



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1997 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt zwei Imbissstände in A und W.

Bereits im Jahr 1995, nämlich vom 12. Oktober bis zum 14. November, hatte beim Berufungswerber eine Betriebsprüfung stattgefunden, aufgrund welcher die ursprünglich antragsgemäß veranlagten Bescheide für die Umsatz- und Einkommensteuer 1992 bis 1994

beziehungsweise Gewerbesteuer 1992 und 1993 durch das Finanzamt in wiederaufgenommenen Verfahren abgeändert worden waren. Der damals tätige Prüfer hatte festgestellt, dass die Kassaführung im Prüfungszeitraum nicht den Formvorschriften einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprochen habe, Tageslosungen gerundet worden seien, häufig Privateinlagen zur Vermeidung von Kassafehlbeträgen vorgenommen worden wären und Uraufzeichnungen der Tageslosungen nicht vorgelegt hätten werden können. 1992 seien an W Fahrtkosten für den Personentransport des Berufungswerbers zwischen A und W bezahlt worden, da dieser zu jener Zeit keinen Führerschein besessen habe. Dabei wäre festgestellt worden, dass sich der Berufungswerber an Tagen an welchen keine Tageslosung erklärt worden wäre, noch W habe fahren lassen. Auch die Automatenerlöse seien nicht erklärt worden. Inventuren seien nicht erstellt worden. Es hätten keine beziehungsweise sehr geringe ungebunden Privatentnahmen, dafür aber zahlreiche Privateinlagen, deren Herkunft nicht habe geklärt werden können, stattgefunden. Der Berufungswerber habe außerdem diverse, nicht unbeträchtliche private Investitionen getätigt, deren Finanzierung nicht geklärt worden wäre. Es habe unregelmäßigen Wareneinkauf gegeben und hätten sich auf der Preisliste Getränke befunden, welche der Berufungswerber nicht eingekauft habe.

Im Zeitraum vom 19. Juli 1999 bis 13. September 1999 fand beim Berufungswerber mit Unterbrechungen eine weitere abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 99 Finanzstrafgesetz (BGBl. Nr. 129/1958) statt, welche die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1997 umfasste. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) verfassten Bericht hielten die Prüfer unter anderem (es wurden auch Zinsen für ein Privatkonto und nicht zustehender Unterhaltsabsetzbetrag berücksichtigt) folgendes fest:

"Punkt 1 Zuschätzung Erlöse:

Hinsichtlich der geprüften Jahre (beziehungsweise im Nachschauzeitraum) wurden formelle und materielle Buchführungs- beziehungsweise Aufzeichnungsmängel festgestellt, sodass die Bücher (Aufzeichnungen) nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO sind.

Buchhaltung 1993 -1994:

Für die Jahre 1993 u. 1994 konnten keinerlei Unterlagen vorgelegt werden. Laut Auskunft des Abgabepflichtigen wurden die Unterlagen durch einen Wasserschaden in Mitleidenschaft gezogen und in der Folge weggeworfen.

Festgestellte Mängel 1993 und 1994 (Vorprüfung Betriebsprüfungsbericht vom 14. November 1995):

Gerundete Tageslosungen -buchhalterische Privateinlagen zur Vermeidung von Kassafehlbeträgen -Inventuren wurden nicht aufgenommen -geringe ungebundene Privatentnahmen -unregelmäßiger Wareneinkauf.

Tageslosungsermittlung -Grundaufzeichnungen:

Die Tageslosungen werden durch Kassasturz ermittelt. Das Kassabuch wird von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters geführt. Die Einnahmen werden den Losungsaufzeichnungen entnommen. Die Losungsaufzeichnungen wurden im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt.

Inventuren:

Zu den Stichtagen 31.12.1992 bis 31.12.1996 wurden keine Inventuren erstellt. Die Vorräte wurden im Schätzungswege mit jeweils 5.000,00 S angenommen.

Aushilfslöhne:

Von Mitte 1994 bis Juni 1997 waren keine Dienstnehmer beziehungsweise Aushilfen beschäftigt. Laut Auskunft des Abgabepflichtigen wird der Stand in W von ihm, und der Stand in A von der Lebensgefährtin W betrieben. Aushilfen wurden nur fallweise und ohne Entlohnung gegen freie Kost beschäftigt. An Aushilfen wurden folgende Personen genannt: T, Z, R, E. Nach Ansicht des Prüfers ist es nicht glaubwürdig, dass die oben angeführten Personen ohne Entlohnung, nur gegen freie Kost gearbeitet haben. Auch ist anzunehmen dass, das Beschäftigungsmaß über eine bloß fallweise Tätigkeit hinausging.

Begründung: Die Öffnungszeiten betragen: in W: "Mo. -Fr. 8.30 -22.00, Sa. 8.30 -12.00, So. geschlossen", in A: "Mo. -Fr. 8.30 -22.00, Sa. 8.30 -12.00, So. 10.00 -20.00". Es ergibt sich daher eine wöchentliche Öffnungszeiten von 71 Stunden in W u. 81. Stunden in A (ohne Reinigung et cetera). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Frau W zwei Kleinkinder (geboren 1993 und 1996) versorgen musste, und der Berufungswerber als Geschäftsinhaber auch andere Aufgaben (Wareneinkäufe zum Beispiel Pfeiffer; Abrechnungen, Behördengänge, und so weiter) zu erledigen hatte lässt sich ableiten, dass Aushilfen nicht nur fallweise sondern ständig beschäftigt wurden und die Entlohnung nicht nur aus Naturalien bestand. Vom Prüfer wird daher nicht verbuchter Lohnaufwand angenommen und die Richtigkeit der Bücher (Aufzeichnungen) in Abrede gestellt.

