



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerold Müller Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhand, 1033 Wien, Invalidenstraße 1/5, vom 2. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 13. Mai 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb einen Blumengroßhandel in der Rechtsform einer GmbH. Es wurden Blumen aus EU-Ländern importiert und großteils am Groß-Grün-Markt in I. bzw. an andere Firmen verkauft.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) über den Zeitraum 1997 bis 1999 wurden folgende, das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

ad Kassabuchführung)

Die erzielten Erlöse wären nahezu ausschließlich bar vereinnahmt worden. Der ordnungsgemäßen Kassabuchführung komme bzgl. der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung daher große Bedeutung zu.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung am 21. August 2002 wäre mit dem Geschäftsführer der Bw., Herrn GF.

- a) ein Kassasturz durchgeführt und
 - b) von den gängigsten Pflanzen die Einkaufs- und Verkaufspreise aufgenommen worden.
- Dabei wären folgende Mängel festgestellt worden:

- Differenz Kassastand Soll-Ist/Daten:

Gemeinsam mit Herrn GF. wäre bei der Betriebsbesichtigung festgestellt worden, dass das in der Firma ausgedruckte Kassajournal per 14. August 2002 einen Kassastand von 8.124,27 € auswies. In der Zeit zwischen 14. bis 21. August 2002 hätte im Betrieb kein Kassabeleg vorgelegt werden können, Hr. GF. jedoch mitgeteilt, dass seine Gattin "heute" € 5000 bzw. € 6000 bei der Bank eingezahlt hätte (der Beleg wäre am nächsten Tag gefaxt worden). Damit hätte sich folgende Rechnung ergeben:

Kassastand lt. Journalausdruck	8.124,27 €
abzgl. Einzahlung Volksbank (lt. Beleg)	- 5.000,00 €
ergibt einen rechnerischen Kassastand von	3.124,27 €

Der von Herrn GF. gezahlte Bargeldbestand hätte einen Betrag von € 1.685,00 plus € 218 an Münzen ergeben und die daraus resultierende Differenz von 1.221,27 € nicht aufgeklärt werden können. Differenzen zwischen dem Soll- und dem Istkassastand widersprechen jedoch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und verpflichten die Behörde zur Schätzung. (VwGH vom 26.5.1961, 1216/58).

- Der Ist-Kassabestand wurde nicht ermittelt:

Weiters hätten auch keine täglich geführten schriftlichen Kassastandsaufzeichnungen vorgelegt werden können. Rechtlich führte die BP dazu aus:

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO ist eine tägliche Eintragung in die Bücher zwar nicht mehr notwendig. Die Bareingänge und –ausgänge sind täglich in geeigneter Form festzuhalten, so dass die Grundlagensicherung zumindest einmal pro Tag gegeben ist. Nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung ist die tägliche Abstimmung des Ist-Bestandes und des Soll-Bestandes erforderlich. Eine derartige Abstimmung ist nur dann möglich, wenn der Istbestand täglich aufgezeichnet wird (Mindestvoraussetzung für eine ordnungsmäßige Kassengebarung, VwGH 21.5.1965, 166/65). Dem Grundsatz kaufmännischer Ordnung wird nicht genüge getan, wenn statt der täglichen Abstimmung der Kassaführung daraufhin, ob der Sollstand mit dem Iststand übereinstimmt, nur gelegentliche Abstimmungen vorgenommen werden (VwGH 26.5.1961, 1216/58).

- Inventuren wurden nicht aufbewahrt:

Die händisch geführten Inventuren 1997 bis 1999 wären nicht vorgelegen, hätten jedoch Grundaufzeichnungen dargestellt, die aufzubewahren gewesen wären. Die tatsächlichen Warenbestände wären daher für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar und die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.

Auf Grund der festgestellten Mängel würde für die Vollständigkeit der verbuchten Geschäfte keine Gewähr vorliegen und wären weder die Erlöse (Kassabuchaufzeichnungen) noch die Wareneinkäufe (fehlende Grundaufzeichnungen zu den Inventuren) schlüssig und nachvollziehbar. Zu den erklärten Erlösen wären daher Sicherheitszuschläge wie folgt hinzugerechnet worden:

1997	1998	1999
1.000.000,00	1.250.000,00	750.000,00

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hätte sich auf Grund einer von der BP durchgeführten Kalkulation, welche der Bw. zur Stellungnahme übermittelt worden wäre. Die von der Bw. in diesem Zusammenhang erstellte Gegenkalkulation wäre von der BP berücksichtigt worden. Der Mittelwert aus diesen Umsatzdifferenzen wäre als Grundlage für den Sicherheitszuschlag herangezogen worden.

Die unterschiedlichen Kalkulationsansätze (Rohaufschlagsermittlung von Herrn GF. , Kalkulation BP) würden wie nachfolgend beschrieben und rechnerisch dargestellt lauten.

Bei der Betriebsbesichtigung wäre mit Hrn. GF. die Einkaufs- und Verkaufspreise von 12 Pflanzen schriftlich aufgenommen und diese von der BP als Basispreise für die Ermittlung der Rohaufschläge herangezogen worden. Da bei manchen Pflanzen die Verkaufspreise mit einer Preisspanne "von – bis" angegeben worden wären, hätte die BP zwei Rohaufschlagslisten (Einzeltatbestand = ETB) erstellt, eine Rohaufschlagsliste unter Einbeziehung der höchsten und eine mit den niedrigsten Verkaufspreisen. Der sich daraus ergebende Mittelwert $((67,69+92,32):2=80,14)$ wäre auf die Gesamterlösberechnung angewendet und Differenzen zwischen S 685.000,-- und S 1.110.000,-- ermittelt worden.

