

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die D.R.GmbH, in der Folge Berufungserwerberin (Bw.) genannt, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Jänner 1993 gegründet.

Im berufungsgegenständlichen Zeitraum betrieb die Bw. eine Pizzeria in W., O.Gasse.

Im Jahr 1999 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1995 bis 1997 statt. Anlass für die Prüfung war einerseits ein Aktenvermerk des zuständigen Finanzamtes an das damalige Finanzamt für Körperschaften mit folgendem Inhalt: "Bei der Überprüfung der vorliegenden Unterlagen wurde festgestellt, dass die Einnahmen zwar in schöner Tabellenform am Monatsende dem steuerlichen Vertreter zum Buchen vorgelegt werden, jedoch die Grundaufzeichnungen in Form von handschriftlichen Strichlisten für die Getränke nach Übertragung weggeworfen wurden. Die Gesamtlosung wird in der Art ermittelt, dass am Abend ein Kasasturz durchgeführt wird, die Getränke auf Grund der Strichlisten hochgerechnet werden und die Differenz dann Umsätze aus Speisen bzw. Trinkgelder darstellen. Weiters wurden auf S 5,00 gerundete Losungen für die gesamten Zeitraum festgestellt. Auch bei Getränkeumsätzen, obwohl lt. Speisenkarte sehr wohl einige Getränke ungerade Preise haben und nach Aussage des Geschäftsführers auch das Trinkgeld w.o. beschrieben, nicht einbezogen wird. Weiters wurde auf Grund einer kleinen Kalkulation der Kaffeeeinkäufe eine Differenz zu den

erklärten Kaffeeumsätzen festgestellt, die durch den erklärten 10% igen Eigenverbrauch nicht gänzlich aufzuklären ist."

Weiters ergingen an das Finanzamt Kontrollmitteilungen, die im Zuge der Auswertung von Datenmaterial, das in den Jahren 1997 und 1998 in Zusammenhang mit Hausdurchsuchungen u.a. bei der Y.AG (zuvor X.AG ) beschlagnahmt wurde.

Folgender Sachverhalt lag den Kontrollmitteilungen zugrunde:

Bei der Bestellung der Waren bei der X.AG gaben die Wirs die Form der Lieferung, nämlich offizielle Lieferung und/oder Graulieferung bekannt. Auf Grund dessen ist die Eingabe in den Datenbestand der X.AG in der Form erfolgt, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirtes die offizielle Lieferung mengenmäßig eingegeben worden ist. Danach ist ein Punkt gesetzt und nach diesem Punkt ist die mengenmäßige Eingabe der Graulieferung erfolgt. Während für die offizielle Lieferung eine Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt wurde, ist über die Graulieferung nur der Ausdruck in der "Bierführerinfoliste bzw. Hilfsliste" erfolgt. Die offizielle Lieferung ist nach der vereinbarten Rechnungsmodalität verrechnet worden, die "Letztverbraucherlieferung" ist vom Bierführer sofort bar kassiert worden. Der Wirt hat über diese Letztverbraucherlieferung weder eine Faktura noch einen Zahlungsbeleg erhalten. Die Hilfsliste ist spätestens nach der Tagesabrechnung des Bierführers im jeweiligen Depot vernichtet worden. Durch die zuvor erwähnte Punkteingabe wurden in der EDV der X.AG zwei elektronische Belege mit identen Verkaufsbelegnummern generiert, welche untrennbar miteinander verbunden sind. Der Letztverbraucherbeleg trug allerdings vor der Verkaufsbelegnummer den Zusatz LV. Somit waren sowohl die offizielle Lieferung als auch die Graulieferung eindeutig zuordenbar. In der elektronischen Verarbeitung wurden LV-Lieferungen mit Status 9 gekennzeichnet, während reguläre Lieferungen den Status 6 erhielten. Bei den Datensätzen, welche die LV-Lieferungen festhalten, findet sich ein Feld Fakturenempfänger, welches die Angabe der Kundennummer des tatsächlichen Empfängers enthält. Mit der Kenntnis der unterschiedlichen Statuseinstufung war es daher der Systemprüfung über die Kundennummerabfrage möglich, eine eindeutige Zuordnung der LV-Lieferungen an bestimmte Kunden zu treffen.

