Berechnung des Einkommens.

Tz 37) Berechnung der Steuer.

Tz 38) Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen, USt 1999 Tz 28) KöSt 1999 Tz 36).

Tz 39) Begründung des Ermessensgebrauchs: Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor einem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

In der Folge erließ das FA P mit Datum 28. November 2001 Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich USt und KöSt 1999 und schloss sich in den daraufhin ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden 1999 der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an. Ebenso wurde für die Zeiträume 1-11/2000 und 1-2/2001 die Umsatzsteuer festgesetzt.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 1. Februar 2002 gestellt, welchem entsprochen wurde. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2002 wurde nochmals um Berufsfristverlängerung ersucht und wurde die Frist letztmalig bis 15. Februar 2002 verlängert.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2002 wurde sodann fristgerecht gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich USt 1999, Festsetzung der USt 1999, Wiederaufnahme und Festsetzung der KöSt 1999 vom 28. November 2001 berufen, ebenso gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 1 bis 12 2000 und die Umsatzsteuerfestsetzungen 1 und 2 2001, den Säumniszuschlag hinsichtlich der USt für die Monate 1 bis 6 2000 vom 10. Dezember 2001, die Säumniszuschläge hinsichtlich der USt 7 bis 11 2000 vom 10. Dezember 2001 und Festsetzung von Säumniszuschlägen hinsichtlich der USt für die Monate 1 und 2 2001 ebenfalls vom 10. Dezember 2001 und wurden folgende Anträge gestellt: 1) Die USt im Ausmaß wie in der nachfolgenden Berufungsbegründung dargestellt festzusetzen; 2) die Säumniszuschläge aufgrund der festzusetzenden USt festzusetzen. Diese Berufung wurde wie folgt begründet: "Die Erstbehörde stützt ihre Bescheide auf Unterlagen, die bei Hausdurchsuchungen beschlagnahmt wurden. Die Bewertung dieser Unterlagen wird sodann im Bericht vom 19. November 2001 zusammengefasst. Weiters wird in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. November 2001 unter Tz 2/1 bis Tz 2/4 die rechnerische Darstellung der USt angeführt. Ebenso sind unter Tz 6 Niederschrift der Schlussbesprechung die Ausführungen des steuerlichen Vertreters enthalten. Unter Tz 7)

wurde noch angemerkt, dass auf die einzelnen Punkte der schriftlich vorgebrachten Argumente aus Gründen der bestehenden Prüfungsdauer nicht mehr eingegangen wurde. So wie unter Tz 6) Niederschrift der Schlussbesprechung bereits angeführt, wird im folgenden der Geschehensablauf in der noch jungen Geschichte dieses Gastronomiebetriebes (gegründet Dezember 1999) dargestellt, wobei eine zeitliche Grobeinteilung in zwei Zeiträume vorgenommen, und einleitend die Gründung die dargestellt wird:

1) Gründungsidee:

1.1. Vier Freunde, nämlich Alfred L, Anton B, Günther K und Max PA kannten aus geschäftlicher Hinsicht ein Lokal in Li, welches sich „AT“ nannte. Es entstand die Idee, auch in der Stadt P ein ähnliches Lokal zu errichten. Die Lokalität wurde im ehemaligen "M" gefunden, hierbei handelt es sich um einen Naturkeller im Sandstein, zwar etwas abseits gelegen und aufgrund der beengten Straßenverhältnisse der Hanglage ohne ausreichend Parkplätze für die Lokalbesucher, doch nur einige Gehminuten vom Stadtplatz entfernt, welcher mittels ordnungsgemäß vergebürhten Mietvertrag in Bestand genommen wurde.

1.2. Die vier Gesellschafter gründeten zur Durchführung des Betriebes die Bw., welche aufgrund verschiedener Formalfehler bzw. zeitverzögerter Vorlage von Urkunden erst 21. Juli 2000 im Firmenbuch des LG Li eingetragen wurde. Als je selbstständig vertretungsbefugte handelsrechtliche Geschäftsführer fungierten Alfred L sowie Anton B, der diese Rolle aufgrund der einschlägigen Vorschrift des § 39 Z 1 GWO 1994 zugleich auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer ausübte.

1.3. Alle vier Gesellschafter waren und sind nach wie vor in ihrem jeweiligen Hauptberuf tätig; Herr Alfred L betreibt selbstständig ein Versicherungsmaklerbüro, Herr Anton B einen Gasthof mit kleiner Fleischhauerei, Herr Günther K (querschnittgelähmt – Rollstuhlfahrer) ist ebenfalls im Versicherungsbereich tätig, und Herr Max PA betreibt eine Fleischhauerei. Da sie jeweils durch ihre Tätigkeit im Hauptberuf zeitlich voll ausgelastet waren, war von Beginn an geplant, die Führung der Bar eigenverantwortlich an einen Dritten zu übertragen, und wurde damit die Firma "J", Adr2 beauftragt.

1.4. Zur Kontrolle des dortigen Geschehens wurde seitens des handelsrechtlichen Geschäftsführers L eine Reihe von – zum Großteil über EDV erstellte – Kontrollunterlagen geschaffen, die auf kalkulatorischer Basis sicherstellen sollten, dass durch die Fremdvergabe des Betriebes doch keine Verkürzungen zu Lasten der GmbH stattfinden konnten.

1.5. Bei der späteren Beurteilung dieser Unterlagen wurde vom FA P die kalkulatorische Bedeutung des Großteils dieser Unterlagen nicht gewürdigt und seinen Berechnungen zugrunde gelegt. Jene Unterlagen, welche hingegen das Umsatzgeschehen im Lokal

authentisch beurteilen lassen – nämlich die von den jeweilig verantwortlichen "Geschäftsführern" erstellten "Abrechnung Kellner – Empfangsbestätigung" – wurden bis zuletzt – siehe Niederschrift zur Schlussbesprechung – als unbeachtlich abgetan. Diese letzteren Unterlagen sind jedoch dem FA seit der Beschlagnahme im Zuge der Hausdurchsuchungen vorgelegen.

2) Zeitraum "J":

Zeitdauer: Ab Eröffnung 7. Dezember 1999 bis 14. Jänner 2000.

2.1. Wie sich aus dem vorbereitenden Schriftsatz der Rechtsanwälte Dr. Walchhofer / Mag. Kempf vom 15. Juni 2000 unter Punkt 2) entnehmen lässt, wurde mit der "J" ein mündlicher Vertrag geschlossen mit dem Inhalt, dass dieser KEG die Führung der Bar anvertraut wurde, diese sich selbstständig um die Organisation und die Durchführung des Betriebes zu kümmern hatte – ua. auch Personal zu beschaffen hatte – und hierfür 50 % des Gewinns aus der Führung des Ms erhalten sollte.

2.2. Dieser Schriftsatz erging als Antwort auf die Klage der J vom 25. Mai 2000. Mit dieser begehrte sie nicht etwa die mündlich vereinbarten 50 % vom Gewinn, sondern 50 % Anteil am Umsatz abzüglich der angefallenen Personalkosten. Der im vorbereitenden Schriftsatz der Klägerin angeführte Anspruch wurde sohin mit 74.322,00 S beziffert. Dieser Betrag ergibt sich aus dem 50-%igen Anteil am Gesamtumsatz in der Höhe von 155.067,50 S abzüglich der aufgelaufenen Kosten für das Personal von 80.743,00 S. Zum Beweis wurde diesem Schriftsatz von Seiten der gegnerischen Rechtsvertretung eine Umsatzliste von P beigelegt. Aus dieser Umsatzliste sind die relevanten Beträge (Umsatz) / Öffnungstag zu ersehen. Es wird betont, dass diese Liste vom damaligen Betreiber der Bar, der J erstellt wurde.

2.3. Nach einigen Verhandlungstagen wurde schließlich am 31. Jänner 2001 vor dem BG P ein Vergleich geschlossen. Die beklagte Bw. erklärte sich zur Bezahlung eines Restbetrages von 35.000,00 S bereit.

2.4. Zuvor wurde jedoch die Bilanz zum 31. Dezember 1999 erstellt. In dieser wurden Umsatzerlöse von 136.237,50 S verbucht und dieser Betrag auch in der Umsatzsteuererklärung unter "20 % Normalsteuersatz" erklärt. Bei diesem Betrag handelt es sich um die Hälfte des von der J aufgezeichneten Gesamtumsatzes für den Monat Dezember 1999 (bis auf eine geringe Betragsdifferenz). Aus der unter Punkt 2.2. angeführten Umsatzliste sind für den Zeitraum Dezember 1999 unter der Spalte "abgegeben" Beträge von insgesamt 257.262,00 S eingetragen, welche mit geringen Abweichungen auch in der von der Bw. erstellten Liste "Bilanzbild – Dezember 1999" enthalten sind, als weitere Position wird dort unter "Wareneinkauf – Haben" ein Betrag von 14.370,00 S angeführt, wodurch sich als

Summe auf diesem Bilanzbild ein Betrag von 270.995,00 S ergibt. 50 % dieser Summe betragen 135.497,50 S, die in der Buchhaltung aufgenommene Summe beträgt 136.237,50 S, die Differenz von 740,00 S dürfte auf unbare Eingänge zurückzuführen sein.

2.5. Die Bw. hat somit nur jenen Anteil aufgenommen und erklärt, den sie aufgrund des mündlich geschlossenen Vertrages sich selbst zugerechnet hat. Sie vermeinte aufgrund dieses Vertrages die Führung des Barbetriebes in die Hände der J gelegt zu haben. Somit aber ist die J den Gästen gegenüber als selbstständige Unternehmerin aufgetreten und wurden Lieferungen und Leistungen von der KEG an die Gäste erbracht und nur jenen Anteil, der – letztendlich im Prozessweg entschieden – nach Überweisung an die J an die AB geflossen ist, hat diese auch vermeintlich korrekter USt unterworfen. Die Selbstständigkeit der J wird durch mehrere Indizien dargestellt:

- a) Sie hatte den Dienstbetrieb in Eigenverantwortung zu regeln (die Tatsache, dass die GmbH sachliche Weisungen bzw. Wünsche erteilte, schadet nicht).
- b) Sie war alleine für die Personalbeschaffung zuständig.
- c) Sie sollte laut mündlichen Vertrag einen vereinbarten Anteil am Gewinn abliefern.
- d) Sie konnte kein weisungsunterworfener Dienstnehmer sein.

Selbst wenn man nun der Meinung des Finanzamtes P folgte, dass die J keine Selbstständigkeit vermittelte, und die gesamten Umsätze somit der Bw. alleine zuzurechnen wären, so hätte die erstere der letzteren eine Rechnung über eben diesem Umsatzanteil zu stellen, und hätte die Bw. aus dieser Rechnung einen Vorsteuerabzug geltend zu machen in einer Höhe, welcher der von ihr aufgrund der Umsatzzurechnung zu entrichtenden USt zu entsprechen hätte.

2.6. Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass für den Zeitraum Dezember 1999 der erzielte Umsatz aus dieser Umsatzliste eindeutig feststellbar ist. Ein Vergleich mit der vom FA P festgesetzten USt ergibt folgendes: Das FA hat die Umsätze geschätzt mit 226.058,50 S, hinzu kommt noch ein Eigenverbrauch von 12.179,00 S, zusammen 238.237,50 S. Aufgrund dessen ergibt sich eine Nachforderung von 20.400,00 S. Für die oben angeführte "Umsatzliste von P" – erstellt von der J – weist für Dezember 1999 Umsätze von 247.400,00 S aus. Da hiervon 50 % für die KEG abzuziehen sind, verbleibt ein Umsatzanteil brutto inkl. USt von 123.700,00 S für die Bw., abzüglich 20 % USt, ergibt sich somit ein Nettoumsatzanteil von 103.083,00 S. Rechnet man noch die Konsumation der Gesellschafter, verbleibt ein maximaler Nettoumsatz von ca. 110.000,00 S, dies würde eine USt 20 % von 22.000,00 S ergeben. Warum seitens der GmbH bisher ein Nettoumsatz von 136.237,50 S (Bemessungsgrundlage

für 20 % USt) erklärt wurde, bleibt vorerst unerklärt, dürfte aber – aufgrund der mangelnden Übersichtlichkeit und Klarheit des Geschäftsablaufs – nicht ins Gewicht fallen, da sowieso die Aufzeichnungen der J die tatsächlichen Umsatzzahlen nachweisen. Im Falle, dass jedoch die gesamten Umsätze dieses Zeitraums der AB zugerechnet werden sollten, hat die J eine entsprechende Rechnung zu legen. Diese müsste jedenfalls alle Zahlungen umfassen, die seitens der Bw. an die KEG geflossen sind. Aufgrund der beschlagnahmten Buchhaltung konnten diese Belege noch nicht ihrer Gesamtheit erfasst werden. Der Nachweis wird aber jedenfalls aufgrund der Prozessführung zu erbringen sein. Der Vorsteuerabzug aus diesen Zahlungen an die J stünde somit zu. Es wird somit beantragt, die USt für Dezember 1999 im Ausmaß festzusetzen, die den vorangeführten Darstellungen entspricht.

3) Zeitraum 14. Jänner 2000 bis zur Einstellung der Geschäftstätigkeit im Februar 2001:

3.1. Nachdem sich nach kurzer Zeit herausstellte, dass das ursprüngliche Konzept – Vergabe des Barbetriebes an die J – nicht funktionierte, - und zwar, weil strittig war, ob 50 % Anteil am Umsatz abzüglich Personalkosten oder am Gewinn, wurde das Verhältnis mit dieser KEG Mitte Jänner 2000 gelöst. Für den Zeitraum 1. Jänner bis 13. Jänner 2000 geltend hinsichtlich der Berechnung der USt die obigen Überlegungen.

3.2. Da die Gesellschafter weiterhin je einen Hauptberuf hatten, und somit eine Eigenführung (technisch gesprochen im Sinne der Erbringung von typischen Arbeitsleistungen für die Führung eines Barbetriebes) nicht möglich war, wurde wieder nach einem Geschäftsführer gesucht, der den Barbetrieb leiten sollte. Zur Überwachung dieses "Geschäftsführers" wurde folgende Vorgangsweise gewählt: Jeder dieser Verantwortlichen – denen es in der zeitlichen Abfolge bis Februar 2001 mehrere gab – hatte für jeden Öffnungstag Nachweis zu legen über die von ihm getätigten Geschäfte. Dazu hatte er sich eines Formulars zu bedienen, welches zu Beginn „Empfangsbestätigung“ ab Herbst 2000 „Abrechnung“ bezeichnet wurde. Diese Formulare dienten – wie bereits erwähnt – der Kontrolle des Geschäftsganges und waren als Nachweis für den Geschäftsführer L gedacht, den Zahlungsfluss an ihm nachvollziehen zu können. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die gebetene Akteneinsicht gewährt, und für den Monat Dezember 2000 der Geschäftsgang lückenlos nachvollzogen und zwar aufgrund der beim FA vorgelegten Abrechnungen für diesen Monat. Der Geschäftsführer L konnte aufgrund dieser Aufzeichnungsbelege feststellen, wie viel Bargeld er jeweils zu bekommen hatte. Gleichzeitig wurden diese Abrechnungen als Basis für die Eintragungen von Tageslosungen in den Kassabericht herangezogen. Da jedoch die Bezifferung dieser Tageslosungen nicht der gesetzlichen Vorgabe im UStG 1994 entsprechen, wurden diese Abrechnungen im Zuge der Aufarbeitung neu bewertet und eine Liste angefertigt, in welcher die Bemessungsgrundlagen für die Verustung dargestellt werden.

3.3. Diese Liste wurde anlässlich der Schlussbesprechung dem FA P vorgelegt, jedoch von diesem nicht mehr gewürdigt, sondern vielmehr auf die Möglichkeit der Berufung verwiesen.

3.4. Der Hintergrund zu diesen Abrechnungen bzw. Empfangsbestätigungen ist folgender:

Der Gesellschafter beim Anton führt selbstständig einen Gasthofbetrieb samt angeschlossenem Bierdepot und einer kleinen Fleischerei in Sachsen. Er unterhielt während der gesamten Öffnungsdauer der GmbH in P im dortigen Lokal ein Konsignationslager. Eine Lieferung im Sinne des UStG von B Anton an die AB (bzw. J) erfolgte erst im Zeitpunkt der Entnahme seitens der letzteren aus diesem Lager. Für Dezember 2000 liegen die Aufzeichnungen lückenlos vor. Den an den Öffnungstagen erstellten Abrechnungen liegen jeweils eine "Bestandskontrollliste" und eine "Regieliste" bei. In der Bestandskontrollliste sind die in der Bar erhältlichen Getränke aufgelistet, nebenbei ist jeweils angegeben "Stand, aktueller Stand, verkauft, Summe", bzw. "Artikel, Stand 1, Fassung, Stand 2, Aktueller Stand, Verkauft, Summe". Somit hatte der jeweilige Kellner täglich den Stand festzustellen, und zwar den Anfangsstand vermehrt um Fassungen und den Endstand, die Differenz wurde als "Verkauft (Menge) bzw. Summe (Betrag)" erfasst. Die Totalsummen wurden jeweils ins Formular "Abrechnung" als (Teil)Umsatz übernommen. Von dem so errechneten Gesamtumsatz wurden Beträge subtrahiert wie folgt:

- a) Werbung: Hier wurden Gratisgetränke an Gäste, zB freiwillige "Lokalrunden – Happy Hour" zur Geschäftsankurbelung erfasst, die Werte hierfür sind jeweils der Beilage "Regieliste" zu entnehmen.
- b) Bruch: Hier wurde ein echter Warenverlust erfasst, zB Schwund, Bruch (zB Regieliste vom 30. Dezember 2000 vermerkt unter Bruch Pizza 50 verbrannt).
- c) Regie, Personal: Das Personal war angehalten, seinen Verbrauch genau aufzuzeichnen (Stricherliste) und zwar in der "Regieliste" d) Personal, e) DJ, f) Regie GesmbH. Hier wurde die Konsumation der Gesellschafter erfasst, gleich ob aus deren Eigenkonsumation oder ob von Ihnen an bestimmte Personen weitergegeben, siehe Regieliste. g) Rechnung: Betraf Beträge die von den Kellnern für die GmbH ausgegeben und Ihnen zu ersetzen waren. h) Sonstiges.

