

GZ. RV/2196-W/02
RV/2197-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Mag. Robert Posch, Gerald Rada und KomzIR. Friedrich Orth im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Zehetmayer am 28. Oktober 2003 über die Berufung der G GesmbH., vertreten durch Dkfm. Dr. Elisabeth Riha, 3413 Hintersdorf, Am Steinriegel 24, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften Wien, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1995 bis 1997; Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1995-1997; Umsatzsteuer 1998; Kapitalertragsteuer 1995-1998 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die G GesmbH (idF Bw.) wurde mit Vertrag vom 5.9.1991 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art.

Gesellschafter sind F. J. (zugleich Gf.) mit 10% sowie dessen Gattin L. J. mit 90% des Stammkapitals i.H.v. S 500.000,-.

Eine hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 durchgeführte Betriebsprüfung sowie eine Nachschau für den Zeitraum Jänner 1998 bis März 1999 ergab schwerwiegende Mängel u.a. in der Tageslösungsermittlung durch fehlende Paragons sowie nicht erklärbare Mehrfachlosungen. Inventuren seien ohne genaue Bezeichnung aufgenommen, Bestände zusammengefasst als Konvolute bezeichnet worden und Kommissionswaren im Inventurwert enthalten gewesen. Originalaufzeichnungen seien nicht aufbewahrt worden.

Aufgrund dieser Mängel der Grundaufzeichnungen wurde die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen und das Betriebsergebnis geschätzt.

Die Zuschätzung erfolgte durch Umlage nachgewiesener Umsatzverkürzungen auf den gesamten Prüfungszeitraum und wurde mit S 170.900,- (1995), 293.000,- (1996), 273.000,- (1997) sowie 213.200,- (1998) jeweils zuzüglich 20% USt festgestellt. Die Beträge wurden als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und dem Gewinn hinzugerechnet.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer für 1995 bis 1998 sowie im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997.

Für das Jahr 1998 wurde zunächst ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid erlassen. Nach Abgabe der Umsatzsteuererklärung 1998 erging ein mit geringfügigen Änderungen im Bereich der Vorsteuern (Ansatz lt. Erklärung) endgültiger Bescheid.

Gegen obige Bescheide wurde mit Schreiben vom 18.10.1999 bzw. weitgehend inhaltsgleich vom 8.11.1999 form- und fristgerecht Berufung erhoben.

In einem allgemein gehaltenen Teil werden die aus der Sicht der Bw. maßgeblichen Grundzüge des Abgaben-/Prüfungsverfahrens sowie deren mangelhafte Umsetzung aufgezeigt.

Die Bescheide würden bereits vorgedruckte Hinweise enthalten, dass die Begründung dem beiliegenden Prüfungsbericht zu entnehmen sei.

Dadurch entstehe der Eindruck des 'Über einen Kamm Scherens', welcher eine individuelle Behandlung der Abgabensachen vermissen lasse.

Der Bp-Bericht weise lediglich apodiktische Feststellungen auf, die zudem nicht wie vorgeschrieben von der rechtlichen Beurteilung getrennt seien, sodass Feststellung einerseits und rechtliche Beurteilung andererseits nicht unterschieden werden könne.

Der Bp-Bericht weise darüber hinaus keinerlei Beweiswürdigung auf, sodass nicht dargetan sei, aufgrund welcher Beweismittel und warum gerade aufgrund dieser Beweismittel die Behörde ihre Feststellungen treffe und warum sie andere Beweismittel als unzutreffend abtue.

Die Bescheide seien logisch nicht nachvollziehbar und damit unüberprüfbar, sodass sie alleine aufgrund dieses Mangels zur Aufhebung führen müssten.

Die Begründung müsse erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde lege und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelange, dass gerade der von ihr zugrundegelegte Sachverhalt vorliege und gerade dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspreche (VwGH 21.2.1989, 87/15/33; 24.10.1986, 84/17/151).

Die Begründung müsse auch angeben, welche Beweismittel herangezogen worden wären (VwGH 4.7.1974, 1061/73) und welche Erwägungen maßgebend waren, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (VwGH 14.1.1988, 87/16/127) sowie welche Auswertung mit welchen Ergebnissen die Würdigung des Beweismittels ergeben habe (VwGH 16.12.1983 82/17/162).

Die Behörde habe die Erwägungen, die sie veranlasst habe, aufgrund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen (VwGH 29.11.1982, 82/12/79).

Bei Schätzungen gem. § 184 BAO sei insbesondere anzuführen, von welchen Ermittlungsergebnissen die Behörde ausgegangen sei, auf welche Weise sie zu den Ermittlungsergebnissen gelangt sei sowie welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus den Ermittlungsergebnissen gezogen worden seien und welche Erwägungen hierfür maßgebend gewesen seien (VwGH 18.11.1983, 82/17/163).

