



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Azmi Barghouty KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien und Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 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 Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Gastwirtschaft. Bei ihr fand im Jahr 2001 eine die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 umfassende Betriebsprüfung sowie eine Umsatzsteuernachschau 2000 bis 6/2001 statt. Dem Betriebsprüfungsbericht ist Folgendes zu entnehmen:

„Allgemeines

Durch die Finanzverwaltung erfolgten im Auftrag des LG Linz bei der B.U. Österreich AG (kurz BUÖAG) Hausdurchsuchungen. Im Rahmen dieser Hausdurchsuchungen wurden u.a. auch EDV-Daten beschlagnahmt. Durch Einvernahmen von Bediensteten der BUÖAG 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 BUÖAG der Name des Kunden aufschien.

Der Finanzverwaltung ist es durch Auswertung der EDV-Daten gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und den inoffiziellen Lieferungen an die Kunden herzustellen.

Ablauf bei Bestellungen mit Erfassung der Letztverbraucherlieferungen:

Kundenbestellungen wurden von Verkaufsdamen telefonisch entgegengenommen, 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: "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname", "Fahrverkauf Ortsname". Die Eingabe der LV-Lieferung erfolgte entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung. Im Anschluss wurden Ausdrucke (sog. Ladevorschlagslisten bzw. Auftragsscheine für die KUBU) angefertigt, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet wurden. Auf diesen Listen war eine Zuordnung der LV-Lieferung zum Gastwirt anhand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich. Diese Kennzahl wurde von den Telefonverkaufsdamen vergeben, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer täglich nur einmal vorkam. Dieses LKZ wurde so gesteuert, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt wurden, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufscheinen und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt wurden. Ebenso wurden auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt worden sind, LV-Bestellungen besonders angeführt (z.B. andere Farbe, mit der Bezeichnung "+", etc.) Zusätzlich wurde auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt.

Für den Bierführer wurde der LV-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet, damit er erkennen konnte, welche LV-Lieferung zum Kunden gehört.

Diese Vorgangsweise wurde im Zuge von Vernehmungen von BUÖAG-Mitarbeitern, speziell Telefonverkaufsdamen und LKW-Chauffeuren, niederschriftlich bestätigt.

EDV-mäßige Auswertung

Als Grundlage für die Auswertung und somit die Zuordnung der LV-Lieferungen zu den Gastwirten dienten die beschlagnahmten EDV-Daten. Dabei handelt es sich um Originaldatensätze der BUÖAG, die von der Systemprüfung nur zugeordnet und sortiert wurden. Die Zusammenführung betrifft Datensätze von Gastwirtelieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen. Dabei wurden vor allem folgende Datensätze berücksichtigt: auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum. Um so genannte Kollisionsfälle (zu einem Letztverbraucher-Lieferschein gibt es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr.) ausschließen zu können, erfolgte eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der BUÖ, anhand der es möglich war, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen.

Dem h.o. Finanzamt wurden die im o.a. Verfahren ermittelten Einkäufe der geprüften Gesellschaft zur entsprechenden Veranlassung übermittelt. Die Daten, welche den Zeitraum 1997 – 1998 betreffen, führten zum gegenständlichen Prüfungsverfahren.

Der steuerlichen Vertretung der geprüften Gesellschaft wurden die gesamten Daten zur Verfügung gestellt.

In der Befragung zum o.a. Sachverhalt anlässlich der Betriebsbesichtigung v. 18.6.2001 hat Hr. M.L. (Komplementär der KEG) niederschriftlich angegeben, dass "Bareinkäufe" getätigt wurden, die der Bewirtung der Familie und von Gästen sowie Angestellten dienten (siehe Niederschrift).

Dazu ist von der Betriebsprüfung folgendes festzuhalten:

- Aufgrund des vorliegenden Beweismateriales ist *kein Zweifel* an der Richtigkeit des Sachverhaltes sowie der ermittelten Einkaufsmengen gegeben.
- Der Grund für die Nichterfassung von Wareneinkäufen kann nur in der Nichterfassung der damit zusammenhängenden Verkäufe liegen ("Schwarzverkauf"). Den Darstellungen von Herrn M. L. wird insoweit entsprochen, als von den oben angeführten "Schwarzumsätzen" 50 % für Schwund und Gratifikationen anerkannt werden.