Wareneinkauf -Zigaretten:

Einkauf	1993	1994	1995	1996	1997
W	5.466,00	18.791,00	16.591,00	10.633,00	16.140,00
A	1.375,00	4.158,00	0,00	8.138,00	0,00
Summe:	6.841,00	22.949,00	16.591,00	18.771,00	16.140,00

Der Zigaretteneinkauf ist nicht glaubwürdig. 1995 und 1997 erfolgten für A keine Einkäufe. Einkäufe A 1996: Februar/96; April/96; Mai/96; August/96 ab September erfolgten keine Einkäufe mehr. Einkäufe W 1995: Januar/95; April/95; September/95; November/95. Einkäufe W 1996: Februar/96; Juni/96; August/96 ab September erfolgten keine Einkäufe mehr. Einkäufe W 1997: Januar/97, März/97; April/97; Mai/97 ab Juni erfolgten keine Einkäufe mehr. Eine Überprüfung der Einkäufe 1993 und 1994 konnte mangels Unterlagen nicht durchgeführt werden.

Einkauf Spirituosen:

Laut der vorgelegten Preisliste wurden nachstehend angeführte Spirituosen angeboten, denen kein Einkauf gegenübersteht. Obstler; Zwetschkenschnaps, Birnenschnaps, Nussgeist; Dornkaat. Der Spirituoseneneinkauf ist nicht glaubwürdig: Zum Beispiel Rum:

Einkauf	1993	1994	1995	1996	1997
W	nicht	nicht	0 Liter	2 Liter	0 Liter
A	feststellbar	feststellbar	0 Liter	10 Liter	3 Liter
Summe:			0 Liter	12 Liter	3 Liter

Hinsichtlich anderer Sorten wurden Unregelmäßigkeiten im Einkauf festgestellt. Auf die Beilage wird hingewiesen.

Wareneinkauf Bier/BU:

Auf Grund einer Kontrollmitteilung wurde festgestellt, dass in den Jahren 1993 -1998 Biereinkäufe von der BU nicht verbucht wurden. Da die Getränkeerlöse rechnerisch (Umrechnung der gebuchten Wareneinkäufe) ermittelt wurden und sich der Rohaufschlag bei den Speisen im branchenüblichen Rahmen bewegt, wird davon ausgegangen, dass diese Biererlöse nicht erklärt wurden. Nicht verbuchte Einkäufe Bier BU:

Betrag netto	1993	1994	1995	1996	1997
gerundet	46.000,00	61.000,00	31.273,00	107.000,00	139.000,00
Nachschauzeitraum 1-12/198					
gerundet	73.000,00				

Weiters wird angenommen, dass neben den nicht verbuchten Biereinkäufen auch hinsichtlich der anderen Warengruppen nicht aufgezeichnete Einkäufe getätigt und die Erlöse nicht erklärt wurden. Siehe auch vorstehend angeführte Mängel. Es wird daher jährlich ein nicht verbuchter Einkauf in Höhe von 30% angenommen (vergleiche VwGH 11.12.1990, 89/14/0109, VwGH 25.2.1994, 93/17/0406, VwGH 17.2.1995, 94/17/0123).

Auf Grund vorstehend angeführter Feststellungen werden gern. § 184 BAO für die Jahre 1993 bis 1997 Umsatz und Gewinnzurechnungen und für 1-12/1998 (Umsatzsteuernachschauzeitraum) eine Umsatzzurechnung vorgenommen.

Die im Zuge der Betriebsprüfung vom. 14. November 1995 zugerechneten Sicherheitszuschläge werden storniert.

Zusammenfassung der Zuschätzungsbeträge:

Erlöse 10%	1993	1994	1995	1996	1997	1-12/1998
Zurechnung Ust	336.534,00	346.154,00	295.031,00	340.292,00	327.472,00	226.261,00
Erlöse Brutto					360.219,00	
Gewinnzurechnung:	178.772,00	181.020,00	153.906,00	185.865,00	-152.068	

Erlöse 20%	1993	1994	1995	1996	1997	1-12/1998
Zurechnung Ust	279.016,00	355.263,00	289.501,00	476.088,00	555.010,00	416.419,00
Erlöse Brutto					66.012,00	
Gewinnzurechnung	160.565,00	199.825,00	169.930,00	256.355,00	402.951,00	
Erhöhung Wareneinkauf	-118.451,00	-155.434,00	-119.571,00	-219.733,00	-263.061,00	

Kürzung Sicherheitszuschläge laut Vorprüfung	1993	1994	1995
10% Ust	-75.000,00	-20.000,00	-100.000,00
20% Ust	-20.000,00	-20.000,00	0,00

Im Übrigen wurden auf Beilagen die Einkäufe für Spirituosen und Zigaretten, die Rohaufschlagsermittlung und die Kalkulation der einzelnen Warengruppen dargestellt (39 Seiten).

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden für die Umsatz- und

Einkommensteuer 1993 datiert vom 14. Oktober 1999 zugestellt am 18. Oktober 1999 sowie für 1994 bis 1997 datiert vom 15. Oktober 1999 zugestellt am 20. Oktober 1999.

Gegen diese richtet sich die Berufung vom 17. November 1999, in welcher sowohl die Wiederaufnahme der Verfahren als auch die Sachbescheide angefochten werden. Inwieweit sich der Berufungswerber durch die Wiederaufnahme der Verfahren beschwert fühlt, führte er jedoch nicht aus.

