



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder HR Dr. Gabriele Mittermayr, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Ried im Innkreis vom 23. Dezember 1999 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 1998 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 1-8/1999 nach der am 30. September 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 und 1999 sowie Einkommensteuer 1995 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage	Abgabe
---------------------	--------

Jahr		Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.033.567,43 S	Umsatzsteuer	167.786,61 S
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-53.376,63 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				114.410,00 S
				8.314,50 €

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Gastwirtin und erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 182.128,00 S (1995), 40.358,00 S (1996), 32.611,00 S (1997) und 194.596,00 S (1998).

Das Finanzamt veranlagte obige Einkünfte zunächst erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer laut Erklärung fest (Bescheide vom 5. Dezember 1996, 17. Dezember 1997, 8. März 1999, 6. Oktober 1999).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1995 bis 1998 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Materielle Buchführungsmängel:

Tz 13:

Infolge materieller Mängel sind die Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO.

Tz 15:

Sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen:

Anhand einer vorliegenden Kontrollmitteilung wurde festgestellt, dass in den Jahren 1995 bis 1997 nicht alle Getränkeeinkäufe bei den Unternehmen X. (S-GmbH) und Y. (G-GmbH) erklärt wurden. Da die bisher erklärten 20 %igen Erlöse kalkulatorisch auf Basis des erklärten Wareneinkaufes ermittelt wurden, fehlen die aus diesen nicht erklärten Einkäufen erzielten Einnahmen.

Die festgestellte Wareneinkaufsverkürzung bei den vorstehend angeführten Lieferfirmen lässt den Schluss zu, dass diese Vorgangsweise auch im Bereich anderer Warengruppen und ebenso im Jahr 1998 und im Nachschauzeitraum 1-8/1999 erfolgt ist. Diesem Umstand ist durch die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen Rechnung zu tragen.

Eine kalkulatorische Verprobung ergibt in den Jahren 1995 und 1996 erhebliche Lösungsüberhänge, im Jahr 1997 jedoch einen kalkulatorischen Fehlbetrag. Da nach Ansicht der Betriebsprüfung diese Abweichungen auf unregelmäßige Verkürzungen von Umsatz und Wareneinkauf zurückzuführen sind, werden die festgestellten Überhänge auf die Zuschätzungen und Sicherheitszuschläge angerechnet bzw. 1997 der kalkulatorische Fehlbetrag hinzugerechnet.

Weiters wurde festgestellt, dass in den Jahren 1996 und 1997 von Anschaffungskosten, die den betrieblichen und privaten Bereich betreffen, kein Privatanteil ausgeschieden wurde. Ebenso wurden 1997 private Instandhaltungsaufwendungen als Betriebsausgaben behandelt.

Umsatzsteuer:

Tz 17:

Zuschätzungen aus nicht erklärtem Wareneinkauf (1995-1997):

Die Bw. hat laut Kontrollmitteilung in den Jahren 1995 bis 1997 nicht alle Getränkeeinkäufe bei den Unternehmen S-GmbH und G-GmbH erklärt. Diese Warenlieferungen wurden auf "Diverse Kunden" fakturiert, laut vorliegender Lieferscheine bzw. Kundenanfahrtslisten jedoch der Bw. geliefert. Am 5. April 1996 wurde eine derartige Lieferung als Wareneinkauf verbucht (Lfs. 411542); hingegen wurde am 12. Jänner 1996 eine auf die Bw. fakturierte Lieferung nicht als Wareneinkauf verbucht (Lfs. 400927).

Da die bisher erklärten 20 %igen Erlöse kalkulatorisch auf Basis des erklärten Wareneinkaufes ermittelt wurden, fehlen die aus den nicht erklärten Einkäufen erzielten Einnahmen. Entsprechend einer dem Schlussbesprechungsprogramm beigelegten Aufgliederung des nicht

erklärten Wareneinkaufes und unter Ansatz der jeweiligen Verkaufspreise ergeben sich folgende gerundete Zuschätzungen:

	1995	1996	1997
Umsatzzuschätzung 20 % netto	91.000,00	68.000,00	66.000,00
Vorsteuererhöhung aus WEK		525,00	

Tz 18:

Sicherheitszuschläge (1995-1998):

Aufgrund der festgestellten Wareneinkaufsverkürzung bei den oa. Lieferfirmen wird davon ausgegangen, dass diese Vorgangsweise sowohl im Bereich der anderen Warengruppen als auch 1998, wo kein Kontrollmaterial mehr vorliegt, beibehalten wurde. Die Wareneinkaufsanalyse zeigt, dass im Prüfungszeitraum kein Einkauf von Zucker, Eiern, Mehl und Semmelbröseln festgestellt werden konnte; lediglich in einem einzigen Jahr scheint der Kauf von 1 Liter Milch und 2 kg Knödelbrot auf; weiters scheint der Einkauf von durchschnittlich 2 kg Brot monatlich und 2 Semmeln täglich auf. Der erklärte Einkauf von Kaffee deckt rund die Hälfte des zugehörigen Einkaufes an Kaffeeobers und Kaffeehauszucker ab.

Da die oa. Lebensmittel bei der benachbarten Bäckerei bezogen wurden, kann davon ausgegangen werden, dass die dort getätigten Wareneinkäufe nicht vollständig erklärt worden sind.

Unter Anwendung des festgestellten Verkürzungsfaktors errechnen sich daher nachstehende Sicherheitszuschläge:

	1995	1996	1997	1998
SZ Umsatz 20 %	70.000,00	59.000,00	43.000,00	104.000,00
SZ Umsatz 10 %	<u>93.000,00</u>	<u>66.000,00</u>	<u>63.000,00</u>	<u>73.000,00</u>
Umsatzerhöhung	163.000,00	125.000,00	106.000,00	177.000,00

Tz 19:

Kalkulationsabweichungen (1995-1997):

Es wurde 1995 bis 1997 zur Trennung der Entgelte eine kalkulatorische Umsatzaufteilung vorgenommen. 1995 und 1996 ergaben sich dadurch zum Teil erhebliche kalkulatorische Überhänge, was auf eine ungleichmäßige Verkürzung von Umsatz und Wareneinkauf schließen lässt. Es wurde festgestellt, dass die Bw. bei der Kalkulation von unrichtigen Einkaufsmengen (Naturalrabatte wurden nicht berücksichtigt) und Verkaufspreisen ausgegangen ist; weiters hat sie von der Realität abweichende Eigenverbrauchswerte ausgeschieden.