In dieser Berechnung wäre der in der Verlust- und Gewinnrechnung ausgewiesene Wareneinkauf um einen Wert von 10 % berichtigt und auch bei der Aufschlagsermittlung zu berücksichtigt worden:

	1997	1998	1999
Wareneinkauf 10 % lt. Erkl.	9.964.515,15	11.892.942,53	8.234.086,88
Bareink. Gärtnereien	280,00	27.439,11	39.168,16
Wareneinkauf 10 % Inland	220.581,38	91.898,07	40.320,00
Bestandsveränderungen	-45.154,00	19.396,01	37.918,48
Korr. HW Einsatz lt. BP	10.140.222,53	12.031.675,72	8.351.493,52
Provisionen	-330.006,20	-487.282,87	-496.078,72
Zwischensumme	9.810.216,33	11.544.392,85	7.855.414,80
Transport in %	2%	2%	2%
Schwund in %	10%	10%	10%
Transport Betrag	196.204,33	230.887,86	157.108,30

Schwund in Betrag	981.021,63	1.154.439,29	785.541,48
Kalk. WES lt. BP	8.632.990,37	10.159.065,71	6.912.765,02

Transportkosten) Die Transportkosten wären mit einen pauschalen Abschlag von 2 % gekürzt und damit die in den Rechnungen ausgewiesenen Transportkosten aus der Gesamtkalkulation ausgeschieden worden.

Schwund) Der Schwund wäre im Zuge der Betriebsbesichtigung mit ca. 10 % angesetzt worden.

Emballagen) Lt. Durchsicht der Eingangsrechnungen wären die Emballagen als Durchlaufposten aufgeschienen.

Die Kalkulation wäre der Bw. zur Stellungnahme vorgelegt und von der Bw. eine Gegenkalkulation erstellt worden, welche nicht von den eigentlichen Warenpreisen sondern erhöht um die Provisionen, Transportkosten und Emballagen mit pauschalen Prozentsätzen ausgegangen wäre. Basierend auf einem höheren Wareneinsatz hätte sich ein niedriger Rohaufschlag von durchschnittlich 35,84 % ergeben.

Herr GF. hätte diesen Rohaufschlag auf die von der BP aufgestellte Kalkulation angewendet, in der die Kosten für Transport, Emballagen und Provisionen nicht berücksichtigt worden wären. Daraus hätte sich eine falsche kalkulatorische Erlösberechnung ergeben. Von der BP wäre der Rohaufschlag der Bw. in Höhe von 35,84 % zur Berechnung der Gesamterlöse herangezogen worden. Dafür wären wie im Einzeltatbestand des Bw. berechnet, zum Wareneinsatz die 20 %igen Transportkosten fiktiv hinzugerechnet worden (lt. Bilanz wären die tatsächlich ausgewiesenen Transportkosten geringer angegeben worden), die Provisionen und Emballagenkosten wären lt. den vorgelegten Eingangsrechnungen im Wareneinsatz bereits enthalten gewesen. Danach wäre der Rohaufschlag von 35,84 % auf den errechneten Wareneinsatz aufgeschlagen worden. Die daraus resultierenden Erlöszahlen hätten zu den Erlösen lt. Gewinn und Verlustrechnung zwischen S 860.000,-- und S 1.205.000,-- differiert. Durch die Darstellung von zwei Erlösberechnungsmethoden (eine mit dem Rohaufschlag von Hrn. GF. , eine von der BP mit einem bereinigten Wareneinsatz) unter Einbeziehung, der von der Bw. selbst errechneten Rohaufschläge, hätten sich bei beiden Kalkulationsmethoden Erlösdifferenzen in wesentlicher Höhe ergeben.

Die aus beiden Kalkulationen ergebende Differenz wäre in der Folge als Mittelwert errechnet und als Sicherheitszuschlag wie folgend dargestellt angesetzt worden.

Erlösberechnung lt. Rohaufschlag Hrn. Waschek						
lt. Bilanzzahlen			1997	1998	1999	
HW Einsatz Blumen			10.140.223,00	12.031.675,72	8.351.493,52	
Schwund 10 %			10%	10%	10%	

Schwund Betrag v. EK			1.014.022,30	1.203.167,57	835.149,35	
			9.126.200,70	10.828.508,15	7.516.344,17	
Transport	20%		1.825.240,14	2.165.701,63	1.503.268,83	
WES Gesamt			10.951.440,84	12.994.209,78	9.019.613,00	
RA wie oben			35,84%	35,84%	35,84%	
Kalk. Erlös			14.876.437,24	17.651.334,56	12.252.242,30	
Erlös lt. Bilanz			14.043.590,67	16.445.898,57	11.393.169,24	
Differenz Erlös			832.846,57	1.205.435,99	859.073,06	2.897.355,62
Erlösberechnung lt. BP						
lt. Bilanzzahlen			1997	1998	1999	
HW Einsatz Blumen			10.140.223,00	12.031.675,72	8.351.493,52	
Provision			328.543,23	487.282,87	496.078,72	
Wareneinsatz-Basis			9.811.679,77	11.544.392,85	7.855.414,80	
ev. Transportkosten			2%	2%	2%	
Schwund			10%	10%	10%	
Transport-Betrag			196.233,60	230.887,86	157.108,30	
Schwund Betrag			981.167,98	1.154.439,29	785.541,48	
Kalk. Einsatz			8.634.278,20	10.159.065,71	6.912.765,03	
RA wie oben			80,14%	80,14%	80,14%	
Erlös errechnet			15.553.788,75	18.300.540,97	12.452.654,92	
Rabatte			3%	3%	3%	
Rabatte Betrag			466.613,66	549.016,23	373.579,65	
Erlös – Rabatt			15.087.175,09	17.751.524,74	12.079.075,27	
Erlös lt. Bilanz			14.043.590,67	16.445.898,57	11.393.169,24	
Differenz Erlös			1.043.584,42	1.305.626,17	685.906,03	3.035.116,63

Ad Gesellschafterzuschuss)

Das Konto Darlehen wäre am 1. August 1998 mit einem Saldo von S 1.010.000,-- eröffnet und zum Bilanzstichtag am 31. Juli 1999 S 860.000,-- erfolgsneutral als Gesellschafterzuschuss ausgebucht worden.

Bei dem Betrag von S 860.000,-- hätte es sich um erhaltene Fremddarlehen gehandelt, welche im Zeitraum 1992 bis 1996 von Verwandten und Bekannten gewährt und nicht zurückbezahlt worden wären. Nach Ansicht der BP hätte es sich dabei nicht um einen

Gesellschafterzuschuss, sondern um den Verzicht der Darlehensgeber auf Rückzahlung gehandelt, welcher gewinnwirksam zu erfassen sei.

