

GZ. RV/1733-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 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

Der Bw. ist laut Statuten ein gemeinnütziger Verein zur Pflege und Förderung von Sport und Sportspielen und betreibt eine Sportkantine als Gewerbebetrieb. Mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. August 1979 wurde dem Bw. eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO wegen des Sportkantinenbetriebes bis auf Widerruf erteilt. Ausgenommen von dieser Bewilligung und daher abgabepflichtig ist der Verein hinsichtlich dieser Sportkantine. Die Ausnahmegenehmigung wurde außerdem davon abhängig gemacht, dass

die Erträge der gesamten gewerblichen Tätigkeit zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke verwendet werden. Der Bw. ermittelt den Gewinn bezüglich dieser Sportkantine gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1998 fand beim Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG statt. Dabei wurde u. a. folgendes festgestellt:

1. Aufzeichnungsmängel (Tz. 15 und 16 Bp-Bericht):

1.1. Nicht erfasste Einkäufe bei der X AG (Tz. 15 Bp-Bericht):

Bei einer Hausdurchsuchung bei der X AG seien EDV-Unterlagen beschlagnahmt worden. Durch Einvernahmen von Bediensteten der X AG, sei festgestellt worden, dass gewerbetreibenden Kunden (Gastronome bzw. Kantinenbetreiber) neben Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihr Name aufgeschrieben sei, auf Wunsch auch Lieferungen erhalten hätten, bei denen weder auf den Lieferscheinen, noch in den sonstigen Aufzeichnungen der X AG der Namen aufgeschrieben wäre. Durch Auswertung der EDV-Daten, sei es gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und inoffiziellen Lieferungen zum jeweiligen Gastwirt bzw. Kantinenbetreiber herzustellen.

Die Bestellungen seien telefonisch entgegen genommen worden, wobei diese entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben worden seien. Diese Bestellungen seien jedoch in der Weise gesplittet worden, dass ein vom Gastwirt bzw. Kantinenbetreiber angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die "inoffizielle Lieferung" auf einem Letztverbraucher-Sammelkonto erfasst worden sei. Diese Konten seien mit "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname" oder "Fahrverkauf Ortsname" bezeichnet worden. Die Eingabe der LV Lieferung sei entweder unmittelbar oder gleich nach der offiziellen Bestellung erfolgt. Im Anschluss seien Ausdrucke (sogen. Ladevorschlagslisten bzw. Auftragscheine für die Kundenbuchhaltung) angefertigt worden, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet gewesen seien. Auf diesen Listen sei die Zuordnung der LV-Lieferung zum jeweiligen Gastronom bzw. Kantinenbetreiber anhand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich gewesen. Diese Kennzahlen seien von den Telefondamen vergeben worden, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer nur einmal im Tag vorgekommen sei. Dieses LKZ sei so gesteuert worden, dass für einen Auftragschein zwei Fakturen erstellt, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufgeschrieben und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt worden seien. Ebenso seien auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt wurden, die LV-Bestellungen besonders angeführt worden (z.B. andere Farbe, mit der

Bezeichnung "+", etc.). Zusätzlich sei auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt gewesen.

Für den Bierführer sei der LV-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet bzw. unmittelbar diesem angeschlossen worden, damit er erkennen hätte können, welche Lieferung zum jeweiligen Gastwirt bzw. Kantinenbetreiber gehöre.

Diese Vorgangsweise sei im Zuge von Vernehmungen von X AG Mitarbeitern, speziell Telefonverkaufsdamen und LKW-Chauffeuren, niederschriftlich bestätigt worden.

Grundlage für die Zuordnung der LV-Lieferungen zu den Gastwirten bzw. Kantinenbetreibern, seien die beschlagnahmten EDV-Daten gewesen. Dabei handle es sich um Originaldatensätze der X AG, die von der Systemprüfung sortiert und zugeordnet worden seien. Die Zusammenführung betreffe Datensätze von Gastwirt- bzw. Kantinenbetriebslieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen. Dabei seien vor allem folgende Datensätze berücksichtigt worden: auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrchein-Nummer sowie gleiches Datum. Um Kollisionsfälle (zu einem Letztverbraucher-Lieferschein hätte es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr gegeben) ausschließen zu können, sei eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der X AG erfolgt, anhand der es möglich gewesen sei, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt bzw. Kantinenbetrieb zuordnen zu können.

Die Zuordnung sei dadurch überprüft worden, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteien, welche ebenfalls beschlagnahmt worden seien, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen wurden, wobei sich ausschließlich identische Zuordnungen ergeben hätten.

### 1.2. Weitere Mängel (Tz. 16 Bp.-Bericht):

Außerdem seien in den Aufzeichnungen des Bw. Naturalrabatte der A GmbH, Gutschriften der G GmbH (31.3.1995: S 1.740 brutto, 5.9.1996: S 900 brutto), Wareneinkäufe bei der G GmbH in Höhe von S 2.840 brutto im Jahr 1996, Kaffeeeinkäufe in den Jahren 1996 bis 1999 sowie M Einkäufe nicht bzw. unvollständig erfasst worden. Überdies seien die Lösungen nur einmal monatlich durch Nachkalkulation und nicht täglich ermittelt worden.

