



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch den SenatSalzburg2 über die Berufung der AB, vertreten durch Dr.PH, vom 22. März 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr.AB, vom 22. Februar 2000 betreffend Umsatzsteuer 1993, 1994, 1996 und 1997 sowie Einkommensteuer 1994 bis 1997 nach der am 17. November 2004 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird als unbegründet abgewiesen. Die anderen angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Die Höhe der Abgaben sowie deren Reduzierung aufgrund der Bestimmung des § 206 BAO ist dieser Beilage ebenso zu entnehmen. Die Beilagen bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Angaben in ATS dienen der Information.

### Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen acht Bescheide vom 22. Februar 2000, die im Anschluss an eine Betriebsprüfung erlassen wurden. Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung im November 2001 an die Abgabenbehörde 2. Instanz vor.

Die Berufung rügt inhaltliche sowie formelle Mängel der angefochtenen Bescheide und stellt fest, dass die Berufungswerberin (Bw.) aufgrund des Erreichens des Pensionsalters 1997 ihre

berufliche Tätigkeit eingestellt habe. Die Höhe der monatlichen Pension wurde mit ATS 7.500 angegeben und es wurde ausgeführt, dass die Bw. weder über bewegliches noch über unbewegliches Vermögen verfüge. Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Nach Ladung zu einem Erörterungstermin zur Klärung des Sachverhaltes am **8. März 2004** nahm die Bw. am **5. März 2004** Einsicht in die Akten. Beim Erörterungstermin erwähnte die Bw. zwar gesundheitliche Probleme, ließ sich ansonsten aber auf die Diskussion ein und stellte auch einen Beweisantrag (Zeugeneinvernahme).

Daraufhin wurde die von der Bw. beantragte mündliche Verhandlung für den **11. Mai 2004** im Wohnort der Bw. anberaumt, um ihr und den geladenen Zeugen die Unannehmlichkeiten einer Anreise zur Außenstelle des UFS zu ersparen. Der Bw. wurden vorweg drei Unterlagen zur Information übermittelt (Kurzdarstellung des zu beurteilenden Sachverhaltes, Übersicht Stichprobenziehung UFS, Kopie Niederschrift SiS vom 16.12.2003).

Nach Eröffnung der mündlichen Verhandlung legte die Bw. eine nervenärztliche Bestätigung vom **16. März 2004** vor, aus der hervorgeht, dass die Bw. "derzeit nicht verhandlungsfähig" sei. Eine Voraus-Information des UFS von dieser Tatsache erfolgte fast zwei Monate lang nicht, obwohl sich die Bw. bewusst sein musste, dass auch Zeugen zur Verhandlung geladen werden würden. Nachdem der Vertreter des Finanzamtes keine Einwendungen erhob, beschloss der Verhandlungsleiter die Vertagung der mündlichen Verhandlung.

Dabei wies der Verhandlungsleiter darauf hin, dass er trotzdem beabsichtige, die geladenen Zeugen – außerhalb der mündlichen Verhandlung – zu vernehmen. Die Bw. erhob dagegen keine Einwendungen und wohnte der anschließenden Befragung auch in Begleitung ihres Gatten bei.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2004 forderte der UFS die Bw. auf, nähere gutachterliche Stellungnahmen zu ihrer Handlungs- und Verhandlungsfähigkeit vorzulegen.

In einer daraufhin vorgelegten "nervenärztlichen Bestätigung" vom **25. Mai 2004** wurde der Bw. attestiert, dass sie handlungsfähig sei und alle Angelegenheiten ohne Gefahr eines Nachteiles für sich selber besorgen könne. Sie sei jedoch aufgrund körperlicher und seelischer Erkrankungen verhandlungsunfähig, was durch die akute Depression, die Schmerzen im Bewegungs- und Stützapparat, den hohen Blutdruck und den Diabetes mell. bedingt sei. Es könne damit gerechnet werden, dass nach drei Monaten eine Stabilisierung eingetreten sei und dass die Bw. ihre Verhandlungsfähigkeit wieder erlangen könne.

Mit Schreiben vom 1. September 2004 forderte der UFS die Bw. zur Vorlage eines aktuellen Attestes auf. In einem "nervenärztliche Befund" vom **13. September 2004** wurde

festgestellt, dass es in den letzten Wochen zu einer erneuten Verschlechterung der Beschwerden im Bereich des Bewegungs- und Stützapparates und dadurch zu einer erneuten Exacerbation (Verschlechterung im Krankheitsverlauf einer chronischen Erkrankung) der Depression gekommen, sodass die Patientin weiterhin nicht verhandlungsfähig sei.

