



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Oliver Koch, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend Umsatz-, Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird 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

Das Finanzamt (FA) führte in den Streitjahren eine Buch- und Betriebsprüfung durch und traf u.a. folgende Feststellungen:

Die Bw. betreibt in Wien als Einzelunternehmer eine Gastwirtschaft. Sie ermittelt den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG.

"Tz 14 Umsatzzurechnung"

Auf Grund des Kontrollmaterials der Fa. X Brauerei, welches von der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Auswertung der Daten übermittelt wurde, wurden die nicht erfassten Einkäufe

mit den Rohaufschlägen, welche mittels Einzelkalkulation ermittelt worden sind, hochgerechnet ...

Tz. 15 Gewinnzurechnung

Auf Grund der in Tz 14 dargestellten Umsatzzurechnung ergeben sich folgende Gewinnzurechnungen. Der nicht erklärte Wareneinkauf wird brutto angesetzt, da die betreffende Vorsteuer mangels ordnungsgemäßer Rechnung nicht in Abzug gebracht werden kann. ...

	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
Gewinnzurechnung	71.106,81,--	270.028.17,--	252.306,74,--

Tz 16 Sicherheitszuschlag

Auf Grund der Zurechnungen Tz. 14 und Tz. 15 sowie der nicht Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen (tägliche Stricherllisten, Verbrauchsabrechnungen) und der Inventuren für die Jahre 1996 und 1997 wird eine griffweise Schätzung in Höhe von S 30.000,-- netto pro Jahr durchgeführt.

Die Zurechnungen werden auch damit begründet, da die Lebenshaltungskosten durch die Entnahmen lt. Bilanz 1995 und 1996 nicht gedeckt sind."

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp.), nahm das Verfahren in den Streitjahren wieder auf und erließ entsprechende Bescheide.

In der Berufung wurde i.w. vorgebracht, die Bw. habe niemals Schwarzeinkünfte getätigt. Es sei ihr im Zuge des Bp.-Verfahrens jedoch die Gelegenheit zur Einsichtnahme in das "Beweismaterial", auf dessen Grundlage die Umsatzzuschätzungen erfolgt seien, verwehrt worden, sodass der Antrag auf Einsicht in jene Unterlagen, die für den Umfang und die Art der Zurechnung der von der X. Brauerei getätigten Schwarzverkäufe an die Bw. entscheidend seien, gestellt werde, zumal sich die Beweisaufnahme der Finanzverwaltung darauf beschränkt habe, festzustellen, ob seitens der Brauerei alle bekannten Kundenlieferungen auch auf der Kundennummer bzw. dem Kundenkonto der Brauerei erfasst worden seien, bzw. ob unter Umständen Barverkäufe gebucht worden seien, welche diversen, der Brauerei bekannten Kunden zuzuordnen wären. Da diese Barumsätze von der Brauerei jedoch nicht kundenspezifisch verbucht (zugeordnet) worden seien, gehe die Argumentation der Finanzbehörde, durch Hinweise auf Lieferadressen wäre es dennoch möglich, eine Zurechnung zu bestimmten Kundenumsätzen vornehmen zu können, mangels an Beweisen ins Leere.

Die Verweigerung der Einsichtnahme in jene EDV-Datei (Kontrollmitteilungen), die den eindeutigen Beweis für das Vorliegen von Schwarzeinkäufen (vorsätzliche Abgabenhinterziehung) erbringen könnte, könne nur als Indiz für die nicht fehlerfreie Beweisaufnahme seitens der Finanzverwaltung gewertet werden und stelle die Verweigerung der Akteneinsicht einen Verfahrensmangel dar.

Mit Schreiben vom 27. 9. 1999 wurde der Bw. ein Ausdruck der Daten, die der Betriebsprüfung seitens der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Verfügung gestellt wurde, zur Einsichtnahme und Stellungnahme übermittelt. Angefügt wurde vom FA, dass die Einsichtnahme in die Kontrollmitteilungen nicht verwehrt wurde, sondern gar nicht begehrt worden war.

Vom FA wurde ausgeführt, die Daten stammten aus dem Originaldatenbestand der X. Brauerei, hinzugefügt worden sei vom FA nur die Steuernummer. Die "Barumsätze" seien von der Brauerei kundenspezifisch verbucht worden, sodass eine eindeutige Zuordnung zur Bw. möglich gewesen sei.