### 2. Steuerliche Feststellungen:

#### 2.1. Erlöszuschätzungen wegen nicht erfasster Bier- und Getränkeeinkäufe bei der X AG (Tz. 17 Bp.-Bericht):

Die entsprechenden Umsatzzuschätzungen seien aufgrund der nicht erfassten Bier- und Getränkeeinkäufe bei der X AG anhand des mengenmäßigen Wareneinkaufes laut beschlagnahmten Kotrollmaterial und des erzielbaren Umsatzes je Einheit (lt. UVA) unter Berücksichtigung eines Abschlages von 5 % für Schwund, Preisänderungen, etc. wie folgt ermittelt worden:

	1993 Schilling	1994 Schilling	1995 Schilling	1996 Schilling	1997 Schilling	1998 Schilling
Wareneinkauf brutto laut KM	134.546,00	204.008,00	155.128,00	152.844,00	190.317,00	102.663,00
RAK 2,36	316.680,00	481.120,00	361.560,00	346.880,00	416.280,00	235.140,00
<b>5 % Schwund</b>	<b>-15.834,00</b>	<b>-24.056,00</b>	<b>-18.078,00</b>	<b>-17.344,00</b>	<b>-20.814,00</b>	<b>-11.757,00</b>
Bruttoumsatzzuschätzung	300.846,00	457.064,00	343.482,00	329.536,00	395.466,00	223.383,00
Nettoumsatzzuschätzung	250.705,00	380.887,00	286.235,00	274.613,00	329.555,00	186.153,00

2.2. Umsatzzuschätzungen wegen nicht erfasster Naturalrabatte der A GmbH (Tz. 18 Bp-Bericht):

Unter Anwendung eines durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 3,30 seien die erforderlichen Umsatzerhöhungen wie folgt ermittelt worden:

	1993 Schilling	1994 Schilling	1995 Schilling	1996 Schilling	1997 Schilling	1998 Schilling
nicht erfasster Naturalrabatt (Warenbezug)		1.075,00	1.428,70	1.665,10	1.913,29	2.276,17
Umsatzzuschätzung brutto	4.000,00	3.547,50	4.714,71	5.494,83	6.313,86	7.511,36
Umsatzzuschätzung netto	3.333,33	2.956,25	3.928,93	4.579,03	5.261,55	6.259,47

2.3. Umsatzzuschätzungen wegen nicht erfasster Einkäufe und Gutschriften bei der G GmbH (Tz. 19 Bp. Bericht):

Die Gutschriften seien vom Prüfer erfasst und die Umsätze aus den nicht erfassten Einkäufen mittels eines durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 3,30 wie folgt ermittelt worden:

	1995 Schilling	1996 Schilling
nicht erfasster Wareneinkauf G GmbH		-2.840,00
nicht erfasste Gutschriften G GmbH	1.740,00	900,00
Umsatz geschätzt aus nicht erfassten Wareneinkauf	<u>0,00</u>	<u>9.372,00</u>
Umsatzzuschätzung gesamt brutto	1.740,00	10.272,00
Umsatzzuschätzung gesamt netto	1.450,00	8.560,00

2.4. Umsatzzuschätzungen wegen nicht erfasster Kaffeeeinkäufe (Tz. 20 Bp-Bericht):

Die Umsätze wegen nicht erfasster Wareneinkäufe für ZG Kaffee und Br Kaffee seien mittels eines durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 10,0 ermittelt worden. Die Gutschrift für die Depotrückzahlung (nicht steuerbar) sei vom Betriebsprüfer erfasst worden. 1997 lägen Brüheinheiten (RAK rund 2,0) vor. Demzufolge würden sich folgende Umsätze ergeben:

1996	1997	1998
------	------	------

	Schilling	Schilling	Schilling
Einkauf Kaffe	-565,40	-5.522,00	-616,00
Depot Rückzahlung			4.000,00
Umsatzzuschätzung brutto	5.000,00	10.000,00	5.000,00
Umsatzzuschätzung netto	4.545,45	9.090,91	4.545,45

## 2.5. Umsatzzuschätzungen wegen nicht erfasster Einkäufe bei M (Tz. 21 Bp-Bericht):

Die Einkäufe bei der Firma M seien nicht vollständig erfasst worden. Es seien in den Jahren 1993 und 1994 je S 30.000 der Einkaufsdifferenzen und in den Jahren 1995 bis 1999 je 50 % der Einkaufsdifferenzen als für den Verein eingekauft anzusehen. Die restlichen Einkäufe seien als Privateinkäufe der Vereinsmitglieder behandelt worden. Weiters seien 50 % der betrieblichen Einkäufe als Küchenwareneinsatz zu betrachten, die weiteren 50 % würden Hilfsmittel darstellen.

	1993 Schilling	1994 Schilling	1995 Schilling	1996 Schilling	1997 Schilling	1998 Schilling
Wareneinkauf M	-30.000,00	-30.000,00	-14.237,90	-8.200,75	-6.233,90	-3.246,25
Umsatzzuschätzung brutto	21.000,00	21.000,00	9.966,53	5.740,53	4.363,73	2.272,38
Umsatzzuschätzung netto	19.090,91	19.090,91	9.060,48	5.218,66	3.967,03	2.065,80

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1998 an den Bw..

