



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 21. November 2001 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1998, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Erfassung von nicht erklärten Bierzukäufen sowie die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages aufgrund festgestellter Buchhaltungsmängel.

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt das Gastgewerbe in Form einer Pizzeria.

Geschäftsführer (GF) war im Streitzeitraum Herr A, der zu 50 % am Stammkapital der Gesellschaft als Gesellschafter beteiligt war.

Die 10 (Küche und Aufgussgetränke) und 20 (Getränke und Zigaretten) %igen Umsätze wurden von der Bw. in den Streitjahren wie folgt erklärt (alle Beträge in Schilling):

Umsatz	1993	1994	1995	1996	1997	1998
10 %	367.887,94	267.626,38	391.140,00	239.360,74	146.436,35	253.313,10
20 %	332.888,45	374.379,11	298.623,32	299.816,79	315.893,32	321.311,41
Summe:	700.776,39	642.005,49	689.763,32	539.177,53	462.329,67	574.624,51

Die Gewinne bzw. Verluste stellen sich in den Streitjahren lt. Bw. wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Gewinn			+16.198			
Verlust	-81.132	-108.281		-140.474	-185.840	-81.966

Bei der Bw. fand für die Jahre 1993 bis 1998 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

- Aufgrund der bei der Firma GG durchgeföhrten Hausdurchsuchung seien Unterlagen vorgefunden worden, aus denen zu entnehmen gewesen sei, dass die Bw. Wareneinkäufe bei der Firma R nicht verbucht habe. Aufgrund dieser Nichtordnungsmäßigkeit der Bücher gem. § 131 BAO seien die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.
- In Anlehnung auf gleichgelagerte Fälle sei auf die übrigen Erlösgruppen (Wein, Spirituosen, Aufgussgetränke, Küche und Zigaretten) ein 5 %iger Sicherheitszuschlag verhängt worden.
- In den Jahren 1993 bis 1998 sei darüber hinaus beim GF eine Geldflussdifferenz von insgesamt rd. 947.000 S festgestellt worden (unter Berücksichtigung der privaten Wohnungsan- und –verkäufe sowie der Kreditaufnahme im Jahre 1996).
- Betreffend Körperschaftsteuer erhöhte sich der Verlust aufgrund der Umsatzsteuer-, Getränkesteuer- und Kapitalertragsteuernachforderungen.
- Betreffend Kapitalertragsteuer wird unter Tz. 33 des Bp-Berichtes ausgeführt, dass die Differenz zwischen den Bruttoerlösen und dem Bruttowareneinsatz der ausgewerteten Kontrollmitteilung sowie die gem. § 184 BAO vorgenommenen Bruttosicherheitszuschläge über die restlichen Produktgruppen inklusive der anfallenden Kapitalertragsteuer verdeckte Ausschüttungen darstellen. Für die Kapitalertragsteuerermittlung des Jahres 1996 werde davon ausgegangen, dass die verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter-GF A zugeflossen sei. Von den bis zum 30. Juni 1996 zugeflossenen Beträgen sei die Kapitalertragsteuer mit 22 %, von den restlichen Beträgen mit 25 % festgesetzt worden.
- Erhebungen der Betriebsprüfung hätten weiters ergeben, dass zwar an der selben Adresse eine weitere Firma beliefert worden sei, jedoch mit anderen Biersorten, weshalb die festgestellten Wareneinkäufe zweifelsfrei der Bw. zuzuordnen seien.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhab gegen die o.a. Bescheide Berufung und führt in dieser sowie in den Schriftsätze vom 19. April 2001, 12. Juli 2001 sowie 24. August 2001 im Wesentlichen folgendermaßen aus:

- Die Festsetzung der o.a. Abgaben sei unzulässig, da das behördliche Buch- und Betriebsprüfungsverfahren gem. § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG keine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulasse, wenn keine Nachweise dafür vorliegen.
- Die bei der Firma G vorgefundenen Datenbestände würden Lieferungen an die Bw. in den Jahren 1993 bis 1998 ausweisen.