Schließlich verblieb als Summe "Total". Für den Gesamtmonat Dezember 2000 ergaben die Abrechnungen eine Summe von 160.879,00. In den Kassabericht wurden für denselben Zeitraum Losungen im Betrag von 147.955,00 S aufgenommen. Tatsächlich aber ergibt sich weder die eine noch die andere Summe, die Bemessungsgrundlage für die USt. Vielmehr sind jeweils vom Umsatz abzuziehen "Werbung, Bruch, Regie-Personal, Regie GmbH". Dies deshalb, weil die Kellner aus der Bestandsführung zu allererst den Abgang in Mengen zu

erfassen und mit den Einzelpreisen zu bewerten hatten, was eine Umsatzsumme ergab. Diese Umsatzsumme wurde in die Abrechnung aufgenommen, ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich eine Lieferung gegen Entgelt vorlag, der Umsatz ergab sich automatisch eben aus der Bestandsführung. Jene Warenabgänge, die zu keiner entgeltlichen steuerpflichtigen Lieferung führten (siehe die vorgenannten, wie zB Bruch), wurden ebenfalls wieder zu den Einzelpreisen von diesen Umsätzen abgezogen. Der verbleibende Betrag ergibt nun den tatsächlichen Bruttoumsatz für diesen Tag. Für Dezember 2000 wurden somit Bruttoumsätze von 249.392,00 S ermittelt. Gegenüber den bisher im Kassabuch eingetragenen Losungen ergibt sich eine Mehrlosung von 101.437,00 S. Als Bemessungsgrundlage für die USt 20 % ergibt sich daraus eine höhere Bemessungsgrundlage von 84.530,00 S. Für den Monat Dezember 2000 ergibt sich ein Anteil von nicht entgeltspflichtigen Abzugsposten (Werbung, Bruch, Regie-Personal und GmbH) vom Umsatz laut Bestandsführung von 21,09 %, für November 2000 von 19,96 %, für Jänner 2001 von 21,55 %, für Februar 2001 von 18,82 %. Der Durchschnitt für diese Monate beträgt 20,36 %. Diese Berechnung wird deshalb angestellt, weil nicht für alle Monate die Abzüge von Bruch, Werbung, Regie-Personal und GmbH so genau aufgezeichnet wurden. Da aber das Konsumationsverhalten von Personal und Gesellschafter als gleich bleibend angenommen wird, wird bei den nachfolgenden Darstellungen hierfür dieser Durchschnittssatz von 20,36 % in Abzug gebracht.

3.5. In der Folge wurden alle Abrechnungen bzw. Empfangsbestätigung nach obigem Muster jeweils monatlich listenmäßig erfasst, sodass sich folgendes Gesamtbild ergibt:

Monat	Umsatz brutto	Losung lt. Kassenbericht	Brutto-Mehr.- Losung inkl	Zusätzliche BMG	Zusätzliche USt
Feb.00	104.881,00	70.270,00	61.424,00	51.187,00	10.237,00
Mär.00	103.601,00	79.891,00	23.710,00	19.758,00	3.952,00
Apr.00	171.668,00	111.748,00	59.920,00	49.933,00	9.987,00
Mai.00	85.932,00	83.336,00	2.596,00	2.163,00	433,00
Jun.00	60.033,00	70.443,00	-10.410,00	-8.675,00	-1.735,00
Jul.00	46.816,00	54.940,00	-8.124,00	-6.770,00	-1.354,00
Aug.00	54.945,00	71.319,00	-16.374,00	-13.645,00	-2.729,00
Sep.00	86.511,00	82.295,00	4.216,00	3.513,00	703,00
Okt.00	83.491,00	87.751,00	4.260,00	3.550,00	710,00
Nov.00	147.957,00	95.676,00	52.281,00	43.568,00	8.714,00
Dez.00	249.392,00	147.955,00	101.437,00	84.530,00	16.906,00
Jän.01	114.599,00	75.270,00	39.329,00	32.774,00	6.554,00
Feb.01	34.048,00	0,00	34.048,00	28.373,00	5.675,00
Summen	1.343.874,00	1.030.894,00	348.313,00	290.259,00	58.053,00

Der oben errechnete Mindestumsatz in den Sommermonaten Juni bis August 2000 ist mit den hohen Verbrauchswerten für Regie-Personal und Regie GmbH zu erklären, welche durch die jeweiligen Empfangsbestätigungen nachweisbar sind, und beträchtlich den in Abzug gebrachten Durchschnittswert von 20,36 % übersteigen. Da aber für Werbung und Bruch in diesen Monaten nichts aufgezeichnet ist, wird trotzdem der Durchschnittswert angesetzt,

obwohl alleine die vorgenannten Verbräuche schon einen höheren als den Durchschnittswert ergeben. Somit ergibt sich für diesen Zeitraum ein Mehrergebnis von USt von 58.053,00 S. Für den nicht durch solche Aufzeichnungen nachgewiesenen Zeitraum 14. Jänner 2000 bis 31. Jänner 2000 kann sich aufgrund der obigen Berechnungen nur ein kleiner Betrag an Zuschätzung ergeben.

3.6. Das FA P hat die Grundlagen für die Abgabenerhebung geschätzt. Dazu herangezogen wurden "Schwarzeinkäufe, beschlagnahmte Bestandslisten und Aufzeichnungen über eingenommene Beträge". Im Gegensatz dazu stützen sich die obigen Berechnungen auf die täglich geführten Aufzeichnungen der Kellner. Obwohl die Geschäftsführung diese Aufzeichnungen (Abrechnungen, Empfangsbestätigungen) nur für sich zur Kontrolle des Umsatzgeschehens verwenden wollte, lässt sich daraus zweifelsfrei das tatsächliche Geschehen ableiten. Zur weiteren Erhärtung dieses Vorbringens wird auf die Möglichkeit verwiesen, die jeweiligen Kellner (Verantwortlichen für die Führung des Barbetriebes) als Zeugen einzuvernehmen.

3.7. Die Firma Anton B hat am Standort der Bw. in P ein Konsignationslager unterhalten. Die Kellner waren angehalten, die tatsächlichen Warenentnahmen aus diesem Lager täglich aufzuzeichnen, und diese Aufzeichnungen der Geschäftsführung zu übermitteln. Aufgrund dieser Aufzeichnungen wurde regelmäßig eine Rechnung gelegt über die gelieferten Waren. Bereits anlässlich der Schlussbesprechung wurde auf die Vorhalte des Finanzamtes P bezüglich der "Rechnungen" geantwortet und anhand des Monats Dezember 2000 erklärt. Demnach gibt es für diesen Monat eine Rechnung des Anton B an die Bw. über die erfolgten Lieferungen mit der Rechnungs- Nr.: 20937. Weiters gibt es eine Rechnung zwischen diesen beiden Unternehmen mit der Nr.: 20938, welche den Zusatz trägt "Regie" – Werbung "Kunden", Personal, B, K, L, Ba. Diese Rechnungen weist jene gelieferten Waren aus, die – wie oben erwähnt – nicht zu entgeltspflichtigen Umsätzen geführt hat. Schließlich hat das FA P in der EDV ein Dokument festgestellt, welches die Bezeichnung "Rechnung" trägt, als Empfänger die AB GesmbH ausweist, allerdings keine Rechnungs- Nr. trägt. Auf Befragen wurde erklärt, dass es sich hier nur um eine interne Sammelrechnung handelt, da der Bestandvergleich immer nur gesamt vorgenommen wurde und die Aufsplittung der Lieferungen an die Bar (Regie) sonst nicht kontrollierbar gewesen wäre. Fehlbestände, die sich aufgrund von Stichprobeninventuren im Lager ergaben, wurden vorläufig unter einem weiteren Dokument mit der Bezeichnung "AB" Lieferung Dezember, Datum 31. Dezember 2000 erfasst. Die letzten beiden Dokumente waren jedoch nur in der EDV von Anton B gespeichert und sind niemals versandt worden. Sie waren nur zur internen Kontrolle gedacht, es handelt es sich hierbei um keine Rechnungen im Sinne des UStG. Kontrollmäßig sind die vorgenannten drei Dokumente im vierten mit einem ausgewiesenen Zahlungsbetrag

von 57.441,84 S enthalten. Dass es sich um ein Konsignationslager handelte, wird durch die Inventuraufzeichnung zum 31. Dezember 2000 bewiesen, welcher sich bei den beschlagnahmten Unterlagen im FA P befindet. Diese Inventurliste trägt den Stempel des B Anton. Sie weist auf zwei Din-A4 Seiten Getränke auf, die nur in der AB verkauft wurden. Niemals zuvor hat der Gasthof Anton B solche Getränke geführt, diese wären im Ort Saxen im gutbürgerlichen Ambiente des Gasthofes wohl auch nicht gefragt gewesen. Die Tatsache, dass diese Inventurliste von B Anton stammt, beweist sein Eigentum an diesen Waren, und die Tatsache des Konsignationslagers.

3.8. Damit aber auch im Betrieb Anton B eine Kontrolle vorhanden war, wurden verschiedene, auf EDV erstellte Instrumentale erschaffen, die alle samt dem Ziel der Kalkulation und Kontrolle dienten: Bilanzbild, Bestand-Inventurliste. Ein altes Sprichwort sagt: "Viele Köche verderben den Brei". Vom Betrieb Anton B wurde das Konsignationslager beschickt. Gleichzeitig war auch sicherzustellen, dass die Entnahmen zur Gänze erfasst wurden. Deshalb wurde im Betrieb B eine Bestandinventurliste geführt, die einen Abgleich mit dem tatsächlichen Bestand sicherstellen sollte. Bei vier Gesellschaftern, einer wechselnden Anzahl von Kellnern, der mangelnden Erfahrung des geschäftsführenden Gesellschafters Alfred L bei der Führung eines solchen Betriebes, des anhängigen Prozesses mit der J und schließlich der Tatsache, dass der jeweilige Hauptberuf selbst großen zeitlichen Einsatz erforderte, dürften diese Kontrollmechanismen überfordert gewesen sein. Da der tatsächliche Geschäftsverlauf durch die Kellnerabrechnungen nachweisbar ist, möge die Behörde diese Kellneraufzeichnungen in ihren Berechnungen zugrunde legen.

4) Zusammenfassung: Als Ergebnis der vorgenannten Darstellungen lässt sich ermitteln, dass die von der Erstbehörde vorgenommene Schätzung nicht zutreffend ist. Soweit eine Schätzung trotzdem zulässig ist, hat diese aber der Wirklichkeit am nächsten zu kommen. Da die Wirklichkeit bis auf kurze Zeiträume – siehe oben – dargestellt werden kann, möge diesen Ausführungen als Basis für die Festsetzung der USt herangezogen werden.

In der Folge wurde am 16. Mai 2002 seitens der Betriebsprüferin eine Stellungnahme zur Berufung abgegeben und ausgeführt:

„1) Zeitraum 7. Dezember 1999 bis 14. Jänner 2000 – J: Fakt 1): Nach außen trat als Lokalbetreiber die Bw. auf. Diese besteht aus den vier Gesellschaftern L, B, K und Ba. Das Steuersubjekt Unternehmer des UStG knüpft an eine bestimmte Tätigkeit an. Jeder der diese Tätigkeit ausübt kann Unternehmer sein (wie hier die GmbH). Unternehmer im Sinne des UStG kann somit jedes selbstständige Wirtschaftsgebilde sein, dass nachhaltig gegen Entgelt Leistungen ausführt und nach außen in Erscheinung tritt. (Indiz ist etwa die Firmenbezeichnung, Rechnungslegung, etc.).

Welche mündlichen Vereinbarungen mit welchen Personen oder Gesellschaftern auch immer getroffen wurden, ist für die Steuerpflicht hier nicht relevant, dass sie nach außen in keiner Weise erkennbar geworden sind. Unternehmer im Sinne des UStG ist die Bw., da diese nach außen als Betreiber des Lokales auftrat.

Fakt 2): Wie von der BP festgestellt, wurden die tatsächlichen Umsätze nicht etwa halbiert, sondern auf folgende Weise gekürzt: zB. 11. Dezember 1999: Aufstellung Gesamtumsatz (Kopie A) 31.890,00, Tageslosung laut Kassabuch 16.890,00, 16. Dezember 1999: Aufstellung Gesamtumsatz (siehe beiliegende Kopie B) 10.088,00 Tageslosung laut Kassabuch 8888.

Es wurden also die tatsächlichen Umsätze nicht halbiert (da diese angeblich der J zuzurechnen seien) sondern um ein paar Tausende gekürzt, je nachdem wie hoch die tatsächliche Losung gerade war. Das diese Vorgangsweise auch nach dem "Tempel-1a-Zeitraum" beibehalten wurde, ist auf Beilage C1 und C2 (Bilanzbild Jänner 2001 und Kassabuch Jänner 2001) ersichtlich. Auf dem Bilanzbild scheinen die tatsächlichen Losungen unter der Spalte "Haben" auf. In Spalte "Soll" sind handschriftlich die Losungen eingetragen, die im Kassabuch zu erfassen sind. Hieraus geht klar hervor, dass die Losungen jeweils um ein paar gerade Tausende gekürzt wurden. Das der Umsatz laut Bilanz etwa 50 % ausmacht, dürfte eher Zufall sein. Das Argument, dass ohnehin die J die Hälfte zu versteuern hat, wurde überhaupt erst im Zuge der BP vorgebracht, als den Geschäftsführern vorgehalten wurde, dass es zu Umsatzverkürzungen gekommen sei. Denn wenn die GmbH der Ansicht war, dass der J 50 % des Gewinnes zustünden, dürften sie in der Bilanz nicht 50 % des Umsatzes ausgewiesen haben. Weiters ist diese Erklärung nicht glaubhaft, da auch bei Wareneinkauf nur anteilig erfasst wurde. Einem erklärten Umsatz von 136.237,50 stehen ein Einkauf von 41.141,21 sowie ein Endbestand von 5.542,50 gegenüber. Dies ergibt einen glaubhaften Einsatz von 35.589,71. Wenn nun in der Berufung angeführt wird, dass die Aufzeichnungen der J die tatsächlichen Umsatzzahlen nachweisen (Seite 4) stellt sich die Frage, wo der zugehörige Wareneinkauf erfasst wurde. Zu diesem Punkt wird später noch detaillierter eingegangen.

2) Zeitraum 14. Jänner 2000 bis zur Einstellung der Geschäftstätigkeit:

Hier wird in erster Linie darauf abgestellt, dass Anton B als Hauptlieferant ein so genanntes Konsignationslager in der AB unterhielt. Das soll heißen, dass Lieferungen des Anton B erst im Zeitpunkt der Entnahme aus diesem Lager erfolgten. Die tatsächlichen Umsätze werden vom Steuerberater so dargestellt, dass die Lagerbestandsabgänge zu Verkaufspreisen hochgerechnet werden, dies ergäbe den Bruttoumsatz und davon diverse Posten wie Werbung, Bruch, Regie, Personal und Regie GmbH als nicht entgeltspflichtige Posten abzuziehen sind. Da diese Aufzeichnungen vom Steuerberater jedoch als nicht vollständig bezeichnet werden, wurde ein Durchschnittssatz von 26,36 % ermittelt und in den Monaten

Februar bis Oktober 2000 in Abzug gebracht. Zuerst wird von der BP darauf hingewiesen, dass für die Monate Februar bis Oktober die so genannten nicht entgeltspflichtigen Abzugsposten vom Steuerberater offensichtlich doppelt berücksichtigt wurden, einmal mit den Beträgen, die aus den Abrechnungen hervorgehen und noch einmal mit dem Durchschnittssatz von 20,36 % (siehe Beilage D). Des Weiteren weist die BP daraufhin, dass die Summe der nicht entgeltspflichtigen Abzugsposten laut den Abrechnungen, die der Steuerberater als Grundlage für die Ermittlung der Besteuerung bezeichnet, einen Betrag von 387.327,00 ausmacht. Das wären beinahe 30 % vom Bruttoumsatz laut Berufung. Berücksichtigt man noch die Pauschale von 20,36 % ergäbe dies einen Anteil von 44 %. Die BP ist der Meinung, dass diese Höhe nicht glaubhaft ist. Möglicherweise wurde derart hohe Regie GmbH aufgezeichnet, da darin Werbung des Alfred L oder auch Herrn K für ihre Versicherungstätigkeit enthalten ist. In diesem Fall handelt es sich bei der AB jedoch auch um Umsatz. Man kann also bei dieser Berechnung nicht davon ausgehen, dass damit die richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen möglich ist. Weiters wird in der Berufung davon ausgegangen, dass durch die Bestandsführung der tatsächliche und vollständige Wareneinsatz feststellbar ist. Dazu gibt die BP an: Der "Bruttoumsatz laut Bestandsführung", der der Ermittlung der täglichen Bruttoeinnahmen dient, wurde anhand der Ständelisten ermittelt. Allerdings sind auch diese weder vollständig noch richtig. So ist zB der Endstand am 3. Februar 2001 mit 47 angegeben. Der Beginnsstand am 10. Februar 2001 (nächster Öffnungstag) beträgt 44. Am 30. Dezember 2000 hat sich der Bestand "Baccardi" von 2675 auf 2689 erhöht. Es wären also 14 Portionen verkauft worden. Es wurde allerdings kein Betrag als Solllösung eingetragen. Des Weiteren wurde der Beginnsstand "Weizen" am 15. Dezember 2000 mit 22 angegeben. Der Stand 2 wurde eingetragen 18, unter aktuellem Stand steht 4. Dies ist nicht möglich. Offensichtlich wäre Endstand 8, daher verkauft 4. Allerdings kein Lösungseintrag. Der Beginnsstand am 16. Dezember 2000 ist 18. Aus oben genannten Beispielen ist ersichtlich, dass die Ermittlung der tatsächlichen Umsätze wie in der Berufung begehrt, gar nicht auf diese Weise möglich ist. Die BP musste also versuchen, die tatsächlichen Betriebsergebnisse anhand einer Schätzung zu ermitteln. Diese wurde in der Art vorgenommen, dass aus den verschiedenen vorliegenden Aufzeichnungen ein Konglomerat entwickelt wurde, dass den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten zukommen schien, und hier war von eminenter Bedeutung der Wareneinkauf. Vom Steuerberater wird Wert darauf gelegt, dass Anton B in der AB sozusagen ein Zweigdepot hatte und Lieferungen erst zum Zeitpunkt der Entnahme aus diesem Depot erfolgt sind. Dagegen sprechen mehrere Faktoren: Zum 1. ist es nicht glaubhaft, dass ein Unternehmen ein Depot unterhält, zudem Fremde (und solchen waren es ja, die die Bar eigentlich führten) jederzeit unbeschränkten Zugang haben. Als Unternehmer, der seit seiner Kindheit mit der Branche vertraut ist, muss ihm klar gewesen