Daraufhin beraumte der zuständige Referent des UFS die mündliche Verhandlung für den 17. November 2004 an und wies die Bw. darauf hin, dass sie im Falle ihrer Verhandlungsunfähigkeit einen informierten Vertreter entsenden könne und dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegen stehe.

Der zuständige Referent verlangte die Entscheidung durch den ganzen Berufungssenat und begründete dies damit, dass ein komplexer Sachverhalt mit mittlerweile umfangreichen Beweisaufnahmen sowie schwierige rechtliche Fragen zu beurteilen sind.

Die Bw. erschien am 17. November 2004 zur mündlichen Verhandlung und legte einen "Arztbericht" eines Facharztes für innere Medizin vor, in dem dieser bestätigte, dass die Bw. in seiner Behandlung stehe und dass jegliche Aufregung der Gesundheit seiner Patientin nicht zuträglich sei. Die Bw. bevollmächtigte ihren Ehegatten dazu, im gegenständlichen Verfahren vor dem UFS sämtliche notwendigen Vertretungshandlungen zu setzen sowie insbesondere Anträge und Fragen zu stellen.

Die Bw. wurde darauf hingewiesen, dass sie jederzeit die Verhandlung verlassen kann, um ihr die im Arztbericht genannten zusätzlichen Aufregungen zu ersparen.

In der am 17. November 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung vor dem ganzen Berufungssenat wurde nach Wiederholung des Sachverhaltes ergänzend ausgeführt:

Die Bw. schloss aus, dass sie Getränke für Vereine zwischengelagert habe. Sie hatte auch keine Erklärung dafür, warum Dritte (Vereine etc.) Getränke genau in der gleichen Höhe bestellt haben könnten wie sie.

In der mündlichen Verhandlung wurden die persönlichen Verhältnisse der Bw. nochmals eingehend erläutert. Sie verfügt über kein Vermögen und ist Mindestrentnerin der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Die genaue Höhe des derzeit bezogenen monatlichen Pensionsbeitrages wurde belegmäßig nachgewiesen und betrug im Oktober 2004 € 617. Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass nach der derzeitigen Situation Einbringungsmaßnahmen bei der Bw. voraussichtlich erfolglos sein würden und dass potenzielle Haftungen – sollten diese überhaupt schlagend werden – eine derartige Größenordnung erreichen würden, dass jeder Haftungspflichtige damit überfordert sei. Es sei davon auszugehen, dass Haftungen derzeit nicht schlagend bzw. nicht einbringlich sein würden.

---

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

Die Berufungswerberin (Bw.) AB betrieb ein Gasthaus in einem angemieteten Gebäude und ermittelte den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) nach dem Nettosystem. Die Bw. hat den Betrieb am 3. Juni 1990 eröffnet und veräußerte ihn mit 31.10.1997.

Strittig sind Umsatz- bzw. Gewinnzuschätzungen aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp.) nach den Bestimmungen des § 99 FinStrG für die Jahre 1993 bis 1997.

#### **A) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**

Gem. § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer im Vorlageantrag wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat. Ein Verlangen durch den Referenten ist zulässig, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Verlangen ist zu begründen und kann bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung gestellt werden.

Nachdem im konkreten Fall die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt und dieses Verlangen begründet wurde, lag die Zuständigkeit beim gesamten Berufungssenat.

#### **B) Schätzungsberechtigung**

Die Zuschätzungen basieren auf Kontrollmaterial (KM), das anhand von bei der Brauerei B-AG beschlagnahmten EDV-Daten angefertigt wurde. Die Zusammenstellung erfolgte durch die EDV-Systemprüfung der Finanzverwaltung.

Aus diesem Kontrollmaterial geht nach Ansicht des Finanzamtes hervor, dass die Bw. zusätzlich zu den "offiziellen" Lieferungen Getränke von der Brauerei bezog, die sie nicht in die Aufzeichnungen (Wareneingangsbuch) aufnahm. Das Kontrollmaterial besteht aus von der Finanzverwaltung angefertigten Listen, die jeweils mit dem Kalenderjahr sowie der Bezeichnung "WEI" für weiße oder offizielle Lieferung und der Bezeichnung "SCHW" für schwarze oder inoffizielle Lieferung versehen wurden. Diese Listung spiegelt ein System wieder, das mittlerweile aus Medien, Politik (siehe etwa parlamentarische Anfragebeantwortung 1607/AB, XXII. GP) und Rechtsprechung (siehe etwa VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0144) bekannt ist und nachgewiesenermaßen in ganz Österreich in vielen Fällen praktiziert wurde.

