jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2005/15/0001

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des Dipl. Ing. CI in G, vertreten durch Dr. Peter Steinbauer, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Burgring 10/III, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 16. November 2004, GZ. RV/0065-G/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerdeführer, ein Diplomingenieur für Maschinenbau und Elektrotechnik, führe seit 1987 ein Spezialitätenrestaurant, dem seit 1996 ein Kaffeehausbetrieb angeschlossen sei. Im Jahr 1999 sei in diesem Unternehmen eine auf § 99 Abs. 2 FinStrG basierende Betriebsprüfung hinsichtlich des Streitzeitraumes durchgeführt worden. Anlass für diese Prüfung sei das Kontrollmaterial gewesen, welches nach Auswertung von umfangreichen, im Zuge von Hausdurchsuchungen beim Getränkelieferanten des Beschwerdeführers sichergestellten, elektronischen Buchhaltungsunterlagen zum Bierkauf des Unternehmens erstellt worden sei. Sowohl die Sicherstellung und Auswertung der Unterlagen beim Getränkelieferanten (kurz: Brauerei) als auch die Erstellung des Kontrollmaterials für die betroffenen Getränkeabnehmer (durchwegs Gastronomiebetriebe) sei unter Federführung der Beteiligung einer speziellen EDV-Systemprüfungsgruppe der Abgabenbehörde erfolgt. Als Ergebnis dieser Auswertungen sei die Behörde zum Schluss gekommen, dass bei zahlreichen Gastronomiebetrieben nur ein Teil des bestellten Getränkeeinkaufes ordnungsgemäß abgerechnet worden sei. Ein anderer Teil sei als sogenannte "Letztverbraucherlieferungen (kurz: LV-Lieferungen) oder Graulieferungen" wie ein Verkauf an Privatpersonen behandelt worden. Infolge Barzahlung

derartiger Lieferungen sei die Ausfertigung von Rechnungen in diesen Fällen entbehrlich gewesen. Spezielle elektronische Verknüpfungen mit den Kundendaten hätten eine ordnungsgemäße Auslieferung der Ware auch ohne belegmäßig zuordenbare Einzellieferscheine ermöglicht.

Im Falle des Beschwerdeführers hätten die vorgenommenen Auswertungen der Brauereidateien LV-Lieferungen hervorgebracht, und zwar in den Jahren 1994 und 1995 je 90 Fässer Bier a 50 Liter, im Jahr 1996 62 Fässer Bier a 50 Liter und 1997 34 Fässer Bier a 50 Liter und 9 Kisten Bier a 20 Flaschen zu 0,5 Liter. Diese Lieferungen hätten nicht in das Rechenwerk des Beschwerdeführers Eingang gefunden. Die diesbezüglichen Wareneinkäufe seien weder verbucht noch dazugehörige Erlöse erklärt worden. Darüber hinaus hätte das Prüfungsverfahren zu keinerlei Mängelfeststellungen geführt.

Entsprechend diesem Ergebnis der Betriebsprüfung habe das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden den erklärten Umsätzen/Erlösen im Schätzungsweg ermittelte Beträge zugerechnet. Einerseits habe es den im Kontrollmaterial ausgewiesenen Bierzukauf mit den im Betrieb des Beschwerdeführers angewendeten durchschnittlichen, jährlichen Rohaufschlägen für Bier hochgerechnet und den Umsatz/Erlös entsprechend erhöht. Beim Ertrag habe es die zugehörigen Betriebsausgaben (Wareneinkauf mit den darauf entfallenden Abgaben) in Abzug gebracht. Des Weiteren habe es den erklärten Besteuerungsgrundlagen in sämtlichen Jahren Sicherheitszuschläge bei den Getränke- und Rauchwarenumsätzen zugerechnet. Dabei sei das Finanzamt vom Wertverhältnis der hervorgekommenen Graulieferungen zum gesamten Wareneinkauf des Betriebes ausgegangen und habe entsprechende Wareneinsatzerhöhungen mit den kalkulatorischen Rohaufschlägen jeder Warengruppe hochgerechnet. Bei den Küchenumsätzen seien keine Sicherheitszuschläge zugeschätzt worden. Die Sicherheitszurechnung sei unter Hinweis auf § 184 BAO mit einer fehlenden, sachlichen Richtigkeit der geprüften Bücher begründet worden.

In der Berufung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, er habe die im Kontrollmaterial ausgewiesenen Biereinkäufe tatsächlich nie getätigt. Das Prüfungsverfahren hätte keinerlei konkrete Beweise für einen Zugang dieser Waren in seinen Betrieb hervorgebracht. Das Finanzamt habe die Zurechnungen ausschließlich auf Basis allgemeiner Vermutungen vorgenommen. In seinem Betrieb seien Service und Inkasso ausnahmslos Angelegenheit der Dienstnehmer. Weder seine im Betrieb beschäftigte Ehefrau noch er selbst seien damit befasst gewesen. Das in sich geschlossene, automatische Schank- und Abrechnungssystem schließe jede Möglichkeit eines Warenverkaufes ohne Erfassung in den Aufzeichnungen aus. Ohne Bonierung gebe der Schankomat kein Getränk frei. Mit der Bonierung sei automatisch die entsprechende Umsatzerfassung verbunden. Zwar könne das Personal sogenannte "Kellner- bzw. Tisch-Stornos" selbständig durchführen, doch führe dies zu keiner Verminderung eines bereits erfassten Umsatzes. Sobald ein Getränk boniert sei, wären umsatzrelevante Stornierungen nur noch unter seiner Mitwirkung, mit Hilfe des sogenannten "Chef-Schlüssels" möglich. Diese "Chef-Stornos" würden in der Folge in der Abrechnung ordnungsgemäß aufscheinen. Dies werde vom Unternehmen, das die Schankanlage geliefert habe, auch schriftlich bestätigt. So wären etwa Fehlbonierungen des Personals umsatzwirksam nur auf diese Weise korrigierbar. Da ihm dies aber zu aufwändig erscheine, unterlasse er derartige Korrekturen in der Regel, weshalb er durchschnittlich sogar rund S 1.000,-- monatlich zuviel versteuere. Eine Ausgabe von Gratisspeisen bzw. Gratisgetränken sei nur unter Verwendung des sogenannten "Chef-Schlüssels" möglich und erfordere daher seine Mitwirkung. Täglich um ca. 05.30 Uhr führe der Computer eine automatische "Tages-Endabrechnung" durch und übertrage das Ergebnis in die Monatsabrechnung. Im Anschluss würden die Tagesdaten automatisch gelöscht. Ob eine entsprechende Umprogrammierung oder Manipulation dieses EDV-Programmes allenfalls eine Umgehung dieses Ablaufes ermöglichen würde, sei ihm nicht bekannt. Dazu fehle es sowohl ihm als auch seiner Ehefrau am entsprechenden EDV-Spezialwissen.

Aus einer der Berufung beigelegten Bestätigung der Brauerei sei klar zu ersehen, dass er für sein Unternehmen ausschließlich Waren bezogen habe, die auf seinem Debitorenkonto bei der Brauerei erfasst worden seien. Der behauptete außerbuchhalterische Bierverkauf sei insgesamt nicht möglich und somit auszuschließen. Die auf Grund der Prüfziffer 9 in den Daten der Brauerei ihm zugeordneten Graulieferungen könnten tatsächlich auch an einen anderen Wirt geliefert oder vom Fahrverkäufer der Brauerei eigenmächtig verwendet bzw. verkauft worden sein. Derartige Möglichkeiten habe die Behörde aber nicht geprüft.

Auch sei die Zurechnung von Sicherheitszuschlägen im Hinblick auf seine ansonsten einwandfreie Buchhaltung völlig unbegründet. Hinsichtlich der übrigen Getränke liege nämlich überhaupt nur eine unzureichende, abstrakte Vermutung vor.