Dabei müsse die Behörde zur Erreichung des Ziels der Schätzung, der Richtigkeit des Schätzungsergebnisses das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestehe, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hätten, im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 22.6.1983, 83/13/51, 59; 13.12.1985, 84/17/37). Es seien somit nicht nur

alle Tatsachen festzustellen, aus denen sich die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach ergebe und die das angenommene Schätzungsergebnis der Höhe nach rechtfertigen, sondern auch die aktenkundigen oder von der Partei substantiiert vorgebrachten gegen die Schätzung und deren Ergebnis sprechenden Tatsachen.

Dem entspreche der Bescheid samt Prüfungsbericht nicht, weil eine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Abgabepflichtigen völlig fehle.

Insbesondere im Bp-Bericht sei nicht ausgeführt, wieso es gerechtfertigt und geboten sei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle Möglichkeiten von denkbaren Ereignissen 'absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt'.

Auch hier sei die Begründung derart mangelhaft, dass sie wegen fehlender logischer Nachvollziehbarkeit unüberprüfbar sei und daher nicht zur Grundlage der getroffenen Feststellungen dienen könne, aber auch in materiellrechtlicher Hinsicht würden die (nach wie vor aber unüberprüfbar bleibenden) Feststellungen der Bp nicht durchschlagen.

Im Speziellen sei bezogen auf den Betriebsprüfungsbericht angeführt, die Feststellungen

- Paragons würden vielfach auf Groschenbeträge lauten, die täglichen Losungen im gesamten Prüfungszeitraum hingegen seien gerundet;
- die Summen der Paragonverkäufe seien mehrmals höher als die eingetragenen (lt. Kassasturz ermittelten) Tageslosungen;
- In den Paragonblöcken seien vielfach leere Durchschriften, bzw. Paragons würden fehlen;
- Verkäufe seien durch Paragons belegt, lt. Lösungsliste und Kassabuch scheine die Tageslösung mit Null auf

würden nur bisweilen und nicht oftmals auftreten.

Die Feststellung, dass Paragons nicht nur ausgestellt würden, wenn der Kunde dies verlange (da mehrere Paragons mit Original und Durchschlag vollständig ausgefüllt in den Blocks vorgefunden wurden) wurde bestritten. Hiezu müsse festgestellt werden, dass auf Kundenwunsch ausgestellte Paragons in diesen Fällen letztendlich doch nicht mitgenommen worden und im Paragonblock verblieben wären.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die einzelnen Paragons nicht immer mit fortlaufendem Datum versehen worden wären träfe zwar zu, jedoch sei dieser Mangel nur selten aufgetreten.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen im Prüfungszeitraum ein gehäuftes Auftreten von Mehrfachlosungen festgestellt worden wäre, die sich nicht durch besondere betriebliche Strukturen erklären ließen wurde beanstandet, dass nach genauer Prüfung überhaupt keine Mehrfachlosungen in den Aufzeichnungen bestehen würden.

Zum Kassabuch sei von der Bp. festgestellt worden, dass eine Rückrechnung der Tageseinnahmen anhand der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen nicht möglich sei, weil Anfangs- und Endkassastand, Barausgänge und Einlagen nicht aufgezeichnet werden würden.

Dem halte die Berufung entgegen, dass die Ermittlung der Tageslosung möglich sei. Die Tageseinnahmen würden jeden Tag per Kassasturz festgestellt, in die Losungsliste geschrieben und sodann in einer Stahlkassette zu Hause aufbewahrt werden. Die Tageskassa im Geschäft (mit konstantem Wechselbetrag, der immer in der Tageskasse verbleibe) sei nicht mit der Stahlkassette ident. Seien Lieferantenrechnungen zu bezahlen und würden sie den Stand der Tageskasse übersteigen, würden sie am nächsten Tag von den Mitteln der zu Hause gelagerten Stahlkassette bezahlt.

Stricherlisten sowie Preislisten wie von der Bp. gefordert seien nirgendwo codifiziert.

Zu den beanstandeten Inventuren wurde bemerkt, es gebe keine Hilfsaufzeichnungen, die vorgelegt werden könnten. Nirgendwo sei festgehalten, dass Artikelnummer, Beschreibung, Farbe etc. in Inventuren enthalten sein müssten. Soferne Waren mit Konvolut bezeichnet werden seien so deshalb, weil es sich um Waren gleicher Art, die als solche auch vom Großhandel geliefert und bezeichnet worden wären, gehandelt habe.

Kommissionsware sei nie in die Inventur aufgenommen worden.

Zu dem, von der Bp. beanstandeten Fehlen von Preislisten sei zu sagen, dass es in so gut wie keinem Einzelhandelsunternehmen Preislisten gäbe. Vorhanden gewesen seien genau bepreiste Waren mittels Preisschildern wovon sich die Betriebsprüfung habe überzeugen können.

