



GZ. RV/2146,2147-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Oliver Koch, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24.9.1993 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist das Gastgewerbe, der Handel mit Waren aller Art, Handelsvertretungen und Beteiligungen an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen. Alleinige Gesellschafterin ist A, Geschäftsführer sind die Alleingesellschafterin sowie B.

Im Zuge einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG im Zeitraum März bis September 2000 durchgeführten Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 konnten Verknüpfungen zu dem durch die Finanzverwaltung aufgedeckten "Bierskandal" hergestellt werden. Die Bw. war Kunde der Fa. C, bei der im Rahmen von Hausdurchsuchungen unter anderem auch EDV-Dateien beschlagnahmt worden waren. Durch Einvernahmen von Bediensteten und der Auswertung der EDV-Daten konnte festgestellt werden, dass Kunden neben Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihre Namen aufschienen, auf Wunsch auch Lieferungen erhielten, bei denen weder auf den Lieferscheinen noch in den sonstigen Aufzeichnungen der Fa. C der Name des Kunden aufschien. Im Zuge der Auswertung der EDV-Daten gelang es, Verknüpfungen zwischen den offiziellen und den inoffiziellen Lieferungen an die Kunden herzustellen. Bestellungen mit Erfassung der Letztverbraucherlieferungen wurden von den Verkaufsdamen der Fa. C telefonisch entgegen genommen, wobei diese Bestellungen entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben wurden. Diese Bestellungen wurden jedoch in der Weise gesplittet, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die "inoffiziellen Lieferungen" auf einem Letztverbraucher-Sammelkonto erfasst wurden. Die Konten, auf denen solche "inoffiziellen" Lieferungen erfasst wurden, wurden zumeist wie folgt bezeichnet: "Diverse Letztverbraucher Ortsname", "Gemeindeortsname", oder "Fahrverkaufsortsname".

Die Eingabe der LV-Lieferung erfolgte entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung. Im Anschluss wurden Ausdrucke (sogenannte Ladevorschlagslisten bzw. Auftragsscheine für die KUBU) angefertigt, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach den jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet wurden. Auf diesen Listen war eine Zuordnung der LV-Lieferung zum Gastwirt an Hand einer Kennzahl (Lieferkennzeichen bzw. Adresskennzeichen) ersichtlich. Diese Kennzahl wurde von den Telefonverkaufsdamen vergeben, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer täglich nur einmal vorkam. Dieses Lieferkennzeichen wurde so gesteuert, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt wurden, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufschienen und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt wurden. Ebenso wurden auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt wurden, Letztverbraucherbestellungen besonders angeführt (z.B. mit einer anderen Farbe, mit der Bezeichnung "+", etc.). Zusätzlich wurde auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen vermerkt. Für den Bierführer wurde der Letztverbraucherlieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet, damit er erkennen konnte, welche Letztverbraucherlieferung zum

Kunden gehörte. Diese Vorgangsweise wurde im Zuge von Vernehmungen von Mitarbeitern der Fa. C, speziell Telefonverkaufsdamen und LKW Chauffeuren, niederschriftlich bestätigt.

Als Grundlage für die Auswertung und somit die Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen zu den Gastwirten dienten die beschlagnahmten EDV-Daten. Dabei handelte es sich um Originaldatensätze der Fa. C, die von der Systemprüfung nur zugeordnet und sortiert wurden. Die Zusammenführung betraf Datensätze von Gastwirtelieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen. Dabei wurden Datensätze mit auf- bzw. absteigenden Lieferscheinnummern, gleiche Fuhrscheinnummern sowie mit gleichem Datum insbesondere berücksichtigt. Um Kollisionsfälle (zu einem Letztverbraucherlieferschein gab es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäuferlieferscheinnummer) ausschließen zu können, erfolgte eine weitere Zuordnung auf Grund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der Fa. C, an Hand der es möglich war, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen. Überprüft wurde diese Zuordnung dadurch, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteikarten, die ebenfalls zum Teil beschlagnahmt worden waren, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen wurden. Bei diesen Überprüfungen ergaben sich ausschließlich idente Zuordnungen. Die Auswertung des für die Bw. vorliegenden Kontrollmaterials für die Jahre 1994 bis 1998 ergab, dass die gekaufte Ware einerseits nicht im Aufwand des Unternehmens enthalten war und andererseits die entsprechenden Verkaufserlöse fehlten. Dieser Sachverhalt wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. vorgehalten und die Auswertung der gesicherten Daten in Kopie übergeben.

An weiteren Buchführungsmängel stellte die Betriebsprüfung fest, dass die zu den geprüften Stichtagen vorgelegten Inventuren bei den Getränken (Bier und Spirituosen) teilweise nur wertmäßige Erfassungen und keine mengenmäßigen Aufgliederungen auswiesen. Die Tageslosungen wurden mittels täglich geführter Stricherlisten ermittelt, die Erlöse aus Flaschenbier wurden auf dieser Liste nicht gesondert ausgewiesen. Daher gelangte die Betriebsprüfung zur Auffassung, dass die Tageslosungen nicht vollständig erfasst worden sein konnten.