Der Betriebsprüfung standen daher einerseits die Kontrollmitteilungen in Form von Excel-Tabellen über die sog. Graulieferungen an die Bw. zur Verfügung, andererseits wurden von ihr sämtliche sogen. Weißeinkäufe, also die offiziell in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufe, an Hand der von der Bw. vorgelegten Rechnungen im Arbeitsbogen aufgelistet.

Lt. Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes wurden die bisher erklärten Entgelte um jene Beträge erhöht, die sich aus den bisher nicht in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufen bei der X.AG – unter Zugrundelegung eines durchschnittl. Rohaufschlages (bei alkoholischen Getränken 3,3, bei alkoholfreien Getränken 5,5) – ergaben. Im Zuge der laufenden Prüfungs-

handlungen seien dem steuerlichen Vertreter Excel-Tabellen übergeben worden, aus denen alle Details bezügl. der bisher nicht erfassten Wareneinkäufe bei der X.AG ersichtlich waren.

Lt. Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes war die Buchführung noch aus folgenden Gründen mangelhaft und somit eine Schätzungsberichtigung gegeben: Die Ermittlung der Tageslösungen sei durch einen Kassasturz erfolgt. Grundaufzeichnungen dazu seien nicht geführt bzw. nicht aufbewahrt worden. Der tatsächliche Eigenverbrauch sei ebenfalls nicht aufgezeichnet worden. Die Bestände der Inventuren der Jahre 1995 und 1996 seien teilweise unrichtig erfasst worden. Dazu wurde auf eine Niederschrift vom 18.6.1999 mit dem Gesellschafter A.R. in Anwesenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers M.R. verwiesen. Hinsichtlich der Inventurbestände im Jahr 1996 und 1997 wurde der Gesellschafter nach dieser Niederschrift befragt, ob zu den jeweiligen Stichtagen tatsächlich 21,5 Fässer Bier auf Lager gewesen seien. Die Antwort lautete: "Nein". Auf Grund der mangelhaften Buchführung bzw. der Tatsache, dass bei Kontrollen bezügl. des Rohaufschlages bei der Produktgruppe Bier große Differenzen zwischen Einzel- und Gesamtbestand festgestellt worden seien, sei seitens der Betriebsprüfung ein Sicherheitszuschlag iHv. 12% auf Getränke und iHv. 10% auf Speisen verhängt worden.

Lt. Tz 24 seien die bisher nicht erfassten Entgelte abzügl. des Schwarzeinkaufes bei der X.AG als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dem Gewinn hinzugerechnet worden.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid wurde mit Schriftsatz vom 5.4.2000 fristgerecht berufen und die erklärungsgemäße Veranlassung beantragt.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Der Betriebsprüfer gehe davon aus, dass die Gesellschaft Schwarzeinkäufe in den geprüften Jahren getätigt habe. Dies stimme nicht, da diese Einkäufe zum Teil von der Fam.R. vorgenommen worden seien und der Rest niemals, weder von der Familie noch von der Bw. getätigten sei. Die Familie stamme aus Bosnien Herzegowina. Ein bereits in Österreich ansässiger Verwandter habe der Familie nach der Flucht zu einem Job verholfen, indem eine GmbH gegründet worden sei. Man habe sich für das Gastgewerbe entschieden, obwohl keines der Familienmitglieder jemals eine solche Tätigkeit ausgeübt habe. Der Flüchtlingstatus habe aus diesem Grund aufgegeben werden können, die Beschäftigung sei gesichert gewesen und die Aufenthaltsbewilligung gewährt worden. Die Pizzeria sei auch ein Kommunikationszentrum für die große Familie gewesen. Dass bei solchen Zusammenkünften auch getrunken worden sei, stehe außer Zweifel. Diese Familientreffen seien allerdings mit dem Geschäft nicht in Einklang zu bringen gewesen. Aus diesem Grund seien die Einkäufe, die nichts mit dem Geschäft zu tun gehabt haben, nicht verbucht worden. Die Familie habe sich den Ge-