Es liegen 1995 bis 1997 vollständige Wareneinkäufe (inkl. Naturalrabatte) bei der S-GmbH und G-GmbH vor. Die Betriebsprüfung hat auf Basis dieser Einkäufe und unter Ansatz der festgestellten Verkaufspreise sowie nach Ausscheiden der von der Bw. bekanntgegebenen Eigenverbrauchswerte eine Kalkulation vorgenommen. Eine Gegenüberstellung der so errechneten Erlöse mit den erklärten Erlösen zeigt folgende Abweichungen:

	1995	1996	1997
Überhang erkl. Erlöse 20 %	74.708,00	106.426,00	
Überhang kalk. Erlöse 20 %			76.594,00
Überhang erkl. Erlöse 10 %		1.770,00	8.213,00
Überhang kalk. Erlöse 20 %	10.571,00		

Diese Abweichungen sind auf unregelmäßige Verkürzungen von Umsatz und Wareneinkauf zurückzuführen. Die festgestellten Überhänge werden daher auf die Zuschätzungen und Sicherheitszuschläge angerechnet bzw. die kalkulatorischen Fehlbeträge diesen hinzugerechnet, was nachstehende Umsatzänderungen ergibt:

	1995	1996	1997
Umsatzänderung 20 %	-74.000,00	-106.000,00	-76.000,00
Umsatzänderung 10 %	<u>10.000,00</u>	<u>-1.000,00</u>	<u>-8.000,00</u>
Umsatzänderung	-64.000,00	- 107.000,00	68.000,00

Umsatzsteuer – Nachschau 1-8/1999:

Tz 27:

Sicherheitszuschläge (1-8/1999):

Kontrollmaterial liegt nicht vor. Die für die Vorjahre festgestellte Vorgangsweise rechtfertigt die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen (Verkürzungsfaktor 24 %):

	1-8/1999
SZ Umsatz 20 %	68.000,00
SZ Umsatz 10 %	<u>61.000,00</u>
Umsatzerhöhung	129.000,00

Tz 28:

Umsatzermittlung:

	1-8/1999
Gesamtbetrag der Entgelte bisher	518.798,86
Erhöhung lt. Tz 27	<u>129.000,00</u>
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP	647.798,86
zu versteuern mit 20 % bisher	273.445,37
Erhöhung lt. Tz 27	<u>68.000,00</u>
zu versteuern mit 20 % lt. BP	341.445,37
zu versteuern mit 10 % bisher	245.353,49
Erhöhung lt. Tz 27	<u>61.000,00</u>
zu versteuern mit 10 % lt. BP	306.353,49
abziehbare Vorsteuer bisher	36.135,79

Gewinnermittlung:

Tz 30:

Zuschätzungen aus nicht erklärtem Wareneinkauf (1995-1997):

Die lt. Tz 17 vorzunehmenden Umsatzzuschätzungen und die Berücksichtigung des nicht erklärten Wareneinkaufes führen zu nachstehenden Gewinnerhöhungen:

	1995	1996	1997
Umsatzzuschätzung 20 % netto	91.000,00	68.000,00	66.000,00
nicht erklärter WEK brutto	<u>43.195,00</u>	<u>31.293,00</u>	<u>29.543,00</u>
Gewinnerhöhung	47.805,00	36.707,00	36.457,00

Tz 31:

Sicherheitszuschläge (1995 bis 1998):

Die lt. Tz 18 zu erfolgenden Sicherheitszuschläge zu den erklärten Erlösen und zum Wareneinkauf ergeben folgendes Bild:

	1995	1996	1997	1998
Umsatzerhöhung lt. Tz 18	163.000,00	125.000,00	106.000,00	177.000,00
Erhöhung WEK	<u>63.000,00</u>	<u>48.000,00</u>	<u>40.000,00</u>	<u>77.000,00</u>
Gewinnerhöhung	100.000,00	77.000,00	66.000,00	100.000,00

Tz 32:

Kalkulationsabweichungen (1995-1997):

Die Überhänge 1995 und 1996 bzw. der Fehlbetrag 1997 werden bei der Gewinnermittlung wie folgt berücksichtigt:

	1995	1996	1997
Gewinnänderung	-64.000,00	- 107.000,00	68.000,00

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers für die Jahre 1995 bis 1998 Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide; gleichzeitig setzte es die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-8/1999 fest (Bescheide vom 23. Dezember 1999).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2000 (eingelangt beim Finanzamt am 14. Jänner 2000) Berufung, bestritt den Erhalt von nicht in der Buchhaltung erfassten Getränkelieferungen von der S-GmbH und der G-GmbH und verantwortete sich damit, dass sie für diverse Anlässe wie zB Geburtstagsfeiern ihrer Stammgäste, für den Eigenverbrauch ihrer zwei Enkelkinder oder für Weihnachts- und Jubiläumsfeiern der Vereine, die in ihrem Gasthaus ihr Stammlokal hätten (Sparverein, Fischerverein, Motorradclub), öfters Freigetränke zur Verfügung stellen müsse. Dafür verwende sie die Naturalzugaben der Brauerei; da diese jedoch nicht ausreichten, kaufe sie vereinzelt bei der Brauerei ohne Rechnung ein. Diesen Schwarzeinkäufen stünden aber keine Erlöse gegenüber, da sie die Getränke gratis ausschenken müsse. Weitere nicht erklärte Getränkelieferungen seien nicht erfolgt.

Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

In seiner Stellungnahme vom 22. März 2000 ging der Betriebsprüfer auf die Verantwortung der Bw. ein und schilderte die von den beiden Lieferfirmen praktizierte Vorgangsweise der Schwarzlieferungen.

Zur genaueren Information wird auf die Stellungnahme verwiesen.

In ihrer Gegenäußerung vom 14. Mai 2000 gab die Bw. zu, Schwarzeinkäufe in dem in der Berufung eingestandenen Ausmaß getätigt zu haben (Seite 1). Weiters räumte sie ein, dass eine Berechtigung für Zuschätzungen gegeben sei (Seite 4).

Auf die weiteren Ausführungen der Bw. in der Gegenäußerung und der Ergänzung zur Gegenäußerung vom 20. Februar 2001 wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mittlerweile erging für den Veranlagungszeitraum 1999 der Umsatzsteuerjahresbescheid vom 6. Dezember 2006.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die Bw. betreibt ein Gasthaus und war im berufsgegenständlichen Zeitraum Kundin der S-GmbH und der G-GmbH. Die Finanzverwaltung führte bei diesen Unternehmen eine Hausdurchsuchung durch. Im Anschluss an die Hausdurchsuchung wurden die dabei sicher-

gestellten EDV-Bestände ausgewertet. Diese Auswertungen wurden als Kontrollmitteilung den für die jeweiligen Kunden zuständigen Finanzämtern übermittelt.