Bei Rückverfolgung der einzelnen Inventurwerte nach Sparten (Bier, Wein, Spirituosen) wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass die in den Inventuren ausgewiesenen Bestände bzw. von der Betriebsprüfung "rückerrechneten" Warenmengen niemals Lagerbestand gewesen sein konnten, da keine entsprechenden Lagerkapazitäten vorhanden waren (z.B. Lagerbestand an Bier per 31.12.1995 – 23 Fässer, obwohl laut Belegen mindestens 1 Fass Einkauf pro Woche) und auch die Haltbarkeit der einzelnen Getränke nicht mit dem Lagerzeitraum laut Inventur korrespondierte (z.B. der Inventurbestand von Bier zum 31.12.1995 beinhaltete den Biereinkauf aus dem August 1995).

Aufgrund der o.a. formellen und materiellen Mängeln gelangte die Betriebsprüfung zur Auffassung, dass die Bücher und Aufzeichnungen i.S. von § 131 BAO nicht ordnungsgemäß wären. Ebenso bestand für sie gem. § 163 BAO der begründete Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1994 bis 1998 wurden daher gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und die sich ergebenden Verluste für diese Jahre für nicht vortragsfähig erklärt.

Aufgrund des von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhaltes wurden für die Jahre 1994 bis 1998 Umsatzzuschätzungen vorgenommen. Die detaillierten Berechnungsgrundlagen wurden dem steuerlichen Vertreter und der Bw. mit Schreiben vom 25.7.2000 übermittelt.

Die Daten des Kontrollmaterials betreffend die Fa. C wurden insofern ausgewertet, dass an Hand der in der Buchhaltung nicht erfassten Einkäufe (Bier und alkoholfreie Getränke) und Verkaufspreise laut Preislisten ein Verkaufserlös ermittelt wurde. Bei der Ermittlung des Erlöses für Bier wurden 5% für Schwund und Eigenverbrauch (branchenüblich) berücksichtigt. Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wurde durch den steuerlichen Vertreter beantragt, folgende bedeutsame erlösmindernde Umstände zu berücksichtigen:

	Fässer	
1994-1995:	30	Abgabe an D
1994-1997:	40	Unentgeltlicher Ausschank an Fußballclubs (Sponsoring)
1994-1998:	35	Happy Hour einmal wöchentlich
1994-1998:	34	Feiern und andere unentgeltliche Abgaben
1994-1998:	10	Offene Zechen, Diebstahl
1996:	15	Verderb von Bierfässern
Gesamt	164	

Die Anzahl der im Prüfungszeitraum gekauften aber nicht verbuchten Fässer betrug 144 Stück. Da für den Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen über die zum Teil Gratisabgaben vorlagen und auch im Rechenwert keinen Niederschlag fanden, konnte es sich bei den oben angeführten Mengen nur um geschätzte Zahlen handeln. Zur Untermauerung dieser Umstände wurden Zeugen namhaft gemacht. Am 16.6.2000 wurden 8 Zeugen niederschriftlich einvernommen, eine Kopie der Einvernahme wurde mit Schreiben vom 8.8.2000 dem steuerlichen Vertreter übermittelt.

Hinsichtlich der Abgabe an die Fa. D wurde angeführt, dass die Bierfässer direkt für D (seit 19.10.1995 in Liquidation) bei der Brauerei mitgekauft und jeweils direkt deren Geschäftsführer übergeben worden wären. Bei der Einvernahme des zu diesem Punkt namhaft gemachten Zeugen E (eines ehemaligen Geschäftsführers der Fa. D) gab dieser bekannt, dass D nur von Anfang bis Mitte Juli 1994, danach keine Geschäftstätigkeit im Rahmen der

Gesellschaft ausgeübt hätte. Da der Geschäftsführer der Bw. B ein guter Bekannter gewesen wäre, hätte E für diverse Privatfeste im Jahre 1996 des öfteren 50 Liter Fässer der Marke F vom Kaffeehaus der Bw. zum Einzelpreis von S 900,00 bzw. S 1.000,00 abgeholt. Laut dessen Aussage wäre es möglich, dass auch im Jahre 1997 noch diese Art von Bierkäufen stattgefunden hätte. Insgesamt wären in etwa 20 Fässer gekauft worden.

Hinsichtlich des unentgeltlichen Ausschanks an die Fußballclubs G und H erklärten deren informierte Vertreter I und J, dass Freibier nach den Wochenendspielen im Kaffeehaus der Bw. ausgeschenkt worden wäre. Es hätte sich dabei um eine geschlossene Runde gehandelt, da das Kaffeehaus Samstag und Sonntag geschlossen gewesen wäre, für Schnäpse und Zigaretten hätte bezahlt werden müssen.

Hinsichtlich der einmal wöchentlich stattgefundenen "Happy Hour" bestätigten von den elf namhaft gemachten Zeugen 5 niederschriftlich Befragte das Vorbringen der Bw.