tränkeeinkauf bzw. Speiseneinkauf selbst bezahlt. Somit sei für die Bw. keine Notwendigkeit einer Losungsaufzeichnung gegeben gewesen, da es ja davor auch keinen Wareneinkauf gegeben habe. Der sog. Eigenverbrauch sei kein Verbrauch bedingt durch das Geschäft und der damit dort tätigen Personen, sondern ein rein privater Einkauf von Getränken und Lebensmitteln gewesen. Das die Grundaufzeichnungen nicht richtig geführt worden seien, liege auch wohl daran, dass die Betreiber bis dato einer solchen Tätigkeit nicht nachgegangen seien. Die Aufzeichnungen seien täglich geführt worden, man habe den Kassastand am Abend überprüft, die Ausgaben des Tages überlegt und aufgezeichnet und als Differenz mittels Hochrechnung die Lösung eingeschrieben. Diese Vorgangsweise entspreche zwar nicht dem Gesetz, sei jedoch die einzige Möglichkeit gewesen, die tatsächliche Lösung bekanntzugeben. Nach Auffassung der Bw. seien alle Aufzeichnungen und Darstellungen - wie sie in den Lösungen ermittelt worden seien - vorhanden, weshalb es unfair erscheine, sie dafür zu bestrafen, dass sie sich nicht die Mühe gemacht habe, Aufzeichnungen zu führen, wie sie sich der Betriebsprüfer vorstelle. Da der sog. Eigenverbrauch auch nicht über das Geschäft gelaufen sei, sei auch keine Notwendigkeit gesehen worden, diesbezüglich separate Aufzeichnungen vorzunehmen.

Beantragt wurde eine mündliche Berufungsverhandlung und die Einvernahme von Zeugen.

Dazu gab der Betriebsprüfer sinngemäß folgende Stellungnahme ab: Der Einwand, sämtliche "Schwarzeinkäufe" seien von der Familie privat verwendet worden, sei während der Betriebsprüfung nie erhoben worden. Da es bezüglich des Eigenverbrauchs keine Aufzeichnungen gebe, stelle sich die Frage, wie es möglich gewesen sei, festzustellen, dass die "Schwarzeinkäufe" nur bei der Familie Verwendung gefunden hätten und deshalb weder ein Einkauf noch ein Erlös in der Buchhaltung erfasst gewesen sei.

Dazu legte die Bw. folgenden ergänzenden Schriftsatz vor:

Da laufend betont worden sei, man hätte Unterlagen, aus denen diese Einkäufe hervorgingen und die Bw. sowieso keine Chance hätte, diese Unterlagen zu entkräften, habe diese die Betriebsprüfung über sich ergehen lassen. Erst bei der Schlussbesprechung sei ihr die Tragweite der Schwarzeinkäufe bewusst geworden. Bezügl. des Eigenverbrauches sei darauf hingewiesen worden, dass sich die Familie den Getränkeneinkauf bzw. Speseneinkauf selbst bezahlt habe und in weiterer Folge diese Kosten ersetzt bekommen habe. So gesehen könne es weder einen Eigenverbrauch noch einen dazugehörigen Erlös geben. Die Erfassung der Privat-einkäufe sei nie über die Firma durchgeführt worden. Die Ermittlung der Tageslösung habe so stattgefunden wie bereits erläutert, auf Grund dessen anzunehmen, dass sie nicht richtig sei, sei Ansicht der Betriebsprüfung. Der Tagesendbetrag sei um die Ausgaben, die getätigten worden seien, erhöht worden und habe somit den Lösungsbetrag ergeben.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2001 den Vorlageantrag. Darin wiederholte sie einerseits das Vorbringen vom 12.11.2000 und brachte andererseits ergänzend folgendes vor:

Die Betriebsprüfung habe nicht zur Kenntnis genommen, dass es sich bei den Wareneinkäufen nicht um betriebliche, sondern um private Einkäufe gehandelt habe, weshalb auch die Einkäufe nicht in das Rechenwerk aufgenommen worden seien. Es sei nicht betrieblich gekauft, was außerbetrieblich verwendet worden sei. Die Privatperson R. habe dort eingekauft, wo auch die Firma D.GmbH eingekauft habe. Die mangelhaften Aufzeichnungen beständen zwar unzweifelhaft in einigen Bereichen, es sei auch diesbezügl. nie Einwand erhoben worden. Es gäbe jedoch keine nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, womit auch die Höhe des Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt sei. Eine Trennung von privat und betrieblich eingekauften Waren sei durchaus möglich. Die Einkäufe seien nicht Monate vor dem privaten Verbrauch, sondern unmittelbar davor erfolgt. Es sei daher kein Problem, diese Einkäufe "geistig" als privat zu speichern.