Der Bw. sei deshalb von der Betriebsprüfung eine Diskette mit "Weiß- und Schwarzumsätzen" von alkoholischen und nicht alkoholischen Getränken ausgehändigt worden, wobei dem GF die Lieferungen betreffend die Schwarzumsätze nicht bekannt seien.

Auch stimme die auf den Ladelisten angeführte Kundennummer nicht mit jener der Bw. überein.

- Die Bw. habe der Betriebsprüfung nur Belege der Jahre 1994 und 1995 vorlegen können, da die Belegaufbewahrungsfrist für das Jahr 1993 im Jahre 2001 bereits abgelaufen sei.
- Die Schätzung sei gem. § 184 Abs. 3 BAO basierend auf dem Umstand der wegen der als Nachweis erachteten Daten der Kontrollmitteilung als sachlich unrichtig qualifizierten Bücher erfolgt.

Der Nachweis der sachlichen Unrichtigkeit der Buchhaltung habe in einem einwandfrei durchgeführten Verfahren und mit schlüssigen Beweisen zu erfolgen, was aber gegenständlich nicht der Fall gewesen sei.

- Die Bw. könne auch als Abnehmer bei der Firma G aufscheinen, obwohl sie tatsächlich keine Warenlieferungen erhalten habe, etwa dann, wenn die Datenbestände unrichtig seien oder die Lieferadresse für andere Zwecke verwendet worden sei.
- Die zeitlich und mengemäßigen Unregelmäßigkeiten dieser Lieferungen seien für die Bw. nicht erklärbar und somit falsch zugeordnet worden.
- Die Beschreibung des "Letztverbraucher-Umsatzes" lasse den Schluss zu, dass die Lieferscheine der Bw. Spuren von angehefteten Letztverbraucher-Lieferscheinen haben müssten, was aber nicht der Fall sei.
- Weiters sei der behördliche Nachweis lückenhaft, da von den Original-Ausdrucken in vier Jahren nur jeweils vier Monate einsehbar gewesen seien, weshalb die behördlichen Annahmen als inhaltslos zu betrachten und die Daten des Kontrollmaterials nur als Indiz zu werten seien.

- Die Vorlage des Privatkontos des GF der Bw. ergab keine Tatsachen, die höhere Umsätze als in den Büchern ersichtlich, vermuten ließen. Der Zweck dieses Kontos sei es gewesen, Bareinzahlungsspesen zu vermeiden, indem der Wert der zu begleichenden Zahlscheine als Barerlag auf das Privatkonto des GF eingezahlt worden sei, und die Abbuchung zu den wesentlich günstigeren Überweisungskonditionen durchgeführt worden seien.
- Die schwankenden Küchenumsätze (RAK für 1993 2,88 und für 1997 1,15) seien restlos mit der Aufschlagsmethode erklärt worden, womit keine Kalkulationsdifferenzen bestanden hätten.

Durch die allgemeine Verunsicherung im Zusammenhang mit dem Beitritt zur Europäischen Union im Jahr 1994 sei es zu einem Umsatzeinbruch vor allem im Bereich der alkoholfreien Getränke und Speisen gekommen. Das veranlasste die Geschäftsleitung im Jahr 1997 jedem Wochentag ein besonderes Menü zuzuordnen und dieses um 55 S statt um 75-90 S abzugeben. Dadurch sei der Küchenumsatz unproportional zum Wareneinkauf gesunken.

- Für den Bereich der privaten Lebensführung sei der private Geldbedarf und dessen Herkunft mit Urkunden nachgewiesen worden, so dass ungeklärte Vermögenszuwächse nicht vorgelegen seien.

An Unterlagen seien die Kauf- und Verkaufsverträge der Wohnungen in der S und der T, beide in 1800 Wien, vorgelegt worden.

