

GZ. RV/1692-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4. 5. u. 10. Bezirk in Wien betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 1993-1998, Wiederaufnahme der Einkommensteuer und Einkommensteuer 1993-1998, Wiederaufnahme der Gewerbesteuer und Gewerbesteuer 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die festgesetzten Abgaben betragen:

Umsatzsteuer für das Jahr 1993:	8.736,66 €
Umsatzsteuer für das Jahr 1994:	7.403,62 €
Umsatzsteuer für das Jahr 1995:	7.041,20 €
Umsatzsteuer für das Jahr 1996:	7.352,38 €
Umsatzsteuer für das Jahr 1997:	7.982,24 €
Umsatzsteuer für das Jahr 1998:	6.870,49 €
Gewerbesteuer für das Jahr 1993:	673,17 €
Einkommensteuer für das Jahr 1993:	2.673,20 €
Einkommensteuer für das Jahr 1994:	1.116,69 €
Einkommensteuer für das Jahr 1995:	2.010,42 €
Einkommensteuer für das Jahr 1996:	3.394,11 €
Einkommensteuer für das Jahr 1997:	7.837,84 €
Einkommensteuer für das Jahr 1998:	5.891,01 €

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein. Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in Wien eine Gaststätte.

Hinsichtlich der Jahre 1993-1998 fand bei dem Bw. eine Buch und Betriebsprüfung gem. § 99 Abs 2 FinStrG statt. Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. in den Jahren 1993-1998 Schwarzeinkäufe getätigt hat, was im Zuge einer Hausdurchsuchung bei einer österreichischen Brauerei nachgewiesen worden wäre. Aus diesem Grund seien für die Jahre 1993-1998 Hinzuschätzungen zu Umsatz und Gewinn vorzunehmen gewesen.

Im Einzelnen wurde in dem am 7.3.2000 hierüber gem. § 150 BAO erstatteten Bericht folgende Feststellungen getroffen:

Tz 16):

*Das geprüfte Unternehmen ist Kunde bei einer österreichischen Brauerei. Im Rahmen einer gerichtlich angeordneten Hausdurchsuchung bei diesem Lieferanten konnten Datenbestände und Unterlagen beschlagnahmt werden, die beweisen, dass der geprüfte Betrieb einerseits offizielle Lieferungen, andererseits über eine Scheinkundennummer (Dummy) Waren bezog, die in der Buchhaltung der geprüften Firma nicht erfasst sind. Anhand der nachstehend angeführten Beweisaufnahme und der Auswertung konnte von der Prüfungsabteilung für Strafsachen Linz und der Systemprüfung Linz festgestellt werden, dass seitens des geprüften Unternehmens und des genannten Lieferanten folgende Vorgangsweise eingeschlagen wurde:*

*Der Kunde bestellt unter seiner offiziellen Kundennummer Ware bei der telefonischen Bestellungsannahme. Danach ordert der Kunde unter seiner Dummynummer eine weitere Lieferung. Die offiziellen Lieferungen und die Lieferungen unter der fingierten Kundennummer werden automatisch in die Ladeliste und die Kundenanfahrliste des Fahrverkäufers übernommen und die LKW entsprechend beladen. Der Fahrverkäufer liefert dann auf Grund der Kundenanfahrliste die unter der offiziellen und die unter der fingierten Kundennummer bestellte Ware an den Kunden aus.*

Tz 18):

*Auf Grund der in Tz 16) getroffenen Feststellungen zum Wareneinkauf wird der Umsatz gem. § 10 Abs 1 UStG wie folgt festgesetzt:*

1993	1994	1995	1996	1997	1998
------	------	------	------	------	------

*Umsatz zu 20% bisher*    860.691,20    709.994,55    768.312,09    744.524,19    794.095,83    763.651,67

**Zurechnung lt. KM**    **65.676,67 159.343,33 119.396,67 156.700,00 196.450,00 128.566,67**

*Umsatz zu 20% lt. BP*    926.367,87    869.337,88    887.708,76    901.224,19    990.545,83    892.218,34

*Tz 25) Gewinnerhöhung:*

*Auf Grund der von der PAST Linz über die Lieferungen der gegenständlichen Brauerei an das geprüfte Unternehmen ausgestellten Kontrollmitteilung wird der Gewinn erhöht. Die Berechnung ist im Zuge der Schlußbesprechung dem Abgabenpflichtigen übergeben worden. (siehe Beilagen zur Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 26.1.2000).*

### 1993

	Stück	PV	WES	WEK		Erlös	Rohgewinn
				S	S		
<i>Faßbier</i>	16	8	8	1.130,00	9.040,00	3.200,00	25.600,00
	6		6	1.130,00	6.780,00	3.200,00	19.200,00
<i>Warsteiner</i>	2		2	985,00	1.970,00	3.000,00	6.000,00
<i>Wieselburger</i>	2		2	316,00	632,00	680,00	1.360,00
	2		2	333,00	666,00	680,00	1.360,00
<i>Edelweiß</i>	4		4	254,00	1.016,00	700,00	2.800,00
	1		1	267,00	267,00	700,00	700,00
<i>Cola</i>	7	3	4	177,00	708,00	1.200,00	4.800,00
<i>Almdudler</i>	3		3	176,00	528,00	1.200,00	3.600,00
<i>Pago Apfel</i>	5	1	4	175,00	700,00	1.200,00	4.800,00
<i>Pago Orange</i>	2		2	190,00	380,00	1.200,00	2.400,00
<i>Pago Marille</i>	1		1	157,00	157,00	1.200,00	1.200,00
<i>Schw. Tonic</i>	2		2	201,00	402,00	1.248,00	2.496,00
<i>Schw. Lemon</i>	1		1	201,00	201,00	1.248,00	1.248,00
<i>Ginger</i>	1		1	201,00	201,00	1.248,00	1.248,00
<i>Gasteiner</i>	1	1	0	99,00	0,00	720,00	0,00
				<b>23.648,0 0</b>		<b>78.812,0 0</b>	<b>55.164,00</b>
<b>UST</b>						<b>13.135,3 3</b>	