Hinsichtlich der Sachbescheide beantragte der Berufungswerber die im Rahmen der Buch- und Betriebsprüfung durchgeführten Umsatz- und Gewinnzurechnungen nicht vorzunehmen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Weiter erklärte der Berufungswerber, dass ihm angelastet worden wäre, von der BU bezogene Bierlieferungen nicht als Wareneingang erfasst zu haben. Es habe sich dabei um angebliche Bierlieferungen an seine Imbissstube in W gehandelt. Ausgehend von diesen ihm zugerechneten Wareneinkäufen seien die bei einem Weiterverkauf dieser Waren erzielbaren Losungen errechnet und davon ausgegangen worden, dass Berufungswerber neben den nicht erfassten Bierbezügen auch Einkäufe anderer Warengruppen nicht erfasst hätte. Aus diesem Grund wäre der Wareneinkauf in Höhe von 30 % des verbuchten Einkaufs aller übrigen Waren seiner Imbissstuben in A und W als zusätzlich nicht erfasster Wareneinkauf angenommen und daraus fiktive Losungen errechnet worden. Die so errechneten Losungen aus den dem Berufungswerber zugerechneten nicht deklarierten Wareneinkäufen und den angesetzten Sicherheitsschlägen zu den verbuchten und erklärten Wareneinkäufen hätten einerseits zu einer Erhöhung der erklärten umsatzsteuerpflichtigen Entgelte und andererseits nach Abzug der als Betriebsausgaben berücksichtigten Aufwendungen für die fiktiven Wareneinkäufe, zu einer entsprechenden Erhöhung der Gewinne und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1993 bis 1997 geführt. Die im Zuge einer früheren Betriebsprüfung zugerechneten Säumniszuschläge seien umsatz- und einkommensmindernd abgerechnet worden. So hätten die Gewinnzuschätzungen gesamt 1993 236.197,00 S, 1994 321.792,00 S, 1995 213.694,00 S, 1996 430.948,00 S, 1997 455.176,00 S und die Entgeltzurechnung damit 21% (1993), 33,17% (1994), 28,12% (1995), 35,26% (1996) und 37,89% (1997) der bisher erklärten Umsätze betragen. Die Umsatz- und Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1993 bis 1997 seien zu Unrecht erfolgt, da der Berufungswerber weder von der BU noch von sonstigen Lieferanten Waren bezogen habe, die nicht als Wareneinkauf in seiner Buchhaltung erfasst worden wären. Es sei ihm aber unmöglich anzugeben, wer diese Bierlieferungen von der BU erhalten hätte, die ihm als Empfänger zugerechnet worden wären. Bemühungen, diesbezügliche Auskünfte von der BU zu erhalten, seien erfolglos geblieben. Wenn bei der BU Getränkeverkäufe aufscheinen

würden, die keinem konkreten Empfänger zugeordnet seien, so könne es doch nur Aufgabe der BU sein, die Empfänger dieser Lieferungen bekannt zu geben. Der Berufungswerber als Nichtempfänger dieser ihm angelasteten "Schwarzeinkäufe" könne nicht beweisen, dass er diese Waren tatsächlich nicht bezogen habe. Es könne aber auch von der Finanzverwaltung der Nachweis nicht erbracht werden, dass der Berufungswerber die ihm angelasteten "Schwarzeinkäufe" vorgenommen habe. Völlig unverständlich und nicht nachvollziehbar sei obendrein die Zurechnung eines 30%-igen Sicherheitszuschlages bei den in der Imbissstube Aschach verbuchten Biereinkäufen. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei das übermittelte Kontrollmaterial hinsichtlich der nicht verbuchten Biereinkäufe als richtig angenommen worden. Da die Imbissstube in A ihr Bier von einer anderen Brauerei beziehe und Kontrollmaterial dieser Brauerei nicht vorgelegen habe, müsse ausgeschlossen werden, dass bei der Imbissstube in A nicht verbuchte Biereinkäufe vorgenommen worden wären. Damit sei aber auch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages zu den erfassten Biereinkäufen und daraus resultierend Umsatz- und Gewinnzurechnungen für die Jahre 1993 bis 1997 nicht schlüssig oder gerechtfertigt. Die aus diesem Grund zugerechneten Entgelte und Gewinnzurechnungen würden 1993 71.93,00 S und 40.419,00 S, 1994 76.350,00 S und 42.912,00 S, 1995 81.228,00 S und 45.126,00 S, 1996 76.162,00 S und 41.010,00 S sowie 1997 85.311,00 S und 62.999,00 S betragen. Die Bankverbindlichkeiten des Berufungswerbers hätten zum Stichtag 31. Dezember 1997 1.296.677,40 S betragen, für die er Zinsen entrichten habe müssen. Er habe zur Finanzierung seiner durchgeführten Investitionen im Jahr 1998 sowohl für seine Imbissstube in A als auch für seine Imbissstube in W mit der BU ein Lieferungsübereinkommen unterzeichnet und daraus einen Rabattvorschuss von je 256.000,00 S (abzüglich 0,8 % Kreditgebühr) erhalten. Er sei mit diesem Übereinkommen die Verpflichtung einer gewissen Mindestabnahmemenge an Bier in beiden Imbissstuben eingegangen. Der durch die jährlich anfallenden Rabatte abzustattende Betrag betrage je 25.600,00 S in den nächsten 10 Jahren. Hätte der Berufungswerber über die ihm im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung zugerechneten Gewinnbeträge verfügt, so wäre es ihm möglich gewesen die notwendigen Investitionen mit Eigenkapital finanzieren können. Wegen der infolge der erhaltenen Rabattvorauszahlungen bestehenden langfristigen Bindung und eingeschränkten Gestionsfreiheit einerseits und aufgrund der zinsenverursachender Bankverbindlichkeiten in nicht unwesentlicher Höhe andererseits, wären "Schwarzeinkäufe" von Getränken und sonstigen Waren wirtschaftlich nicht sinnvoll. Es seien somit die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten Zurechnungen bei den Wareneinkäufen und den sich daraus ergebenden Verkaufserlöse nicht gerechtfertigt. Als Folge davon wäre auch die

Zuschätzung zu den sonstigen Wareneinkäufen und der daraus resultierenden fiktiven Losungen mit Auswirkung auf Umsatz- und Gewinn der betreffenden Jahre nicht zurecht erfolgt.