Aus der Kontrollmitteilung vom 5. Oktober 1999 ergab sich, dass die Bw. in den Jahren 1995 bis 1997 nicht alle Getränkeeinkäufe bei den genannten Unternehmen erklärt hat, welche im Gegenzug von den Lieferfirmen ebenfalls nicht erfasst wurden. Diese Warenlieferungen wurden auf "Diverse Kunden" fakturiert, laut den vorliegenden Lieferscheinen bzw. Kundenanfahrtslisten jedoch der Bw. geliefert.

Die von den beiden Lieferfirmen praktizierte Vorgangsweise zur Tätigkeit von Schwarzlieferungen, die nicht nur bei der Bw. sondern bei einer Vielzahl anderer Kunden durchgeführt wurde, stellte sich Folgendermaßen dar (Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 22. März 2000, Seite 2):

Der Gastwirt bestellt ein bis zwei Tage vor der Lieferung die Waren telefonisch beim Auslieferungslager. Diese Bestellung wird mittels EDV erfasst und zur Erstellung von Lieferscheinen, Rechnungen und Kundenanfahrtslisten für die Fahrer herangezogen.

Bereits bei der Bestellung erfolgt eine Aufteilung in eine offizielle Lieferung und eine Graulieferung, wie dies aus den Bestellprotokollen ersichtlich ist.

In weiterer Folge wird über den offiziellen Teil der Lieferung ein Lieferschein und eine Rechnung erstellt, welche den Namen des Kunden und die sechstellige Kundennummer enthalten.

Für den "schwarz" gelieferten Teil wird nur ein Lieferschein erstellt. Dieser beinhaltet keinen Kundennamen und ist als Beleg für ein vorzunehmendes Barinkasso vorgesehen.

Die Verbindung zur offiziellen Lieferung lässt sich durch den Umstand herstellen, dass im leeren Adressfeld die letzten drei Zahlen der offiziellen Kundennummer angeführt sind.

Einen weiteren Verknüpfungspunkt zwischen offizieller Lieferung und Graulieferung bildet die Kundenanfahrtsliste, die täglich für jeden Auslieferungs-LKW erstellt wird. Auf dieser scheint eine allfällige Graulieferung unmittelbar nach der offiziellen Lieferung auf, weist die nächstfolgende Lieferscheinnummer auf und enthält als Abladestelle auch den Namen des Kunden. Auf den Lieferscheinen der Graulieferungen fehlt generell die Unterschrift des Warenempfängers.

Anhand dieser Fakten hat die Großbetriebsprüfungsabteilung Salzburg nachstehende Kontrollmitteilung (Bericht der Systemprüfung 485) vom 5. Oktober 1999 über die Graulieferungen, die der Bw. zugeflossen sind, erstellt:

Gertraud S.

Kundennummer: 215812

Bei oben angeführter Firma wurden neben den offiziellen Wareneinkäufen bei der S-GmbH bzw. G-GmbH auch Warenbezüge festgestellt, die über andere Kundenkonten abgerechnet wurden.

Die getroffenen Feststellungen und der Umfang der Wareneinkäufe werden in Folge erläutert und die diesbezüglichen Unterlagen als Kontrollmaterial übermittelt.

1. Einleitung

Der Systemprüfung Salzburg stehen die Datenbestände der S-GmbH bzw. der G-GmbH der Jahre 1994 bis 1997 für Auswertungen zur Verfügung.

Es ist somit möglich, die Warenlieferungen an eine bestimmte Firma in diesem Zeitraum zu ermitteln.

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Warenlieferungen an eine bestimmte Firma, die jedoch über andere Kundenkonten abgerechnet wurden mit hoher Wahrscheinlichkeit festzustellen und bekanntzugeben (als "Graukäufe" bezeichnet).

Die Auswertungen für die oben genannte Firma wird in Folge übermittelt.

2. Begriffsbestimmungen

Firmen

Lieferfirmen sind die S-GmbH und die G-GmbH. Die G-GmbH liefert alkoholfreie Getränke. Ab dem Jahr 1994 ist die G-GmbH die Vertriebsfirma für Getränke- und Bierlieferungen außerhalb der Stadt Salzburg. Die in dem Zusammenhang erfolgte notwendige Umstellung des EDV-Rechnungswesens erlaubt die Zuordnung von Graulieferungen an die tatsächlichen Empfänger. Diese Umstellung wurde für alle Depots mit November 1994 abgeschlossen. Vorherige Graulieferungen nach dem alten System können daher nur schwer bis gar nicht dem tatsächlichen Empfänger zugeordnet werden.

Der Zeitraum der ersten Lieferung bzw. möglichen Zuordnung ist auf den Berichten auf der 1. Seite vermerkt (Daten ab:).

Datenbestand

Im EDV-Datenbestand sind beide Firmen zusammengefasst. Auswertungen durch die Systemprüfung sind somit nicht nach den Lieferfirmen getrennt.

Zur Auswertung liegt der Datenbestand der Jahre 1994 bis 1997 vor.

Ausgewertet werden die reinen Lieferdaten – es können die Daten jedes einzelnen Lieferscheines ermittelt werden. Daten über Monatsrechnungen liegen nicht vor.

Depot

Für die Lieferungen stehen mehrere Depotniederlassungen zur Verfügung. Bestelldaten werden von den Depots erfasst und an die Zentrale nach Salzburg übermittelt. Auswertungen durch die Systemprüfung sind über alle Depotlieferungen möglich.

Ladeschein

Für die Disponierung der einzelnen Touren werden Ladescheine erstellt, auf denen für den Fahrer die Warenmengen aufgelistet sind. Über die gleichen Ladescheinnummern können die Lieferungen eines Tages zugeordnet werden.

Kundenanfahrtsliste – Bierführerliste

Als Unterlage für den Fahrer, welche Kunden er bei seiner Tour in welcher Reihenfolge anfahren soll, werden von der EDV Kundenanfahrtslisten gedruckt.

Bei einzelnen Depots werden bzw. wurden diese Listen als sog. Bierführerlisten vom Fahrer händisch erstellt.

Durch die Auswertung der Kundenanfahrtslisten oder der Bierführerlisten können die Graueinkäufe den tatsächlichen Empfängern zugeordnet werden.

Die Kundenanfahrtslisten und Bierführerlisten liegen der Systemprüfung in Form von mikroverfilmten Belegen vor. Verfilmt wurden diese Listen jedoch nur bis Jänner 1996.

Abladefolge

Zur Steuerung der Tourenfolge wird teilweise auch die Abladefolge als Zahlencode erfasst und auch auf den Lieferscheinen gedruckt.

Dieser Zahlencode kann für die Zuordnung der Graukäufe herangezogen werden. Im Datenbestand sind darüber Informationen in der Auftragsdatei gespeichert. Die Auftragsdatei liegt für die Auswertungen vom Juli 1996 bis zum Juni 1997 vor.