**1994**

				WEK		Erlös		Rohgewinn	
				S	S	S	S	S	S
Faßbier	63	15	48	1.185,00	56.880,00	3.200,00	153.600,00		
Wieselburger	6		6	333,00	1.998,00	680,00	4.080,00		
Edelweiß	11		11	267,00	2.937,00	700,00	7.700,00		
Kaiser Do.-Malz	2		2	223,00	446,00	700,00	1.400,00		
Cola	12	3	9	177,00	1.593,00	1.200,00	10.800,00		
Fanta	1		1	176,00	176,00	1.200,00	1.200,00		
Almdudler	4		4	176,00	704,00	1.200,00	4.800,00		
Pago Marille	1		1	163,00	163,00	672,00	672,00		
Pago Apfel	3	1	2	181,00	362,00	1.200,00	2.400,00		
Pago Orange	2		2	196,00	392,00	1.200,00	2.400,00		
Gasteiner	4	1	3	99,00	297,00	720,00	2.160,00		
				65.948,00				191.212,0 0	125.264,0 0
<b>UST</b>								<b>31.868,67</b>	

**1995**

				WEK		Erlös		Rohgewinn	
				S	S	S	S	S	S
Faßbier	42	15	27	1.185,00	31.995,00	3.200,00	86.400,00		
	12		12	1.235,00	14.820,00	3.200,00	38.400,00		
Faßbier Pils	1		1	1.185,00	1.185,00	700,00	700,00		
Wieselburger	1		1	347,00	347,00	680,00	680,00		
Edelweiß	1		1	267,00	267,00	700,00	700,00		
Kaiser Do.-Malz	1		1	226,00	226,00	700,00	700,00		
Cola	2		2	177,00	354,00	1.200,00	2.400,00		
Cola	4	3	1	194,00	194,00	1.200,00	1.200,00		
Almdudler	1		1	176,00	176,00	1.200,00	1.200,00		
Almdudler	2		2	194,00	388,00	1.200,00	2.400,00		
Pago Orange	4		4	207,00	828,00	1.200,00	4.800,00		

<i>Pago Apfel</i>	1		1	188,00	188,00	1.200,00	1.200,00
<i>Pago Apfel</i>	1	1	0	207,00	0,00	1.200,00	0,00
<i>Gasteiner</i>	1	1	0	104,00	0,00	720,00	0,00
<i>Schw. Lemon</i>	1		1	201,00	201,00	1.248,00	1.248,00
<i>Schw. Tonic</i>	1		1	207,00	207,00	1.248,00	1.248,00
					<b>51.376,00</b>	<b>143.276,0</b>	<b>91.900,00</b>
							<b>0</b>
						<b>23.879,33</b>	
							<b>UST</b>

**1996**

	Stück	PV	WES	WEK		Erlös		Rohgewinn	
				S	S	S	S	S	S
<i>Faßbier</i>	57	15	42	1.257,00	52.794,00	3.400,00	142.800,00		
	1		1	795,00	795,00	3.400,00	3.400,00		
<i>Altbrünner</i>	1		1	0,00	0,00	1.620,00	1.620,00		
	1		1	770,00	770,00	1.620,00	1.620,00		
<i>Wieselburger</i>	3		3	347,00	1.041,00	720,00	2.160,00		
	1		1	310,80	310,80	720,00	720,00		
<i>Edelweiß</i>	7		7	277,00	1.939,00	760,00	5.320,00		
	1		1	247,20	247,20	760,00	760,00		
<i>Schloßgold</i>	3		3	227,00	681,00	760,00	2.280,00		
<i>Doppelmalz</i>	5		5	238,00	1.190,00	760,00	3.800,00		
	1		1	209,28	209,28	760,00	760,00		
<i>Zipfer Märzen</i>	1		1	213,00	213,00	720,00	720,00		
<i>Cola</i>	11	3	8	194,00	1.552,00	1.200,00	9.600,00		
	1		1	179,22	179,22	1.200,00	1.200,00		
<i>Almdudler</i>	2	1	1	194,00	194,00	1.200,00	1.200,00		
	1		1	179,28	179,28	1.200,00	1.200,00		
<i>Pago Orange</i>	4		4	216,00	864,00	1.200,00	4.800,00		
	1		1	200,88	200,88	1.200,00	1.200,00		
<i>Gasteiner</i>	5	1	4	104,00	416,00	720,00	2.880,00		
					<b>63.775,66</b>		<b>188.040,0</b>	<b>124.264,3</b>	
							<b>0</b>	<b>4</b>	

