



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WthdGmbH, vom 2. Oktober 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 6. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1998 sowie Gewerbesteuer 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der vorliegende Berufungsfall steht im Zusammenhang mit den Ergebnissen weitreichender Ermittlungen, die die Abgabenbehörden bei inländischen Brauunternehmen durchgeführt hatten und wobei umfangreiche „Schwarzverkäufe“, sogenannte „Letztverbraucherlieferungen“ festgestellt worden sind.

Der Bw. hat ab 1993 ein Einzelunternehmen in Form eines Tennisrestaurants / Kantine im Bereich eines Tennisclubs als Pächter betrieben. Der Bw. war Kunde der Brauerei und aufgrund von Kontrollmaterial war die Ausführung von sogenannten Letztverbraucherlieferungen an ihn festgestellt worden.

Bei einer von Juli 1999 bis Mai 2000 gem. § 99 Abs 2 FinStrG für den Zeitraum **1993 – 1998 durchgeführten, abgabenbehördlichen Betriebsprüfung** (Bp) kam es u. a. aufgrund der Auswertung des Kontrollmaterials zu Feststellungen hinsichtlich formeller und materieller Mängel der Buchführung. Die Bp ermittelte infolgedessen die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1993 – 1998 hinsichtlich der Abgaben Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer gem. § 184 BAO im Wege der Schätzung.

Die Feststellungen der Bp beruhen auf nachfolgend angeführtem Sachverhalt, wobei

hinsichtlich der Details (wie z. B. Kalkulationsdaten) auf den Bp-Bericht vom 4. Juli 2000 verwiesen wird.

1) Nicht erfasste Wareneinkäufe und –verkäufe im Zusammenhang mit Lieferungen seitens der Brauerei – sogenannte Letztverbraucherlieferungen (LV-Lieferungen)

Infolge der bei dem Lieferanten, der Brauerei, im Auftrag des LG Linz, durchgeführten Hausdurchsuchung seien EDV-Unterlagen beschlagnahmt worden, woraus festzustellen war, dass die Kunden (Gastronome bzw. Kantinenbetreiber) neben Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihr Name aufgeschrieben sei, auf Wunsch auch Lieferungen erhalten hatten, bei denen weder auf den Lieferscheinen, noch in den sonstigen Aufzeichnungen der Brauerei der Namen aufgeschrieben sei.

Durch Auswertung der EDV-Daten seitens der Systemprüfer der Finanzverwaltung, sei es gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und inoffiziellen Lieferungen zum jeweiligen Kunden herzustellen. Der Ablauf bei der Brauerei sei der folgende gewesen. Die Bestellungen seien telefonisch entgegen genommen worden, wobei diese entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben worden seien. Diese Bestellungen seien jedoch in der Weise gesplittet worden, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die "inoffizielle Lieferung" auf einem Letztverbraucher-Sammelkonto erfasst worden sei. Diese Konten seien mit "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname" oder "Fahrverkauf Ortsname" bezeichnet worden. Die Eingabe der LV-Lieferung sei entweder unmittelbar oder gleich nach der offiziellen Bestellung erfolgt. Im Anschluss seien Ausdrucke (Ladevorschlagslisten bzw. Auftragscheine für die Kundenbuchhaltung) angefertigt worden, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet gewesen seien. Auf diesen Listen sei die Zuordnung der LV-Lieferung zum jeweiligen Kunden anhand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich gewesen. Diese Kennzahlen seien von den Telefonverkaufsdamen vergeben worden, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer nur einmal am Tag vorgekommen sei. Dieses LKZ sei so gesteuert worden, dass für einen Auftragschein zwei Fakturen erstellt, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufgeschrieben und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt worden seien. Ebenso seien auf den im Telefonverkauf angefertigten Auftragsscheinen die LV-Bestellungen besonders angeführt worden (z.B. andere Farbe, mit der Bezeichnung "+", etc.). Zusätzlich sei auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt worden. Für den Bierführer sei der LV-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet bzw. unmittelbar diesem angeschlossen worden, damit er erkennen konnte, welche Lieferung zum jeweiligen Kunden gehörte. Diese Vorgangsweise sei durch Mitarbeiter der Brauerei niederschriftlich bestätigt worden.