Hinsichtlich des Ausschanks von Freibier anlässlich von Feiern der beiden Geschäftsführer zu besonderen Anlässen und der Gratisabgabe von Fässern an Bauarbeitern wurden der Betriebsprüfung Aufzeichnungen aus dem Jahre 2000 vorgelegt, die anlässlich einer Abschiedsfeier für einen Stammgast, zum Osterfest und dem Geburtstag von A geführt worden waren. Weiters wurde ein Zeuge betreffend Freibier für Bauarbeiter namhaft gemacht, der das Vorbringen der Bw. bestätigte. Auch die betreffend der "Happy Hour" einvernommenen Zeugen bestätigten, dass Feiern für Stammgäste veranstaltet worden wären.

Hinsichtlich Zechprellereien und offener Zechen bestätigten Stammkunden, dass sie "Aufschreiben lassen" hätten können und wurden drei Zeugen sowie A namhaft gemacht. Die Zeugen bestätigten, dass Konsumationen, die nicht bezahlt worden wären, in ein Heft bzw. auf Zetteln vermerkt worden wären. Diese Aufzeichnungen wären jedoch von der Bw. nicht vorgelegt worden.

Zum Verderb von Bierfässern gab die Bw. bekannt, dass durch deren Lagerung im Nebenlokal des im Dezember 1995 verstorbenen Herrn K 15 Fässer verdorben wären, da der Zutritt zu diesem Lokal erst wieder im Frühjahr 1996 möglich gewesen wäre.

Zusammenfassend stellte die Betriebsprüfung fest, dass zwar Zeugenaussagen das Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände (mit Ausnahme der Aussage des E) bestätigten, jedoch keine Aufzeichnungen über diese Umstände vorlägen und diese auch im Rechenwerk keinen Niederschlag gefunden hätten. Die Betriebsprüfung könnte daher den Ansatz dafür nur im Schätzungswege ermitteln. Die Anzahl der laut Antrag gratis abgegebenen Fässer würde ca. 164 Stück, das wären 44% des gesamten Biereinkaufs, betragen, ein Prozentsatz, der mit der Lebenswirklichkeit keinesfalls übereinstimmen könnte.

Für Schwund und Eigenverbrauch wären für all die Jahre der Betriebsprüfung bereits 5% berücksichtigt worden. Zusätzlich wären für die vorgebrachten Umstände unter Berücksichtigung der Zeugenaussagen durchschnittlich 6% in Ansatz gebracht worden. Für die Jahre 1995 und 1996 erfolgte eine Umsatzerhöhung bei den Getränken in Form der Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 10%. Für 1997 erfolgte im Rahmen einer zuvor stattgefundenen Betriebsprüfung eine Zuschätzung in Höhe von S 57.600,00. Die nunmehrige Gesamtzuschätzung erfolgte auf Basis des Kontrollmaterials abzüglich der bisherigen Zuschätzung. Für die Jahre 1994 und 1998 wurde ein Sicherheitszuschlag von 10% zugeschätzt.

	Erlöse	1994		1998
		S		S
	Küche	42.610,91		69.349,10
	Kaffee, Tee	128.581,82		159.933,65
	AF	58.487,51		72.197,50
	Bier	111.594,99		144.026,67
	Wein, Sekt	78.361,67		83.139,17
		25.087,50		17.070,83
	Spirituosen	57.700,83		34.554,16
	Rauchwaren	32.695,84		31.080,84
		535.121,07		611.351,92
	Getränke	331.232,50	206.961,66	21.000,00
	Küche, Kaffee, Tee		229.282,75	23.000,00
	dav. 10%	33.000,00		

Die Bemessungsgrundlagen zu 20% und zu 10% wurden wie folgt erhöht:

	1994	1995	1996	1997	1998
Bem.grl.zu 20%	S	S	S	S	S
<i>aufgrund KM</i>					
Bier	10.900,00	73.400,00	79.000,00	49.700,00	70.300,00
Alkoholfrei	1.300,00	5.100,00	500,00	0,00	500,00
Erh. Bem.grl. 20%	12.200,00	78.500,00	79.500,00	49.700,00	70.800,00
Sicherheitszuschlag	33.000,00				21.000,00
Zuschätzung lt. Bp	45.200,00	78.500,00	79.500,00	49.700,00	91.800,00
USt	9.040,00	15.700,00	15.900,00	9.940,00	18.360,00
btto lt. Bp	54.240,00	94.200,00	95.400,00	59.640,00	110.160,00
Bem.grl.zu 10%					
Sicherheitszuschlag					23.000,00
Zuschätzung lt. Bp					23.000,00
USt					2.300,00
btto lt. Bp					25.300,00
USt gesamt	71.240,00				

Zuschätzung Vor-Bp		34.000,00	36.300,00	57.600,00	
Gesamt	45.200,00	112.500,00	115.800,00	107.300,00	114.800,00
USt inkl. Vor-Bp	9.040,00	22.500,00	23.160,00	21.460,00	20.660,00
gesamt	96.820,00				

Die Betriebsprüfung ermittelte daraus den Umsatz wie folgt:

	1994	1995	1996	1997	1998
Bem.grl.zu 20%	S	S	S	S	S
lt. Vlg.	410.928,35	465.162,68	498.624,79	574.396,65	428.402,53
+ Tz 20	45.200,00	78.500,00	79.500,00	49.700,00	91.800,00
lt. Bp	456.128,35	543.662,68	578.124,79	624.096,65	520.202,53
Bem.grl.zu 10%					
lt. Vlg.	174.374,58	180.830,96	194.172,70	254.744,52	235.282,73
+ Tz 20					23.000,00
lt. Bp	174.374,58	180.830,96	194.172,70	254.744,52	258.282,73
Gesamt	630.502,93	724.493,64	772.297,49	878.841,17	778.485,26

An bilanzmäßigen Änderungen wurden die Feststellungen der vorher stattgefundenen Betriebsprüfung für den Zeitraum 1995 bis 1997 in der Handelsbilanz per 31.12.1998 im Rahmen der Prüferbilanz berücksichtigt. An außerbilanzmäßigen Änderungen wurden die Bruttoumsatzzuschätzungen abzüglich des Bruttowareneinkaufs inklusive Kapitalertragsteuer als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert. Der Wareneinkauf setzte sich aus dem Wareneinkauf bei der Fa. C und einem rechnerisch ermittelten Wareneinkaufswert für die Sicherheitszuschläge zusammen.

	1994	1995	1996	1997	1998
	S	S	S	S	S
Zuschätzung btto	54.240,00	94.200,00	95.400,00	59.640,00	135.460,00
- WEK btto KM	-4.748,00	-35.756,00	-38.734,00	-52.785,00	-34.370,00
- WEK btto	-9.400,00				-9.400,00
	40.092,00	58.444,00	56.666,00	6.855,00	91.690,00
33,333% KESt			9.444,00	2.285,00	30.563,00
28,205% KESt	11.308,00	16.484,00	7.991,00		
Verdeckte Ausschüttung	51.400,00	74.928,00	74.101,00	9.140,00	122.253,00

Hinzurechnung verdeckte Ausschüttung lt. Betriebsprüfung:

	1994	1995	1996	1997	1998
	S	S	S	S	S
lt. Veranlagung		39.872,00	43.363,00	118.076,00	48.133,00
+ Tz 23	51.400,00	74.928,00	74.101,00	9.140,00	122.253,00
lt. Bp	51.400,00	114.800,00	117.464,00	127.216,00	170.386,00

An Kapitalertragssteuer errechnete die Betriebsprüfung wie folgt:

	1994	1995	1996	1997	1998
	S	S	S	S	S
KESt	11.308,00	16.484,00	17.435,00	2.285,00	30.563,00

Mit Bescheiden vom 27.9.2000 wurden die Verfahren wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 mit S 13.512,00, S 78.369,00, S 86.433,00, S 87.695,00 und mit S 87.842,00, und die Körperschaftssteuer für die Jahre 1994 bis 1998 mit S 15.000,00, S 15.000,00, S 15.000,00, S 34.832,00 und mit S 71.638,00 festgesetzt.

Mit Bescheiden vom 2.10.2000 wurde die Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1.1. bis 31.12.1994 in Höhe von S 11.308,00, von 1.1.1995 bis 31.12.1997 in Höhe von S 84.698,00 und von 1.1. bis 31.12. in Höhe von S 42.596,00 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 25.10.2000 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung hinsichtlich der Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide betreffend die Jahre 1994 bis 1998 ein. Sie begründete dies zunächst nach Darstellung der Rechtsgrundlagen für Bescheiderlassung und Schätzung mit dem Umstand, dass mit Schriftsatz vom 26.4.2000 detailliert mehrere erlösmindernde Umstände vorgebracht worden wären. Dies wäre detailliert erörtert worden, wäre teilweise aktenkundig, in diesem Zusammenhang mit Beweisantrag vom 23.5.2000 auch Urkunden in Vorlage gebracht sowie über 20 Zeugen mit ladungsfähigen Adressen namhaft gemacht worden. Mit neuerlichem Schriftsatz vom 27.7.2000 wäre nochmals ausdrücklich auf dieses Vorbringen samt Beweisanboten hingewiesen worden, eine Zustellung der Niederschriften über die bisherigen Einvernahmen und eine Berücksichtigung all dieser Umstände (Punkte 3. a) bis f) im Schriftsatz vom 26.4.2000) beantragt worden, nachdem die Abgabenbehörde bekannt gegeben hätte, dass den vorgebrachten Umständen insofern entsprochen werde, als durchschnittlich 6% des Biereinkaufs anerkannt würden. Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.9.2000 wäre dem gesamten bezüglichlichen Vorbringen über die erlösmindernden Umstände auch in den Ergebnissen des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens entsprochen worden. Die Einvernahmen der Zeugen hätten auch bestätigt, dass Freibier nach den Wochenendspielen ausgeschenkt und es sich um geschlossene Runden gehandelt hätte, zumal das Lokal Samstag und Sonntag geschlossen gewesen sei. Zur Happy-Hour-Aktion wären fünf Zeugen niederschriftlich befragt worden, die dies allesamt bestätigt hätten. Ebenso hätten Zeugeneinvernahmen bestätigt, dass Feiern zu besonderen Anlässen mit Freibierausschank stattgefunden hätten sowie dass Gratisfässer an Bauarbeiter verabreicht worden wären. Auch wären durch die Zeugen die Feiern für Stammgäste bestätigt worden. Im Übrigen wäre von der Behörde anerkannt worden, dass zur Untermauerung bzw. zur Möglichkeit einer realistischen Hochrechnung Aufzeichnungen aus dem Jahr 2000 vorge-

