

GZ. RV/2362-W/02

GZ. RV/2363-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Klosterneuburger Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 1997 und 1998, die Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997 und 1998, die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 1997 und 1998 nach in Wien, Vordere Zollamtstraße 7 durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Spruch

I.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 sowie den Bescheid betreffend Vorauszahlung der Körperschaftssteuer für das Jahr 2001 vom 26.9.2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

II.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 und 1997 und gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 und 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

III.

1. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 vom 26.9.2000 sowie gegen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 vom 21.9.2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 26.9.2000 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1998 vom 21.9.2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordent- liches 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 Ent- scheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (i.d.F. Bw. genannt) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8.1.1996 errichtet und am 5.4.1996 im Firmenbuch eingetragen. Bereits im Gründungsstadium wurde von der Bw. mit der A-Brauerei ein Subpachtvertrag über einen alteingesessenen Gastronomiebetrieb in Wien, 14. abgeschlossen. Von der Bw. wurden in der Folge für bauliche Maßnahmen ATS 3.323.266,-- und für die Betriebs- und Geschäftsausstattung ATS

3.135.513,-- in den Pachtbetrieb investiert. Ende April 1996 wurde unter der Gaststättenbezeichnung H. ein Restaurantbetrieb mit Schwerpunkt auf den Bierausschank eröffnet. Die Gaststätte verfügte über zwei zueinander offene Gasträume, über eine Salettl für geschlossene Veranstaltungen und Feiern bis zu 100 Personen und über einen großen Gastgarten mit alten Kastanienbäumen für rund 50 Tische sowie über einen eigenen Kinderspielplatz u.a. mit Luftburg und Go-cart-Bahn.

Die Bw. erklärte im Berufungszeitraum, das sind die Kalenderjahre 1996 bis 1998, negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (1996: - ATS 955.813,--; 1997: - ATS 521.982,-- und 1998: - ATS 1.489.179,--).

Der Sitz der Gesellschaft am Betriebsstandort in Wien, 14. wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 13.10.1998 nach 2230 Gänserndorf verlegt und die Abtretung des Steueraktes zum Finanzamt Gänserndorf veranlasst. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde eine Besichtigung des Firmensitzes im Februar 2000 vorgenommen und festgestellt, dass es sich bei der Adresse um eine Wohnung in einer Wohnhausanlage handelte. Darin hatten noch sieben weitere Gastronomielokale mit Betriebsstandort in Wien ihren Sitz begründet. Von der Betriebsprüfung wurde dieser Firmensitz als Scheinsitz qualifiziert, weil alle Anzeichen darauf hinwiesen, dass an der Adresse keine relevante Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Mit Schreiben vom 7.6.2001 gab die steuerliche Vertretung der Bw. bekannt, dass der Firmensitz wieder an den Betriebsstandort in Wien 14. zurückverlegt wurde.

Von der Prüfungsabteilung Strafsachen Wien (PAST) wurden im Juni 1998 in Auftrag des Landesgerichtes für Strafsachen Wien Hausdurchsuchungen bei der A-Brauerei durchgeführt, wobei sowohl schriftliche Unterlagen als auch EDV-Daten beschlagnahmt wurden, die in nachfolgend dargestellter Weise Schwarzlieferungen an Gaststätten belegten: "Der Kunde der A-Brauerei deponierte seine offizielle Bestellung in der telefonischen Bestellannahme, worauf diese sofort in die EDV zur offiziellen Kundennummer des Bestellers eingegeben wurde. Zusätzlich orderte der Kunde seine inoffiziellen (schwarzen oder verdeckten) Getränkeinkäufe. Diese wurden von den Mitarbeitern der Bestellannahme ebenfalls in das EDV-Bestellsystem eingegeben, allerdings zu einer fingierten, fiktiven Kundennummer. An Hand der Aufzeichnungen der Mitarbeiter in der Bestellannahme sowie durch Zeugeneinvernahme zahlreicher Mitarbeiter der A-Brauerei konnte dieses System zur Ermöglichung bzw. Erleichterung der Schwarzeinkäufe durch die Gaststätten bis ins Detail belegt werden. Der wahre Käufer der verdeckten Getränkelieferungen wurde in den Datensätzen der A-Brauerei als so genannte Verleger (Zwischenhändler) unter Zuordnung zu den fiktiven Kunden angeführt, wobei es sich aber im Gegensatz zu echten Verlegerumsätzen um Barzahlungen handelte.

Aus diesem Umstand wurde es den Systemprüfern möglich auf Grundlage der elektronischen Buchhaltungsdaten der A-Brauerei jeden einzelnen Schwarzeinkauf dem tatsächlichen Abnehmer zuzuordnen. Eine Auswertung dieser Datenbestände wurde in Form einer so genannten Kontrollmitteilung den jeweils zuständigen Finanzämtern übermittelt.

Aus der Kontrollmitteilung der PAST -Wien vom 12.5.1999 ging hervor, dass die Bw. in den Jahren 1996, 1997 und 1998 unter den fiktiven Kundenbezeichnungen, B Bau, Kundennummer xxx und B-Club , Kundennummer xxx große Mengen an Bier und alkoholfreie Getränke als Schwarzlieferungen von der A-Brauerei bezogen hatte.

Die diesbezüglichen Datensätze aus der Buchhaltung sowie die Zeugenniederschriften der Mitarbeiter der A-Brauerei (Zeugen) und eine Abschrift der relevanten Eintragung in das Heft der Mitarbeiter der Bestellannahme über Kunden, die Schwarzlieferungen erhielten (Heft Nr. 2: H, yyy jeden Freitag auf diese Kundennummer: xxx) wurden als Beweismaterial der Kontrollmitteilung angeschlossen.

Vom Finanzamt Gänserndorf wurde mit Prüfungsauftrag vom 6.12.1999 bei der Bw. gemäß § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz für die Jahre 1996 und 1997 eine Buch- und Betriebsprüfung sowie für den Zeitraum 1-6/1998 eine UVA-Nachschauführung geführt.