Als Grundlage für die Zuordnung der LV-Lieferungen zu den Kunden, dienten die

beschlagnahmten EDV-Daten. Es seien vor allem folgende Datensätze berücksichtigt worden: auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum. Um Kollisionsfälle (zu einem LV-Lieferschein habe es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr gegeben) ausschließen zu können, sei eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer erfolgt. Die Zuordnung sei dadurch überprüft worden, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteien, welche ebenfalls zum Teil beschlagahmt worden seien, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen worden seien, wobei sich ausschließlich identische Zuordnungen ergeben hatten.

Aufgrund der durchgeführten kalkulatorischen Verprobung sowie der Überprüfung und Auswertung der in Form von Kontrollmitteilungen hinsichtlich des Bw. vorliegenden Daten des Lieferanten, stellte die Bp fest, dass bei der durch die Brauerei gelieferten Ware ein Verhältnis von 2/3 „Weiß-“, zu 1/3 „Schwarzlieferungen“ gegeben gewesen sei. Dies bestätigte sich auch in den Angaben einer Angestellten des Bw. Diese habe angegeben, dass es bei den von ihr im Auftrag des Bw. durchgeführten Bestellungen üblich gewesen sei die Bestellungen mit dem Wortlaut „ohne“ und „mit“ aufzugeben. Gemeint sei damit gewesen, dass die Lieferungen ohne oder mit Rechnung erfolgen sollten. Die Lieferscheine der Brauerei habe der Bw. nach Kontrolle der Monatsrechnungen nicht aufbewahrt. Die Bp habe in der Folge den Wareneinkauf der Sparten „alkoholfreie Getränke“, „Faßbier“ und „Flaschenbier“ um den festgestellten nicht erfassten Wareneinkauf erhöht. Dieser Wareneinsatz wurde pro Sparte mit dem Durchschnittsaufschlag der Prüfungsjahre multipliziert und so der dementsprechende, bisher nicht erfasste Umsatz ermittelt.

2) Kalkulationsdifferenzen

Zu den Sparten „Lebensmittel“, „Kaffee, Tee, Kakao“ sowie „Wein, Sekt“ und „Spirituosen“ habe die Bp festgestellt, dass die Grundaufzeichnungen wie z. B. Paragons für die Bonierung der Speisen, Stricherlisten und Abrechnungen der Kellner, im Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt worden seien. Die kalkulatorische Verprobung habe Aufschlagsdifferenzen ergeben. Der Wareneinsatz dieser Sparten sei daher auf Basis einer Verhältnisrechnung im Schätzungswege ermittelt worden. Unter Anwendung des Durchschnittsaufschlages habe die Bp den entsprechenden Umsatz errechnet.

Sämtliche Kalkulationsunterlagen wurden dem Bw. zur Kenntnis gebracht.

3) Aus den unter 1) und 2) angeführten Feststellungen resultieren die folgenden Umsatzsteuernachforderungen:

Jahr	ATS	Jahr	ATS
1993	64.379,00	1996	152.094,00
1994	173.067,00	1997	183.656,00

1995	143.860,00	1998	112.218,00
------	------------	------	------------

Infolge der nicht erfassten Umsätze wurde weiters eine Gewinnzurechnung auf Basis der ermittelten Nettoumsatzzurechnungen abzüglich des Bruttowareneinsatzes aus den Schwarzeinkäufen durchgeführt. Bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wurden die jeweiligen Umsatzsteuernachforderungen in den Jahren 1993 – 1998 sowie die angepasste Gewerbesteuerrückstellung 1993 als Passivposten berücksichtigt.

Daraus resultieren die folgenden **Einkommen- sowie Gewerbesteuernachforderungen**:

Jahr	ESt/ATS	GewSt/ATS	Jahr	ESt/ATS
1993	0,00	29.686,00	1996	228.872,00
1994	174.818,00		1997	255.090,00
1995	139.450,00		1998	153.038,00

Die Nachforderungen infolge der durchgeführten Bp betragen insgesamt ATS 1.810.228,--.