Ad Verdeckte Gewinnausschüttung)

Auf Grund der angeführten Mängel wäre der Sicherheitszuschlag als verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt erfasst worden.

	1997	1998	1999
Sicherheitszuschl.	1.000.000,--	1.250.000,--	750.000,--
zzgl. Umsatzst.	100.000,--	125.000,--	75.000,--
Summe	1.100.000,--	1.375.000,--	825.000,--
Kest	366.667,--	458.333,--	275.000,--
verdeckte Aussch.	1.466.667,--	1.833.333,--	1.100.000,--

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass die Höhe des Sicherheitszuschlages mit zwei Faktoren begründet worden wäre:

Pkt. 1) ein am 14. August 2002 vorgenommener Kassasturz hätte eine nicht aufgeklärte Differenz von € 1.221,27 ergeben,

Pkt. 2) aus dem Umstand, dass keine Originalaufzeichnungen für die Inventuren 1997 bis 1999 vorgelegt worden wären.

Bezüglich der Kassastanddifferenz wäre darauf hingewiesen worden, dass eine tägliche Aufzeichnung notwendig sei, um eine richtige Abstimmung des Kassastandes vornehmen zu können.

Die Bw. hätte diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH (Verwaltungsgerichtshof) 1961 und 1965 verwiesen. Eine Schätzung sei nach § 184 Abs. 3 BAO dann vorzunehmen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach den neuen Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Zi. 2 BAO sei jedoch die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonates erfolgen.

Im vorliegenden Fall wären somit die Anforderungen an die Tagesaufzeichnungen nach den neuen Bestimmungen nicht mehr so streng wie die ältere VwGH-Judikatur. Die festgestellte Kassabuchdifferenz von € 1.221,27 würde zudem im Verhältnis zu den erklärten Umsätzen im Promillebereich liegen.

Die Bw. hätte zwar keine handschriftlichen Aufzeichnungen für Inventur vorlegen können, die Höhe des Sicherheitszuschlages sei jedoch nicht begründet. Die Bw. hätte die Warenbestände entsprechend der Kassa(buch)führung durch Computereingaben aufgezeichnet. Nach den neuen Richtlinien der BAO wäre dies möglich.

Die Sicherheitszuschläge wären letztlich mit einem berechneten durchschnittlichen Rohaufschlag von 80,14 % ermittelt worden, jedoch würde der durchschnittliche Rohaufschlag eines Blumengroßhandels von der Wirtschaftskammer im äußeren Betriebsvergleich mit durchschnittlich 35 bis 40 % angegeben. Diese Werte würden somit weit auseinander liegen.

Der Grund sei lt. Bw. darin zu sehen, dass die BP zwar den Schwund mit 10 % berücksichtigt hätte, aber die Effektivität nicht bestimmt worden wäre. Anlässlich der Betriebsbesichtigung wären Höchstverkaufspreise besprochen worden, die sich nicht umsetzen hätten lassen, sondern hätten Qualitätsverluste, schlechter Sortierung und nicht zuletzt %mäßige Rabatte einen verminderten Verkaufspreis verursacht bzw. mindestens um 5 bis 10 % den Rohaufschlag beeinflusst.

Bedingt durch den Sicherheitszuschlag würde eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt, welche jedoch bei den Anteilsbesitzern nicht zugeflossen wäre. Ein Zuschlag, der auf Grund von Ordnungsvorschriften abgeleitet worden wäre, sei lt. Bw. nicht als zugeflossener Mehrgewinn zusehen.

Eine schlechte wirtschaftliche Lage in der Vergangenheit hätte zu einer Überschuldung geführt und wäre aus diesem Grund vom Geschäftsführer der Bw., Herrn GF. , aus der privaten Sphäre ein Darlehen zugeführt bzw./und in der Bilanz des Jahres 1999 ein Gesellschafterzuschuss von S 860.000,-- gebucht worden. Die BP hätte diesen nicht als steuerfreien Gesellschafterzuschuss behandelt, sondern als steuerpflichtigen Gewinn. Dies würde jedoch nicht den eigentlichen wirtschaftlichen Sachverhalt nämlich Kapitalstärkung und Vermeidung der Illiquidität treffen. Die Beurteilung dieses Einlagenzuschusses als Fremddarlehen sei somit nicht richtig, sondern als steuerfreier Gesellschafterzuschuss zu beurteilen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Lt. Bw. wären die verlangten Tagesaufzeichnungen nach den neuen Bestimmungen nicht mehr so streng auszulegen und würden die festgestellten Kassabuchdifferenzen im Promillebereich zu den erklärten Umsätzen liegen.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO wäre dahingehend abgeändert worden, dass die Eintragung in die Bücher als zeitgerecht angesehen wird, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage

erfolgen. Die Führung von richtigen und vollständigen Büchern sei jedoch weiterhin aufrecht. Eine materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung liege vor, wenn die aufgezeichneten und festgehaltenen Dateninhalte mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Im gegenständlichen Fall wären jedoch im Kassabuch nicht alle Bareinnahmen und –ausgaben erfasst worden. Beim durchgeführten Kassasturz hätte sich der o. a. Fehlbetrag ergeben. Da ein Grossteil der Erlöse über die Kassa erzielt worden wäre, sei auf eine ordnungsgemäß geführte Kassa besonderes Augenmerk zu legen. Von einem "kleinen" Kassafehlbetrag in Höhe von € 1.221,27 könne nicht die Rede sein, der errechnete Kassastand zum 21. August 2002 hätte € 3.124,27 ergeben, das sei eine Differenz von 40 %.

