



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Sacha & Partner OHG, Steuerberatungsgesellschaft, 1180 Wien, Martinstr. 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 im Beisein der Schriftührerin Christina Seper, nach der am 28. Juli 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

- a) Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- b) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wird teilweise Folge gegeben.
Die Bescheide werden abgeändert.
Die getroffenen Feststellungen sowie die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Erfassung von nicht erklärten Bierzukäufen sowie die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages aufgrund festgestellter Buchhaltungsmängel.

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Konditorei in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und ermittelte in den Streitjahren den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG.

Das Lokal fungierte auch als Vereinslokal des nicht als Verein registrierten privaten Fußballklubs X.

Beim Bw. fand für die Jahre 1994 bis 1998 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. für die Streitjahre 1994 bis 1997 folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 8. November 2001 ausführlich dargestellt wurden:

- Aufgrund der bei der Firma S durchgeführten Hausdurchsuchung seien Unterlagen vorgefunden worden aus denen zu entnehmen gewesen sei, dass der Bw. Wareneinkäufe bei der Firma S nicht verbucht habe.

Die Schwarzeinkäufe seien ab 14. Februar 1994 erfolgt und seien im Umfang von einem Fass á 50 Liter bei jeder offiziellen (wöchentlichen) Lieferung getätigt worden.

Die Umsatz- und Gewinnhinzurechnung ergebe sich wie folgt:

	1994	1995	1996	1997
Bierfässer á 50 l	47	40	41	34
Abzug für Sponsoring u. Personalverbrauch	-5	-5	-5	-5
Summe Stk.:	42	35	36	29
Summe Liter (minus 2 % Schwund):	2053	1715	1764	1421
	1994	1995	1996	1997
Zurechnung Nettoumsatz (Schilling):	116.336,67	98.469,58	104.370,00	91.843,97
- Aufwand (netto):	-42.290,60	-	-38.786,00	-
		36.546,40		34.135,20
= Gewinn-Zurechnung	74.046,07	61.923,18	65.584,00	57.708,77

- Das gesamte Bier sei in der Gasträumlichkeit ausgeschenkt worden. Damit wären auch alle Einkäufe im Wareneingangsbuch zu erfassen gewesen.
- Weshalb ein freiwilliger Sozialaufwand oder Werbeaufwand nicht geltend gemacht werden könne, sofern es nichts zu verschleiern gebe, sei nicht nachvollziehbar.
- Der Ausschank von Gratisbier in einer Konditorei zwecks Ankurbelung der Speiseumsätze, wäre nur dann sinnvoll gewesen, wenn es ein entsprechendes Speiseangebot gegeben hätte.
- Aufgrund der Nicht-Namhaftmachung von Zeugen, hätten diese nicht einvernommen werden können.
- Da der Fußballverein X nirgends registriert sei, stelle sich die Frage der Werbewirksamkeit des Sponsorings.
- Eine Trennung des Ausschanks sei lt. Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall nicht möglich gewesen.

- Auch ein freiwilliger Sozialaufwand oder Werbeaufwand sei buchhaltungsmäßig zu erfassen.
Weiters sei es nicht fremdüblich, dass Besucher von Clubabenden ihre Getränke dauernd gratis beziehen.
- Diese Zukäufe seien von der Betriebsprüfung mengenmäßig erfasst und mittels der jeweiligen Verkaufspreise als Erlöse hochgerechnet worden.
Die Einnahmenzurechnung basiere auf der nicht gegebenen materiellen Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung des Bw.
- Bei der Erlöserfassung seien folgende Umstände basismindernd berücksichtigt worden:
 - 2 % Schwundanteil pro Fass
 - Vergabe von Freibier für den Fußballverein X
 - Personalverpflegung (Konditormeister)
 Für die letzten beiden Punkte seien pro Jahr 5 Bierfässer in Abzug gebracht worden.
- Die Zuschätzung sei zum Umsatz und Gewinn erfolgt, wobei der nichtverbuchte Wareneinkauf mit seinem Nettowert, inklusive Getränke- bzw. Biersteuer in Ansatz gebracht worden sei.
- Aufgrund der nicht verbuchten Bier-Wareneinkäufe sei weiters ein Sicherheitszuschlag i.H.v. 10 % auf Basis der berichtigten Entgelte zum Umsatz (= erklärte Erlöse minus Biererlöse) und Gewinn wie folgt gerechnet worden, da nach Ansicht der Betriebsprüfung bei Schwarzzukaufen in einer Sparte, diese auch für andere Sparten nicht ausgeschlossen werden habe können.
Die Zurechnung auf Grund des Sicherheitszuschlages sei erklärungsgemäß zu 30 % dem Normalsteuersatz und zu 70 % dem ermässigten Steuersatz unterlegen (alle Beträge in Schilling):