sein, dass eine Kontrolle nur begrenzt möglich ist. Des Weiteren existieren Lieferscheine mit der Bezeichnung "AB". Es gab WVK (= Wiederverkauf) und LV (=Letztverbraucher) Rechnungen. Vom Dezember 1999 wurden Rechnungsexemplare gefunden, WVK prägt den Vermerk "offiziell" und LV trägt Vermerk "Black". (Beilage E und F). Weiters existiert eine LV-Rechnung vom 29. Februar 2000 mit dem Vermerk "bezahlt am 17. März 2000". (Beilage G). Die Inventuraufzeichnung zum 31. Dezember 2000, die beweisen soll, dass es sich um ein Lager von B handelt, liegt am FA auf. Es handelt sich um eine Kopie, die von Mag. Ho am 13. November 2001 vorgelegt wurde. Ergänzend muss dazu aufgeführt werden, dass im Februar 2001 anlässlich der Hausdurchsuchung auch die EDV kopiert oder ausgewertet wurde. Hier wurde eine Inventur ausgedruckt, die zwar im Großen und Ganzen so aussieht wie die oben erwähnte, allerdings stimmen die Getränke nicht ganz überein und es sind keine Mengen angegeben (Beilage H und I). Weiters wurde bei der Hausdurchsuchung die Urinventur beschlagnahmt, das sind die handschriftlichen Aufzeichnungen (Beilage J), sowie die Bestandinventurlisten der AB (Beilage K). Um zu verdeutlichen, dass die von Mag. Hoffko angeführte Inventur nicht als Beweis für die Führung eines Konsignationslagers gesehen werden kann, wurden von der BP die Inventurdaten gegenübergestellt (Beilage L). Die als Beweismittel vorgelegte Inventur müsste demnach die Summe aus handschriftlicher Inventur (Depot Sachsen) und Bestandsliste AB (Konsignationslager P) sein oder zumindest nur mit der handschriftlichen Variante übereinstimmen. Es wurden aber in jedem möglichen Fall Differenzen festgestellt. Tatsache ist, dass in der Zwischenzeit hinreichend bewiesen worden ist, dass Schwarzlieferungen von Anton B an diverse Gastwirte stattgefunden haben. Die Vorgangsweise dabei war unterschiedlich. Bei einigen wurden diese Lieferungen als Letztverbraucherlieferungen titulierte. Siehe auch die oben angeführte LV-Rechnung mit dem Vermerk "Black". Natürlich handelt es sich um keine Rechnung im Sinne des UStG. Weiters der Vermerk "bezahlt". Warum sollte auf einem Formular, das nur eine Lieferung des Depots in Sachsen an das Zweigdepot in P beschreibt, die Bezahlung bestätigt werden? Wer bezahlt wem was? Die BP ging davon aus, dass es sich hier um Schwarzeinkäufe der AB handelt. Da außerdem noch Belege von verschiedenen Geschäften gefunden wurden, wo Zigaretten, Kaffee, Spirituosen, etc. gekauft wurden, die ebenfalls nicht im Wareneinkauf erfasst wurden. Außerdem wurden in der AB diverse Imbisse angeboten wie Pizzas, Baguette, etc. Auch hier wurden Schwarzeinkäufe festgestellt. Hier wird noch einmal auf den Zeitraum Dezember 1999 bis Mitte Jänner 2000 verwiesen, wo ebenfalls der Wareneinkauf nicht mehr im richtigen Verhältnis zum erzielten Umsatz steht. Zuletzt wird noch auf die Beilage M verwiesen, eine geschränkte Steuerberechnung für Dezember 2000. Darauf steht vorne doppelt unterstrichen "alles". Hier sind Bruttoumsätze in Höhe von 311.507,00 errechnet. Zusätzlich ist darauf vermerkt, unter Kaffee "Black 3 Mal 3.900,00, Zigaretten 18.500,00, ein Abzug von 2.500,00"

sowie "Umsatz 339.200,00". Auf Beilage M1 ist dargestellt, dass die offiziellen Einkäufe sowie ein Teil der vorliegenden Aufstellungen zumindest dem Verkauf laut Bestandslisten ergeben (Beilagen M2). Daraus ist abzuleiten, dass diese Aufstellungen, wie behauptet wird, nicht nur Listen über Lieferungen des Böhms an sein Lager in P darstellen könne. Denn wenn in der AB 25 Flaschen zu 0,75 l und 5 Flaschen zu 0,2 l Schlumberger verkauft wurden, muss B mindestens ebenso viel geliefert und in Rechnung gestellt haben. Hätte B erst bei Entnahme aus dem Lager in P und dadurch verkauft durch die AB die Ware in Rechnung gestellt, müsste für Dezember 2000 eine Rechnung existieren, in der über 25 Flaschen à 0,75 l und 5 Flaschen 0,2 l abgerechnet wird. Tatsächlich existieren zwei offizielle Rechnungen über in Summe 17 Flaschen à 0,75 l und 0 Flaschen à 0,2 l. Andererseits sind aber laut Bestandsinventurliste 42 Flaschen à 0,75 l und 0 Flaschen à 0,2 l nach P gegangen. Es gibt in dieser Liste auch Spalten für den Stand von Bar, blauer Bar, roter Bar und Zähler. Diese Stände würden B gar nichts angehen, wenn er ein Depot in P hätte, denn sobald die Ware in den einzelnen Bars steht, wäre sie der AB zuzurechnen. Tatsache ist, dass sowohl B "offiziell" und "Black" geliefert hat, als auch die AB offiziell und Blackbeträge vereinnahmt hat und da die Bar von Fremdpersonal geführt wurde und eine Kontrolle nicht zu 100 % möglich war, besteht auch die Möglichkeit, dass Eigenbedarf von Personal angegeben wurde, der aber tatsächlich nicht von Personal konsumiert wurde, sondern verkauft worden ist. Durch diese ganze Aufsplittungen und die Führung der vielen verschiedenen Listen und Aufstellungen (die nebenbei bemerkt, Rechenfehler enthalten, die von der BP festgestellt wurden) sowie Schwarzeinkäufe bei anderen Waren wie Pizzas, Kaffee, Zigaretten, alkoholischen Getränken, die nicht in den Bestandsinventurlisten aufscheinen, ist ein solches Durcheinander entstanden, das es gar nicht mehr möglich ist, den tatsächlich richtigen Umsatz festzustellen. Der Umsatz wurde von der BP folgendermaßen ermittelt: Anfangsbestand zuzüglich offizieller Wareneinkauf zuzüglich Lieferungen von B laut Aufstellungen und diverse andere festgestellte Schwarzeinkäufe abzüglich Endbestand (tatsächlicher Bestand der während der Hausdurchsuchung festgehalten wurde) ergibt den kalkulatorischen Wareneinsatz abzüglich Eigenverbrauch und Personalverpflegung wie bisher vom Steuerberater angesetzt ergibt den tatsächlichen Wareneinsatz. Dieser wurde mit dem bisherigen durchschnittlichen Aufschlag hochgerechnet. Außerdem wurden 2000 von der BP 2 % für Schwund berücksichtigt, was ein durchaus üblicher Durchschnittssatz ist. Die im Text erwähnten Beilagen A bis M8 Aktenseite 91 bis Aktenseite 134 waren diesem Schreiben beigelegt.

Mit Schreiben vom 10. September 2002 langte eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein und wurde ausgeführt:

"Fakt 1): Wie bereits hinreichend in der Berufung dargestellt, war aufgrund eines mündlich geschlossenen Vertrages die J zur eigenverantwortlichen Führung des Lokales berechtigt und

verpflichtet. Dass einzelne Vorgaben von der AB gemacht wurden hinsichtlich Betriebszeiten, sollte nicht schaden. Auch die vereinbarte Ergebnisbeteiligung beweist, dass der Barbetrieb an die J übertragen (verpachtet) war, und somit diese verantwortlich war für die Umsatzerzielung, also das USt-Subjekt darstellte. Schließlich war die J selbstverantwortlich für die Personalsuche und Entlohnung zuständig. Die BP ist der Meinung, dass die Bw. USt-Unternehmer sei, da diese nach außen als Betreiber des Lokals auftrat. Hier stellt sich die Frage einer Vergleichbarkeit etwa mit einer Mc-Donalds Filiale, wo alle Lokale einander gleichen, und ein etwaiges Pachtverhältnis dem normalen Gast überhaupt nicht ins Bewusstsein dringt, da dieser gar keine Ahnung davon hat, dass bei Mc-Donalds Filialen in Wirklichkeit gar nicht Mc-Donalds der Betreiber, sondern im Zuge eines Franchisesystems je ein Pächter der selbstständiger USt-Unternehmer ist. Selbst wenn aber die gesamten Umsätze der Bw. im Sinne des UStG zuzurechnen wären, hätte diese das Recht, von der J eine Rechnung mit ausgewiesener USt (= Vorsteuer) zu verlangen, sodass im Endergebnis bei der Bw. sich keine höhere Zahllast ergeben könnte.

Ad.1. Fakt 2):

"Wie von der BP festgestellt, wurden die tatsächliche Umsätze nicht etwa halbiert, sondern auf folgende Weise gekürzt: ... "Diese Feststellung der BP entspricht keinesfalls der Wirklichkeit. Wie bereits in der Berufung angeführt, entbrannte zwischen der Bw. und der J bereits nach etwa einem Monat Betriebszeit ein erbitterter Rechtsstreit über die jeweils richtige Ansicht jenes Vertrages, den die J aufgrund der Barführung erhalten bzw. den sie an die Bw. abliefern sollte. Die Prozessführung geschah zu einem Zeitpunkt, zudem eine BP noch nicht anhängig war. Die Prozessgegner haben also bei ihrer Prozessführung keine finanztechnische Verschleierungstaktik im Auge gehabt, sondern wollten jeweils aus ihrer Sicht den ihnen zustehenden Anteil am Umsatz (laut J) bzw. am Gewinn/Verlust (laut Bw.). Dem BG P am 26. Mai 2000 vorgelegten "vorbereitenden Schriftsatz" der Klägerin J, vertreten durch die Drs. Zauner & Mühlböck, ist ua. wörtlich zu entnehmen: "Die Umsätze ergeben sich aufgrund der Umsatzlisten, von der klagenden Partei wurde diesbezüglich ein Koordinator abgestellt, der die Umsätze zu überwachen hatte". Weiters: "Beweis: Umsatzlisten betreffend den Zeitraum 7. Dezember 1999 bis 13. Jänner 2000, Forderungsschreiben vom 10. März 2000, im Bestreitungsfall werden folgende Zeugen namhaft gemacht: (Anführung von 9 Zeugen, Namen samt Adressen)". Von der BP werden als Beilage die Kopien A und B erwähnt. Auf diesen Kopien ist je der "Ist-Umsatz (abgegeben)" enthalten. Am 11. Dezember 1999 trägt dieser 31.890,00. Diesen Betrag hatte die BP in ihrer Gegenschrift als Gesamtumsatz angenommen. Unbestritten sind jedoch von diesem Betrag die an die Kellner weitergegebenen Trinkgelder (2.885,00) abzuziehen, da diese keine ustpflichtigen Umsätze darstellen. Somit kann als ustpflichtiger Umsatz der "Soll-Umsatz vom

11. Dezember 1999" mit Höhe von 29.005,00 angesetzt werden. Das weitere Schicksal dieser Summe ist nun aus den beiden konträren Sichtweisen der Prozessgegner zu betrachten:

a) Die J hat eine "Umsatzliste von P" vorgelegt, in welcher der Betrag von 29.005,00 unter der Spalte "Umsatz" aufscheint. aufgrund ihrer Prozessbehauptung setzt sie in der Spalte "50 % für Tempel" den Betrag von 14.502,50 an und kommt nach Abzug der Personalkosten von 5.500,00 und 2.000,00 in der Spalte Restbetrag für Tempel (50 % Kellner, DJ) auf den ihr zustehenden Betrag von 7.002,50. Wer die oben erwähnten Beilagen A und B erstellt hat, bleibt zu hinterfragen (Anmerkung: Im vorbereitenden Schriftsatz vom 19. Juni 2000 der Dris. Walchhofer & Kempf wird erwähnt: "Darüber hinaus wurden die Umsatzlisten von keinem verantwortungsbefugten Vertreter des Anton B jun. gegengezeichnet, ...). In diesen Beilagen finden sich die vorgenannten Summen wieder. Weiters ist in diesen Beilagen angeführt: "Regie 7.115,00" sowie "Bruch 165,00", ohne das jedoch die Auswirkung des Anführens dieser Beträge sichtbar wäre.

b) Die Bw. hat in ihrem Kassabuch den Betrag von 16.890,00 als Einnahme angeführt. Sie hat jedoch im Prozess gegen die J stets auf die mündliche Vereinbarung verwiesen, wonach sie letztendlich 50 % des Erfolges zu erhalten gehabt hätte. Es wird ausdrücklich betont, dass beide gegensätzlichen Behauptungen solche in einem Zivilprozess waren, die aufgrund § 21 BAO auf ihren wahren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen sind. Unter Ausgangspunkt beider Behauptungen sind die von der J aufgezeichneten Umsätze.

In diesem Zusammenhang ist das "Bilanzbild" für Dezember 1999 einzugehen: Genauso wie die BP irrtümlicherweise im abgegebenen Betrag etwa vom 11. Dezember 1999 von 31.890,00 den tatsächlich zu verustenden Umsatz erblickt, hat die AB diesen Betrag im Bilanzbild in die Spalten Haben als Umsatz angeführt. In Wahrheit wäre in beiden Fällen je der um die Trinkgelder verminderte Betrag von 29.005,00 anzusetzen. Das von der Bw. erstellte Bilanzbild hat einen rein kalkulatorischen Charakter, wurde monatlich im Nachhinein erstellt und sollte dem Geschäftsführer den wirtschaftlichen Erfolg dieser Periode nachweisen. So wurde etwa unter der Rubrik Betriebskostenpauschale die Position Rückzahlungsrate 2,5 Mio/10 Jahre" mit einem Betrag von 17.000,00 aufgenommen, obwohl eine Kreditrate bekannterweise keine Betriebskosten darstellt. Schließlich wurde aufgrund dieser kalkulatorischen Darstellung – welche grundsätzlich keiner gesetzlichen Regelung unterliegt – eine Differenz von -85.477,81 errechnet. Zusammen mit einer Fehlgelddifferenz "von 23.655,00 ergab sich ein Verlust von 109.132,81 und schließlich wurde in der letzten Zeile angeführt: Haftung Tempel GesmbH 50 % laut mündlichen Vertrag (Probelauf) 54.566,41. Diese Darstellung beweist, dass die A-Tempel GmbH von der Richtigkeit ihres prozessualen

Vorbringens überzeugt war, da diese Aufstellung zum damaligen Zeitpunkt – lange vor der BP – erstellt wurde. Auf Seite 2 dieses Bilanzbildes ist jedoch noch folgende Angabe enthalten:

Umsatz laut Bestandsinventurliste 31. Dezember 1999	253.275,00
Regie	-58.525,00
	294.650,00
Fehlgelddifferenz	270.995,00
	23.655,00

Zu dieser Differenz von 23.655,00 wird im vorbereitenden Schriftsatz des Mag. Wolfgang Kempf vom 18. Jänner 2001 an das BG P ausgeführt:

"... Im Dezember 1999 wurden im Lokal Waren zum Verkaufspreis von 353.275,00 S verbraucht, wobei davon Regiekosten (Personalkonsumation für Angestellte, Arbeiter und Gesellschafter) in Höhe von 58.625,00 S abzuziehen sind, sodass seitens der klagenden Partei ein Umsatz von 294.650,00 S erwirtschaftet hätte werden müssen. Nach den Einnahmen (Beilage 2) wurde jedoch lediglich im Dezember 1999 ein Umsatz in Höhe von 270.995,00 S erwirtschaftet, sodass sich eine Fehlgelddifferenz in Höhe von 23.655,00 S ergibt ..." Die angeführte Summe von 270.995,00 S scheint nur ein einziges Mal, und zwar auf dem Bilanzbild auf. Sie ergibt sich aus der Addition der unter der Rubrik Umsatz vermerkten Habenbeträge sowie der unter der Rubrik Wareneinkauf vermerkten Zeile 31. Dezember 1999 Regie-GmbH von 14.370,00. Wie bereits oben dargestellt, sind die unter Umsatz vermerkten Beträge nicht die Umsätze im ustlichen Sinne. Weiters ist der Betrag von 14.370,00 ebenfalls kein Umsatz, da es sich dabei um den Wareneinkauf – bewertet zu Verkaufspreisen laut Karte handelt. Diesfalls wurden keine Einnahmen erzielt, sondern nur fiktiv hochgerechnet. Deshalb ist die obige Prozessbehauptung nicht richtig, das seit Dezember 1999 ein Umsatz von 270.995,00 S erwirtschaftet worden wäre. Tatsächlich wurde ein geringerer Umsatz erzielt, wie in der Umsatzliste von P ersichtlich ist. Wie bereits oben angeführt, enthält Seite 2 des Bilanzbildes des Umsatzes laut Bestandsinventurliste 31. Dezember 1999 und zwar mit einem Betrag von 353.275,00. Eine dem hg. Verfasser vorliegende Bestandsinventurliste (in Kopie, teilweise nicht lesbar) weist unter "ZW-Umsatz" einen Betrag von 330.252,00 aus. Zusätzlich sind darunter offensichtlich noch Umsätze von Zigaretten angeführt. Diese Bestandsinventurliste hat einen rein kalkulatorischen Charakter, aus ihr sollten sich die erzielten Umsätze errechnen lassen. Gemeinsam mit dem Bilanzbild ergibt sich für Dezember 1999: Von Sollumsatz von 353.275,00 hätte sich abzüglich Regie von -58.625,00

ein Umsatz von 294.650,00 ergeben müssen, abzüglich der (falsch berechneten) 270.995,00 wäre also ein -23.655,00 verblieben (welches in Wirklichkeit größer war). Diese Differenz blieb letztendlich auch im Prozess ungeklärt und wird wohl unter Diebstahl einzuordnen sein. Sehr wohl ist aber aufgrund der vorgenannten Ausführungen der diesen Unterlagen kalkulatorischen Charakter zu ersehen. Zur weiteren Beweisführung mögen Zeugen gehört werden.

Ad. 2) Zu der von der BP festgestellten offensichtlich doppelt erfolgten Berücksichtigung von nicht entgeltspflichtigen Abzugsposten sowie zusätzlich eines dafür angesetzten Pauschales von 20,36 % für die Monate Februar bis Oktober 2000 wird die Richtigkeit dieser Aussage bestätigt. Hierbei handelt es sich um eine fehlerhafte EDV-Verknüpfung in der Berufung. Es wird aber darauf hingewiesen, dass in den einzelnen Monaten die aufgezeichneten Regien dieses Pauschale beträchtlich überschreiten, und somit der Ansatz dieses Pauschalbetrages von 20,36 % als gerechtfertigt erscheint. Hinsichtlich der Bestandsführung wird auf die Grundsatzausführungen in der Berufung verwiesen. Zu den von der BP gerügten Ständelisten vom 30. Dezember 2000 wie vom 15. Dezember 2000 wird auf die Möglichkeit der Zeugenbefragung verwiesen (die jeweiligen, mit der Betriebsführung beauftragten Personen hatten diese Liste zu erstellen; hierbei wird auf das teilweise ausgeprägte Konsumationsverhalten siehe Regielisten verwiesen). Zu den Zweifeln der BP hinsichtlich Führung eines Konsignationslagers wird wie folgt Stellung genommen: Der Wille und die Vereinbarung zwischen dem Geschäftsführer in Gesellschaft an die AB, dem Gastwirt Anton B, die eben diese Gesellschaft war es, dass Herr B in den Betriebsräumen der Bw. in einem eigenen, versperrten Raum dieses Konsignationslager unterhielt. Schlüssel hiez zu hatten die HR-Geschäftsführer L Alfred sowie die jeweiligen faktischen Geschäftsführer, die dem Barbetrieb zu managen und auch zu überwachen hatten. Einer vom HR-Geschäftsführer Alfred L erstellte Organigramm über den vereinbarten Ablauf wird diesem Schreiben beigelegt. Demnach waren die jeweiligen faktischen Geschäftsführer verantwortlich, die Warenentnahmen aus diesem Depot aufzuzeichnen. Außerdem waren es nicht "Fremde" die die Bar führten, sondern verantwortliche Dienstnehmer (J). Als Kontrollinstrumentarium diente die Bestandsinventurliste, welche die nach P verbrachten Waren aufzeichnen sollte. Anlässlich der Entnahme aus diesem Lager in P kam es zur Lieferung an die Bw. und in der Folge zur Rechnungslegung. Zu den Rechnungslegungen ist zu bemerken: Laut oben angeführtem Organigramm waren seitens B für die aus dem Depot entnommenen Waren an die AB folgende Rechnungen zu legen:

- 1) Für Regie, Werbung "Kunden", Personal, B, K, L, Ba etwa für 1200 mit der Rechnungs-Nr.: 20938, und dem Vermerk rechts oben "WVK-Depot".
- 2) Ohne besondere Zusatzangabe etwa für 1200 mit der Rechnungs- Nr.: 20937 und dem

Vermerk rechts oben WVK-Depot". Weiters gibt es ein Formular, welches einer Rechnung ähnelt, mit dem Aufdruck AB sowie Lieferung Dezember und Datum 31. Dezember 2000. Weiters ein Formular mit der Angabe AB GesmbH Naarnerstr. 31, 4310 P und der Aufschrift rechts oben Rechnung WVK-Depot – Rechnungs- Nr.: (leer), Kundennr.: 201010, Lieferung Dezember, Datum: 31. Dezember 2000".