Dieses System bestand darin, dass Gastwirte

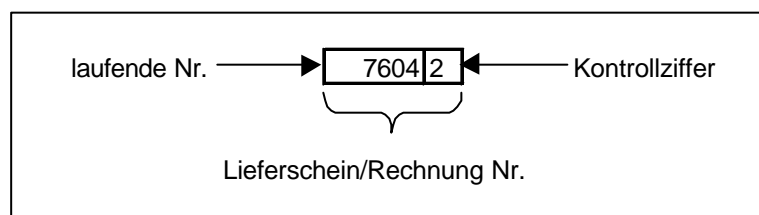
- zum einen mit offiziellen Lieferscheinen/Rechnungen, auf denen sie mit ihrer Adresse als Abnehmer aufschienen, beliefert wurden, und dass dieselben Gastwirte parallel dazu
- Lieferungen erhielten, auf deren Lieferpapieren nicht sie selbst aufschienen. Diese Papiere enthalten als Lieferadressaten etwa die Bezeichnung "diverse Letztverbraucher" mit einer Ortsbezeichnung.

Die Verbindung zwischen diesen Lieferungen wurde von der Finanzverwaltung aufgrund der laufenden Nummerierung und der Bezeichnung sowie des Datums und der Liefertour hergestellt.

### a) Nummerierung und Bezeichnung

Es wurde festgestellt, dass die Lieferscheine der zusammengehörigen Lieferungen aufgrund der gemeinsamen Bestellung immer unmittelbar hintereinander angefertigt wurden. Dies schlug sich in der laufenden Nummerierung nieder. Die beiden Lieferscheine erhielten die unmittelbar hintereinander anfallenden Nummern.

Die Nummern der Lieferscheine setzen sich aus der eigentlichen fortlaufenden Nummerierung und einer daran angehängten "Kontrollziffer" zusammen. Die letzte Ziffer ist also für die Kontrolle der fortlaufenden Nummerierung außer Acht zu lassen.



Wie aus *Anlage 1* ersichtlich ist, wurde bis Mitte 1995 der "schwarze" Lieferschein immer unmittelbar vor dem "weißen" Lieferschein erstellt. Bis dahin lautete der "schwarze" Lieferschein immer auf die Bezeichnung "OrtA, div. Letztverbraucher, 9999 OrtA".

Ab Mitte 1995 änderte sich die Reihenfolge der Lieferscheine. Nun wurde der "schwarze" Lieferschein unmittelbar nach dem "weißen" Lieferschein erstellt. Die "schwarzen" Lieferscheine lauten ab diesem Zeitpunkt auf "OrtB, div. Letztverbraucher, 9998 OrtB".

### b) Liefertour und Datum

Die zusammengehörigen Lieferscheine enthalten weiters jeweils die gleiche Nummer im Feld "abg. LSt", das die Liefertour bezeichnet, und das gleiche Lieferdatum.

### c) Konkrete Nachprüfung durch den UFS - Stichprobenziehung

Vom UFS wurden die Listen nochmals einer stichprobenartigen Überprüfung zugeführt. Dabei wurde beginnend mit dem vierten Beleg jeder 15. Beleg der Listung "SCHW" zusammen mit den nach Ansicht der Betriebsprüfung diesen zuordenbaren Belegen der Listung "WEI"

angefordert. Diese insgesamt 17 Stichproben aus allen berufungsgegenständlichen Veranlagungszeiträumen liegen als Mikrofilmausdrucke vor und wurden von der Bw. eingesehen.

Es handelt sich dabei um die Belege mit den folgenden Nummern. Die detaillierten Beleginhalte sind aus *Anlage 1* ersichtlich. Sämtliche "weißen" Belege sind im Wareneingangsbuch ordnungsgemäß erfasst. Deren Lieferung an die Bw. wird nicht bestritten.

Nr.	Datum	Lieferschein-Nr. "SCHW"	Lieferschein-Nr. "WEI"
1	20.07.1993	76042	76059
2	19.10.1993	118653	118661
3	11.01.1994	145409	145417
4	15.03.1994	167619	167627
5	14.06.1994	204123	204131
6	04.10.1994	260422	260430
7	07.03.1995	311548	311555
Umkehr der Reihenfolge			
8	20.06.1995	357723	357715
9	29.08.1995	397596	397588
10	05.12.1995	437939	437921
11	27.02.1996	468876	468868
12	07.05.1996	496554	496547
13	23.07.1996	35436	35428
14	01.10.1996	70136	70128
15	18.02.1997	128389	128371
16	14.05.1997	19695	19687
17	29.07.1997	82529	82511