***UST******31.340,00******1997***

				WEK		WEK	Erlös
				S	S	S	S
<i>Faßbier</i>	51	11	40	1.290,00	51.600,00	3.400,00	136.000,00
	14	4	10	1.235,00	12.350,00	4.050,00	40.500,00
<i>Wieselburger</i>	2		2	347,00	694,00	720,00	1.440,00
	1		1	366,00	366,00	720,00	720,00
<i>Edelweiß</i>	1		1	277,00	277,00	760,00	760,00
	3		3	288,00	864,00	760,00	2.280,00
<i>Schloßgold</i>	1		1	277,00	277,00	760,00	760,00
	1		1	288,00	288,00	760,00	760,00
<i>Kaiser Doppelm.</i>	9		9	247,00	2.223,00	760,00	6.840,00
	2		2	238,00	476,00	760,00	1.520,00
<i>Cola</i>	1		1	194,00	194,00	1.200,00	1.200,00
	13	3	10	203,00	2.030,00	1.200,00	12.000,00
<i>Fanta</i>	1		1	203,00	203,00	1.200,00	1.200,00
<i>Almdudler</i>	1		1	194,00	194,00	1.200,00	1.200,00
	7		7	203,00	1.421,00	1.200,00	8.400,00
<i>Pago Apfel</i>	3	1	2	207,00	414,00	1.200,00	2.400,00
<i>Pago Orange</i>	5		5	216,00	1.080,00	1.200,00	6.000,00
<i>Hooch Lemon</i>	2		2	401,00	802,00	1.200,00	2.400,00
<i>Schweppes To.</i>	1		1	207,00	207,00	1.200,00	1.200,00
<i>Schweppes L.</i>	1		1	207,00	207,00	1.200,00	1.200,00
<i>Gasteiner</i>	7	1	6	110,00	660,00	720,00	4.320,00
	2		2	104,00	208,00	720,00	1.440,00
<i>Cola Dosen 0,33 l</i>	1		1	188,00	188,00	1.200,00	1.200,00

***77.223,0  
0***      ***235.740,0  
0***      ***158.517,0  
0***

***UST******39.290,00***

**1998**

	<i>Stück</i>	<i>PV</i>	<i>WES</i>	<i>WEK</i>		<i>Erlös</i>	
				<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Faßbier</i>	45	15	30	1.290,00	38.700,00	3.400,00	102.000,00
<i>Zipfer med.</i>	3		3	243,00	729,00	760,00	2.280,00
<i>Wieselburger</i>	1		1	366,00	366,00	720,00	720,00
<i>Edelweiß</i>	4		4	288,00	1.152,00	760,00	3.040,00
<i>Schloßgold</i>	4		4	238,00	952,00	760,00	3.040,00
<i>Kaiser Doppelm.</i>	7		7	247,00	1.729,00	720,00	5.040,00
<i>Güssinger</i>	1		1	117,00	117,00	720,00	720,00
			1	110,00	110,00	720,00	720,00
			1	110,00	110,00	720,00	720,00
<i>Gasteiner</i>	8	1	7	110,00	770,00	720,00	5.040,00
<i>Schw. Lemon</i>	1		1	207,00	207,00	1.200,00	1.200,00
<i>Pago Orange</i>	3		3	216,00	648,00	1.200,00	3.600,00
<i>Pago Apfel</i>	8	1	7	207,00	1.449,00	1.200,00	8.400,00
<i>Cola</i>	12	3	9	203,00	1.827,00	1.200,00	10.800,00
<i>Almdudler</i>	5		5	203,00	1.015,00	1.200,00	6.000,00
<i>Cola Ds.</i>	1		1	155,00	155,00	840,00	840,00
<i>Almd. Ds.</i>	1		1	155,00	155,00	840,00	840,00
				<b>50.081,0 0</b>		<b>154.280,00</b>	<b>104.199,00</b>
<i>UST</i>						<b>25.713,33</b>	

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechende Umsatz und Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 1993-1998 sowie einen Gewerbe- steuerbescheid für das Jahr 1993. Der BP-Bericht wurde dem Bw. am 15.3.2000 zugestellt.

Mit 7.4.2000 erhob der Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1993-1998, Wiederaufnahme der Einkommensteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1993-1998, Wiederaufnahme der Gewerbesteuer und Gewerbesteuer für den Zeitraum 1993.

Die genannten Bescheide würden hinsichtlich der von der Betriebsprüfung durchgeföhrten Umsatz und Gewinnzurechnungen angefochten werden.

Zur näheren Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Personal bzw. Eigenverbrauch wie folgt darstellte:

Der Personalverbrauch (Werbung/Animation) für Musiker betrüge täglich 10 Bier. Der Rest entfiel auf Sponsoring für Vereine (Handballclubs) und Gratisgetränke für Journalisten, das ergäbe durchschnittlich täglich 2 Getränke. Im Schnitt träten 2 Musiker täglich (gerechnet auf 300 Tage) auf, die durchschnittlich 5 Bier pro Person pro Abend konsumierten. Der Eigenverbrauch betrüge 9 Fässer Bier pro Jahr, das ergäbe ca 2-3 Krügerl am Tag.