Vom Betriebsprüfer wurde festgestellt, dass von der Bw. keine Lösungsaufzeichnungen aufbewahrt wurden. Die Einzeltageslosungsausdrucke der Schankanlage waren nicht vorhanden. Die Bw. rechtfertigte das Fehlen dieser Grundaufzeichnungen mit einem Festplattencrash, weshalb auch ein nachträgliches Ausdrucken oder Sichtbarmachen am Bildschirm für den gesamten Prüfungszeitraum nicht möglich gewesen sei. Weiters fehlten die Rechnungsbelege, die gegenüber den einzelnen Kunden ausgestellt wurden. So seien durch Kontrollmitteilung zwei Rechnungskopien Nr. 26 und 27 vom 16.7.1997 dem Prüfungsorgan vorgelegen. Weder diese noch die Rechnungsdurchschriften 1- 25 sowie 28ff seien in der Buchhaltung der Bw. vorhanden gewesen.

Von der Betriebsprüfung wurde wegen der schwerwiegenden formellen und materiellen Buchführungsmängel auf Grundlage der Auswertungen der Buchhaltungsdaten der A.-Brauerei . im Schätzungswege eine Umsatz- und Gewinnerhöhung sowie verdeckte Gewinn-ausschüttung ermittelt. Basis für die Schätzung waren die konkret festgestellten verdeckten Wareneinkäufe von Bier und alkoholfreien Getränken. Im Hinblick auf den überaus hohen Anteil der verdeckten Getränkeeinkäufe und die schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel wurde zudem bei den anderen Warengruppen (Speisen, Kaffee, Eis, Wein, Spirituosen usw.) ein 20%iger Sicherheitszuschlag angesetzt.

Hinsichtlich der einzelnen Berechnungen und Beträge der Betriebsprüfung wird auf den, den Parteien vorliegenden Betriebsprüfungsbericht vom 7.9.2000 sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.5.2000 hingewiesen.

Vom Finanzamt Gänserndorf wurde auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für 1996 und 1997 mit Bescheid vom 26.9.2000 wiederaufgenommen und von der Abgabenerklärung der Bw. abweichende Sachbescheide erlassen. Zudem wurde auf Grundlage des Ermittlungsergebnisses der Betriebsprüfung abweichend von der Erklärung der Bw. die Veranlagung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 mit Bescheid vom 26.9.2000 vorgenommen und bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung ein Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21.9.2000 betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 (ohne Zustellnachweis) erlassen. Die Bescheidbegründungen verwiesen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift und dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Insgesamt führten diese Bescheide zu einer Abgabennachforderung von ATS 4.645.357,--.

Die Bw. er hob gegen diese Bescheide sowie gegen die nicht existenten Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 und gegen den KÖSt-Vorauszahlungsbescheid für 2001 vom 26.9.2000 durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 30.10.2000 form- und fristgerecht Berufung. Gegen die angefochtenen Bescheide wurde vorgebracht, dass ihre Begründung mangelhaft sei, insbesondere könne durch den Verweis auf den BP-Bericht nicht festgestellt werden, welchen Sachverhalt das Finanzamt im Detail ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt habe.

Die steuerliche Vertretung führt in der Berufung aus, dass mit der gesetzlichen Bestimmung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens "wie im gleichgeschalteten Ameisenstaat nationalsozialistischer Prägung, das Staatsinteresse weit über das Individualinteresse gestellt werde, was der demokratischen Grundordnung unserer Bundesverfassung widerspreche." Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung beruhe der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Wiederaufnahmegrund auf einem "nationalsozialistischen Gedankengut", weshalb diese Bestimmung gegen § 1 Rechtsüberleitungsgesetz verstöße und sogar verfassungswidrig sei.

Inhaltlich wird in der Berufung auf die Vorhaltsbeantwortung gegenüber der Betriebsprüfung vom 14.4.2000 verwiesen. Darin bestreitet die Bw. jemals Schwarzeinkäufe von der A-Brauerei vorgenommen zu haben. Der Geschäftsführer hätte aber in Erfahrung bringen können, dass Fußballspieler des Fußballclub R. für diverse Privatfeste Bier und alkoholfreie

Getränke auf eigene Rechnung, unter dem Geschäftsführer nicht bekannte Decknahmen, bestellt hätten. Dies könnte von namentlich noch zu nennenden Personen bestätigt werden. Weiters habe der Geschäftsführer nachträglich erfahren, dass Kellner des Unternehmens – die heute leider nicht mehr beschäftigt seien - auf eigene Rechnung eingekauft und auch verkauft hätten und in diesen Fällen sogar Rechnungen den Gästen auf Wunsch ausgestellt hätten. Die Durchschrift dieser Paragons sei dem Geschäftsführer von dem betreffenden Zahlkellner natürlich nicht ausgehändigt worden.

In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass die A-Brauerei zur Deckung von Schwarzlieferungen an andere, steuerunehrliche Kunden, Lieferungen an redliche Kunden, wie der Bw. einer sei, vorgeschoben wurden. Auf diese Weise hätten große Mengen Schwarzlieferungen an diese steuerunehrlichen Kunden verschleiert werden können. Es sei wohl bekannt, dass manche Kunden – so wie beispielsweise der Bw. niemals Schwarzlieferungen bezogen hätten. Durch diese vorgetäuschte Zurechnung der Brauerei an die redlichen Kunden würde sozusagen, "dass nicht ausgenützte Potenzial an Schwarzlieferungen der steuerehrlichen Kunden von anderen ausgenutzt". Das System der Zurechnung der Schwarzlieferungen an die steuerehrlichen Kunden hätte bewirkt, dass die Schwarzlieferungen – im Verhältnis zu den offiziellen Lieferungen – praktisch nicht aufgefallen seien. Der Bw. hätte diese missbräuchliche Zurechnung an Ihn auch nicht bemerkt, weil die Bezahlung der Lieferungen bar erfolgt sei.

Hierzu beantragte der Bw., eine Zeugenbefragung der Bierführer, Telefonverkäuferinnen, des Prokuristen und der Logistik-Mitarbeiter der "Brau Union Österreich AG" durchzuführen, ob nicht Lieferungen die rechnungsmäßig an den Bw. lauten in Wahrheit einen anderen Kunden geliefert worden seien. Seitens des Bw. werde ein Gutachten eines Systemanalytikers bezüglich der Nachvollziehbarkeit der Zuordnung der Schwarz- und Graulieferungen der Brauerei beauftragt und der Berufungsbehörde vorgelegt werden.