Die "schwarzen" und "weißen" Lieferungen, die stichprobenartig überprüft wurden, decken sich hinsichtlich der gelieferten Waren und Mengen ohne signifikante Abweichungen. Der offizielle Lieferschein enthält exakt die gleichen Getränke wie der "schwarze" Lieferschein. So enthält etwa der Lieferschein vom 20. Juli 1993 (*Stichprobe 1*), der auf die Bw. lautet 2 Fass Bier und 2 Kisten Coca Cola 1,0 Liter. Der Lieferschein "Letztverbraucher" mit dem selben Datum enthält exakt die gleichen Getränke. In gleicher Weise stimmen etwa die *Stichproben 2 bis 3, 5 bis 9, 12 bis 15 und 17* exakt überein.

Der UFS hält die Übereinstimmung der Getränkelieferungen dieser von der Finanzverwaltung verknüpften Lieferscheine für dermaßen auffällig, dass dies nicht mehr als Zufall betrachtet werden kann. Daran können auch geringfügige Abweichungen (siehe unten) nichts ändern. Diese Ähnlichkeit ist als eindeutiges Indiz für ein System des Schwarzeinkaufes zu werten und spricht ohne Zweifel dafür, dass tatsächlich "Schwarzlieferungen" an die Bw. erfolgten. Die Bw. bezog die zugekaufte Menge in vielen Fällen zur Hälfte mittels offiziellem Lieferschein und zur Hälfte inoffiziell ohne einen solchen.

Aus einigen wenigen Stichproben ergeben sich zwar leichte Abweichungen, diese sind aber so geringfügig, dass sie als vernachlässigbar zu beurteilen sind.

So existiert etwa bei den *Stichproben Nr. 4 und 16* die Abweichung, dass auf dem offiziellen Lieferschein jeweils eine Kiste "Pago" mehr aufscheint als auf dem inoffiziellen. Die restlichen Waren stimmen überein.

Der UFS hält die bei der Gegenüberstellung hervorgekommenen Abweichungen (siehe *Anlage 1*) zusammenfassend für so marginal, dass sie zu vernachlässigen sind.

#### **d) Einvernahme Zeugen und sonstige Beweismittel**

- **Zeuge SiS**

Das Finanzamt befragte am 16. Dezember 2003 den mit der Bierauslieferung befassten Zeugen SiS. Dieser bestätigte prinzipiell, dass Barverkäufe an Gastwirte ohne Angabe einer vollständigen Adresse vorkamen. Im Bezug auf die Bw. konnte sich der Zeuge an keine Details erinnern und wollte solche Lieferungen weder ausschließen noch bestätigen. Er konnte sich jedoch erinnern, dass die Bw. jedenfalls zum Schluss seiner Tätigkeit zu den Barzahlern gehört habe. Am 11. Mai 2004 bestätigte der Zeuge vor dem UFS diese Aussagen und ergänzte sie auch dahingehend, dass der Auslieferer die Zuordnung des einzelnen Lieferscheines zum tatsächlichen Abnehmer auch aufgrund von Angaben in der sogenannten "Tourenmappe" erkennen konnte.

- **Zeuge GuE**

Dieser Zeuge war mit der Belieferung der Wirte persönlich befasst. Er war als "Bierführer" (Fahrverkäufer) tätig.

Der Zeuge bestätigte, dass Waren, die auf Lieferscheinen "diverse Letztverbraucher" aufschienen, bei Wirten abgegeben wurden und dass diese durch diese Wirte bar bezahlt wurden. Die Zuordnung der Letztverbraucher-Lieferscheine erfolgte durch den Auslieferer in der Regel aufgrund der Reihenfolge der auf Endlospapier ausgedruckten Lieferscheine. Zur Reihenfolge war sich der Zeuge nicht mehr absolut sicher, glaubte sich aber daran zu erinnern, dass der Letztverbraucherlieferschein immer nach dem Lieferschein des Wirtes kam.

Im Bezug auf die Bw. konnte der Zeuge konkrete Lieferungen weder bestätigen noch ausschließen.

- **Zeugen WoL und HuK**

Der UFS befragte den erstgenannten Zeugen auf Antrag der Bw. Dieser war als Depotleiter des Auslieferungslagers OrtA der B-AG tätig. Er verweigerte die Aussage.

HuK konnte aufgrund seiner ausschließlichen Tätigkeit als Ferialhilfskraft keine zweckdienlichen Angaben machen.