Des Weiteren wurde angemerkt, dass die Ausführungen betreffend des Personalverbrauchs (Werbung bzw. Konsumation der Musiker) durch Rücksprache mit den betreffenden Personen (*Namen der Musiker/Auftrittsdatum würden durch den Bw. bekanntgegeben werden*) nachvollzogen werden könnten.

Darüberhinaus wäre bei der Berechnung des Personalverbrauchs durch die BP kein Schwund berücksichtigt worden.

Als Beilage zur Berufung wurde folgende rechnerische Darstellung beigelegt:

Zur. Lt. BP	PV/EV lt. Bw.	WES	Erlös/Fass	Zurechnung insg.	Zurechnung lt. BP	Kürzung Est
-------------	---------------	-----	------------	------------------	-------------------	-------------

**1994:**

63	45	18	3.200,00	57.600,00	153.600,00	96.000,00
----	----	----	----------	-----------	------------	-----------

**1995:**

54	45	9	3.200,00	28.800,00	124.800,00	96.000,00
----	----	---	----------	-----------	------------	-----------

**1996:**

58	45	13	3.400,00	44.200,00	146.200,00	102.000,00
----	----	----	----------	-----------	------------	------------

**1997:**

51	45	6	3.400,00	20.400,00	136.000,00	115.600,00
----	----	---	----------	-----------	------------	------------

**1998:**

45	45	0	3.400,00	0,00	102.000,00	102.000,00
----	----	---	----------	------	------------	------------

Kürzung Ust	Erhöhung EV Fässer	Preis WEK	Erhöhung EV netto
-------------	--------------------	-----------	----------------------

**1994:**

80.000,00	9	10.665,00	8.887,50
-----------	---	-----------	----------

**1995:**

80.000,00	9	10.665,00	8.887,50
-----------	---	-----------	----------

**1996:**

85.000,00	9	11.313,00	9.427,50
-----------	---	-----------	----------

**1997:**

96.333,33	9	11.610,00	9.675,00
-----------	---	-----------	----------

**1998:**

85.000,00	9	11.610,00	9.675,00
-----------	---	-----------	----------

Am 17. 5. 2000 wurde im Zuge der Berufungsbearbeitung vom Finanzamt ein Vorhalt an den Bw. geschrieben, in dem dieser gebeten wurde für den Prüfungszeitraum 1993-1998 folgende Unterlagen vorzulegen:

- Aufzeichnungen über Auftritte von Musikern bzw. Musikergruppen mit Datum des Auftrittes, sowie Namen und Anschrift der Musiker.
- Aufzeichnung über die an diese Musiker, sowie an Sportler und Sportreporter ausgegebenen Gratisgetränke.
- Aufzeichnen über den Eigenverbrauch.

Als Frist zur Beibringung der Unterlagen wurde seitens des Finanzamtes der 31.5.2000 gesetzt.

Als Beantwortung wurde seitens des Bw. lediglich eine Aufstellung für den Zeitraum Jänner - April 2000 vorgelegt, in der die Gratiskonsumationen nach Artikelgruppe getrennt für diesen Zeitraum aufgezeichnet waren.

Mit 14.6.2000 wurde von der Betriebsprüfung eine Stellungnahme zur Berufung abgegeben:

*In seiner Berufung führt der Berufungswerber aus, dass er täglich zehn Bier pro geöffneten Tag in seinem Lokal an die dort auftretenden Musiker gratis ausschenkt, sowie zwei Krügel Bier als Sponsoring für Vereine und Gratisgetränke für Journalisten des ORF; das ergibt sechs Liter Bier pro Tag.*

*Daher wird der Berufungsantrag dahingehend gestellt, 45 Faß Bier pro Jahr als Werbung anzuerkennen:*

Faß 45,00

Liter/Faß 50,00

Liter gesamt 2.250,00

Krügel/Liter 2,00

Krügel gesamt 4.500,00

Gratis 12,00

Tage/Jahr 375,00

*Unter der Berücksichtigung der Tatsache, dass ein Jahr 365 Tage hat, und das Lokal auch nur an fünf Tagen in der Woche geöffnet ist, sowie sonstige Schließungen (Urlaub, Krankenstand, div. Feiertage etc) zu berücksichtigen sind, geht die BP von folgender Rechnung aus:*

Tage/Jahr 365,00

Geschlossen 115,00

Tage/Jahr 250,00

Gratis 12,00

Krügel gesamt 3.000,00

Krügel/Liter 2,00

Liter 1.500,00

Liter/Faß 50,00

Faß 30,00

*Um diese Rechnung des Bw. zu überprüfen, wurde er aufgefordert Unterlagen vorzulegen, aus denen diese Zahlen nachvollziehbar sind.*

*Dieser Aufforderung kam der Bw. durch Vorlage eines Kalenders für das laufende Jahr 2000 nach. Der Prüfer hat die Monate Jänner bis April 2000 rechnerisch (siehe Exceltabelle) über-*

*prüft und ist bezüglich des Gratisbierausschankes an Musiker u.ä. zu folgendem Ergebnis gelangt.*

*Im Zeitraum Jänner bis April 2000 wurden 301 Krügel und 124 Seidel Bier gratis ausgeschenkt. Das entspricht 191,83 l Bier. Hochgerechnet auf ein Jahr sind das 575,50 l Bier und sohin mehr als elfeinhalb 50 l Fässer Bier.*