Artikelcode

Die Auswertungen durch die Systemprüfung sind nach den Artikelcodes gruppiert. Die wichtigsten Artikelcodes lauten:

"blank"	normale Warenlieferungen
01	Leergutlieferungen
30	gratis
40	Weihnachtsgabe
49	gratis lt. Anweisung Verkauf
50 – 56	Naturalzugaben
91 – 96	Kundenretouren
99	wertmäßige Gutschrift

Warenwert

Der in den Auswertungen ausgewiesene Warenwert ist in der Regel der reine Warenwert ohne Bier-, Getränke- und Mehrwertsteuer. Die Steuerbeträge sind separat in den Auswertungen angeführt.

Bier- und Getränkesteuer

Die Bier- und/oder Getränkesteuer ist in den Auswertungen separat ausgewiesen. Bier- und/oder Getränkesteuer, die bei Artikelcodes mit Warenwerten 0,00 S ausgewiesen sind, sind reine interne Verrechnungswerte, die aus abfragetechnischen Gründen angeführt werden aber nicht in die Gesamtsumme einzubeziehen sind.

Inkasso

Wurde die Warenlieferung bar kassiert ist der entsprechende Inkassowert als Artikel mit der Nummer 9999990 aufgelistet (in den Berichten als Gruppe "6 INKASSO" zusammengefasst).

Berichte

Von der Systemprüfung werden drei Berichte über die Warenlieferungen übermittelt.

Bericht Gesamtdaten eines Jahres – Artikelsummen

Darin sind die Lieferungen der über die offiziellen Kundenkonten bezogenen Waren in Summe nach Artikeln zusammengefasst (also zB alle Bierlieferungen in einer Summe in diesem Jahr). Bei Bedarf kann ein Bericht über die einzelnen Lieferungen eines Jahres (Auswertung jedes einzelnen Lieferscheines) erstellt werden → "Bericht Gesamtdaten eines Jahres – Detailsätze der Lieferscheine".

Bericht Gesamtdaten eines Jahres – Schwarzlieferungen – Zusammenfassung Artikel

Darin sind die Warenlieferungen und die Kundendaten der Graukäufe in Summe nach Artikeln zusammengefasst, die eindeutig dem tatsächlichen Empfänger zuzuordnen sind (Lieferungen über Gemeinde- oder Vertreterkonten). Sind Lieferungen unter verschiedenen Gemeindekonten erfolgt, scheint auf der ersten Seite nur das Gemeindekonto der 1. Lieferung in diesem Jahr auf.

Bericht Gesamtdaten eines Jahres – Schwarzlieferungen – Detaildatensätze

Darin sind die Warenlieferungen und die Kundendaten jedes Lieferscheines der Graulieferungen erfasst, die eindeutig dem tatsächlichen Empfänger zuzuordnen sind (Lieferungen über Gemeinde- oder Vertreterkonten).

3. Ablauf der Bestellungen

Durch den telefonischen Vorverkauf ergibt sich folgender Bestellablauf:

- Bestellannahme
- Kundenanfahrtsliste
- Hinweis im Adressatfeld
- Rechnungskennzeichnung
- Hinweis Abladefolge

Die Wirte werden in der Regel von der Brauerei angerufen und die Bestellungen entgegengenommen. Bei der Auftragserfassung werden die offiziellen und die inoffiziellen Warenlieferungen (Graukäufe) gesplittet. Die Graukäufe werden entweder unter der Kundennummer einer Gemeinde oder eines Vertreters erfasst. Für beide Lieferungen wird ein eigener Lieferschein ausgestellt. Graulieferungen werden sofort kassiert. Der Lieferschein ist somit die Rechnung.

Durch die Reihenfolge der Erfassung – zuerst die offizielle Bestellung und dann die Bestellung der Graulieferungen – ergibt sich in der Regel eine aufsteigende Reihenfolge der Lieferscheinnummern. Bei einigen Depots kann diese Reihenfolge aber auch willkürlich sein – eine aufsteigende Nummerierung ist in diesen Fällen nicht gegeben. Hier kann durch Einzelanalyse jeder Tour eine Zuordnung getroffen werden, wenn die Kennzeichnung der Rechnungen nach einem der nachfolgenden Schemata erfolgt ist.

4. Möglichkeiten der Zuordnungen

Durch die Vorgangsweise bei der Auftragserfassung und in Folge durch erstellte Informationen für den Fahrer sind folgende Möglichkeiten der Zuordnung der Graukäufe zu den tatsächlichen Abnehmern gegeben:

Lieferscheinreihenfolge

Der Lieferschein/Die Rechnung nach der offiziellen Lieferung lautet auf eine Gemeinde oder ist unter dem Namen eines Vertreters adressiert. Diese Reihenfolge ist nicht zwingend. Bei einigen Depots werden zuerst die Graukäufe nummeriert und dann die offiziellen Lieferungen oder umgekehrt.

Kundenanfahrtsliste

Hinweise auf der Kundenanfahrtsliste:

In der Reihenfolge der Tour sind die einzelnen Kunden und ihre Lieferungen aufgelistet. Die Graulieferung ist nach der offiziellen Lieferung als Lieferung mit der Kundennummer der Gemeinde angeführt – die Kundendaten (Name und Adresse) sind die der offiziellen Lieferung und der Hinweis "Personal" wird gedruckt.

Adressatfeld

Im Adressatfeld können die letzten drei (selten auch die letzten zwei) Stellen der Kundennummer als Empfänger angeführt sein.

Auch sind im Adressatfeld Kurzhinweise auf den Empfänger wie zB "bau" für Kunde Bauer möglich.

Abladefolge

Es existiert die gleiche Abladefolgennummer (sh. Begriffsbestimmungen) für offizielle und inoffizielle Lieferungen. Die Abladefolge wird (wenn gedruckt) in der Position Ladeschein an letzter Stelle ausgedruckt. Bei unterschiedlichen Kundenbelieferungen sind diese Codes in der Regel in Zehnersprüngen erfasst. Lieferscheine mit gleicher Abladefolgennummer oder mit einer Abladefolgennummer erhöht um 1 sind dem gleichen Empfänger zuzuordnen.

Summenadditionen

Vereinzelte werden vom Fahrer auf dem Lieferschein/der Rechnung der Graulieferung die Inkassowerte der offiziellen Rechnung und der Graulieferung vermerkt und aufaddiert.

5. Auswertungen

Hinweise auf den Lieferscheinen/Rechnungen

Die oben angeführten Hinweise, warum eine bestimmte Lieferung einem bestimmten Kunden zuzurechnen ist, sind durch vorhandenes Kontrollmaterial bestätigt. Es liegen außerdem Aussagen von Fahrern vor, die diese Hinweise ebenfalls bestätigen.