legt worden wären, die anlässlich einer Abschiedsfeier für einen Stammgast sowie anlässlich des Osterfestes und des Geburtstages der Gesellschafter-Geschäftsführerin geführt worden wären. Weiters hätten mehrere Zeugen den Umstand von Zechprellereien bzw. offenen Zechen aus sonstigen Gründen bestätigt. Die Betriebsprüfung hätte auch die Feststellung, dass Bierfässer im Nebenlokal des im Dezember 1995 verstorbenen Herrn K gelagert worden wären, wobei 15 Fässer verdorben wären, weil ein Zutritt zu diesem Lokal erst wieder im Frühjahr 1996 möglich gewesen wäre, übernommen. Insgesamt hätte die Abgabenbehörde I. Instanz festgestellt, dass die Zeugenaussagen das Vorliegen der berücksichtigungswürdigen Umstände bestätigt hätten.

Im Ergebnis wäre jedoch das diesbezügliche Vorbringen in den angefochtenen Bescheiden nicht berücksichtigt worden, stattdessen wäre in unnachvollziehbarer Weise pauschal 6% des Biereinkaufes in Ansatz gebracht worden. Dies wäre offenbar damit begründet worden, dass zuvor keine diesbezüglichen Aufzeichnungen geführt bzw. diese Umstände nicht schon vor der Betriebsprüfung releviert worden wären. Weiters würde eine Berücksichtigung dessen, was offenbar selbst nach Auffassung der Behörde in gesetzeskonformer Weise zu berücksichtigen wäre, etwa 44% des gesamten Biereinkaufs betreffen, was mit der Lebenswirklichkeit keinesfalls übereinstimme.

Die Bw. vertrat die Ansicht, dass die tatsächlich beträchtlichen erlösmindernden Umstände nicht vor Aufkommen der Letztverbraucher-Lieferungsproblematik releviert hätten werden können, da die unentgeltlichen Abgaben und sonstigen Erlösausfälle derartig beträchtlich gewesen wären, dass sie seinerzeit mit dem deklarierten Wareneinsatz gar nicht erklärt hätten werden können. Dies wäre einer Selbstbezichtigung gleichzuhalten gewesen. Im übrigen gäbe es keine Lebenswirklichkeit zur Relation zwischen Wareneinsatz und unentgeltliche Abgaben – bzw. Erlösausfällen bzw. hätte die Abgabenbehörde derartige entscheidungswesentliche und als erwiesen anzunehmende Umstände auch dann zu berücksichtigen, wenn dies zu einer noch so großen Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führen würde. Die Bw. stellte den Antrag, die o.a. Bescheide ersatzlos aufzuheben.

In ihrer Stellungnahme hielt die Betriebsprüfung der Bw. entgegen, dass die Bw. selbst angäbe, dass die Erlösausfälle mit dem "seinerseits deklarierten Wareneinsatz" nicht erklärt werden hätten können. Somit würde sie selbst die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung bestätigen. Im übrigen wäre im Betriebsprüfungsbericht (TZ. 19) die Schätzungsmethode erläutert und auch im Detail auf die beantragte Erlösminderung eingegangen worden. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass die Zeugenaussagen (mit Ausnahme der Aussage des E) das Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände dem Grunde nach bestätigen würde, über die Höhe der Gratisabgaben im Prüfungszeitraum jedoch keine Aufzeichnungen (auch

keine "Schwarzaufzeichnungen") geführt worden wären. Die sogenannte verbilligte "Happy Hour-Aktion" hätte in den vorgelegten Grundaufzeichnungen ("Stricherllisten") keinen Niederschlag gefunden. Hier wären nur die offiziellen Preise und Getränkeabgaben aufgezeichnet worden. Die Betriebsprüfung hätte daher den Ansatz der Erlösausfälle nur im Schätzungsweg ermitteln können. Für Schwund und Eigenverbrauch wären für alle Jahre 5 % berücksichtigt worden. Zusätzlich wären für die vorgebrachten Umstände unter Berücksichtigung der Zeugenaussage durchschnittlich 6% in Ansatz gebracht worden. Insgesamt wären laut Antrag ca. 164 Fässer Bier gratis abgegeben worden, eine Anzahl, die mangels Vorliegen der Aufzeichnung durch die Bw. ebenfalls nur im Schätzungsweg hätte ermittelt werden können. Die behauptete Gratisabgabe würde rechnerisch 44% des gesamten Biereinkaufs betragen. Es würde sich hier offensichtlich um eine reine Schutzbehauptung handeln, da dieser Prozentsatz weder der Lebenswirklichkeit entspräche, noch einem Branchenvergleich standhalten könnte.