*Unter der Annahme, dass der Bw. pro Tag 3 Krügel Bier trinkt, gelangt der Prüfer zu folgendem Ergebnis:*

*Tage/Jahr*                    365,00

*Geschlossen*                115,00

*Tage*                        250,00

*Eigenverbrauch*            1,5 l

*Krügel gesamt*            375,00

*Krügel/Liter*                2,00

*Liter*                        187,50

*Liter/Faß*                  50,00

*Faß*                        3,75

*Die Summe dieser beiden von der BP auf Grund der vom Bw. vorgelegten Unterlagen ermittelten Werten ergibt 15,25 Faß pro Jahr.*

Mit 27.6.2000 erließ das Finanzamt eine Berufungsentscheidung hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 1993-1998, Wiederaufnahme der Einkommensteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1993-1998, Wiederaufnahme der Gewerbesteuer und Gewerbesteuer für den Zeitraum 1993.

Die Berufung werde als unbegründet angewiesen.

Die Berufung richte sich gegen die Höhe des durch die Betriebsprüfung im Schätzungswege ermittelten Personal und Eigenverbrauches. Es wäre ein Ansatz von 45 Faß Bier pro Jahr begehrt worden. Aufgefordert, entsprechende Nachweise für den Prüfungszeitraum beizubringen, sei vom Bw. lediglich ein Kalender für das laufende Jahr 2000 vorgelegt worden.

Somit seien für den Prüfungszeitraum keinerlei Aufzeichnungen vorgelegen. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen für das Jahr 2000 sei für die Monate Jänner bis April ein Gratisauschank von 301 Krügel und 124 Seidel Bier zu entnehmen, was einer Menge von 191,83 l Bier entspräche. Hochgerechnet auf ein Jahr ergäbe sich basierend auf den vorgelegten Aufzeichnungen ein Gratisausschank von 575,50 l Bier, das seien 11,5 Fässer zu 50 l.

Folge man der Berufung, dass der Bw. täglich 2-3 Krügel Bier konsumiere, ließe sich ein Eigenverbrauch von 6,25 Fässern Bier zu 50 l pro Jahr errechnen.

In Summe ergäbe sich somit - wenn den vorgelegten Unterlagen und den Behauptungen des Bw. gefolgt würden - eine jährliche Menge von 17,75 Fässern Bier zu 50 l.

Seitens der Betriebsprüfung wären als Personal- und Eigenverbrauch 15 Fässer Bier pro Jahr angesetzt worden. Für den Prüfungszeitraum seien weder Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch noch Aufzeichnungen über die an Musiker etc. ausgegebenen Freigetränke vorgelegt worden.

Auch für das laufende Jahr 2000 hätte bis dato keinerlei Dokumentation des Eigenverbrauchs stattgefunden (eine tägliche Konsumation von 2-3 Krügen durch den Bw. wäre lediglich behauptet worden).

Unter Berücksichtigung, dass jeweils am Sonntag, Montag und auch an Feiertagen das Lokal nicht geöffnet hätte, wäre lediglich von 250 Tagen ( $52 \times 50 = 260$  Tage abzüglich ca. 11 Feiertage) auszugehen.

Schließungen wegen Urlaubes bzw. Krankenstandes wären bei dieser Rechnung überhaupt nicht berücksichtigt worden.

Somit sei an dem von der Betriebsprüfung geschätzten Ausmaß von 15 Fässern pro Jahr festzuhalten gewesen und die Berufung abzuweisen.

In weiterer Folge stellte der Bw. am 20. 7. 2000 einen Antrag auf Entscheidung seiner Berufung vom 7.4.2000 hinsichtlich der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 1993-1998, Wiederaufnahme der Einkommensteuer und Einkommensteuer 1993-1998, Wiederaufnahme der Gewerbesteuer und Gewerbesteuer 1993 durch die zweite Instanz.

Begründend führte der Bw. an, dass das Finanzamt bei der Erledigung der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung von den Personal- und Eigenverbrauchsaufzeichnungen des Jahres 2000 ausgegangen sei.

Diese Aufzeichnungen seien aber für die Jahre des Prüfungszeitraumes 1994-1998 nicht aussagekräftig, weil in diesen Jahren beim Bw. Gruppen gespielt hätten, die mit 3-5 Personen besetzt gewesen wären (ab ca. Mitte 1999 wären aus Kostengründen Gruppen mit höchstens 2 Personen bzw. Einzelkünstler aufgetreten). Daher ergäbe sich für den Prüfungszeitraum ein höherer Personalverbrauch als für den Zeitraum ab Mitte 1999.

Der Personalaufwand und Eigenverbrauch für die Jahre 1994-1998, wie er in der Berufung vom 7.4.2000 ausgeführt worden sei, erschiene als gerechtfertigt.

Die Berechnung stelle sich wie folgt dar: Durchschnittlich hätten beim Bw. ca. 4 Personen (pro Gruppe und Abend) gespielt; dies ergäbe einen Personalverbrauch von ca. 10 Krügerl pro Tag. Hinzu komme ein Verbrauch von ca. 2 Krügerl pro Tag für Sponsoring von Vereinen und div. Gratisgetränke für Journalisten und Stammgäste aus den Bereichen Unterhaltung (ORF) und Kultur (Schauspieler). Weiters käme ein Eigenverbrauch in Höhe von 2-3 Krügerl pro Tag hinzu. Dies ergäbe einen Personal und Eigenverbrauch von rd 15 Krügerl pro Tag (wie in der Berufung vom 7.4.2000 ausgeführt).