Die Bestimmungen über täglich zu führende Kassastandsaufzeichnungen seine lt. dem o. a. VwGH-Erkenntnis ausulegen. Jedoch soll dabei gewährleistet werden, dass die Grundlagensicherung mindestens einmal täglich durchgeführt und der Kassa-Sollstand mit dem Kassa-Iststand verglichen wird. Durch die tägliche Erfassung des tatsächlichen Kassastandes könnte gewährleistet werden, dass die später erstellten Kassabuchaufzeichnungen mit der Realität übereinstimmen. Würden diese Aufzeichnungen nicht geführt, könne der errechnete Kassastand niemals mit dem tatsächlichen Kassastand verglichen werden. In gegenständlichen Fall wären diese Kontrollen nicht durchgeführt worden, wie aus der Kassastandsdifferenz ersichtlich sei.

Diese Kassabuchmängel würden einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung widersprechen und wäre daher eine Schätzung durchzuführen gewesen.

ad Inventuren wurden nicht aufbewahrt)

Bei der Betriebsbesichtigung wäre Hr. GF. nach den händisch geführten Inventuren 1997 bis 1999 befragt worden. Diese wären jedoch nach der Eingabe in den Computer weggeschmissen worden. Für den gesamten Zeitraum hätten somit nur die EDV-Ausdrucke der Inventuren vorgelegt werden können. Diese Grundaufzeichnungen wären jedoch Bestandteil der Buchführung und aufbewahrungspflichtig, die tatsächlichen Warenbestände seien daher nicht nachvollziehbar.

Sämtliche Aufzeichnungen, die für die Buchhaltung erstellt worden wären, würden Grundaufzeichnungen darstellen - auch wenn auf "Schmierzetteln" erstellt - und würden ebenfalls der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO unterliegen.

In der Berufung sei angegeben worden, dass die Warenbestände durch Computereingabe aufgezeichnet worden wären, ebenso wie die Kassa. Bei der Betriebsbesichtigung wäre Hr. GF. gefragt worden, ob die Warenein- bzw. –verkäufe laufend erfasst bzw. eine Lagerbuchhaltung geführt worden wären. Dies wäre von Hrn. GF. verneint worden. Jedoch wäre eine handschriftliche Inventur 2002 vorgelegt worden. Das Kassabuch wäre darüber

hinaus im Rahmen des Buchhaltungsprogrammes erstellt und eine Lagerbuchhaltung nicht vorgelegt worden.

Ad Kalkulation:

Bei der Betriebsbesichtigung wären mit Hrn. GF. weiters die Einkaufs- und Verkaufspreise von 12 Pflanzen schriftlich aufgenommen worden und diese Basispreise von der BP zur Ermittlung der Rohaufschläge herangezogen worden. Dabei wären bei manchen Pflanzen die Verkaufspreise mit einer Preisspanne "von – bis" angegeben worden und hätte die BP zwei Rohaufschlagslisten (Einzeltatbestand = ETB) erstellt, eine Rohaufschlagsliste unter Einbeziehung der höchsten und eine mit den niedrigsten Verkaufspreisen. Der sich daraus ergebende Mittelwert $((67, 69+92,32):2=80,14)$ wäre auf die Gesamterlösberechnung angewendet worden.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass der durchschnittliche Rohaufschlag eines Blumengroßhandels von der Wirtschaftskammer im äußeren Betriebsvergleich mit durchschnittlich 35 bis 40 % anzugeben sei. Dieser %-Satz wäre bei einer Gegenkalkulation von Hrn. Waschek (siehe Blatt "Zusammenfassung Rohaufschlagskalkulation" lt. BP-Bericht) ebenfalls ermittelt, jedoch in diesem %-Satz die Emballagen, Provisionen und Transportkosten mitberücksichtigt worden. Die BP hätte bei ihrer Aufschlagsermittlung diese Positionen (Emballagen, Provisionen, Transportkosten) nicht berücksichtigt, wodurch die unterschiedlichen Aufschläge (zwischen Bw. und BP) erklärt werden können. In der in dem BP-Bericht dargestellten Position, jedoch bei der Ermittlung des Wareneinsatzes berücksichtigt, wäre dadurch dem Umstand Rechnung getragen worden, dass nicht bei sämtlichen Waren die gleichen – aufschlagsmindernden Faktoren – angefallen wären, jedoch auf die Gesamtkalkulation Einfluss hätten. Um die von Hrn. GF. ermittelten Rohaufschläge zu berücksichtigen wurde von der BP eine Erlösberechnung mit diesen Aufschlägen (35,84%) durchgeführt (siehe Bericht – Seite 9). Jedoch auch bei dieser Berechnung wäre es zu Erlösdifferenzen zwischen S 830.000,-- und S°860.000,-- gekommen.

Weiters wurde in der Berufung angegeben, dass die bei der Betriebsbesichtigung bekannt gegebenen Höchstpreise nicht zu erzielen gewesen wären. Dazu sei anzumerken, dass bei der Betriebsbesichtigung "von – bis" Verkaufspreise angegeben worden wären, d.h. die niedrigeren Verkaufspreise wären bei der Ermittlung des Rohaufschlags, durch Errechnung eines Mittelwertes, berücksichtigt worden.

Außerdem wäre bei der Kalkulation von allen Erlösen ein 3 %iger Rabatt berücksichtigt worden, obwohl Hr. GF. mitgeteilt hätte, dass nur bei manchen Kunden, bzw. bei Restbeständen Rabatte gewährt worden wären.

Ad Verdeckte Ausschüttung:

Von der BP wäre weiters anhand von diversen Kalkulationsmethoden, unter Einbeziehung der von der Bw. zur Verfügung gestellten Kalkulation festgestellt worden, dass der Umsatz im Prüfungszeitraum verkürzt worden wäre.

Lediglich die Höhe der Umsatzverkürzung wäre, da sich bei geringfügiger Änderung der Kalkulationsparameter große Umsatzänderungen ergeben hätten, durch einen Sicherheitszuschlag abgedeckt worden. Es sei jedenfalls davon auszugehen, dass Umsätze in der dargestellten Höhe verkürzt und dem Gesellschaftergeschäftsführer Herrn GF. zugeflossen wären. Die für eine verdeckte Ausschüttung notwendigen Voraussetzungen (Vorteil und Zufluss) seien jedenfalls erfüllt und würde diesbezüglich eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Ad Gesellschafterzuschuss:

Das Konto Darlehen (Konto Nr. 3104) wäre am 1. August 1998 mit einem Saldo von S°1.010.000,-- eröffnet und zum Bilanzstichtag 31. Juli 1999 S 860.000,-- erfolgsneutral als Gesellschafterzuschuss ausgebucht worden. Die BP hätte festgestellt, dass es sich dabei nicht um einen Gesellschafterzuschuss, sondern um den Verzicht der Darlehensgeber auf Rückzahlung gehandelt hätte, welcher gewinnwirksam zu erfassen sei.