- **Anzeige Familie P**

Der Vollständigkeit halber sei hier noch erwähnt, dass die Bw. anlässlich des Termins für die mündliche Verhandlung am 11. Mai 2004, bei der sie ihre Verhandlungsunfähigkeit vorbrachte, außer Protokoll darauf hinwies, dass sie Mitte 1990 Anzeige gegen eine Familie P erstattet habe. Diese Familie habe im Umkreis ihres Gastbetriebes umfangreiche Festlichkeiten veranstaltet, bei denen Getränke abgegeben worden seien. Dort sei ähnlich einem Gasthaus eine Dauerausschank eingerichtet gewesen. Das ganze sei 1994 bis 1995 gewesen.

Der UFS versuchte diesem Hinweis nachzugehen. Das zuständige Finanzamt teilte auf Anfrage mit, dass die erwähnte Anzeige dort nicht auffindbar sei.

**e) Formalmängel der Aufzeichnungen**

Solche wurden von der Betriebsprüfung über die nicht erfassten Getränkelieferungen hinaus nicht festgestellt.

**f) Zusammenfassung Beweiswürdigung und Schätzungsberechtigung**

Gem. § 184 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. Zu schätzen ist dabei unter anderem, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen sind, sachlich unrichtig sind. Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>2</sup>, Tz 2 zu § 163).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zentrales Element ist im konkreten Fall die Frage, ob die behaupteten "Schwarzlieferungen" tatsächlich stattgefunden haben oder nicht. In freier Beweiswürdigung kommt der UFS aufgrund der nachstehenden Umstände zur Überzeugung, dass dies der Fall ist.

Der UFS hält die Existenz des oben dargestellten Belieferungssystems für unbestritten. Gastwirte erhielten dabei Getränkelieferungen von der B-AG gegen Barzahlung. Aus den zugehörigen Belegen ist diese Übergabe dabei nicht ersichtlich, weil der wahre Empfänger der Getränke dadurch verschleiert wurde, dass als Adressat "diverse Letztverbraucher" angegeben wurde.



Zu beurteilen ist nun in einem ersten Schritt, ob dieses Liefersystem im konkreten Fall dazu benutzt wurde, dass auch die Bw. solche "inoffiziellen" Getränkelieferungen erhielt. Dies muss in freier Beweiswürdigung bejaht werden.

Die vom UFS gezogenen Stichprobenbelege weisen einen derart auffälligen Zusammenhang auf, dass dies kein Zufall sein kann. Die Waren, die aufgrund des Lieferscheines "Letztverbraucher" geliefert wurden, entsprechen sowohl hinsichtlich der Getränkeart als auch hinsichtlich der Menge in auffälliger Weise den Lieferungen, die mittels "offiziell" Lieferschein erfolgten und deren Übergabe an die Bw. unbestritten ist.

Diese Übereinstimmung ist nur dadurch erklärbar, dass es einen eindeutigen Zusammenhang zwischen diesen beiden Lieferscheinen gibt und es sich deshalb um Bestellungen handelt, die von der selben Person in Auftrag gegeben wurden und die somit zwei Teile einer gemeinsamen Lieferung darstellten. Bei dieser Auftraggeberin der Gesamtlieferung handelt es sich nach Überzeugung des UFS eindeutig um die Bw. oder einen ihr unterstellten Erfüllungsgehilfen, dessen Verhalten ihr zuzurechnen ist. Dies deshalb, da sie selbst im Wareneingangsbuch den Empfang des "offiziellen" Teils der Lieferung dokumentiert hat. Wenn es also nach dem Gesagten sowohl für den offiziellen als auch für den inoffiziellen Teil der Lieferung einen gemeinsamen Empfänger gibt, kann es sich dabei nur um die Bw. handeln.

Der UFS hält es somit für erwiesen, dass die Bw. Getränkelieferungen erhielt, die sie nicht in die Bücher bzw. Aufzeichnungen aufnahm. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Gastwirte Getränke zum Wiederverkauf erwerben. Da keine gegenteiligen Fakten bekannt sind, muss deshalb davon ausgegangen werden, dass auch die mittels inoffiziell Einkauf erworbenen Getränke dieser Bestimmung zugeführt wurden und im Lokal der Bw. zum Verkauf gelangten.

Gem. § 128 BAO sind in das Wareneingangsbuch (§ 127 BAO) alle Waren einzutragen, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt. Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, sind auch dann einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden. Diese Aufnahme in das Wareneingangsbuch fehlt für die "inoffiziell" erworbenen Getränke naturgemäß.

Für die Frage, ob der Abgabepflichtige seine Verpflichtung nach § 127 Abs. 1 BAO verletzt hat, kommt es nun nicht nur darauf an, ob das Wareneingangsbuch vorhanden ist.