Dagegen er hob der Bw. Berufung (Schriftsatz vom 10. April 2000) und brachte folgendes vor:

### 1. Nicht erfasste Bierlieferungen von der X AG:

Der Betriebsprüfer hätte dem Bw. weder schriftliche Bestellungen, noch von ihm unterfertigte Gegenscheine bzw. Zahlungsbelege vorlegen können, die beweisen würden, dass die angeblichen Lieferungen an seine Sportkantine erfolgt seien. Soweit solche Lieferungen zur Abhaltung privater Feste auf dem Sportplatz oder an anderen Orten tatsächlich bestellt, übernommen und bezahlt worden sein sollten, entspreche die Zuordnung zum Kantinenbetrieb des Bw. nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Als reiner Amateursportverein im Rahmen des Wiener Verbandes benötige der Bw. seine Vereinsmittel lediglich für die Sportplatzerhaltung. Diese würden aus den Mitgliedsbeiträgen der Vereinsmitglieder, aus den Sponsorengeldern und durch die Kantinenzuschüsse finanziert. Die vom Prüfer errechneten fiktiven Gewinne aus nicht angegebenen Verkäufen seien somit budgetär nicht vonnöten gewesen und würden einer Denkweise entsprechen, die mit einem gemeinnützigen Sportverein nicht in Einklang stehe.

### 2. Sonstige Feststellungen (Tz. 16 Bp-Bericht):

Es werde nicht bestritten, dass dem Bw. Naturalrabatte von der A GmbH gegeben worden seien, jedoch ausschließlich für die Ausgabe an die zahlreichen Jugendmannschaften nach dem Training bzw. nach einem Wettspiel. Sie seien somit nicht entgeltlich abgegeben worden und seien deshalb auch nicht im Kantinenbetrieb erfasst worden. Das gleiche gelte auch bezüglich der nicht erfassten Gutschriften und Wareneinkäufe bei der G GmbH sowie für die nicht erfassten Kaffeeeinkäufe. Diese seien nicht für den Kantinenbetrieb, sondern vielmehr für private Personen wie Vereinsmitglieder, Spieler und deren Angehörige bestimmt gewesen. Bezüglich der Einkäufe bei M werde vorgebracht, dass die für den Verein ausgestellte Einkaufskarte über Wunsch an Mitglieder des Vereines und Spieler verborgt worden sei, um diesen die Möglichkeit zu geben, in den Genuss verbilligter Einkäufe zu gelangen. Diese Vorgangsweise mit Einkaufskarten von Großmärkten sei allgemein üblich und stehe in keiner Weise im Widerspruch zu den Verkaufsbedingungen bzw. zu steuerlichen Vorschriften.

Die aus den angeblich nicht verbuchten Bier- und sonstigen Wareneinkäufen mittels Rohaufschlag vorgenommenen Umsatz- und Gewinnzuschätzungen seien unrichtig, weil die vom Betriebsprüfer unterstellten Mehrverkäufe nicht im Rahmen der Sportplatzkantine erfolgt seien. Daher werde beantragt, die angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1998 ersatzlos aufzuheben und die vor Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wieder in den Rechtsbestand einzusetzen.

Der Betriebsprüfer nahm dazu wie folgt Stellung:

1. Biereinkäufe bei der X AG:

Der Bezug der fraglichen Biereinkäufe sei aufgrund der von der Prüfungsabteilung Strafsachen in Linz durchgeführten Erhebungen als erwiesen anzusehen. Soweit Lieferungen von Vereinsmitgliedern bezogen worden sein sollten, liege ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch im Sinne des UStG vor. Außerdem sei vom Betriebsprüfer festgestellt worden, dass die Losungsermittlung nur einmal monatlich im Wege der Nachkalkulation erfolgt sei (siehe Tz. 16 Bp-Bericht)

2. Sonstige Feststellungen:

Die Weitergabe von Naturalrabatten der A GmbH stelle einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch dar und sei daher als solcher auch zu erfassen. Selbiges gelte auch für Zuschätzungen wegen der nicht erfassten Wareneinkäufe bei der G GmbH bzw. wegen der übrigen nicht erfassten Waren- bzw. Kaffeeeinkäufe. Bei den Zuschätzungen wegen der nicht erfassten Einkäufe bei M, seien vom Betriebsprüfer bereits 50 % der Wareneinkäufe als Mitgliedereinkäufe anerkannt

worden. Die weitere Hinzurechnung sei zur Abgeltung der Aufzeichnungsmängel (monatliche Losungsermittlung und Ausgabenerfassung) erfolgt.

Die o. a. Vorgänge seien buchhalterisch zu erfassen gewesen. Dass von den Mitgliedern außerdem derartig hohe Einkäufe bei der X AG getätigt worden sein sollen, widerspreche der Lebenserfahrung.

Der Bw. brachte in seiner Gegenäußerung vom 14. Juni 2000 dazu vor, dass die Lieferungen von den Vereinsmitgliedern bzw. Spielern direkt bestellt worden seien und mit dem Kantinenbetrieb des Bw. nichts zu tun hätten. Daher liege auch kein Eigenverbrauch vor. Es handle sich daher um Lieferungen an Letztverbraucher, die schon wegen deren Nichterfassung in den Aufzeichnungen des Bw. eindeutig nicht über die Sportplatzkantine gelaufen seien. Die fraglichen Lieferungen, seien direkt zu internen Feiern nicht mit Gewinn, sondern unter Kostenaufteilung abgegeben worden. Unrichtig sei auch die Behauptung, die Losungsaufzeichnungen seien nur einmal monatlich im Wege der Nachkalkulation vorgenommen worden, da bei Übernahme des Kantinenbetriebes nur ordnungsmäßige Aufzeichnungen vorgefunden worden seien, weshalb eine Stellungnahme dazu nicht möglich sei.