Aufzeichnungen

Dazu ist auszuführen, dass keine Aufzeichnungen über den Kassastand geführt werden (siehe auch Niederschrift mit Herrn M. L. vom 18.6.2001). Die Einnahmen wurden durch "Stricherllisten", die nicht aufbewahrt werden, ermittelt. Herr M. L. selbst führt solche Aufzeichnungen nur bei höheren Umsätzen.

Tageslosungsbögen mit täglichen Eintragungen wurden bis Anfang 1998 geführt, wobei einige Eintragungen nicht nachvollziehbar sind. Seitdem wird der Umsatz aus dem Einkauf mit einem Betrag pro Warengruppe erfasst und monatlich berechnet.

Einnahmen, die mit einem Dart-Automaten und einem Pool-Billard erzielt werden, wurden nicht separat erklärt. Unterlagen über die Einnahmenberechnung wurden nicht vorgelegt.

Nach Aussage von Herrn M. L. wird der Betrieb dieser Geräte nur wegen der Gäste aufrecht erhalten, da die Einnahmen nur die vorgeschriebene Vergnügungssteuer decken."

"Umsatzsteuer

Tz. 18 Umsätze lt. Kontrollmaterial Brauunion

Das ausgewertete Kontrollmaterial der Brauunion wurde von der Betriebsprüfung mit den jeweils geltenden Verkaufspreisen hochgerechnet, wobei der Verkaufspreis mit der Verkaufseinheit multipliziert wurde (siehe Beiblätter).

Berücksichtigt wird dabei ein 50%iger Anteil für Schwund und Gratifikationen.

Der verbleibende und so ermittelte Betrag ist mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen.

	1997	1998
Zusätzliche Entgelte lt. BP	26.906,39	67.732,22

TZ. 19 Sicherheitszuschlag 99/2000

Da in den Jahren 1997/98 Kontrollmaterial der Brauunion ausgewertet und zugerechnet wurde (siehe Tz. 18), wird für diese Jahre keine Zuschätzung vorgenommen. Für die Folgejahre ist kein entsprechendes Kontrollmaterial vorhanden, weshalb die Nichtordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen in den Jahren 1999/2000 von der BP folgend berücksichtigt wird: Die BP rechnet einen Sicherheitszuschlag (Reingewinn) von 5 % auf alle getätigten Umsätze (außer Einnahmen Küche) zu.

Erlöse netto lt. Erkl.	1999	Zuschlag %	2000	Zuschlag %
		5		5
Erlöse Bier, Spirit.	255.152,00	12.757,60	291.636,00	14.581,80
Erlöse alk. frei	72.596,00	3.629,80	91.630,00	4.581,50
Erlöse Wein	60.590,00	3.029,50	112.207,00	5.610,35
Erlöse Kaffee, Tee 10 %	198.277,00	9.913,85	201.238,00	10.061,90

Erlöse Automaten	90.777,00	4.538,85	87.525,00	4.376,25
Summe	677.392,00	33.869,60	784.236,00	39.211,80
Zusätzliche Entgelte 10 %		9.913,85		10.061,90
Zusätzliche Entgelte 20 %		23.955,75		29.149,90"

Nur gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 richtet sich die Berufung vom 15.10.2001, die wie folgt begründet wurde:

"...Wir beantragen die Aufhebung der Hinzuschätzung von Umsätzen aus getätigten Einkäufen der B.U. (Tz. 18 des BP-Berichtes) und die Aufhebung der Sicherheitszuschläge für 1999 und 2000 auf die Getränkeumsätze (Tz. 19 des BP-Berichtes).

Begründung:

ad B.U.: Das ausgewertete Kontrollmaterial der B.U. AG hat folgenden Sachverhalt ergeben:

Die M. L. KEG hat im Jahr 1997 (13.08. – 30.12.)