Der durchschnittliche Rohaufschlag der dort aufgezeigten Preise von ca. 50% sei aus den Bilanzen verifizierbar. Es seien keinerlei Hilfsaufzeichnungen vernichtet worden, weil keine benötigt worden seien. Diese Behauptungen seitens der Betriebsprüfung seien falsch.

Die Inventurerstellung sei schriftlich ausreichend dargelegt und im Bericht auch enthalten.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Zu obiger Berufung nahm die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 3. Oktober 2000 Stellung.

Der Betriebsprüfungsbericht würde die gesammelte Begründung aller auf Grund der Betriebsprüfung zu erlassenden Bescheide darstellen. Durch den auf den automatisiert erstellten Bescheiden angeführten Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht würde dieser zur Begründung werden.

Nach ständiger Judikatur des VwGH müsse die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt habe und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt sei, dass dieser Sachverhalt vorliege und dem Tatbestand der angewendeten Norm entsprechen oder nicht entsprechen würde (VwGH 21.2.1989, 87/15/0033).

Diesem Erfordernis entspreche der vorliegende Betriebsprüfungsbericht. Der Verweis in den Bescheiden auf den Bericht als Begründung dieser Bescheide sei daher ausreichend und zulässig.

Der behauptete Begründungsmangel werde daher zurückgewiesen.

Zu den Ausführungen der Bw., dass bestimmte Feststellungen die Paragons betreffend nur bisweilen und nicht oftmals auftreten würden wurde bemerkt, dass die Aufsummierung der Paragons mehrmals höhere Tageslosungen als die im Kassabuch eingetragenen und angeblich durch Kassasturz ermittelten ergeben habe. Alleine diese Tatsache würde genügen, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen und die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigen.

Da die Kassenabstimmung das einzige Instrument zur Ermittlung der Erlöse darstelle, wider spreche die Annahme, dass nicht nur die nachgewiesenen nicht verbuchten bzw. unvollständigen Vorgänge, sondern darüber hinaus weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien, nicht den Denkgesetzen.

Bei der Behauptung der Bw., dass Lösungslisten, Kassabuch und Kassakonto ein stimmiges System bilden würden, sei auf die Paragons vergessen worden. Nach ständiger Judikatur des VwGH seien schwere formelle Buchführungsmängel, die vor allem bei wiederholten Auftreten zu einer Schätzung führen, wiederholte Differenzen zwischen den Eintragungen in den Aufzeichnungen (Lösungslisten) und dem Inhalt der Belege (Paragons) (VwGH 6.3.1985, 84/13/0235).

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass Paragon durchschriften fehlen, sich in den Paragonblöcken leere Durchschriften befinden würden bzw. Verkäufe mit Paragons belegt seien obwohl Tageslosungen mit S Null aufscheinen würden.

Das Prozedere der Losungsermittlung der Bw. sei daher im Prüfungszeitraum in Frage zu stellen.

Zur Inventurerstellung wurde darauf verwiesen, dass die genaue Bezeichnung der Artikel nicht angeführt sei und z.B. sämtliche Stoffe lediglich mit 'Stoff' deklariert worden seien. Bestände bestimmter Art seien zusammengefasst als 'Konvolute' in der Inventur mit gerundeten Preisen ausgewiesen worden (Stoffkonvolute, Wollkonvolute, Kurzwarenkonvolut usw.) und Komissionswaren (der BB GesmbH) im Inventurwert enthalten gewesen.

Zur Kommissionsware werde festgehalten, dass die Bw. von der BB GesmbH 444 Stück Hemden a S 35 im Gesamtwert von S 15.540,- als Kommissionsware übernommen habe. Am Beleg sei das Wort 'Rechnung' deutlich durchgestrichen und mit Großbuchstaben Kommissionsware vermerkt worden. Diese Kommissionsware würde am gleichen Tag als Kassaausgang ihren Niederschlag finden - wodurch Inventur und Kassabuch falsch seien, da in der Inventur per 31.12.1997 410 Hemden mit einem Wert von S 14.350,- und per 31.12.1998 noch 227 Hemden vorrätig wären.

Die steuerliche Vertreterin Dr. Riha selbst habe in einem Schreiben angegeben, dass Kommissionsware erst ab 1999 angenommen worden wäre und nicht in der Inventur aufscheinen dürfe. Da auch die Bw. einen beträchtlichen Mangel darin sehe, wenn Kommissionsware im Inventurwert enthalten sein sollte, würde damit die Feststellung der Bp. bestätigt.