Weiters habe der GF von seinem Treuhänder Herrn C in Teheran/Iran von seinem 150.000 DM umfassenden Vermögen jährliche Teilbeträge erhalten (vgl. Schriftsatz vom 10. Juli 2001) und zwar in der Art, dass LKW-Chauffeure über Auftrag des iranischen Treuhänders, Gelder, die sie in Österreich für Transportleistungen erhielten in der angeforderten Höhe an den GF übergeben hätten und schließlich nach Rückkehr der LKW-Chauffeure im Iran vom dort ansässigen Treuhänder wieder ausbezahlt erhielten:

1991: 5.000 DM
 1992: 5.000 DM
 1993: 10.000 DM
 1994: 10.000 DM
 1995: 10.000 DM
 1996: 50.000 DM
 1997: 25.000 DM
 1998: 20.000 DM
 1999: 10.000 DM

- Die Einwendungen der Bw. seien von der Betriebsprüfung als bloße Schutzbehauptungen abgetan worden.
- Der Hinweis der Bw. auf ein zweites an der selben Adresse befindliches Lokal, sollte aufzeigen, dass es nicht einwandfrei nachgewiesen sei, dass die Bw. die einzige mögliche Abnehmerin gewesen sein müsse.

Auch die in diesem Zusammenhang erfolgten Ermittlungen seien unvollständig gewesen, da an dieser Adresse mehrere Besitzer über einen längeren Zeitraum Lokale betrieben hätten.

Gründe weshalb Beweise der Bw. nicht zu ihren Gunsten gewürdigt worden seien, sind dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen.

- Nach Ansicht der Bw. habe die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall keine Befugnis zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO, da es keinen Hinweis auf nicht erklärte Einnahmen oder ungeklärte Vermögenszuwächse gebe.
- Die GesmbH habe von 1992 bis Ende 1998 einen Gesamtverlust von rd. 768.000 S erwirtschaftet. Die Tätigkeit der GesmbH sei nach einem sieben jährigen Verlustzeitraum objektiv nicht in der Lage gewesen Gewinne zu erzielen, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei.
- Auch betreffend Umsatzsteuer läge Liebhaberei vor, da mit der gegenständlichen Art der Betriebsführung keine Gewinne zu erzielen gewesen seien. Umsatzsteuer sei nie in Rechnung gestellt worden.
- Aus diesem Grunde seien die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1998 aufzuheben und die bisher entrichtete Umsatz- und Körperschaftsteuer der Bw. gutzuschreiben.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Das Finanzamt ersuchte mit Schriftsatz vom 23. März 2007 und unter Beilage der Anfrage des unabhängigen Finanzsenates an die Firma GG und deren Stellungnahme die Bw. erneut um eine Gegenäußerung, die am 27. April 2007 wie folgt erstattet wurde:

- Die Auskünfte der Firma GG hätten keine neuen Erkenntnisse zu Tage gebracht und wären nicht geeignet, den Erhalt der angenommenen Lieferungen zu bestätigen.
- Da es sich um Barverkäufe durch Bierfahrer gehandelt habe, sei eine bloße Zuordnung an bestimmte Abnehmer durch Ladekennzeichen zweifelsfrei nicht möglich.
- Dem Umfang der von der Betriebsprüfung angenommenen Lieferungen sei schon allein wegen der Größe des Lokales zu widersprechen, dessen Besichtigung von den amtshandelnden Personen verweigert worden sei.

- Die Bw. ziehe aber aus Gründen der Verfahrensökonomie den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2007 wurde die Bw. erneut um eine Stellungnahme ersucht, insbesondere hinsichtlich der von der Bw. behaupteten ertrags- und umsatzsteuerlichen Liebhabereivermutung und der nicht erfassten Wareneinkäufe bei der Firma R.

