



GZ. RV/2273-W/02

GZ. RV/2274-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und die Stadtgemeinde Klosterneuburg betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Jänner 1991 gegründet. Gesellschafter waren je zu einem Viertel A., B., C. und D. Die Bw. betreibt das Gastgewerbe. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21. Oktober 2003 wurde über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet.

Im Zuge einer im Jahre 2000 stattgefundenen Betriebsprüfung betreffend u.a. die Umsatz-, Körperschaft- und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 – 1998 stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw. in den Prüfungsjahren Wareneinkäufe von der Brau Union AG nicht verbucht hätte. Im Ordner der Kassabelege 1.1. – 31.7.1993 wäre eine Rechnung der Firma Brau AG abgelegt, die als Rechnungsempfänger "LV Wien 9, 1090 Wien" aufwies und folgenden Vermerk enthielt: "Diese Lieferung ist für private Zwecke und nicht für eine gewerbliche Weiterveräußerung bestimmt. Rechnungsbetrag inkl. der Argev-Beiträge für EW-Produkte." Diese Rechnung war nicht ins Rechenwerk aufgenommen, sondern in der Rubrik "Private Zahlungen" abgelegt worden. Ins Rechenwerk wäre eine offizielle Rechnung mit gleichem Lieferdatum (17.6.1993) und gleicher Belegnummer (531160) aufgenommen worden. Die Daten der offiziellen Rechnung hätten mit den Daten der "Weisstabelle" und die Daten der LV-Rechnung mit den Daten der "Schwarztablelle" übereingestimmt. Die Tageslosungsermittlung wäre im Prüfungszeitraum jeweils am Monatsende durch Hochrechnung der Warenzukaufe erfolgt, sodass kein Vergleich mit den IST -Losungen gegeben gewesen wäre.

Zur Feststellung des nicht verbuchten Wareneinkaufes Brau Union AG erläuterte die Betriebsprüfung, dass die Zurechnung von bislang im Rechenwerk des Abgabepflichtigen nicht erfassten Warenein- und -verkäufen (Lieferant: Brau Union Österreich AG, vormalige Steirerbrau AG) aufgrund der am 15.9.1998 beim Lieferanten stattgefundenen Hausdurchsuchung erfolgte. Im Rahmen dieser Amtshandlung wären dessen Daten kopiert und als Basis für die Auswertung in Form einer Kontrollmitteilung dem für den jeweiligen Abgabepflichtigen zuständigen Finanzamt übermittelt worden. Derartige Einkäufe wären vom Lieferanten als "Letztverbraucherlieferungen" bezeichnet worden. Diese Liefervorgänge wären bereits bei der Bestellung gesondert in der EDV erfasst und auch gesondert verarbeitet worden.

Bereits am ersten Tag dieser Amtshandlungen hätte sich durch Einvernahmen von Zeugen der Verdacht von Letztverbraucherlieferungen (Graulieferungen) an Wirte nachweislich bestätigt. So hätte am 15.9.1998 durch die Einvernahme von Bierführern unter Sicherstellung von sogenannten Bierführer-Infos und Hilfslisten nachgewiesen werden können, dass gewisse Wirte Letztverbraucherlieferungen erhalten hätten, ohne dass eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG erstellt worden wäre. Auf diesen Bierführer-Infos bzw. Hilfslisten wäre eine Verkaufsabrechnungsnummer angeführt gewesen, anhand der es dem Bierführer bei der Zulassung möglich gewesen wäre, die Graulieferung dem tatsächlichen Lieferempfänger (Kunden) zuzuordnen. Zeugenschaftlich befragt wären u.a. ein Prokurist der BUÖ wie auch der für die Logistik Süd zuständige Mitarbeiter worden. Beide hätten zu Protokoll gegeben, dass Auslieferungen auf Wunsch der Kunden in gesplitteter Form stattgefunden hätten. Des

weiteren wäre der Leiter des telefonischen Vorverkaufs (TVK oder TVV) und mehrere Telefonverkäuferinnen zeugenschaftlich zum Sachverhalt befragt worden. Alle Zeugen hätten übereinstimmend erklärt, dass sowohl offizielle Lieferungen, wie auch Letztverbraucherlieferungen an Wirte erfolgt wären. Weiters wäre aufgrund von Einvernahmen der Telefonverkäuferinnen festgestellt worden, dass die Wirte schon bei Bestellung der Ware die Form der Lieferung (offizielle Lieferungen und/oder der Graulieferung) bekanntgegeben hätten. Aufgrund dessen wäre die Eingabe in den Datenbestand der BUÖ in der Form erfolgt, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirtes die offizielle Lieferung mengenmäßig eingegeben worden wäre, danach ein Punkt gesetzt und nach diesem Punkt die mengenmäßige Eingabe der Graulieferung erfolgt wäre. Während für die offizielle Lieferung ein(e) Lieferschein/Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt worden wäre, wäre über die Graulieferung nur der Ausdruck in der Bierführer-Info-Liste bzw. der Hilfsliste erfolgt.