Mit Schreiben vom 21.12.2000 wurde der Bw. die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung übermittelt, eine solche erfolgte jedoch nicht.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, der unter anderem den Schriftverkehr mit der Bw. sowie die von der Bw. beantragten Zeugeneinvernahmen enthält, Einsicht genommen .

Der Geschäftsführer der Fa. D äußerte sich beispielsweise zu den Verkäufen dahingehend, dass er ca. 20-mal alle 14 Tage im Jahr 1996, vor allem in den Sommermonaten Bierfässer abgeholt und immer zwischen S 900,00 bzw. S 1.000,00 pro Fass bezahlt hätte. Er räumte auch ein, dass im Jahr 1997 noch diese Art von Bierkäufen stattgefunden hätte, insgesamt wären in etwa 20 Fässer gekauft worden.

Hinsichtlich der Förderung der Sportvereine gaben die befragten Zeugen an, dass jeweils nach den Fußballspielen, was ca. 2-mal im Monat der Fall gewesen wäre, entweder Freitag oder Samstag, im Kaffee der Bw. Freibier ausgeschenkt worden wäre. Ein zweiter Zeuge bestätigte die Tatsache der Einladung nach den Wochenendspielen und beschrieb den Kreis der Eingeladenen auf ca. 15 bis 25 Personen, an die Freibier und alkoholfreie Getränke ausgeschenkt worden wären. In den Jahren 1994 bis 1997 wäre dies ca. 2 bis 3 mal im Monat der Fall gewesen. Die Eingeladenen wären auch eine geschlossene Runde gewesen da das Kaffeehaus Samstag und Sonntag geschlossen gewesen wäre.

Aus der Aussage eines Poliers einer Baufirma geht hervor, dass dieser in den Jahren 1994 bis ungefähr 1998 viermal im Jahr 50-Liter-Fässer Bier kostenlos erhalten hätte, da die Bau-

besprechungen regelmäßig im Lokal der Bw. stattgefunden hätten. Aufgefallen wären diesem Zeugen auch die Happy Hour Aktionen im Kaffeehaus.

Aus der Aussage eines Versicherungsvertreters geht hervor, dass die Geschäftsführer öfters "Happy Hours" bzw. Feste für Stammgäste veranstaltet hätten, wobei in den "Happy Hours" jeweils ein Bier bezahlt und ein Bier gratis ausgeschenkt wurde, andere Getränke hingegen bezahlt hätten werden müssen. Happy Hour hätte jeden Freitag stattgefunden, manchmal auch an anderen Wochentagen. Grundsätzlich wäre Samstag und Sonntag Ruhetag gewesen, manche Feste wären an diesen Tagen (z.B. für Fußballvereine) veranstaltet worden. Bei "Happy Hours" und diversen Festen hätten ca. 25 Personen teil genommen. Dass Bierfässer für private Zwecke abgegeben worden wären, wäre ihm nicht bekannt gewesen, auch nicht ob andere Gäste Außenstände gehabt hätten.

Aus der niederschriftlichen Einnahme einer Krankenschwester, die seit ca. 5 oder 6 Jahren im Kaffee der Bw. Stammgast gewesen war, geht hervor, dass in den "Happy Hours" Bier gratis ausgeschenkt wurde, bei diesen sowie diversen Festen im Schnitt 10 bis 15 Personen teilgenommen hätten und auch ein Buffet gratis zur Verfügung gestellt worden wäre. Die "Happy Hours" wären ihren Wissens nach seit Mitte 1998 reduziert worden. Wenn Gäste nicht bezahlen hätten können, wäre dies auf Zetteln notiert worden.

Die Aussage eines weiteren Stammgastes ergab, dass "Happy Hours" ab 1995 ca. 2 Jahre lang stattgefunden hätten, in den "Happy Hours" 1 Bier bezahlt und 1 Bier gratis ausgeschenkt worden wäre. Wenn Gäste Geburtstag gehabt hätten, wäre eine Runde bezahlt und eine Runde frei zur Verfügung gestellt worden. Bei Geburtstagsfeiern der Geschäftsführer wäre alles gratis abgegeben worden. Konsumationen, die nicht bezahlt worden wären, wären in einem Heft notiert worden. Dass Bierfässer für private Zwecke abgegeben worden wären, wäre ihm nicht bekannt gewesen.

Eine weitere Zeugin bestätigte, dass die Geschäftsführer öfters "Happy Hours" bzw. Feste für Stammgäste veranstaltet hätten. In den "Happy Hours" wäre das erste Getränk gratis ausgeschenkt worden, ihres Wissens nach Bier. Die weiteren Getränke hätten bezahlt werden müssen. Bei diversen Festen hätten bis zu 30 Personen teilgenommen und wäre auch ein Buffet (Brötchen) gratis zur Verfügung gestellt worden. Die Happy Hour wäre ihren Wissens nach im Jahr 1998 eingestellt worden. Konsumationen, die nicht bezahlt hätten werden können, wären in einem Heft notiert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatz- und Körperschaftsteuer

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

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabenschuldige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs.1) wesentlich sind.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabenschuldige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgaben Vorschriften 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.