Bei den letzteren beiden Formularen handelt es sich um keine Rechnung im Sinne des UStG, sondern nur um in der EDV gespeicherte Kontrolllisten. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass im angeführten Formular die Summen der vorangeführten Belege enthalten waren, diese letzte Liste diene nur als Kontrollinstrumentarium. Zum weiteren Beweis des Vorhandenseins eines Konzentrationslagers dient folgende Gegenüberstellung:

In der Bilanz des B Antons zum 31. Dezember 1998 wird für die Warengruppe "Depotbestand" eine Menge von 34 verschiedenen Getränkearten aufgelistet, in der Warenbestandsaufnahme vom 31. Dezember 2000 für die Warengruppe "Depotbestand" jedoch eine Menge von etwa 100 verschiedenen Getränkearten. Die Unterscheidung dieser Getränkearten liegt hauptsächlich im harten Getränkebereich, wie in der AB ausgeschenkt wurde. Warum sollte Anton B in der Inventurliste zum 31. Dezember 2000 diese Getränke aufnehmen, wenn er sie schon vorher an der AB verkauft (somit geliefert) hätte? Noch dazu sind in der letzteren Inventurliste doch auch jene Getränkearten enthalten, die er per 31. Dezember 1998 ebenfalls in vergleichbarer Menge inventierte. Die BP führt in ihrer Stellungnahme aus: "Tatsache ist, dass in der Zwischenzeit hinreichend bewiesen worden ist, dass Schwarzlieferungen von Anton B an diverse Gastwirte stattgefunden haben". In dieser Formulierung könnte eine unzulässige Vorverurteilung des Anton Bs sowie ein Verstoß gegen § 6 Abs. 2 FinStrG erblickt werden. Für die BP ergeben sich anschließend an diese Formulierung viele offene Fragen. Soweit uns bekannt ist, hat es noch keine offene, zielführende Konfrontation mit der Geschäftsführung bzw. Buchhaltung der Bw. bezüglich dieser Fragen gegeben. Bisher lief es an gemeinsamen Gesprächen dahinaus, dass vereinzelt beschlagnahmte Belege vorgelegt wurden, und bloß gefragt wurde, was "damit sei"? Es fehlte an der nötigen Zeit, um den gesamten Geschäftsablauf in seiner zeitlichen Abfolge nachzuvollziehen und dazustellen. Zumindest zur Klärung einzelner Fragen wird diese Nachholung wohl unumgänglich sein. Die BP selbst schreibt, dass "ein solches durcheinander entstanden sei, dass es gar nicht mehr möglich ist, den tatsächlich richtigen Umsatz festzustellen". Es stellt sich nun die Frage, warum die BP akribisch sich auf die einzelnen schriftlichen Unterlagen stützt, wenn – wie bereits in der Berufung ausgeführt – dass tatsächliche Umsatzgeschehen relativ leicht durch die jeweiligen Tagesaufzeichnungen der verantwortlichen Kellner – eventuell verbunden mit einer Befragung dieser Kellner – festgestellt werden kann? Die Geschäftsführung der GmbH musste laufend zur Kenntnis nehmen, dass kalkulatorische Fehlbestände auftraten. Dies ergab

sich aus dem Bestandsinventurlisten bzw. den sonstigen Kontrollen. Des Öfteren wurden in der Buchhaltung der AB – etwa die angesprochene Getränkesteuerberechnung – diese mit "LV" betitelt. Daraus erklärt sich auch die Getränkesteuerberechnung des 31. Dezember 2000, wo vorne draufsteht: "Alles", dieser Begriff soll verdeutlichen, dass in dieser Berechnung die nicht geklärten Abgänge enthalten sind. Es darf nicht übersehen werden, dass trotz der von der BP in einer Vielzahl gemachten Angaben über Schwarzgeschäfte auf einfachem Weg die tatsächlichen Umsätze dargestellt werden können, nämlich wie vorerwähnt über die täglichen Kellnerabrechnungen. Dem Berufungsbegehren möge daher stattgegeben werden". Beigelegt waren in diesem Schreiben eine Darstellung der Organisation der AT vom 7. Dezember 1999 bis 14. Jänner 2000 und eine Organisationsdarstellung ab 15. Jänner 2000 bis zum Ende.

Am 23. September 2002 langte nochmals eine Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung ein und führte die Betriebsprüferin aus:

"Als Betreiber der AB ist gegenüber dem FA die Bw. mit den Gesellschaftern L, B, Ba und K aufgetreten. Als solches ist sie als Unternehmer zur Abfuhr der USt verpflichtet. Das mündliche Vereinbarungen mit der J bestehen, war bis zur Durchführung der Hausdurchsuchung gar nicht bekannt, bzw. wurde vom Steuerberater erst nach fortgeschrittener Prüfungsdauer eingewandt, dass ja eigentlich die J die Hälfte der Umsätze versteuern müsse. Im Übrigen tritt der Betreiber einer Mc-Donalds Filiale dem FA gegenüber nicht als Mc-Donalds auf, sondern unter eigenem Firmennamen, eventuell mit dem Zusatz Mc-Donalds Restaurant. Es ist also von vorneherein klar, wer als Unternehmer anzusehen ist. Wie die Bw. in weiterer Folge mit der J verrechnet, ist für den Prüfungszeitraum nicht von belang, da bis Abschluss der Prüfung keine Rechnung gestellt wurde, die zur Abfuhr von USt verpflichtet bzw. zum Vorsteuerabzug berechtigt hätte. Wie in der ersten Stellungnahme bereits angeführt, beinhalten auch die Aufzeichnungen, die zur Ermittlung der Kellnerabrechnungen dienten, Fehler, sodass nicht gesagt werden kann, die Kellnerabrechnungen ließen den tatsächlichen Umsatz erkennen. Des Weiteren wurde ausführlich darauf eingegangen, warum die Aufzeichnungen, die dem FA vorliegen, sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsmäßig sind. Die von der BP festgestellten Umsätze wurden im Schätzungsweg festgestellt. Laut Erkenntnissen des VwGH hat jemand, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundenen Unsicherheiten hinzunehmen. Die BP hat sich nun nicht, wie ihr vorgeworfen wird, "akribisch auf einzelne Unterlagen" gestützt, sondern versucht, aus diesen einzelnen Unterlagen ein Gesamtbild zu erstellen, dass den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt, was auch Sinn einer Schätzung ist. Der Vorwurf der Vorverurteilung des Anton B wird zurückgewiesen, da ja nicht behauptet wurde, dass Anton B Lieferungen (somit Umsätze) nicht erfasst hätte. Vielmehr wurde festgestellt, dass einzelne Unternehmer Lieferungen des B nicht erfasst hatten. Ob Anton B davon wissen

konnte oder nicht, wurde in keinsten Weise beurteilt, womit der Hinweis auf § 6 Abs. 2 FinStrG überflüssig ist. Was den Vorwurf betrifft, dass es keine offene, zielführende Konfrontation mit der Geschäftsführung bzw. der Buchhaltung gegeben hätte, möchte die BP folgendes anmerken: Es hat mehrere Besprechungen sowohl mit der Geschäftsführung als auch mit der Buchhaltung gegeben bzw. wurde versucht mehr Klärung zu schaffen. Als Geschäftsführer trat Herr Alfred L auf, der jedoch gezwungenermaßen buchhalterisch keine Angaben machen konnte, sondern darauf verwies, dass seine Gattin, Frau Hannelore L die Buchhaltung gemacht hat. Herr Anton B, der ebenfalls Geschäftsführer ist, stand für Gespräche nicht zur Verfügung. Buchhalterische Differenzen wurden versucht über das Steuerbüro zu klären, wo jedoch das Problem auftrat, dass der BP wechselnde Ansprechpartner gegenüberstanden. Es wurde auch Herrn Mag. Ho und einer Dame aus der Kanzlei Gelegenheit und Zeit gegeben Einsicht in die beschlagnahmten Unterlagen zu nehmen."

Die Berufungen wurden der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich am 16. Oktober 2002 vorgelegt. Mit 1. Jänner 2003 ging die Zuständigkeit zur Erledigung der Berufung auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2007 wurde hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1999 ein Mängelbehebungsauftrag ausgefertigt, welcher unbeantwortet blieb. Demgemäß wurden die Berufungen mit Bescheid vom 22. März 2007 ausgesprochen, dass sie als zurückgenommen gelten.

In der Folge wurde die Betriebsprüfungsabteilung im März 2007 um nochmalige Überprüfung ihres Zahlenmaterials ersucht.

Mit Schreiben vom 3. April 2007 führte der Finanzamtsvertreter aus:

„Zu Ihrem Vorhalt, dass die bisher von Seiten der Betriebsprüfung vorgenommenen Umsatzzuschätzungen hinsichtlich der zum Ansatz gebrachten Rohaufschläge bzw. Rohaufschlagskoeffizienten nicht plausibel seien, wird Stellung genommen. Eine nochmalige detaillierte Überprüfung des vorhandenen Zahlenmaterials ergab nun folgende Umsatzzuschätzungen:

<u>Umsatzzuschätzung neu laut BP:</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>gesamt</u>
Zuschätzung Umsatz 20% laut				
BP:	349.000,00	1.697.000,00	179.000,00	2.225.000,00
20% Umsatzsteuer:	69.800,00	339.400,00	35.800,00	445.000,00

Zuschätzung Umsatz 10% laut

BP: 10.000,00 1.000,00 3.000,00 14.000,00

10% Umsatzsteuer: 1.000,00 100,00 300,00 1.400,00

Umsatzsteuernachzahlung

gesamt: 70.800,00 339.500,00 36.100,00 446.400,00

Daraus ergeben sich die folgenden Gewinnerhöhungen:

<u>Gewinnerhöhungen neu laut BP.:</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>gesamt</u>
Zuschätzung Umsatz 20% laut BP:	349.000,00	1.697.000,00	179.000,00	2.225.000,00
20% Umsatzsteuer:	69.800,00	339.400,00	35.800,00	445.000,00
Zuschätzung Umsatz 10% laut BP:	10.000,00	1.000,00	3.000,00	14.000,00
10% Umsatzsteuer:	1.000,00	100,00	300,00	1.400,00
Rückstellung USt-Nachzahlung:	-70.800,00	-339.500,00	-36.100,00	-446.400,00
Fremdleistung 1a KEG lt. Vergleich:	-25.000,00	-10.000,00		-35.000,00
Zuschätzung Wareneinkauf (gerundet):	<u>-77.000,00</u>	<u>-189.000,00</u>	<u>-55.000,00</u>	<u>-321.000,00</u>
Gewinnerhöhung laut BP gesamt:	<u>257.000,00</u>	<u>1.499.000,00</u>	<u>127.000,00</u>	<u>1.883.000,00</u>

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-		-	-
bisher:	322.939,00	-729.274,00	605.837,00	1.658.050,00
Gewinnerhöhungen laut BP:	<u>257.000,00</u>	<u>1.499.000,00</u>	<u>127.000,00</u>	<u>1.883.000,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut			=	
BP:	<u>-65.939,00</u>	<u>769.726,00</u>	<u>478.837,00</u>	<u>224.950,00</u>

Die an die Gesellschafter zugeflossenen Schwarzumsätze sind mit der Kapitalertragsteuer zu belasten, die gem. § 95 Abs. 5 EStG den Gesellschaftern vorzuschreiben ist:

	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>gesamt</u>
Umsatzzuschätzung netto:	359.000,00	1.698.000,00	182.000,00	2.239.000,00
Umsatzsteuer:	70.800,00	339.500,00	36.100,00	446.400,00

Betriebsausgaben

Schwarzeinkäufe:	<u>-77.000,00</u>	<u>-189.000,00</u>	<u>-55.000,00</u>	<u>-321.000,00</u>
Zufluss vGA = Bem.Grundl. KEST:	352.800,00	1.848.500,00	163.100,00	2.364.400,00
davon 25% Kapitalertragsteuer:	<u>88.200,00</u>	<u>462.125,00</u>	<u>40.775,00</u>	<u>591.100,00</u>
<u>KEST gem. § 95 Abs. 5 EStG:</u>	<u>Anteile</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>
Anton B:	25%	22.050,00	115.532,00	10.193,00
Alfred L:	25%	22.050,00	115.531,00	10.194,00
Günther K:	25%	22.050,00	115.531,00	10.194,00
Maximilian PA:	25%	<u>22.050,00</u>	<u>115.531,00</u>	<u>10.194,00</u>
	100%	<u>88.200,00</u>	<u>462.125,00</u>	<u>40.775,00</u>

In der Berufungsschrift wurde angeführt, dass tatsächlich nur 50% der Umsätze aufgezeichnet wurden, der Rest sei auf den "Gewinnanteil" der 1a KEG entfallen. Das entspricht einem Umsatzverkürzungsfaktor von 2 (dh 100% der erklärten Umsätze wären demnach nicht erfasst worden). Tatsächlich sind jedoch im Zeitraum von 1999 bis 2001 keine Entgelte an die 1a KEG geflossen, im Klagswege wurden der 1a KEG im Zuge eines Vergleichs für ihre Tätigkeit vom Dezember 1999 bis Jänner 2000 somit nachträglich lediglich ATS 35.000,00 zuerkannt. Die laut BP festgestellten Umsatzverkürzungsfaktoren sind jedoch wesentlich höher. Zu dem von der Betriebsprüfung erhobenen Vorwurf der Schwarzlieferungen von Anton B an die AB GesmbH wurde eingewendet, es hätte ein Konsignationslager gegeben. Festgestellt wird, dass bis dato keinerlei Unterlagen oder sonstige Beweismittel eingesehen werden konnten, die diese Behauptung stützten. Der Einwand, es habe ein Konsignationslager gegeben, wird daher als Schutzbehauptung zurückgewiesen. Im Übrigen kann durch diesen Einwand nichts gewonnen werden, da sich die BP bei den Schwarzeinkäufen nicht auf irgendwelche Lieferscheine stützt, es liegen vielmehr nicht verbuchte Eingangsrechnungen vor, auf denen zum Teil auch Barzahlungsvermerke ersichtlich sind. Mittlerweile wurden die Jahreserklärungen 2000 und 2001 eingereicht. Von Seiten der Finanzverwaltung ist daher aus Zweckmäßigkeitsgründen beabsichtigt, die offenen Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagungen 2000 und 2001 unverzüglich, dh am Besten noch vor der Erledigung der anhängigen Berufungen, durchzuführen. Weiters ist für die zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen die Kapitalertragsteuer festzusetzen. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist durch die beigeschlossenen Berechnungen und Belegkopien ausreichend dokumentiert. Wir beantragen daher, diese Zahlen der Erledigung

der Berufungen zu Grunde zu legen. Für Rückfragen und weitere Erläuterungen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.,,

Am 12. April 2007 wurde seitens der Referentin der Zeuge 1 vernommen und gab dieser folgendes an:

„Die J führte den Barbetrieb von 7.12.99 bis zur 2. Kalenderwoche 2000. Die konkrete Führung vor Ort machte unser damaliger Gastrochef, Herr 2 Oliver, Wellastr. 4a, 4222 Luftenberg. Wir führten nur das rein operative Geschäft, Dinge wie Buchhaltung und Einkauf wurden von den Gesellschaftern durchgeführt. Auch die Geschäftsausstattung wurde von ihnen erworben. Es werden Unterlagen zum Prozess mit der A Tempel GesmbH übergeben, aus denen ersichtlich ist, dass wir einen mündlichen Vertrag hatten, wonach uns 50 % des Umsatzes zugesichert wurden. Auf 50 % des Gewinnes hätten wir uns nicht eingelassen, weil der rechnerische Gewinn eine für uns nicht nachvollziehbare Größe darstellt. Die Auszahlung dieses Betrages sollte als Werklohn erfolgen, Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes war die A Tempel Bar. In der Folge gab es einen Vergleich mit der A Tempel Bar, sie verpflichtete sich zur Zahlung von ATS 35.000,--.“

In der Folge fand am 17. April 2007 ein Erörterungstermin statt. Im Zuge des Gesprächs wurde beiden Parteien die Zeugeneinvernahme 1a in Kopie übergeben. Im Protokoll finden sich folgende Ausführungen:

„Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 12/2000 wird vom Finanzamt zurückgewiesen werden, da diesbezüglich kein Bescheid ergangen ist. Auf Befragung durch die Referentin gibt der steuerliche Vertreter an: Ab Februar 2001 wurde der Betrieb verpachtet. Dies bis zum Hochwasser 2002. Der Finanzamtsvertreter gibt an, dass dies seiner Meinung nach keinen Eingang in die Abgabenerklärung gefunden hat. Festgehalten wird, dass dies keinen Einfluss auf den berufungsgegenständlichen Zeitraum hat. Besprochen wird die Berechnung des Finanzamtes vom 3. April 2007. Laut der steuerlichen Vertretung wurde die Umsatzliste (P) im Arbeitsbogen befindlich bei den Prozessunterlagen mit der J nach den derzeitigen Erkenntnissen im wesentlichen den Tatsachen entsprechen, abzuziehen wäre ein Teil der unentgeltlich abgegeben wurde (Personal). Diesbezüglich wird die Vernehmung von Herrn 2 Oliver beantragt. Der Herr Finanzamtsvertreter bezweifelt die Unrichtigkeit der Umsatzliste und gibt an, dass laut Berufung nur 50 % der Umsätze in Büchern erfasst wurden. Er gibt an, dass Umsatzverkürzungen in beträchtlichen Ausmaß stattgefunden haben, die Bücher sind materiell unrichtig und die Schätzungsbefugnis ebenfalls gegeben. Seitens der steuerlichen Vertretung wird ausgeführt, dass die Schätzungsbefugnis nicht bestritten wird sondern dass sich die Einwände gegen die Schätzungsmethode und Schätzungshöhe richtet.