Die Hinweise, die die Zuordnung der Graulieferungen an die betreffende Firma erlauben, sind auf den beigelegten Kopien der verfilmten Originalbelege (zwei Belege pro Jahr) entsprechend markiert.

Umfang der Schwarzeinkäufe

Kontrollmaterial für den Zeitraum 1994 bis 1997 erstellt.

Der Umfang der Schwarzeinkäufe in den einzelnen Jahren beträgt (Beträge auf ganze Schilling gerundet):

Jahr	Offizieller Wareneinkauf	Graukäufe
1994	89.400,00	3.616,00
1995	101.263,00	35.996,00
1996	94.416,00	24.716,00
1997	92.992,00	22.483,00

Die Werte sind Warennettowerte inkl. Bier- und/oder Getränkesteuer.

Auf die in der Kontrollmitteilung bezugnehmenden Berichte wird verwiesen.

Mit E-Mail vom 26. November 1999 übermittelte jener Betriebsprüfer, der die obige Kontrollmitteilung verfasst hatte, dem Betriebsprüfer des Finanzamtes Ried im Innkreis zwei Berichte über die Tourendaten vom 6. September 1996 und 13. Dezember 1996 (Ladeschein Nr. 92441 und 101868).

Daraus ergibt sich die Bestätigung der Zurechnung der Schwarzlieferungen an die Bw.

Es handelt sich um einen Auszug aus der Auftragsdatei, in der sämtliche Auftragsdaten bei der telefonischen Bestellung aufgezeichnet werden. Die relevanten Informationen stehen im Datenfeld "DAABFO" und "DAERFU".

DAABFO – Abladefolge bei der Tour:

Diese Nummer ist eindeutig und je Tour nur für einen einzigen Kunden vorhanden. Schwarzlieferungen werden mit der gleichen DAABFO-Nummer wie die Offizielle erfasst.

DAERFU – Erfassung des Auftrages – Uhrzeit:

Daraus kann geschlossen werden, dass die Bestellung offiziell und schwarz im gleichen Telefonat erfolgte.

Laut der Liste der Wareneinkäufe bei der S-GmbH hat die Bw. am 5. April 1996 einen Graueinkauf – offenbar irrtümlich – als Wareneinkauf verbucht (Lfs. 411542, AB Seite 6); hingegen hat sie am 12. Jänner 1996 eine auf sie fakturierte Lieferung nicht als Wareneinkauf verbucht (Lfs. 400927).

Auf Grund des Beweismaterials der Großbetriebsprüfung Salzburg ermittelte der Betriebsprüfer folgenden Verkürzungsfaktor GSG (AB Seite 4):

	1995	1996	1997
WEK netto inkl. Bier-, Getränkesteuer	<u>101.263,00</u>	94.416,00	<u>92.992,00</u>
davon nicht gebucht		<u>-2.524,00</u>	
gebuchter WEK netto inkl. Bier-, Getränkesteuer	101.263,00	91.892,00	92.992,00
Graukäufe netto inkl. Bier-, Getränkesteuer	35.996,00	24.716,00	<u>22.483,00</u>
davon gebucht		<u>890,00</u>	
nicht gebuchter WEK	<u>2.524,00</u>		
nicht gebuchte Graueinkäufe	35.996,00	26.350,00	22.483,00
Graueinkauf in % des erklärten Einkaufes	35,55	28,67	24,18

Zudem zeigt die Wareneinkaufsanalyse im Bereich der anderen Warengruppen, dass im Prüfungszeitraum kein Einkauf von Zucker, Eiern, Mehl und Semmelbröseln festgestellt

werden konnte; lediglich in einem Jahr kann der Kauf von 1 Liter Milch und 2 kg Knödelbrot nachgewiesen werden; weiters scheint der Einkauf von durchschnittlich 2 kg Brot monatlich und 2 Semmeln täglich auf.

Der erklärte Einkauf von Kaffee deckt rund die Hälfte des zugehörigen Einkaufes an Kaffeeobers und Kaffeehauszucker ab.

Dazu erklärte die Bw., dass die Monatsrechnungen über Brot- und Gebäckeneinkäufe nicht mit den tatsächlichen Lieferungen übereinstimmten. Von der benachbarten Bäckerei W. – bei der sie diese Warengruppen beziehe – würden jedoch Listen über die Lieferungen geführt (Aktenvermerk vom 26. November 1999, AB Seite 35).

Die Rechnung des Monats Jänner 1996 – zum Beispiel – lautet auf 2 kg Brot, 30 Semmeln, 2 kg Kaffee und 6 Packungen Tee.

Seitens der Betriebsprüfung wurde als Ergebnis der Belegeinsicht und der Befragung von Mathilde W. über die Gepflogenheiten des Wareneinkaufes der Bw. folgende Niederschrift vom 30. November 1999 erstellt (AB Seite 36):

"Es wurde in die Aufzeichnungen Einsicht genommen. Die Lieferscheinbücher wurden vorgelegt; für das Gasthaus S. werden jedoch keine Lieferscheine geschrieben. Die Waren werden persönlich abgeholt. Frau W. schreibt auf einem Schmierzettel oben das Monat und darunter Menge und Bezeichnung (ohne Datum). Am Ende des Monats wird dies in einer Rechnung zusammengefasst und der Schmierzettel vernichtet. Für das Monat November 1999 wird dieser Zettel vorgelegt; bis gestern wurden 12 Semmeln, 2 Obers (à ¼ l), ½ kg Brot und 1 kg Kaffee geholt. Da es sich nur um geringe Mengen von Brot und Kaffee handelt, wird auf die Ausfertigung von Lieferscheinen verzichtet."

Die Zusammenfassung der Zuschätzungen und Sicherheitszuschläge, die sich aus den Aufstellungen des Betriebsprüfers (AB Seiten 8 bis 10) ergeben, zeigt folgendes Bild (AB Seite 11):

Umsatz	1995	1996	1997
Zuschätzung Umsatz 20 %	91.153,00	68.953,00	66.933,00
Sicherheitszuschlag Umsatz 20 %	<u>70.539,00</u>	<u>59.753,00</u>	<u>43.575,00</u>
Umsatzerhöhung 20 %	161.692,00	128.706,00	110.508,00
Kalkulatorische Abweichung	<u>-74.708,00</u>	<u>-106.426,00</u>	<u>76.594,00</u>
Umsatzerhöhung 20 % gesamt	86.984,00	22.280,00	187.102,00
Sicherheitszuschlag Umsatz 10 %	93.891,00	66.481,00	63.841,00
Kalkulatorische Abweichung	<u>10.571,00</u>	<u>-1.770,00</u>	<u>-8.213,00</u>
Umsatzerhöhung 10 % gesamt	104.462,00	64.711,00	55.628,00