	1994	1995	1996	1997
Entgelte lt. Erkl. (KZ 000)	4.844.428,64	3.614.546,45	3.536.952,73	3.194.059,40
Eigenverbrauch (KZ 001)	17.448,00	17.448,00	17.448,00	20.073,60
+ nicht erklärte Biererlöse (exkl. 20 % USt):	116.336,67	98.469,58	104.370,00	91.843,97
+ 10 % SiZ	388.483,86	288.280,02	291.441,44	258.489,71
= Entgelte lt. Bp	5.366.697,17	4.018.744,05	3.950.212,17	3.564.476,68
KZ 022 (20 % USt) lt. Bp	2.303.894,83 (= 2.071.013,00 lt. Erkl. + 116.336,67 Biererlös + 30 % des SiZ 116.545,16)	1.465.175,78 (= 1.280.222,19 lt. Erkl. + 98.469,58 Biererlös + 30 % des SiZ 86.484,01)	1.339.310,43 (= 1.147.508,00 lt. Erkl. + 104.370,00 Biererlös + 30 % des SiZ 87.432,43)	1.328.847,18 (= 1.159.456,30 lt. Erkl. + 91.843,97 Biererlös + 30 % des SiZ 77.546,91)

KZ 029 (10 % USt) It. Bp	3.062.802,34 (= 2.790.863,64 lt. Erkl. + 70 % des SiZ 271.938,70)	2.553.568,27 (= 2.351.772,26 lt. Erkl. + 70 % des SiZ 201.796,01)	2.610.901,74 (= 2.405.892,73 lt. Erkl. + 70 % des SiZ 204.009,01)	2.235.629,50 (= 2.054.686,70 lt. Erkl. + 70 % des SiZ 180.942,80)
KZ 060 (Vorsteuer) It. Bp	-315.843,90 (= 307.385,78 lt. Erkl. + 8.458,12 lt. Bierrechn.)	-230.150,75 (= 222.841,47 lt. Erkl. + 7.309,28 lt. Bierrechn.)	-232.072,10 (= 224.314,90 lt. Erkl. + 7.757,20 lt. Bierrechn.)	-215.515,53 (= 208.688,49 lt. Erkl. + 6.827,04 lt. Bierrechn.)

- Statt der ursprünglichen 10 % Sicherheitszuschlag sei lt. Stellungnahme der Betriebsprüfung 1 % ausreichend.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erheb gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet dies sowie im Schriftsatz vom 7. Jänner 2002 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Der Bw. räume ein, dass er Waren, die er bezogen habe, nicht in der Buchhaltung ausgewiesen habe.
- Der Bw. habe als Kassier und Spieler des Fußballvereins X fungiert und sei auch als Sponsor dieses Vereins aufgetreten.

Die Sponsortätigkeit des Bw. habe nicht nur in Barzahlungen, sondern vor allem durch Lieferung von Getränken insbesondere in Form von Bier bestanden. Speisen seien von den Spielern selbst bezahlt worden.