In einer Beilage zu den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1998 erstellt am 26. November 1999 erinnerte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers daran, dass dieser gegen die Bescheide der Vorjahre in Hinblick auf die Umsatz- und Gewinnzurechnungen Berufung erhoben und im Zuge der Gewinnermittlung 1998 aufgrund einer kalkulatorischen Entgeltsverprobung bei den Erlösen zu 20% Umsatzsteuer 80.000,00 S und bei den Erlösen zu 10% 44.000,00 S zu den Erlösen entsprechend der Aufzeichnungen hinzugerechnet habe.

Das Finanzamt hat dem Berufungswerber in der Folge mit Schreiben datiert vom 29. November 1999 entgegengehalten, dass zwar bei den Steuererklärungen 1998 aufgrund von Kalkulationsdifferenzen 124.000,00 S vom steuerlichen Vertreter den erklärten Erlösen hinzugerechnet worden wären. Die Zuschätzungen bei der vorangegangenen Betriebsprüfung wären jedoch aufgrund nicht verbuchter Wareneingänge und nicht wegen Kalkulationsdifferenzen vorgenommen worden. Es werde beabsichtigt bei den Entgelten zu 20% Umsatzsteuer 404.000,00 S und bei den Entgelten zu 10% Umsatzsteuer 226.000,00 S zuzurechnen. Durch die Erhöhung des Wareneinkaufes um 187.000,00 bei den Umsätzen zu 20% und 104.000,00 S bei den Umsätzen zu 10% ergebe sich eine Gewinnerhöhung von 339.000,00 S.

Dem entgegnete der Berufungswerber mit Schreiben vom 26. Januar 2000, in welchem er nochmals auf die eingebrachte Berufung der Vorjahre verwies und ankündigte, sofern die angekündigten Änderungen durchgeführt würden, dagegen Berufung erheben zu wollen.

Mit dem Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 1998 datiert vom 2. Februar 2000 machte das Finanzamt seine Ankündigungen wahr und verwies in der Begründung auf den Vorhalt vom 29. November 1999.

Gegen die sich daraus ergebenden Auswirkungen richtet sich die Berufung vom 28. Februar 2000. Darin erklärte der Berufungswerber, dass ihm im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung vorgeworfen worden sei, von der BU bezogene Bierlieferungen an die Imbissstube in W nicht als Wareneingang erfasst zu haben. Ausgehend von diesen Wareneinkäufen sei die Losung errechnet und der Umsatzbesteuerung unterzogen worden. Der Bruttowareneinkaufswert dieser Lieferungen habe 87.057,00 S betragen. Es sei davon ausgegangen worden, dass der Berufungswerber neben den nicht erfassten Bierbezügen auch Einkäufe anderer Warengruppen nicht erfasst hätte und es wären aus diesem Grund 30% des

verbuchten Einkaufs aller übrigen Waren in den Imbissstuben A und W als nicht erfasster Wareneinkauf angesehen worden. Auch daraus seien fiktive Erlöse errechnet und eine Gewinnzurechnung vorgenommen worden. Der Berufungswerber gab nochmals an, weder von der BU noch von sonstigen Lieferanten Waren bezogen, die nicht als Wareneinkauf in seiner Buchhaltung erfasst worden wären und wiederholte die Argumentation der Berufung hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1993 bis 1997 (siehe oben). Selbst wenn nicht als Wareneingang verbuchte Biereinkäufe von der BU vorgelegen hätten, wäre es nicht möglich, die Berechtigung ableiten, zu sämtlichen übrigen Wareneinkäufen (mit Ausnahme der verbuchten Biereinkäufe von der Brau Union) einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 30% dieser Wareneinkäufe anzunehmen. Es habe sich dabei um unterschiedlichste Warengruppen gehandelt, die in keiner Weise mit der eingekauften Menge an Bier in Zusammenhang stehen würden.

In der dazu von der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes verfassten Stellungnahme wurde ausgeführt, dass die Zurechnung der nicht aufgezeichneten Biereinkäufe bei der BU für den Stand in W auf Grund des vorliegenden Kontrollmaterials erfolgt wäre. Im Auftrag des Landesgerichtes Linz seien bei der BU Hausdurchsuchungen durchgeführt worden, in Rahmen derer unter anderem auch EDV-Daten beschlagnahmt worden seien. Durch Einvernahmen der Bediensteten der BU und Auswertung der EDV-Daten habe festgestellt werden können, dass Kunden neben Lieferungen, bei den auf den Lieferscheinen beziehungsweise Rechnungen ihre Namen aufgeschienen wären, auf Wunsch auch Lieferungen erhalten hätten, bei denen weder auf den Lieferscheinen noch in den sonstigen Aufzeichnungen der BU der Name des Kunden erwähnt worden sei. Bei der Auswertung der EDV-Daten sei gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und den inoffiziellen Lieferungen an die Kunden herzustellen. Die Vorgangsweise bei Bestellungen mit Erfassung der Letztverbraucherlieferungen sei in der Form gewählt worden, dass die Kundenbestellungen von Verkaufsdamen telefonisch entgegengenommen und diese Bestellungen entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben worden wären. Die Bestellungen seien jedoch in der Weise aufgeteilt worden, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die "inoffiziellen Lieferungen" auf einem Letztverbrauchersammelkonto erfasst wurden. Die Konten, auf denen solche "inoffiziellen" Lieferungen erfasst worden wären, seien meistens als "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname", "Fahrverkauf Ortsname" bezeichnet worden. Die Eingabe der Letztverbraucherlieferung sei entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung erfolgt. Im Anschluss seien Ausdrucke angefertigt worden, auf denen sämtliche

Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet worden seien. Auf diesen Listen sei eine Zuordnung der Letztverbraucherlieferung zum Gastwirt anhand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen beziehungsweise ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich, welche von den Telefonverkaufsdamen vergeben worden wäre, wobei täglich jede Nummer nur einmal verwendet worden wäre. Dieses LKZ sei so gesteuert worden, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt worden wären, welche unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufgeschienen seien und die entsprechenden Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt worden wären. Ebenso seien auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt worden sind, Letztverbraucherbestellungen besonders angeführt (zum Beispiel andere Farbe, mit der Bezeichnung" + ", et cetera). Zusätzlich sei auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt worden. Für den Bierführer sei der Letztverbraucherlieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet worden, damit dieser erkennen konnte, welche Letztverbraucherlieferung zum jeweiligen Kunden gehörte. Diese Vorgangsweise wurde im Zuge von Vernehmungen von Mitarbeitern der BU und zwar von den Telefonverkaufsdamen sowie den LKW-Chauffeuren, niederschriftlich bestätigt. Als Grundlage für die Auswertung und somit die Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen zu den Gastwirten hätten die beschlagnahmten Originaldatensätze der BUÖAG gedient, die nur für die Zusammenführung der Datensätze von Gastwirtlieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen zugeordnet und sortiert worden wären. Dabei sei vor allem auf- beziehungsweise absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum berücksichtigt worden. Um so genannte Kollisionsfälle (Letztverbraucher-Lieferschein mit sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferscheinnummer) ausschließen zu können, sei eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der BU erfolgt, anhand der es möglich gewesen sei, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen. Die Zuordnung sei dadurch überprüft worden, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteikarten, welche ebenfalls zum Teil beschlagnahmt wurden, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen worden seien. Bei dieser Überprüfung hätten sich ausschließlich idente Zuordnungen ergeben. Der Prüfer gehe entsprechend vorstehend angeführter Sachverhalte von der Richtigkeit des Kontrollmaterials aus und sehe die nicht aufgezeichneten Biereinkäufe als erwiesen an. Bei der Zuschätzung des Wareneinkaufs der übrige Warengruppen hätte eine Gegenüberstellung der verbuchten Biereinkäufe mit den nicht verbuchten Bierbezügen von der BU von Juli 1993 bis August 1998 ergeben, dass im rund 70% der Biereinkäufe in W nicht verbucht worden seien. Es seien auch

Mängel beim Spirituosen- und Zigaretteneinkauf festgestellt worden. Die Zurechnung eines 30%-igen Sicherheitszuschlages auf die übrigen Warengruppen ist daher auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerechtfertigt. Richtig sei, dass hinsichtlich der Bierbezüge von der SB keine "Schwarzeinkäufe" für den Imbissstand in A festgestellt worden wären. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass in A keine nicht verbuchten Einkäufe getätigt worden seien; zumal es nicht auszuschließen sei, dass Bier, sonstige Getränke, und so weiter bei dem Prüfer nicht bekannten Lieferanten bezogen wären oder nicht in voller Höhe verbucht worden. Lieferungsübereinkommen mit der Brauerei erübrigt sich eine Stellungnahme, da die Kapitalausstattung des Betriebes in der Entscheidungsfreiheit des Unternehmers liege. Das Eingehen einer Bezugsverpflichtung stehe jedoch nicht im Gegensatz zu den getroffenen Prüfungsfeststellungen. Bei den Aushilfslöhnen sei mit großer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass Lohnzahlungen nicht verbucht worden seien. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs rechtfertigt die Nichtverbuchung von Betriebsausgaben die Annahme von nicht erklärten Erlösen.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2003 brachte der Berufungswerber, nachdem ihm die oben dargestellte Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten worden war, noch vor, dass er sämtliche Einkäufe von der BU als Wareneinkauf verbucht habe und keine sogenannten Schwarzeinkäufe vorliegen würden. Er sei nicht der Empfänger der ihm laut Kontrollmaterial zugewiesenen Letztverbraucherlieferungen der BU. Wer diese empfangen habe, wisse er nicht, wären diesbezügliche Erkundigungen erfolglos geblieben und könne er keinen Negativbeweis antreten. Vielleicht wäre es möglich durch Befragen der LKW-Chauffeure den wahren Empfänger festzustellen. Dass der Prüfer von der Richtigkeit des Kontrollmaterials ausgehe und die von ihm gemachte Zurechnungen als zu Recht erfolgt ansehe, sei von seiner Warte aus verständlich, aber kein Beweis dafür, dass der Berufungswerber tatsächlich Bierlieferungen erhalten habe, die nicht als Wareneinkauf verbucht worden wären. Ebenso reine Annahme sei, dass sonstige nicht verbuchte Wareneinkäufe vorgelegen hätten. In der Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes sei ausdrücklich angeführt, dass hinsichtlich der Bierbezüge von der SB keine Schwarzeinkäufe festgestellt worden wären. Trotzdem seien auch bei der Imbissstube in A Schwarzeinkäufe mit der Begründung angenommen worden, dass ein derartiger nicht oder nicht in voller Höhe verbuchter Warenbezug nicht ausgeschlossen werden könnte. Auch in diesem Punkt sei dem Berufungswerber ein Negativbeweis nicht möglich und auch nicht zumutbar. Der Berufungswerber fühle sich durch die Wiederaufnahme der Verfahren für Umsatz- und