Gewinn			
Umsatzerhöhung 20 % gesamt	86.984,00	22.280,00	187.102,00
Umsatzerhöhung 10 % gesamt	104.462,00	64.711,00	55.628,00
nicht gebuchter WEK GSG	43.195,00	31.293,00	29.543,00
Sicherheitszuschlag WEK 20 %	10.896,00	10.733,00	7.066,00
Sicherheitszuschlag WEK 10 %	<u>52.898,00</u>	<u>38.183,00</u>	<u>33.941,00</u>
Gewinnerhöhung	84.458,00	6.781,00	172.179,00

Für 1998 und 1-8/1999 hat der Betriebsprüfer auf Grund der Vorjahre folgende Sicherheitszuschläge ermittelt (AB Seite 13):

Erlöse 20 %	1998	1999
erklärter Umsatz 20 %	416.617,00	273.445,00
Faktor nicht erklärter Umsatz	25	25
Sicherheitszuschlag Umsatz 20 %	104.154,00	68.361,00
Wareneinkauf 20 %		
erklärter WEK netto	119.718,00	
Umrechnung nicht erklärter WEK	29.929,00	
zuzüglich Getränkesteuer und USt	9.577,00	
Sicherheitszuschlag WEK 20 % brutto	39.507,00	
Umsätze 10 %		
erklärter Umsatz 10 % netto	293.603,00	245.353,00
Faktor nicht erklärter Umsatz	25	25
Sicherheitszuschlag Umsatz 10 %	73.401,00	61.338,00
Wareneinkauf 10 %		
erklärter WEK 10 % netto	138.113,00	
Umrechnung nicht erklärter WEK	34.528,00	
zuzüglich 10 % USt	3.453,00	
Sicherheitszuschlag WEK 10 % brutto	37.981,00	
Gewinnerhöhung	100.067,00	

Sämtliche Feststellungen fanden ihren Niederschlag im Betriebsprüfungsbericht; auf die obigen Ausführungen (Seiten 2 bis 6) wird verwiesen und diese als vorliegender Sachverhalt festgestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer und Einkommensteuer (1995-1998):

Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 167 Tz 8).

Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 24.6.2003, 2001/14/0084, 0085; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0090; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0247; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0071; VwGH 9.2.2005, 2001/13/0156) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; VwGH 29.10.1998, 98/16/0134) entsprechen (Ritz, a.a.O., § 167 Tz 10).

Die Bw. hat bei den Unternehmen S-GmbH und G-GmbH Getränkeeinkäufe getätigt, die sie nicht erklärt hat.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich auf Grund der Ergebnisse der Betriebsprüfung, die ausgehend von der Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Salzburg (Bericht der Systemprüfung 485) die Prüfung des Gastgewerbebetriebes der Bw. durchgeführt hat.

Eine Zuordnung der einzelnen Graulieferungen an die Bw. ist auf Grund der Kundenanfahrtsliste (Tourendaten) möglich. In der Reihenfolge der Tour sind die einzelnen Kunden und ihre Lieferungen aufgelistet. Die Graulieferung ist nach der offiziellen Lieferung als Lieferung mit der Kundennummer der Gemeinde angeführt.

Die Zurechnung der Schwarzeinkäufe an die Bw. wird weiters durch die Auftragsdatei, in der sämtliche Auftragsdaten bei der telefonischen Bestellung aufgezeichnet werden, bestätigt. Die relevanten Informationen stehen im Datenfeld "DAABFO" und "DAERFU".

DAABFO – Abladefolge bei der Tour:

Diese Nummer ist eindeutig und je Tour nur für einen einzigen Kunden vorhanden. Schwarzlieferungen werden mit der gleichen DAABFO-Nummer wie die Offizielle erfasst.

DAERFU – Erfassung des Auftrages – Uhrzeit:

Daraus kann geschlossen werden, dass die Bestellung offiziell und schwarz im gleichen Telefonat erfolgte.

Die Bw. hat in ihrer Berufung, in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung und deren Ergänzung versucht, Argumente gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung zu erbringen. Sie hat jedoch keine Beweismittel vorgelegt, die die Feststellungen des Betriebsprüfers als nicht richtig darstellen konnten. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass es sich lediglich um Schutzbehauptungen der Bw. handelt, die versucht, das Vorhandensein von Schwarzeinkäufen zu verschleiern.

Schätzungsberechtigung:

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

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.

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

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

Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131, so besteht die (widerlegbare) Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufschreibungen in Zweifel zu ziehen (Ritz, a.a.O., § 163 Tz 1, 2).

Materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung liegt nur dann vor, wenn die aufgezeichneten und festgehaltenen Dateninhalte mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hierfür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Die Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (Stoll, BAO, Kommentar, § 131, Seite 1456 f).

Der Tatbestand des § 163 geht vom Vorliegen einer formell ordnungsgemäßen Buchführung aus, ferner davon, dass nicht konkrete Gründe vorliegen, die die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Rechenwerkes erweisen (zB Nachweis nicht verbuchter Rechnungen oder die Auswertung von Kontrollmitteilungen führt zur Gewissheit der Unvollständigkeit der Buchführung). Würden Gründe vorliegen, die aus sich heraus und von sich aus die sachliche Unrichtigkeit und Unvollständigkeit zur Folge haben, wäre nicht § 163 anzuwenden, sondern unmittelbar § 184 wirksam (Stoll, a.a.O., § 163, S 1739 f).

Die Bw. hat 1996 einerseits eine auf sie fakturierte Lieferung nicht als Wareneinkauf verbucht (Rechnung vom 12. Jänner 1996, Lfs. 400927), andererseits 1995 bis 1997 nicht alle Getränkeeinkäufe bei den Unternehmen S-GmbH und G-GmbH erklärt (Kontrollmitteilung vom 5. Oktober 1999). Diese Warenlieferungen wurden auf "Diverse Kunden" fakturiert, laut vorliegender Lieferscheine bzw. Kundenanfahrtslisten jedoch der Bw. geliefert. Am 5. April 1996 hat sie eine derartige Lieferung – offenbar irrtümlich – als Wareneinkauf verbucht (Lfs. 411542).

Es kann daher sowohl von der Unvollständigkeit als auch von der Unrichtigkeit des gegenständlichen Rechenwerkes ausgegangen werden. Materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung liegt somit nicht vor, sodass § 184 BAO unmittelbar wirksam wird.

Wie das Wort "insbesondere" im Abs. 2 verrät, handelt es sich bei dieser Darstellung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Schätzung bloß um eine beispielhafte Aufzählung. An sich ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht

durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen oder sonstige Beweise zuverlässig ermitteln lassen (Schimetschek, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, SWK 1995, A 282).