Am 11.4.2005 wurde ein Erörterungstermin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage abgehalten. Anwesend waren die Vertreterin des Finanzamtes sowie der seinerzeitige Betriebsprüfer, der steuerl. Vertreter sowie Herr A.R., Sohn des Geschäftsführers M.R. und Gesellschafter. Der steuerliche Vertreter wiederholte das bisherige Vorbringen, nämlich, dass die sogen. Schwarzeinkäufe Einkäufe für Familie und Freunde gewesen seien. Herr A.R. habe eingekauft und mit Geld, das er von Familien und Freunden erhalten habe, bezahlt. Dem gegenüber brachte Herr A.R. nunmehr vor, die Bw. sei in dem System der von der X.AG gesplittet ausgestellten Rechnungen involviert gewesen. Es habe zwei Arten von Lieferscheinen gegeben, nämlich solche mit Name der Firma und solche ohne Name und Kundennummer. Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamtes, wie ermittelt worden sei, welcher Teil der Schwarzeinkäufe nicht privat verbraucht worden sei, antwortete der Gesellschafter: "Dieser Anteil wurde geschätzt." Der Gesellschafter brachte weiter folgendes vor: "Die Aufteilung der Erlöse Speisen und Getränke wurde unrichtig vorgenommen. Es gab pro Jahr fünf bis sechs Lieferscheine der X.AG, die als Letztverbraucherrechnungen gekennzeichnet waren. Von diesen sind ca. 80% in der Buchhaltung erfasst worden."

Vereinbart wurde, dass der steuerl. Vertreter binnen 4 Wochen Unterlagen dahingehend vorlegen werde, dass, wie der Gesellschafter ausführte, 80% der Letztverbraucherrechnungen tatsächlich in der Buchhaltung erfasst worden seien.

Am 27.7.2005 kam es zu einer Besprechung zwischen der Referentin des unabhängigen Finanzsenates, Herrn A.R., Herrn AD A.B. sowie dem steuerlichen Vertreter Herrn L.. Im Zuge dieser Besprechung wurde der in der Berufung gestellte Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurückgezogen. Der steuerliche Vertreter brachte nochmals vor, dass die Schwarzeinkäufe lt. Excel-Tabellen bis auf zwei bis drei Ausnahmen, in der Buchhaltung erfasst seien.

Eine, mit Einverständnis der Bw., stichprobenweise Einsichtnahme in Rechnungen vom 16.3.1995, 13.6.1996 sowie 7.5.1997 ergab, dass Herr R. über Rechnungen bezügl. sog. Weißeinkäufe verfügte. Diese stimmten mit jenen Aufstellungen des Betriebsprüfers überein, in denen dieser während der Betriebsprüfung die in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufe (die sog. "Weißeinkäufe") festhielt. Andere Belege oder Unterlagen, die das behauptete Vorbringen, wonach die Schwarzeinkäufe tatsächlich in der Buchhaltung erfasst worden seien, konnten nicht vorgelegt werden.

Nachdem Herr R. darauf hingewiesen worden war, dass die vorgelegten Unterlagen zur Stützung seiner Behauptung nicht ausreichen würden, brachte dieser vor, dass er die lt. Excel-Tabellen zusätzlichen Lieferungen nie bekommen habe. Dies u.a. aus dem Grund, dass er z.B. nie die lt. Excel-Tabelle vom 16.3.1995 zwei Fässer Bier an einem Tag bekommen habe. Weiters auch deshalb nicht, weil – wie etwa bezügl. der Stichprobe vom 7.5.1997 – es diese Lieferung lt. Excel-Tabelle nicht gegeben haben könne, weil er am 15.5.1997 eine Lieferung mit den gleichen Waren, nämlich Cola, Pago Orange und Zipfer Urtyp bekommen habe. Hingegen ergab die Stichprobe vom 12.6.1997, dass es eine "Weißlieferung" über Zipfer Urtyp gegeben habe, lt. Excel-Tabelle bezügl. Schwarzeinkäufe hingegen eine-zusätzliche-Lieferung über Cola, Almdudler, Pago, Soda und Wieselburger gold. Diesbezügl. brachte Herr R. vor, dass er am 19.6.1997 eine "Weißlieferung" bekommen habe, allerdings stimmt diese lt. vorgelegter Rechnung lediglich bezügl. Cola und Soda überein.