Einkommensteuer 1993 bis 1997 insofern beschwert, als ihm im Zuge des durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens sogenannte Letztverbraucherlieferungen der BU zugerechnet worden wäre, die er nicht bezogen habe, aus deren Zurechnung jedoch mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Umsatz- und Einkommensteuerfestsetzungen in nicht unbeträchtlicher Höhe resultierten hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber hat zwar gegen die bekämpften Bescheide in ihrer Gänze angefochten, jedoch keinerlei Argumente angeführt, aus welchen sich schließen lassen könnte, dass er sich in anderen als den im Folgenden angesprochenen Punkten durch die angefochtenen Bescheide beschwert gefühlt hat. Da auch die Aktenlage keinen Zweifel an der sachlichen und rechtlichen Richtigkeit der anderen Änderungen im Rahmen der Betriebsprüfung und den angefochtenen Bescheiden gegenüber den Abgabenerklärungen entstehen lässt, wird hinsichtlich der Begründung auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 27. September 1999 verwiesen und werden im übrigen nur noch die strittigen Punkte behandelt.

Beschwert fühlt sich der Berufungswerber durch die oben wörtlich wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen, welche zur Schätzung der Umsätze, der Erlöse, des Gewinnes und des Wareneinkaufes, beziehungsweise zum Ansatz von Fremdlöhnen geführt haben.

Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist gemäß § 184 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) dann vorzunehmen, wenn und soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann (Abs. 1 leg. cit.). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (Abs. 2 leg. cit.). Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder 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 Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3 leg. cit.).

Zur Schätzungsberechtigung ist festzuhalten, dass die verschiedenen Elemente, welche im Rahmen der wiederholten abgabenbehördlichen Prüfung des Berufungswerbers als Grund dafür aufgezählt wurden, warum die Grundlagen für die Abgabenerhebung beim

Berufungswerber nicht ermittelt oder berechnet werden konnten, nämlich Aufzeichnungsmängel bei der Kassaführung, Rundung von Tageslosungen, fehlende Grundaufzeichnungen der Tageslosungen, vollständig fehlende Bücher 1993 und 1994 (vergleiche etwa VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003, VwGH 28.5.2002, 98/14/0097, VwGH 16.5.1002, 98/13/0195), jährliches Unterbleiben von Inventuren (vergleiche VwGH 31.3.1998, 93/13/0035), Privateinlagen zur Vermeidung von Kassafehlbeträgen, fehlende Tageslosungen an Tagen, an welchen der Berufungswerber selbst behauptet seine Imbissstube betrieben zu haben (vergleiche etwa VwGH 7.8.2001, 96/14/0118), vollständig fehlende Automatenerlöse, geringe ungebundene Privateinnahmen bei ungeklärter Finanzierung von erheblichen Privatausgaben (vergleiche etwa VwGH 29.1.2003, 97/13/0056), unregelmäßiger Wareneinkauf, Verkauf von Getränken laut Preisliste, welche nicht eingekauft wurden (vergleiche etwa VwGH 19.3.1998, 96/15/0005), angeblich kostenlose Aushilfe von vier Personen bei insgesamt 152 Stunden Öffnungszeit (ohne Einkauf, Reinigung, Führung der Aufzeichnungen, et cetera) der beiden Imbissstuben in der Woche, welche der Berufungswerber mit seiner Lebensgefährtin, welche im Berufszeitraum zwei Kinder zur Welt gebracht hat, alleine betrieben hat, Schwankungen im Zigaretteneinkauf (Unterbleiben für Monate bei einer Imbissstube), welche durch Absatzschwankungen nicht erklärt werden können, ebensolche Schwankungen des Wareneinkaufes bei Spirituosen, beim Berufungswerber nicht auf Kritik gestoßen sind. Vielmehr hat der Berufungswerber alle diese Feststellungen stillschweigend akzeptiert. Jedoch würde jeder einzelne dieser Punkte allein schon zur (Teil-) Schätzung berechtigen (vergleiche Verwaltungsgerichtshof wie oben, nur auszugsweise aus der Fülle der Judikatur zitiert). In Summe bilden alle diese Mängel und Ungereimtheiten jedoch schon alleine die Basis einer Globalschätzung.

Eine solche wurde soweit es das Jahr 1998 betrifft sogar vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers vorgenommen, welcher den Angaben seines Klienten im Rahmen der Abgabenerklärungen auf Basis einer kalkulatorischen Entgeltstverprobung bei den Erlösen zu 20% Umsatzsteuer 80.000,00 S und bei den Erlösen zu 10% Umsatzsteuer 40.000,00 S hinzugerechnet hat. Daraus lässt sich schließen, dass selbst der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers von der Unrichtigkeit beziehungsweise Unvollständigkeit der Aufzeichnungen und Abgabenerklärungen des Berufungswerbers ausgeht.

Im übrigen sind auch die bisher aufgezählten Mängel und Ungereimtheiten weder vom Berufungswerber noch von dessen steuerlichen Vertreter bestritten worden und wurde auch gegen die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung im Zeitraum vom 12. Oktober bis 14. November 1995 erlassenen Abgabenbescheide (Vorprüfung) kein Rechtsmittel erhoben.

Der einzige Punkt, welcher vom Berufungswerber bestritten wird, ist die Berücksichtigung der Endverbraucherbierlieferungen von der BU, welche aufgrund der Erhebungen bei der BU dem Berufungswerber zugerechnet worden sind. Hier bestreitet der Berufungswerber, diese Lieferungen erhalten zu haben und damit eigentlich vorderhand eine Sachverhaltsfeststellung, welche nach § 167 Abs. 2 BAO (*"Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."*) zu bewerten ist.