In der Stellungnahme der Bw. zu diesem Schreiben des FA vom 7. 1. 2000, welche als Berufungsergänzung bezeichnet wurde, wurde i. w. vorgebracht, das FA habe es sehr wohl verabsäumt, der Bw. vor Erlassung der Bescheide Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Die Abgabenbehörde habe nämlich gemäß § 115 BAO von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unter Wahrung des Parteiengehörs zu ermitteln. Die Behörde wäre nämlich dann zum Schluss gelangt, den Umständen, die zu einer Umsatz- und Gewinnzuschätzung führten, stünden auch Umstände gegenüber, die zu einer Umsatz- und Gewinnminderung führen würden, sodass sich keine Nachzahlung hätte ergeben dürfen.

Der Betrieb der Bw. befinde sich nämlich in unmittelbarer Nähe eines Obdachlosenheimes in Wien. Der Großteil der Kundschaft der Bw. stamme aus diesem Obdachlosenheim. Diese Gäste, welche praktisch über keinerlei Einkommen oder Vermögen verfügten und nur geringe soziale Unterstützungen erhielten, müssten sich die Bezahlung der konsumierten Getränke regelmäßig "aufschreiben", also stunden lassen. Ein beträchtlicher Anteil dieser Kunden werde jedoch in der Folge ins Krankenhaus verlegt, sterbe oder komme aus sonstigen Gründen nicht wieder. Die Bw. sei im geschäftlichen Interesse gezwungen, derartige Stundungen zu gewähren, weil andernfalls ein Großteil der Gäste aus dem Obdachlosenheim ausbleibe. Dies beziehe sich auf Gäste, die der Bw. bekannt seien und öfter kämen.

Hinzu komme, dass auch immer wieder Kundschaften, die der Bw. nicht bekannt seien, das Lokal der Bw. frequentierten und naturgemäß nicht im Vorhinein zur Zahlung angehalten werden könnten, in der Folge etwas konsumierten und sich sodann als zahlungsunfähig herausstellen würden. Würde die Bw. hier jedes Mal mit einer Strafanzeige vorgehen, würde sie sich in kurzer Zeit allein in ihrem Betrieb wiederfinden.

Zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes und zu Werbezwecken gewähre die Bw. zu Weihnachten, Ostern und an Geburtstagen von Stammgästen Freigetränke in beträchtlichem Ausmaß.

Ferner sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. aus Platzgründen dazu gehalten sei, einen Teil ihres Getränkestandes, insbesondere Bierflaschen, an einem Durchgang zu lagern, wodurch

überdies häufig Flaschen gestohlen würden. Die Bw. werde sich bemühen, in diesem Zusammenhang Zeugen etc. namhaft zu machen.

Mit Schreiben vom 17. 2. 2000 brachte die Bw. weiters vor, es werde in Ergänzung zum bisherigen Vorbringen beantragt, die in den gegenständlichen Lieferungen enthaltene Vorsteuer zu berücksichtigen. Da die Bw. nicht bzw. nicht mehr im Besitz der Rechnungen sei, seien diese von der Abgabenbehörde zu schätzen.

Mit Schreiben vom 2. 3. 2000 wurde vorgebracht, die Bw. habe nun bereits einige ladungsfähige Zeugen und Namen von Verstorbenen, welche beträchtliche Zechen nicht bezahlt hätten, eruieren können; weitere Namen von mit offenen Zechen nicht wiedergekehrten oder verstorbenen Personen könne sie nennen sowie weitere Personen eruieren, welche noch lebten, aber offene Rechnungen hätten. Es liege bereits eine Liste von 20 Namen auf.

Es sei nun aber überhaupt die Frage aufgetaucht, ob die gesamten "Letztverbraucherlieferungen" nicht zu Unrecht der Bw. zugeordnet worden seien. Wie sich herausgestellt habe, scheine bezüglich der gesamten Lieferungen, welche der Prüfung nach § 99 FinStrG zu Grunde gelegt wurden, keine einzige der Bw. zuzurechnende Dummynummer auf. Es handle sich vielmehr ausschließlich um zwei Dummynummern, welche einer GmbH und einer politischen Bezirkspartei zugeordnet sei. Die Bw. sei sich überdies absolut sicher, niemals diese Adressaten für Lieferungen an sich selbst angegeben zu haben.