Das zuständige Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp. Die entsprechenden Bescheide zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1993 – 1998 wurden mit Datum 6. Juli 2000 erlassen.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2000 erhob die Bw. gegen sämtliche Bescheide das **Rechtsmittel der Berufung**. Es wurde vorgebracht, dass seitens der Bp die Zuordnung von Lieferungen der Brauerei aufgrund einer anderen Lieferadresse (1120 Wien statt 1230 Wien) als der Unternehmensadresse, falsch erfolgt sei und auch die Zeugenaussagen in Zweifel zu ziehen bzw. diese der Bw. nicht zur Verfügung gestanden seien. Es hätten nur 4 - 5 Fässer Bier pro Woche im Lokal verkauft werden können, da nicht mehr Lagerkapazität vorhanden gewesen sei. Die Bestellungen habe der Bw. zu 99% immer selbst vorgenommen. Einige Artikel (alkoholfreie Getränke), die in der Beilage zum Bericht angeführt seien, seien im Programm des Bw. nicht enthalten gewesen und es sei nicht klar wie diese in die Berechnungen eingegangen seien. Die Behörde habe bei der Feststellung des Sachverhalts geirrt, sodass der Antrag gestellt werde, die Ergebnisse der Bp mit Null festzusetzen.

In der **Stellungnahme der Bp** wurde nochmals dargelegt, dass es sich bei den ausgewerteten Daten um die Originaldaten der Brauerei gehandelt habe. Die Bp habe ausgeführt welche Daten ausgewertet worden seien und wie diese den Kunden, somit auch dem Bw., zugeordnet worden seien. Die angegebenen Lieferadressen seien, aufgrund der Heranziehung u. a. der Kundennummer, für die Zuordnung der Lieferungen nicht von Bedeutung gewesen. Mangels anderer Angaben des Bw., habe sich die Bp bei Ermittlung der zum Verkauf gelangten Fässer Bier an den Kontrollmitteilungen orientiert. Retournierte Ware

sei bei der Kalkulation in Abzug gebracht worden. Die vermeintlich nicht im Programm des Bw. enthaltene Ware, sei bei der Kalkulation berücksichtigt worden, da diese Ware auch für das Unternehmen (z. B. bei Metro) eingekauft worden sei.

Der Bw. nahm dazu Stellung und brachte vor, dass die Kundennummer kein sicheres Kriterium für die Zuordnung der Lieferungen sei. Ohne nähere Begründung bzw. Nachweis wurde angeführt, dass die Kundennummer im Fall des Bw. durch Dritte für Bestellungen verwendet worden sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 10. Dezember 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen führte die Abgabenbehörde in ihrer Begründung wie im Bp-Bericht bzw. wie in der Stellungnahme der Bp aus.

Mit **Vorlageantrag** vom 10. Jänner 2002 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. hielt darin seine Einwendungen aufrecht. Er verwies auf die bisher nicht berücksichtigte geringe Lagerkapazität an der Unternehmensadresse sowie auf die bei der Kalkulation unterlassene Berücksichtigung von Rabatten gegenüber den Mitgliedern des Tennisclubs. Des weiteren brachte der Bw. nochmals seine Zweifel an den Listen der Brauerei vor und legte als Beweis dafür eine, mit Hinweis auf einen Programmfehler, berichtigte Monatsrechnung der Brauerei aus dem Monat Februar 1994 vor.

Dem unabhängigen Finanzsenat liegt das zwischenzeitig ergangene **Urteil** des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 11.12.2002 hinsichtlich der gegenüber dem Bw. erhobenen Anklage wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG vor. Der Bw. wurde durch das Gericht für schuldig befunden im Rahmen seines Einzelunternehmens vorsätzlich durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen Verkürzungen dieser bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bewirkt und damit das Vergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 1 FinStrG begangen zu haben. Der Bw. wurde zu einer Geldstrafe von € 40.000,-- verurteilt. Der strafbestimmende Wertbetrag beläuft sich auf ATS 1.810.228,-- (€ 131.554,40) und setzt sich aus den gesamten seitens der Abgabenbehörde im Bp-Verfahren festgestellten Nachforderungen an Abgaben für die Jahre 1993 – 1998 zusammen. Der durch das Beweisverfahren des Gerichts festgestellte und dem Urteil zugrunde gelegte Sachverhalt entspricht den Feststellungen der Abgabenbehörde. Die seitens des Bw. beim Obersten Gerichtshof eingebrachte Nichtigkeitsbeschwerde wurde zurückgewiesen. Das Oberlandesgericht Wien gab der gegen das Urteil eingebrauchten Berufung mit Entscheidung vom 22. Juli 2003 nicht Folge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 184 BAO** hat die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder wenn er Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. D. h. es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen. Im Fall des Bw. war die Schätzungsberechtigung für den Prüfungszeitraum 1993 – 1998 aufgrund der festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel gegeben. Die Unrichtigkeit der seitens des Bw. geführten Bücher und Aufzeichnungen bestand u. a. darin, dass die von der Brauerei aufgezeichneten „Schwarzlieferungen“ und die mit diesen Lieferungen getätigten Umsätze nicht erfasst worden waren.