Sodann wird die Höhe des Wareneinkaufes im Jahre 1999 besprochen. Über Befragung gibt die steuerliche Vertretung bekannt, dass ihr keine Schwarzeinkäufe bekannt sind. Über Vorhalt des Beleges Blatt 476 des Arbeitsbogens, der den Vermerk "Black" trägt, gibt der steuerliche Vertreter an, dass er dazu keine Erklärung abgeben kann. Der Finanzamtvertreter weist darauf hin, dass nach seiner Ansicht die in der Stellungnahme vom 3. April 2007 angeführten Rechnungen weiterhin als Schwarzeinkäufe zu betrachten sind und dass der steuerliche Vertreter seiner Ansicht nach zu keinem einzigen Beleg eine fundierte Stellungnahme abgeben konnte. Der steuerliche Vertreter entgegnet, dass dies nicht richtig sei. Als Beispiel wird vorgelegt eine Rechnung vom 31.12.1999 mit dem Vermerk "WVK-Depot" in der verschiedene Artikel mit Einkaufspreisen aufscheinen und dazu ein Schriftstück vom 31.12.1999 (auch enthalten im Arbeitsbogen Blatt 490) in der diese Artikel gleich lautend mit Verkaufspreisen aufscheinen; Laut Angaben der steuerlichen Vertretung handelt es sich beim zweiten Beleg um eine von den Gesellschaftern angestellte Umsatzkalkulation zur Kontrolle der J. Der Finanzamtvertreter gibt an, dass es sich beim zweiten Beleg um einen Beleg ohne Klassifizierung handelt und diese bei der Schätzung nicht berücksichtigt wurden. Der Vorwurf, dass solche Belege für die Klassifizierung als Wareneinkauf herangezogen wurden, geht demnach nach Ansicht des Finanzamtvertreters ins Leere. Von der Liste "Wareneinkäufe Schwarz" von Anton B in der Stellungnahme vom 3. April 2007 sind zur Feststellung der tatsächlichen Wareneinkäufe laut Angaben des Finanzamtvertreters die Abgrenzungen Wareneinkäufe (ebenfalls in diesem Schreiben dargestellt) abzuziehen, sodass für 1999 laut Ansicht des Finanzamtvertreters Schwarzeinkäufe in Höhe von 93.477,80 von Anton B verbleiben. Der Finanzamtvertreter führt aus, dass er demnach bisher keine Veranlassung sieht, von seiner angestellten Berechnung abzugehen. Der steuerliche Vertreter bestreitet die angestellte Berechnung und gibt an, diese nochmals überprüfen zu müssen. Die Bw. hat nach Angaben des Finanzamtvertreters im Berufszeitraum einen Gesamtverlust von 1.658.050,00 erwirtschaftet. Dies sind weniger als 15 Monate. Nach der Zuschätzung ergibt sich ein Gewinn von 224.950,00. Das wird als Hinweis auf die Plausibilität der Schätzung gewertet. Der steuerliche Vertreter bestreitet dies. Hinsichtlich der weiteren Vorgangsweise wird festgestellt, dass die Referentin den Zeugen 2 Oliver vernehmen wird und beiden Parteien das Vernehmungsprotokoll zukommen lassen wird. Der Finanzamtvertreter gibt bekannt, dass er bis dahin mit der beabsichtigten Bescheiderlassung für 2000 und 2001 jedenfalls zuwarten wird."

In der Folge wurde am 2. Mai 2007 seitens der Referentin der Zeuge 2 Oliver vernommen. Er gab folgendes an: „Die AB wurde von der J geführt, ich habe die Arbeit vor Ort erledigt. Wir machten das operative Geschäft, alles andere erledigten die Gesellschafter. Dies gilt insbesondere für den Einkauf. Wir gaben bekannt, was fehlt, der Einkauf wurde dann erledigt

und die Waren ins Lager geliefert. Wenn die Waren im Lager waren, hatten wir darauf Zugriff. Es gab eine versperrbare Tür, zu der wir den Schlüssel hatten. Aus diesem Lager sind Entnahmen ohne separate Aufzeichnung erfolgt, es waren ja schon unsere Waren. In diesem Lager wurden alle unsere Waren gelagert. Dass dieses Lager B Anton gehören soll, ist mir nicht bekannt. An das Personal wurden Getränke unentgeltlich abgegeben, jedoch nur in geringem Umfang. Es waren 90 ATS pro Person und Schicht an alkoholfreien Getränken. Frau Hannelore L ist mir nicht bekannt. Für uns war Herr L die Hauptansprechperson.“

Mit Schreiben vom 15. Mai 2007 teilte die Amtspartei mit, dass sie Berufungsvorentscheidungen und hinsichtlich 2000 und 2001 Jahresbescheide erlassen habe. Sie führte aus: „Wir informieren Sie hiermit als mit den Berufungen der Versicherungsmakler L GesmbH (vormals AB GesmbH) betraute Referentin des UFS, dass die Berufungen gegen die KÖSt- und USt-Bescheide 1999 sowie gegen die USt-Festsetzungsbescheide 1-11/2000 und 1-2/2001 wie beim Erörterungstermin und in dem nachfolgenden Telefonat besprochen durch eine Berufungsvorentscheidung erledigt wurden (BVE1). Gleichzeitig wurde die KEST für die zugeflossenen vGA festgesetzt (Erstbescheid). Morgen werden von uns Jahresbescheide U und K für 2000 und 2001 erstellt werden, nachdem ich mir die erforderlichen Unterlagen von Ihnen abgeholt habe.“

Den Berufungsvorentscheidungen wurden die Zahlen wie im Schreiben vom 3. April 2007 dargestellt, zugrundegelegt. Begründend führte das Finanzamt aus:

„1. Umsatzsteuerfestsetzungen 1-11/2000 und 1-2/2001: Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-11/2000 sowie 1-2/2001 werden abgewiesen. Die Umsatzsteuer wird wie in der Beilage 1 dargestellt festgesetzt. Im Übrigen wird auf unsere Stellungnahme an den UFS vom 3. April 2007 und auf das anschließende Erörterungsgespräch vom 17. April 2007 hingewiesen. Diese Berufungen wurden bereits an den UFS vorgelegt, die nunmehrige Erledigung dieser Berufungen durch eine erstinstanzliche Berufungsvorentscheidung erfolgt mit Hinweis auf § 276 Abs. 8 BAO.

2. Umsatz- und Körperschaftsteuerjahresbescheid 1999: Die Berufungen gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1999 werden abgewiesen. Die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer 1999 werden wie unten dargestellt festgesetzt. Im Übrigen wird auf unsere Stellungnahme an den UFS vom 3. April 2007 und auf das anschließende Erörterungsgespräch vom 17. April 2007 hingewiesen. Diese Berufungen wurden bereits an den UFS vorgelegt, die nunmehrige Erledigung dieser Berufungen durch eine erstinstanzliche Berufungsvorentscheidung erfolgt mit Hinweis auf § 276 Abs. 8 BAO.

Festsetzung Umsatzsteuer 1999:

	<u>1999</u>	
Umsatz laut Erklärung:	136.237,50	€ 9.900,77
Zuschätzung laut BVE:	<u>359.000,00</u>	<u>€ 26.089,55</u>
	<u>495.237,50</u>	<u>€ 35.990,31</u>

zu 20% laut Erklärung:	136.237,50	€ 9.900,77
Zuschätzung laut BVE:	<u>349.000,00</u>	<u>€ 25.362,82</u>
	<u>485.237,50</u>	<u>€ 35.263,58</u>

zu 10% laut Erklärung:	0,00	€ 0,00
Zuschätzung laut BVE:	<u>10.000,00</u>	<u>€ 726,73</u>
	<u>10.000,00</u>	<u>€ 726,73</u>

Umsatzsteuer gesamt:	98.047,50	€ 7.125,39
Vorsteuern ohne EUST:	<u>-324.716,73</u>	<u>-€ 23.598,09</u>
Abgabenbetrag laut BVE:	-226.669,23	-€ 16.472,70
Zahllast/Gutschrift lt. Erkl.:	<u>-297.469,00</u>	<u>-€ 21.617,92</u>
Umsatzsteuernachzahlung:	<u>70.799,77</u>	<u>€ 5.145,22</u>

Festsetzung Körperschaftsteuer 1999:

	<u>1999</u>	
	-	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkl.:	322.939,00	-€ 23.468,89
Gewinnerhöhungen laut BVE:	<u>257.000,00</u>	<u>€ 18.676,92</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BVE:	<u>-65.939,00</u>	<u>-€ 4.791,97</u>

	-
Gewinn/Verlust laut HB:	323.665,00
verdeckte Ausschüttungen laut BVE:	352.800,00
unzulässige Absetzungen laut Erkl.:	726,00
außerbilanzmäßige Abrechnungen lt. BVE:	<u>-95.800,00</u>
	<u>-65.939,00</u>

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil der oben bezeichneten Bescheide. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

Beigelegt war der BVE folgende Aufstellung:

Umsatzsteuerfestsetzung 1-11/2000 und 1-2/2001 laut Berufungsentscheidung

	<u>Jänner 2000</u>	<u>Februar 2000</u>	<u>März 2000</u>	<u>April 2000</u>	<u>Mai 2000</u>	<u>Juni 2000</u>	<u>Juli 2000</u>	<u>August 2000</u>	<u>Sept. 2000</u>	<u>Ok. 2000</u>	<u>Nov. 2000</u>	<u>2000 gesamt</u>
Umsatz laut Erklärung	73.855,00	58.774,99	67.400,83	114.957,33	73.257,77	61.949,78	49.166,85	64.953,97	74.024,09	83.502,06	83.199,00	805.041,67
Zuschätzung laut BVE	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>154.363,64</u>	<u>1.688.000,00</u>
	<u>282.218,64</u>	<u>213.138,63</u>	<u>221.764,47</u>	<u>269.320,97</u>	<u>227.621,41</u>	<u>216.313,42</u>	<u>203.530,49</u>	<u>219.317,61</u>	<u>228.387,73</u>	<u>237.865,70</u>	<u>237.562,64</u>	<u>2.503.041,67</u>
zu 20% laut Erklärung	73.855,00	58.774,99	67.400,83	114.957,33	71.205,04	61.949,78	49.166,85	36.802,15	70.416,82	80.365,21	83.199,00	768.089,00
Zuschätzung laut BVE	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>154.272,73</u>	<u>1.687.000,00</u>
	<u>282.127,73</u>	<u>213.047,72</u>	<u>221.673,56</u>	<u>269.230,06</u>	<u>225.477,77</u>	<u>216.222,51</u>	<u>203.439,58</u>	<u>191.074,88</u>	<u>224.689,55</u>	<u>234.637,94</u>	<u>237.471,73</u>	<u>2.465.089,00</u>
zu 10% laut Erklärung					2.052,73			28.151,82	3.607,27			33.811,82
Zuschätzung laut BVE	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>1.000,00</u>
	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>2.143,64</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>28.242,73</u>	<u>3.688,18</u>	<u>90,91</u>	<u>90,91</u>	<u>34.811,82</u>
zu 14% laut Erklärung										<u>3.136,85</u>		<u>3.136,85</u>
Umsatzsteuer gesamt	45.634,64	42.618,63	44.343,80	53.855,10	45.309,92	43.253,59	40.697,01	41.089,25	45.307,73	47.375,84	47.503,44	496.988,94
Vorsteuer mehr E.U.B.	<u>-12.045,88</u>	<u>-29.387,77</u>	<u>-46.524,47</u>	<u>-25.225,55</u>	<u>-19.902,38</u>	<u>-13.365,07</u>	<u>-11.088,16</u>	<u>-11.509,77</u>	<u>-15.542,42</u>	<u>-12.066,04</u>	<u>-16.486,61</u>	<u>-213.084,12</u>
Abgabebetrag laut BVE	33.588,76	13.230,86	-2.180,67	28.629,55	25.407,54	29.888,52	29.688,85	29.529,48	29.765,31	35.309,80	31.016,83	283.854,82
Zahlung/Gutschrift lt. Erkl.:	<u>2.725,00</u>	<u>-17.633,00</u>	<u>-33.044,00</u>	<u>-2.234,00</u>	<u>-5.466,00</u>	<u>-995,00</u>	<u>-1.275,00</u>	<u>-1.334,00</u>	<u>-1.088,00</u>	<u>4.476,00</u>	<u>153,00</u>	<u>-56.450,00</u>
Umsatzsteuerzahlung	<u>30.863,76</u>	<u>30.863,86</u>	<u>30.863,33</u>	<u>30.863,55</u>	<u>30.863,54</u>	<u>30.863,52</u>	<u>30.863,85</u>	<u>30.863,48</u>	<u>30.863,31</u>	<u>30.863,80</u>	<u>30.863,83</u>	<u>339.499,82</u>
	<u>Jänner 2001</u>	<u>Februar 2001</u>										<u>2001 gesamt</u>
Umsatz laut Erklärung	84.438,24	25.000,00										109.438,24
Zuschätzung laut BVE	<u>91.000,00</u>	<u>91.000,00</u>										<u>182.000,00</u>
	<u>175.438,24</u>	<u>116.000,00</u>										<u>291.438,24</u>
zu 20% laut Erklärung	77.953,30	25.000,00										102.953,30
Zuschätzung laut BVE	<u>89.500,00</u>	<u>89.500,00</u>										<u>179.000,00</u>
	<u>167.453,30</u>	<u>114.500,00</u>										<u>281.953,30</u>
zu 10% laut Erklärung	6.474,94	0,00										6.474,94
Zuschätzung laut BVE	<u>1.500,00</u>	<u>1.500,00</u>										<u>3.000,00</u>
	<u>7.974,94</u>	<u>1.500,00</u>										<u>9.474,94</u>

Die Jahresbescheide wurden wie folgt begründet: „1. Umsatzsteuer 2000 und 2001: Die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgt unter Berücksichtigung der

Berufungsvorentscheidungen vom 14. Mai 2007 zu den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden 1-11/2000 und 1-2/2001. Auf die dort angeführten Begründungen wird hingewiesen.

Alle Beträge in ATS!

	<u>2000</u>	<u>2001</u>
Umsatz 20%:	2.572.021,19	297.443,28
Umsatz 14%	21.223,69	0,00
Umsatz 10%:	<u>38.381,83</u>	<u>9.007,16</u>
	<u>2.631.626,71</u>	<u>306.450,44</u>
Umsatzsteuer gesamt:	521.213,74	60.389,37
Vorsteuern laut Erklärung:	<u>-237.283,74</u>	<u>-59.143,66</u>
Zahllast laut Veranlagung:	283.930,00	1.245,71
Zahllast/Gutschrift lt. Erklärung:	<u>-55.598,00</u>	<u>-34.904,00</u>
	<u>339.528,00</u>	<u>36.149,71</u>

2. Körperschaftsteuer 2000 und 2001: Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgt unter Berücksichtigung der Berufungsvorentscheidungen vom 14. Mai 2007 zu den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden 1-11/2000 und 1-2/2001. Auf die dort angeführten Begründungen wird hingewiesen.

Alle Beträge in ATS!

	<u>2000</u>	<u>2001</u>
HB-Gewinn/Verlust laut Erklärung:	-833.280,00	-629.917,00
verdeckte Ausschüttungen (exkl. KEST):	1.848.500,00	163.100,00
Körperschaftsteuer:	14.925,00	24.080,00
Fremdleistungen 1a KEG:	-10.000,00	
Rückstellung Umsatzsteuer lt. Erklärung:	203.406,00	60.431,00
Umsatzsteuernachzahlung lt. BVE:	-339.500,00	-36.100,00

außerbilanzmäßige Zu- und Abrechnungen lt.

Erkl.:	<u>89.081,00</u>	<u>0,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	<u>973.132,00</u>	<u>-418.406,00</u>

Laut den für 2002 eingereichten Abgabenerklärungen und der Bilanz zum 31.12.2002 wurde der Gewerbebetrieb erst im Jahre 2002 aufgegeben."

Mit Schreiben vom 1. Juni 2007 wurde seitens der steuerlichen Vertretung zur Zeugenaussage des Herrn 2 Oliver schriftlich wie folgt Stellung genommen:

Die Aussage von Herrn 2 sei geeignet, die bisher getätigten Angaben der Vertreter der Bw. zu bestätigen. Soweit sich aufgrund seiner Aussage ein scheinbarer Gegensatz ergebe, werde dazu wie folgt Stellung genommen:

1) "Gaben Bekannt, was fehlt, der Einkauf wurde dann erledigt und die Waren ins Lager geliefert". Die Bekanntgabe habe drin bestanden, dass dem Lieferanten Anton B – welcher zugleich geschäftsführender Gesellschafter der AB gewesen sei – direkt in sein Einzelunternehmen die Wünsche der J (insbesondere für umfangreiche Erstbestellung) um persönliche Gegenwart oder auch telefonisch übermittelt worden sei, sodann der Lieferant B die geordneten Waren in sein Konsignationslager in das Lokal in P geliefert habe. "Der Einkauf wurde dann erledigt ..." könne also nicht so verstanden werden, als ob dies eine Bekanntgabe an den oder die Gesellschafter der Bw. gewesen wäre, diese sodann weiter disponiert hätten, sondern so, dass diesfalls eben der Vertreter der J direkt beim Lieferanten geordert habe. Die Disposition über die Art und Menge der gewünschten Waren sei alleine dem Vertreter der J obliegen.

2) "Wenn die Waren im Lager waren, hatten wir darauf Zugriff. Es gab eine versperrte Tür, zu der wir den Schlüssel hatten." Natürlich habe die J dort Zugriff haben müssen, ein Konsignationslager diene eben dazu, bei Bedarf – und erst dann – die Waren für den eigenen Zweck zu entnehmen. Seitens der Bw. sei jedoch ein Kontrollinstrumentarium aufgebaut worden, um nachkontrollieren zu können, welche und wieviel an Waren die J jeweils entnommen habe, und wieviel Umsatz und Geldmittel folglich vorhanden sein müssten. Diese Vorgangsweise sei ja im nachfolgenden Zivilprozess der J gegen die Bw. geradezu bewiesen worden. Das Kontrollinstrumentarium habe unter anderem in der internen Führung von monatlichen Bestandslisten bestanden, sowie einer Aufgliederung der laut Bestandslisten fehlenden Warenmengen auf die einzelnen Abnehmergruppen. Zusätzlich habe es die Order der Bw. an die J gegeben, sämtliche Waren beim Einzelunternehmen des Anton B zu kaufen, um einerseits diese Kontrollen vornehmen zu können, und andererseits hintanhalten zu

können, dass die J Waren von Dritten beziehe, welche naturgemäß einer Bestandskontrolle nicht zugänglich gewesen wären, diese somit Umsätze erzielen können, welche nicht der vereinbarten Teilung der Bw. zugeführt hätten werden können. Nur vereinzelt hätte die J auch Waren von anderen Lieferanten eingekauft, diesbezüglich habe es sich beispielsweise um Pizzen, Zigaretten gehandelt; diese Einkäufe seien jedoch bei den Tagesabrechnungen als Ausgabe berücksichtigt worden, und somit weniger Geld abgeliefert worden.

3) "Aus diesem Lager sind Entnahmen ohne separate Aufzeichnung erfolgt, es waren ja schon unsere Waren." Wie bereits vorhin erwähnt worden sei, habe es schon sein können, dass die J die getätigten Entnahmen nicht aufzeichnete. Sehr wohl habe aber die Bw. mittels der vorgenannten Bestandskontrolle monatlich die entnommenen Waren kontrolliert, und sei anschließend vom Unternehmen B darüber Rechnung gelegt worden an die AB. Fraglich sei, was Herr 2 meine mit seiner Aussage: "Es waren ja schon unsere Waren". Die J habe nie direkt Waren von Anton B eingekauft, sie habe an diesen Waren nie Eigentum erworben (dies war aufgrund der getroffenen Vereinbarung auch von Beginn an nicht beabsichtigt). Vielmehr habe die J an den Betrieb B die gewünschten Waren mitgeteilt, diese seien von B an das Konsignationslager geliefert und dort vorrätig gehalten worden, damit die J jederzeit entnehmen habe können (Arg.: "... es gab eine versperrte Tür, ..."). Die J habe aus diesem Lager jeweils Waren entnommen (in verschiedener Menge) und habe diese im Lokal in diversen Kühlpults deponiert. Von dort seien sie dann direkt an die Gäste verkauft worden, darüber hätte jeder der Geschäftsführer (nicht der handelsrechtliche laut Firmenbuchauszug, sondern der faktische, welcher im Lokal die vorzunehmenden Tätigkeiten und Anordnungen traf) täglich Aufzeichnungen zu führen. Anlässlich der monatlichen Bestandskontrolle seien selbst diese Waren in den Kühlpulten noch berücksichtigt worden.