- Der Bw. habe pro Jahr ca. 22 Fass Bier "gesponsort" und ca. 15 Fass für den Personalverbrauch benötigt, in Summe somit 37 Fass Bier pro Jahr. Dies könnte durch Zeugen bestätigt werden.

Der Bw. habe dadurch auf den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug verzichtet.

- Weshalb die Betriebsprüfung nur von 5 Fässern pro Jahr ausgehe, könne nicht nachvollzogen werden.
- Wenn davon ausgegangen werde, dass die Sponsortätigkeit des Bw. keinen nennenswerten Werbeeffekt bewirkt habe, somit in keinem betrieblichen Zusammenhang gestanden sei, sei er sogar verpflichtet gewesen, diesen "Verbrauch" nicht als Betriebsausgabe zu erfassen.
- Von den nicht verbuchten Fässern seien nicht nur 5 sondern 37 Fass pro Jahr für die Sponsortätigkeit (= 22 Fass) beim Fußballverein X, für den Eigenbedarf sowie für den Verbrauch durch den Konditormeister (= 15 Fass) verwendet worden.

Die Hingabe von Freibier anlässlich von Fußballspielen sei mit 3 bis 5 Fass Bier gering gewesen.

Dies könnten der Bw., sein Konditormeister sowie die damaligen Fußballspieler bezeugen.

- Diese Art von Sponsoring sei für den Bw. jedenfalls unternehmerisch vorteilhafter gewesen (= zusätzliche Einnahmen durch zusätzliche Konsumation sowie Dressenwerbung für den Betrieb), als etwa die Hingabe von Bargeld i.H.v. 25.000 S.
- Durch eine vorgreifende Beweiswürdigung der Betriebsprüfung sei es rechtswidrig zu keiner Zeugeneinvernahme gekommen.
- Die Abgabennachforderungen i.H.v. ca. 820.000 S könnten vom Unternehmen nicht erwirtschaftet werden.
- Der Bw. sei davon ausgegangen, dass die insbesondere für die Sponsartätigkeit verwendeten Waren nicht für den Betrieb angeschafft worden seien und ihnen somit keine Betriebsausgabeneigenschaft zukomme.
- Die Betriebsausgaben seien nach Werbung, Personalverbrauch und Eigenverbrauch aufzuteilen.
- Aufgrund des Erkenntnisses des EuGH vom 16. Oktober 1997, Rs. C-258/95 stelle der Personalverbrauch keinen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar und hätte im Betriebsprüfungsverfahren berücksichtigt werden müssen.
- Bei Versagen aller Möglichkeiten der Sachverhaltsaufklärung sei die Schätzung das letzte Mittel der Sachverhaltsfeststellung, sie beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.
Die aufgedeckten Differenzen seien vom Bw. nicht bestritten worden, doch würden diese zum überwiegenden Teil in die Privatsphäre fallen und könnten somit keine taugliche Grundlage für die Feststellung formeller und materieller Mängel darstellen.

Da nach Ansicht des Bw. der formale Mangel nicht wesentlich (Differenzen hätte es nur in der Sparte Bier gegeben) sei, sei daraus auch keine Schätzungsbefugnis ableitbar.

- Nicht nachvollziehbar sei auch, dass festgestellte Mängel bei einer Getränkesparte zu einer Erhöhung der ausgewiesenen Erlöse bei den anderen Sparten führe. Kalkulationsdifferenzen seien jedenfalls nicht festgestellt worden.
Allein durch den Sicherheitszuschlag i.H.v. rd. 708.000 S sei die wirtschaftliche Existenz des Bw. gefährdet.

Da damit zu rechnen war, der Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter des Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die im Ausland stattgefundenen Fußballturniere seien durch die Agentur B organisiert worden.
- In der vorgelegten Liste seien die dem Bw. noch in Erinnerung gebliebenen Namen der Spieler, Funktionäre sowie Sponsoren angeführt.