Aufgrund der von der Prüfungsabteilung Strafsachen übermittelten Unterlagen erfolgte die Umsatzzurechnung aufgrund des nicht verbuchten Wareneinkaufes unter Zugrundelegung folgender Rohaufschläge in den einzelnen Warengruppen wie folgt:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Nicht verbuchter WEK ("schwarz")	57.167,70	97.484,41	66.792,81	77.411,62	59.991,98	39.262,71
davon WEK AF	11.476,27	19.878,64	19.901,03	23.211,30	5.734,94	674,60
RA lt. Bp	600 %	600 %	600 %	600 %	600 %	600 %
Umsatzzurechnung AF	80.333,89	139.150,48	139.307,21	162.479,10	40.144,58	4.722,20
davon WEK Faßbier	41.222,58	69.762,02	43.901,67	53.053,92	54.068,15	38.588,11
RA lt. Bp	313 %	313 %	313 %	313 %	313 %	313 %
Umsatzzurechnung Faßbier	170.249,26	288.117,14	181.313,90	219.112,69	223.301,46	159.368,89
davon WEK Fl.bier	4.468,85	7.843,75	2.990,11	1.146,40	188,89	0,00
RA lt. Bp	345 %	345 %	345 %	345 %	345 %	345 %
Umsatzzurechnung Fl.bier	19.886,38	34.904,69	13.305,99	5.101,48	840,56	0,00
Umsatzzurechnung gesamt	270.469,53	462.172,31	333.927,10	386.693,27	264.286,60	164.091,09

Aufgrund der festgestellten Mängel rechnete die Betriebsprüfung folgende Sicherheitszuschläge hinzu:

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer errechnete die Betriebsprüfung wie folgt:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
USt.Bem.gr. 20 % bisher	674.737,64	785.739,15	878.199,21	830.663,33	784.924,19	596.976,64
Zurechnung lt. Tz. 19	270.469,53	462.172,31	333.927,10	386.693,27	264.286,60	164.091,09
SZ lt. Tz. 20	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
USt.Bem.gr. 20 % lt. Bp	975.207,17	1.277.911,46	1.242.126,31	1.247.356,60	1.079.210,79	791.067,73
USt.Bem.gr. 10 % bisher	1.352.993,18	1.595.369,11	1.675.784,71	1.517.719,25	1.378.444,53	1.188.085,44
SZ lt. Tz. 20	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
USt.Bem.gr. 10 % lt. Bp	1.382.993,18	1.625.369,11	1.705.784,71	1.547.719,25	1.408.444,53	1.218.085,44

Für Zwecke der Berechnung der Körperschaftsteuer wurden die Umsatz- und Wareneinkaufshinzurechnungen sowie der Sicherheitszuschlag als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter angesehen und wie folgt berechnet:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Umsatzzurechnung netto	270.469,53	462.172,31	333.927,10	386.693,27	264.286,60	164.091,09
zuzüglich USt	54.093,91	92.434,46	66.785,42	77.338,65	52.857,32	32.818,22
abzüglich nicht verb. WEK	-57.167,70	-97.484,41	-66.792,81	-77.411,62	-59.991,98	-39.262,71
Sicherheitszuschlag netto	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
zuzüglich USt	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
zuzüglich Kest	112.121,00	148.393,00	113.644,00	140.183,00	108.706,00	75.541,00
vA lt. Bp	448.517,00	674.515,00	516.564,00	595.803,00	434.858,00	302.188,00

Der im Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen festzusetzende Säumniszuschlag wurde, soweit er in der Prüfbilanz passiviert wurde bei der Einkommensermittlung außer bilanziell zugerechnet. Dieser betrug:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
außerbil. Zurechnung	2.243,00	2.968,00	2.273,00	2.800,00	2.174,00	1.511,00

Die festgestellten verdeckten Ausschüttungen wurden der Kapitalertragsteuer unterzogen und betrug diese für die Jahre 1993 bis 1998 S 112.129, S 148.393, S 113.644, S 140.014, S 108.715 und S 75.547.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ im wieder-aufgenommenen Verfahren geänderte Abgabenbescheide, alle vom 2. Mai 2000. Die Um-

satzsteuer wurde für die Jahre 1993 bis 1998 festgesetzt mit S 173.711, S 235.232, S 193.681, S 218.228, S 179.246 und S 117.234. Die Körperschaftsteuer wurde für den selben Zeitraum festgesetzt mit S –3, S 14.998, S 134.020, S 229.327, S 139.803 und S 25.000,--.