964 Einheiten Bier und 1368 Einheiten A-freie Getränke mittels LV-Rechnungen eingekauft.

Das entspricht 7 Einheiten Bier und 10 Einheiten A-freie Getränke pro Tag.

Im Jahr 1998 (07.01. – 03.09.) wurden

3074 Einheiten Bier und 2664 Einheiten A-freie Getränke mittels LV-Rechnungen eingekauft.

Das entspricht 13 Einheiten Bier und 11 Einheiten A-freie Getränke pro Tag.

Die M. L. KEG hat in diesen Zeiträumen 2 Personen beschäftigt. Weiters waren Herr M. L. und seine Ehegattin täglich im Lokal anwesend. Die Öffnungszeiten betragen weit mehr als 12 Stunden täglich.

Selbst ohne Berücksichtigung von gelegentlichem Gratisausschank, Schwund und Verderb ergibt sich somit für

1997 1,75 Einheiten Bier pro Tag pro Person
 2,50 Einheiten A-freie Getränke pro Tag pro Person

1998 3,25 Einheiten Bier pro Tag pro Person
 2,75 Einheiten A-freie Getränke pro Tag pro Person

Das entspricht durchschnittlich 2,50 Einheiten Bier und 2,63 Einheiten A-freie Getränke pro Tag pro Person verteilt auf **durchschnittlich 12 Stunden pro Tag!**

Ausgehend von einer allgemein bekannten Empfehlung der Gesundheitsmedizin, wonach ein Mensch täglich mindestens 2 – 3 Liter Flüssigkeit zu sich nehmen sollte, erscheinen die oben angeführten Einheiten sogar weit untertrieben.

Die BP hat lediglich 50 % des Einkaufes für Schwund und Gratifikationen anerkannt und damit obigen Sachverhalt nicht entsprechend gewürdigt.

Der Grund für die Einkäufe auf LV-Rechnungen sind ebenfalls naheliegend:

Die B.U. hat durchschnittlich wöchentlich die bestellten Waren frei Haus geliefert, so dass man sich den Weg zum nächsten Supermarkt sparen konnte. An die Möglichkeit, das Finanzamt könnte diese Lieferungen als "Schwarzlieferungen" werten, hatte die M. L. KEG nicht gedacht. Erst als durch Publikationen in den Medien auf dieses Problem näher eingegangen wurde, hat man sich dazu entschlossen, um jeden Verdacht auszuschließen, keine weiteren Einkäufe für private Zwecke über die

B.U. zu tätigen. Man hat also auf eine bequeme Art der Zustellung verzichtet, nur um dem übertriebenen Misstrauen des Finanzamtes zu entgehen. Eine äußerst unbefriedigende Lösung.

ad Sicherheitszuschläge: Für die Jahre 1999 und 2000 wurde ein Sicherheitszuschlag von 5 % auf alle getätigten Getränkeumsätze angesetzt. Dieser ist in seiner Höhe nicht nachvollziehbar und wurde auch nicht begründet.

Er wurde auch auf Wein, Kaffee, Tee und Spirituosen angewendet, obwohl hierüber kein Kontrollmaterial vorlag und auch sonst kein Anlass für eine Beanstandung bestand.

Hier wird mit pauschalen Verurteilungen gearbeitet und der Klientin jede Glaubwürdigkeit aberkannt.

Da die Einkäufe bei der B.U. 1997 und 1998 rein privat veranlasst waren, besteht auch kein Recht auf Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für 1999 und 2000.

Zusammenfassung: Das Ergebnis der BP ist in den bestrittenen Punkten nicht anzuerkennen, da weder dem Privatkonsum in den Jahren 1997 und 1998 entsprechend Rechnung getragen wurde, noch der Sicherheitszuschlag für 1999 und 2000 begründet wurde. Er erfolgte lediglich aufgrund einer Pauschalverurteilung der M. L. KEG."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Wie im Betriebsprüfungsbericht (unwidersprochen) dargelegt wird, weisen die Aufzeichnungen gravierende formelle Mängel auf, die zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen und verpflichten: Es liegen keine Grundaufzeichnungen über die Kassastände sowie über die Aufteilung der Entgelte nach dem Steuersatz vor. Ebenso legen keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch vor.