Dem steuerlichen Vertreter wurde das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.2003, Zl. 2001/15/0144 zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung übermittelt, wonach dieser in einem gleich gelagerten Fall die Behauptung, die Letztverbraucherlieferungen seien dem Empfänger nie zugekommen, mit der Begründung zurückwies, dass "Schwarzlieferungen" dann als erwiesen anzunehmen seien, wenn die im EDV-Bestand der X.AG unter der Kundennummer des Empfängers angeführten Barverkäufe mit den unter seiner Kundennummer angeführten, auf Rechnung erfolgten und von ihm verbuchten Lieferungen verknüpft seien und sich darüberhinaus hinsichtlich der offiziellen Lieferungen eine genaue Übereinstimmung mit den Aufzeichnungen des Lieferempfängers ergebe.

Der steuerliche Vertreter fasste das bisherige Vorbringen folgendermaßen zusammen:

Die Schwarzeinkäufe seien nicht durchgeführt worden, die Bw. könne sich nicht erklären, warum ihr diese zugerechnet worden seien. Aus diesem Grund bezweifle die Bw. die Richtigkeit der aus den Excel-Listen getroffenen Aussagen.

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

**1.) Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 1995 bis 1997**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 leg.cit. ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind bei Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stützte die Schätzungsberichtigung darauf, dass die Ermittlung der Tageslosungen durch einen Kassasturz erfolgte, Grundaufzeichnungen nicht geführt bzw. nicht aufbewahrt wurden, der tatsächliche Eigenverbrauch nicht aufgezeichnet wurde, die Bestände der Inventuren der Jahre 1995 und 1996 teilweise unrichtig erfasst wurden und Einkäufe bei der X.AG nicht in der Buchhaltung erfasst wurden. In der Berufung wurden die Buchführungsmängel teilweise nicht bestritten, nämlich, dass Grundaufzeichnungen nicht richtig geführt wurden und die Ermittlung der Tageslösung mittels Kassasturz erfolgte. Weiters wurde im Erörterungstermin vom 11.4.2005 vom Gesellschafter zugegeben, dass die Aufteilung der Erlöse Speisen und Getränke unrichtig vorgenommen worden sei. Hinsichtlich der Feststellung des Betriebsprüfers, dass der Eigenverbrauch nicht bzw. unrichtig aufgezeichnet worden sei und Lieferungen der X.AG an die Bw. teilweise in der Buchhaltung nicht erfasst worden seien, wurde im Berufungsverfahren zunächst vorgebracht, dass diese sog. Schwarzeinkäufe Privateinkäufe der Fam. Rustanbegovic gewesen seien und von dieser auch privat bezahlt worden seien. Eine Aufzeichnung des Eigenverbrauchs sei daher nicht erforderlich gewesen.

Wurde im Vorlageantrag noch vorgebracht, ein Auseinanderhalten der privat einerseits und betrieblich andererseits gekauften Waren sei tatsächlich und "geistig" durchaus denkbar, so wurde im Erörterungstermin über Befragung der Vertreterin des Finanzamtes vorgebracht, dass jener Anteil der Schwarzeinkäufe, die nicht privat verbraucht wurden, geschätzt wurde. Während des Erörterungstermines wurde die bisherige Argumentation der Bw., nämlich, dass es sich bei den Schwarzeinkäufen um Privateinkäufe der Familie gehandelt habe, dahingehend geändert, dass die Bw. sehr wohl in dem System der von der X.AG gesplittet ausgestellten Rechnungen involviert gewesen sei. Es habe zwei Arten von Lieferscheinen, nämlich solche mit Name der Firma und solche ohne Name und Kundennummer gegeben. Relativiert wurde diese Aussage dahingehend, dass nur 20% dieser Letztverbraucherrechnungen

Schwarzlieferungen seien, hingegen 80% der Letztverbraucherrechnungen tatsächlich in der Buchhaltung der Bw. erfasst worden seien.