In der Berufung wäre ausgeführt worden, dass diese Darlehen in Höhe von S 860.000,-- aus der privaten Sphäre der GmbH zugeführt worden wäre und dieser Einlagenzuschuss nunmehr nicht als Fremddarlehen angenommen werden könnte bzw. Hr. GF. diese Darlehen privat schulden würde. Lt. Ansicht der BP sei folgendes entgegenzuhalten:

Bei den S 860.000,-- hätte es sich um erhaltene Fremddarlehen gehandelt. Diese wären im Zeitraum 1992 bis 1996 von Verwandten und Bekannten gewährt und nicht zurückbezahlt worden. Darüber gibt es keine Verträge. Weiters wäre dieses erhaltene Geld in der Bilanz als Darlehen ausgewiesen worden (Konto 3104). Auch wäre kein Vertrag bzw. Vereinbarung vorgelegt worden, dass Herr GF. das Geld ab sofort privat geschuldet hätte und nicht die GmbH. Um solch eine Vorgehensweise sinnvoll überprüfen zu können, hätte es Verträge, die fremdüblich und nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gebracht werden, benötigt. Zudem würde es jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, dass ohne Verträge eine dritte Person die Schulden eines anderen übernimmt. Bei der Schlussbesprechung hätte die Bw. die Ansicht der BP geteilt.

In der Gegenäußerung der Bw. wurde ergänzend eingewendet, dass sich die Bestimmung nach § 131 Abs. 1 Zi. 2 BAO mit Wirkung 1. Jänner 1994 wesentlich verändert worden wäre. Danach sollen bestimmte Vorgänge in geeigneter Weise täglich festgehalten werden, jedoch nicht täglich eingetragen werden. Dies würde beim Buchführungspflichtigen und freiwillig Buchführenden die Barein- und -ausgänge betreffen.

Diese Ausführungen wären in einem Erlass zur Neufassung der Bestimmung nach § 131 Abs. 1 Zi. 2 BAO ergangen. Nach Abschnitt 4/5 dieses Erlasses könnten für die Grundlagensicherung z.B. Eingang- und Ausgangsrechnungen, Paragondurchschriften, Registrierkassenkontrollstreifen, elektronische Datenverarbeitung, Lösungsblätter und Kassabuch mit Bestandsrechnung verwendet werden. Das Festhalten könnte auch unmittelbar durch Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen erfolgen.

Daraus sei abzuleiten, dass ein Kassabuch weder durch den Buchführenden noch den Einnahmen-Ausgaben-Rechner geführt werden müsse. Beim Buchführenden würde ein entsprechendes Kassabuchkonto genügen. Würde eine EDV-Buchführung geführt, seien die Eintragungen zeitgerecht, wenn sie spätestens bis zum 15. des zweitfolgenden Monats erfolgen.

Im gegenständlichen Fall hätte die Bw. über EDV ein Kassakonto geführt und somit entsprechend der Bestimmung nach § 131 Abs. 1 Zi. 2 BAO zeitgerecht alle Vorgänge erfasst. Die Beanstandung und festgestellte Kassendifferenz zwischen Soll und Ist seien somit kein formeller Fehler, der zu einer Beanstandung führen dürfe. Die angeführte Differenz von 40 % zwischen dem Ist- und Sollstand der Kassa am 21. August 2002 dürfe somit nicht im Verhältnis von 40 % ausgedrückt werden, sondern nur im Zusammenhang mit der Gesamtgeschäftsgebarung gesehen werden.

Da die Erlöse zur Gänze über die Kassa gelaufen wären, müsste auch die beanstandete Kassadifferenz im Verhältnis Erlöse zu Kassabestand gesehen werden. Die beiden Bezugsgrößen in Relation gesetzt würde ein zu vernachlässigendes Verhältnis von 1,64 % ergeben: (Jahreserlöse per 31. Juli 2002 in Höhe von S 894.745,--; durchschnittliche Monatserlöse in Höhe von S 74.562,--; zu Kassadifferenz von € 1.221,--).

Ad Inventuren)

Bei der Betriebsbesichtigung wäre der Geschäftsführer der Bw. Herr GF. nach den Inventuren gefragt worden, da der BP nur EDV-Inventuren vorgelegt hätten werden können. Bezüglich der Frage nach händisch geführten Inventuren wäre vermerkt worden, dass diese nach Erfassung in der EDV nicht weiter aufbewahrt worden wären.

Die BP hätte dadurch die tatsächlichen Warenbestände nicht mehr nachvollziehen können. Die körperliche Bestandsaufnahme zu den jeweiligen Bilanzstichtagen wäre lt. Bw. außer Zweifel gestanden, jedoch die Nichtvorlage der Grundaufzeichnungen beanstandet worden.

Die so genannten Uraufzeichnungen würden grundsätzlich der Aufbewahrungsfrist unterliegen, jedoch entgegen zu halten, dass diese Schmierzettel keine anderen Werte enthalten hätten als die in die EDV eingegebenen. Allein aus dem Umstand, dass diese

Schmierzettel nicht aufgehoben worden wären, sei lt. Bw. keine Schätzungsbefugnis abzuleiten. Die ermittelten Inventurwerte wären richtig und lediglich die Uraufzeichnungen weggeschmissen worden.