Es bestehe daher der Verdacht, dass die gesamten Umsatz- und Gewinnzuschätzungen bzw. die gesamten der Prüfung zu Grunde gelegten Lieferungen zu Unrecht der Bw. zugeordnet worden seien.

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. 6. 2003 wurde i.w. ausgeführt, die Zurechnung der Umsätze sei anhand der von der Prüfungsabteilung Strafsachen übermittelten Kontrollmitteilungen erfolgt. Anhand der Zurechnungskriterien der Großbetriebsprüfung KÖST ergebe sich, dass anhand des beschlagnahmten Datenmaterials bei der X. Brauerei bewiesen werden konnte, dass Kunden nicht nur offizielle Lieferungen erhalten hätten, sondern auch über Scheinkunden (Dummy) Waren bezogen hätten.

Die Schätzung von Vorsteuern wäre unter gewissen Voraussetzungen (Sammelrechnung, aber zumindest eine Erklärung der Bw. hinsichtlich der Höhe der Schwarzeinkäufe) grundsätzlich möglich.

Mit Schreiben des UFS vom 1. 12. 2003 wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob sie den Antrag auf Schätzung der Vorsteuern aufrecht halte. Wenn dies der Fall sei, sei aber eine Sammelergänzung oder zumindest eine Erklärung hinsichtlich der Höhe der Einkäufe erforderlich.

Dieses Schreiben wurde nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw. betreibt ein Einzelunternehmen und ermittelt den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG. Sie betreibt in Wien zwei kleine, nebeneinander liegende Lokale (Branntweinstuben), wobei hauptsächlich Wein und Bier umgesetzt wird. Die Kundschaft besteht zum Großteil aus Menschen ohne festen Wohnsitz. Küchenumsätze werden nicht erzielt.

Die Bw. tätigte neben den in der Buchhaltung erfassten Einkäufen Schwarzeinkäufe von der X. Brauerei in Höhe von

1995	ATS 30.455,38,--
1996	ATS 122.075,97,--
1997	ATS 123.917,69,--

Diese Einkäufe führten zu nicht erfassten Umsätzen i. H. v.

1995	ATS 107.653,27,--
1996	ATS 416.593,33,--
1997	ATS 401.007,97,--

Es waren daher Gewinne i. H. v.

1995	ATS 71.106,81,--
1996	ATS 270.028,17,--
1997	ATS 252.306,74,--

von der Bw. nicht erklärt worden.

Für die Schwarzeinkäufe existieren keine ordnungsgemäßen Rechnungen.

Darüber hinaus erzielte die Bw. weitere, nicht erklärte Gewinne i.H.v. ATS 30.000,-- pro Jahr.

Die Buchhaltung der Bw. war materiell und formell nicht ordnungsgemäß. Neben den nicht erklärten Schwarzeinkäufen wurden die Grundaufzeichnungen (tägliche Stricherllisten, Verbrauchsabrechnungen) nicht aufbewahrt und die Inventuren für die Jahre 1996 und 1997 fehlten. Die Lebenshaltungskosten waren durch die erklärten Entnahmen in den Jahren 1995 und 1996 nicht gedeckt.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Zurechnung der Umsätze (Schwarzeinkäufe) erfolgte durch das FA anhand der von der Prüfungsabteilung Strafsachen übermittelten Kontrollmitteilungen. Die Auswertung des Datenmaterials der X. Brauerei erfolgte durch die Großbetriebsprüfung für Körperschaften Wien. Auf Grund des beschlagnahmten Datenmaterials konnte bewiesen werden, dass die Bw. von der X. Brauerei nicht nur offizielle Lieferungen erhalten hatte, sondern auch über Scheinkunden (Dummy) Getränke bezogen hatte ("Schwarzeinkäufe"). Der Zusammenhang zwischen der offiziellen und den inoffiziellen Kundennummern ist mengen- und betragsmäßig nachweisbar.

Die Rechnungen sind an fiktive Letztverbraucher adressiert. Bei der X. Brauerei sind diese

fiktiven "Letztverbraucherrechnungen" unmittelbar nach der über die Kundennummer erfolgten offiziellen Bestellung erfasst worden. Im Rechenwerk der X. Brauerei waren die offizielle und die fiktive Rechnung als zusammenhängend zu erkennen.