- Der Bw. habe den Verein durch Gratis-Getränke, die Firma C und die Firma D durch die Zurverfügungstellung von mehreren Spielgarnituren gesponsert.
- Der Sachverhaltsniederschrift der ehemaligen Mitspieler A und E sei u.a. wie folgt zu entnehmen:
Der Verein habe gegen andere gleichartige Hobbymanschaften Spiele im In- und Ausland bestritten (dies lasse sich an Hand der zahlreichen Fotodokumentationen nachweisen). Die Vereinstreffen hätten in der Konditorei unter Teilnahme der Spieler sowie deren Bekannten an ca. 40 Tagen im Jahr stattgefunden.
Für das konsumierte Bier sei kein Entgelt zu entrichten gewesen.
- Der steuerliche Vertreter des Bw. halte nochmals fest, dass im gegenständlichen Fall keinerlei Gründe für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages vorlägen.
- Bei den Biereinkäufen handle es sich nicht um Schwarzeinkäufe sondern um private Einkäufe für den X, die mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw. in keinem Zusammenhang stünden.
- Da es sich somit um keine Betriebsausgaben gehandelt habe, könne auch kein Sicherheitszuschlag verhängt werden.
- Zu den Ausführungen betreffend den Konditormeister werde ergänzend festgehalten, dass dieser die angegebene Biermenge nicht nur während der Arbeitszeit, sondern auch außerhalb dieser z.B. bei Abrechnungsbesprechungen konsumiert habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes fügte keine weiteren Ausführungen hinzu.

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Schätzungsberichtigung:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der Bw. hat bei der Firma S in den Streitjahren folgende Anzahl an Bierfässern á 50 Liter bestellt und zu den Gaststättenpreisen an seine Betriebsstätte geliefert bekommen, jedoch in der Buchhaltung nicht als Wareneingang erklärt:

	1994	1995	1996	1997
Bierfässer á 50 l	47	40	41	34

Desgleichen wurden aus diesen nicht verbuchten Wareneingängen auch keine Umsätze erklärt.

- b) Der Bw. bewirtete seine "Fußballfreunde" des privaten Fußballvereins X in seiner Betriebsstätte mit aus seiner Ausschank entnommenem "Gratis-Bier".

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Schriftstücken:

zu a) Dies ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen der Firma S für die Jahre 1994 bis 1997 sowie der Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Graz.

zu b) Dies ist u.a. dem Schriftsatz vom 7. Jänner 2002 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO ferner, 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.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, § 184 Rz. 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033).

D.h., dass sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.

Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0118).

Wurden Grundaufzeichnungen vernichtet, so hat der Grund der Vernichtung keinen Einfluß auf die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Festgehalten wird, dass § 184 BAO keine Ermessensbestimmung enthält (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26. April 2000, 2000/14/0047).

Gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, begründen die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Eines Nachweises der Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0173).

Fehlende Grundaufzeichnungen stellen jedenfalls derart schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen (siehe auch die detaillierten Darstellungen dazu unter Tz. 20 des Bp-Berichtes) und es daher unumgänglich war die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Bücher eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen.

Auch die unvollständige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten.

Unstrittig wurden bezogene Bierlieferungen teilweise nicht als Wareneinkauf in der Buchhaltung erfasst.

Hat der Wareneinkauf jedoch nur teilweise Eingang in die Buchhaltung gefunden, so begründet dieser Umstand bereits die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 19.3.1998, 96/15/0005).

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bw. in den Streitjahren bei der ihn beliefernden Brauerei so genannte "Schwarzeinkäufe" getätigt, die in der Buchhaltung keinen Eingang fanden.

Da diese "Schwarzeinkäufe" an Bier in die Betriebsstätte des Bw. Eingang gefunden haben und über die Ausschank des Bw. in dieser Konditorei ausgegeben wurden, gehen die Ausführungen des Bw., wonach es sich um rein private Käufe gehandelt hat, ins Leere. Soweit der Bw. einwendet, die nicht verbuchten Biereinkäufe seien gratis an seine Fußballfreunde ausgegeben worden, wird festgehalten, dass dazu keinerlei Unterlagen vorgelegt werden konnten und die Angaben des Bw. daher ausschließlich auf von ihm aufgestellten Schätzungen beruhen.