Der gesamte Verbrauch berechne sich daher wie folgt: 15 Krügerl pro Tag x 300 Tage geöffnet, bzw. an denen Gruppen auftraten = 4.500,00 Krügerl Bier, das seien 2250 l Bier, sohin 45 Faß Bier/Jahr.

Als Aufzeichnungen könnten jederzeit die Kalenderaufzeichnungen des Bw. vorgelegt werden und zudem die Musiker der einzelnen Gruppen befragt werden, bzw. Auskünfte bei Stammgästen (z.B. ORF-Personal) eingeholt werden.

Als Beilage zum Vorlageantrag wurde folgende rechnerische Darstellung übersandt:

Zur. Lt. BP	PV/EV lt. Bw.	WES	Erlös/Fass	Zurechnung insg.	Zurechnung lt. BP	Kürzung Est
<b>1994:</b>						
63	45	18	3.200,00	57.600,00	153.600,00	96.000,00
<b>1995:</b>						
54	45	9	3.200,00	28.800,00	124.800,00	96.000,00
<b>1996:</b>						
58	45	13	3.400,00	44.200,00	146.200,00	102.000,00
<b>1997:</b>						
51	45	6	3.400,00	20.400,00	136.000,00	115.600,00

**1998:**

45	45	0	3.400,00	0,00	102.000,00	102.000,00
----	----	---	----------	------	------------	------------

Kürzung Ust	Erhöhung EV Fässer	Preis WEK	Erhöhung EV netto
-------------	--------------------	-----------	----------------------

**1994:**

80.000,00	9	10.665,00	8.887,50
-----------	---	-----------	----------

**1995:**

80.000,00	9	10.665,00	8.887,50
-----------	---	-----------	----------

**1996:**

85.000,00	9	11.313,00	9.427,50
-----------	---	-----------	----------

**1997:**

96.333,33	9	11.610,00	9.675,00
-----------	---	-----------	----------

**1998:**

85.000,00	9	11.610,00	9.675,00
-----------	---	-----------	----------

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offenen Berufungen ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Am 3.2.2003 versendete der UFS einen umfassenden Vorhalt an den Bw, in dem innerhalb einer Frist von einem Monat ab Erhalt des Vorhalts um Sachaufklärung hinsichtlich einer Reihe von Fragen sowie um Beibringung der fehlenden Unterlagen gebeten wurde. Des Weiteren wurde nochmals der bisherige Verfahrensablauf dargelegt.

Unter anderem wurde der Bw. ersucht bekanntzugeben, ob die Getränke, die zur Konsumation von Musikern, von Vereinsmitgliedern und für Stammgäste bestimmt gewesen seien, gesondert (oder gemeinsam mit den sonstigen Waren) eingekauft, gesondert gelagert und auch gesondert abgegeben worden wären. Falls dies zuträfe, sollte der Bw. den genauen Ablauf darlegen.

In seinem Vorlageantrag hätte der Bw. bekanntgegeben, dass in seinem Lokal ca. 4 Musiker pro Abend (300 Tage geöffnet) gespielt hätten. Aus seiner Einnahmen/Ausgabenrechnung für den streitverfangenen Zeitraum sei allerdings nicht ersichtlich, dass entsprechende Gagen gezahlt worden wären. Der Bw. wurde gebeten bekanntzugeben, aus welchen Mittel und in

welchem Umfang die Entlohnung dieser nicht unbeträchtlichen Anzahl von Musikern erfolgt sei. Des Weiteren wäre Name und Anschrift der einzelnen Musiker bekanntzugeben gewesen und anhand der vom Bw. als Beweis angebotenen Kalenderaufzeichnungen, wer wann in den Jahren des Prüfungszeitraumes im Lokal des Bw. aufgetreten wäre.

Bereits von der Betriebsprüfung wären in den Jahren des Prüfungszeitraumes ab 1994 (1993: 8 Fässer) ein Personal und Eigenverbrauch von 15 Fässern (zu 50 l) angesetzt worden. In der Berufung gegen die Bescheide der Betriebsprüfung habe der Bw. ausgeführt, dass der jährliche Personal- und Eigenverbrauch 45 Fässer Bier ausmache. Vom Finanzamt bei Bearbeitung des Rechtsmittels aufgefordert, entsprechende Aufzeichnungen über den Gratisverbrauch für die Jahre des Prüfungszeitraum 1993-1998 vorzulegen, hätte der Bw. Aufzeichnungen des Jahres 2000 vorgelegt, aus denen sich ein Personal und Eigenverbrauch von 17,5 Fässern Bier errechnen lasse.

In seinem Vorlageantrag hätte der Bw. ausgeführt, dass der Personal- und Eigenverbrauch im streitverfangenen Zeitraum 1993-1998 45 Fässer Bier betragen hätte, legte aber wiederum keine entsprechenden Aufzeichnungen über den Gratiskosum vor.

Der Bw. wurde nun vom UFS erneut aufgefordert, innerhalb der gestellten Frist Aufzeichnungen über den Gratiskonsum für den streitverfangenen Zeitraum 1993-1998 vorzulegen und auch bekanntzugeben, warum dies nicht schon während der Prüfung bzw. im erstinstanzlichen Berufungsverfahren geschehen sei.