Aus den Niederschriften, die im Zuge der Ermittlungen bei der X. Brauerei aufgenommen wurden, geht nämlich hervor, dass es beim Verkauf von Waren an Gastwirte, wenn es von diesen gewünscht wurde, üblich war, einen Teil des Verkaufs auf eine andere, als die dem Erwerber der Waren zugehörige Kundennummer (Dummynummer) zu buchen.

Aufzeichnungen, aus welchen die Zuordnung von Dummynummern zur Kundennummer der Bw. hervorgeht, wurden beschlagnahmt. Die Verbuchung des Verkaufes unter Heranziehung dieser Dummynummer erfolgte auf eine Art und Weise, dass sich aus dem Datenbestand ein Konnex zur Kundennummer der Bw. herstellen ließ.

Der Bw. wurde vom FA ein Ausdruck der Daten, die der Bp. seitens der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Verfügung gestellt wurde, zur Einsichtnahme und Stellungnahme übermittelt. Diese Daten stammten aus dem Originaldatenbestand der X. Brauerei. Die "Schwarzverkäufe" waren von der X. Brauerei kundenspezifisch verbucht worden, sodass eine eindeutige Zuordnung zur Bw. möglich war. Die "weiße" (ordnungsgemäß verbuchten) und die "schwarzen" (nicht ordnungsgemäß verbuchten) Listen, die der Bw. zuzuordnen sind, sind auch im Arbeitsbogen der Bp. enthalten. Somit sind sowohl Art und Mengen der Waren als auch die jeweiligen Einkaufspreise bezüglich der "Schwarzeinkäufe" ersichtlich und stehen fest.

Auch aus der Kongruenz zwischen den "weißen" und "schwarzen" Listen wird der Zusammenhang erkennbar. Auf beiden Listen, die die monatsweisen Bestellungen ausweisen, werden von der Bw. exakt die gleichen Waren eingekauft, z. B. X. helles Bier, Kiste 20x0,50 oder Pepsi Cola Limonaden, Kiste 12x1. Diese Übereinstimmung zieht sich durch alle Listen. Auch die anderen Waren stimmen überein (s. Arbeitsbogen Bp.). Diese Struktur spricht für die Richtigkeit der Feststellungen der Bp.

Allgemein ist festzuhalten, dass im Zuge weitreichender Ermittlungen der Finanzbehörden bei der X. Brauerei 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 stets in unmittelbarem Zusammenhang mit einer "weißen" Lieferung, die in die Buchhaltung Eingang gefunden hat. Ohne diesen Zusammenhang wäre das von der X. Brauerei betriebene System von umfangreichen "Schwarzlieferungen" nicht möglich gewesen.

Die Annahme, dass auch bei der Bw. dieses System etabliert wurde, hat a. G. 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 wäre.

Noch dazu kommt, dass die Verantwortung der Bw. widersprüchlich und unschlüssig ist.

Zuerst bringt sie vor, sie habe niemals "Schwarzumsätze" getätigt. Dann, als ihr die entsprechenden Dateien übermittelt werden, wird vorgebracht, es würden neben den Umständen, die zu einer Umsatz- und Gewinnhinzuschätzung führen, auch Umstände existieren, die dagegen sprechen, wie Stundungen, Freigetränke etc.

Dieses Vorbringen bedeutet aber implizit das Eingeständnis, dass die "Schwarzeinkäufe" in der vom FA festgestellten Höhe stattgefunden haben und dafür andere "Umstände" diese Hinzurechnungen wieder rückgängig machen würden.

Auf dieser "Verteidigungslinie" liegt auch das spätere Vorbringen, es werde beantragt, die in den gegenständlichen Lieferungen ("Schwarzlieferungen") enthaltene Vorsteuer im Schätzungswege zu berücksichtigen, da die Bw. "nicht bzw. nicht mehr" im Besitz der Rechnungen sei.