Im Antwortschreiben vom 2. November 2007 führt der Geschäftsführer der Bw. wie folgt aus:

- Die Bw. habe den Betrieb mit 31. Dezember 2005 eingestellt. Ein Antrag auf Löschung im Firmenbuch sei bereits beim Handelsgericht Wien eingereicht worden.
- Die Bw. habe die von der Betriebsprüfung behaupteten Lieferungen nicht erhalten. Derartige Mengen hätten weder gelagert noch verkauft werden können.
- Aus Gesprächen mit Bierfahrern wisse der Geschäftsführer, dass Lieferungen im „Bedarfsfall“ auch auf andere Kunden geschrieben worden seien. Dies sei auch dem Schreiben der Firma R vom 6. November 2006 zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. betrieb in den Streitjahren 1993 bis 1998 das Gastgewerbe in Form einer Pizzaria in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GesmbH-Gesellschaftsvertrag vom 27. November 1989 lt. FiB FN 44882a) und ermittelt den Gewinn gem. § 5 EStG 1988.

Der Geschäftsführer der Bw. war Herr A, der auch zu 50 % am Stammkapital beteiligt war. Die restlichen 50 % des Stammkapitals wurden von der Lebenspartnerin des GF von Frau Y gehalten.

Die Umsätze der Bw. setzten sich den Abgabenerklärungen zufolge in den Jahren 1993 und 1995 vorwiegend aus Küchenumsätzen und in den Jahren 1994, 1996 bis 1998 vorwiegend aus Getränkeumsätze (= Bier, Wein, Spirituosen, alkoholfreie Getränke sowie Zigaretten) zusammen.

Die Bw. tätigte neben den in der Buchhaltung erfassten Einkäufen Schwarzeinkäufe von der Firma GG i.H.v. (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
nicht erfasster WEK Bier brutto	8.950,00	17.309,29	8.276,39	26.728,86	39.401,71	22.805,72
nicht erfasster WEK alkoholfreie	4.972,97	6.848,91	6.176,56	11.282,15	13.491,00	9.094,00

Getränke brutto						
--------------------	--	--	--	--	--	--

Diese Einkäufe führten zu nicht erfassten Umsätzen i.H.v. (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
nicht erklärte Erlöse Bier brutto	19.595,07	37.896,86	18.120,27	58.520,01	88.952,34	52.003,95
nicht erklärte Erlöse alkoholfreie Getränke brutto	19.181,45	26.417,21	23.823,87	43.516,88	65.099,41	43.882,16

Es waren daher folgende Gewinne von der Bw. nicht erklärt worden (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Gewinne - Bier	10.645,07	20.587,57	9.843,88	31.791,15	49.550,63	29.198,23
Gewinne- alkoholfreie Getränke	14.208,48	19.568,30	17.647,31	32.234,73	51.608,41	34.788,16

Für die o.a. Schwarzeinkäufe existieren keine ordnungsgemäßen Rechnungen.

Die Buchhaltung der Bw. war materiell und formell nicht ordnungsgemäß. Neben den nicht erklärten Schwarzeinkäufen wurden die Grundaufzeichnungen (tägliche Stricherlisten, Verbrauchsabrechnungen) nicht aufbewahrt.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Die Zurechnung der Umsätze (Schwarzeinkäufe) erfolgte durch das Finanzamt anhand der von der Prüfungsabteilung Strafsachen übermittelten Kontrollmitteilungen. Die Auswertung des Datenmaterials der G erfolgte durch die Großbetriebsprüfung für Körperschaften Wien.

Aufgrund des beschlagnahmten Datenmaterials konnte bewiesen werden, dass die Bw. von der G nicht nur offizielle Lieferungen erhalten hatte, sondern auch Schwarzeinkäufe bezogen hatte. Der Zusammenhang zwischen der offiziellen und den inoffiziellen Kundennummern ist mengen- und betragsmäßig nachweisbar. Die Rechnungen sind an fiktive Letztverbraucher adressiert. Bei der G sind diese fiktiven „Letztverbraucherrechnungen“ unmittelbar nach der über die Kundennummer erfolgten offiziellen Bestellung erfasst worden. Im Rechenwerk der GG waren die offizielle und die fiktive Rechnung als zusammenhängend zu erkennen.