Anhand der Steuerakten bzw. des Arbeitsbogens wurde im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren folgendes festgestellt:

Im Zuge der am 15. September 1998 im Auftrag des Landesgerichtes Linz österreichweit durchgeführten Hausdurchsuchungen wurden Mitarbeiter der X AG, insbesondere Bierführer und Mitfahrer zeugenschaftlich einvernommen. Laut Niederschrift vom 15. September 1998 wurden vom Mitfahrer, CR, der seit November 1989 bei der X AG beschäftigt war u. a. folgende Angaben gemacht:

"Normale Rechnungen weisen den Namen, die Adresse und die Kundennummer des Gastronomen auf. Die Rechnungen werden über Computerausdruck erstellt. Die Rechnungen werden in einem zusammenhängenden Bogen, der erst von mir oder dem Fahrer auseinandergerissen wird, ausgedruckt. Wenn hinter einer Rechnung, die mit Namen und Adresse versehen ist, eine Letztverbraucher-Rechnung ("LV"-Rechnung) hängt, weiß ich, dass diese LV-Rechnung zur davorliegenden Rechnung gehört. Es ist also unbedingt notwendig, Ordnung zu halten, sonst wäre eine Zuordnung dieser LV-Rechnung nicht möglich. Ich müsste sonst im Büro nachfragen, zu wem diese LV-Rechnung gehört. Dort ist eine Zuordnung möglich. ....

Auf den Rechnungen scheint der Name und die Adresse des Gastronomen auf, auf den LV-Rechnungen scheint kein Name und keine Adresse auf, sondern nur der Vermerk "LV Wien"

und der Bezirk, sowie eine Kundennummer. Die Kundennummer der LV-Rechnung ist nicht ident mit jener der vorhergehenden, adressierten Rechnung. ....

Lieferscheinlieferungen müssen bei Erhalt der Ware vom Gastronomen bestätigt werden. Bei allen anderen Rechnungen ist dies nicht notwendig, da es sich um Barzahlungen handelt und ich die Ware ohnehin nur bei Übergabe des Geldes ausfolge. ....

Bei LV-Rechnungen, die für Feste oder Messen ausgestellt werden, scheint zwar der Vermerk "LV"-Rechnung auf, daneben in der oberen Blattmitte außerdem noch der Vermerk "diverse Feste", die Halle und der Stand. ....

Es werden keine Zusatzladungen geladen. Es wird nur geladen, was auf den Rechnungen, Lieferscheinen und LV-Rechnungen ausgewiesen ist. Es wird auf die "Flasche genau" geladen. Beim Bruch einer Flasche, muss der Gastronom den Bruch bei nächsten Bestellung melden. Die Flasche wird erst bei der nächsten Lieferung dann ausgetauscht."

Analoge Angaben wurden auch von dem am 15. September 1998 als Zeuge einvernommenen Bierführer, MS, der seit 1. April 1985 bei der X AG beschäftigt war, gemacht. So gab dieser u. a. an, dass Lieferungen für private Zwecke, die an Gastwirte oder andere Gewerbetreibende erfolgen, nur gegen Barzahlung (Rechnung) erfolgt seien. Diese Rechnungen seien mit dem Vermerk "LV" (Letztverbraucher) gekennzeichnet gewesen. In einer solchen Rechnung sei kein Adressat angeführt gewesen. Diese sei unmittelbar hinter dem Lieferschein bzw. der Rechnung des offiziellen Kunden (Gastronomiebetriebes) angeschlossen worden. Lediglich der zweite Zettel sei mit "LV" gekennzeichnet gewesen. Zu welchem Gastronomiebetrieb diese "LV-Rechnung" gehöre, habe er daran erkannt, weil eine solche Rechnung immer hinter der offiziellen Rechnung, die den Namen und die Adresse des Gastronomen aufgewiesen hätte, in der Mappe aufgelegen sei. Lieferscheine würden immer unterschrieben, LV-Rechnungen nicht. Bei Rechnungen, bei denen der Name und die Anschrift eines Gastronomen aufscheine, bestätige dieser den Erhalt der Lieferung durch seine Unterschrift. Bei "LV"-Rechnungen werde entweder mit einem Kurzzeichen oder gar nicht unterschrieben. "Zusatzladungen" seien nie erfolgt.

Im Arbeitsbogen liegt unter Bl. 60 bis 91 auch das Kontrollmaterial der X AG auf, aus welchen sich die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Schwarzeinkäufe des Bw. schlüssig ergeben.