Das folgende Schreiben, die Bw. habe bereits einige Zeugen eruiert etc., verfolgt einerseits diese "Linie" weiter, wobei anzumerken ist, dass Namen und Adresse dieser Zeugen niemals bekannt gegeben wurden. Andererseits wird in demselben Schreiben nun wieder vorgebracht, bezüglich der gesamten Lieferungen scheine keine einzige der Bw. zuzurechnende Dummynummer auf. Es bestehe daher der Verdacht, dass die gesamten Hinzuschätzungen a. G. der "Schwarzlieferungen" zu Unrecht der Bw. zugeordnet worden seien. Hier bleibt die Bw., ihren bisherigen Vorbringen entsprechend, sehr vage. Die Bw. verantwortet sich nicht mit der Behauptung, die Hinzuschätzungen seien zu Unrecht erfolgt, sondern "es bestehe der Verdacht". Diese Verantwortung kann jedenfalls nicht als Mitwirkung am Verfahren betrachtet werden, denn es kann von Seiten der Bw. niemals ein derartiger "Verdacht" bestehen, da sie ja die Vorgänge genau kennt und darüber Bescheid weiß.

Schlussendlich wurde der Vorhalt des UFS, ob sie den Antrag auf Schätzung der Vorsteuern aufrecht erhalte, gar nicht beantwortet.

Zusammenfassend gelangt der UFS zur Überzeugung, dass die Behauptungen der Bw. aus taktischen Gründen vorgetragen wurden und nicht einmal eine einheitliche Linie aufweisen. Das Argument, die Hinzurechnungen seien zu Unrecht erfolgt, wird nur vage vorgetragen und steht in klarem Widerspruch zu den anderen Vorbringen. Es wurde auch kein einziger Beweis angeboten, der dieses Vorbringen erhärten würde.

Das diesbezügliche Vorbringen der Bw. ist daher nicht glaubwürdig.

Auch die Behauptung, bei den Dummynummern, die der Bw. zugeordnet worden wären, handle es sich um eine GmbH in Wien sowie um eine Bezirkspartei in Wien, spricht nicht gegen die Zurechnung. Denn das dargestellte System beruht ja eben auf fingierten Letztverbraachernummern, die zum Schein anderen (existierenden oder nicht existenten) Firmen zugeordnet sind.

Die allgemeine diesbezügliche Praxis war laut Auskunft der PAST folgende:

Der Kunde der X. Brauerei deponiert seine (offizielle) Bestellung in der telefonischen Bestellannahme, worauf diese sofort in die EDV zur (offiziellen) Kundennummer eingegeben wird. Weiters ordert der Kunde die inoffiziellen Warenmengen, die zu einer fingierten

Kundennummer ebenfalls in die EDV eingegeben werden.

Z. B. hat der Kunde "In-Beisl GmbH, per Adresse "Stadtplatz", die offizielle Kundennummer "4711". Die gespeicherten und artikelweise angeführten Liefermengen zu dieser Kundennummer wurden mit den jeweils gültigen Nettopreisen von der Finanzbehörde aus dem Datenbestand der X. Brauerei entnommen und die Beträge in den Spalten "offiziell" eingetragen.

Die inoffiziellen Einkäufe dieses Kunden gehen einerseits an die Kundennummer "1234", lautend auf eine tatsächlich nicht existierenden Firma "ARGE Stadtplatz", per Adresse "Stadtplatz", andererseits an die Kundennummer "9876" der bestehenden "Feuerwache Stadtplatz", per Adresse "Stadtplatz", die jedoch von der Fa. X. Brauerei keinerlei Waren bezieht. Auch in diesem Fall erfolgte die Erstellung der Liste (Spalten "schwarz") durch Entnahme der bei der X. Brauerei gespeicherten und artikelweise angeführten Liefermengen mit den jeweils gültigen Nettopreisen.

Die Zuordnung dieser "Schwarzeinkäufe" zum tatsächlichen Abnehmer ist eindeutig feststellbar, da bei den Kundennummern "1234" und 9876" die Fa. "In-Beisl GmbH", per Adresse "Stadtplatz", bei jedem einzelnen Datensatz (Lieferung) als Verleger (Zwischenhändler) angeführt ist. Durch Verknüpfung der Kundennummer 4711 im Datenfeld "Kunde" und im Datenfeld "Verleger" konnten die Gesamtlieferungen an den jeweiligen Kunden festgestellt werden.