Die Bw. beantragte die Aufhebung der Bescheide mangels nachvollziehbarer Begründung und in eventu Stattgabe der Berufung und erklärungsgemäße Festsetzung der Abgaben. Zudem stellte die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Zum weiteren Verfahrensgang vor dem UFS ist Folgendes anzuführen:

Vom UFS wurde der Betriebsprüfer als Zeuge niederschriftlich einvernommen und die Vollschrift der Niederschrift vom 7.5.2004 sowie eine Unterlage mit einer detaillierten Darstellung der Kalkulation der Berechnungsgrundlagen vom 18.5.2004 für die Vorbereitung auf das

Erörterungsgespräch den Parteien zur Stellungnahme vorgelegt. Eine Erörterung der Sach- und Rechtslage zur Beilegung des Rechtsstreites wurde am 17. 5.2004 im Beisein des Amtsvertreters und der steuerlichen Vertretung abgehalten.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird nachfolgend der diesbezügliche Sachverhalt nur zusammenfassend wiedergegeben und hinsichtlich der Einzelheiten auf die den Parteien vorliegende Zeugenniederschrift vom 7.5.2004, die Unterlage über die Darstellung der Besteuerungsgrundlagen vom 18.5.2004 und die Niederschrift über das Erörterungsgespräch verwiesen:

Im Zuge der Zeugeneinvernahme und des Erörterungsgespräches wurden vom UFS auf Grundlage der Buchhaltungsdaten der A-Brauerei die Gesamtbeträge der verdeckten Getränkeinkäufe im Einzelnen nachgeprüft. Hierbei zeigte sich, in Übereinstimmung mit den Parteien, dass die Gesamtbeträge der nachgewiesenen Schwarzeinkäufe zu korrigieren waren. In den angefochtenen Bescheiden wurde auf Grund eines Irrtums der Betriebsprüfung bei der Schätzung von folgendem verdeckten Getränkeinkauf ausgegangen:

Schwarzeinkäufe lt. BP	1996	1997	1998
Bier	292.638,00 öS	728.460,00 öS	308.915,00 öS
Alkoholfreie Getränke	64.600,00 öS	144.232,00 öS	69.540,00 öS

An Hand der vorgenannten Buchhaltungsdaten der A-Brauerei waren aber nur folgende verdeckte Getränkeinkäufe an die Bw. festzustellen:

Schwarzeinkäufe von der A-Brauerei	1996	1997	1998
Bier	209.352,00 öS	525.017,00 öS	223.137,71 öS
Alkoholfreies Bier	5.306,00 öS	4.848,00 öS	2.280,00 öS
Biersteuer	29.449,00 öS	71.369,40 öS	30.017,20 öS
Summe	244.107,00 öS	601.234,40 öS	255.434,91 öS
Alkoholfreie Getränke	56.358,00 öS	132.830,00 öS	64.108,00 öS

Den Parteien wurden die Buchhaltungsdateien zur Nachvollziehung dieser Sachverhaltsfeststellung und Stellungnahme hierzu vorgelegt, ohne dass ein Einwand dagegen erhoben wurde.

Weder in der Berufung noch im Erörterungsgespräch wurden von der steuerlichen Vertretung Einwände gegen die Schätzungsmethode oder die Höhe der Schätzung vorgebracht. Bestritten wurde der Umstand, dass der Bw. überhaupt verdeckte Wareneinkäufe getätigt habe.

Ergänzend zu dem Berufungsvorbringen wurde bei der Erörterung vorgetragen, dass einzelne Tourennummern in den Buchhaltungsdateien (z.B. 5017) für eine Belieferung im 1. Bezirk stehe, sich der Betrieb der Bw. aber im 14. Bezirk befunden habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Betrachtung der Tourennummern das Vorliegen von Schwarzlieferungen an den Bw. sogar bestätigte. Beinahe ständig wurde die Tour 5020 gefahren, wobei die Ziffer 5 auf der

Tausenderstelle der Tourennummern für die Zustellung an Freitagen steht. Dieses Faktum stimmt mit der Eintragung in den händischen Aufzeichnungen der Telefonverkäufer überein. Die Zahl 20 im Tourencode betrifft Belieferungen des 14. Bezirks, wo sich der Betrieb der Bw. befand. Die vereinzelten Warenpositionen mit Tourennummern eines anderen Bezirkes sind im Verhältnis zur Gesamtheit für die Schätzung geradezu unbedeutend. Außerdem kommen vielfache Erklärungen hierfür in Betracht, ohne dass dadurch die Richtigkeit des in den Datenbeständen ausgewiesenen Leistungsempfängers - die Bw. - in Zweifel gezogen werde.

Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde dem Amtsvertreter sowie der steuerlichen Vertreter dargelegt, dass vom UFS beabsichtigt ist, in der Berufungsentscheidung von der Schätzung des angefochtenen Bescheides abzuweichen. Den Parteien wurden auch schriftlich die Gründe, die Methode und die Höhe der Änderung der Schätzung mitgeteilt und die Ansicht des Referenten dargelegt, dass die Änderung der Schätzung zur Erfassung der realen Besteuerungsgrundlagen erforderlich ist.

Soweit für die Berufungsentscheidung relevant, wird die den Parteien bekannt gegebene Änderung der Schätzung für das Jahr 1998 nachstehend angeführt:"

Schätzungsgrundlagen – Berechnung der Höhe der Schätzung

1. Ermittlung des Verkürzungsfaktors bei Bier und alkoholfreie Getränke

	1996	1997	1998
erklärte Erlöse Bier	1.137.822,00 öS	1.131.485,00 öS	1.087.485,00 öS
Schwarzerlöse Bier	686.905,00 öS	1.695.568,00 öS	721.336,00 öS
Verkürzungsfaktor in %	60%	149%	66%
erklärte Erlöse alkoholfreie Getränke	358.110,00 öS	466.891,00 öS	592.853,00 öS
Schwarzerlöse alkoholfreie Getränke	256.992,00 öS	694.700,00 öS	335.284,00 öS
Verkürzungsfaktor in %	72%	149%	56%