Die von der Bw. zugesicherten und in der Besprechung vom 27.7.2005 schlussendlich vorgelegten Unterlagen, die diese Behauptung stützen sollten, konnten jedoch den vermeintlichen Nachweis nicht erbringen.

Wie nämlich ein mit Einverständnis der Bw. stichprobenweiser Vergleich der Excel-Tabellen bezügl. Schwarzeinkäufe mit der Aufstellung des Betriebsprüfers bezügl. der in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufe und der von der Bw. nunmehr vorgelegten mit Name, Datum und Lieferadresse versehenen Rechnungen der X.AG ergab, stimmen diese mit der Aufstellung des Betriebsprüfers bezügl. sogen. Weißeinkäufe überein, was auch seitens der Betriebsprüfung nie in Abrede gestellt wurde.

Ein Nachweis für die Behauptung der Bw., nämlich, dass 80% der Letztverbraucherlieferungen tatsächlich in der Buchhaltung der Bw. erfasst worden seien, konnte somit nicht erbracht werden.

Tatsache bleibt daher auch, dass der Eigenverbrauch, der zweifelsohne stattgefunden hat, da das Lokal nach dem Vorbringen der Bw. auch für private Zusammenkünfte der Familie genutzt wurde, nicht aufgezeichnet wurde, und somit ein weiterer die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen rechtfertigender Buchführungsmangel vorliegt.

Tatsache ist auch, dass, selbst wenn 80% der "Letztverbraucherlieferungen" in der Buchhaltung erfasst worden wären, es sich dennoch bei 20% dieser Lieferungen um tatsächliche "Schwarzeinkäufe" handeln würde, die nicht in der Buchhaltung erfasst worden wären und denen auch keine ausgewiesenen Erlöse gegenüberstünden. Nach dem bisherigen Vorbringen seit dem Erörterungstermin war daher von Schwarzeinkäufen in gewissem Umfang auszugehen.

Der Gesellschafter änderte darauf hin während der genannten Besprechung vom 27.7.2005 seine Argumentation dahingehend, dass er jeweils nur eine Lieferung bekommen habe, nämlich die lt. "Weißeinkauf". Die Lieferung lt. "Schwarzeinkauf" könne nicht an ihn erfolgt sein. Dies schließe er daraus, dass er z.B. nie 2 Fässer Bier an einem Tag bekommen habe. Daher könne er auch die anderen Lieferungen nicht zusätzlich erhalten haben.

Dagegen sprechen allerdings die von dr Betriebsprüfung festgetellten hohen Inventurbestände Gegen die Behauptung der Bw., sie habe nie die lt. Excel-Tabellen zusätzlichen Lieferungen erhalten, spricht etwa die Stichprobe vom 7.5.1997, wonach als Weißeinkauf "Almdudler" verbucht worden ist und lt. Excel-Tabelle betreffend eine Schwarzlieferung vom gleichen Tag Cola, Pago Orange und Zipfer Urtyp.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., sie könne sich nicht erklären, warum die sogen. Schwarzlieferungen ihr zugeordnet worden seien, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom

16.12.2003, Zl. 2001/15/0144, zu verweisen. Auch nach dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt gab es Kontrollmitteilungen betreffend die Lieferfirma X.AG, wonach sog. "Graulieferungen" an Kunden erfolgt seien. Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte in diesem Verfahren vor, es müsse sich um einen Fehler in der Liste handeln, die Excel-Dateien seien fehlerhaft. Vom VwGH wurde jedoch die in diesem Verfahren von der belangten Behörde geschilderte Methode der Warenbestellung und Warenlieferung nicht in Zweifel gezo gen. Demnach gründete die belangte Behörde ihre rechtliche Würdigung zu Recht auf die Tatsache, dass die im EDV-Bestand der X.AG unter der jeweiligen Kundennummer angeführten Barverkäufe mit den unter seiner Kundennummer angeführten auf Rechnung erfolgten und von ihm verbuchten Lieferungen verknüpft seien. Diese Praktiken seien in der X.AG durch Zeugenaussagen von Angestellten belegt worden. Hinsichtlich der offiziellen Lieferungen habe sich eine genaue Übereinstimmung mit den Aufzeichnungen des Bf. gefunden.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet diese rechtliche Würdigung des VwGH, dass die Richtigkeit der Excel-Tabellen hinsichtlich der von der Bw. getätigten Schwarzeinkäufe nicht in Zweifel zu ziehen ist.