4) "Dass dieses Lager Anton B gehören soll, ist mir nicht bekannt." Fraglich sei, ob dem Zeugen 2 überhaupt das Wort Konsignationslager geläufig sei, geschweige denn, ob er die Bedeutung des Begriffes wisse. In diesem Zusammenhang habe er auch gesprochen "es waren ja schon unsere Waren".

5) "An das Personal wurden Getränke unentgeltlich abgegeben, jedoch nur in geringem Umfang. Es waren ca. 90,00 S pro Person Umschicht an alkoholfreien Getränken." Eine solche Vereinbarung habe die J selbst zu treffen gehabt, da ihr die Verantwortung für das Personal zugeteilt gewesen sei. Die Bw. habe auch diesbezüglich keinerlei Vereinbarungen mit dem Personal getroffen. Es sei auch nicht klar, ob diese 90,00 S die Verkaufspreise des Lokals gewesen seien oder die Einkaufspreise (= größere Mengen an Konsumation möglich). Anlässlich der Bestandsnachkontrolle sei die fehlende Menge an Waren dem Personal zugeordnet worden, weil in der Bw. keine exakte Menge der Personalkonsumation vorhanden

gewesen seien. Im Zuge des weiteren Verfahrensablaufs erscheine eine nochmalige Befragung des Zeugen 2 zu weiteren Fragenkomplexen notwendig.

In der Folge wurde mit zwei Schriftsätzen vom 12. Juni 2007 gegen die Erstbescheide Berufung erhoben bzw. gegen die Berufungsvorentscheidungen Vorlageanträge eingebracht.

In den Vorlageanträgen wurde eine mündliche Verhandlung beantragt und führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen aus: Es werde auf den bisherigen Schriftverkehr verwiesen. Die Vorhangsweise der Finanzverwaltung (Berufungsvorentscheidungen in verbösernder Absicht) indiziere Willkür der Erstbehörde gegenüber dem Abgabepflichtigen. Insbesondere erscheine eine Verletzung der Bestimmung des § 115 BAO Abs. 2 (Verletzung des Parteiengehörs) sowie Abs. 3 (Die Abgabenbehörden haben Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen) vorzuliegen. Es seien beantragte Beweismittel nicht gewürdigt bzw. beantragte Zeugen nicht gehört worden. Insbesondere der Einwand des Konsignationslagers sei nicht gewürdigt worden.

Hierzu werde auf die Berufung Pkt. 3.7 verwiesen. Dieser Punkt sei offensichtlich vom Finanzamt überhaupt nicht gewürdigt worden. Schließlich müsse festgestellt werden, dass die Entscheidungsgrundlage für die BVE (siehe dortige Beträge!) jene Darstellung des Finanzamtes ABC vom 03. April 2007 sei, in welcher die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dargestellt werden, welche sich aber ausschließlich auf diverse Schriftstücke und Belege stütze, und in keinsten Weise von den Abgabepflichtigen angeführten Entlastungsbeweise und beantragte Zeugeneinvernahme berücksichtige. Sei immer darauf hingewiesen worden, dass die Gesellschafter der Bw. selbst niemals dort im Lokal die üblichen Aufgaben eines Wirtes oder Kellners wahrgenommen hätten, sondern immer eigene "faktische Geschäftsführer" die tatsächlichen Geschäfte abzuwickeln gehabt hätten (zB: zu Beginn die J, später dann als Dienstnehmer beschäftigte Kellner). Diese faktischen Geschäftsführer hätten täglich das Umsatzgeschehen aufzuzeichnen gehabt, diese Aufzeichnungen würden seit Beginn des Verfahrens der Finanzverwaltung vorliegen (bezeichnet etwa mit Abrechnungen). Laut Darstellung der Finanzverwaltung hätten die Umsätze im Prüfungszeitraum 3,4 Mio. S betragen, laut Abgabenerklärungen hingegen 1,194 Mio. S, die Erstbescheide nach der BP führen noch Gesamtumsätze von 2,6 Mio. S an. Somit betrage die endgültige Umsatzzuschätzung 2,239 Mio. S (= 188 % der erklärten Umsätze). Es wäre ein Leichtes gewesen, sämtliche damaligen Geschäftsführer (Kellner) zu befragen, wie sie die Tagesabrechnung erstellt hätten, insbesondere, wie sie die von der Finanzverwaltung ermittelten 188 % Umsatzzuschätzung behandelt hätten. Alleine diese Zeugenbefragung über die Absurdität der von der Finanzverwaltung angesetzten Umsatzzuschätzungen ans

Tageslicht bringen. In den vorgenannten Bescheiden liegt somit eine Schätzungsmethode der Finanzverwaltung zugrunde, welche der Wirklichkeit keinesfalls am nächsten kommt. Sie ist somit allein in formeller Hinsicht rechtswidrig.

b) In materieller Hinsicht (Darstellung für Dezember 1999).

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei von der Finanzverwaltung auf Basis des von ihr vermuteten Wareneinkaufs sowie der Ermittlung eines Rohaufschlagskoeffizienten vorgenommen worden. Diese Schätzung sei insofern unrichtig, als der Finanzverwaltung Schriftstücke als Einkaufsbelege ansehe, welchen diese Qualifikation jedoch nicht zukomme. Bei diesen Schriftstücken würde es sich jedoch nur um Kontrollmaterial seitens der Bw. handeln. Im diesen Zusammenhang mögen die Zeugen Jörg 1a und Oliver 2 gehört werden zu den Fragen:

1) Welche Grundaufzeichnungen haben Sie gemacht?

2) Wie wurden die täglichen Umsätze ermittelt?

3) Wie und wann erfolgt die Weitergabe der Tageslosungen an die Bw., wurde darüber jeweils eine Quittung ausgestellt oder gegen Unterschrift auf einem Beleg oder wie sonst, wie erfolgte der Nachweis von Kosten der J unter der im Abzug?

4) Was sagen Sie zu den Vorwürfen der Finanzverwaltung (siehe BVE), dass die Umsätze im Zeitraum Dezember 1999 anstelle von ca. 257.000,00 rund 495.000,00 betragen hätten, wo doch die J selbst zu Protokoll gab, sie hätte das operative Geschäft geführt – somit wäre aber sie diejenige gewesen, welche die vermuteten Umsatzkürzungen herbeigeführt hätte?

c) Zeitraum nach J

In den Folgemonaten habe sich der Ablauf insofern geändert, dass anstelle der J jeweils eigene Angestellte Geschäftsführer traten, aber diese hätten jeweils eine Aufzeichnungspflicht gehabt. Wie bereits in der Vergangenheit ausgeführt, hätten Umsatzverkürzungen insofern stattgefunden, als in das Kassabuch jeweils geringere Umsätze eingetragen worden seien, als diese aufgrund der Aufzeichnungen vorhanden gewesen seien. Diese wissentlichen Umsatzverkürzungen würden sich jedoch in einem Rahmen bewegen, wie bereits in der Berufung dargestellt worden sei. Die von der Finanzverwaltung zugeschätzte Umsatzerhöhung wäre in diesem Betrieb nicht machbar gewesen. Es habe nur eingeschränkte Öffnungszeiten gegeben. Die Bar selbst habe nur ganz wenige Parkplätze zur Verfügung gehabt, mehr Parkplätze habe es nur am 250 bis 300 Meter entfernten Hauptplatz gegeben.

Weiters wurde am 12. Juni 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 und die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2001 berufen, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt und auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Diese Berufungen und die Vorlageanträge wurden mit 17. Juli 2007 dem UFS vorgelegt.

In der Folge wurde seitens der Betriebsprüfung eine Stellungnahme zum Vorlageantrag und zu den Berufungen vom 12. Juni 2007 erstellt und wie folgt ausgeführt:

Am 14.5.2007 ergingen an die Fa. Versicherungsmakler L GesmbH (vormals AB GesmbH) die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerjahresbescheide 1999 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-11/2000 (Berufungsvorentscheidungen). Mit diesen Berufungsvorentscheidungen wurden erstinstanzlich die anhängigen Berufungen erledigt. Am 18.5.2007 ergingen in der Folge die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerjahresbescheide 2000 und 2001 (Erstbescheide). Am 11.5.2007 ergingen die Kapitalertragsteuerbescheide betreffend die Gesellschafter Anton B, Alfred L, Günter K und Max PA (Erstbescheide). Gegen alle diese Bescheide wurden mit Datum 12.6.2007 innerhalb offener Frist Berufungen eingebracht bzw. die Vorlage zur Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Zu diesen Berufungen vom 12.6.2007, die inhaltlich zusammen hängen, wird von Seiten der Abgabenbehörde Stellung genommen:

1. Der in der Berufungsschrift enthaltene Vorwurf der Willkür wird zurückgewiesen. Im Zuge der Berufungsbearbeitung musste sich das Finanzamt ABC nach Vorhalt von Seiten des UFS nochmals eingehend mit der Materie auseinandersetzen. Das Ergebnis wurde sowohl dem UFS als auch der Abgabepflichtigen mit dem Schreiben vom 3.4.2007 zur Kenntnis gebracht. Im Zuge des Erörterungsgesprächs wurden diese Ergebnisse nochmals ausführlich besprochen. Es wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Finanzamt ABC beabsichtigte, diese Ergebnisse in die Veranlagungsbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 einfließen zu lassen. Die L GesmbH war daher über diese Vorgangsweise informiert und hatte im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 17.4.2007 ausreichend Gelegenheit zur Gegenäußerung. Eine Verletzung des Parteiengehörs kann daher nicht vorliegen. Im Zuge des Erörterungsgesprächs konnte der anwesende steuerliche Vertreter zu der von Seiten des Finanzamt ABC dargestellten Schätzung laut Schreiben vom 3.4.2007 keine substantiellen Entgegnungen vorbringen. Der steuerliche Vertreter hat lediglich die angestellte Berechnung bestritten und erklärt, dass er diese nochmals überprüfen müsse. Auf die von der Referentin aufgenommene Niederschrift vom 17.4.2007 wird hingewiesen. Von Seiten des Finanzamt ABC wird dazu betont, dass dazu vor Abhaltung des Erörterungsgesprächs mehr als 1 Monat

Zeit gewesen wäre. Der Vorwurf, amtsbekannte Umstände, die zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu würdigen gewesen wären, seien nicht berücksichtigt worden, muss daher ebenfalls zurückgewiesen werden.

2. Zum Argument Konsignationslager: Von Seiten der Abgabenbehörde wird das Vorliegen eines Konsignationslagers nach wie vor bestritten. Einesteils konnten bis dato keinerlei Belege vorgelegt werden, aus denen die Lieferung von Waren in ein in der Gewahrsame des Kunden befindliches Konsignationslagers des Anton B vorgelegt werden. Andererseits sind in den Bilanzen der AB GesmbH zum 31.12.1999 und 31.12.2000 Handelswarenvorräte in Höhe von ATS 5.542,50 bzw. ATS 2.118,36 ausgewiesen, was bei dem von der Berufungswerberin behaupteten Sachverhalt nicht möglich sein dürfte. Ergänzend dazu wird auf jene Beilage zur G+V-Rechnung 1999 hingewiesen, in der das Aufwandskonto Wareneinsatz aufgegliedert dargestellt wurde: Vom Gesamtwareneinkauf an Getränken und Rauchwaren wurde ausdrücklich der Vorrat zum 31.12.1999 abgezogen! Hr. Oliver 2, der im Auftrag der 1a KEG die Arbeiten im Lokal erledigt hatte, hat bei seiner Befragung durch die Referentin des UFS dazu folgendes angegeben: "Wir gaben bekannt, was fehlt, der Einkauf wurde dann erledigt und die Waren ins Lager geliefert. Wenn die Waren im Lager waren, hatten wir darauf Zugriff. Es gab eine versperrbare Tür, zu der wir einen Schlüssel hatten. Aus diesem Lager sind Entnahmen ohne separate Aufzeichnungen erfolgt, es waren ja schon unsere Waren. In diesem Lager wurden alle unsere Waren gelagert. Dass dieses Lager Anton B gehören soll, ist mir nicht bekannt." Dass die 1a KEG und somit Oliver 2 keine Kenntnis von dem behaupteten Konsignationslager haben musste, wie im Vorlageantrag vom 12.6.2007 dargestellt, ist denkunmöglich: Das Wesen eines Konsignationslagers liegt darin, dass es sich in der Gewahrsame des Kunden befindet, der daher selbstverständlich für eventuelle Fehlmengen verantwortlich ist. Warenentnahmen hätten in Belegen erfasst werden müssen, die vom Entnehmenden Oliver 2 zu quittieren gewesen wären. Diese Belege wären in der Folge die Grundlage für die Abrechnung gewesen. Im Gegensatz zum Vorlageantrag vom 12.6.2007 wurde in der Erstberufung vom 15.2.2002 noch behauptet, die Kellner seien angehalten gewesen, die tatsächlichen Warenentnahmen aus dem Lager täglich aufzuzeichnen und diese Aufzeichnungen der Geschäftsführung zu übermitteln. Diese Sachverhaltsdarstellung vom 15.2.2002 widerspricht jener vom 12.6.2007. Das in der Berufungsschrift vorgebrachte Argument, es hätte Lieferungen in ein sog. Konsignationslager gegeben, wird daher als Schutzbehauptung zurückgewiesen. Im Übrigen kann durch dieses Argument nichts gewonnen werden: Bei der Ermittlung des verdeckten Wareneinkaufes ist die Abgabenbehörde nämlich nicht von irgendwelchen Lieferungen ausgegangen, der Abgabenbehörde liegen vielmehr Eingangsrechnungen dazu vor, die nicht in den Büchern der AB GesmbH erfasst wurden.

3. Von Seiten der Berufungswerberin wird nach wie vor das Vorliegen von "Schwarzeinkäufen" bestritten. Dies wird damit begründet, dass die von der BP dazu ausgewerteten Eingangsrechnungen tatsächlich keine Belege über erfolgte Lieferungen seien, es handle sich vielmehr lediglich um interne Aufstellungen zur betriebswirtschaftlichen Verprobung der Umsätze. Dem wird von Seiten des Finanzamt ABC entgegen gehalten, dass auf einigen Rechnungen, die zum Nachweis für Schwarzeinkäufe herangezogen wurden, Zahlungsvermerke und andere Vermerke ersichtlich sind, die nur dann plausibel erscheinen, wenn die darauf angeführten Waren tatsächlich auch geliefert wurden. Wer bezahlt eine Getränkerechnung, wenn nicht tatsächlich auch eine Lieferung stattgefunden hat? Der steuerliche Vertreter hat diesem Vorhalt im Zuge des Erörterungsgesprächs nichts entgegensetzen können, und auch im Vorlageantrag vom 12.6.2007 wurde dazu nicht Stellung genommen. Warum bei den dem Schreiben vom 3.4.2007 beigefügten Belegen über "Schwarzeinkäufe" zwischen solchen "mit Klassifizierung" und solchen ohne Unterschieden wurde und warum nur jene Belege mit den Symbolen "WVK", "LV" und "Fl.bk." den Schwarzeinkäufen zu Grunde gelegt wurden, wurde sowohl im Schreiben vom 3.4.2007 dargestellt und beim Erörterungsgespräch nochmals erläutert. Wie dem steuerlichen Vertreter bekannt sein müsste, bedeutet das Symbol "LV" Letztverbraucher: Offensichtlich wurden vom Lieferanten Anton B diese "Schwarzlieferungen" an den Wiederverkäufer AB GesmbH unter Letztverbraucherlieferungen verbucht. Diese Vorgangsweise ist auch von anderen Getränkelieferanten, bei denen ebenfalls "Schwarzlieferungen" festgestellt werden konnten, bekannt. Außerdem betreffen sämtliche im Vorlageantrag vorgebrachten Einwände ausschließlich Schwarzeinkäufe vom Getränkehandel des Anton B. Wie im Schreiben vom 3.4.2007 dargestellt hat es jedoch darüber hinaus weitere Schwarzeinkäufe gegeben (Rauchwaren, Lebensmittel, Getränke).

4. Zur Plausibilität der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Schätzung wird auf zwei Dinge hingewiesen:

a) Der Abgabenbehörde liegt die Getränkesteuerberechnung für den Monat Dezember 2000 vor, die offensichtlich von Fr. Hannelore L erstellt wurde (siehe Beilage 2). Auf der ersten Seite ist oben der von ihr handschriftlich angebrachte Vermerk "Alles" ersichtlich, was die Vollständigkeit dieser Berechnung suggeriert. Diese Getränkesteuerberechnung zeigt das folgende Bild: Flaschenbier: 48.704,00, Wein, Sekt: 58.380,00, AF-Getränke: 86.763,00, Spirituosen: 113.760,00, Kaffee, Tee: 3.900,00, 311.507,00, 20% Umsatzsteuer: -62.301,40 249.205,60 Gesamtumsatz Getränke laut Beilage 1: 2.445.206,68; ergibt Durchschnittsumsatz im Jahre 2000; monatlich: 203.767,22; Umsatz 20% laut Umsatzsteuervoranmeldung 12/2000: 107.052,87; Umsatz Dezember 2000 lt. Getränkesteuerberechnung: 249.205,60

b) Es wird auf die in der Beilage zu dieser Stellungnahme enthaltene Gegenüberstellung der Betriebsergebnisse laut den Abgabenerklärungen 1999 bis 2001 und der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Schätzung hingewiesen: Einem erklärten Gesamtverlust von ATS -1.658.050,00 steht ein geschätzter Gesamtgewinn von ATS 196.950,00 gegenüber. Bei diesen erklärten Verlusten stellt sich die Frage, wieso dieser Betrieb vom Dezember 1999 bis zum Februar 2001 überhaupt fortgeführt wurde? Wenn diese Verluste in dem kurzen Zeitraum von nur 15 Monaten tatsächlich finanziert hätten werden müssen, wäre der Betrieb mit Sicherheit schon früher aufgegeben worden. Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass die von Seiten der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung plausibel ist und keineswegs zu hoch gegriffen erscheint! Außerdem wurden nur die tatsächlich festgestellten "Schwarzeinkäufe" berücksichtigt, auf den Ansatz eines Sicherheitszuschlages wurde verzichtet. Der Einwand, dass die geschätzten Umsätze "in diesem Betrieb auch gar nicht machbar gewesen wären", wird daher zurückgewiesen.

5. Es wurde der Einwand vorgebracht, dass Aufzeichnungen von der J vorliegen, die niedrigere Umsatzzahlen aufweisen als die in der Schätzung enthaltenen. Dazu wird ausgeführt, dass die 1a KEG nur für den Zeitraum Dezember 1999 bis Anfang Februar 2000 und somit nur sehr kurz tätig war. Desgleichen beinhaltet die Schätzung der Abgabenbehörde hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Umsätze eine gewisse Unschärfe, da die Warenbestände zum 31.12.1999 tatsächlich nicht exakt bekannt waren. Darüber hinausgehend ist keineswegs gewährleistet, dass das von den Organen der 1a KEG erstellte Zahlenwerk authentisch ist. Demgegenüber steht die Schätzung der Abgabenbehörde auf der sicheren Grundlage der tatsächlich belegten Wareneinkäufe.

6. Sowohl von der 1a KEG als auch von den jeweiligen Geschäftsführern wurden die Barerlöse an die Geschäftsführung der AB GesmbH weitergegeben, von der auch die Bücher und Aufzeichnungen geführt wurden bzw. deren Führung veranlasst wurde. Die Geschäftsführung der AB GesmbH bzw. mittelbar durch diese auch die Gesellschafter hatten daher jederzeit die Möglichkeit, Umsatzverkürzungen vorzunehmen und an den dadurch erwirtschafteten Schwarzumsätzen zu partizipieren.