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabenschuldigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der Abgabenschuldigen Tatbestände dienen. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Die Nichtbeachtung der Bestimmung des § 131 BAO führt zum Wegfall der Rechtsvermutung des § 163 BAO und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. VwGH vom 13.6.1989, 86/14/0037; 23.3.1999, 98/14/0127).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Allerdings muss das Schätzungsverfahren einwandfrei und unter Auseinandersetzung mit allen vom Abgabenschuldigen substantiiert vorgetragenen schätzungsrelevanten Behauptungen abgeführt worden sein. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen folgerichtig sein und zu einem Ergebnis führen, das mit den Lebenserfahrungen im Einklang steht und das die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Nicht erforderlich ist es jedoch, dass die Behörde jene Aufzeichnungen, die der Pflichtige zu führen bzw. vorzulegen verabsäumt hat, nachkonstruiert. Ein gewisses Maß an Unsicherheit, die einer Schätzung bereits begrifflich immanent ist, ist deshalb vom Pflichtigen in Kauf zu nehmen (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; 29.4.1992, 90/13/0201).

Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Sie beruht auf der mit den Lebenserfahrungen und den Denkgesetzen übereinstimmenden Überlegung, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesene, nicht erfasste Vorgänge sondern auch noch weitere Geschäftsfälle nicht aufgezeichnet worden sein könnten.

Im vorliegenden Berufungsfall wird das bei der Fa. C aufgedeckte Bestell- und Liefersystem nicht bestritten. Auch der Erhalt solcher Lieferungen blieb in der Berufung unbestritten.

Vielmehr beantragte die Bw. die Anerkennung von 164 Fässern Bier in Form von unentgeltlichen Abgaben an Personen im Rahmen von Privatverkäufen, Sponsorin an Fußballclubs, "Happy Hours", Feiern, Diebstahl, offenen Zechen sowie Verderb.

Wenn die Bw. die unentgeltlich erfolgten Abgaben von Bier wie o.a. dargestellt schätzte, widerspricht sie sich damit selbst zu der in der Berufung vorgebrachten Behauptung, es wäre alles "detailliert" vorgebracht worden. Wird das Wort nämlich in dem im Deutschen üblichen Inhalt verstanden, dass damit gemeint wird "bis in die kleinste Einzelheit darstellen", so hätte die Bw. Aufzeichnungen über Zeitpunkt, Ausmaß und Wert der einzelnen unentgeltlichen Abgaben vorlegen müssen. Dies konnte sie jedoch nicht.

Vielmehr versuchte sie, die fehlenden Aufzeichnungen durch Anträge auf Zeugeneinvernahmen zu ersetzen, die ihre Behauptungen offensichtlich untermauern sollten. Die namhaft gemachten und stichprobenweise von der Betriebsprüfung befragten Zeugen konnten die Aussagen der Bw. nicht oder widersprüchlich oder nur zum Teil bestätigen. Denn während die Bw. behauptete, 30 Bierfässer an D geliefert zu haben, konnte ein Vertreter der Fa. D nur den Erhalt von "insgesamt etwa" 20 Fässer bestätigen, während eine Nachrechnung seiner Angaben zum Jahr 1996 lediglich eine Zahl von 10 bis 15 - da hauptsächlich in den Sommermonaten - für wahrscheinlich erachten lässt.

Auch in der Frage der Sponsortätigkeit für 2 Fußballclubs konnten keine übereinstimmenden Aussagen festgestellt werden, da einerseits Getränkeabgaben für den Freitag oder Samstag einbekannt wurden, andererseits auf "Samstag und Sonntag" festgelegt wurden. Da Freitag auch Speisen verabreicht wurden, müsste dies auch für die Versammlung der Fußballklubs am Freitag möglicherweise berücksichtigt werden.

Während ein Zeuge zu den Happy-Hour-Aktionen erklärte, dass dies bedeutet hätte, dass eine Zeitlang Bier kostenlos ausgeschenkt worden wäre, gab ein anderer Zeuge niederschriftlich an, dass ein Bier bezahlt hätte werden müssen und das weitere Bier gratis ausgeschenkt worden wäre. Eine andere Zeugin meinte wiederum, dass anlässlich der "Happy Hour" Bier gratis ausgeschenkt worden wäre, indem die anderen Getränke bezahlt hätten werden müssen und seitens der Bw. auch ein Buffet gratis zur Verfügung gestellt worden wäre. Entgegen den Angaben der Bw., dass die "Happy Hour" in den Jahren 1994 bis 1998 stattgefunden hätte, konnte dies ein weiterer Zeuge nur für zwei Jahre bestätigen. Eine Abgabe von Bier zu privaten Zwecken wäre diesem überhaupt nicht bekannt gewesen. Eine weitere Zeugin gab dazu an, dass die "Happy Hours" im Jahr 1998 eingestellt worden wären.