Das Finanzamt habe in der abweisenden Berufungsvorentscheidung ausführlich die Vorgangsweise und die dabei gewonnenen Erkenntnisse der EDV-Spezialisten erläutert, die dem erstellten Kontrollmaterial zu Grunde gelegt worden seien. Demnach sei das übermittelte Kontrollmaterial Ergebnis der anlässlich einer Hausdurchsuchung bei der Brauerei kopierten und in der Folge ausgewerteten Daten der Kundenbuchhaltung, dessen Richtigkeit durch zahlreiche Zeugenaussagen des Brauereipersonals untermauert werde. Dadurch sei erwiesen worden, dass das EDV-System der Brauerei eine gesplittete Erfassung von Warenbestellungen ermöglicht habe. Durch das im Zuge der Hausdurchsuchung bei der Brauerei beschlagnahmte Beweismaterial sei - erhärtet durch ein gesichertes Ermittlungsverfahren - von der Existenz von LV-Lieferungen auszugehen. Damit seien derart gravierende Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung erwiesen, dass das Finanzamt gemäß § 184 BAO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt gewesen sei.

Im Beschwerdefall seien Manipulationsmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem vom Beschwerdeführer verwendeten Bonierungs- und Abrechnungssystem - abgesehen vom sogenannten "Chef-Storno" - nicht festgestellt worden. Es sei jedoch zu bedenken gewesen, dass nach den Erfahrungen der Experten grundsätzlich alle Systeme manipulierbar seien, wobei derartige Maßnahmen oftmals im Nachhinein nicht feststellbar wären. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sei berechtigt gewesen, weil die festgestellten LV-Lieferungen den Verdacht gerechtfertigt hätten, dass es auch im Bereich anderer Waren zu Unregelmäßigkeiten gekommen sei.

Im Vorlageantrag habe der Beschwerdeführer betont, das Ermittlungsverfahren habe keine Hinweise hervorgebracht, die eine konkrete Belieferung seines Betriebes mit Graulieferungen belegen würden. Die grundsätzliche Zuordenbarkeit der LV-Lieferungen stelle noch keinen Beweis dafür dar, dass er selbst tatsächlich solche erhalten habe.

Das Finanzamt stelle fest, dass das bei ihm verwendete Schank- und Bonierungssystem, abgesehen vom Sonderfall des Chef-Stornos, eine Warenausgabe ohne Bonierung nicht ermögliche. Selbst bei einem Chef-Storno würde dieser Vorgang aber in den Tages- bzw. Monatsausdrucken automatisch als solcher ausgewiesen werden. Das System biete somit Gewähr dafür, dass es zu keinen Erlösverkürzungen gekommen sei. Die anders lautenden behördlichen Erfahrungen betreffend die Manipulierbarkeit jeglicher Abrechnungssysteme seien nicht geeignet, seine Behauptungen zu widerlegen.

Im Ermittlungsverfahren vor der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer die praktischen Abläufe in seinem Betrieb und insbesondere die Handhabung der Schankanlage an Hand detailliert dargestellter Beispiele für Bestell- und Abrechnungsvorgänge sowie verschiedener Stornosituationen erläutert. Ergänzend habe er ausgeführt, dass zur Bedienung der Anlage insgesamt 14 Kassenschlüssel im Betrieb vorhanden seien. 11 dieser Schlüssel würden als sogenannte "Kellnerschlüssel" vom Service-Personal verwendet. Der Personalschlüssel (Nr. 12) und der Werbungsschlüssel (Nr. 13) seien an sich für unentgeltliche Getränkeabgaben zum Zwecke der Personalverpflegung bzw. für die Abgabe von Gratisgetränken an Gäste gedacht, würden aber in seinem Betrieb tatsächlich nicht verwendet. Der Schlüssel Nr. 14 (Schwundschlüssel) diene dazu, die auf Grund zu Bruch gegangener Gläser oder Flaschen verlorenen Getränke bzw. die im Zuge des Wechsels von Bierfässern oder anderen an die Schankanlage angeschlossenen Getränkebehältnissen unvermeidbar anfallenden Schwundmengen zu erfassen. Jegliche Verwendung eines dieser 14 Schlüssel würde automatisch in der Abrechnung des Systems ausgewiesen und sei somit jederzeit nachprüfbar. Neben diesen 14 Schlüsseln gebe es noch zwei weitere, sogenannte Chef-Schlüssel, die ausschließlich von ihm persönlich verwendet würden. Nur beim Einsatz dieser Schlüssel sei es technisch möglich, von der Schankomat-Anlage Getränke ohne vorherige Bonierung und damit ohne Erfassung im Kassensystem zu erhalten. Einen solchen Chef-Schlüssel würde er etwa bei der Abgabe von Freibier an Gäste bzw. von Gratisgetränken an im Lokal tätige Musiker oder auch an das Personal verwenden. Derartige Gratisabgaben notiere er sich auf Zetteln, die seine Gattin für die Buchhaltung sammle, um sie am Jahresende zusammengefasst zu berücksichtigen. Der Chef-Schlüssel könne auch dazu verwendet werden, ein "Kellner-Storno" in ein "echtes Chef-Storno" umzuwandeln. Ein solcher Vorgang wirke sich umsatzmindernd aus. Im Unterschied zu den sonstigen Einsatzbereichen des Chefschlüssels würde dieses "Chef-Storno" aber in den Tagesabrechnungen ausgewiesen werden. Tatsächlich verwende er diese Funktion des Chef-Schlüssels aus Vereinfachungsgründen aber nicht.

Auch bei dem in seinem Betrieb vor der Anschaffung der nunmehr in Verwendung stehenden vollautomatischen Schankanlage benützten Registrierkassensystem habe für das Personal auf Grund eines strengen Verbotes keine Möglichkeit bestanden, einen Warenverkauf ohne Bon bzw. Rechnung durchzuführen. Gleiches gelte bis heute für den

Verkauf von Flaschenware. Auch solche Getränke dürfen auf Grund seiner strikten Anordnung vom Thekenpersonal nur bei Vorlegen eines Bons, und somit erst nach Erfassung im Kassensystem, ausgegeben werden. Service und Inkasso seien in seinem Betrieb seit jeher ausschließlich Sache des Personals, ebenso wie in aller Regel auch die telefonische Warenbestellung. Da die Warenzustellung durch die Getränkelieferanten, insbesondere bei Bier und den alkoholfreien Getränken, für gewöhnlich am Vormittag erfolge, erledige der jeweils diensthabende Tageskellner die Annahme und allfällige Barzahlung der gelieferten Ware, wenn er nicht im Betrieb anwesend sei. Dafür habe der Tageskellner entsprechendes Verrechnungsgeld. Barzahlung gebe es konkret bei den alkoholfreien Getränken. Beim Bier sei die Ware dagegen ausschließlich auf Lieferschein bezogen worden.

Für den gesamten Bereich der Buchhaltung sei ausschließlich seine Ehefrau zuständig. Sie tätige sämtliche Eingaben in die hauseigene EDV-Anlage. Dazu gehöre u.a. die Führung eines EDV-Kassabuches. Auch die Sammlung seiner Notizen über ausgegebene Gratisgetränke sowie die Aufzeichnung des beim Fasswechsel anfallenden Schwundes erledige seine Gattin. Durch Unachtsamkeit sei es in der Vergangenheit zudem beim Fasswechsel wiederholt zu unbeabsichtigten Getränkeverlusten im Keller gekommen. Auch solche Schwundmengen würden von seiner Gattin genauestens festgehalten werden.

Das EDV-Schank- und Bonierungssystem unterstütze die Buchhaltung insofern, als die Anlage täglich um ca. 5 Uhr automatisch die Tagesabrechnung durchführe, bei welcher die jeweiligen Tagesumsätze der einzelnen Kellner ermittelt und sodann aufsummiert würden. Mit diesen Daten erstelle das System eine Tagesabrechnung, welche zudem auch die jeweils pro eingespeichertem Artikel verkauften Einheiten ausweise. Mit dem Ausdruck der Tagesabrechnung werde sodann automatisch das Journal mit den Daten der Kellner in der Bonierungskasse gelöscht, sodass diese für die Datenerfassung am folgenden Arbeitstag wieder frei sei. Die Summen der Tagesabrechnungen würden von der Anlage automatisch in die Monatsrechnung übernommen. Ein Eingriff in diese Abrechnungsvorgänge der Anlage sei nicht möglich. Das gesamte System sei ausschließlich von der Firma B. installiert worden, die auch die Wartung vornehme. Er selbst sei dazu trotz einer technischen Ausbildung nicht in der Lage. Er führe lediglich die regelmäßig anfallenden Reinigungsarbeiten durch. Sämtliche Fässer und Getränkekanister würden im Keller gelagert und von dort würde über Leitungen einen Stock höher in die Schankanlage gepumpt werden. Die Reinigung dieser Leitungen führe er durch.