2. Darstellung der erklärten Erlöse, des WES und des RAK nach Umsatzgruppen

	1996	1997	1998
Erlöse Küche	1.661.408,00 öS	2.867.691,00 öS	2.713.292,00 öS
WES Küche	684.847,00 öS	1.042.112,00 öS	932.455,00 öS
RAK	2.426	2.752	2.910
Erlöse Eis	57.752,00 öS	32.405,00 öS	1.744,00 öS
WES Eis	19.528,00 öS	9.417,00 öS	507,00 öS
RAK	2.957	3.441	3.440
Erlöse Kaffee, Tee	261.269,00 öS	186.247,00 öS	220.545,00 öS
WES Kaffee, Tee	15.082,00 öS	14.274,00 öS	13.372,00 öS
RAK	17.323	13.048	16.493
Erlöse Wein	202.910,00 öS	249.521,00 öS	402.759,00 öS

WES Wein	37.370,00 öS	46.414,00 öS	54.099,00 öS
RAK	5,430	5,376	7,445
Erlöse Spirituosen	93.415,00 öS	106.406,00 öS	154.951,00 öS
WES Spirituosen	15.362,00 öS	12.518,00 öS	16.755,00 öS
RAK	6,081	8,500	9,248
Erlöse Rauchwaren	48.450,00 öS	48.876,00 öS	83.418,00 öS
WES Rauchwaren	47.225,00 öS	36.966,00 öS	78.591,00 öS
RAK	1,026	1,322	1,061

Bei der Schätzung ist zu berücksichtigen, dass die Gastwirtschaft am 25.4.1996 eröffnet wurde und somit 1996 nur ein achtmonatiger Wirtschaftszeitraum vorgelegen ist. 1998 hat sich der Betrieb bereits etabliert und wurden ganzjährig Erlöse erzielt. Im Jahr 1998 hat die PAST nur die Schwarzeinkäufe für einen Zeitraum von sechs Monaten (1-6/1998) erhoben. Die unter 2. dargestellten erklärten Umsätze und Wareneinkäufe 1998 im Vergleich zu den Vorjahren zeigen an, dass auch in der zweiten Jahreshälfte 1998 verdeckte Wareneinkäufe bei der A-Brauerei erfolgt sein mussten. Dies deshalb, weil 1998 weder ein Umsatzeinbruch erkennbar, noch ein Anstieg der offiziellen Wareneinkäufe bei Bier und alkoholfreien Getränken festzustellen ist. Wenn aber aus der Gesamtheit der betrieblichen Umstände darauf geschlossen werden muss, dass die Umsätze einschließlich der Schwarzumsätze 1997 auch im Folgejahr 1998 annähernd erreicht wurden, müssen auch in der zweiten Jahreshälfte 1998 verdeckte Wareneinkäufe vorgelegen und damit Schwarzumsätze erwirtschaftet worden sein.

3. Umsatzzuschätzung bei Bier und AF 1998	4-12/1996	1-12/1997	1-6/1998
Schwarzumsätze Bier und AF	943.898,00 öS	2.390.268,00 öS	1.056.621,00 öS
Umsatzzuschätzung Bier und AF für den Zeitraum 7-12/1998 – Griffweise Schätzung in Orientierung am Umsatz 1997 und 1-6/1998			1.300.000,00 öS
Umsatzzuschätzung Bier und AF gesamt	4-12/1996	1-12/1997	1-12/1998
	943.898,00 öS	2.390.268,00 öS	2.356.621,00 öS".

Zusätzlich zu der Bekanntgabe der beabsichtigten Abweichung von der Schätzung im Erörterungsgespräch einschließlich der dabei ausgefolgten, umfangreichen Unterlagen, wurden der Bw. mit Schreiben vom 18.5.2004 nochmals die Gründe, Schätzungsmethode, Kalkulation und Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer, nachvollziehbar dargelegt und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Weiters wurde in dem Schreiben mitgeteilt, dass der Geschäftsführer der Bw. (an den auch ein Haftungsbescheid über die nachgeforderten Abgaben gerichtet ist) seinen ordentlichen Wohnsitz in Österreich amtlich abgemeldet hat und laut Meldeauskunft vom 11.5.2004 unbekannten Aufenthaltes ins Ausland verzogen ist. Dies habe im gegenständlichen Verfahren zur Folge, dass Zustellungen an ihn durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen sind.

Anzumerken ist auch, dass mit 29.4.2004 die Bw. im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde. Die Löschung der GmbH im Firmenbuch hat bloß deklaratorischen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft besteht solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist. Das ist der Fall, wenn über Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft noch abzusprechen ist (VwGH, 20.9.1995, 95/13/0068, 20.11.1996, 95/15/0179). Die Firmenbuchlöschung ist daher für das Berufungsverfahren ohne Bedeutung.

Der Geschäftsführer wurde mit Vorladung vom 13.5.2004, zugestellt am 13.5.2004 durch Hinterlegung gemäß § 104 BAO i.V.m. § 8 Zustellgesetz zur mündlichen Berufungsverhandlung für den 25.5.2004 vorgeladen. Mit dem Amtsvertreter und der steuerlichen Vertretung wurde der Termin für die mündliche Berufungsverhandlung bereits zu Beginn der Tätigkeit des Referenten akkordiert. In der Folge wurde die Parteienvertreter unter anderem mit Mail vom 27.4.2004 und beim Erörterungstermin am 17.5.2004 über Ort und Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung informiert und mit Vorladung vom 13.5.2004, zugestellt am 24.5.2004 zu der mündlichen Verhandlung geladen.

An der am 25.5.2004 durchgeführten Berufungsverhandlung nahm der Amtsvertreter entschuldigt nicht teil. Die steuerliche Vertretung beantragte die Vertagung der mündlichen Verhandlung, weil es dem Geschäftsführer, der sich im Ausland aufhalte, sonst nicht möglich sei an der Verhandlung teilzunehmen. Es sei ihr erst am 24.5.2004 gelungen, den Geschäftsführer telefonisch zu erreichen.

Weil der Verhandlungstermin den Parteien schon vor geraumer Zeit angekündigt war, jede Partei ordnungsgemäß geladen war, eine Verzögerungsabsicht der Bw. klar zu erkennen war und das Fernbleiben ausschließlich seine Gründe im Verhalten des Geschäftsführers hatte sowie im Hinblick auf das bisherige Berufungsvorbringen eine maßgebliche Klärung der Sachlage vom Geschäftsführer nicht zu erwarten war, wurde der Antrag abgewiesen.