Entscheidend ist vielmehr, dass das Wareneingangsbuch im Streitzeitraum tatsächlich den Bestimmungen des § 128 BAO entsprechend geführt wird und dieses - im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 3 BAO – im Verwaltungsverfahren, das auch das

Berufungsverfahren erfasst, vorgelegt wird (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072). Das war mangels Aufnahme der "Schwarzlieferungen" nicht der Fall.

Zweck der Aufbewahrung der Belege ist die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung (so etwa VwGH 25.11.1986, 84/14/0109). Im Hinblick auf diesen Zweck begründet eine unterbliebene Erfassung und Aufbewahrung von Lieferscheinen und Eingangsrechnungen die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörden (Hinweis VwGH 23.5.1990, 89/13/0281).

Der UFS hält deshalb die Schätzungsberechtigung eindeutig für gegeben.

Daran vermögen auch die Ausführungen der Bw. nichts zu ändern, die den Empfang der "Schwarzlieferungen" vehement bestreitet. Die Bw. kann nicht schlüssig erklären, warum jemand anderer als sie am selben Tag immer unmittelbar vor oder nach ihr Getränkebestellungen aufgeben sollte, die ihren eigenen Bestellungen exakt entsprechen. Der UFS hält deshalb die Tatsache, dass diese "Schwarzbestellungen" in einem einheitlichen Vorgang mit den offiziellen Bestellungen durch die Bw. selbst erfolgten, für die Erklärung, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Was den Hinweis der Bw. auf die Anzeige gegen die Familie P betrifft, der nicht verifizierbar war, kann festgestellt werden, dass ihn der UFS im Zusammenhang mit den konkret zu beurteilenden Bierlieferungen nicht für relevant hält. Es wurde von der Bw. nämlich auch nicht ansatzweise erklärt, wieso gerade diese Familie immer wieder exakt die gleichen Getränke und Mengen bestellt haben sollte wie sie. Deshalb ist es für den UFS nicht ersichtlich, in welcher Weise diese Anzeige eine Auswirkung auf das konkrete Rechtsmittel haben sollte. Weitergehende Ermittlungen konnten deshalb unterbleiben.

### **C) Schätzungsmethode und Schätzung - Sicherheitszuschlag**

Der Abgabenbehörde steht im Fall einer gegebenen Schätzungsberechtigung die Wahl der Schätzungsmethode frei. Dabei ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 22.2.1995, 95/13/0016).

Die Betriebsprüfung rechnete den bis dahin erklärten Besteuerungsgrundlagen die zuordenbaren "Schwarzlieferungen" inklusive Umsatzsteuer als Wareneinsatz und die daraus erzielbaren Nettoumsätze als Einnahmen hinzu. Diese Nettoerlöse wurden im Wege einer Berechnung ermittelt, wobei die "schwarz" eingekauften Waren mit den Verkaufspreisen laut Preisliste multipliziert wurden.

Die Umsätze wurden der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz unterzogen. Von den bisher nicht erklärten Lieferungen bis ATS 2.000 wurde ein Vorsteuerabzug berücksichtigt, der gleichzeitig als Verringerung des zugerechneten Wareneinsatzes erfasst wurde.

Die dabei angewendete Methode wird von der Bw. nicht kritisiert und auch vom UFS durchaus als geeignet angesehen, der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen.

Zusätzlich zu den Lieferungen laut Kontrollmaterial wurde vom Finanzamt ein Sicherheitszuschlag von 2% der bisher erklärten Nettoeinnahmen hinzugerechnet. Der Sicherheitszuschlag wurde sowohl dem Umsatz (20%) wie auch dem Gewinn in gleicher Höhe hinzugerechnet (siehe Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes).

	1993	1994	1995	1996	1997
"Schwarzeinkauf" brutto	-44.512,00	-92.241,00	-103.817,00	-98.009,00	-59.098,00
Vorsteuer abzugsfähig	2.620,32	2.086,50	1.006,49	1.773,31	4.527,99
<b>Zusätzlicher Wareneinsatz brutto</b>	<b>-41.891,68</b>	<b>-90.154,50</b>	<b>-102.810,51</b>	<b>-96.235,69</b>	<b>-54.570,01</b>
Umsatzzurechnung aufgrund KM	110.738,33	224.960,00	251.106,67	248.791,67	144.226,07
Sicherheitszuschlag 2%	25.841,26	31.173,04	27.916,66	23.940,24	13.034,23
<b>Erhöhung Umsatz 20% lt. Bp.</b>	<b>136.579,59</b>	<b>256.133,04</b>	<b>279.023,33</b>	<b>272.731,91</b>	<b>157.260,30</b>
<b>Gewinnzurechnung lt. Bp. somit</b>	<b>94.687,91</b>	<b>165.978,54</b>	<b>176.212,82</b>	<b>176.496,22</b>	<b>102.690,29</b>

Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212 oder VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147).