Die belangte Behörde habe Dienstnehmer des Beschwerdeführers und der Firma B. sowie die Betriebsprüferin und den Bierführer als Zeugen befragt.

Die Dienstnehmer des Beschwerdeführers hätten im Wesentlichen dessen Darstellung der faktischen Betriebsabläufe im Zusammenhang mit der seit Dezember 1995 installierten Schankanlage bestätigt. Übereinstimmend hätten sie die Tätigkeit des Servicepersonals beschrieben, von der Eingabe der Gästebestellungen in das Kassensystem bis hin zur Durchführung ihrer Tagesabrechnung einschließlich der Vorgangsweise bei Stornofällen. Auch die vom Beschwerdeführer bzw. seiner Ehefrau erledigten Aufgabenbereiche seien bestätigt worden. Nach diesen gleich lautenden Angaben sei die Schankanlage so installiert, dass vor einer Bonierung - und damit Erfassung im Kassensystem - keine Getränkeausgabe durch das System erfolge. Ein Dienstnehmer, welcher bis Oktober 1995 im Betrieb des Beschwerdeführers als Kellner beschäftigt gewesen sei, habe die entsprechenden Abläufe für die Zeit vor der Installierung der automatischen Schankanlage, als es lediglich eine Bonierkasse gegeben habe, beschrieben. Auch dessen Angaben würden sich weitgehend mit den Ausführungen des Beschwerdeführers decken.

Die Dienstnehmer der Firma B. hätten das Berufungsvorbringen insofern bestätigt, als sie als einzige praktisch denkbare Ausnahme einer Erfassung ausgegebener Getränke im Kassensystem der von ihrem Unternehmen installierten Schankanlage die Verwendung eines Serviceschlüssels, vom Beschwerdeführer und seinen Dienstnehmern als Chef-Schlüssel bezeichnet, angeführt hätten. Bei Verwendung dieses Schlüssels werde der Schankbereich der Anlage vollständig vom Kassenbereich getrennt, wodurch eine Aufzeichnung einer Warenentnahme durch das System unterbleibe. Dieser Vorgang sei etwa bei der Reinigung der Leitungen zweckmäßig. Eine auf einzelne Getränkeleitungen beschränkte Trennung sei dabei nicht möglich.

Die Betriebsprüferin habe bestätigt, dass sie eine Funktionskontrolle der automatischen Schankanlage, u.a. mit Eingabe des "Chef-Stornos" vorgenommen habe. Dieses Storno sei tatsächlich in der Tagesabrechnung des Folgetages nachvollziehbar gewesen. Die Prüferin habe auch bestätigt, dass die von ihr durchgeführten Überprüfungen des

Rechenwerkes zu keinen über den Inhalt des aus den Daten der Brauerei erstellten Kontrollmaterials hinausgehenden Beanstandungen geführt hätten.

Der seinerzeitige Bierführer der Brauerei sei während des gesamten Streitzeitraumes für diese Auslieferungstour zuständig gewesen. Dieser habe als Zeuge angegeben, er sei auf Grund der seither vergangenen Zeit und der Vielzahl seiner damaligen Touren nicht in der Lage, Angaben zu einer Belieferung des Betriebes des Beschwerdeführers mit "LV-Bier" zu machen.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe eine Schätzungsbefugnis in Anspruch genommen. Es sei von einer sachlichen Unrichtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers auf Grund des Kontrollmaterials ausgegangen. Das Finanzamt habe dargestellt, dass durch aufwändige Ermittlungen der Abgabenbehörden ein umfassendes System der Brauerei aufgedeckt worden sei, welches es Gastwirten in ganz Österreich ermöglicht hätte, neben Warenlieferungen mit Rechnungsausstellung auch die sogenannten LV-Lieferungen zu beziehen. Üblicherweise sei der Kunde vom Telefonverkaufspersonal der Brauerei angerufen worden, um seine Bestellwünsche entgegen zu nehmen. Die Bestellung sei sofort in die EDV eingegeben worden, allerdings in der Weise gesplittet, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben und die LV-Lieferung auf ein Sammelkonto gebucht worden sei. Die Eingabe in den Datenbestand der Brauerei sei in der Weise erfolgt, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirtes die offizielle Liefermenge zu einer Warenart eingegeben worden sei. Danach sei in der EDV-Anlage ein Punkt gesetzt worden. Nach diesem Punkt sei die mengenmäßige Eingabe der Graulieferung erfolgt. Während für die offizielle Lieferung ein(e) Lieferschein/Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt worden sei, sei über die LV-Lieferung nur ein Ausdruck in einer Hilfsliste, der sogenannten "Bierführer-Info-Liste" erfolgt. Bestelle beispielsweise ein Kunde drei Fässer Märzen-Bier und zusätzlich weitere zwei Fässer, so werde vom Telefonverkaufspersonal der Kunde aus dem gespeicherten Datenbestand der Brauerei aufgerufen und bei der Artikelbezeichnung Bier "3.2" eingegeben. In der Folge sei neben der Ladeliste, Bierführer-Tageszusammenstellung (Tourenliste), Bierführer-Info-Liste udgl. eine ordnungsgemäße Faktura über die Lieferung von drei Fässern Bier an diesen Kunden erstellt worden. Auf der Tourenliste scheine bei den einzelnen Kunden zusätzlich zur offiziellen Kundennummer auch eine sogenannte Verkaufsabrechnungsnummer (VA-Nummer) auf. Die Bierführer-Info-Liste enthalte als Zuordnungsmerkmal jeweils nur die VA-Nummer jener Kunden, die am betreffenden Tag Graulieferungen zu erhalten hatten. Zu jeder VA-Nummer sei sodann die Bezeichnung der auszuliefernden LV-Ware, die Menge und letztlich der Rechnungsbetrag inklusive Getränke- und Mehrwertsteuer angeführt gewesen. Der Warenempfänger sei auf dieser Liste weder namentlich noch mit seiner Kundennummer ausgewiesen gewesen. Durch die übereinstimmende Kundennummer auf der Tourenliste und der Faktura über die offizielle Lieferung einerseits bzw. die Identität der VA-Nummer auf der Tourenliste und der LV-Liste andererseits sei es dem Bierführer möglich gewesen, die Graulieferung dem tatsächlichen Lieferempfänger zweifelsfrei zuzuordnen. In diesem Beispiel liefere der Bierführer an diesen Kunden fünf Fässer Märzen-Bier, verrechne die offizielle Lieferung nach der vereinbarten Rechnungsmodalität (z.B. Monatsrechnung) und kassiere den Betrag für die LV-Lieferung sofort in bar. Über die LV-Lieferung erhalte der Wirt weder eine Faktura noch einen Zahlungsbeleg.

In der EDV der Brauerei würden durch die angegebene Punkt-Eingabe zwei elektronische, körperlich nicht vorhandene Belege mit identen VA-Nummern generiert, welche untrennbar miteinander verbunden seien. Der Letztverbraucherbeleg trage vor der VA-Nummer den Zusatz "LV". Sowohl die offizielle Lieferung als auch die LV-Lieferung seien somit eindeutig zuordenbar. Bei der elektronischen Verarbeitung seien die LV-Lieferungen mit "Status 9" gekennzeichnet worden, während reguläre Lieferungen den "Status 6" erhalten hätten. Mit der Kenntnis über die unterschiedliche Statuseinstufung sei es daher möglich, sowohl die offizielle Lieferung als auch die LV-Lieferung eindeutig zuzuordnen.