Es gibt daher auch keinen Nachweis, dass gerade jenes Fass Bier, welches "schwarz" zugekauft wurde an die Fußballfreunde ausgeschenkt wurde.

Eine Aufnahme in die Buchhaltung hätte somit in jedem Fall erfolgen müssen, selbst wenn der Bw. die Getränke bloß an seine Freunde und Bekannten "verschenkt".

Im gegenständlichen Fall mangelt es somit an der materiellen sowie formellen Richtigkeit der Buchhaltung, da weder der gesamte Wareneinsatz noch die Gratisabgaben von Bier einen Niederschlag gefunden haben.

Die Schätzungsbefugnis (bzw. Verpflichtung zur Schätzung) ist daher unstrittig gegeben.

Schätzungsweise:

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsweise der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsweise dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen

Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0094).

a) Schätzung Biererlöse:

Von der Betriebsprüfung wurden für die nicht verbuchten Wareneinkäufe an Bier unter Heranziehung der Verkaufspreise in den Jahren 1994 bis 1997 und unter Berücksichtigung eines Schwundes von 2 % sowie von 5 Fässern Bier für den vermehrten Genuss durch den Konditormeister und das Sponsoring (für den Genuss außerhalb der Konditorei) die diesbezüglichen Erlösverkürzungen in den Jahren 1994 bis 1997 errechnet (vgl. obige Tabelle).

Der Bw. hält den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegen, dass er bis zu 37 Fässer Bier pro Jahr für Sponsoring (Gratisbier) sowie als Personalverbrauch (Konditormeister) benötigt habe.

Dazu ist auszuführen:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normiert u.a.:

Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die Berücksichtigung der "Gratisbiere" als Repräsentationsaufwendungen bedingen den Nachweis zweier Voraussetzungen:

- a) Werbezweck und
- b) erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung.

Im gesamten Verwaltungsverfahren gelang es dem Bw. nicht nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, worin eine Werbung für die Produkte des Bw. anlässlich von Begegnungen in entspannter Gesprächsatmosphäre ("Vereinsabende" des privaten Fußballvereins X) bestehen soll.

Dass es sich bei diesen Zusammenkünften um Werbemaßnahmen im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation gehandelt hat, hat der Bw. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Der Bier-Gratiskonsum diente daher im weitesten Sinn der Kontaktpflege mit Freunden gleicher privater Hobbyneigung (Fußballspiel), weshalb diese Aufwendungen in Form von

"Gratisbier" bestenfalls als werbeähnlicher und somit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen sind (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26.9.2000, 94/13/0262).

Der nicht abzugsfähige Aufwand beinhaltet aber nicht bloß den Wareneinsatz für das konsumierte Bier, sondern jene Kosten, die dem Bw. aus der kostenlosen Bewirtung der Fußballfreunde tatsächlich entstanden sind.

Diese sind im konkreten Fall im Verzicht auf das für den Bierkonsum einzufordernde Entgelt zu erblicken und entsprechen daher dem aus dem Bierkonsum der Fußballfreunde zu erzielenden Erlös.

In diesem Zusammenhang ist es daher unerheblich, ob und in welchem Ausmaß an Fußballfreunde gratis ausgeschenkt wurde, weil auch hierfür sowohl einkommensteuer- als auch umsatzsteuerrechtlich der normalerweise verrechnete Preis in Ansatz zu bringen ist. Eine Zeugeneinvernahme der Fußballfreunde konnte demnach unterbleiben, da es unerheblich ist, in welchem Ausmaß diese gratis bewirtet wurden.

Was den Konsum des Konditormeisters betrifft, wurde seitens des Bw. nicht glaubhaft gemacht, dass ein über das bereits in den Erklärungen ermittelte Ausmaß an Personalverbrauch hinausgehender Bierverbrauch in Ansatz zu bringen ist, zumal der Bw. nicht darlegt, welcher seiner Angestellten dann den bisher geltend gemachten Personalverbrauch zu vertreten hat.