Fest steht ferner, dass die Bw. 1997 und 1998 neben den Getränkeeinkäufen, die in die Steuererklärungen Eingang gefunden haben, weitere Getränke angeschafft hat, die steuerlich nicht berücksichtigt wurden.

Dies wird auch von der Bw. in der Berufung keineswegs bestritten. Sie behauptet allerdings unter Darlegung eines durchschnittlichen Flüssigkeitsbedarf, dass diese Getränke von den Gesellschaftern und den Angestellten der Bw. zu sich genommen worden seien.

Die Bw. übersieht allerdings, dass kein vernünftiger Grund erkennbar ist, warum nicht auch diese Waren "offiziell" angeschafft und sodann über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfasst hätten werden können. Dies wäre auch die weitaus einfachere Methode gewesen und hätte nicht das im Betriebsprüfungsbericht dargestellte "Rechnungssplitting" erforderlich gemacht.

Vor allem ist es im höchsten Maße unglaublich, dass einerseits in den Umsatzsteuererklärungen Eigenverbräuche zwischen ATS 8.000 und 14.000 deklariert worden sind – ohne allerdings entsprechende Aufzeichnungen vorlegen zu können -, und andererseits weitere Einkäufe getätigt worden sind, die nicht erfasst wurden, die aber angeblich dem gleichen Zweck gedient haben.

Wenn weiters Spekulationen über den durchschnittlichen Flüssigkeitsbedarf eines Menschen angestellt werden – nach den Ausführungen in der Berufung kann dieser Bedarf offenkundig nur durch Bier und Limonaden, nicht aber etwa durch Wasser gedeckt werden – so bewegen sich diese Behauptungen auf einem Niveau, das die seriöse Auseinandersetzung mit dem Thema unmöglich macht.

Der unabhängige Finanzsenat wertet somit das diesbezügliche Vorbringen der Bw. in freier Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO als bloße Schutzbehauptung und kommt zum Ergebnis, dass die Getränke "schwarz" verkauft worden sind.

Wenn sodann nur das 1997 für fünf Monate und 1998 für neun Monate vorliegende Kontrollmaterial ohne weitere Erhöhung angesetzt und überdies 50% für Schwund und Gratifikationen berücksichtigt wurden, ist die Zuschätzung als äußerst moderat und an der unteren Bandbreite des Möglichen liegend anzusehen.

Dem Finanzamt kann aber auch insoweit nicht entgegen getreten werden, als es 1999 und 2000 – für diese Jahre liegt kein Kontrollmaterial vor - Sicherheitszuschläge in Höhe von 5% auf die Getränkeumsätze angesetzt hat.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Da auch für diese beiden Jahre grobe Aufzeichnungsmängel vorliegen, die im Betriebsprüfungsbericht näher beschrieben wurden, konnte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, dass nicht sämtliche Geschäftsfälle erfasst wurden (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212). Ferner ist auch nicht davon auszugehen, dass die "Bareinkäufe" 1999 und 2000 – beide Jahre liegen vor dem Prüfungsbeginn – plötzlich geendet haben.

Bezüglich der Schätzungshöhe ist darauf hinzuweisen, dass die Zuschätzungen dieser beiden Jahre absolut gesehen unter dem Schnitt der Hinzurechnungen 1997 und 1998 liegen und überdies nur Getränke, nicht aber Speisen als Berechnungsbasis herangezogen wurden, obwohl aufgrund der dargestellten Aufzeichnungsmängel eine Anwendung eines Sicherheitszuschlages auf alle Warengruppen möglich gewesen wäre. Auch hier ist die Zuschätzung also als äußerst moderat anzusehen, weshalb die Berufung insgesamt abzuweisen war.

Wien, 6. August 2003