Mit Vorhalt vom 5. Februar 2004 wurde dem Bw. unter Anschluss der beiden Vernehmungsprotokolle vom 15. September 1989 und des im Arbeitsbogen aufliegenden Kontrollmaterials mitgeteilt, dass laut Zeugenaussagen die Bestellung und Übernahme der inoffiziellen Letzt-

verbraucherlieferung jedenfalls von der Sportkantine des Bw. vorgenommen werden musste, weil in den jeweiligen Letztverbraucherrechnungen der Name und die Adresse des Empfängers nicht angeführt waren und der Bierführer die Zuordnung dieser Lieferung zum jeweiligen Gastwirt bzw. Kantinenbetrieb nur deshalb vornehmen konnte, weil die namenlose LV-Rechnung unmittelbar an die offizielle Rechnung angeschlossen war. Der Bw. wurde ersucht, für seine sehr allgemein gehaltenen Berufungsausführungen entsprechendes Beweismaterial vorzulegen bzw. entsprechende Zeugen namhaft zu machen. Dem Bw. wurde dabei auch unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mitgeteilt, dass Rechtsgeschäfte über Waren, die zum Gewerbebetrieb des Betriebsinhabers gehören, auch dann Betriebsvorfälle sind, wenn sie der Betriebsinhaber als private Geschäfte behandelt hat.

In der entsprechenden Vorhaltsbeantwortung brachte der Bw. vor, dass der derzeitige Ver einsobmann sowie die derzeitige Vereinskassiererin erst seit 1. März 1999 in den Vorstand gewählt worden seien und vor diesem Zeitpunkt keinerlei Funktionen für den Bw. ausgeübt hätten. Die Ausführungen in der Berufung vom 10. April 2000 bzw. in der Ergänzung vom 14. Juni 2000 seien laut Bw. aufgrund durchgeföhrter Recherchen bei Spielern des Vereines, Vereinsmitgliedern und Vereinsfreunden ermittelt worden. Bezuglich der nicht erfassten Wareneinkäufe werde betont, dass diese nur durch Vereinsmitglieder, Spieler oder Freunde des Vereins getätigt worden sein könnten. Es werde daher nicht bestritten, dass die Lieferungen vom Bierführer an die Adresse des Vereines vorgenommen wurden, obwohl diese nicht für die Sportkantine des Bw. bestimmt gewesen seien. Die Bestellungen seien nicht von der Sportkantine, sondern von privaten Personen getätigt und auch von diesen für private Zwecke übernommen worden, weshalb diese auch nicht der Sportkantine des Bw. zuzurechnen seien. Selbiges gelte auch für die vom Betriebsprüfer festgestellten nicht erfassten Geschäftsfälle bezüglich der A GmbH, G GmbH, ZG, Br und M. Eine Zurechnung der Lieferungen wäre nur möglich, wenn diese vom Betriebsinhaber bzw. dem verantwortlichen Angestellten der Sportkantine bestellt und übernommen worden wären. Da die nunmehr verantwortlichen Funktionäre im Prüfungszeitraum keinerlei Funktionen ausgeübt hätten, seien diese nicht in der Lage, festzustellen, welche Personen die Bestellungen aufgegeben und die Lieferungen übernommen hätten. Die Aufforderung, entsprechende Zeugen namhaft zu machen, sei für den Bw. daher unzumutbar. Vielmehr sei es Aufgabe der Behörde, diese Personen auszuforschen und zur Entlastung des Bw. zu vernehmen.

Beweise zu den Berufungsausführungen wurden vom Bw. mit der Vorhaltsbeantwortung weder vorgelegt, noch angeboten.

Im Anschluss an die Vorhaltsbeantwortung wurde vom unabhängigen Finanzsenat anhand der Steuerakten festgestellt, dass die Umsatzzuschätzungen für die nicht erfassten Einkäufe bei der X AG im Prüfungszeitraum im Durchschnitt ca. 33 % der erklärten Umsätze betragen haben, wie sich aus folgender Aufstellung ergibt (Geldbeträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summe
Umsatz laut Erklärung	808.138,34	834.845,32	881.294,69	851.872,87	970.169,11	829.742,65	5.176.062,98
Nettoumsatzzuschätzung X AG	250.705,00	380.886,67	286.235,00	274.613,33	329.555,00	186.152,50	1.708.147,50
Zuschätzung in Prozent der erklärten Umsätze (gerundet)	31	46	32	32	34	22	33

Die Umsatzzuschätzungen für übrigen nicht erfasste Geschäftsfälle im Zusammenhang mit der A GmbH, G GmbH, ZG, Br und M betragen im Prüfungszeitraum in Summe (Geldbeträge in Schilling):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summe
A GmbH	3.333,33	2.956,25	3.928,93	4.579,03	5.261,55	6.259,47	26.318,56
G GmbH	0,00	0,00	1.450,00	8.560,00	0,00	0,00	10.010,00
Kaffee (ZG bzw. Br.)	0,00	0,00	0,00	4.545,45	9.090,91	4.545,45	18.181,81
<u>M</u>	<u>19.090,91</u>	<u>19.090,91</u>	<u>9.060,48</u>	<u>5.218,66</u>	<u>3.967,03</u>	<u>2.065,80</u>	<u>58.493,79</u>
Summe sonstige Umsatzzuschätzungen	22.424,24	22.047,16	14.439,41	22.903,14	18.319,49	12.870,72	113.004,16

Bezogen auf die erklärten Umsätze bewegen sich die Umsatzzuschätzungen für die übrigen nicht erfassten Geschäftsvorfälle (Geldbeträge in Schilling) laut folgender Aufstellung