Nach diesem System wurde auch im ggstdl. Fall vorgegangen. Dem entsprechen – neben der "offiziellen" Kundennummer – die zwei Dummynummern der Bw. Dass diese "offiziell" nicht der Bw., sondern anderen Letztverbrauchern zugeordnet sind, ist systemimmanent.

Dass die Bw. niemals diese Adressaten für Lieferungen an sich selbst angegeben hat, ist einerseits eine unbewiesene Behauptung und andererseits können diese Adressen auch von der X. Brauerei "vergeben" worden sein.

Somit steht fest, dass die der Bw. zugerechneten "Schwarzeinkünfte" stattgefunden haben. Die Höhe der Zurechnung ergibt sich aus dem dem FA zur Verfügung gestellten Material und wurde auch nicht bekämpft. Auch die schlüssige Rohaufschlagskalkulation blieb unbeanstandet, sodass der UFS die vom FA durchgeführten Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen auf Grund der "Schwarzlieferungen" nur bestätigen kann.

Auch dem weiteren Vorbringen der Bw. kann nicht gefolgt werden.

Bezüglich Freigetränke, uneinbringliche Forderungen, Diebstähle von Getränken etc. ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen in der Buchhaltung der Bw. keinen Niederschlag findet. Uneinbringliche Forderungen müssten als Forderungsverluste aufscheinen. Es wurden aber nicht einmal Kundenforderungen aufgezeichnet und scheinen auch in der Bilanz nicht auf. Die Losungen wurden vielmehr auf Grund von Kasseneingängen ermittelt. Die Kundenforderungen wurden demnach erlösmäßig gar nicht erfasst, was bedeutet, dass uneinbringliche Forderungen zu keiner Erlösminderung führen können. Gleiches gilt bezüglich Freigetränken

und Diebstählen. Auch dies ist in der Buchhaltung nicht erfasst.

Es sind bezüglich dieser behaupteten Sachverhalte auch keine diesbezüglichen Grundaufzeichnungen vorhanden.

Dies bedeutet, dass die Bw. – für den Teil der Geschäftsfälle, der in der Buchhaltung erfasst war – den Wareneinkauf verbuchte und a. G. der entsprechenden Kasseneingänge die Erlöse. Daraus folgt, dass allfällige Freigetränke, Diebstähle und uneinbringliche Forderungen bereits berücksichtigt sind, weil die Bw. nur tatsächliche Einnahmen und Ausgaben aufzeichnete. Da keinesfalls anzunehmen ist, dass die Bw. den verbuchten Wareneinkäufen zu hohe Erlöse gegenüberstellte, ist es sachgerecht, dass die Bp. bezüglich der "Schwarzeinkäufe" von den Rohaufschlägen der Bw., die sich aus deren eigener Buchhaltung ergeben und die durch Einzelkalkulation ermittelt wurden, ausging.

Im übrigen wurde die Kalkulation auch nicht bekämpft, sondern es wurden lediglich allgemeine Behauptungen vorgebracht, für die allerdings kein einziges Beweismittel vorgelegt wurde. So wurden Namenslisten von Verstorbenen und ladungsfähigen Zeugen, welche dann aber nie vorgelegt wurden, immer nur angekündigt.

Diese Vorbringen der Bw. sind somit nicht nur durch ihre eigene Buchhaltung selbst bei Zutreffen als unbeachtlich widerlegt, sondern sie sind auch nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Die Buchhaltungsmängel sind einerseits durch die "Schwarzlieferungen" evident, andererseits durch die unbekämpft gebliebenen Feststellungen der Bp. erwiesen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. 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 Verhängung des Sicherheitszuschlages erfolgte daher zu Recht und ist der Höhe nach moderat und sachlich gerechtfertigt. Er blieb auch unbekämpft.

Die Entnahmen 1995 und 1996 betragen laut Bilanz ca. ATS 29.000,-- und 118.000,--.

Dadurch sind die Lebenshaltungskosten nicht gedeckt (dies ergibt für diese 2 Jahre einen Monatsdurchschnitt von ca. ATS 6.100,-), was einen weiteren Grund für die Schätzung samt Sicherheitszuschlag darstellt.