Mit Haftungsbescheid vom 5. Mai 2000 wurde die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr der von der Betriebsprüfung errechneten Kapitalertragsteuerbeträgen in Anspruch genommen.

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2000 erhab die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die o.a. Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide. Begründend führte sie aus, dass sich die Betriebsprüfung auf Warenlieferungen der Firma Brau Union Österreich AG, vormalige Steirerbrau AG gestützt hätte. Dort wäre im Jahre 1998 eine Amtshandlung (Hausdurchsuchung) durchgeführt und Datenmaterial kopiert worden. Von der Behörde wäre seit September 1998 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im September 1999 Datenmaterial von Barlieferungen willkürlich zugewiesen worden. Dies wäre für die Jahre 1993 bis 1998 erfolgt. Die Prüfungsorgane wären schon mit einer von ihnen selbst vorgefertigten Liste, mit Namen, Adresse und von ihnen zugewiesenen Warenlieferungen gekommen. Zudem wäre gleich am ersten Tag der Betriebsprüfung das vorläufige wertmäßige Ergebnis mitgeteilt worden. Somit wäre der Betrieb nicht sachlich geprüft sondern aufgrund externer Annahmen eine Umsatzthese aufgestellt worden. Nach Rücksprache mit der Firma Brau Union Österreich AG hätte diese keine Unterlagen über die gelieferten Barverkäufe und es wäre auch nicht möglich, Barverkäufe des neunten Bezirkes direkt einer Gaststätte zuzuordnen. Somit bestünde für die Bw. die Annahme, dass es sich um eine willkürliche Zuordnung des Barverkaufes für diese Jahre an die Bw. handeln würde. Die von der Betriebsprüfung zusammengestellte Auflistung der Warenbezüge von der Lieferfirma hätte unrichtige Lieferscheinnummern aufgewiesen. Weiters wäre die Kalkulation der Aufschläge gemäß den tatsächlichen Kalkulationsaufschlägen aufgrund von Bezugs- und Verkaufspreisen zu hoch angesetzt worden. Die Berufung richtete sich in weitere Folge auch gegen die der Zuschätzung zugrundeliegenden Sicherheitszuschläge in Höhe von S 60.000,-- jährlich und gegen die aus gleichem Grunde zugerechnete Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1998. Die Bw. beantragte die Aufhebung der Zuschätzung der Betriebsprüfung.

Mit Schriftsatz vom 27. März 2000 erhab die Bw. zunächst Berufung gegen den Haftungsbescheid hinsichtlich der Kapitalertragsteuer. Mit Bescheid vom 8. Mai 2000 wurde der Bw. zur Vorlage einer Begründung ihrer Berufung eine Frist bis zum 15. Juni 2000 eingeräumt. Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2000 erstattete die Bw. eine inhaltsgleiche Berufung wie die gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2000 nahm die die Betriebsprüfung durchführende Prüfungsabteilung zu der Berufung Stellung und führte aus, dass das Datenmaterial von der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Verfügung gestellt worden wäre. Auch die Zuweisung wäre daher von dort erfolgt. Entgegen der Behauptung der Bw. wäre nicht bereits am ersten Tag der Betriebsprüfung das vorläufige wertmäßige Ergebnis mitgeteilt worden, da in den ersten Prüfungstagen erste Rohaufschlagsverhältnisse als Grundlage für eine kalkulatorische Hochrechnung der nichtverbuchten Einkäufe ausgearbeitet hätten werden müssen. Weiters wurde hingewiesen, dass die für den Abschluss der Betriebsprüfung herangezogenen Rohaufschläge mit der steuerlichen Vertretung der Bw. besprochen worden wären. Hinsichtlich der unrichtigen Lieferscheinnummern würde die Berufung auch nicht einmal eine beispielhafte Aufstellung von falschen Daten enthalten. Hinsichtlich des Sicherheitszuschlages wurde festgestellt, dass dieser griffweise geschätzt und auch im Rahmen ähnlich gelagerter Fälle angewandt worden wäre. Der behaupteten willkürlichen Zuordnung der Barverkäufe wurde entgegnet, dass die in der Buchhaltung des geprüften Unternehmens vorgefundene und beschlagnahmte Letztverbraucherrechnung genau mit der Schwarzabelle übereinstimmte. Die Betriebsprüfung lehnte ihrerseits das Begehrten der Bw. ab.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2000 ersuchte die Bw. um Fristverlängerung bis zum 31. August 2000 zur Erstattung einer Stellungnahme zur Gegenäußerung der Betriebsprüfung. Eine solche wurde jedoch nicht abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenbehebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist ferner dann 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der von der Bw. in der Berufung erhobenen Vorwurf, dass die Betriebsprüfung Datenmaterial von Barlieferungen willkürlich zugewiesen hätte, und die Prüfungsorgane mit von ihnen selbst