Im konkreten Fall bestehen für den UFS keine Zweifel daran, dass Warenlieferungen bisher nicht aufgezeichnet worden sind. Er kann nicht ausschließen, dass das auch für weitere – bislang nicht bekannt gewordene – Warenlieferungen zutrifft. Aus diesem Grunde ist die Verhängung eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt. Die Bemessungsgrundlagen sind deshalb unverändert für die weitere Beurteilung heranzuziehen.

#### D) IFB-WT-Verlust 1994

Es wurden folgende nicht ausgleichsfähige Verluste aus der Bildung eines Investitionsfreibetrages bescheidmäßig festgestellt, die 1994 die Einkünfte mindern, was bisher nicht berücksichtigt wurde:

Jahr	IFB-WT
1991	1.188,00
1992	8.529,00
1993	22.762,00
1994	<b>-32.479,00</b>

Der für die Einkommensteuer 1994 maßgebliche Gewinn sowie das Einkommen sind der *Anlage 2* zu entnehmen.

## E) Nichtfestsetzung gem. § 206 BAO

### a) Sachverhalt

Die Bw. ist im Zeitpunkt der Entscheidung 62 Jahre alt. Zwei nervenärztliche "Bestätigungen" (vom 16. März 2004 und 25. Mai 2004) bzw. ein aktueller nervenärztlicher Befund vom 13. September 2004 attestieren der Bw. nicht nur vorübergehende massive gesundheitliche Probleme.

In den letzten Jahren haben sich am Abgabenkonto der Bw. die folgenden Rückstände angesammelt, wobei sich die Abgabennachforderungen aus den hier zu beurteilenden Bescheiden in Aussetzung befinden.

		Fällig und in Vollstreckung	ausgesetzt gem. § 212a BAO
Umsatzsteuer	1993		1.794,73
Umsatzsteuer	1994		3.571,14
Umsatzsteuer	1995	3.982,32	
Umsatzsteuer	1996		3.835,16
Umsatzsteuer	1997		1.956,64
Einkommensteuer	1994		5.155,99
Einkommensteuer	1995		3.848,32
Einkommensteuer	1996		656,24
ST	2000	763,94	
EZ	2001	87,72	
EG	2003	48,33	
EG	2003	0,51	
Summe jeweils		4.882,82	20.818,22
Zusammen		25.701,04	

Aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Juni 2004 geht hervor, dass der Bw. zur Bezahlung von Abgabenschulden nur ihre Pension in Höhe von aktuell € 620 bis € 650 zur Verfügung steht. Der aktuelle, anlässlich der mündlichen Verhandlung am 17. November 2004 vorgelegte Bezugszettel der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für Oktober 2004 weist einen Nettoauszahlungsbetrag von € 617 aus. Vermögen ist nicht vorhanden.

Bis auf die Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse sind keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden, da deren Aussichtslosigkeit evident war (Vermögenslosigkeit, Pension unterhalb des pfändungsfreien Betrages).

Das Finanzamt verneinte eine vorhersehbare Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruches. Die Abgabenbehörde 1. Instanz führte weiters aus, dass der Grundsatz der Zweckmäßigkeit für die Nichtvorschreibung der strittigen Abgaben spräche, da nach dem derzeitigen Verfahrensstand mit einem erheblichen Aufwand im Zusammenhang mit der Berufungserledigung gerechnet werden müsse. Im Hinblick auf die vom Abgabenverfahren losgelöste Ermittlung und Würdigung des Sachverhaltes im Finanzstrafverfahren bestünden auch in dieser Hinsicht keine Bedenken gegen eine Nichtfestsetzung. Eine solche würde auch

dem Grundsatz der Billigkeit entsprechen, da das Unterbleiben der Weiterführung des Verfahrens im Interesse der Berufungswerberin liege.

Auf telefonische Anfrage hin wies der Vertreter des Finanzamtes weiters darauf hin, dass eine Einbringlichkeit wohl auch im Hinblick auf die Haftungsbestimmung des § 11 BAO faktisch ausgeschlossen werden könne. Dafür spreche die Höhe der gesamten Abgabennachforderungen aufgrund der Aktionsprüfung der sogenannten "Bierfälle". Diese Aussage wurde in der mündlichen Verhandlung bekräftigt.