Lt. Bw. würden formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen nur dann zu einer Schätzung berechtigen, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass sie das Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheinen lassen würden. Die Sicherheitszuschläge würden ausdrücken, dass eine genaue Rohaufschlagsermittlung nicht möglich sei, da die aus den EU-Ländern importierten Blumen am Großgrünmarkt in I. verkauft worden wären, es sich also ausschließlich um einen Großhandel gehandelt hätte und die Konkurrenz auf diesem Sektor so vehement sei, dass normale Rohaufschlagssätze wie sie preismäßig vorgesehen seien, nicht erzielt werden hätten können.

Weiters hätte es starke Verluste durch Verderbnis gegeben, da sie nicht rasch verkauft hätte werden können. Die Verluste hätten zum Teil in Form des Schwundes Berücksichtigung gefunden, würden jedoch eine wesentliche Größe ausmachen, wenn man sie innerhalb des internen Betriebsvergleiches gegenüberstellt und wäre über Jahre hindurch der Rohaufschlag gleich geblieben.

Die von der BP erstellten Rohaufschlagslisten seien rein theoretisch und würden an der Realität vorbeigehen. Im gegenständlichen Fall würde zudem nur ein kleiner Betrieb mit nur fünf beschäftigten Personen vorliegen. Die aus fiktiven Umsätzen abgeleiteten Steuernachforderungen würden die Firma in den Ruin treiben und seien die steuerlichen Nachzahlungen lt. BP aus dem vorhandenen Vermögen und auch in Zukunft nicht zu verdienen. Die Höhe der vorgenommenen Sicherheitszuschläge würde an der Realität absolut vorbei gehen und wäre niemals in diesen Größenordnungen den Betriebsinhabern zugeflossen. Das Thema verdeckte Ausschüttung sei daher nicht von Relevanz.

Ad Gesellschafterzuschuss)

Bezüglich des in der Bilanz ausgewiesenen Darlehens von S 860.000,--, welches zum Bilanzstichtag 31. Juli 1999 erfolgsneutral als Gesellschafterzuschuss ausgebucht worden wäre, wurde ausgeführt:

Dieser Gesellschafterzuschuss wäre mit Bescheid vom 25. Oktober 2000, Erfassungsnummer 374.607/2000 der Gesellschaftssteuer als so genannte Gesellschafterleistung unterzogen worden. Es würde sich dabei um ein dem Geschäftsführer persönlich übergebenes Darlehen handeln, um die drohende Insolvenz der Firma abzuwenden. Es hätte sich dabei nicht um ein Darlehen gehandelt, welches von den Gläubigern an die Bw. gegeben worden wäre, sondern eben ausschließlich ein persönliches Darlehen des Geschäftsführers.

Dieses Darlehen müsste daher entweder als steuerfreier Gesellschafterzuschuss gelten bzw. sei die Ausbuchung des Darlehens grundsätzlich nicht gerechtfertigt, da der Geschäftsführer diese Position nach wie vor gegenüber seinem Gläubiger schulden würde.

Der Betrag wäre nur dann gerechtfertigt aufzulösen, wenn die Gläubiger auf die Rückzahlung dieser Schuld verzichtet hätten. Eine derartige Verzichtserklärung würde es jedoch nicht geben. Somit müsste dieser Betrag in der Bilanz verbleiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Umsatz- und Körperschaftsteuer)

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

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturenanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO, § 184, Pkt. 4 c, u. a. VwGH 16.12.1986, 84/14/65).

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall bekämpft die Bw. die Zuschätzung des Sicherheitszuschlages dem Grunde und der Höhe nach. Die Anforderungen an die Tagesaufzeichnungen seien nach den

neuen Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z.2 nicht mehr so streng und wäre EDVmäßig ein Kassakonto geführt worden. Die Kassabuchdifferenz von € 1.221,27 wäre somit ein formeller Fehler, welcher zudem im Verhältnis zu den erklärten Umsätzen nur im Promillebereich liegen würde bzw. nur im Zusammenhang mit der Gesamtgeschäftsgebarung im Verhältnis zu den Jahres- bzw. Monatserlösen zu sehen sei.

Auch wären die Warenbestände entsprechend den neuen Bestimmungen EDVmäßig aufgezeichnet und lediglich die Nichtaufbewahrung der Aufzeichnungen beanstandet worden. Die ermittelten Inventurwerte wären jedoch richtig und allein aus diesem Umstand keine Schätzungsbefugnis abzuleiten.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages sei auf Basis eines berechneten durchschnittlichen Rohaufschlages von 80,14 ermittelt worden, jedoch würden die durchschnittlichen Rohaufschläge der Branche lt. Wirtschaftskammer mit 35 bis 40% angegeben. Lt. Bw. hätte die BP zwar den Schwund mit 10 %, jedoch die Effektivität nicht berücksichtigt. Die im Rahmen der Betriebsbesichtigung besprochenen Höchstverkaufspreise hätten sich nicht umsetzen lassen, sondern Qualitätsverluste, schlechte Sortierung und auch Rabatte und Konkurrenz auf diesem Sektor verminderte Verkaufspreise bzw. einen verminderten Rohaufschlag um mindestens 5 bis 10 % verursacht.

Der Sicherheitszuschlag wäre zu Unrecht als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet worden und hätte die schlechte wirtschaftliche Lage zu einer Überschuldung geführt, aus welchem Grund private Darlehen zugeführt und in der Folge im Jahre 1999 ein Gesellschafterzuschuss von S 860.000,-- ausgebucht worden wäre. Die BP hätte diesen zu Unrecht als steuerpflichtigen Gewinn und nicht als steuerfreien Zuschuss beurteilt. Der Geschäftsführer würde diese Beträge nach wie vor den Gläubigern schulden bzw./und hätten diese keine Verzichtserklärung abgegeben.

Ad Zulässigkeit der Schätzung)

Zur Schätzungsberechtigung ist somit auszuführen, dass ohne täglich geführte schriftliche Kassastandsaufzeichnungen und Vernichtung der Grundbelege bzgl. Inventuraufzeichnungen unstrittig ein formeller Mangel vorliegt, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Erfolgen nämlich die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs. 1 und 2 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO) bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen nur bei einer (täglich) ordnungsmäßigen Kassabuchführung nicht zusätzliche Grundaufzeichnungen wie Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen,

Strichlisten usw. geführt werden (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127; 7.10.2003, 2001/15/0025; 11.12.2003, 2000/14/0113).