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	Summe
Umsätze lt. Erklärung	808.138,34	834.845,32	881.294,69	851.872,87	970.169,11	829.742,65	5.176.062,98
sonstige Umsatzzuschätzungen.	22.424,24	22.047,16	14.439,41	22.903,14	18.319,49	12.870,72	113.004,16
in % der erklärten Umsätze	2,8	2,6	1,6	2,7	1,9	1,6	2,2

zwischen 1,6 und 2,8 %. Im Durchschnitt betragen diese im Prüfungszeitraum 2,2 %,

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 Abgabepflichtige 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 Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabenpflichtigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabevorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Der Bw. betreibt eine Sportkantine als Gewerbebetrieb, welcher laut Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. August 1979 steuerpflichtig ist. Der Gewinn wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Zur Erfassung der Einnahmen und Ausgaben war der Bw. als Kantinebetreiber zur Führung von Aufzeichnungen gemäß § 126 Abs. 1 BAO verpflichtet, die dem Vollständigkeitsgebot des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO zu entsprechen hatten.

In der Berufung wurde zunächst vorgebracht, der Betriebsprüfer hätte weder einen vom Bw. unterfertigten Bestellschein, noch einen Gegenschein bzw. Zahlungsbeleg vorlegen können, welcher beweise, dass in seinen Aufzeichnungen nicht erfasste Letztverbraucherlieferungen der X AG an seine Sportkantine erbracht wurden. Soweit jedoch tatsächlich solche Lieferungen zur Abhaltung privater Feste auf dem Sportplatz oder anderen Orten bestellt, übernommen und bezahlt worden sein sollten, entspreche die Zuordnung zum Kantinebetrieb nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Den Behauptungen stehen aufgrund der von der PAST-Linz durchgeführten Erhebungen, folgende erwiesene Tatsache entgegen:

Die Bestellungen wurden von den Telefonverkäuferinnen telefonisch entgegengenommen, wobei je nach Wunsch des bestellenden Kunden diese in eine offizielle Lieferung und eine inoffizielle Letztverbraucherlieferung gesplittet wurden. Aus den Zeugenaussagen von einvernommenen Bierführern und Mitfahrern der X AG geht außerdem klar hervor, dass die als Letztverbraucherlieferungen deklarierten Schwarzlieferungen in einem einheitlichen Bestell- bzw. Liefervorgang immer im Anschluss an eine offizielle Lieferung erfolgt sind. Die Zuordnung zum entsprechenden Gastwirt bzw. Kantinebetreiber, war für den Bierführer nur deswegen möglich, weil die inoffizielle namenlose "LV"-Rechnung, der entsprechenden offiziellen Rechnung, die den Name und die Adresse des bestellenden Gastwirtes bzw. Kantinebetreibers enthielt, unmittelbar angeschlossen wurde. Dieser einheitliche Bestell- und Liefervorgang wurde von der X AG flächendeckend über ganz Österreich systematisch praktiziert.

Der Bw. wurde unter Vorhalt dieser erwiesenen Tatsachen und unter Anschluss des ihn betreffenden Kontrollmaterials sowie der Niederschriften von Zeugenaussagen zweier Mitarbeiter der X AG mit Schreiben vom 5. Februar 2004 ersucht, seine unbewiesenen und sehr allgemein

gehaltenen Behauptungen durch Vorlage von Unterlagen bzw. durch Nominierung von Zeugen unter Beweis zu stellen.

In der entsprechenden Vorhaltsbeantwortung wurde vom Bw. nicht bestritten, dass die im Kontrollmaterial angeführten Lieferungen an seine Adresse erfolgt sein könnten. Ohne Anführung von Beweisen behauptet der Bw. jedoch, dass aufgrund von ihm durchgeföhrter Nachforschungen, die Bestellung und Übernahme dieser Lieferungen nicht durch die Sportkantine, sondern durch Spieler bzw. sonstige Vereinsmitglieder erfolgt sein soll.

Zu diesen Ausführungen stellt der der unabhängige Finanzsenat fest, dass diese aus mehrfacher Sicht ungewöhnlich erscheinen. Hätten einzelne Vereinsmitglieder tatsächlich die Bestellungen vorgenommen, so wäre die Lieferung an die Adresse des Kantinenbetriebes des Bw. nicht erforderlich gewesen. Vielmehr hätten von der X AG Letztverbraucherrechnungen auf den Namen und die Adresse des jeweiligen Bestellers ausgestellt werden können. Unter Bedachtnahme auf den erwiesenen österreichweit bei der X AG praktizierten einheitlichen Bestell- und Lieferungsvorgang bei Letztverbraucherlieferungen im Zusammenhang mit offiziellen Lieferungen an Gastwirte und Kantinenbetreiber, erscheint es aber auch ungewöhnlich und unglaublich, dass über den Prüfungszeitraum 1993 bis 1998, d.h. etwa 6 Jahre lang, Mengen, die umsatzmäßig im Durchschnitt etwa 33 % der erklärten Kantinenumsätze betragen, nachhaltig von Spielern und Vereinsmitgliedern selbst bestellt worden sein sollten und dass der Bierführer die fraglichen Letztverbraucherlieferungen nicht an die Sportkantine, sondern an jeden Spieler bzw. jedes Vereinsmitglied einzeln übergeben haben soll.