Zur Überprüfung der im Antrag vom 28.7.2000 auf Bearbeitung der Berufung durch die zweite Instanz aufgestellten Behauptung, im Lokal des Bw. wären in den Jahren 1994-1998 auch an Montagen Gruppen aufgetreten, wurde seitens des UFS ersucht, das Kassabuch für den Monat 12/1995 und 1/1998 vorzulegen.

Am 12.2.2003 ersuchte der Bw. telefonisch um ein Gespräch mit der Referentin des UFS.

Diesem Ersuchen wurde seitens des UFS Rechnung getragen; von einer Ladung des Finanzamtes hierzu wurde, da lediglich die Beantwortung des schriftlich gestellten Vorhaltes Gegenstand des Gespräches sein sollte, Abstand genommen.

In diesem am 13.2.2003 stattgefundenen Gespräch wurde der Bw. auf seine Rechtstellung und die des Finanzamtes vor dem UFS hingewiesen und aufmerksam gemacht, dass über diese Amtshandlung eine Niederschrift aufgenommen werde, die dem Finanzamt als Amtspartei zukommen werde.

Der Bw. wollte mit der Referentin über den "Sinn" des Vorhaltes debattieren. Er meinte, er hätte keine Unterlagen mehr, viele Finanzbeamte gingen in seinem Lokal aus und ein und könnten bestätigen, dass Musiker dort auftraten, sein Betrieb wäre außerdem sehr klein.

Seitens des UFS wurde der Bw. darauf hingewiesen, den Vorhalt innerhalb der gesetzten Frist wahrheitsgemäß zu beantworten. Danach würde eine Entscheidung getroffen werden, die dem Bw. schriftlich zugehen würde.

Abschließend wollte – wie angekündigt - die Referentin über das abgehaltene Gespräch eine Niederschrift aufnehmen. Der Bw. meinte jedoch, dass er darauf keinen Wert lege und ging einfach weg.

Es langte beim UFS auch keinerlei schriftliche Vorhaltsbeantwortung ein.

Am 3.4.2000 nahm das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz eine Niederschrift mit dem Bw. auf.

Darin gab der Bw. an, dass es wohl richtig sei, dass er in den Prüfungsjahren bei der fraglichen Brauerei Schwarzeinkäufe getätigkt habe.

Er bestreite allerdings den Umfang dieser Einkäufe und sei der Ansicht, dass das Kontrollmaterial vor allem in Richtung Faßbier nicht stimmen könne.

Er habe bisher zu diesem Thema von der fraglichen Brauerei noch keine kompetente Stellungnahme erhalten, werde aber nicht locker lassen.

Er werde daher auch gegen die Abgabenbescheide Berufung einlegen.

Er lege Wert auf die Feststellung, dass er sich keinesfalls bereichert habe. Er dürfe des weiteren ausführen, dass er sich bei Getränkesteuерprüfern erkundigt habe, wie er ordnungsgemäß mit jenen Warenmengen, die von den in seinem Lokal spielenden Musikern konsumiert würden, verfahren solle, worauf ihm zur Antwort gegeben worden sei, er solle diese Mengen eben "schwarz" kaufen.

Ein Anruf des UFS in der Strafsachenstelle des Finanzamtes am 8.7.2003 ergab, dass das dortige Verfahren bislang noch nicht fortgesetzt wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Umsatz und Gewinnzurechnungen, die auf Grund von im Rahmen einer Hausdurchsuchung bei einer österreichischen Brauerei erstellten Kontrollmaterials durchgeführt

wurde, der Höhe nach zu Recht besteht. Desweiteren wird gegen die Wiederaufnahme der Abgabenbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO berufen.

### **Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn

- der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat hereigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde, oder
- Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie unten ausgeführt, bestreitet der Bw. selbst nicht, dass die Besteuerungsgrundlagen der wiederaufgenommenen Bescheide infolge Nichtverbuchung von "Schwarzlieferungen" unzutreffend waren. Strittig ist lediglich die Höhe der hieraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen.

Durch die Erhebungen bei einem Lieferanten des Bw. und die weiteren erstinstanzlichen Verfahrensmaßnahmen sind im ursprünglichen Verfahren nicht berücksichtigte Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen; die Kenntnis dieser führt zu im Spruch anders lautenden Abgabenbescheiden.

Auch die gemäß § 20 BAO vorzunehmende Ermessensübung durch das Finanzamt ist rechtsrichtig erfolgt. Im Hinblick auf die offenkundige, vom Bw. selbst zugestandene Abgabenverkürzung durch "Schwarzinkäufe" und die nicht unbeträchtliche hieraus resultierende Abgabennachforderung war der Rechtsrichtigkeit der Bescheide der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit der ursprünglich unzutreffenden Abgabenfestsetzungen einzuräumen.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zur Berufung gegen die Sachbescheide:**

*Zur Schätzung dem Grunde nach:*

Gem. § 184 BAO haben die Abgabenbehörden, soferne sie die Grundlagen für die Abgaben-erhebung nicht ermitteln oder berechnen können, diese zu schätzen. 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 Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind.