Die von der Betriebsprüfung angewandte Schätzungsmethode erscheint daher durchaus geeignet, die Biererlöse möglichst den Tatsachen entsprechend zu ermitteln, zumal die dem Fußballverein anlässlich von Veranstaltungen unentgeltlich überlassenen Fässer ohnedies entsprechend den vom Bw. hiezu getätigten Angaben berücksichtigt wurden.

b) Sicherheitszuschlag:

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2004, 2000/13/0043).

Dem Umstand, dass im Hinblick auf die Vorgangsweise des Bw. davon ausgegangen werden muss, dass es nicht nur bei den Bierumsätzen sondern auch bei den übrigen Umsätzen zu Umsatzverkürzungen gekommen ist, kann somit am besten mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages Rechnung getragen werden.

Der von der Betriebsprüfung gewählte Prozentsatz von 10 % erscheint im Hinblick darauf, dass sich bei den Umsatzverkürzungen aus nicht erfassten Bierlieferungen in den einzelnen Jahren wesentlich höhere Verkürzungsfaktoren ergeben, als keinesfalls zu hoch gewählt (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Biererlös lt. Bilanz	+ Biererlös lt. obiger Tab.	gesamter Biererlös	Verkürzungsfaktor
1994	843.253,34	116.336,67	959.590,01	12,1 %

				(= 116.336,67 : 959.590,01)
1995	633.276,67	98.469,58	731.746,25	13,5 % (= 98.469,58 : 731.746,25)
1996	518.168,34	104.370,00	622.538,34	16,8 % (= 104.370 : 622.538,34)
1997	517.328,35	91.843,97	609.172,32	15,1 % (= 91.843,97 : 609.172,32)

Gewinnermittlung:

Diesbezüglich ist zunächst der beim Bierlieferanten festgestellte nicht verbuchte Wareneinkauf in Ansatz zu bringen (vgl. Tz. 20 des Bp-Berichtes).

Darüber hinaus ist aber davon auszugehen, dass es auch bei den übrigen Produktsparten zu Wareneinkaufsverkürzungen gekommen sein muss, da von der Betriebsprüfung keine Unstimmigkeiten zwischen verbuchtem Warenein- und verkauf festgestellt wurden, jedoch aufgrund der o.a. Ausführungen bei den übrigen Produkten von einer Umsatzverkürzung ausgegangen werden muss.

Dieser Umsatzverkürzung muss daher zwangsläufig eine Wareneinsatzverkürzung gegenüber stehen, der in gleicher Weise wie o.a. mit Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 10 % Rechnung getragen werden muss.

So wie die Erlöse der übrigen Umsätze mit dem Sicherheitszuschlag erfasst wurden, ist somit auch von einem die übrigen Umsätze betreffenden erhöhten Wareneinsatz auszugehen, der für die Streitjahre wie folgt ermittelt wird (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Wareneinsatz lt. Bilanz	minus Fassbier lt. Bilanz	Bemessungs- grundlage	10 % zusätzlicher Wareneinsatz
1994	1.438.023,30	128.882,00	1.309.141,30	130.914
1995	1.042.717,31	124.015,83	918.701,48	91.870
1996	974.924,96	80.176,33	894.748,63	89.475
1997	923.596,21	89.646,92	833.949,29	83.395

Aufgrund der Berücksichtigung eines erhöhten Wareneinsatzes werden somit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) wie folgt geändert (BE = Berufungsentscheidung; alle Beträge in Schilling):

Jahr	E.a.GW lt. Bescheid v. 18.10.2000	minus zusätzlicher Wareneinsatz	= E.a.GW lt. BE
1994	808.316	130.914	677.402
1995	676.100	91.870	584.230

1996	908.561	89.475	819.086
1997	561.365	83.395	477.970

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 21. September 2005