Inhaltlich wurde von der steuerlichen Vertretung nach Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten Folgendes ausgeführt: „Eingewandt wird, dass die Abänderung der Schätzung durch eine Zuschätzung weiterer Schwarzumsätze bei Bier und alkoholfreien Getränken im 2. Halbjahr 1998 in Höhe von ATS 1,3 Mio. nach Ansicht der Bw. sachlich unzutreffend sei.

Die im Pkt. 2 der Unterlage dargestellten RAK-Schwankungen seien nicht zutreffend, weil die Inventurstände, die vorhandenen Warenbestände (Lebensmittel und Getränke) hierbei nicht berücksichtigt worden seien. Die Betriebsprüfung habe von allen Warengruppen den zutreffenden RAK ermittelt. Der Betriebsprüfung seien für ihre Prüfungshandlungen die Buch-

haltungsunterlagen einschließlich der Inventurlisten mit den Inventurbeständen vorgelegt worden.

Im Pkt. 2 sei für die RAK-Ermittlung nur der Warenverbrauch lt. Bilanz, nicht aber der vorhandene Warenbestand berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung der Warenbestände, würden sich keine auffallenden RAK-Schwankungen ergeben.

Zu der Umsatzzuschätzung von ATS 1,3 Mio. bei Bier und alkoholfreien Getränken im Jahr 1998 wird weiters eingewandt, dass das Restaurant über einen großen Biergarten verfüge. Es sei nicht bekannt, ob bzw. in welchem Umfang 1998 ein Umsatzrückgang eingetreten ist. Es bestehe keine Kenntnis über die damalige Wetterlage, weshalb keine Schlüsse über den Umfang des Gartenbetriebes im 2. Halbjahr 1998 angestellt werden könnten. Das Restaurant sei immer schlechter gegangen und in der Folge sei es auch zum Konkurs gekommen. Auch vom Finanzamt wurde eine weitere Zurechnung von Bier und alkoholfreien Getränken für das zweite Halbjahr 1998 nicht vorgenommen, so dass eine Erhöhung nun durch die Rechtsmittelbehörde der steuerlichen Vertretung unverständlich sei.

Anknüpfend an die schon erfolgten Ausführungen im Erörterungsgespräch werde nochmals vorgebracht, dass aus den Buchhaltungsdaten der Firma A-Brauerei hervorgehe, dass unterschiedliche Touren gefahren worden sind. Bei einzelnen Lieferungen handele es sich nicht um die Tour 5020, sondern um Touren, die in einen anderen Bezirk, z.B. in den 1. Bezirk gingen. Die Meinung, dass Catering oder Party-Service vorgelegen sei, liefere nach der gestrigen Rücksprache der steuerlichen Vertretung mit dem Geschäftsführer keine hinreichende Klärung. Dieser habe ihr mitgeteilt, er habe zwar gelegentlich Cateringumsätze getätigt, aber die Lieferung der Getränke sei trotzdem ins Restaurant erfolgt. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung wären zur Klärung der Details die genaueren Ausführungen des Geschäftsführers erforderlich. Aus diesem Grunde habe sie auch eine Vertagung gewollt, damit der Geschäftsführer sich hierzu äußern könne. Auch die Frage, ob bzw. von wem Lieferscheine unterschrieben worden sind, sei im Zusammenhang mit den Verlegerumsätzen relevant und könne nur unter Mitwirkung des Geschäftsführers beantwortet werden. Dieser könne einen Vergleich der Lieferscheine über offizielle Wareneinkäufe mit Lieferscheinen über inoffizielle Wareneinkäufe hinsichtlich der Unterschrift des Empfängers (Abnehmers) ermöglichen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate über Berufungen der Finanzämter zu entscheiden, soweit nicht

anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO), unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFSG) und unversetzbare (§ 16 Abs. 4 UFSG).

Der UFS ist berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

1.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis – als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht – geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften oder auch innere Vorgänge, wie Ansichten, Absichten und Gesinnungen (z.B. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096, 12.8.1994, 91/14/0018, 23.4.1998, 95/15/0108, 14.6.1982, 82/12/0056). Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166 BAO) etwa Urkunden (§ 168 BAO) und Aufzeichnungen.

Der mit der Wiederaufnahme aufgehobenen früheren Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 1996 wurde am 3.7.1998 und der frühere Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 1997 am 16.4.1999 erlassen.

In den gegenständlichen Verfahren sind eine ganze Reihe von entscheidungswesentlichen Tatsachen und Beweismittel nach dem Zeitpunkt der oben genannten Bescheiderlassungen neu hervorgekommen. Neu hervorgekommene Tatsachen sind die vom Betriebsprüfer festgestellten, mehrfachen und schwerwiegenden Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel (Fehlen von Ausgangsrechnungen, Fehlen der Grundaufzeichnungen der Schankanlage usw.). Neu hervorgekommen sind für das gegenständliche Verfahren aber auch Beweismittel, die Kontrollmitteilung der PAST vom 12.5.1999, Eingang beim Finanzamt Gänserndorf am 7.6.1999, samt weiteren Beweismaterialen, Buchhaltungsdateien, Aufschreibung der Telefonverkäufer, Zeugenniederschriften, und die sich daraus ergebende Tatsache, dass die Bw. von

der A-Brauerei über das so genannte "Verlegersystem" verdeckte Getränkeliieferungen bezogen und mit diesen nicht erklärte Umsätze erwirtschaftet hat.

Im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen auf die Bemessungsgrundlagen der neu zu erlassenden Bescheide besteht kein Zweifel, dass es Geboten war, der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Bereits mit dem Verweis in den angefochtenen Bescheiden auf den BP-Bericht und die Niederschrift wird eine ausreichende – inhaltlich im Wesentlichen vergleichbare - Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens erteilt. Für die Bw. waren die einzelnen Wiederaufnahmegründe der Abgabenbehörde sowie der Zeitpunkt des hervorkommend der neuen Tatsachen und die Ermessensgründe klar und eindeutig nachvollziehbar.

Der Berufungseinwand ist daher unzutreffend und vermag keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides aufzuzeigen.