Der Bw. wurde ein Ausdruck der Daten, die der Betriebsprüfung seitens der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Verfügung gestellt wurde, zur Einsichtnahme und Stellungnahme übermittelt. Diese Daten stammten aus dem Originaldatenbestand der G. Die Schwarzeinkäufe waren von der G kundenspezifisch verbucht worden, sodass eine eindeutige Zuordnung zur Bw. möglich war.

Allgemein ist festzuhalten, dass im Zuge weitreichender Ermittlungen der Finanzbehörden bei der G umfangreiche Schwarzverkäufe festgestellt wurden, die alle nach dem gleichen System abliefen. In allen diesen Fällen der Schwarzeinkäufe besteht ein eindeutiger Zusammenhang der „weißen“ mit den „schwarzen“ Bestellvorgängen. Ein nicht verbuchter „schwarzer“

Bestellvorgang steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer „weißen“ Lieferung, die in die Buchhaltung Eingang gefunden hat.

Aus den vorgelegten Ladelisten, den vermerkten Ladekennzeichen und Kundennummern, ergibt sich somit eine eindeutige Zuordnung an die Bw. (siehe auch Schreiben der Firma GG vom 6. November 2006). Dass diese Lieferungen nicht an die Bw. erfolgten – wie dies von der Bw. behauptet wurde – konnte nicht nachgewiesen werden. Vielmehr stellte die Abgabenbehörde aufgrund umfangreicher Erhebungen (vgl. Tz. 16a des Bp-Berichtes) diesbezüglich fest, dass es sich aufgrund des Produktsortiments eindeutig um Lieferungen an die Bw. handelt.

Ohne diesen Zusammenhang wäre das von der G betriebene System von umfangreichen „Schwarzlieferungen“ nicht möglich gewesen.

Die Annahme, dass auch bei der Bw. dieses System angewandt wurde, hat auf Grund der dargelegten Tatsachen und der allgemeinen Lebenserfahrung die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich, als dass gerade bei der Bw. anders als bei zahlreichen anderen Gastronomen vorgegangen worden wäre.

Da in allen Jahren schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vorliegen, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass neben den – der Höhe nach festgestellten – Schwarzeinkäufen weitere, nicht bekannte Schwarzeinkäufe z.B. bei anderen Warengruppen stattgefunden haben, die durch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Rahmen der Schätzung zu berücksichtigen sind.

Dass für die Schwarzeinkäufe keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Rechenwerk der Bw. existieren, ist evident.

Die Deckung der Lebenshaltungskosten des Gesellschafter-GF A wurde an Hand von div. Unterlagen betreffend eines in Teheran treuhändisch verwalteten Vermögens glaubhaft gemacht.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO 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 wesentlich sind.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO ferner, 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.

Wie bereits dargelegt wurde, steht fest, dass die Bw. neben den Getränkeinkäufen, die in die Steuererklärungen Eingang gefunden haben, weitere Getränke angeschafft hat, die steuerlich nicht berücksichtigt wurden. Weiters wurden die Grundaufzeichnungen (tägliche Stricherlisten, Verbrauchsabrechnungen) nicht aufbewahrt.

Fehlende Grundaufzeichnungen stellen jedenfalls derart schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen (Unmöglichkeit der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen; siehe auch die detaillierten Darstellungen dazu unter Tz. 16a und 16b des Bp-Berichtes) und es war daher unumgänglich die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0094).

Die Schätzung der Höhe nach ist durch die nachgewiesenen Schwarzeinkäufe und den ermittelten Rohaufschlag sachlich gerechtfertigt und nachvollziehbar.