Es sei demnach generell davon auszugehen, dass bei Identifizierung der "Status 6"-Lieferungen im Rechenwerk eines konkreten Abgabepflichtigen diesem auch die "Status 9"-Lieferungen zuzurechnen seien. Dass tatsächlich LV-Lieferungen an andere als die im Kontrollmaterial angeführten Empfänger geliefert worden seien, erscheine auf Grund der dargestellten Abläufe beim Bestellvorgang äußerst unwahrscheinlich, wären dafür doch zweifellos weitere Unterlagen für den Bierführer erforderlich gewesen. Solche seien allerdings im System nicht festgestellt worden. Konkret habe auch der für die Auslieferungstour, welche u. a. die Belieferung des Unternehmens des Beschwerdeführers umfasst habe, zuständige Bierführer sowohl im Zuge der Hausdurchsuchung bei der Brauerei als auch neuerlich im Berufungsverfahren als Zeuge den dargestellten Ablauf - soweit er damit befasst gewesen sei - als

einen seit seinem Eintritt in das Unternehmen (1993) gleich bleibenden Modus voll bestätigt. Die grundsätzliche Richtigkeit sowohl der dargestellten Verfahrensabläufe als auch der festgestellten Daten werde zudem durch die Ergebnisse zahlreicher, seither bei einer Vielzahl von Gastwirten durchgeführten Betriebsprüfungen untermauert.

Diese Abläufe seien auf Grund der bei der Brauerei vorgenommenen Hausdurchsuchung ermittelt worden. Die betreffenden Dateien seien bei der Brauerei jeweils für einen einzelnen Kunden geführt worden. Die Kundenstammdaten der Brauerei hätten eine genaue Abfrage sowohl nach dem Namen als auch nach der Anschrift jedes Belieferten ermöglicht. Die eindeutige EDV-interne Verknüpfung der offiziellen Warenbestellungen mit den LV-Lieferungen über die Kundennummer einerseits bzw. über die sogenannte LV-Nummer auf den Lieferpapieren sei durch die Ermittlungen der Systemprüfungsgruppe nachvollziehbar und überzeugend aufgezeigt worden.

Die offiziellen Warenlieferungen der Brauerei an den Beschwerdeführer seien von der Betriebsprüfung vollständig überprüft und deren lückenlose Erfassung in der Buchhaltung des Beschwerdeführers auch festgestellt worden. In diesem Zeitraum schienen in den Datenbeständen der Brauerei nach dem Inhalt des Kontrollmaterials insgesamt rund 240 LV-Lieferungen an den Beschwerdeführer auf. Bis Ende August 1997 hätten diese demnach in der Regel ein 50-Liter-Fass der Marke G-Gold (in Einzelfällen zwei Fässer dieser Marke) umfasst und seien durchwegs an Tagen geliefert worden, an denen auch jeweils eine offizielle Warenbelieferung stattgefunden habe. Diese Tatsache sei im Verfahren weder durch ein Vorbringen des Beschwerdeführers entkräftet worden, noch hätten sich andere Erklärungsansätze für die Identität dieser Belieferungstage ergeben. Das Verfahren habe auch keine Anhaltspunkte für die Annahme einer anderweitigen Verwendung dieser Fässer durch den Bierführer erbracht.

Von September bis zum Jahresende 1997 würden im Kontrollmaterial insgesamt 6 LV-Lieferungen an den Beschwerdeführer aufscheinen. Im Gegensatz zu den bis dahin gespeicherten Graulieferungen seien an den zugehörigen Liefertagen in keinem einzigen Fall auch offizielle Belieferungen durch die Brauerei erfolgt. Allerdings falle auf, dass gerade in diesen Zeiten, anstatt der sonst üblichen - und von den als Zeugen einvernommenen Dienstnehmern des Beschwerdeführers auch bestätigten - zweimaligen Belieferungen pro Woche, jeweils wöchentlich nur eine offizielle Zustellung durchgeführt worden sei. In den Wochen vor und nach derartigen LV-Lieferungen sei der Betrieb nach den Unterlagen jeweils wieder zweimal offiziell beliefert worden. Gleichzeitig würden in diesen LV-Lieferungen von Herbst 1997 erstmalig neben 50 Liter-Fässern der Marke G-Gold auch verschiedene Kistenbiere aufscheinen, wobei es sich ausschließlich um jene Sorten gehandelt habe, wie sie der Betrieb offiziell als Kistenbier bezogen habe. Insgesamt würden diese Details belegen, dass ab September 1997 zwar die LV-Bestellungen inhaltlich abgeändert worden seien. Die tatsächliche Existenz von Graulieferungen an den Betrieb des Beschwerdeführers werde dadurch aber keineswegs in Frage gestellt. Vielmehr werde eine solche durch die dargestellten Übereinstimmungen selbst nach einem Wechsel im Modus der LV-Bestellungen noch untermauert. Bereits diese Umstände stellten hinreichende Indizien für die Bejahung der Frage dar, ob die in der Buchhaltung der Brauerei dem Beschwerdeführer zugeordnete LV-Ware tatsächlich an den Beschwerdeführer geliefert worden sei. Zudem habe der seinerzeit für die Belieferung des Beschwerdeführers zuständige Bierführer als Zeuge glaubhaft bestätigt, dass auf den von ihm betreuten Touren, konkret der Tour in deren Bereich u.a. der Betrieb des Beschwerdeführers gelegen sei, während des gesamten Verfahrenszeitraumes die dargestellte Vorgangsweise praktiziert und beibehalten worden sei. Dem Bierführer sei eine Anordnung der Brauerei in Erinnerung gewesen, wonach der Bierführer die Ware bei Unzustellbarkeit von LV-Lieferungen keinesfalls an einen anderen Abnehmer habe verkaufen dürfen, sondern wieder zurückzunehmen und in der Brauerei abzuliefern gehabt habe. Fehlzustellungen, eine Verweigerung der Warenannahme oder eine Unzustellbarkeit, wenn niemand im Betrieb anzutreffen gewesen wäre, seien ihm im Zusammenhang mit LV-Lieferungen auf seinen Touren nicht in Erinnerung.

Der Bierführer habe sich konkret in Bezug auf eine Belieferung des Beschwerdeführers mit LV-Ware nicht erinnern können, was er mit der Vielzahl der durchgeführten Touren und dem seither vergangenen, langen Zeitraum begründet habe. Ebenso wenig sei ihm eine fehlgeschlagene Zustellung von LV-Ware in Erinnerung gewesen. Andererseits habe der Bierführer sehr konkrete und spezielle Angaben über die Zustellvorgänge im Betrieb des Beschwerdeführers gemacht. So habe er sich erinnert, dass die Warenübernahme im fraglichen Zeitraum durch drei bis vier verschiedene, seinem Eindruck nach jeweils griechisch-stämmige Personen vorgenommen worden sei. Weiters habe er noch gewusst, dass der Betrieb ausschließlich mit Bier, Fassbier und Kistenbier, nicht aber mit alkoholfreien Getränken und aus Platzgründen jeweils nur mit relativ geringen Mengen beliefert worden sei. Sowohl das Kontrollmaterial als auch die befragten Dienstnehmer des Beschwerdeführers hätten dies bestätigt. Schließlich habe der Bierführer im Detail die

Abladevorgänge beschrieben, beginnend mit der Lkw-Zufahrt in einem Durchgang neben dem Lokal, über die Einlagerung der gelieferten Fässer direkt im Gastraum und zwar sowohl im Thekenbereich des Restaurants als auch des Cafes bis hin zur Rücknahme der jeweils im Durchgang bereitgestellten Leergebinde. Dezidiert ausgeschlossen habe der Bierführer eine Einlagerung der gelieferten Ware im Keller. Angesichts derart konkreter Detailangaben erweise sich das Fehlen einer Erinnerung an die Belieferung des Beschwerdeführers mit LV-Ware bzw. an deren allfälligen Unzustellbarkeit oder auch an eine Annahmeverweigerung als offensichtliche Schutzbehauptung des Bierführers. Allenfalls wäre noch die Vielzahl der auf den diversen Touren laufend und jahrelang mit LV-Ware belieferten Betriebe ein nachvollziehbarer Grund für eine fehlende Erinnerung an den konkreten Einzelfall. Für eine Rücknahme von LV-Ware treffe dies allerdings nicht zu. Der Bierführer habe generell Probleme bei der Ablieferung der LV-Ware ausgeschlossen. Gerade unter diesen Umständen sei davon auszugehen, dass ihm eine ausnahmsweise Rücknahme dieser Ware in Erinnerung geblieben wäre. Umso mehr, wenn dies in allen bzw. in der Mehrzahl der im Kontrollmaterial ausgewiesenen rund 240 Fälle der Belieferung mit LV-Ware der Fall gewesen sein sollte. Es erscheine daher als erwiesen, dass der Bierführer zur Belieferung des Betriebes des Beschwerdeführers mit LV-Ware keine Auskunft habe geben wollen.