Im Hinblick auf die Ungewöhnlichkeit dieser Behauptungen, war der Bw. zur erhöhten Mitwirkung verpflichtet (VwGH 19. Mai 1992, 91/14/0089, ÖStZB 1992, 900; 23. Februar 1994, 92/15/0159, ÖStZB 1994, 590). Trotz Aufforderung mit Vorhalt vom 5. Februar 2004, war der Bw. nicht in der Lage bzw. nicht bereit, Spieler bzw. Vereinsmitglieder als Zeugen namhaft zu machen, die bezeugen hätten können, dass sie anstelle der Sportkantine die fraglichen Letztverbraucherlieferungen zur Abhaltung privater Feste bestellt und in Empfang genommen haben. Wenn der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung behauptet, er wisse aufgrund von ihm durchgeföhrter Nachforschungen bei Spielern und Vereinsmitgliedern, dass nicht die Sportkantine, sondern Spieler bzw. Vereinsmitglieder oder sonstige Privatpersonen die fraglichen Letztverbraucherlieferungen bestellt bzw. bezogen haben sollen, so bleibt er die Erklärung schuldig, warum er die von ihm befragten Personen der Abgabenbehörde gegenüber nicht als Zeugen namhaft machen konnte. Mit bloßen Behauptungen, wie z. B., dass die Nominierung von Zeugen dem Bw. nicht zumutbar sei, weil der neue Vereinsobmann bzw. die neue Vereinskassiererin erst am 1. März 1999 bestellt worden seien bzw. dass es Angelegenheit der

---

Abgabenbehörde sei, allfällige Zeugen aus dem Kreis seiner Spieler und Vereinsmitglieder auszuforschen und diese zu seiner Entlastung zu vernehmen, ist der Bw. jedenfalls seiner erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen. Aus diesem Verhalten ist vielmehr zu schließen, dass der Bw. sich bewusst war, dass sich jedes weitere Einlassen zu seinem Nachteil auszuwirken könnte.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht. Leugnet die Partei eine für sie nachteilige Tatsache, muss die Abgabenbehörde den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich – mathematisch exakten Sinn nachweisen. Es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 19. Mai 1992, 91/14/0089, ÖStZB 1992, 900; 23. Februar 1994, 92/15/0159, ÖStZB 1994, 590).

Aufgrund der bei Hausdurchsuchungen bei der X AG beschlagnahmten und von der PAST Linz ausgewerteten Unterlagen, ist hinreichend erwiesen, dass namens des Bw. sechs Jahre lang hindurch (1993 bis 1998), dh. nachhaltig als Letztverbraucherlieferungen deklarierte Getränkebestellungen und -lieferungen an die Adresse seiner Sportkantine erfolgt sind, die in seinen Aufzeichnungen nicht erfasst wurden. Wie sich aus dem bei der X AG erhobenen üblichen Ablauf des Bestellvorganges ergibt, bestand ein eindeutiger Zusammenhang zwischen den offiziellen und den als Letztverbraucherlieferung deklarierten Bestellvorgängen. Dies wurde auch durch die Zeugenaussagen der einvernommenen Mitarbeiter der X AG, insbesondere durch die Aussagen von Bierführern und Mitfahrern, bestätigt. Laut Aussagen der Bierführer bzw. Mitfahrer, konnten diese die Zuordnung der Letztverbraucherlieferung zum entsprechenden Gastwirt bzw. zum Kantinenbetrieb des Bw. nur deshalb vornehmen, weil die namenlose Letztverbraucherrechnung mit dem Vermerk "LV Wien", der offiziellen Rechnung, in der der Name und die Anschrift des Gastronomen bzw. Kantinenbetreibers angeführt wurde, unmittelbar angeschlossen war. Demzufolge stand ein nicht in den Aufzeichnungen Eingang gefunden habender ("schwarzer") Bestellvorgang stets in unmittelbarem Zusammenhang mit einer ("weißen") Lieferung mit Rechnungsausstellung an den Gastronomen bzw. Kantinenbetreiber. Ohne diesen Zusammenhang wäre das von der X AG betriebene System von flächendeckenden "Schwarzlieferungen" nicht möglich gewesen. Die Annahme, dass auch beim Bw. dieses System etabliert wurde, hat den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich, als dass aus-

---

gerechnet beim Bw. anders als bei zahlreichen anderen Gastronomen bzw. Kantinenbetreibern vorgegangen worden wäre. Daher erscheint es wesentlich wahrscheinlicher, dass die Bestellungen einheitlich von der Sportkantine im Namen des Bw. vorgenommen und sowohl die offiziellen als auch die Letztverbraucherlieferungen von dieser übernommen und bezahlt wurden, als dass die fraglichen Letztverbraucherlieferungen direkt von einzelnen Spielern bzw. Vereinsmitgliedern bestellt und von diesen einzeln übernommen worden sein sollten. Mit seinen allgemein gehaltenen und unbewiesenen Behauptungen ist es dem Bw. jedenfalls nicht gelungen, den unabhängigen Finanzsenat davon zu überzeugen, warum gerade bei ihm von einem abweichenden Sachverhalt auszugehen sei.