Hinsichtlich von Diebstählen und offenen Zechen geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass diese sich im Branchenschnitt bewegten und daher durch die Betriebsprüfung in ihrem Ansatz für "Schwund und Eigenverbrauch" in ausreichendem Maß berücksichtigt wurden.

Fasst man nunmehr die Aussagen der Zeugen zusammen, so kommt man entgegen der Ansicht der Bw. zu dem Schluss, dass zwar erlösmindernde Umstände in Form der Abgabe von Bierfässern an die Firma D, im Rahmen der Sponsortätigkeit für zwei Fußballclubs, einer Happy-Hour-Aktion, Feiern und andere unentgeltliche Abgaben, offene Zechen und Diebstahl dem Grunde nach vorliegen, jedoch mangels Vorlage von konkreten Unterlagen sowie aufgrund der widersprüchlichen Aussagen der Zeugen nicht in dem von der Bw. vorgeschlagenen Ausmaß quantifizierbar sind.

Die Zahl der 15 verdorbenen Fässer Bier, die im Zeitraum Dezember 1995 bis zum Frühjahr 1996 in einem Nebenlokal gelagert wurden, zu denen die Bw. keinen Zutritt hatte, ist insofern zu relativieren, als Bier in Fässern erst nach frühestens sechs Monaten, spätestens jedoch nach einem Jahr nicht mehr ausgeschenkt werden kann. Ein früherer Verderb kann, bedingt durch die Bauweise des Gebindes nur dann passieren, wenn Dichtungen versagen. Dass dies bei sämtlichen Fässern passierte ist ebenso unwahrscheinlich wie es der unabhängige Finanzsenat als realistischer ansieht, dass das gelagerte Bier noch gebrauchsfähig war und zum Verkauf gelangte.

Entgegen den von der Bw. getätigten Äußerungen, dass lediglich pauschal 6% des Biereinkaufes erlösmindernd geschätzt worden wären, wird auf die zusätzlichen 5% verwiesen, die die Betriebsprüfung für Schwund und Eigenverbrauch für alle Jahre berücksichtigte.

Die Ansicht der Bw., dass die gesamte Anzahl der gratis abgegebenen 164 Fässer Bier, das wären 44% des gesamten Biereinkaufes, berücksichtigt werden müssten, lässt außer Acht, dass in diesem Falle auch ein wesentlich höherer Sicherheitszuschlag für die übrigen Warengruppen anzusetzen wäre. Denn aus den widersprüchlichen Aussagen der Zeugen ließe sich durchaus auch der Schluss gewinnen, dass sowohl bei den "Sportfeiern", als auch bei den "Happy Hours" und anderen Feiern nicht nur Bier, sondern dazu auch Speisen, Brötchen etc. konsumiert wurde. Da jedoch beinahe übereinstimmend festgestellt wurde, dass nur Bier gratis verabreicht wurde, müsste auch im Bereich der Speisen ein ähnlich hoher Sicherheitszuschlag verhängt werden. Denn es entspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass nicht nur in einem Bereich verkürzt wird, sondern es üblicherweise auch zur Verkürzung bei anderen Warengruppen kommt. Eine Erhöhung der sonstigen Umsätze wäre daher, würde man der Ansicht der Bw. folgen, unumgänglich.

Letztlich sind Rechtsgeschäfte über Waren, die zum Gewerbebetrieb des Betriebsinhabers gehören, auch Betriebsvorfälle, wenn sie der Betriebsinhaber als private Geschäfte behandelt hat, etwa dadurch, dass sie der Betriebsinhaber nicht in seinen Aufzeichnungen berücksichtigt hat (VwGH 12.3.1969, 304/68; 25.2.1970, 1099/68). Da es sich bei den Letztverbraucherlieferungen um Waren gehandelt hat, die üblicherweise im Betrieb der Bw. veräußert wurden, waren diese dem Restaurantbetrieb zuzurechnen und in den entsprechenden Aufzeichnungen als Betriebsvorfälle zu erfassen.

Dass die Betriebsprüfung für die Schätzung einen am unteren Ende der Möglichkeiten liegenden Sicherheitszuschlag in Höhe von lediglich 10% angesetzt hat, der auch mit den von ihr angesetzten Prozentsätzen für Schwund und Eigenverbrauch sowie für die vorgebrachten erlösmindernden Umstände angesetzten Prozentsätze in Höhe von 5 und 6% korrespondiert, kann von dem Unabhängigen Finanzsenat nicht als rechtswidrig erkannt werden.

2) Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit.a leg.cit. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst.

Da die Bw. im Berufungsverfahren betreffend die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1998 kein anderes Vorbringen erstattete, als bereits für die Berufungen gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuer maßgebend war, die gegenständlichen Bescheide als Folge der betreffenden Sachbescheide, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zustande gekommen sind, anzusehen sind, sich die Ausführungen der Bw. in der Berufung auch nicht gegen die Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung und die Haftungsinanspruchnahme wenden und auch sonst keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist, war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. September 2004