Im Übrigen sei den Angaben des Bierführers allerdings Glauben zu schenken, weil sie zum Teil sehr spezifische Umstände des Betriebes beträfen und sich großteils auch mit anderen Verfahrensergebnissen deckten.

Die Angaben des Bierführers über die Einlagerung der gelieferten Bierfässer im Gastraum deckten sich mit jenen des ehemaligen Dienstnehmers des Beschwerdeführers für die Zeit vor der Installierung der automatischen Schankanlage. Dem gegenüber habe der Beschwerdeführer vorgebracht, die Getränkelagerung sei in den beiden Kellerbereichen seines Betriebes erfolgt. Soweit die übrigen Zeugenaussagen auf den Ort der Getränkelagerung Bezug genommen hätten, sei jeweils nur vom Keller die Rede gewesen. Allerdings sei der Lagerort in diesen Aussagen lediglich ein Begleitmerkmal und nicht das Kernthema gewesen. Einen expliziten Ausschluss anderer Lagerorte als den Keller enthalte keine der Zeugenaussagen. Der Beschwerdeführer habe die Angaben des Bierführers und seines ehemaligen Dienstnehmers über die Lagerung der Bierfässer im Thekenbereich auf Vorhalt der Zeugenprotokolle nicht bestritten. Beide Zeugen seien seit Jahren in anderen Berufen tätig und hätten keinen persönlichen Bezug zum Beschwerdeführer. Ihre Ausführungen seien zwar auf Grund der verschiedenen Blickwinkel im Detail unterschiedlich, im relevanten Kern aber übereinstimmend und würden insgesamt sehr realistisch wirken. In keiner Phase der Befragung sei der Eindruck einer Schädigungs- oder Begünstigungstendenz in Bezug auf den Beschwerdeführer entstanden. Auch habe es keine Hinweise auf Erinnerungsdefizite bezüglich der Warenlagerung gegeben. Die belangte Behörde sei daher davon überzeugt, dass im gesamten Verfahrenszeitraum Bierfässer in den Thekenbereich eingelagert worden seien.

Die Indizien für einen tatsächlichen Zugang der im Kontrollmaterial ausgewiesenen LV-Lieferungen der Brauerei an den Beschwerdeführer seien überzeugend. Dagegen beschränke sich der Beschwerdeführer mit seinen Überlegungen zu einer allenfalls anderweitigen Verwendung der LV-Ware durch den Bierführer auf ein bloß allgemeines, unsubstanziiertes Vorbringen, welches durch das Verfahrensergebnis in keiner Weise gestützt werde. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Bestätigung der Brauerei könne daran nichts ändern, weil sich diese ausschließlich auf Status 6-Ware beziehe. Die tatsächliche Belieferung des Beschwerdeführers mit dem im Kontrollmaterial ausgewiesenen Bier werde deshalb als erwiesen angenommen. Der Beschwerdeführer habe mit seinem Vorbringen die vom Finanzamt erhobene grundsätzliche Vorgangsweise weder in Bezug auf den Bestellvorgang noch bezüglich der Auslieferung in Frage gestellt.

Der Beschwerdeführer habe vorgetragen, dass auf Grund der technischen Ausstattung der Schank- und Bonierungsanlage in seinem Betrieb eine Veräußerung des LV-Bieres ohne Niederschlag in seinen Unterlagen gar nicht möglich gewesen wäre. Durch das Ermittlungsverfahren werde diese Darstellung allerdings nicht bestätigt:

Zunächst sei zwischen den Verhältnissen vor bzw. nach Anschaffung der automatischen Schankanlage im Dezember 1995 zu unterscheiden. Auf Grund der diesbezüglichen übereinstimmenden Angaben der Betriebsprüferin, des ehemaligen Dienstnehmers sowie der Dienstnehmer der Firma B. sei davon auszugehen, dass der Betrieb bis Dezember 1995 lediglich über ein Registrierkassensystem, nicht aber über eine automatische Schankanlage verfügt habe. Es möge zwar für die Dienstnehmer des Beschwerdeführers zu dieser Zeit eine strikte Anweisung gegeben haben, sämtliche Umsätze vollständig mittels der Bonierkasse zu erfassen, doch bedeute dies keineswegs, dass bei diesem System eine Inkassotätigkeit ohne Einbeziehung der Registrierkasse nicht möglich gewesen wäre.

Mit der Anschaffung der automatischen Schankanlage im Dezember 1995 sei insofern eine Änderung eingetreten, als nur mehr jene Getränke, die über diese Anlage ausgegeben worden seien, nach dem Verfahrensergebnis tatsächlich grundsätzlich vom System automatisch erfasst und aufgezeichnet worden seien. Es erscheine daher glaubhaft, dass für die Dienstnehmer des Beschwerdeführers grundsätzlich keine Möglichkeit bestanden habe, eine Getränkeausgabe durch die Anlage ohne vorherige Bonierung und damit Erfassung im Kassensystem zu erwirken. Damit sei für den Beschwerdeführer aber noch nichts gewonnen. Einerseits seien zwar nicht die Dienstnehmer, wohl aber der Beschwerdeführer in der Lage gewesen, mit Hilfe des sogenannten Chef-Schlüssels Getränke von der Schankanlage ohne Registrierung im Kassensystem zu erhalten, andererseits sei nur ein Teil der Getränke tatsächlich über die Schankanlage ausgeschenkt worden. Der Verkauf von "Spezialbieren", weniger gängigen Weinsorten, sämtlichen Spirituosen und nicht zuletzt der gesamte Speiseumsatz habe die Schankanlage in keiner Weise berührt. Für derartige Vorgänge gelte das selbe wie für die Jahre 1994 und 1995: Eine Anordnung an die Dienstnehmer zur ausnahmslosen Erfassung solcher Umsätze im Kassensystem sei mit der systembedingten, technischen Unmöglichkeit einer kassenmäßigen Nichterfassung bei den durch die Anlage ausgegebenen Getränken nicht gleichzusetzen. Die Dienstnehmer des Unternehmens B. hätte die von ihrem Dienstgeber gelieferte Schankanlage als ein aus drei Grundelementen bestehendes System beschrieben, welches einen Warenausgabenbereich (Schankomat), ein Kassen-/Boniersystem und einen PC umfasse. Im Kassensystem würden demnach in zwei Getränkezwischenspeichern einerseits die Daten der Warenausgabe und andererseits die Kellnerdaten gespeichert werden. Das PC-System hole diese Daten automatisch laufend aus den beiden Zwischenspeichern, um sie neuerlich bis zur Ausfertigung der Tagesabrechnung in den frühen Morgenstunden zwischenzuspeichern. Nach Erstellung der Tagesabrechnung würden die Zwischenspeicher im Kassensystem automatisch gelöscht werden. Dieser Darstellung der Funktionsweise der Anlage sei vom Beschwerdeführer nicht widersprochen worden.

Alleine aus dieser Grundsystematik der Schankanlage seien aber nun bereits Bereiche erkennbar, die für eine unvollständige abgabenrechtliche Erlöserfassung in Frage kämen. Zunächst sei evident, dass mit dem Chef-Schlüssel nicht nur Gratis-Getränke ausgegeben werden könnten, ohne dass dies in der Tagesabrechnung aufscheine, sondern ebenso Getränke, die von den Gästen zu bezahlen seien. Zwar erscheine eine längerfristige Verwendung des Chef-Schlüssels bei Vollbetrieb tatsächlich wenig realistisch, weil damit die Kontrollmöglichkeit des Beschwerdeführers über die Inkassotätigkeit seines Personals verloren gehe. Doch sei zu bedenken, dass der Beschwerdeführer nach den Angaben seiner Dienstnehmer im Verfahrenszeitraum grundsätzlich täglich bis zum Lokalschluss persönlich im Betrieb gewesen sei, wobei ab 24 Uhr nur noch ein Kellner Dienst gehabt habe, was eine Kontrolle wesentlich erleichtert habe.