1.2. Zurückweisung der Berufung betreffend nicht existenter Bescheide

Die Berufung gegen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 ist als unzulässig zurückzuweisen, weil für das Kalenderjahr 1998 erst nach Durchführung der Betriebsprüfung die erstmalige Veranlagung erfolgt und daher kein Wiederaufnahmebescheid erlassen worden ist. Mangels Existenz der angefochtenen Bescheide war die Berufung in diesem Punkt zurückzuweisen. Gleiches gilt für den angefochtenen Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für 2001 vom 26.9.2000 der bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

2. Materiellrechtliche Beurteilung

2.1. Verdeckte Getränkeliieferungen von der A-Brauerei

In Streit steht die in den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Schätzung wegen Schwarzeinkäufe bei der A-Brauerei. Die Bw. bediente sich einer Serienberufung, die auch in einer Reihe anderer, zum Teil anders gelagerter, so genannter "Bier-KM-Fälle" nahezu wortgleich verwendet wurde. Im Berufungsverfahren wurde dem Vorliegen von schwerwiegenden Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel sowie der Richtigkeit der Kalkulation der Zuschätzung nicht entgegengetreten. Bestritten wird der Umstand, dass die Bw. überhaupt Schwarzeinkäufe bei der A-Brauerei vorgenommen habe. Vorweg ist hierzu festzuhalten, dass sich die Bw. hierbei bloßer Einwendungsformeln und Argumentationsmuster bediente, die sich als typische Schutzbehauptungen darstellen. Die Tatsachenbestreitungen sind zum Teil sogar widersprüchlich und gehen über eine pauschale Behauptungsebene nicht hinaus. Beweismittel

oder konkrete Anhaltspunkte, die das Vorbringen der Bw. bestätigen könnten wurden bestenfalls angekündigt, jedoch nie vorgebracht.

Die Entscheidung geht auf Grund nachstehender Beweiswürdigung von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. tätigte neben den in der Buchhaltung erfassten Einkäufen Schwarzeinkäufe von der A.-Brauerei. Aus den gesicherten und ausgewerteten Datenbeständen der Buchhaltung der A.-Brauerei erfolgten folgende Schwarzeinkäufe von Bier und alkoholfreien Getränken:

Schwarzeinkäufe von der A-Brauerei	1996	1997	1998
Bier	209.352,00 öS	525.017,00 öS	223.137,71 öS
Alkoholfreies Bier	5.306,00 öS	4.848,00 öS	2.280,00 öS
Biersteuer	29.449,00 öS	71.369,40 öS	30.017,20 öS
Summe	244.107,00 öS	601.234,40 öS	255.434,91 öS
Alkoholfreie Getränke	56.358,00 öS	132.830,00 öS	64.108,00 öS

Den Parteien sind die Daten zur vollständigen rechnerischen und inhaltlichen Nachvollziehung der Gesamtbeträge der verdeckten Wareneinkäufe vorgelegen und haben gegen die rechnerische Richtigkeit keinen Einwand erhoben. Da diese Ausgangsbasis für die Schätzung betragsmäßig geringer ist als die auf einem Irrtum beruhenden Ansätzen der Betriebsprüfung, waren die angefochtenen Bescheide insoweit zu Gunsten der Bw. abzuändern.

Der von der Betriebsprüfung aus dem Gesamttatbestand ermittelte Rohaufschlagskoeffizient wurde von der Bw. ausdrücklich als zutreffend bezeichnet, sodass dieser für die weitere Umsatz-, Gewinn- und Ausschüttungsermittlung beizubehalten war.

Die Zurechnung der Umsätze (Schwarzeinkäufe) erfolgte durch das FA an Hand der von der Prüfungsabteilung Strafsachen übermittelten Kontrollmitteilungen. Die Auswertung des Datenmaterials der A.-Brauerei erfolgte durch die Großbetriebsprüfung für Körperschaften Wien. Auf Grund des beschlagnahmten Datenmaterials konnte bewiesen werden, dass die Bw. von der A.-Brauerei nicht nur offizielle Lieferungen erhalten hatte, sondern auch über Scheinkunden (Dummy) Getränke bezogen hatte ("Schwarzeinkäufe"). Der Zusammenhang zwischen der offiziellen und den inoffiziellen Kundennummern ist mengen- und betragsmäßig nachweisbar.

Die Abrechnungsbelege wurden an fiktive Abnehmer adressiert. Im Rechenwerk der A.-Brauerei waren die offizielle und die fiktive Rechnung als zusammenhängend zu erkennen.

Aus den Niederschriften, die im Zuge der Ermittlungen bei der A.-Brauerei aufgenommen wurden, geht nämlich hervor, dass es beim Verkauf von Waren an Gastwirte, wenn es von diesen gewünscht wurde, üblich war, einen Teil des Verkaufs auf eine andere, als die dem

Erwerber der Waren zugehörige Kundennummer (Dummynummer) zu buchen.

Aufzeichnungen, aus welchen die Zuordnung von Dummynummern zur Kundennummer der Bw. hervorgeht, wurden beschlagnahmt. Die Verbuchung des Verkaufes unter Heranziehung dieser Dummynummer erfolgte auf eine Art und Weise, dass sich aus dem Datenbestand ein Konnex zur Kundennummer der Bw. herstellen ließ.

Der Bw. wurde vom FA ein Ausdruck der Daten, die der BP. seitens der Prüfungsabteilung Strafsachen zur Verfügung gestellt wurde, zur Einsichtnahme und Stellungnahme übermittelt. Diese Daten stammten aus dem Originaldatenbestand der A. Brauerei. Die "Schwarzverkäufe" waren von der A. Brauerei kundenspezifisch verbucht worden, sodass eine eindeutige Zuordnung zur Bw. möglich war.

Somit sind sowohl Art und Mengen der Waren als auch die jeweiligen Einkaufspreise bezüglich der "Schwarzinkäufe" ersichtlich und stehen fest.

Der Umstand, dass auch bei der Bw. dieses System etabliert wurde, ist auf Grund der vorliegenden Beweismittel als gesichert anzusehen und hat nach der allgemeinen Lebenserfahrung die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich, als die bloße Behauptung der Bw. keine Schwarzinkäufe vorgenommen zu haben. Noch dazu kommt, dass die Verantwortung der Bw. widersprüchlich und unschlüssig ist.