7. Der Vorlageantrag vom 12.6.2007 umfasst insgesamt 12 Seiten. Festgestellt wird, dass mehr als 10 Seiten davon jenen Zeitraum von ca. 2 Monaten betreffen, in denen die J tätig war, der Zeitraum von Februar 2000 bis Februar 2001 wird auf etwas mehr als einer Seite behandelt. Für diesen Zeitraum werden keine substantiellen Argumente vorgebracht, die tatsächlich gegen die Schätzung der Abgabenbehörde sprechen würden.

8. Die Personalgetränke wurden laut Schreiben an den UFS vom 2.4.2007 mit ATS 500,00 pro Monat, als WES-Abgrenzung bewertet mit den Einkaufspreisen, berücksichtigt.

9. Im Vorlageantrag vom 12.6.2007 wurde darauf hingewiesen, dass die Gesellschafter Getränke offensichtlich unentgeltlich konsumieren konnten. Dieser Eigenverbrauch wird ergänzend zur Darstellung vom 3.4.2007 angesetzt und mit ATS 500,00 pro Monat, bewertet mit den Einkaufspreisen, geschätzt. Aufzeichnungen über diesen Eigenverbrauch wurden nicht geführt.

10. Zu den Berufungen gegen die KEST-Bescheide wird ausgeführt, dass die festgestellten Schwarzumsätze den Gesellschaftern der AB GesmbH zugeflossen sein müssen. Mangels genauer Aufzeichnungen über die Verteilung der Schwarzumsätze erfolgt die Aufteilung im Schätzungswege nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse.

Es wird daher beantragt, den Berufungen teilweise stattzugeben und die Abgaben laut der Beilage 1 "Schätzung der Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung des Vorlageantrages vom 12.7.2006" festzusetzen."

Zu den Ausführungen des Finanzamtes wurde seitens der Bw. mit Schreiben vom 25. Oktober 2007 im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen:

Ad 2) Konsignationslager:

a) Es stimme nicht, wie die Finanzverwaltung meine, dass keine diesbezüglichen Belege vorgelegt worden seien, ganz im Gegenteil, sie habe diese Belege im Zuge der damaligen Hausdurchsuchungen selbst besorgt. Sie müssen nur die Zusammenhänge der bei ihr befindlichen Belege erst kennen lernen, hierzu seien bereits in der Berufung sowie im Vorlageantrag entsprechende Angaben gemacht worden.

b) Der Wareneinkauf sei einerseits beim Lieferanten B Anton – Konsignationslager – andererseits aber auch bei anderen Lieferanten erfolgt (siehe zB. Darstellung Wareneinkauf für Dezember 1999 im Vorlageantrag vom 12. Juni 2007), deshalb konnte naturgemäß ein Inventurbestand vorhanden sein.

c) Bezüglich der Warenentnahmen sei vereinbart worden, dass erstens die Geschäftsführer täglich die Bestände festzustellen hätten, und zweitens jeweils zum Monatsende eine Inventur zu machen sei, um zu den Entnahme(Liefer)Mengen zu kommen. Es habe keine gesetzliche Grundlage gegeben, der zufolge die Warenentnahmen in Belegen hätten erfasst werden müssen, und diese Belege von Oliver 2 zu quittieren gewesen wären. Bezüglich der Bewertung der Aussage von Oliver 2 werde noch einmal auf die Darstellung im Vorlageantrag/Berufung vom 12. Juni 2007 verwiesen. Die Vereinbarung der Unterhaltung eines Konsignationslagers sei zwischen dem Lieferanten B Anton und dem Vertreter der Bw., zu denen Oliver 2 nicht gehört, erfolgt. Er habe nichts vom Konsignationslager wissen müssen, seine Aufgabe sei es gewesen, aus dem versperrbaren Lager Waren zu entnehmen.

d) In der Erstberufung vom 15. Februar 2002 sei wahrheitsgemäß vorgebracht worden, dass jeder der verantwortlichen Geschäftsführer für jeden Öffnungstag Nachweis zu legen gehabt habe über die von ihm getätigten Geschäfte, dazu habe er sich eines Formulars zu bedienen gehabt. Diese Formulare seien im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden. Zur weiteren Erläuterung werde auf die Berufung vom 15. Februar 2002 verwiesen. Die Behauptung, es hätte ein Konsignationslager gegeben, sei in Wirklichkeit keine Schutzbehauptung, sondern entspreche den Tatsachen.

Ad 3) a) Dem steuerlichen Vertreter sei seitens des UFS am 3. April 2007 die am 3. April 2007 erstellte Stellungnahme des Finanzamtes ABC postalisch zur Vorbereitung des Erörterungstermins am 17. April 2007 übermittelt worden, welche am 5. April 2007 einlangte. Der Versuch die Zahlen nachzuvollziehen misslang, stimmten mit keiner der bisher vom Finanzamt P bekannt gegebenen Bemessungsgrundlage überein. Außerdem war die Zeit vor dem Erörterungstermin sehr knapp bemessen. Im Zuge des Erörterungsgesprächs konnte demnach nicht Stellung genommen werden.

b) Zu den weiteren Schwarzeinkäufen (Rauchwaren, Lebensmittel, Getränke). Diese Listen tragen die Finanzverwaltungsnummern 1695 und 1696. Die Positionen auf dieser Liste wurden in jeweiligen Tagesabrechnungen (monatlich zusammengefasst "Bilanzbildern") entnommen. Diese Einkäufe seien von den jeweiligen Geschäftsführerkellnern getätigt worden und von diesen in die Tagesabrechnungen eingetragen worden. Soweit sie zugleich eine Rechnung/Quittung vorgelegt hätten, sei dies auf dem Bilanzbild mit dem handschriftlichen Vermerk "Re." oder mit Hackerl versehen worden, und im Kassenbuch eingetragen worden. Wenn sie keine Rechnung/Quittung vorgelegt hätten, hätten sie trotzdem das Bargeld für den Rechnungsbetrag erhalten. Der handelsrechtliche Geschäftsführer habe sie darauf aufmerksam gemacht, dass noch Rechnungen vorzulegen seien. Von manchen Beträgen hätten aber keine Belege mehr vorgelegt werden können. Es sei ihnen gedroht worden, dass wenn das noch einmal passieren würde, würden diese Beträge vom vereinbarten Lohn abgezogen werden. Aus verschiedenen Gründen sei dies aber dann doch nicht passiert. In der Liste 1695 sei ein Wareneinkauf der Tabakwaren am 29. Dezember 2000 von Hofstädter mit Netto 2.825,00 (Brutto 3.390,00) angeführt, dieser Betrag sei in der Tagesabrechnung vom 28. Dezember 2000 (erstellt von Christian N) mit dem Vermerk, „habe Zigaretten gekauft, am 29. Dezember 2000“ aufgenommen. Zur Abrechnung vom 29. Dezember 2000 (ebenfalls von Christian N erstellt) liege ein Beiblatt, welches Zigaretten enthalte, bei. Dieses Beiblatt sei in der Spalte Fassung der vorgenannte Zigaretteneinkauf eingetragen (Stückzahl, Packungen). Am Blatende befinde sich die Summe von 7.814,00. In einem zweiten Beiblatt „Stand Kellner“ findet sich die Blattsumme 6.463,00. Diese beiden Blattsummen würden zusammen 14.277,00 ergeben, dieser Betrag der scheint in der Abrechnung auf. Somit sei nachgewiesen, dass der

gegenständliche Zigaretteneinkauf im dargestellten Umsatz enthalten sei. Die Abrechnung weise also den gesamten Umsatz auf, zusammengefasst in den Bilanzbildern. In Wirklichkeit liege also – jedenfalls bezüglich dieses Betrages 3.390,00 kein Schwarzeinkauf vor, sondern ein ausgabenwirksamer Einkauf, welcher Mangels vorgelegter Rechnungen in der Finanzbuchhaltung nicht verbucht werden konnte – die Berücksichtigung in der Finanzbuchhaltung werde deshalb beantragt. Somit ist aber die Ansicht der Abgabenbehörde unrichtig, dass aufgrund dieses Einkaufs der Umsatz erhöht werden müsste, im Gegenteil dieser Umsatz sei bereits in der Abrechnung enthalten. ad 4. Sowohl in der Berufung vom 15. Februar 2002 auch in der Beilage zum Aussetzungsantrag vom 01. März 2002 sei der Dezember 2000 anhand der von den Geschäftsführern angefertigten Tagesabrechnung nachvollzogen worden. 1) Die obigen Getränkesteuerberechnung ergeben eine Summe von 311.507,00 2) Die Tagesabrechnungen der Geschäftsführer würden 316.079 ergeben 3) Die Losungen laut Kassenberichte würden 147.955 ergeben. 4) Die Umsätze 20 % laut Umsatzsteuervoranmeldung würden 107.052,87 ergeben. 5) Eine weitere Getränkesteuerberechnung ergebe eine Bemessungsgrundlage von 124.297,00. Im Berechnungsblatt Ermittlung USt-Pflichtiger Umsatz 2000 wurde schließlich ein Umsatz von Brutto inkl. USt von 249.392 ermittelt. Nachdem in das Kassenbuch nur ein Gesamtumsatz von 147.955,00 aufgenommen worden sei, beantrage die Umsatzverkürzung in diesem Monat brutto 101.437,00 (gemäß Berufung vom 15. Februar 2003 betragen die Bruttomehrlosungen für den Zeitraum Februar 2000 bis Februar 2001 insgesamt 348.313,00). Der Vermerk "alles" in der obigen Getränkesteuerberechnung bedeute, dass alle abgegangenen Getränke dort aufgenommen worden seien, unabhängig davon, ob diese überhaupt alle entgeltlich abgegeben worden seien, ob sie somit zu einem Erlös geführt hätten. Ebenso seien in den Tagesabrechnungen der Kellner die Fehlmengen an Getränken vorerst mit Verkaufspreisen bewertet worden. Danach seien die unentgeltlich abgegebenen Getränke abgezogen worden, sodass etwa für Dezember 2003 sich ein Umsatz von brutto 249.392,00 berechnen lasse.

b) Es werde noch einmal betont, dass sich die tatsächlichen Umsätze einfach und leicht aus den täglichen Kellnerabrechnungen feststellen ließen. Im Zusammenhang mit den Kassenberichten würden sich Bruttomehrlosungen von ca. 343.000,00 feststellen lassen. Diese Mehrlosungen seien jedoch nicht den Gesellschaftern zu Gute gekommen.

ad 5) Die Schätzung der Abgabenbehörde stehe keinesfalls auf der sicheren Grundlage der tatsächlich belegten Wareneinkäufen sondern sei ganz im Gegenteil zuletzt im Vorlageantrag dargestellt, dass die von der Abgabenbehörde geglaubten Wareneinkäufe keine seien.

ad 6) Allein die Tagesabrechnungen seien geeignet, die tatsächlichen Umsatzverkürzungen nachzuvollziehen. Darüber hinaus bleibe keinerlei Raum für irgendwelche Spekulationen.

ad 7) Es sei bereits mehrfach die Zeugeneinvernahme der Geschäftsführerkellner beantragt worden, warum sei diese bisher nicht veranlasst worden. Auch dies sei Grund dafür, dass der Abgabenbehörde ein bisherigen Verfahrensablauf Willkür vorgeworfen werden muss.

ad 8) Zu den Personalgetränken werde auf die tägliche Abrechnung der Geschäftsführerkellner verwiesen, worin jeweils die vom Personal konsumierten Getränke aufzuzeichnen waren. Die Geschäftsführerkellner mögen die von ihnen gemachten Aufzeichnungen zeugeneinvernehmlich bestätigen.

ad 9) Auf den Tagesabrechnungen waren jeweils unter Regie GesmbH Beträge erfasst, sodass auch hierüber Aufzeichnungen vorliegen.

ad 10) Der Belegzusammenhang zwischen den täglichen Geschäftsführerkellnerabrechnungen mit den monatlich erstellten Bilanzbildern lasse den Weg der Bargeldbewegungen nachvollziehbar machen. Für Dezember 2000 ergebe sich, dass sämtliches Bargeld für betriebliche Zwecke verwendet worden sei. Weder der handelsrechtliche Geschäftsführer Alfred L und noch weniger die anderen Gesellschafter hätten aus dem Betrieb Bargeld an sich genommen für eigene Zwecke. Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass den Gesellschaftern keinerlei Schwarzumsätze zugeflossen seien. Deshalb sei auch eine Aufteilung im Schätzungsweg nicht möglich. Zusammenfassend dürfe festgehalten werden, dass das tatsächliche Umsatzgeschehen in der Bw. anhand der täglichen Aufzeichnungen der Geschäftsführerkellner und deren Übertragung ein monatliches erstelltes Bilanzbild nachvollzogen werden könne. Folgende Zeugeneinvernahmen wurden beantragt:

1) Herr Oliver 2, 2) Herr Jürgen An, 3) Frau Anita R, 4) Herr Christian N

Beweisthemen: 1) Annerkennung der Echtheit der von ihnen angefertigten Abrechnungen; 2) Bestätigung der Richtigkeit der von ihnen angefertigten Abrechnungen; 3) Erklärung der einzelnen Positionen auf diesen Abrechnungen; 4) Konfrontation mit dem Vorwurf der BP, dass aufgrund des von der BP ermittelten Verkürzungsfaktors von durchschnittlich 2,92 die Umsätze etwa dreimal so hoch gewesen sein sollten als von ihnen aufgezeichnet. Haben Sie von diesen Mehrumsätzen Kenntnis gehabt, wie wurden diese Mehrumsätze im Betrieb vereinnahmt, haben Sie selbst diese Umsätze kassiert, oder ist Ihnen bekannt wer das sonst getan hätte? 5) Haben Sie selbst jene Einkäufe getätigt, die Sie auf den Abrechnungen angeführt haben, ist es richtig, dass Sie darüber nicht immer Belege vorgelegt haben? 6) Wenn Sie zB. Rauchwaren oder Getränke wo anders als bei B eingekauft haben, haben Sie dann diese Waren in der Bestandführung aufgenommen, bzw. sind für diese Waren die erzielten Erlöse in den Abrechnungen enthalten? 7) Wenn auf diesen Abrechnungen unter Personal diese Beträge eingetragen sind, handelt es sich diesbezüglich um Barauszahlungen

an das Personal, wie wurden diese Beträge ermittelt, hat es darüber Aufzeichnungen gegeben?

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden seitens der Referentin folgende Zeugeneinvernahmen getätigt:

Bereits im April und im Mai 2007 wurden wie oa. Zeugen Jörg 1a und 2 Oliver vernommen. Ergänzend gab Herr Jörg 1a am 13. August 2007 bekannt:

Es seien von ihm keine Grundaufzeichnungen gemacht worden, auch nicht von der J. Die täglichen Umsätze seien von den Kellnerinnen ermittelt worden. Die Umsätze der jeweiligen Tage seien mitgeteilt worden. Die bei den Veranstaltungen umgesetzten Mitarbeiter seien direkt von der Bw. entlohnt worden. Über die Weitergabe der Tageslosungen könne er keine Aussage machen, weil er nicht involviert und auch nicht anwesend gewesen sei. Der Nachweis der Kosten der J sei nicht notwendig gewesen, da die ursprüngliche schriftliche Vereinbarung nicht angehalten worden sei und die Mitarbeiter bzw. DJ's direkt von der AB entlohnt worden seien. Aus den vorliegenden Umsatzaufzeichnungen gehe klar hervor, dass im Dezember 1999 ein Umsatz von ca. 257.000,00 erzielt worden sei. Sie hätten nur das operative Geschäft geführt indem sie dem damaligen Gastrochef Herrn Oliver 2 beratend zur Verfügung gestanden seien und das Know How und die Kontakte DJ's usw. zur Verfügung gestellt hätten.

Ebenfalls mit 13. August 2007 nahm Herr Oliver 2 nochmals schriftlich zum gegenständlichen Sachverhalt Stellung. Er wies eingangs darauf hin, dass es sehr schwer wäre sich an Details zu erinnern, die schon so lange zurück liegen. Es sei vor jeder Veranstaltung (geöffneter Abend) ein Anfangsstand in jeder Bar eruiert und am Ende des Abends ein Endstand eruiert worden. Diesen Stand habe der jeweilige Kellner eigenständig eruiert. Die Differenz der Waren würden einen Gesamtumsatz ergeben. Antwort zu Frage 2 wie Antwort 1, mittels Standlisten. Zu Frage 3: Die ermittelten Umsätze seien am Abend früh immer einem der anwesenden Gesellschafter der AB übergeben worden. Er selbst habe nie eine Bartageslosung übergeben. Da die einzelnen Gesellschafter in ihrer eigenen Bar fast immer Party gefeiert haben war der Zustand aufgrund des reichlichen Alkoholkonsums der einzelnen Gesellschafter in der Früh auch in einem entsprechenden Zustand. Die einzelnen Gesellschafter hätten öfter auch nach der Sperrstunde weiter gefeiert bzw. auch an geschlossenen Abenden privat im Lokal gefeiert. Die eigenen konsumierten Getränke wurden von den Gesellschaftern, sowohl von den Bars direkt, als auch vom Lagerbestand konsumiert und nicht aufgeschrieben bzw. nur sehr wage, somit galt bei der nächsten offiziellen Standkontrolle durch die Kellner die fehlende eigens konsumierte Ware als verkaufte Ware. Zur Frage 4 könne er nichts sagen, da keine Details der Vereinbarung zwischen Bw. und J wusste und weiß.

Mit 17. Juli 2007 wurde auch Herr Christian N aufgefordert einige Fragen zu beantworten und gab dieser an:

Er wisse nicht, wem die Waren im Getränkelager gehörten. Zugang hatte das Servierpersonal sowie Herr L glaube er. Selbstverständlich halte er an den Aussagen von damals (HD) fest.

Frau Anita R wurde seitens der Referentin um Stellungnahme gebeten und führte diese aus: Die Angaben die ich im Zuge der HD machte, entsprechen der Wahrheit. Nachdem Herrn An Jürgen, der anfängliche Geschäftsführer der Bw., der mich auch eingestellt hatte, schlagartig kündigte, habe ich eine Zeitlang nur die Bargeldsumme des jeweiligen Tages aufgeschrieben, und habe das Geld hinterlassen. Wer das Geld täglich abholte, könne sie nicht sagen. Die Mitteilung im Bezug auf Auslagen und Einnahmen wurde schriftlich notiert. Wer damit dann tatsächlich konfrontiert wurde, sei ihr nicht bekannt. Wer tatsächlich zum Lager Zutritt gehabt hätte, wenn die Waren tatsächlich gehörten sei ihr nicht bekannt.

Diese vier Zeugenaussagen wurden mit Schreiben vom 11. Juni 2008 der Berufungswerberin zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung am 17. Juli 2008 wurde die Sach- und Rechtslage nochmals erörtert und finden sich in der Niederschrift folgende Ausführungen:

„Die Berufungswerberin verweist darauf, dass sämtliche Unterlagen beschlagnahmt wurden und dass deshalb eine Zuschätzung in der vorgenommenen Höhe nicht zulässig ist. Eine Zuschätzung ist nur in Höhe der vorliegenden Kellnerabrechnung zulässig.