Der Bundesminister für Finanzen bezifferte die Summe der Abgabennachforderungen in einer parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 25. Mai 2004 mit ATS 870 Mio (€ 63,23 Mio) und gab an, dass davon auszugehen ist, dass eine komplette Entrichtung nicht vorliege. Dies lässt auch darauf schließen, dass selbst eine allfällige Haftungsinanspruchnahme aufgrund der Größenordnung der Gesamtnachforderungen nicht erfolgsversprechend erscheint.

## **b) Rechtliche Würdigung**

Gem. § 206 lit. b BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde

- zur Verfügung stehenden Unterlagen und
- der durchgeführten Erhebungen

mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch **nicht durchsetzbar** sein wird.

Aus der Aktenlage und den konkreten Ermittlungen der Abgabenbehörde ergeben sich keine Hinweise darauf, dass mit der Einbringlichkeit einer allfälligen Abgabennachforderung gerechnet werden kann. Im Gegenteil weist alles darauf hin, dass ein Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird. Dafür sprechen insbesondere das Alter, die Einkommens- und Vermögensverhältnisse und der Gesundheitszustand der Bw..

Für die Prüfung der Durchsetzbarkeit muss nach Ansicht des UFS auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme Dritter im Haftungswege beurteilt werden. Im konkreten Fall kommt nur die Haftung eines Dritten als Beteiligungstäter (§ 11 BAO) in Frage.

Diese Bestimmung setzt die rechtskräftige Verurteilung eines Dritten wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens voraus und unterliegt darüber hinaus der Ermessensübung. Dabei ist auch der Grad des Verschuldens des Haftenden zu berücksichtigen und darauf Bedacht zu nehmen, wer durch das Delikt tatsächlich bereichert wurde (*Ritz*, aaO, Tz 1 ff zu § 11).

Es liegt im konkreten Fall keine Verurteilung eines Beteiligungstäters vor. Aus den vorliegenden Unterlagen und aufgrund der durchgeführten Ermittlungen sind insbesondere im Hinblick auf die Zeugenaussagen vor dem UFS im Zeitpunkt der Entscheidung auch keine

Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass ein Dritter an der Begehung eines Finanzvergehens im Bezug auf die nicht erfassten Getränkelieferungen an die Bw. vorsätzlich beteiligt gewesen wäre. Es liegt kein Hinweis auf die Bereicherung eines Dritten durch die Nichterfassung der Getränkelieferungen an die Bw. vor. Auch wenn all diese Voraussetzungen gegeben wären, liegen aufgrund des gewaltigen Hinterziehungspotentialies der "Bierfälle" keine Umstände vor, die die faktische Einbringlichkeit wirklich erwarten ließen.

Der UFS hat somit festzustellen, dass mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabensanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Der UFS ist davon überzeugt, dass es unzweckmäßig ist und der Verfahrensökonomie abträglich wäre, im konkreten Fall Abgaben vorzuschreiben, die nicht einbringlich sind. Allfällige Einbringungsmaßnahmen müssten ins Leere gehen und wären mit zusätzlichen verlorenen Kosten für die Abgabenbehörde verbunden. Das gilt im selben Maße für die Abwicklung eines weitergehenden – allenfalls höchstgerichtlichen - Verfahrens.

Daran mag nichts zu ändern, dass es für den UFS unzweifelhaft ist, dass die behaupteten Getränkelieferungen an die Bw. erfolgten und von dieser im Rahmen ihres Betriebes entgeltlich weiterveräußert wurden.

Da auch die Abgabenbehörde 1. Instanz davon überzeugt ist, dass die Nichtvorschreibung dem Gebot der Zweckmäßigkeit entspricht, und keine Gründe vorliegen, die gegen die Billigkeit einer solchen Maßnahme sprechen, war von der Festsetzung der Abgabennachforderung unter Beachtung der Vorschrift des § 206 lit. b BAO im **Ausmaß der Uneinbringlichkeit** abzusehen.

Die Nichtvorschreibung ist deshalb mit dem Betrag begrenzt, dessen Durchsetzbarkeit mit Bestimmtheit nicht gegeben ist. Im konkreten Fall ist das – nach Adaptierung des Einkommensteuerbescheides 1994 – der Betrag, der derzeit gem. § 212a BAO ausgesetzt ist (siehe *Anlage 2*).

#### Beilagen:

Anlage 1: Übersicht Stichprobe UFS

Anlage 2: Berechnungsblatt Einkommen- und Umsatzsteuer

Salzburg, am 17. November 2004