Viel größere Manipuliermöglichkeiten eröffneten sich allerdings aus der Zwischenspeicherung der Daten im Kassen- bzw. PC-Bereich sowie aus dem Umstand, dass die Daten der Tagesabrechnung nicht zur Finanzbuchhaltung des Beschwerdeführers gehörten. Nach den ebenfalls unwidersprochenen Zeugenaussagen müssten diese Daten erst händisch in die Finanzbuchhaltung des Betriebes übertragen werden. Im PC-Speicher der Schankanlage würden demnach lediglich die vom Beschwerdeführer erwähnten Tagesabrechnungen sowie, durch Aufsummierung von Tagesdaten, entsprechend komprimierte Monatsabrechnungen erstellt bzw. ausgedruckt. Nach Komprimierung der Tagesdaten in der Monatsabrechnung sei eine Abfrage bzw. ein Ausdruck der Tagesdaten nach diesen Angaben nicht mehr möglich. Eine Speicherung der Tagesdaten als solche im PC-System habe nicht zweifelsfrei bestätigt werden können, wohl aber die tägliche, vollständige Löschung der an den PC weitergegebenen Daten im Kassenspeicher. Weiters ergebe sich aus den Zeugenaussagen, dass die Anzahl der in einer Monatsabrechnung zusammengefassten Tagesabrechnungen ebenso wenig durch das System vorgegeben werde, wie eine bestimmte Anzahl von Monatsabrechnungen pro Jahr.

Nach dem vorgelegten Muster einer solchen Tagesabrechnung werde dabei einerseits eine Aufgliederung des Gesamtumsatzes auf die einzelnen Kellnerschlüssel sowie auf Warensparten (Bier, Wein usw.) durchgeführt und andererseits zu jedem im Kassensystem eingespeicherten Produkt die Zahl der am betreffenden Tag verkauften Einheiten ausgewiesen. Außerdem sei ein Feld für "Stornierungen der Kellner" vorgesehen. Nach diesen Unterlagen führe das System bei der Tagesabrechnung allerdings weder eine Aufgliederung des zu einem Kellnerschlüssel gespeicherten Tagesumsatzes nach Warensparten noch nach den verkauften Produkten durch. Umgekehrt erlaubten die Spartenumsätze bzw. die Aufgliederung der veräußerten Produkteinheiten in der Tagesabrechnung auch keine Zuordnung zu den einzelnen Kellnerschlüsseln. Da das System erst die komprimierten Tagesdaten dauerhaft speichere, sei die Rückführbarkeit auf die eingegebenen Urdaten nicht gewährleistet.

Nach den abgabenbehördlichen Erfahrungen aus einer Vielzahl von Betriebsprüfungen gebe es praktisch unüberschaubare Möglichkeiten für die Eingriffe in die Arbeitsschritte von EDV-Systemen. Für das Abgabenverfahren von besonderer Relevanz seien dabei naturgemäß solche in die Aufzeichnungs- bzw. Speichervorgänge. Hier fänden Eingriffe besonders häufig im Bereich der Zwischenspeicher statt. Bei diesen Eingriffen würden kaum Spuren hinterlassen. So seien etwa speziell für den Bereich des Gastgewerbes Systeme bekannt, bei welchen Daten vor der Einspeicherung mittels Modem ausgelagert und sodann extern bearbeitet würden. Mit Hilfe einer speziellen "Gastwirte-Verkürzungs-Software" würden in derartigen Fällen sowohl der Wareneingang als auch die Erlöse betriebskonform gekürzt und anschließend wieder in das EDV-System des Betriebes rückübertragen. Solche Datenveränderungen erforderten in der Regel nur sehr kurze Zeit und hinterließen kaum Spuren im betrieblichen EDV-System.

Im Betrieb des Beschwerdeführers seien die Daten zunächst im Kassensystem der automatischen Schankanlage und anschließend bis zur Erstellung der Tagesabrechnung im PC-Speicher des Systems zwischengelagert worden. Für einen Zugriff auf letzteren stehe jeweils zumindest die Zeit vom Betriebsschluss bis zur Erstellung der Tagesabrechnung in den frühen Morgenstunden zur Verfügung. Die Datenkomprimierung bei der Tagesabrechnung, durch welche eine Zugriffsmöglichkeit auf die ursprünglichen Daten verloren gehe, biete sodann zusätzlichen Schutz vor einer Entdeckung allfälliger Datenmanipulationen.

Die Betriebsprüfung habe beim Beschwerdeführer keinerlei Anhaltspunkte für eine unzulässige Datenveränderung festgestellt. Allerdings hätte eine verlässliche Aussage über die Qualität der erstellten Tages-/Monatsabrechnungen jedenfalls eine spezielle Überprüfung des zu Grunde liegenden EDV-Systems erfordert, die unterblieben sei. Die bei der Betriebsprüfung vorgenommene stichprobenweise Aufsummierung von Tagesabrechnungen und Abstimmung mit den Monatsdaten komme einer umfassenden Systemprüfung zweifellos nicht gleich. Der als Zeuge einvernommene Dienstnehmer der Firma B. habe auf Grund der Komplexität der Elektronik in der gelieferten Schankanlage und seiner Wahrnehmungen im Zuge seiner Wartungsarbeiten ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer im elektronischen Bereich der Anlage Veränderungen vorgenommen habe. Dazu sei festzuhalten, dass dies einerseits nicht Eingriffe Dritter, allenfalls vom Beschwerdeführer beigezogener EDV-Spezialisten ausschließe, und sich der Zeuge überdies hier ausdrücklich nur auf das Kassen- und Schanksystem bezogen habe. Für den PC-Bereich habe er dagegen dezidiert darauf verwiesen, dazu keine Angaben machen zu können, da sich seine Wartungstätigkeit nicht auf diesen Bereich bezogen habe. Zudem habe er eingeräumt, dass seine in der Vergangenheit spärlichen Wartungsarbeiten nur den jeweiligen wartungsbedürftigen Teilbereich der Anlage und nicht das ganze System betroffen hätten. Dementsprechend habe er keine Aussage zum Zustand des Gesamtsystems bei fortgesetzter betrieblicher Verwendung machen können und habe sich seine Darstellung der Funktionsweise des Systems auch auf den Auslieferungszustand der Anlage im Dezember 1995 bezogen. Im Zusammenhang mit dem Haftungsausschluss seines Unternehmens habe er sogar ausdrücklich auf die Vielzahl der grundsätzlich manipulierbaren, mechanischen Einzelteile des gelieferten Schanksystems verwiesen.

In Verbindung mit dem dargestellten Modus der Tages- und Monatsabrechnungen, welche ausschließlich zusammengefasste Daten enthielten und keine Rückführung auf die zugehörigen Basisdaten ermöglichten, sei somit auch für das nach dem Berufungsvorbringen "automatische Schanksystem" keineswegs erwiesen, dass alle veräußerten Getränke auch tatsächlich in den Tagesabrechnungen erfasst worden seien. Zu jenem beträchtlichen Teil des Warenverkaufes, der vom automatischen Schanksystem überhaupt nicht erfasst gewesen sei, habe lediglich eine strikte Anordnung des Beschwerdeführers, diese Waren vor der Ausgabe im Kassensystem zu bonieren, bestanden. Erfahrungsgemäß legten die Gäste im Allgemeinen wenig Wert auf EDV-mäßig ausgefertigte Tischrechnungen. Wo überhaupt ein Abrechnungsbeleg verlangt werde, sei in der Regel mit handschriftlich ausgefertigten "Gasthauszetteln" das Auslangen zu finden. Dass im Betrieb des Beschwerdeführers neben den Belegen aus dem elektronischen Kassensystem auch handschriftliche Belege verwendet worden seien, dokumentierten die bei der am 15. September 1998 in der Brauerei durchgeführten Hausdurchsuchung beschlagnahmten Bierführer-Unterlagen. In einer Bierführer-Infoliste dieses Tages scheine zum Betrieb des Beschwerdeführers der Vermerk "bitte kleine Blöcke mitliefern" auf. Ebenso wiesen die "Status 6"-Unterlagen der Brauerei am 23. Mai 1996 den Verkauf von "Rechenzetteln" an den Beschwerdeführer aus.