Rechtsgeschäfte über Waren, die zum Gewerbebetrieb des Betriebsinhabers gehören, sind auch dann 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; VwGH 25.2.1970, 1099/68). Da es sich bei den Letztverbraucherlieferungen um Waren gehandelt hat, die üblicherweise im Kantinenbetrieb des Bw. veräußert wurden, waren diese dem Kantinenbetrieb zuzurechnen und in den entsprechenden Aufzeichnungen als Betriebsvorfälle zu erfassen. Da trotz Aufforderung über Vorhalt keine Zeugen namhaft gemacht wurden, die bezeugen hätten können, dass die fraglichen Lieferungen von der Sportkantine an die Spieler und Vereinsmitglieder unter begünstigten Bedingungen bzw. unter Kostenaufteilung weitergegeben worden sein sollen, erscheint es auch wesentlich wahrscheinlicher, dass die bei der X AG eingekauften Schwarzwaren zu Normalpreisen in der Sportkantine verkauft wurden. Demzufolge waren die entsprechenden Verkäufe aus den jeweiligen Einkäufen laut dem beschlagnahmten und ausgewerteten Kontrollmaterial der X AG unter Anwendung des vom Bw. verwendeten Rohaufschlagskoeffizienten von 2,36 und unter Berücksichtigung eines Abschlages von 5 % für Schwund, Preisänderungen etc. als zusätzliche Betriebseinnahmen zu schätzen. Gegen den vom Betriebsprüfer angewendeten Rohaufschlagskoeffizienten wurde vom Bw. überdies im Berufungsverfahren konkret nichts vorgebracht.

Bezüglich der Feststellungen betreffend nicht erfasster Naturalrabatte der A GmbH, nicht erfasster Gutschriften der G GmbH sowie bezüglich der übrigen nicht erfassten Waren- und Kaffeeeinkäufe bestreitet der Bw. nicht, dass die Naturalrabatte und Gutschriften dem Bw. gewährt bzw. die fraglichen Waren- und Kaffeeeinkäufe vom Bw. getätigt und als Betriebsvorfälle nicht in seinen Aufzeichnungen erfasst wurden. Ohne Beweis bzw. ohne Nennung von Zeugen wird jedoch, wie schon bei den Schwarzeinkäufen bei der X AG behauptet, dass diese nicht für den Kantinenbetrieb, sondern für private Personen, wie Vereinsmitglieder, Spieler

und deren Angehörige bestimmt gewesen sein sollen. Da die nicht erfassten Naturalrabatte, Gutschriften und sonstigen Einkäufe Waren betreffen, die üblicherweise im Kantinenbetrieb des Bw. veräußert wurden, waren auch diese unter Bedachtnahme auf die zuvor angeführte Judikatur dem Kantinenbetrieb zuzurechnen und als Betriebsvorfälle zu erfassen. Mangels entsprechender Beweisführung des Bw., erscheint es auch in diesem Fall wesentlich wahrscheinlicher, dass die fraglichen Waren in der Sportkantine zu normalen Preisen verkauft wurden. Die entsprechenden Einnahmen aus diesen Verkäufe waren daher ebenfalls im Schätzungswege zu ermitteln. Ungeachtet des fehlenden Beweises für die Behauptung, dass die für den Verein ausgestellte Einkaufskarte der Firma M an Mitglieder verborgt worden sein soll, wurden vom Betriebsprüfer die Wareneinkäufe bei der Firma M dennoch zum Teil als Mitgliedereinkäufe behandelt, womit der Bw. nicht beschwert ist. Die für die übrigen Mängel vorgenommenen Zuschätzungen erscheinen dem unabhängigen Finanzsenat auch insgesamt nicht als überhöht, da diese im Prüfungszeitraum durchschnittlich nur 2,2 % der erklärten Umsätze betragen. Da bereits die aus den erwiesenen Schwarzeinkäufen bei der X AG geschätzten Umsatzverkürzungen im Durchschnitt ca. 33 % der erklärten Kantinenumsätze betragen haben, wäre auch ohne konkrete Feststellungen bezüglich der übrigen Warengruppen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen im Ausmaß von etwa 2 bis 3 % geboten gewesen, weil es der Erfahrung des täglichen Lebens entspricht, dass nicht nur in einigen Bereichen verkürzt wird, sondern es üblicherweise auch zu Verkürzungen bei anderen Warengruppen kommt. Es erübrigt sich daher auch eine Erörterung der Frage, ob die Lösungen nur einmal im Monat oder täglich erstellt wurden, weil hinreichend erwiesen ist, dass im Prüfungszeitraum Betriebsvorfälle (Ein- und Verkäufe) des Kantinenbetriebes in den Aufzeichnungen des Bw. nicht erfasst und die Aufzeichnungen daher mangels Vollständigkeit nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO waren. Die Abgabenbehörde war daher gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt. Mangels entsprechender Mitwirkung ist es dem Bw. nicht gelungen, den unabhängigen Finanzsenat vom Fehlen der Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde und von einer allfälligen Unrichtigkeit der Höhe der vom Betriebsprüfer vorgenommenen Zuschätzungen zu überzeugen. Die vorgenommenen Zuschätzungen erfolgten daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der Art und der Höhe nach zu Recht, weshalb die Berufung insgesamt unbegründet ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Juni 2004