Nun wurde im Verfahren vom Finanzamt bereits detailliert die technische Vorgangsweise bei der Zuordnung von Endverbraucherlieferungen zu bestimmten Empfänger erläutert, welche aufgrund der Art der Durchführung und der Verprobung keinen Zweifel an deren Richtigkeit offen lässt. Auch der Berufungswerber hat die Methode der Zuordnung nicht in Frage gestellt, sondern bloß weiterhin behauptet, nicht Empfänger dieser Lieferungen gewesen zu sein. Nur am Rande sei angemerkt, dass der steuerliche Vertreter in diesem Punkt mehrmals ausdrücklich die Meinung seines Mandanten wiedergibt, ohne selbst Tatsachenbehauptungen aufzustellen.

Angemerkt wird, dass diese Methode der Überprüfung der sogenannten "Rampenverkäufe" der BU bei Tausenden von Abgabepflichtigen angewendet worden ist und auch in den Medien entsprechenden Wiederhall gefunden hat. Allerdings ist kein einziger Fall bekannt geworden, in welchem die Zuordnung nach Menge und Person sich als Unrichtig herausgestellt hätte. Kern der oben beschriebenen Methode war es eben, die von der BU genau, wenn auch verdeckt, geführten, elektronischen Aufzeichnungen über Endverbraucherlieferungen an Wiederverkäufer wie Gastwirte und ähnliche Berufe, so zu bearbeiten, dass die wahren Empfänger der Bierlieferungen erkennbar wurden. Auch hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Mai 2003 (VwGH 22.5.2003, 2002/16/0269) diese Beweiswürdigung (und auch das daraus folgende Schätzen der Besteuerungsgrundlagen auch bei anderen Warengruppen mit Sicherheitszuschlag) als richtig anerkannt.

Der Berufungswerber konnte dem nichts als die Argumentation, dass er nicht Empfänger der Lieferungen gewesen sei und dies nicht beweisen könne, weswegen es unzulässig sei, ihm diesen Beweis aufzuerlegen, entgegenhalten. Wenn der Berufungswerber nun behauptet ihm werde ein Negativbeweis auferlegt, so ist dies unrichtig. Von einem Negativbeweis kann nur gesprochen werden, wenn verlangt wird, dass die Unrichtigkeit einer ohne Tatsachengrundlage aufgestellten Behauptung zu beweisen. Im Fall des Berufungswerbers würde es ihm aber obliegen, eine Liste von gesammelten Beweisen, nämlich die bei der BU

gesammelten Unterlagen und nicht bloß eine in den Raum gestellte Behauptung zu entkräften. Dies ist ihm jedoch nicht gelungen.

Soweit der Berufungswerber vorschlägt, die Lastkraftwagenfahrer, welche die Bierlieferungen zu den Abnehmern gebracht haben, neuerlich zu vernehmen, ist ihm entgegenzuhalten, dass das Abgabenverfahren (im Gegensatz zum zivil- oder strafrechtlichen Gerichtsverfahren) die Notwendigkeit der unmittelbaren Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht kennt. Da die Lastkraftwagenfahrer im Rahmen der abgabenbehördlichen Ermittlungen bei der BU einvernommen worden sind und die oben beschriebene Vorgangsweise bestätigt haben, erscheint eine wiederholte Einvernahme nicht notwendig.

Im Abgabenverfahren ist nach der ständigen Rechtsprechung (vergleiche VwGH 26.1.1965, 89/16/0186) ausreichend, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber den anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Wendet man dies auf die Endverbraucherbierlieferungen der BU an, muss aufgrund der Beweislage der Darstellung der Prüfungsabteilung des Finanzamtes die weitaus überragende Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zugebilligt werden.

Ist daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber zusätzlich zu den oben angeführten Mängeln der Buchführung beziehungsweise der Aufzeichnungen (ab 1997), jedenfalls 30% der bis dahin erklärten Biereinkäufe bei der BU ebenso wenig wie die daraus geflossenen Erlöse in seine Abgabenerklärung aufgenommen hat. Dies ist angesichts der anderen oben dargestellten Mängel nur ein weiterer Grund für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beim Berufungswerber im Weg einer Globalschätzung.

In den angefochtenen Bescheiden wurden mit der im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 27. September 1999 in der Anlage I dargestellten rechnerischen Methode 30% bei den Einkäufen und Erlösen aller Warengruppen hinzugerechnet und die bei der Vorprüfung angewendeten Sicherheitszuschläge zurückgerechnet.

Dies ist eine Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages, der eine Variante der Globalschätzung ist. In der Wahl der Schätzungsmethode ist die Behörde grundsätzlich frei. Ziel dieses Schrittes ist es allerdings den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (vergleiche VwGH 28.5.2002, 99/14/0021: *"Wenn es auch das Ziel jeder Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, so ist doch jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent [vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 1998,*

97/15/0076]."). Nun wurde bereits bei der Vorprüfung und wie aus dem Arbeitsbogen des Prüfers ersichtlich, auch im Rahmen der hier angefochtenen Prüfung versucht, im Weg der Nachkalkulation die korrekten Besteuerungsgrundlagen zu berechnen, so wie dies sogar der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers für das Jahr 1998 getan hat. Allerdings bleiben die sich daraus ergebenden Zuschätzungen weit unter den Werten, welche sich aus den nachgewiesenen Verkürzungen beim Biereinkauf bei der BU ergeben. Dies ist auch verständlich, da eine kalkulatorische Schätzung im Prinzip von der Richtigkeit der erklärten Wareneinkäufe ausgeht. Hat der Berufungswerber aber nachgewiesen nicht bloß seine Erträge zu gering erklärt, sondern den Wareneinkauf um ein Drittel bei den Biereinkäufen der BU niedriger angegeben als er tatsächlich war, liegt es nahe davon auszugehen, dass der Berufungswerber auch bei anderen Warengruppen in gleicher Weise vorgegangen ist.