Einzuräumen sei, dass eine derartige Vorgangsweise, weil weder der Beschwerdeführer noch dessen Ehefrau mit dem Service oder dem Inkasso befasst gewesen seien, die Mitwirkung des Servicepersonals erfordert habe. Dies stelle

jedoch keinesfalls einen Ausschließungsgrund dar, weil in vielen Betrieben einzelne, langjährige Mitarbeiter eine entsprechende Vertrauensposition einnehmen würden. Da die Tagesabrechnungen eine rückwirkende Aufgliederung der einzelnen Kellnerumsätze nicht mehr zuließen, sei ein auffallend niedriger Anteil bzw. sogar ein gänzliches Fehlen einzelner Produkte im Nachhinein kaum nachweisbar. In diesem Zusammenhang sei auch anzumerken, dass der Beschwerdeführer die Verwendung des 15. Schlüssels zur Schankanlage, also des zweiten Chef-Schlüssels, im Verfahren nie erläutert habe.

Bei der PC-Speicherkomponente handle es sich nicht um einen Teil des betrieblichen Finanzbuchhaltungssystems, sondern müssten die darin gespeicherten Daten erst händisch auf ein solches übertragen werden. Ebenso werde der gesamte Warenverkauf nicht über das beschriebene Schanksystem erfasst, obwohl dieses nach den Angaben der Zeugen der Lieferfirma dafür grundsätzlich technisch geeignet wäre. Damit eröffne sich ein weiterer Bereich für die Verschleierung von Umsätzen aus Graulieferungen, nicht nur in Bezug auf Bier.

Alleine diese beispielhaft angeführten Umstände zeigten, dass im Betrieb des Beschwerdeführers tatsächlich verschiedenste Möglichkeiten bestanden hätten, Waren unversteuert zu veräußern. Das Hauptargument des Beschwerdeführers erweise sich somit als nicht schlüssig.

Auf Grund übereinstimmender Zeugenaussagen sei nicht zu bezweifeln, dass die Anschlüsse für die automatische Schankanlage im Keller gelegen seien. Eine nur vorübergehende zusätzliche Einlagerung im Thekenbereich mache unter diesen Umständen keinen Sinn. Sie stelle daher ein starkes Indiz für eine dort eingerichtete bzw. auch nach Anschaffung der automatischen Schankanlage fortbestehende weitere Bierabgabemöglichkeit dar. Auf Grund seiner Berufsausbildung und seiner langjährigen Erfahrungen im Gastgewerbe sei dem Beschwerdeführer zweifellos die Errichtung bzw. Wartung einfacher, mechanischer Leitungs-, Abgabe- und Kühlsysteme - wie sie etwa auch bei Zeltfesten in Verwendung seien - zuzutrauen. Anhaltspunkte für eine andere Verwendung als den Verkauf der LV-Waren im Betrieb des Beschwerdeführers habe das Verfahren nicht erbracht. Der Beschwerdeführer habe wiederholt darauf verwiesen, dass im Verfahrenszeitraum jegliche Art unentgeltlicher Warenabgänge, wie Schwund, Bruch, Gratisgetränke usw., grundsätzlich laufend erfasst und von seiner Ehefrau gesammelt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass der steuerliche Vertreter bei der Erstellung der Abgabenerklärungen diesen Umständen bereits entsprechend Rechnung getragen habe, sodass bei der Betriebsprüfung zu Recht keine weitere Berücksichtigung solcher Umstände erforderlich gewesen sei. Dies treffe auch auf die Kellnerstorni zu. Selbst wenn diese aus dem im Kassensystem der Schankanlage erfassten Umsätze nicht eliminiert worden wären, sei das noch keineswegs mit ihrer Versteuerung gleichzusetzen. Nachdem die Kellner ihre Stornobons jeweils gemeinsam mit der Tageslosung abgeliefert hätten und die Umsätze laut Tagesabrechnung gesondert in die Finanzbuchhaltung einzugeben gewesen seien, bestehe keine Veranlassung zur Annahme, die Ehefrau des Beschwerdeführers habe derartige Beträge anders als solche aus Schwundbons oder Belegen über Gratisabgaben behandelt. Es sei daher keineswegs davon auszugehen, dass derartige Scheinumsätze aus Kellnerstorni tatsächlich zu Unrecht versteuert worden seien.

Durch das Verfahrensergebnis sei somit die sachliche Unrichtigkeit der den Erstveranlagungsbescheiden 1994 bis 1997 zu Grunde liegenden Bücher bzw. Aufzeichnungen bestätigt. Das Finanzamt sei daher gemäß § 184 Abs. 3 BAO zur Vornahme einer Zurechnung im Schätzungswege berechtigt gewesen. Auch die Zurechnung von Sicherheitszuschlägen in den Streitjahren sei daher zu Recht vorgenommen worden. Gegen die Höhe der vorgenommenen Zurechnungen habe der Beschwerdeführer nichts Substanzielles vorgebracht. Auch aus der Sicht der belangten Behörde seien diese Zurechnungen keinesfalls überhöht. Vielmehr erscheine das Ausmaß der zugeschätzten Sicherheitszuschläge sogar äußert maßvoll, was insbesondere daran liege, dass bei Ermittlung des Anteiles der Graulieferungen diese ins Verhältnis zum gesamten betrieblichen Wareneinkauf einschließlich der Küchenwaren gesetzt worden seien, während in weiterer Folge die Sicherheitszuschläge Zurechnung tatsächlich nur für den Getränkebereich und die Rauchwaren vorgenommen worden sei. Auf diese Weise hätten sich für die LV-Ware lediglich Anteile von 1 bis 3 % des Wareneinkaufes, die sodann der Sicherheitszuschlagsberechnung zu Grunde gelegt worden seien, ergeben. Bei Heranziehung des reinen Getränkeeinsatzes für die Anteilsermittlung hätten sich nach der selben Methode wesentlich höhere Zuschläge ergeben, die ebenfalls nicht zu beanstanden gewesen wären. Dem Berufungsbegehren sei sohin insgesamt ein Erfolg zu versagen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer hält im Wesentlichen seinen im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht. Er räumt ein, dass dann, wenn in der Buchhaltung der Brauerei LV-Lieferungen an ihn aufschienen, die in seiner Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden hätten, der Finanzbehörde sicherlich nicht das Recht abgesprochen werden könne, die sachliche Richtigkeit seiner Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Wenn man aber der Buchhaltung der Brauerei die "Vermutung der Richtigkeit" zubilligen wolle, müsse ihm zumindest das Recht zustehen, nachzuweisen, dass er entgegen den Aufzeichnungen in der Brauerei keine LV-Lieferungen erhalten habe. Dies habe er getan, indem er nachgewiesen habe, dass er gar keine LV-Lieferungen habe beziehen können, weil es in seinem Betrieb auf Grund des einheitlichen, in sich geschlossenen und automatisierten Bonierungs-, Schank- und Abrechnungssystems gar keine Möglichkeit gebe, Umsätze zu tätigen, die keinen Niederschlag in der Buchhaltung finden. Die belangte Behörde hätte daher nachweisen müssen, auf welche Art und Weise er entgegen seinen Darlegungen die LV-Lieferungen bezogen und in seinen Betrieb an der Buchhaltung vorbei verkauft habe. Die belangte Behörde begnüge sich jedoch lediglich mit Vermutungen über mögliche Geschehensabläufe. Die belangte Behörde hätte sich damit auseinander setzen müssen, ob die Aufzeichnungen in der Buchhaltung der Brauerei nicht lediglich Buchhaltungsfehler seien, ob die Brauerei diese Lieferung schon in ihrem Bereich abgezweigt habe oder allenfalls einen anderen Gastronomiebetrieb habe zukommen lassen oder ob schließlich der Bierführer selbst mit derartigen Lieferungen im Einvernehmen mit der Brauerei ein eigenes Geschäft gemacht habe.