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

Der Bw. bestreitet sowohl in seiner Berufung vom 7.4.2000 als auch in seinem Antrag vom 28.7.2000 auf Entscheidung über die Berufung gegen die Abgabenbescheide durch die zweite Instanz nicht, bei der fraglichen Brauerei "Schwarzeinkäufe" getätigten zu haben. Er räumt dies in einer mit ihm vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgenommenen Niederschrift am 3.4.2000 auch ausdrücklich ein.

Dies deckt sich auch mit den Feststellungen der Abgabenbehörde I. Instanz.

Die Umsatz- und Gewinnzurechnungen sind somit dem Grunde nach gerechtfertigt.

*Zur Schätzung der Höhe nach:*

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung (§ 93 Abs. 3 lit.a bzw. § 88 Abs. 1 lit.d BAO). Die Begründung hat insbesondere die der Schätzung zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (VwGH 29.1.2002, 2000/14/0085).

Diese Voraussetzungen erfüllen die angefochtenen Bescheide:

Gem. § 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 Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.1.1995, 89/16/0186; 25.4.1996, 95/16/0244).

Wie sich aus dem amtsbekannten und auch von der Betriebsprüfung angesprochenen üblichen Ablauf des Bestellvorganges mit der fraglichen Brauerei ergibt, bestand ein eindeutiger Zusammenhang der "weißen" mit den "schwarzen" Bestellvorgängen, das heißt ein nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden habender ("schwarzer") Bestellvorgang steht stets in unmittelbarem Zusammenhang mit einer ("weißen") Lieferung mit Rechnungsausstellung an den Gastwirt. Ohne diesen Zusammenhang wäre das von der fraglichen Brauerei betriebene System von flächendeckenden "Schwarzlieferungen" nicht möglich gewesen.

Die Annahme, dass auch beim Bw. dieses System etabliert wurde, hat den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich, als dass ausgerechnet beim Bw. anders als bei zahlreichen anderen Gastwirten vorgegangen worden wäre. Der Bw. vermag außer der in seiner Niederschrift mit dem Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3.4.2000 allgemein gehaltenen Behauptung, dass das Kontrollmaterial bezüglich Fassbier nicht stimmen könne (diese Behauptung wurde überdies in der Berufung gegen die Abgabenbescheide vom 7.4.2000 nicht mehr aufrechterhalten), nicht aufzuzeigen, wieso gerade bei ihm von einem abweichenden Sachverhalt auszugehen sei.

Es liegt für den Betrieb des Bw. konkretes Kontrollmaterial vor, aus dem sich schlüssig die jeweiligen Mengen der einzelnen in den streitverfangenen Jahren "schwarz" eingekauften Waren nach Artikelgruppe getrennt entnehmen lassen.

Es ist daher festzuhalten, dass der Bw. die von der Betriebsprüfung bei der fraglichen Brauerei ermittelten, bisher nicht verbuchten Einkäufe in der festgestellten Höhe getätigt hat.

Der Bw. räumt auch selbst ein, dass es zu "Schwarzlieferungen" gekommen ist. Auch während des gesamten Abgabenverfahrens wurde die von der Betriebsprüfung festgestellte Höhe der "Schwarzinkäufe" nicht konkret bestritten; die allgemein gehaltenen Behauptungen im Finanzstrafverfahren – die von der Finanzstrafbehörde noch nicht gewürdigt wurden – vermögen daran nichts zu ändern.

Der Bw. wendet sich im Ergebnis nicht gegen die Zurechnung der festgestellten "Schwarzinkäufe", sondern dagegen, dass diese "Schwarzinkäufe" im von der Betriebsprüfung festgestellten Umfang auch zu steuerpflichtigen Erlösen geführt hat.

Vermeintliche Gratiskonsumationen, die über das ohnehin von der Abgabenbehörde I. Instanz berücksichtige Ausmaß hinausgehen, hätte der Bw. nachzuweisen gehabt (vgl. VwGH 19.2.2002, 98/14/0213).

Die Betriebsprüfung hat detailliert und nachvollziehbar dargestellt, aus welchen Gründen sie einen bestimmten Umfang an Eigenverbrauch und Gratiskonsumationen angenommen hat, jedoch dem Bw. bei seinen Angaben nicht zur Gänze gefolgt ist.

Der Bw. hat sich darauf beschränkt, Behauptungen über einen vermeintlichen "Personal- und Eigenverbrauch" aufzustellen, ist jedoch jeden konkreten Nachweis über dessen Umfang schuldig geblieben. Der letzte Versuch der Abgabenbehörden, hier Sachaufklärung zu erhalten, endete mit dem Abbruch der Parteienvernehmung vor dem UFS durch den Bw.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0163).

Da die Schätzung durch die Abgabenbehörde I. Instanz insoweit schlüssig begründet wurde, dass diese in der festgestellten Höhe jedenfalls nicht zu hoch gegriffen wurde, und der Bw. dieser Schätzung keine durch Nachweise untermauerte Argumente entgegenhalten konnte, ist auch der Berufung hinsichtlich der Schätzung der Höhe nach der Erfolg verwehrt.

Mangels weiterer Feststellungen durch die Abgabenbehörde I. Instanz kann es der UFS dahingestellt lassen, ob die Schätzung nicht zu niedrig gegriffen wurde, da beispielsweise kein Sicherheitszuschlag verhängt wurde. Der Bw. ist dadurch jedenfalls nicht in seinen Rechten verletzt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 14. Juli 2003