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, a.a.O., § 184, Seite 1912).

Die Bw. bestreitet, dass sie nicht erklärte Lieferungen erhalten habe ua. damit, dass eine solche Lieferung laut Finanzamt zwei Tage vor Antritt eines vierzehntägigen Urlaubes nicht denkbar sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass sie am selben Tag auch eine offizielle Getränkelieferung erhalten hat.

Weiters wendet die Bw. in ihrer Berufung ein, sie habe die tatsächlich vier bis sieben "schwarz" bezogenen Fass Bier unentgeltlich an Vereine weitergegeben. Anlässlich der Betriebsprüfung war lediglich von der Weitergabe eines Fasses Bier an die Fischerrunde die Rede.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist einer Erstaussage – wie im gegenständlichen Fall im Zuge einer Betriebsprüfung – ein höheres Maß an Glaubwürdigkeit beizumessen, als späteren in einem Rechtsmittelverfahren getätigten Verantwortungen hinsichtlich der früher getroffenen Feststellungen.

Die von der Bw. in ihrem Schriftsatz vom 20. Februar 2001 getätigten Ausführungen, um über den Kohlensäureverbrauch auf die tatsächlich ausgeschenkten Getränkemengen zu schließen, können vom Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollzogen werden, zumal eine genaue Zuordnung der einzelnen Graulieferungen an die diversen Abnehmer möglich ist.

Im Übrigen hat die Bw. in ihrer Gegenäußerung vom 14. Mai 2000 zugegeben, Schwarzeinkäufe in dem in der Berufung eingestandenen Ausmaß getätigt zu haben, wenn auch nur für Gratisabgaben bzw. für private Zwecke (Seite 1). Weiters räumte sie ein, dass eine Berechtigung für Zuschätzungen gegeben sei (Seite 4 letzter Absatz):

"Schließlich möchte ich noch zu den vom Betriebsprüfer durchgeführten Zuschätzungen bemerken, dass ich die prinzipielle Berechtigung für eine Zuschätzung nicht leugnen kann, weil ich ja, wie bereits gesagt, für gewisse Zwecke (Eigenverbrauch und Spenden) Bareinkäufe bei der GSG getätigt habe und daher ein sachlich gerechtfertigter Schätzungsgrund vorliegt."

Aufgrund des gegebenen Beweismaterials kann vom Vorliegen nicht erklärter Getränkeeinkäufe ausgegangen werden.

Die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes war daher jedenfalls gegeben.

Schätzungshöhe:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 24.9.2003, 99/13/0094). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (Stoll, a.a.O., § 184, Seite 1932).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; VwGH 10.9.1998, 96/15/0183; VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003).

Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111). Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen und die Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist (vgl. VwGH 14.12.1995, 93/15/0102).

Im Zuge der Hausdurchsuchung bei den beiden genannten Firmen wurde umfangreiches Beweismaterial gefunden, das eine Zuordnung der gelieferten Getränke an die einzelnen Abnehmer ermöglicht. Anhand dieser Daten erstellte die Großbetriebsprüfung Salzburg Kontrollmitteilungen.

Der Betriebsprüfer hat auf Grund einer solchen Kontrollmitteilung die entsprechenden Zuschätzungen vorgenommen, indem er die nicht erklärten Einkaufsmengen mit den jeweiligen Verkaufspreisen hochgerechnet hat. Weiters hat er die auf Basis des bisher erklärten Wareneinkaufes festgestellten kalkulatorischen Abweichungen den bisher erklärten Erlösen hinzugerechnet bzw. diesen angerechnet.

Im Rechtsmittelverfahren besteht kein Anlass, von diesen Werten abzugehen.

Sicherheitszuschlag:

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen –

angenommen werden, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt (Stoll, a.a.O., § 184 Seite 1940).

Aus den in den Jahren 1995 bis 1997 festgestellten Wareneinkaufsverkürzungen kann geschlossen werden, dass diese Vorgangsweise sowohl in den Folgejahren als auch im Bereich der anderen Warengruppen erfolgt ist.

Diese Schlussfolgerungen werden auf Grund der Wareneinkaufsanalyse untermauert; im Prüfungszeitraum konnte kein Einkauf von Zucker, Eiern, Mehl und Semmelbröseln festgestellt werden; ein Einkauf von 1 Liter Milch und 2 kg Knödelbrot ist lediglich in einem Jahr erfolgt.

Aus einem durchschnittlichen Einkauf von 2 kg Brot pro Monat und maximal zwei Semmeln täglich kann geschlossen werden, dass die Einkäufe dieser Waren unvollständig erfasst wurden.

Zudem deckt der erklärte Kaffeeeinkauf nur rund die Hälfte des zugehörigen Einkaufes an Kaffeeobers und Kaffeehauszucker ab.

Die Bw. erklärt den nicht feststellbaren Einkauf von Zucker, Eiern, Mehl und Semmelbröseln damit, dass diese Waren von der liefernden Bäckerei unter der Sammelbezeichnung Brot fakturiert wurden.

Die nunmehr im Rechtsmittelverfahren behauptete Fakturierungsart der liefernden Bäckerei ist nicht glaubwürdig, da die monatlich ausgestellten Sammelrechnungen die Menge und Art der gelieferten Waren anführen. Wie bereits ausgeführt lautet die Rechnung des Monats Jänner 1996 auf 2 kg Brot, 30 Semmeln, 2 kg Kaffee und 6 Packungen Tee.

Es ist nicht erklärlich, warum eine Lieferung von Zucker, Eiern, Mehl oder Semmelbröseln auf die verrechneten Waren umgerechnet werden sollte. Naheliegend ist daher, dass in der monatlichen Sammelrechnung nur solche Warenmengen erfasst wurden, die normalerweise erfolgen.

Das festgestellte Missverhältnis zwischen dem Einkauf von Kaffee und dazugehörigem Kaffeehauszucker hat die Bw. mit einem anderen als dem bisher bekanntgegebenen Ausbeutesatz erklärt.

Dementgegen hat die Bw. während der laufenden Prüfung angegeben, dass auf Grund des Alters der Kaffeemaschine und des Verkaufes von Häferlkaffee nur eine durchschnittliche Ausbeute von ca. 80 Tassen pro 1 kg Kaffee möglich sei. Anhand dieser Angaben wurde ein Rohaufschlag von 1.700 % ermittelt.

Bei einer Ausbeute von 120 Tassen pro 1 kg Kaffee – wie nunmehr behauptet – würde sich der Rohaufschlag um rd. 1.000 % erhöhen.

Da alle oben angeführten Lebensmittel bei der benachbarten Bäckerei bezogen wurden, kann davon ausgegangen werden, dass die dort getätigten Wareneinkäufe nicht vollständig in der Buchhaltung erfasst worden sind.

Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass mit dem erklärten Wareneinkauf ein Gasthaus betrieben werden kann, selbst wenn vorwiegend Fertiggerichte angeboten wurden. Selbst wenn – wie die Bw. angibt – lediglich am Wochenende gekocht wurde, sind die vorstehend angegebenen Lebensmittel nicht ausreichend, auch nur ein kleines Angebot von Speisen anbieten zu können.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Aufzeichnungen der Bw. nicht vollständig sind. Liegen aber mangelhafte, vor allem unvollständige Aufzeichnungen vor, kann ein Sicherheitszuschlag verhängt werden.

Die rechnerische Ermittlung der Sicherheitszuschläge erfolgte unter Umlegung der festgestellten Verkürzungsfaktoren auf die restlichen Warengruppen und führte zu Erhöhungen im Bereich des Wareneinkaufes und der Erlöse.

Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht aus den dargelegten Gründen kein Anlass, die festgesetzten Sicherheitszuschläge zu ändern.

Umsatzsteuer (1998):

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1998 erfolgt eine Änderung der Bemessungsgrundlagen, da der Betriebsprüfer irrtümlich die unter Tz 19 ausgewiesene Kalkulationsdifferenz des Jahres 1997 in Höhe von 68.000,00 S auch 1998 den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten hinzugerechnet hat (sh. Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 22. Mai 2000, Seite 6). Die umsatzsteuerpflichtigen Entgelte 1998 sind daher um 68.000,00 S zu vermindern.

Umsatzsteuerfestsetzung 1-8/1999:

Mit Bescheid vom 23. Dezember 1999 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-8/1999 festgesetzt.

Mittlerweile erging für den gesamten Veranlagungszeitraum 1999 der Umsatzsteuerjahresbescheid vom 6. Dezember 2006.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. keine eigene Berufungsschrift eingebracht.

Gemäß § 274 BAO gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid hat insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird; eine nach Wirksamkeit des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigung hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würde keine Rechtswirkungen entfalten, also ins Leere gehen (VwGH 30.5.2001, 2000/13/0011; VfGH 30.9.1997, B 2557/96; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 273 Tz 14).

Da der angefochtene Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend den Zeitraum 1-8/1999 sohin auf Grund der Wirksamkeit des Umsatzsteuerjahresbescheides 1999 nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, ist die offene Berufung hinsichtlich dieses Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides gegen einen nicht mehr existierenden Bescheid gerichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof geht – entgegen seiner vorher vertretenen Rechtsmeinung (vgl. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0339) – in seinem jüngsten zu dieser Problematik ergangenen Erkenntnis vom 4.6.2008, 2004/13/0124, davon aus, dass durch die Zurückweisung der Berufung der Beschwerdeführer im Recht auf deren meritorische Behandlung verletzt werde. Begründend führt er aus:

"Die belangte Behörde hat diese im Oktober 2002 erhobenen Berufungen in ihrem Bescheid vom März 2004 zunächst nur mit dem Hinweis zurückgewiesen, die bekämpften Bescheide seien durch den im Oktober 2003 erlassenen Jahresbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die darauf gestützte Zurückweisung der Berufungen entsprach der Rechtslage vor der Änderung des § 274 BAO durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002. Seit der Änderung, die gemäß § 323 Abs. 10 BAO mit 1. Jänner 2003 in Kraft trat und auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen – wie die hier Verfahrensgegenständlichen – anzuwenden war, lautet die genannte Bestimmung jedoch wie folgt:

'§ 274: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.'

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Jahresbescheid für das Jahr 2002 vom Oktober 2003 sei an die Stelle der mit den zurückgewiesenen Berufungen bekämpften

Bescheide getreten, weshalb § 274 erster Satz BAO anzuwenden gewesen wäre und ihn die Zurückweisung der Berufungen im Recht auf deren meritorische Behandlung verletze.

Die belangte Behörde führt in der Gegenschrift ins Treffen, dass einerseits der Bescheid vom Oktober 2003 'nicht nur' an die Stelle der mit den zurückgewiesenen Berufungen bekämpften Bescheide getreten sei, sondern darüber hinaus gehe, worauf es nach einer vom Bundesministerium für Finanzen (SWK 2005, Seite 425) vertretenen Auffassung hingegen nicht ankommen soll, und andererseits nun mehrere – im Extremfall bis zu zwölf, im vorliegenden Fall drei – Berufungen als gegen den einen Jahresbescheid gerichtet gelten müssten.

Vergleichbare Gesichtspunkte mangelnder zeitlicher Kongruenz hat der Verwaltungsgerichtshof in dem hg. Erkenntnis vom 20.2.2008, 2006/15/0339, einer einschränkenden Auslegung des Begriffs der 'abändernden, aufhebenden oder ersetzenden Bescheide im Sinne des § 289 Abs. 3 BAO' zugrunde gelegt (vgl. dazu auch RdW 2008, 308 f). Die dafür nach diesem Erkenntnis maßgeblichen Gründe sind jedoch auf die Frage, ob unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO ausgeschlossen bleiben sollen, sodass der Jahresbescheid mangels Erhebung einer weiteren Berufung unangefochten in Rechtskraft erwachsen würde, nicht übertragbar. Der Jahresbescheid durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch im Sinne des § 274 BAO an ihre Stelle. Dies trägt dem nunmehrigen Gleichklang der Formulierungen in §§ 251 und 274 BAO und der neueren hg. Rechtsprechung zum Verhältnis von Umsatzsteuerfestsetzungs- und Umsatzsteuerjahresbescheid (vgl. dazu das Erkenntnis vom 29.7.1997, 95/14/0117, Slg. Nr. 7201/F, Punkt A 5 der Entscheidungsgründe) Rechnung und entspricht auch der im Schrifttum bei weitem überwiegenden Ansicht (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO³, § 274 Tz 2, und zuletzt Gassner in SWK 2008, Seite 457).

Durch den Umsatzsteuerjahresbescheid vom 1. Oktober 2003, mit dem der Beschwerdeführer ein weiteres Mal unter Verneinung seiner Unternehmereigenschaft zur Entrichtung von Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 verpflichtet wurde, war den Berufungsbegehren des Beschwerdeführers auch nicht im Sinne des § 274 zweiter Satz BAO Rechnung getragen worden.

Der auf die Zurückweisung der Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis August 2002 bezogene Spruchpunkt des angefochtenen Bescheides war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Nach obigem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hat nunmehr keine formale Erledigung der Berufung gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid (Zurückweisung) zu erfolgen;

er kann daher auch nicht mehr Spruchbestandteil sein. Die Erledigung der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid geht in der Erledigung der Berufung gegen den Jahresbescheid auf.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 5. Oktober 2009