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. Dabei 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).

Die Feststellungen der Bp im Zusammenhang mit den „Schwarzlieferungen“ im Erlösbereich Bier und alkoholfreie Getränke beruhen auf den Originaldaten des liefernden Unternehmens, der Brauerei, dem durch die EDV-mäßige Auswertung dieser Daten erstellten Kontrollmaterial sowie auf den Aussagen der Bierführer und Mitarbeiter der Brauerei. Auf Grund der eindeutigen Zuordenbarkeit dieser Lieferungen an den Bw. und den Angaben der Angestellten des Bw. hinsichtlich der Vorgehensweise bei den Bestellungen (Lieferung der Ware „mit“ bzw. „ohne“ Rechnung), sind die nicht näher ausgeführten Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, wonach die Kundennummer durch fremde Dritte für Bestellungen verwendet worden sei und wonach den Mitgliedern des Tennisclubs Rabatte gewährt worden seien, als Schutzbehauptungen einzustufen. Zu den, in Folge einer kalkulatorischen Verprobung, festgestellten Kalkulationsdifferenzen in den anderen Sparten und den daraus resultierenden Zuschätzungen brachte die Bw. keine Einwendungen vor.

Die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen auf Basis der angeführten Lieferantenunterlagen sowie der Kalkulationsdifferenzen ist als schlüssig und nachvollziehbar zu beurteilen. Das Schätzungsverfahren wurde einwandfrei abgeführt. Dem Bw. wurde nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte und Schlußfolgerungen

sowie die angewendete Schätzungsweise zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Das Unsicherheitsmoment einer Schätzung hat der Abgabepflichtige in Kauf zu nehmen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger grossen Genauigkeitsgrad erreichen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass das gegen den Bw. geführte Strafverfahren, wie in den Entscheidungsgründen ausgeführt, vor Beendigung des abgabenrechtlichen Berufungsverfahrens abgeschlossen worden ist. Der Bw. wurde durch das Schöffengericht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung hinsichtlich der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer der Jahre 1993 – 1998 für schuldig befunden. Die Verurteilung erfolgte am 11. Dezember 2002 und wurde durch den Obersten Gerichtshof als Berufungsgericht mit Entscheidung vom 22. Juli 2003 bestätigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen der Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Wie der VwGH weiter ausführt, misst die Rechtsordnung der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, anders als im Abgabenverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, besondere Bedeutung bei, nämlich die volle Überzeugung der Strafbehörde. Es ist daher davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel mehr am Tatgeschehen offen geblieben sind. Die Bindungswirkung geht so weit, dass auch die Ergebnisse des strafgerichtlichen Ermittlungsverfahrens von der Abgabenbehörde zu übernehmen sind.

Nach dem Spruch hat der Bw. die im Urteil angeführten Verkürzungen der Abgaben bewirkt. Der strafbestimmende Wertbetrag beläuft sich auf ATS 1.810.228,-- (€ 131.554,40) und setzt sich aus den gesamten seitens der Finanzbehörde im Bp-Verfahren festgestellten Nachforderungen an Abgaben zusammen. Die Feststellungen der Bp finden sich in dem durch das Beweisverfahren des Gerichtes festgestellten und dem Urteil zugrunde gelegten Sachverhalt wieder.

Aufgrund der Bindungswirkung würde ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0006; VwGH 31.8.2000, 99/16/0273). Unabhängig davon wird nochmals festgestellt, dass das zur Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen durchgeführte Schätzungsverfahren als schlüssig und nachvollziehbar zu beurteilen ist.

Die Entscheidung über die Berufung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 18. April 2005