Die Zusammenstellung der Kellnerabrechnungen wird im Detail besprochen. Die Amtspartei bestreitet die Richtigkeit.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass sich das Umsatzgeschehen der AB aufgrund dieser Darstellung lückenlos darstellen lasse.

In der Folge wird der 7. Dezember 2000 hinsichtlich des Umsatzgeschehens näher besprochen.

Die Amtspartei bringt vor, dass die Ermittlung der Tageslosung falsch durchgeführt wurde. Er bezweifelt zudem die Richtigkeit.

Die gegenständliche Aufstellung vom 7. Dezember 2000 hat Herr Christian N erstellt.

Die Referentin stellt fest, dass die Umsatzsteuer nach den vorliegenden Aufzeichnungen verkürzt wurde.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass sich jedoch hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der KEST keine Zuschätzungen ergeben können, da diesbezügliche Aufwendungen vorliegen würden.

Die Abrechnung vom 7. Dezember 2000 wird zum Akt genommen und der Niederschrift angeschlossen.

Die Amtspartei hält an ihrer im Rahmen der Berufungsentscheidung erstellten Berechnung fest.

Im Zuge der Besprechungen der Abrechnungen werden Unstimmigkeiten beim Lohnaufwand festgestellt, es wird jedoch festgestellt, dass eine Festsetzung von Lohnabgaben für den Berufszeitraum aufgrund der Verjährungsbestimmungen nicht mehr möglich ist.

Die Amtspartei hält nochmals fest, dass die Tageslosungen nicht gesetzeskonform ermittelt worden sind, weil nicht das Geld gezahlt wurde sondern aufgrund von Standlisten hochgerechnet wurde und hält am Beispiel vom 7. und 8. Dezember 2000 Unstimmigkeiten vom Anfangs- und Endbestand (zB beim Remy X – auch bei den Verkaufspreisen ergeben sich vom 7. zum 8. Dezember 2000 Differenzen) fest.

Über Vorhalt der Referentin, ob nicht mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages das Auslangen gefunden werden kann, gibt die Amtspartei an, an ihrer Umsatzzuschätzung festzuhalten.

Die Berufungswerberin gibt an, dass die Unstimmigkeiten durch Austausch unter den verschiedenen Bars erfolgt sein können, weiters könnten Kellner "in die eigene Tasche gewirtschaftet haben". Allenfalls könnten diese Unsicherheiten durch Verhängung eines Sicherheitszuschlages ausgeglichen werden.

Für 1999 wird seitens der Referentin die Frage gestellt, ob seitens der Amtspartei die Umsatzliste laut 1a KEG angezweifelt wird, wird ausgeführt, dass wiederum auf die durchgeführte Schätzung verwiesen wird. Die steuerliche Vertretung verweist dazu auf das dazu bisher schriftliche Vorbringen. Die seitens der Amtspartei als Schwarzeinkäufe angesehenen Belege sind für interne Kontrollzwecke angefertigte Unterlagen von Herrn L.

Zur Richtigkeit der Umsatzliste 1a KEG wird auf die Prozessunterlagen verwiesen, die bereits vorgelegt wurden.

Die Verhandlung wird um 10:45 Uhr bis 11:00 Uhr unterbrochen.

In der Folge wird weiterhin die Höhe der Zuschätzung diskutiert.

Von der Referentin mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages zu den vorgelegten Kellnerabrechnungen konfrontiert, gibt die steuerliche Vertretung an, dass maximal 2 bis 3 % denkbar sind.

Die Verhandlung wird um 11:46 Uhr bis 12:15 Uhr unterbrochen.

Seitens der Amtspartei wird vorgebracht, dass auch unter Regie GesmbH genannten Beträge Umsatz darstellen, es wird ein Sicherheitszuschlag von 30 % gefordert.

Die steuerliche Vertretung hält einen Sicherheitszuschlag in dieser Höhe für sehr stark überzogen.

Von der Referentin wird die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 15 % in Aussicht gestellt.

Beide Verfahrensparteien bringen ihre Einwände gegen die in Aussicht genommene Zuschätzung vor. Es werden keine weiteren Beweisanträge mehr gestellt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. (VwGH vom 28. 11. 2001, 96/13/0210).

a) Schätzungsbefugnis

Es wurde im Schriftsatz vom 12. Juni 2007 zugestanden, dass Umsatzverkürzungen stattgefunden haben. Es liegt nach den Feststellungen der BP keine ordnungsgemäße Buchführung vor. Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde steht somit unzweifelhaft fest und wurde auch im Verfahren nicht bestritten. Sie wurde im Zuge des Erörterungstermines ausdrücklich anerkannt. Strittig ist somit lediglich die Höhe der Zuschätzung bzw. die Ermittlung der Zuschätzungen.

b) Schätzungsmethode und Schätzungshöhe

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (Ritz; BAO-Kommentar; 3. Auflage, RZ 3 zu § 184 mit weiteren Nachweisen).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Dies ändert aber nichts daran, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und dass das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen und das gewählte Verfahren auf das Ziel gerichtet sein muss, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (Hinweis VwGH 18.7.2001, 98/13/0061).

Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss. (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, RZ 4 zu § 184) Es war demnach seitens der Amtspartei eine Verletzung des Parteiengehörs, dass die im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen aufgrund der bereits längeren Verfahrensdauer nicht mehr gewürdigt wurden (vgl. TZ 7 SB-Protokoll) und die Bw. auf den Berufungsweg verwiesen wurde. Dieser Mangel wurde jedoch im Berufungsverfahren saniert. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass bei einer solchen Vorgangsweise eine rasche und ökonomische Durchführung eines Berufungsverfahrens nicht möglich ist.

Umsatzsteuer 1999 bis 2001

a) 1999

Hinsichtlich der Höhe des Umsatzes 1999 ist nach Ansicht der Referentin die Umsatzliste der J zugrunde zu legen. Aus dieser ergibt sich ein Umsatz für Dezember 1999 in Höhe von ATS 270.995,--. Dieser Umsatz ist deutlich geringer als die von der Finanzverwaltung für das Jahr 1999 vorgenommene Umsatzzuschätzung. Es wurden jedoch keine Argumente vorgebracht, die gegen die Glaubwürdigkeit der von einem unabhängigen Dritten erstellten Liste sprechen würde. Im Zuge der mündlichen Verhandlung geäußerte Vermutungen, wonach die Liste trotzdem nicht richtig erstellt worden sei, sind nach Ansicht der Referentin nicht belegbar. Im Gegenteil: Da die Vertreter der J davon ausgingen, dass ihnen die Hälfte des Umsatzes zusteht, ist davon auszugehen, dass die Umsatzaufzeichnungen vollständig sind, da sie sich sonst selbst geschadet hätten. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung war demnach zu verwerfen, da die Umsatzliste die höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

Die Berufungswerberin hat jedoch den gesamten in dieser Liste dargestellten Umsatz in Höhe von ATS 270.995,-- der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Seitens der Berufungswerberin wurde in der Berufung vorgebracht, die J sei Unternehmer im Sinne des UStG gewesen und hätte die Hälfte der Umsatzsteuer abführen müssen. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Gemäß § 2 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unternehmer ist nur, wer die Leitung im eigenen Namen erbringt. Im Fall von Stellvertretung ist somit derjenige Unternehmer, in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Die Leistung wurde im gegenständlichen Fall unzweifelhaft für die AB GesmbH erbracht und ist diese Unternehmer im Sinne des UStG. Diese trat nach außen als Betreiber des Lokals in Erscheinung. Laut Aussage des Zeugen 2 wurden auch der Einkauf und die Buchhaltung von der Bw. erledigt, war täglich einer der Gesellschafter anwesend um die Tageslosung abzuholen, und bestand zwischen der J und der Bw. ein Werkvertrag. Zudem wurde der Einwand, dass die J die Hälfte des Umsatzes zu versteuern gehabt hätte erst im Berufungsverfahren vorgebracht. Die J musste einen Prozeß anstreben, da die Bw. der Meinung war, es sei die Hälfte am Gewinn vereinbart gewesen. Es erscheint der Referentin unschlüssig, dass die Bw. dann trotzdem nur die Hälfte des Umsatzes in die Erklärung aufgenommen haben soll. Durch den mit der J geschlossenen Vergleich musste sie auch nicht die Hälfte des Umsatzes abführen. Die Bw. hat den Gesamtumsatz auch zur Gänze vereinnahmt, da die J sonst nicht hätte klagen müssen. Mit dem Betrieb einer McDonalds-Filiale, wie in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP dargelegt, ist der obige Sachverhalt nicht vergleichbar. Denn es tritt gegenüber der Finanzverwaltung bei einer McDonalds-Filiale von Anfang an der Pächter als Unternehmer auf und ist der Umstand des Pachtverhältnisses jedem Geschäftspartner (wenn auch nicht jedem einzelnen Kunden) klar. Im gegenständlichen Fall wurde dieser Einwand wie bereits oben erwähnt jedoch überhaupt erst im Berufungsverfahren vorgebracht und wird daher als Schutzbehauptung betrachtet. Der Bw. ist demnach der gesamte aufgezeichnete Umsatz des Jahres 1999 zuzurechnen.

Hinsichtlich eines Vorsteuerabzuges ist der BP beizupflichten, dass bis dato keine Rechnungslegung zwischen der J und der Bw. erfolgt ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen oder zur Umsatzsteuerabfuhr verpflichten würde. Eine Auseinandersetzung mit diesem Argument erübrigt sich daher.

Umsatzsteuer 2000 und 2001

Wesentlicher Einwand gegen die seitens der Finanzverwaltung vorgenommene Schätzung ist das Vorliegen eines Konsignationslagers von Anton B am Standort der AB. Festgestellt wird,

dass dies erstmals im Berufungsverfahren eingewendet wurde und die Zeugen das Vorliegen eines solchen Lagers nicht bestätigen konnten.

Nachdem Anton B ein geschäftsführender Gesellschafter der Bw. war, gelten für die Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen ihm und der Bw. die Grundsätze, die von Verwaltungsgerichtshof für Familienverträge entwickelt wurden. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Da keiner der Zeugen vom Konsignationslager Kenntnis hatte, ist davon auszugehen, dass jedenfalls das Erfordernis des „nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen“ fehlt. In den gesamten Unterlagen der AB gibt es keinen einzigen Beleg, der das Vorhandensein eines Lagers von Anton B am Standort P eindeutig bestätigen könnte. Auch aus der Inventur 2000 geht dies nach Ansicht der Referentin nicht hervor.

Es wäre an Anton B und der Bw. gelegen, im Hinblick auf die steuerlichen Folgen eine gewisse Dokumentation zu erstellen und damit eine Beweisvorsorge zu treffen. Da aber ohnehin umfangreiche Kontrollbelege (Bilanzbilder uä) erstellt wurden und nirgendwo ein direkter Zusammenhang zwischen Anton B und dem Lager der AB in P hergestellt wurde, geht die Referentin davon aus, dass es sich um eine Schutzbehauptung handelt. Bei Vorliegen eines solchen Lagers hätte bereits im Rahmen der HD oder der anschließenden Betriebsprüfung jemand darauf hingewiesen.

Außerdem wurde vom Zeugen 2 angeführt, dass alle Waren, die seitens der Bw. eingekauft wurden, in diesem Lager lagerten, auch diejenigen, die nicht von B gekauft wurden. Nach Ansicht der Referentin widerspricht auch dies dem Vorliegen eines Konsignationslagers, da dies wohl keiner fremdüblichen Gestaltung entspricht. Hätte B in P ein solches Lager gehabt, hätte er eine Vermischung von seinen und fremden Waren in seinem Lager wohl nicht geduldet.

Anton B war der Hauptlieferant der Bw. So gesehen ist es auch nicht verwunderlich, dass in seiner Inventur zum 31.12.2000 auch Getränke aufscheinen, die er nicht im eigenen Gasthaus verkauft hat, sondern in der Folge an die Bw. geliefert hat.

Die Referentin geht demnach davon aus, dass am Standort der AB in P kein Konsignationslager des Anton B bestanden hat. Dieser Berufungseinwand geht sohin ins Leere.

Weiteres Argument gegen die Höhe der Zuschätzung war, dass sich die Umsatzzahlen ab Februar 2000 aus den vorliegenden Kellnertagesabrechnungen ermitteln lassen. Die Zusammenstellung dieser ermittelten Abrechnungen wurde seitens der steuerlichen Vertretung vorgelegt. Diese ergeben einen höheren als den erklärten Umsatz. Nachdem für den Zeitraum Dezember 1999 die Umsatzzuschätzung 1999 zu hoch gegriffen ist, ist nach Ansicht der Referentin davon auszugehen, dass sie auch für das Jahr 2000 nicht zutreffend ist. Aber auch die Abrechnungen lassen Zweifel aufkommen, ob sie richtig und vollständig sind. So wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung der 7. bzw. 8. Dezember 2000 einer näheren Kontrolle unterworfen und zahlreiche Ungenauigkeiten hinsichtlich Anfangs- und Endbestände, Endsummen etc. festgestellt, sodass auch bei diesen Aufzeichnungen nicht davon auszugehen ist, dass sie vollständig sind. Weiters wird darauf hingewiesen, dass sich die aus diesen Aufzeichnungen ergebenden Summen seitens der Bw. nicht vollständig erklärt wurden.

Seitens der Referentin wird demnach auf die sich aus den Kellnerabrechnungen ergebenden Summen (nachdem sie um die Umsatzsteuer bereinigt wurden) ein Sicherheitszuschlag von 15 % aufgeschlagen. Bei den vorliegenden mangelhaften Aufzeichnungen geht die Referentin davon aus, dass es wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Die Bw. erkennt die grundsätzliche Berechtigung eines Sicherheitszuschlages offenbar an, wenn sie vorbringt, ein Sicherheitszuschlag von maximal 2 bis 3% möge denkbar sein. Allerdings sind auch Sicherheitszuschläge von 50% bzw. 100% vom VwGH als sachgerecht anerkannt worden, sodass der Zuschlag von 15% nur als maßvoll bezeichnet werden kann. Nach Ansicht der Referentin führt diese Höhe des Sicherheitszuschlages auch zu einer schlüssigen und glaubwürdigen Umsatzhöhe.

Da die Abrechnungen erst ab Februar vorliegen, wird dieser Monat wie in der mündlichen Verhandlung angekündigt im Rahmen der Schätzung auch dem Jänner zugrunde gelegt.

Da auf der Aufstellung bereits Werbung/Bruch/Regie Personal/Regie GmbH vom Umsatz lt. Bestandsführung abgezogen werden, ist eine nochmalige Berücksichtigung von 20,36 % nicht

möglich. Diese Höhe ist nicht glaubwürdig, auch wenn sich aus den Abrechnungen ergibt, dass Werbung und Bruch offenbar nicht immer aufgezeichnet wurden. Dieser Unsicherheit wird dadurch Rechnung getragen, dass von den unter Regie GesmbH aufgezeichneten Beträgen, die nach Vorbringen der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung ebenfalls überwiegend Umsatz darstellen (Eigenkonsumation der Gesellschafter) nur zu 50 % als Umsatz angesetzt werden. Dadurch wird auch der Argumentation der steuerlichen Vertretung Rechnung getragen, dass hierbei auch Werbung (Gratislokalrunden) enthalten sei und bereits Privatentnahmen gebucht worden seien.

Hinsichtlich dieses Punktes wird darauf hingewiesen, dass die Unsicherheiten, die mit einer Schätzung einhergehen, derjenige zu tragen hat, der zur Schätzung Anlass gegeben hat. Eine Verletzung des Parteiengehörs kann sich dadurch nicht ergeben, da bereits im Rahmen eines Erörterungstermines und im Rahmen einer mündlichen Verhandlung alle Aspekte der vorzunehmenden Schätzung mehrfach erörtert wurden.

Nach Ansicht der Referentin wurde im gegenständlichen Fall dem Vorbringen der Berufungswerberin, wonach die Grundlage der Schätzung die vorliegenden Kellnerabrechnungen sein sollten, ohnedies weitestgehend Folge gegeben. Aus diesem Grunde wurde auch von einer Befragung sämtlicher Bediensteter der Bar Abstand genommen.

Es wird darauf hingewiesen, dass bereits im Rahmen der Schlussbesprechung seitens der steuerlichen Vertretung ein nicht erklärter Gesamtumsatz von Februar 2000 bis Februar 2001 von ATS 500.000,-- zugestanden wurde. Daher kann das Schätzungsergebnis der Referentin ohnehin nur als moderat bezeichnet werden.

Es ergeben sich folgende Beträge in ATS:

	Liste	netto	SZ	Regie	davon 50%	Umsatz
Dez.99						270.995,00
Jän.00	131.694,00	109.745,00	16.461,75	6.797,00	3.398,50	129.605,25
Feb.00	131.694,00	109.745,00	16.461,75	6.797,00	3.398,50	129.605,25
Mär.00	130.087,00	108.405,83	16.260,88	11.493,00	5.746,50	130.413,21
Apr.00	215.555,00	179.629,17	26.944,38	10.116,00	5.058,00	211.631,54
Mai.00	107.901,00	89.917,50	13.487,63	21.922,00	10.961,00	114.366,13
Jun.00	75.381,00	62.817,50	9.422,63	19.662,00	9.831,00	82.071,13
Jul.00	58.781,00	48.984,17	7.347,63	21.090,00	10.545,00	66.876,79
Aug.00	68.992,00	57.493,33	8.624,00	23.125,00	11.562,50	77.679,83
Sep.00	108.628,00	90.523,33	13.578,50	14.169,00	7.084,50	111.186,33
Okt.00	104.835,00	87.362,50	13.104,38	16.228,00	8.114,00	108.580,88
Nov.00	147.957,00	123.297,50	18.494,63	15.815,00	7.907,50	149.699,63
Dez.00	249.392,00	207.826,67	31.174,00	26.975,00	13.487,50	252.488,17
Jahressumme	2000	1.275.747,50	191.362,13		97.094,50	1.564.204,13
Jän.01	114.599,00	95.499,17	14.324,88	8793	4396,5	114.220,54
Feb.01	34.048,00	28.373,33	4.256,00	286	143	32.772,33
Jahressumme	2001					146.992,88

Körperschaftsteuer 1999 bis 2001

Bei Berücksichtigung dieser Umsatzzuschätzung bei der Gewinnermittlung ergibt sich eine Zurechnung zu den Einkünften laut unten stehender Tabelle, der Verlust reduziert sich. Körperschaftsteuer fällt im strittigen Zeitraum mit Ausnahme der Mindestkörperschaftsteuer nicht an. Der ermittelte Verlust ist aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen nicht vortragsfähig. Die Beträge sind in ATS dargestellt.

	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>
Zuschätzung Umsatz 20% laut BE:	134.757,50	682.361,13	25.569,96
20% Umsatzsteuer:	26.951,50	136.472,23	5.113,99
Rückstellung Umsatzsteuernachzahlung:	-26.951,50	-136.472,23	-5.113,99
Fremdleistung KEG lt. Vergleich:	-25.000,00	-10.000,00	
Gewinnerhöhung laut BE gesamt:	109.757,50	672.361,13	25.569,96
Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher:	-322.939,00	-729.274,00	-605.837,00
Gewinnerhöhungen laut BE:	109.757,50	672.361,13	25.569,96
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE:	-213.181,50	-56.912,87	-580.267,05

Es hatte demgemäß eine teilweise Stattgabe des Berufungsbegehrens zu erfolgen.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Linz, am 12. August 2008