vorgefertigten Listen mit Namen, Adressen und von ihnen zugewiesenen Warenlieferungen die Betriebsprüfung begonnen hätten, ist unrichtig, da das amtshandelnde Organ die Prüfung mit Unterlagen begann, die sie von der Prüfungsabteilung Strafsachen aufgrund der bei der Brau Union Österreich AG, vormalige Steirer Brau, erfolgten Feststellungen erhielten. Auch die Behauptung der Bw., dass "Umsatzthesen" aufgestellt worden wären und somit nicht sachlich geprüft worden wäre, findet im Betriebprüfungsverfahren keine Deckung, da im Ordner Kassenbelege eine Barverkaufsrechnung der Firma Brau AG abgelegt war, die nicht ins Rechenwerk aufgenommen sondern in der Rubrik "private Zahlungen" abgelegt war. Der Vergleich der von der Brau Union AG stammende Listen mit dieser Rechnung zeigte, dass diese Daten mit den Daten der "Schwarzabelle" übereinstimmten. Im Übrigen wurden die der Betriebsprüfung übermittelten Daten zu Beginn der Prüfung dem steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelt und wurde dieser Umstand durch einen Vermerk im Akt dokumentiert. Eine Gegenäußerung zu der auf die Behauptungen der Bw. abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüfung unterließ die Bw. jedoch.

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 Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erschienen lässt (Erkenntnisse des VwGH vom 26.1.1995, ZI. 89/16/0186 und vom 25.4.1996, ZI. 95/16/0244).

Wie sich aus dem von der Betriebsprüfung erhobenen üblichen Ablauf des Bestellvorganges ergibt, bestand ein eindeutiger Zusammenhang der "weißen" mit den "schwarzen" Bestellvorgängen. Ein nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden habender "schwarzer" Bestellvorgang steht stets in unmittelbaren Zusammenhang mit einer "weißen" Lieferung mit Rechnungsausstellung an den Gastronomen. Ohne diesen Zusammenhang wäre das von der Bw. beliefernden Brauerei betriebene System von flächendeckenden "Schwarzlieferungen" nicht möglich gewesen.

Die Annahme, dass auch bei der Bw. dieses System etabliert wurde, hat den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich als dass ausgerechnet bei der Bw. anders als bei zahlreichen anderen Gastronomen vorgegangen worden wäre. Aus der Übereinstimmung der vorgenommenen Rechnung mit der der Betriebsprüfung vorliegenden Liste ergibt sich schlüssig die Richtigkeit der Feststellung der Betriebsprüfung. Die Behauptung der Bw., dass ein Vergleich

der Lieferscheinnummern der Lieferfirma mit den in ihrer Buchhaltung befindlichen nicht übereinstimmt vermag ihr Vorbringen nicht zu unterstützen, da die von der Lieferfirma stammenden Daten nicht mit den von der Bw. behaupteten in Einklang zu bringen sind.

Neben der Berücksichtigung dieser erwiesenen Wareneinsatzverkürzungen wurde durch die Betriebsprüfung auch dem Umstand Rechnung getragen, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass nicht nur in einigen Bereichen verkürzt wird sondern es üblicherweise auch zu Verkürzungen bei anderen Warengruppen kommt. Diesem Umstand war durch den Sicherheitszuschlag in der Höhe von S 60.000,00 jährlich Rechnung zu tragen.

In Bezug auf die Körperschaftsteuer wurden die Umsatz- und Wareneinkaufshinzurechnungen sowie der Sicherheitszuschlag als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter qualifiziert. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Aufgrund des Beweisverfahrens steht fest, dass die Umsatz- und Wareneinkaufsverkürzungen stattfanden und durch die Bw. zu verantworten sind. Die damit vorgenommene Zurechnung als verdeckte Gewinnausschüttung erfolgte daher durch die Betriebsprüfung zu Recht.

Die Berufung wird daher hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1998 abgewiesen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge und Aktien an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst.

Da die Bw. im Berufungsverfahren betreffend die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1998 kein anderes Vorbringen erstattete, als bereits für die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuer maßgebend war, erfährt die Feststellung hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen durch die Betriebsprüfung sowie die Berechnung der Kapitalertragsteuer keine Änderung.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Dezember 2003