Zuerst wurde behauptet, dass Fußballspieler, die offensichtlich gute Gäste das Lokales waren, für ihre Privatfeste und Kellner des Unternehmens für ihre eigene Rechnung die verdeckten Wareneinkäufe vorgenommen hätten. Diese Personen wurden weder namentlich genannt noch wurde eine Strafanzeige wegen diesem behaupteten Betrug erstattet. Wegen dieser Umstände und der Unwahrscheinlichkeit solchen Geschehens vor allem in Hinblick auf die großen Warenmengen, fehlt jede Glaubhaftigkeit. Schon als abstrus zu werten ist die Behauptung, die Brauerei hätte in ihrer Buchhaltung der Bw. Schwarzlieferungen für andere Kunden bewusst falsch zugeordnet, um so das "Kontingent an unauffälligen Schwarzlieferungen" auszunutzen. Wobei die Bw. in ihrem "Berufungsformular" nicht von der A-Brauerei sondern von der „B-Brauerei“, bei der die Bw. keine Waren bezogen hatte, und von einem Lieferzeitraum von 1994 bis 1997 sprach. Es versteht sich von selbst, dass eine formularartige Sachverhaltsbestreitung nicht geeignet ist, die Feststellung der verdeckten Wareneinkäufe der Bw. zu erschüttern.

Dem hierzu gestellten Beweisantrag, die Behörde möge namentlich nicht genannte Mitarbeiter der B-Brauerei einvernehmen, ob nicht derartige Lieferungen an Dritte zur Verschleierung der Bw. zugeschrieben worden seien, war keine Folge zu geben. Es lag kein tauglicher Beweis-

antrag vor. Zudem besteht bei eindeutig unglaublichen Schutzbehauptungen keine erkundigende Beweiserhebungspflicht der Behörde. Die in Betracht kommenden Mitarbeiter der A-Brauerei wurden außerdem als Zeugen zu den Schwarzlieferungen schon einvernommen, wobei die von der Bw. aufgestellte Behauptung nicht einmal ansatzweise als möglich zu erkennen ist.

Zusammenfassend gelangt der UFS zur Überzeugung, dass die Behauptungen der Bw. aus taktischen Gründen vorgetragen wurden und nicht einmal eine einheitliche Linie aufweisen. Das Argument, die Hinzurechnungen seien zu Unrecht erfolgt, wird nur vage vorgetragen und steht in klarem Widerspruch zu dem anderen Vorbringen. Es wurde auch kein einziger Beweis angeboten, der dieses Vorbringen erhärten würde.

Für die Schwarzeinkäufe existieren keine ordnungsgemäßen Rechnungen. Die Buchhaltung der Bw. war materiell und formell nicht ordnungsgemäß.

Der Einwand, dass einzelne Tourennummern nicht den 14. Bezirk betreffen vermag das Beweisergebnis nicht zu beeinflussen. Im Gegenteil durch die Aufschlüsselung der Tourennummern wird das System der Schwarzlieferungen an die Bw. zusätzlich bestätigt. Bei den mehreren hunderten Lieferpositionen war in fast allen Fällen die Tour 5020 angeführt. Die steuerliche Vertretung habe bei der A-Brauerei erfragt, dass die Ziffer 5 in der Tourennummer für Lieferungen am Freitag und die „20“ für den 14. Bezirk stehe. Dass die Schwarzlieferungen freitags erfolgten, wird auch durch ein anderes Beweismittel bestätigt.

Andere Tourennummern z.B. 5017 (angeblich Tour im 1. Bezirk) sind nur vereinzelt angeführt und sind schon aus diesem Grunde für die Schätzung von unbedeutender Größe. Zudem ist bei den Lieferdaten neben der Tour auch der Betrieb und die Kundennummer der Bw. angeführt. Der Umstand, dass in Einzelfällen die Schwarzlieferung nicht über die übliche Tour (5020) sondern durch eine andere Tour erfolgt ist, vermag die Tatsache, dass die Lieferung der Bw. erhalten hat, nicht in Zweifel zu ziehen.

2.1.1. Zuschätzung wegen verdeckter Lieferungen im Zeitraum 7-12/1998

Von der PAST konnten für den Zeitraum 1996 bis Juni 1998 Beweismittel über Schwarzeinkäufe von Bier und alkoholfreien Getränken der Bw. aufgenommen werden. Für die Schätzung ist zu berücksichtigen, dass der Gastgewerbebetrieb, dessen Getränkeschwerpunkt auf dem Bierausschank liegt, erst am 25.4.1996 eröffnet wurde. Im Jahr 1998 hatte sich der Betrieb bereits etabliert und wurde wie 1997 im ganzen Jahr ein Umsatz erzielt.

Betrachtet man die festgestellten Schwarzeinkäufe und die Umsätze bei den anderen Warengruppen wird Folgendes deutlich: Der Bw. musste auch im 2. Halbjahr 1998 in ähnlicher Größenordnung wie im 1. Halbjahr bzw. wie im 2. Halbjahr 1997 seine Schwarzgeschäfte mit Bier und alkoholfreien Getränken fortgesetzt haben, wenngleich sich die Art und Weise, wie diese abgewickelt wurden, im Hinblick auf die Ermittlungen der PAST bei der A-Brauerei wohl geändert haben werden.

Auf Grund des großen Umsatzanteiles des Schwarzgeschäfts mit Bier und alkoholfreien Getränken, hätte eine Umstellung auf offiziellen Einkauf zu einem entsprechenden Anstieg des Wareneinsatzes in der Bilanz führen müssen. Das war aber nicht der Fall. Da aber ein Umsatzeinbruch bei Bier und alkoholfreien Getränken im 2. Halbjahr 1998 in der Größenordnung des bisherigen Schwarzeinkaufes eindeutig ausgeschlossen werden kann und auch durch die erzielten Umsätze bei den anderen Warengruppen (Wein, Spirituosen, Speisen, Zigaretten usw.) widerlegt wird, muss mit Sicherheit angenommen werden, dass die Schwarzgeschäfte in vergleichbarem Umfang auch im 2. Halbjahr 1998 weitergeführt worden sind.