Bei den nicht erfassten Wareneinkäufen an Bier und alkoholfreien Getränken wurde der nicht erklärte Erlös mit dem im Betrieb angewandten Rohaufschlag i.H.v. von 120 % (für Bier) und rd. 300 % (für alkoholfreie Getränke) ermittelt, da davon ausgegangen wird, dass für die Schwarzumsätze der gleiche Rohaufschlag angewandt wurde – ein Einwand diesbezüglich, wurde jedenfalls von der Bw. nicht erhoben (vgl. Erlösermittlung lt. Tz. 16a des Bp-Berichtes).

Der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Elementen der Schätzung gehörende Sicherheitszuschlag (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1996, 92/14/0212) ist dem Grunde und der Höhe nach ebenfalls gerechtfertigt.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist somit eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2004, 2000/13/0043).

Neben der Berücksichtigung der o.a. Wareneinsatzverkürzungen entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass nicht nur in einigen Bereichen verkürzt wird, sondern es üblicherweise auch zu Verkürzungen bei anderen Warengruppen kommt. Diesem Umstand wird durch den 5 %igen Sicherheitszuschlag (betragsmäßige Darstellung siehe Tz. 16b des Bp-Berichtes) bei den übrigen Umsätzen (Küche, Aufgussgetränke, Wein, Spirituosen und Zigaretten) Rechnung getragen.

Nach § 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.

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu den dargelegten Ergebnissen gelangt. Der o.a. als erwiesen angenommene Sachverhalt hat die überragende Wahrscheinlichkeit für sich.

Der Grundsatz des Parteiengehörs im Sinne des § 115 BAO wurde gewahrt. Die Bw. hatte ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Stellungnahme. Die entsprechenden Daten bezüglich der Schwarzeinkäufe wurden ihr zur Stellungnahme zur Verfügung gestellt.

Da auch den Ausführungen der Bw. keine stichhaltigen Argumente gegen das Ergebnis der Schätzung entnommen werden können, ist im Sinne der oben dargelegten Ausführungen davon auszugehen, dass die Bemessungsgrundlagen der bekämpften Bescheide korrekt ermittelt wurden.

Verdeckte Ausschüttung:

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehet es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 26.5.1999, 99/13/0039, 0072, und vom 27.5.1999, 96/15/0018, sowie die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Im gegenständlichen Fall wird davon ausgegangen, dass vom machthabenden Gesellschafter-GF Herrn A die Gewinne vereinnahmt und nicht an das Unternehmen abgeführt wurden

(verdeckte Ausschüttung, unabhängig ob Liebhabereitätigkeit vorliegt oder nicht; siehe auch VwGH-Erkenntnis vom 26.3.2007, 2006/14/0017).

Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen gehören gem. Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (siehe Doralt EStG-Kommentar, Band II, 4. Aufl., § 93 Tz 21). Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Liebhaberei:

Erstmals im Berufungsverfahren (siehe Schriftsatz vom 27. Dezember 2001) behauptet die Bw., sie sei nicht in der Lage gewesen einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, bleibt aber konkrete Ausführungen darüber, in welcher Art und Weise sie daran gehindert gewesen sei einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, schuldig.

Auch in der Stellungnahme der Bw. vom 2. November 2007 erläutert die Bw. mit keinem Wort ihre Liebhaberei-Behauptung, weder in ertrags- noch in umsatzsteuerlicher Hinsicht.

Die Liebhabereiverordnung (LVO) stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Im Falle von Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 LVO dann anzunehmen, wenn Verluste insbesondere aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Da die Bw. in Ihrer Berufung davon ausgeht, dass im gegenständlichen Fall auch umsatzsteuerlich von Liebhaberei auszugehen ist, diese jedoch gem. § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegen kann, dem diesbezüglichen Vorhaltsersuchen

bis dato nicht nachkam, ist lt. Aktenlage nicht erkennbar, weshalb der gegenständliche Betrieb einer Pizzaria in den Jahren 1993 bis 1998 eine „typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung“ darstellen soll.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass es sich beim gegenständlichen Unternehmen um eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO handelt. Gem. § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in den Ziffern 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2004/15/0038):