Zur Schätzungsberechtigung ist auszuführen, dass mangels Vorlage von täglich geführten Kassastandsaufzeichnungen sowie einer nicht aufgeklärte Kassadifferenz vom 21. August 2002 in Höhe von € 1.227,27 eine täglich ordnungsmäßige Kassabuchführung zu Recht in Zweifel gezogen wurde, auch konnte mangels Aufbewahrung der Inventuraufzeichnungen unstrittig eine Überprüfung der Inventur nicht durchgeführt werden. Die formellen Mängel sind nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

Wenn die Bw. einwendet, dass die Anforderungen an die Tagesaufzeichnungen nach den neuen Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z.2 nicht mehr so streng wären und EDVmäßig ein Kassakonto als auch Inventuren durchgeführt worden wären, ist auszuführen, dass jedoch auf Grund des Fehlens der Grundaufzeichnungen nicht überprüft werden konnte, ob sämtliche Erlöse erfasst wurden. Auf Basis der fehlenden Kassastandsaufzeichnungen und Höhe der nicht aufgeklärten Kassadifferenz vom 21. August 2002 führte die BP daher auf Basis der Angaben des Geschäftsführers der Bw. im Zuge der Betriebsbesichtigung eine Kalkulation der Umsätze durch und stellte erhebliche Differenzen fest.

Auf Grund des Fehlens bzw. Vernichtung der Grundaufzeichnungen betreffend Kassabuch und Inventuren konnte somit nicht überprüft werden ob sämtliche Erlöse erfasst wurden. Die formelle Mängel in Verbindung mit der Feststellung von Kalkulationsdifferenzen von rund S 1.044.000,--, S 1.306.000,-- und S 686.000,-- im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 sind als jedenfalls geeignet zu beurteilen, die sachliche Richtigkeit der geführten Bücher in Zweifel zu ziehen. Die Schätzungsbefugnis lag somit dem Grunde nach jedenfalls vor. Die Nichtführung bzw. Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen lässt zudem nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich auf höhere Leistungen bzw. Erträge schließen.

Ad Schätzungsergebnis)

Betreffend die Einwendung, die Höhe des Sicherheitszuschlages wäre auf Basis eines berechneten durchschnittlichen Rohaufschlages von 80,14 ermittelt worden, jedoch würden die durchschnittlichen Rohaufschläge der Branche lt. Wirtschaftskammer mit 35 bis 40% angegeben, ist auszuführen, dass die Ermittlung des durchschnittlichen Rohaufschlages auf Basis der vom Geschäftsführer angegebenen Ein- und Verkaufspreise der gängigsten Pflanzen im Zuge der Betriebsbesichtigung erfolgte. Diese wurden auf der Grundlage der Mindest- und Höchstpreise Rohaufschläge (jeweils auf Basis der niedrigen und der höchsten Verkaufspreise) ein Mittelwert von 80,14 errechnet.

Betreffend den eingewendeten Rohaufschlag von 35 bis 40 % lt. Wirtschaftskammer ist auszuführen, dass der betriebsinterne Rohaufschlag lt. Bw. von 35,84 % auf den Durchschnittswerten Ein- und Verkaufspreise der Jahre 1996 bis 2002 basiert. Lt. Bw. hätte die BP zwar den Schwund mit 10 %, jedoch die Effektivität nicht berücksichtigt. Die im Rahmen der Betriebsbesichtigung besprochenen Höchstverkaufspreise hätten sich nicht umsetzen lassen, sondern Qualitätsverluste, schlechte Sortierung und auch Rabatte und Konkurrenz auf diesem Sektor verminderte Verkaufspreise bzw. einen verminderten Rohaufschlag von mindestens 5 bis 10 % verursacht.

Dazu ist auszuführen, dass die BP auch auf Basis des Rohaufschlages der Bw. - unter Berücksichtigung der Transportkosten - eine Kalkulation durchführte und ebenfalls Kalkulationsdifferenzen in Höhe von S 833.000,--, S 1.205.000,-- und S 859.000,-- (Summe rund S 2.900.000,--) ermittelt wurden. Die Kalkulationsdifferenzen und Sicherheitszuschläge lt. BP belaufen sich somit ebenso in Summe auf insgesamt S 3.000.000,--. Auch wurde der Schwund entsprechend den Angaben der Bw. berücksichtigt. Betreffend die Nichtberücksichtigung der Effektivität, dass Qualitätsverluste, schlechte Sortierung und auch Rabatte und Konkurrenz verminderte Verkaufspreise als auch verminderte Rohaufschläge verursacht hätte, wird ausgeführt, dass dieser Einwand einerseits konkret nicht nachgewiesen wurde und auch die Kalkulation auf Basis der Rohaufschlagsberechnung der Bw. wie oben angeführt keine großen Abweichungen ergab (S 2.900.000,-- versus S 3.000.000,--) ergab. Die Bw. legte darüber hinaus Rohaufschlagsberechnungen auf Basis der Ein- und Verkaufszahlen des Unternehmens für die Jahre 1996 bis 2002 vor, lautend auf 41,11 und 32,75 und 42,56, 35,39 und 34,47, 30,00 und 46,11. Der durchschnittliche Rohaufschlag für die Prüfungsjahre 1997 bis 1999 lautet somit auf 36,9 und ergäbe höhere Kalkulationsdifferenzen als die angefochtene Kalkulation der BP.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gründet sich somit auf für den Prüfungszeitraum ermittelte Rohaufschläge und erfolgte lt. Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Anlehnung an die eingewendeten Rohaufschläge der Bw. im Rahmes jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung der Grundaufzeichnungen lässt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch auf höhere Umsätze und Erlöse schließen. Weiters ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung die kalkulatorische Ermittlung der durchschnittlichen Rohaufschläge der anerkannten Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung dient, zur Feststellung der Schätzungsberechtigung und auch Schätzungshöhe.