Mit dieser unsubstanziierten Bestreitung der Beweiswürdigung der belangten Behörde zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. In Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 98/13/0033, 0034). Dieser Prüfung hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde stand. Die belangte Behörde hat den Ablauf der LV-Lieferungen auf Grund der Ermittlungen bei der Brauerei klar und nachvollziehbar dargestellt. Daraus ergibt sich, dass die einzelnen LV-Lieferungen an jeden einzelnen Kunden auf Grund der dem Bierführer von der Brauerei ausgefolgten Dokumente einfach nachvollziehbar ist. Auch der für den Beschwerdeführer zuständige Bierführer hat diesen Modus im Streitzeitraum bestätigt. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass bereits der Bestellvorgang diese Vorgangsweise eröffnet hat. Im Verwaltungsverfahren hat aber der Beschwerdeführer weder gegen die Feststellungen hinsichtlich des Bestellvorganges noch bezüglich der Auslieferung substanziiertes Vorbringen erstattet. Dem gegenüber hat sich die belangte Behörde damit auseinander gesetzt, dass im Bereich der Brauerei für diese Vorgänge keine Fehler bei der Zuordnung der einzelnen LV-Lieferungen an die Kunden feststellbar waren. Ausgehend von den "offiziellen" Warenlieferungen der Brauerei an den Beschwerdeführer im Streitzeitraum und den in den Daten der Brauerei in diesem Zeitraum aufscheinenden LV-Lieferungen an den Beschwerdeführer hat die belangte Behörde die Liefermodalitäten bis Ende August 1997 und für den Rest dieses Jahres im Detail festgehalten. Diese Ausführungen werden in der Beschwerde nicht bekämpft. Darüber hinaus hat sich die belangte Behörde mit den Aussagen des für den Beschwerdeführer zuständigen Bierführers eingehend auseinander gesetzt. Unter Berücksichtigung aller vorgetragenen Umstände ist sie zum Ergebnis gekommen, dass die im Kontrollmaterial ausgewiesenen LV-Lieferungen an den Beschwerdeführer als erwiesen anzunehmen sind. Diesen klaren, ins Detail gehenden und nachvollziehbare Feststellungen setzt der Beschwerdeführer, wie bereits im Verwaltungsverfahren, bloße Vermutungen und Behauptungen entgegen. Damit kann er jedoch keine Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde erwecken.

Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer geltend macht, er könne auf Grund seines einheitlichen, in sich geschlossenen und automatisierten Bonierungs-, Schank- und Abrechnungssystem keine Umsätze tätigen, die keinen Niederschlag in der Buchhaltung finden. Der Beschwerdeführer bestreitet aber nicht die Feststellung der belangten Behörde, dass das System, welches er als geschlossen bezeichnet, erst im Dezember 1995 eingerichtet worden ist. Für das Jahr 1994 und die Monate Jänner bis November 1995 können diese Ausführungen keinesfalls als Argument herangezogen werden. Den von der belangten Behörde dargelegten Möglichkeiten eines Verkaufes der LV-Ware vor Installierung der Anlage tritt die Beschwerde mit keinem Wort entgegen. Weiters wird in der Beschwerde die Feststellung der belangten Behörde nicht bekämpft, dass der Beschwerdeführer im Thekenbereich Fassbier gelagert hat und davon Verkäufe auf Grund eines mechanischen Abgabesystems vorgenommen hat bzw. vornehmen hat lassen. Diese Verkäufe erfolgten sohin ohne Einschaltung der automatischen Schankanlage. Dass von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht worden ist, wird in der Beschwerde nicht einmal behauptet.

Die belangte Behörde ist auch davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer LV-Lieferungen in Form von neun Kisten Bier a 20 Flaschen erhalten und verkauft hat. Dass ein Verkauf solcher Bierflaschen außerhalb der "automatischen Anlage" möglich und leicht tunlich ist, liegt auf der Hand. Schon mit diesen nicht bekämpften Feststellungen hat die belangte Behörde die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe keine LV-Lieferungen beziehen können, weil er sie in seinem Betrieb auf Grund der automatisierten Anlage nicht hätte verkaufen können, widerlegt. Die Möglichkeit des Verkaufes von Bier auch innerhalb der Anlage, ohne dass der Verkauf in die Aufzeichnungen Eingang findet, hat die belangte Behörde ebenfalls im Detail dargelegt. Hiebei hat sie der Möglichkeit der Manipulation mit dem Chef-Schlüssel nicht dieses Gewicht beigelegt, von dem die Beschwerde auszugehen scheint. Vielmehr hat die belangte Behörde auf die Manipulationsmöglichkeiten auf Grund der Zwischenspeicherung der Daten im Kassen- bzw. PC-Bereich hingewiesen sowie auf den Umstand, dass die Daten der Tagesabrechnung nicht in die Finanzbuchhaltung des Beschwerdeführers überführt worden. Zu letzterem stellt der Beschwerdeführer nicht in Streit, dass im PC-Speicher der Schankanlage die Tagesabrechnung in Form einer Aufsummierung der Tagesdaten erstellt und ausgedruckt wird. Nach dieser Aufsummierung werden die Tagesdaten als solche vollständig gelöscht. Die aufsummierten Daten mussten händisch in die Finanzbuchhaltung übertragen werden. Wenn der Beschwerdeführer meint, daraus könne nicht ersehen werden, welche Vorwürfe die belangte Behörde erhebt, verkennt er die Ausführungen der belangten Behörde völlig. Es ist unstrittig, dass die Anlage die komprimierten (aufsummierten) Tagesdaten speichert und die eingegebenen Urdaten völlig löscht, sodass deren Rückführbarkeit nicht möglich ist. Die Aufsummierung der Tagesdaten erfolgt regelmäßig gegen 5 Uhr des Folgetages, also lange nach Verkaufsschluss. Wenn die belangte Behörde auf Grund des dargestellten Modus der Tagesabrechnung den Schluss gezogen hat, dass nicht als erwiesen anzunehmen ist, dass alle veräußerten Getränke auch tatsächlich in den Tagesabrechnungen erfasst sind, kann dies nicht als unschlüssig beurteilt werden. Die belangte Behörde hat zu Recht darauf hingewiesen, dass keine Überprüfung der Tagesabrechnung möglich ist, weil eine Rückführung auf die dazugehörigen Basisdaten infolge vollständiger Löschung der Tagesaufzeichnungen nicht möglich ist. Sind nämlich die einzelnen Tagesaufzeichnungen nicht vorhanden, ist die Behauptung des Beschwerdeführers, dass alle veräußerten Getränke in den Tagesabrechnungen erfasst sind, nicht nachvollziehbar. Dazu kommt, dass die belangte Behörde davon ausgehen konnte, dass ein beträchtlicher Teil des Warenverkaufes vom automatischen Schanksystem überhaupt nicht erfasst war, obwohl dies technisch möglich gewesen wäre. Auch dazu enthält die Beschwerde keine Ausführungen.

Die vom Beschwerdeführer im Verfahren aufgestellte Behauptung, er habe auf Grund der automatischen Anlage keine Möglichkeit gehabt, Umsätze zu tätigen, die keinen Niederschlag in der Buchhaltung finden, hat die Behörde auf mehrfache Weise widerlegt. Sie hat nicht nur auf die Möglichkeit der Manipulierbarkeit dieser Anlage hingewiesen, sondern hat Feststellungen getroffen, dass Verkäufe außerhalb dieser Anlage auf Grund der festgestellten Art der Warenlieferung (Flaschenbier) und der Lagerung von Fassbier im Bereich der Theke ohne Anschluss an die Anlage durchgeführt werden konnten. Diese Art der Verkäufe wird in der Beschwerde nicht bekämpft. Es ist aber nicht auszuschließen, dass sämtliche LV-Lieferungen auf diese Weise veräußert wurden. Die Beschwerde vermag daher insgesamt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150001.X00

Im RIS seit

18.05.2007

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at