Die Betriebsprüfung bzw. die Abgabenbehörde 1. Instanz hat diese im Zeitraum 7-12/1998 fortgeführten Schwarzgeschäfte in ihrer Schätzung nicht berücksichtigt. Zur Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen waren daher im Umsatz-, Körperschaftsteuer-, und KEST - Bescheid für 1998 Schwarzumsätze (Bier und alkoholfreie Getränke) von ATS 1.300.000,-- hinzuzuschätzen. Für die einzelnen Berechnungen wird auf die der Entscheidung ange- schlossene Kalkulation verwiesen.

2.2. Sicherheitszuschlag

Die Buchhaltungsmängel sind einerseits durch die "Schwarzlieferungen" evident, andererseits durch die unbekämpft gebliebenen Feststellungen der BP erwiesen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Da in allen Jahren schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vorliegen, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass neben den - der Höhe nach festgestellten - Schwarzeinkäufen, auch bei den anderen Warengruppen (z.B. Wein, Spirituosen, Speisen, Kaffee, Speiseeis usw.) Schwarzgeschäfte stattgefunden haben. Die Verhängung des Sicherheitszuschlages im Umfang von 20% der erklärten Erlöse ausgenommen die Umsätze von Bier und alkoholfreien Getränken ist sachlich gerechtfertigt und der Höhe nach moderat. Diese Sicherheitszuschlagsschätzung blieb auch unbekämpft.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen:

"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 bereits dargelegt wurde, steht fest, dass die Bw. neben den Getränkeinkäufen, die in die Steuererklärungen Eingang gefunden haben, weitere Getränke angeschafft hat, die steuerlich nicht berücksichtigt wurden. Darüber hinaus wurden die Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt. Auf Grund dieser schwerwiegenden formellen und materiellen Mängel ist die Schätzungsberechtigung der Behörde gegeben.

Die Schätzung der Höhe nach ist durch den enormen Anteil an nachgewiesenen Schwarzinkäufen bei Bier und alkoholfreien Getränken sachlich gerechtfertigt und nachvollziehbar. Es ist nicht wahrscheinlich, dass bei den anderen Erlösgruppen, wo ein verdeckter Wareneinkauf wesentlich einfacher und risikoloser als bei der A-Brauerei möglich ist, die Bw. keine Schwarzgeschäfte getätigt hat.

Der nach der Judikatur des VwGH zu den Elementen der Schätzung gehörende Sicherheitszuschlag (s. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 26. 11. 1996, Zl. 92/14/0212) ist dem Grunde und der Höhe zu Recht erfolgt, um die wahren Besteuerungsgrundlagen zu erfassen.

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. In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung ist der UFS zu den dargelegten Ergebnissen gelangt. Der als erwiesen angenommene Sachverhalt hat die überragende Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich.

Der Grundsatz des Parteiengehörs i. S. d. § 115 BAO wurde gewahrt. Die Bw. hatte ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Stellungnahme. Die entsprechenden Daten bezüglich der "Schwarzinkäufe" sowie Schätzunggrundlagen und Kalkulation wurden ihr zur Stellungnahme zur Verfügung gestellt.

3. Vorsteuerabzug

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige

Leistungen als Vorsteuer abziehen. Nach § 11 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 hat die Rechnung den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung zu enthalten.

Für die Schwarzeinkäufe waren keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Rechenwerk der Bw. vorhanden. Auf Grund des beschriebenen Systems der Schwarzeinkäufe kann der richtige Empfänger der Lieferungen nicht auf den Rechnungen aufscheinen.

Fehlt dieses Merkmal, ist die Rechnung nicht ordnungsgemäß und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Diese Voraussetzung der ordnungsgemäßen Rechnung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da die Rechnungen der A. Brauerei keinesfalls den Namen und die Anschrift der Bw. sondern allenfalls fingierte Namen enthielten.

Im Übrigen wurde von der Bw. betreffend die Schwarzeinkäufe weder ein Vorsteuerabzug beantragt noch irgendwelche Rechnungen über diese Lieferungen vorgelegt.

Eine Schätzung der in den verdeckten Lieferungen enthaltenen Vorsteuern könnte nur durchgeführt werden, wenn

- über ausgeführte Lieferungen bisher noch keine Rechnung gelegt wurde und eine nachträgliche Rechnungslegung erfolgt oder
- die seinerzeitigen Lieferungen zwar abgerechnet, aber die Rechnungen nicht den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechen und die ursprünglichen Rechnungen berichtigt werden (auch durch Sammelberichtigung oder -ergänzung).

Im vorliegenden Fall wurden die seinerzeitigen Lieferungen von der A. Brauerei zwar abgerechnet und die entsprechende Umsatzsteuer wurde abgeführt, die Rechnungen entsprechen aber nicht den Anforderungen des § 11 UStG 1994. Trotz entsprechender Aufforderung durch den UFS wurde von der Bw. keine Sammelberichtigung oder -ergänzung vorgelegt.

Die Vorsteuer kann daher auch im Schätzweg nicht anerkannt werden, da die unabdingbare Voraussetzung der ordnungsgemäßen Rechnungsausstellung i. S. d. § 11 UStG fehlt.

Voraussetzung für die Schätzung der Vorsteuer ist nach der Judikatur des VwGH nämlich, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuer in einer Rechnung gem. § 11 UStG in Rechnung gestellt wurde. Darüber hinaus liegt es beim Unternehmer, ob er von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht. (s. Kolacny/Mayer, UStG 1994, Kurzkommentar, Manz, 2. überarbeitete Auflage, Wien 1997, § 12 Tz. 25).

Die Bw. hat aber weder den Vorsteuerabzug geltend gemacht noch ordnungsgemäße Rechnungen oder eine Sammelberichtigung oder -ergänzung vorgelegt. Sie hat nicht einmal

eine Erklärung hinsichtlich der Höhe der Einkäufe abgegeben. Die auf die "Schwarzeinkäufe" allenfalls entfallende Vorsteuer war daher nicht zu berücksichtigen.

4. Zusammenfassung

Die angeschlossenen Kalkulationstabellen bilden ein Bestandteil dieser Berufungentscheidung. Die Berechnungsblätter über Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben sind in Euro und zur leichteren Nachvollziehbarkeit auch in ATS angegeben.

Beilage:

Kalkulationstabellen,
Berechnungsblätter UST, KÖST, KEST 1996-1998

Wien, 30. Juli 2004