Ad Gesellschafterzuschüsse)

Die schlechte wirtschaftliche Lage hätte zu einer Überschuldung des Unternehmens geführt, und aus diesem Grund vom Geschäftsführer der Bw. aus der privaten Sphäre Darlehen zugeführt bzw. sei in der Bilanz 1999 ein Gesellschafterzuschuss von S 860.000,-- erfolgsneutral ausgebucht worden. Die Behandlung als steuerpflichtigen Gewinn durch die BP würde nicht den eigentlichen Zweck nämlich Kapitalstärkung treffen. Die Beurteilung dieser Einlagenzuschüsse als Fremddarlehen sei unrichtig.

Ergänzend ist auszuführen, dass das Konto Darlehen am 1. August 1998 mit einem Saldo von S 1.010.000,-- eröffnet und zum Bilanzstichtag 31. Juli 1999 S 860.000,-- erfolgsneutral als Gesellschafterzuschuss ausgebucht wurde. Diese Darlehen wurden lt. Feststellungen der BP im Zeitraum 1992 bis 1996 dem Geschäftsführer der Bw. von Verwandten und Bekannten gewährt und bisher nicht zurückbezahlt. In der Bilanz wurden diese Beträge zwar als Darlehen ausgewiesen, die Prüfung dieser Vorgehensweise jedoch nicht möglich gewesen, da fremdübliche Verträge die nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gebracht worden wären, nicht vorgelegt wurden. Nach Ansicht der BP widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass eine dritte Person die Schulden eines anderen ohne vertragliche Vereinbarung übernimmt. Lt. Berufungseinwendung würde es sich um dem Geschäftsführer persönlich übergebene Darlehen handeln und hätten die Gläubiger nicht auf die Rückzahlung dieser Schuld verzichtet.

Weiters ist auszuführen, dass der BP ein Umlaufbeschluss gemäß § 34 GesmbHG vom 12. Oktober 2000 S 860.000,-- zur Abdeckung des Verlustes per 31. Juli 1999 von den Gesellschafterdarlehen als Gesellschafterzuschuss vorgelegt wurde. Lt. Bw. handelt es sich somit um eine Vorgangsweise zur Verlustabdeckung bzw. Kapitalstärkung. Verzichtserklärungen der Gläubiger würde es lt. Bw. jedenfalls nicht geben.

Zu diesem Berufungspunkt ist zu entgegnen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erst im bedingungslosen Forderungsverzicht eines Gesellschafters eine nicht gewinnwirksame verdeckte Einlage gesehen werden kann. Der Beweggrund muss dabei der Verzicht auf eine Forderung gegen die Gesellschaft sein, der in der Gesellschafter- bzw. Eigentümerstellung liegen muss. Der Gesellschafter muss die Einlage beabsichtigen und davon Kenntnis haben (VwGH 15.12.1994, 93/15/0008).

Im vorliegenden Fall wurden jedoch an den Geschäftsführer gewährte Darlehen über den Zeitraum 1992 bis 1997 als Gesellschafterzuschuss ausgebucht. Dazu ist auszuführen, dass es sich bei den Darlehen um Summen der (ehemaligen) Lebensgefährtin, der Schwester und ehemaliger Mitarbeiter handelt, lt. Kontoführung jeweils mit Eigenbeleg und Barzahlung gebucht. Weiters ist auszuführen, dass es einen Vermerk des Geschäftsführers gibt wonach "nach ca. fünf Jahren nichts zurückbezahlt wird".

Zum vorliegenden Sachverhalt ist somit auszuführen, dass es auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als nicht üblich anzusehen ist, dass Darlehensgeber auf die Rückzahlung der Darlehen zur Gänze verzichten. Aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt sich jedoch, dass die strittigen Darlehen nicht zurückbezahlt werden sollten. Daraus ergibt sich, dass die Darlehensausbuchung des Geschäftsführers nicht als ein – auf gesellschaftsrechtlicher Basis – anzunehmender steuerneutraler Gesellschafterzuschuss zu werten ist, sondern in freier Beweiswürdigung als sonstiger betrieblicher Ertrag. Die gesamte Vorgangsweise spricht nämlich unter Verweis auf die oben angeführten Ausführungen betreffend nicht ordnungsgemäße Buchführung und Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages vielmehr dafür, dass diese Vorgangsweise zum Zweck der Darstellung von "nicht geklärten" Umsätzen verwendet wurde. Eine erfolgsneutrale Ausbuchung dieser Darlehensbeträge ist daher nicht anzuerkennen bzw. die steuerwirksame Ausbuchung als richtig zu beurteilen.

Ad Kapitalertragsteuer)

Dem angefochtenen Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 folgend wurde als steuerliche Konsequenz der o. a. Betriebsprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschaft festgesetzt. In der Berufung wurden eingewendet, dass diese bei den Anteilsbesitzern nicht zugeflossen wäre. Ein Zuschlag, abgeleitet aus Ordnungsvorschriften sei nicht als zugeflossener Mehrgewinn zu sehen und würde in dieser Größenordnung an der Realität vorbeigehen.

Dazu ist auszuführen, dass unter Verweis auf die oben angeführten Ausführungen lediglich Argumente gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer vorgebracht wurden. Ergänzend wird ausgeführt, dass gemäß § 93 Abs. 2 lit. a EStG Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer unterliegen. Dazu zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Zuschätzungen bzw. Sicherheitszuschläge führen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen bei den Anteilsinhabern, es sei denn es wird von diesen bewiesen, dass kein Zufluss erfolgte (Quantschnigg-Schuch, Tz 11.11 zu § 27; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 2 EStG der Empfänger, der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die Geltendmachung erfolgt gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten (Bw.) im Wege eines Haftungsbescheides.

Der gegenständliche Bescheid ist somit Ausfluss der betreffenden Sachbescheide, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind, und sind die Gewinnzuschätzungen als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Bemerkt wird, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in einem die Berufung ergänzenden Schreiben als verspätet gilt. Dies gilt auch dann, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen wird und daher kein Vorlageantrag möglich ist, in dem die Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung stellen konnte (vgl. Ritz, BAO., Tz 2 zu § 284)-
Der Berufung war daher insgesamt nicht Folge zu geben.

Wien, am 05. April 2007