In diesem Zusammenhang kann auch das Vorbringen der Bw., wonach sie kurz vor oder kurz nach erfolgter Schwarzlieferung über die gleichen Waren Weißeinkäufe getätigt habe, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. das Vorbringen in der Besprechung vom 27.7.2005).

Im Vorlageantrag vom 18.1.2001 bestreitet die Bw. zwar nicht die Mangelhaftigkeit von Aufzeichnungen, jedoch die Rechtmäßigkeit der Höhe des Sicherheitszuschlages. Lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.12.1999 wurde auf Getränke ein Sicherheitszuschlag von 12% und auf Speisen ein Sicherheitszuschlag von 10% verhängt.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Grundsätzlich gehört die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe von Sicherheitszuschlägen zu den Elementen einer Schätzung, denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen – angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen, nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfallen individuell und nach den festgestellten Fehlernängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (vgl. Winter in SWK, Heft 28 vom 1.10.1997).

Von der Betriebsprüfung wurden im gegenständlichen Fall – wie bereits dargestellt – verschiedene Mängel der Buchführung aufgezeigt, die von der Bw. auch nicht bestritten wur-

den. Hinsichtlich des Vorliegens von Schwarzlieferungen, die anhand von der Betriebsprüfung vorliegenden Excel-Tabellen untermauert wurden, änderte die Bw. mehrfach ihre Argumentation, was an der Glaubwürdigkeit ihres Vorbringens erhebliche Zweifel aufkommen lässt.

Brachte die Bw. zunächst vor, sie habe die gegenständl. Lieferungen privat bezogen, so änderte sie ihr Vorbringen in der Folge dahingehend, dass der Großteil der sogen. Letztverbraucherlieferungen tatsächlich in der Buchhaltung erfasst worden sei. Nachdem eine stichprobenweise Überprüfung diese Behauptung nicht stützen konnte, bestritt die Bw. schließlich gänzlich entsprechende Lieferungen zusätzlich zu den sog. Weißlieferungen erhalten zu haben. Dieses Vorbringen kann jedoch – wie bereits dargestellt – durch das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003, ZI. 2001/15/0144, entkräftet werden, sodass die zuletzt von der Bw. aufgestellte Behauptung als reine Schutzbehauptung zu werten ist.

Im übrigen hat der VwGH im Erkenntnis vom 30.5.2001, Zlen. 98/13/0033 und 0034 die Erhöhung von Speisenumsätzen um 10% bzw. 20% als "ohnedies nur eher untergeordnete Prozentsätze" gewertet.

Im Hinblick darauf, dass - abgesehen von den festgestellten und unwidersprochen gebliebenen Buchführungsmängeln – durch das Vorbringen der Bw. im gesamten Berufungsverfahren berechtigte Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Bw. und damit auch an der Erfassung aller Erlöse entstanden sind, ist die Höhe der von der Betriebsprüfung verhängten Sicherheitszuschläge als gerechtfertigt anzusehen.

## **2.) Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend den Zeitraum**

### **1.1.1995 – 31.12.1997**

In diesem Bescheid wurde der Bw. Kapitalertragsteuer iHv. S 131.630,00 für verdeckte Gewinnausschüttungen vorgeschrieben. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH vom 20.9.1983, ZI. 82/14/0273).

Hinsichtlich des der Berufung zu Grunde liegenden Sachverhaltes wird auf die Ausführungen zur Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 1995 bis 1997 verwiesen.

Nach der Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 10.3.1982, ZI. 81/13/0072) sind Erlöse, die im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden haben, bei der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Gewinnausschüttung als Mehrgewinne hinzuzurechnen.

Die Hinzurechnung der bisher nicht erfassten Entgelte, wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.12.1999 dargestellt, erfolgte daher zu Recht.

Wien, am 8. August 2005