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (vgl. Tz. 24+29 des Bp-Berichtes; alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Gewinn			+62.150			+4.383
Verlust	-40.732	-58.547		-64.371	-103.657	

Da sich aus der o.a. Gewinn/Verlust-Darstellung der Jahre 1993 bis 1998 eine durchaus fremdübliche Entwicklung zeigt, in der nach größeren Verlusten, es der Bw. sehr wohl möglich gewesen ist, Gewinne zu erzielen, ist für die Abgabenbehörde die Behauptung der Bw. nicht nachvollziehbar, weshalb das gegenständliche Ausmaß bzw. die Entwicklung der Verluste Liebhaberei darstellen soll.

Eine Überschuldung bzw. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt werden konnte, wurde jedenfalls trotz Vorhalt von der Bw. nicht nachgewiesen.

Ein konkretes nicht-marktgerechtes Verhalten der Bw. im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und Preisgestaltung der Bw. wurde ebenfalls von der Bw. nicht nachgewiesen.

Bei der Pizzaria ist somit grundsätzlich von einer Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO (= Vorliegen von Einkünften) auszugehen. Dabei liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Die Abgabenbehörde kann den diesbezüglichen Liebhaberei-Ausführungen der Bw. nicht folgen, da die o.a. Gewinn/Verlustentwicklung Jahre mit Gewinn bzw. mit geringerem Verlustzuwachs als auch Jahre mit geringfügigen Verlustanstiegen aufzeigt. Eine derartige Entwicklung der Gewinne und Verluste kann insbesondere in der Gastronomiebranche als durchaus fremdüblich angesehen werden. Ein stetiger Verlustanstieg (z.B. bei wirtschaftlichen Fehlentscheidungen – falsche Speisenauswahl, falsche Lieferantenauswahl, zu hohe Fremdkapitalbelastung etc.) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar.

Ergänzend wird festgehalten, dass nach den Angaben der Bw. sie bereits im vierten Jahr nach ihrem Beginn einen Gewinn ausweisen konnte (lt. Schriftsatz vom 27. Dezember 2001 begann die betriebliche Tätigkeit im Jahre 1992) und auch im Jahre 1998 konnte der Vorjahresverlust um rd. 56 % verringert werden.

Dass somit die gegenständliche Betätigung niemals erfolgbringend sein würde, ist für die Abgabenbehörde jedenfalls nicht erkennbar.

Auch umsatzsteuerlich ist Liebhaberei zu verneinen, da wie bereits o.a. gem. § 6 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen kann, nicht hingegen bei anderen Betätigungen.

Verjährung

Da der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten ist, wird diesbezüglich ergänzend festgehalten:

§ 207 BAO normiert u.a.:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchsteuern ... drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gem. § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt somit gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten o.a. Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, um ein Jahr.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

In den Erstbescheiden (1993 vom 14. Dezember 1994; 1994 vom 13. Juni 1996; 1995 vom 19. November 1996; 1996 vom 17. Februar 1998; 1997 vom 2. November 1998; 1998 vom 5. Oktober 1999) sind solche Verlängerungshandlungen zu erblicken.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beendigen.

Da die Bw. die o.a. „Schwarzlieferungen“ und die diesbezüglichen „Schwarzerlöse“ in den vorgelegten Abgabenerklärungen nicht erfasste, somit unrichtige Abgabenerklärungen abgab, zu geringe Umsätze und zu hohe Verluste erklärte, ist von einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung auszugehen, da die strittigen Lieferungen und verkürzten Umsätze mit Wissen der Bw., wie bereits oben ausgeführt, erfolgten.

Die angefochtenen o.a. Abgabenbescheide vom 21. November 2001 sind daher nach Maßgabe der o.a. Verjährungsbestimmungen zu Recht erfolgt, da die Abgabenhinterziehung als erwiesen angenommen wird, weshalb die verlängerte Verjährungsfrist von sieben Jahren zur Anwendung gelangt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Jänner 2008