Dass für die Schwarzeinkäufe keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Rechenwerk der Bw. existieren, ist evident. A. G. des dargelegten Systems der "Schwarzeinkäufe" scheint der richtige Empfänger der Rechnungen, die Bw., aber auch in den diesbezüglichen Rechnungen der X.-Brauerei nicht auf.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

"Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind." (§ 184 Abs. 1 BAO)

„Zu schätzen ist, ... wenn ... die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“ (§ 184 Abs. 3 BAO).

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. Darüber hinaus wurden die Grundaufzeichnungen (tägliche Stricherlisten, Verbrauchsabrechnungen) nicht aufbewahrt und die Inventuren für die Jahre 1996 und 1997 fehlen. Die Lebenshaltungskosten sind durch die erklärten Entnahmen in den Jahren 1995 und 1996 nicht gedeckt.

Auf Grund dieser schwerwiegenden formellen und materiellen Mängel ist die Schätzungsberechtigung der Behörde gegeben.

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

Der nach der Judikatur des VwGH zu den Elementen der Schätzung gehörende Sicherheitszuschlag (s. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 26. 11. 1996, Zl. 92/14/0212) ist dem Grunde und der Höhe nach ebenfalls gerechtfertigt. (s.oben).

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 der UFS zu den dargelegten Ergebnissen gelangt. Der als erwiesen angenommene Sachverhalt hat die überragende Wahrscheinlichkeit für sich. (s. oben).

Der Grundsatz des Parteiengehörs i. S. d. § 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. Betreffend der ursprünglich beantragten Vorsteuer wurde die Bw. von der Berufungsbehörde aufgefordert, entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 hat die Rechnung den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung zu enthalten.

Fehlt dieses Merkmal, ist die Rechnung nicht ordnungsgemäß und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Diese Voraussetzung der ordnungsgemäßen Rechnung liegt im ggstdl. Fall nicht vor, da die Rechnungen der X. Brauerei nicht den Namen und die Anschrift der Bw., sondern einen fingierten Namen enthalten.

Im übrigen wurden von der Bw. überhaupt keine Rechnungen über diese Lieferungen

vorgelegt.

Eine Schätzung der in den ggstdl. Lieferungen enthaltenen Vorsteuern kann nur durchgeführt werden, wenn

- über ausgeführte Lieferungen bisher noch keine Rechnung gelegt wurde und eine nachträgliche Rechnungslegung erfolgt oder
- die seinerzeitigen Lieferungen zwar abgerechnet, aber die Rechnungen nicht den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechen und die ursprünglichen Rechnungen berichtigt werden (auch durch Sammelberichtigung oder –ergänzung).

Im vorliegenden Fall wurden die seinerzeitigen Lieferungen von der X. Brauerei zwar abgerechnet und die entsprechende Umsatzsteuer wurde abgeführt, die Rechnungen entsprechen aber nicht den Anforderungen des § 11 UStG 1994. Trotz entsprechender Aufforderung durch den UFS wurde von der Bw. keine Sammelberichtigung oder –ergänzung vorgelegt.

Die Vorsteuer kann daher auch im Schätzungsweg nicht anerkannt werden, da die unabdingbare Voraussetzung der ordnungsgemäßen Rechnungsausstellung i. S. d. § 11 UStG fehlt. Voraussetzung für die Schätzung der Vorsteuer ist nach der Judikatur des VwGH nämlich, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuer in einer Rechnung gem. § 11 UStG in Rechnung gestellt wurde. Darüber hinaus liegt es beim Unternehmer, ob er von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht. (s. Kolacny/Mayer, UStG 1994, Kurzkommentar, Manz, 2. überarbeitete Auflage, Wien 1997, § 12 Tz. 25).

Die Bw. hat aber weder Rechnungen vorgelegt noch hat sie trotz Aufforderung eine Sammelberichtigung oder –ergänzung vorgelegt. Sie hat nicht einmal eine Erklärung hinsichtlich der Höhe der Einkäufe abgegeben.

Durch die Nichtbeantwortung des Vorhalts des UFS vom 1. 12. 2003 ist daher davon auszugehen, dass die Bw. den Antrag auf Schätzung der Vorsteuern zurückgezogen hat und von ihrem allfälligen Recht auf Vorsteuerabzug keinen Gebrauch macht.

Die auf die "Schwarzeinkäufe" allenfalls entfallende Vorsteuer ist daher nicht zu berücksichtigen.

Somit war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 5. März 2004k