Auch das Argument, der Berufungswerber hätte keinen Bierbezugsvertrag mit der BU abgeschlossen, wenn er über entsprechende ("schwarze", den Abgabenbehörden nicht erklärte) Einnahmen und daher Finanzmittel verfügt hätte, kann ihm in diesem Zusammenhang keinen Vorteil einbringen. Die im Vorhinein gewährten Rabatte haben nämlich nicht nur die Liquidität des Berufungswerbers erhöht, sondern diesem auch einen wesentlichen Zinsvorteil in Form eines kostenlosen Kredites gebracht, weswegen im gleichen Gewerbe wie der Berufungswerber Tätige auch ohne finanzielle Not solche Bierbezugsverträge abschließen.

Der Judikatur folgend wäre es auch am Berufungswerber gelegen gewesen, die Richtigkeit der Behauptung, er hätte neben den aufgezeichneten Einkäufen keine anderen vorgenommen, zu beweisen, da er wie oben dargestellt, aufgrund seiner Aufzeichnungsmängel Anlass zur Schätzung gegeben hat (VwGH 16.5.2002, 98/13/0195: *"Liegt eine im Sinne des § 184 BAO zur Schätzung Anlass gebende Mangelhaftigkeit der Buchführung vor, ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, den Nachweis der materiellen Richtigkeit seiner Buchhaltung zu erbringen."*).

Im konkreten Fall wurde dem Berufungswerber nachgewiesen, dass er 30% der Wareneinkäufe (Bier) bei der BU nicht in seine Aufzeichnungen einbezogen hat. Dies gibt Anlass dazu anzunehmen, dass der Berufungswerber auch bei anderen Bierlieferanten und Warengruppen in gleicher Weise vorgegangen ist. Nahezu Sicherheit erlangt man, wenn man die anderen oben mehrmals beschriebenen Aufzeichnungsmängel des Berufungswerbers bedenkt. Auch in der Judikatur wird dieser Gedankengang in ähnlichen Fällen wiedergegeben (VwGH 19.3.2002, 98/14/0026: *"Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung (Hinweis E 26.11.1996, 92/14/0212), weil davon auszugehen ist, dass bei*

mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind⁷⁾. Was die Höhe des Sicherheitszuschlages angeht, sind die nachgewiesenen Verkürzungen bei den Biereinkäufen die Messlatte und hat der Berufungswerber auch nicht hilfsweise Argumente vorgebracht, welche diese Höhe in Frage stellen würden, sondern immer nur generell die Richtigkeit seiner (zum Teil nicht vorgelegten und nicht geführten) Aufzeichnungen behauptet (vergleiche VwGH 28.11.2001, 96/13/0210: "Eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind. ⁷⁾).

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass wie oben detailliert ausgeführt, der Berufungswerber durch die Mangelhaftigkeit seiner Aufzeichnungen, welche verhindert hat, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung unmittelbar ermittelt werden konnten, Anlass zur Schätzung dieser Grundlagen der Abgabenerhebung, gegeben hat. Diese Mängel haben ein Ausmaß erreicht, welche eine im Rahmen der einer Schätzung innewohnenden Unsicherheit nur im Weg einer Globalschätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahekommendes Ergebnis ermöglichten. Als Maß diente dazu die beim Einkauf bei der BU festgestellte Verkürzung, welche auf Grund der naheliegenden Annahme, dass der Berufungswerber bei der gleichen Warengruppe in der anderen Imbissstube und bei anderen Warengruppen in gleicher Weise vorgegangen ist und war daher die Berufung hinsichtlich der Sachbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1998 abzuweisen.

Soweit es die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1997 angeht, ist festzuhalten, dass ein Verfahren unter anderem dann von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen ist, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, welche im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe verweisen die Bescheide vom 14. und 15. Oktober 1999 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1997 auf den Prüfungsbericht der abgabenbehördlichen Prüfung. Darin werden die Tz 16, 26 und 35 als Wiederaufnahmegründe genannt, welche wieder auf den Punkt 1 der

Anlage I zum Prüfungsbericht (Niederschrift über die Schlussbesprechung) verweisen, der oben wörtlich dargestellt worden ist und Buchführungsmängel insbesondere die nicht erklärten Wareneinkäufe bei der BU aufzählt.

Im Rahmen der Vorprüfung und beim Erlassen der darauf basierenden Bescheide beziehungsweise den anderen ursprünglichen Bescheiden war jedenfalls der nicht erklärte Wareneinkauf bei der BU nicht bekannt. Wäre dieser Umstand beim Erlassen der ursprünglichen Bescheide bekannt gewesen, hätten diese bei gleicher und richtiger rechtlicher Würdigung (wie in den jetzt angefochtenen Bescheiden, siehe oben) einen im Spruch den jetzt angefochtenen Bescheiden gleichlautenden Inhalt gehabt und sich daher wesentlich von den ursprünglichen Bescheiden unterschieden. Die der Wiederaufnahme zugrundeliegende Tatsache der bis dahin nicht einbekannten Einkäufe bei der BU waren auch die Basis der in der Folge vorgenommenen Schätzung und bildet das Ergebnis die steuerrechtlichen Folgen des Wiederaufnahmegrundes ab, sodass sich die Frage eines Missverhältnisses zwischen Wiederaufnahmegrund und den Auswirkungen der steuerlichen Wirkungen der Wiederaufnahme nicht stellen kann. Darauf, dass Ziel der Wiederaufnahme es war, der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben (vergleiche auch Ritz, Bundesabgabenordnung⁴, Rz 38f zu § 303), wird schon im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung richtig hingewiesen und war daher die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, 4. Oktober 2003