Die Prüfungsfeststellungen seien schriftlich und mündlich mit der steuerlichen Vertreterin ausführlich erläutert und besprochen worden. Die Umsatzhinzuschätzung sei im Hinblick auf das Gesamtbild des vorhandenen Rechenwerkes prozentuell erfolgt, wobei sich die Höhe der Zuschätzung am unteren Ende der möglichen Bandbreite befunden habe.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 6. Dezember 2000 eine Gegenäußerung zu obiger Stellungnahme ein.

Wiederholt würde festgestellt, dass der Bp.-Bericht keinerlei Beweiswürdigungen enthalte was notwendig sei, um die getroffenen Feststellungen nachvollziehen zu können. Es würden die Erwägungen fehlen, aus denen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass der von ihr behauptete Sachverhalt vorliege.

Beispielsweise würde aus den Feststellungen die fehlenden Paragondurchschriften betreffend der Schluss gezogen, dass die Kassengebarung im Prüfungszeitraum zu verwerfen und das Prozedere der Losungsermittlung in Frage zu stellen sei. Erwägungen darüber, wieso die Kassengebarung zu verwerfen sei, würden fehlen.

Zur Kommissionsware werde im einzelnen ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Lieferung des Kommittenten an den Kommission keine Buchung durchgeführt würde. Eine solche habe zum Zeitpunkt des Verkaufes zu erfolgen.

Es werde eingeräumt, dass die Verbuchung der Kommissionsware möglicherweise falsch gewesen sei was jedoch nicht bedeute, dass die Ware nicht vorhanden gewesen sei, zumal auch die Umstände der Falschverbuchung im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens aufgeklärt worden wären.

Zu den Feststellungen der Bp., dass die Berufungsschrift auf die nach Meinung der Bw. geringfügig fehlerhaften Paragons vergessen hätte wurde ausgeführt, dass entsprechende Abweichungen eher selten auftreten würden und ihnen eine untergeordnete Bedeutung zukomme. Die Betriebsprüfung habe die Abweichungen maßlos überzeichnet und als Mitbegründung für die hohen Hinzuschätzungen genommen.

Es seien keinerlei Grundaufzeichnungen vernichtet worden. Die Inventur werde gemessen, gezählt, gewogen und in die vorbereiteten Listen eingetragen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 1. Februar 2001 betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997, Umsatzsteuerbescheid 1998 sowie Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 1995-1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Wiederaufnahme wurde zunächst darauf hingewiesen, dass – gegebenenfalls - Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden könnten (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO § 93, Tz. 16).

Zum Beschwerdepunkt, die Bescheide enthielten vorgedruckte Begründungen, die auf den Prüfungsbericht verweisen würden, wurde ausgeführt, dass diese Vorgangsweise zulässig wäre (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO § 93 Tz 15).

Zur Rüge, der Prüfungsbericht enthalte keine ausreichende Begründung, insbesondere sei die Tatsachenfeststellung nicht von der rechtlichen Würdigung zu unterscheiden wurde erläutert, dass, soferne die Wiederaufnahme des Verfahrens betroffen sei, aus den Ausführungen in

Tz 15 des Prüfungsberichtes klar ersichtlich sei, dass die dort aufgezählten formellen Mängel eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege erforderlich gemacht hätten.

Es sei auch klar zwischen Sachverhaltsfeststellungen und rechtlicher Würdigung unterschieden worden. Die Bw. bringe nicht vor, wodurch sie gehindert worden wäre, zu den Fakten, die unschwer als neu hervorgekommene Tatsachen i.S.d. § 303 Abs. 1 lit b BAO zu erkennen gewesen wären, Stellung zu nehmen und diese Feststellungen allenfalls durch geeignete Vorbringen zu entkräften. Eine Zitierung jener gesetzlichen Bestimmungen, auf die sich Bescheide der Abgabenbehörden stützen würden, sei vom Gesetz nicht gefordert (§ 93 BAO) (VwGH v. 20.10.1999, 93/13/0063).

Zum Beschwerdepunkt, es fehle die Beweiswürdigung und die Ausführung, weshalb die Betriebsprüfung von mehreren Möglichkeiten eine bestimmte als erwiesen annehme und andere ausschließe wurde vermerkt, dass die Ansicht, die Behörde habe keine Erwägungen getroffen weshalb die Kassengebarung zu verwerfen gewesen sei, nicht geteilt werden könne. Wenn festgestellt werde, dass die Summe der in den ausgestellten Paragons ausgewiesenen Beträge höher sei als die Tageslösung und zu diesem Mangel weitere hinzutreten würden, so ergäbe sich daraus aufgrund des § 184 BAO eine Berechtigung zur Schätzung.

Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung:

Nach Darstellung der maßgeblichen Bestimmungen der BAO §§ 131 Abs 1 Z. 2; 124;125 wurde ausgeführt, dass auch Ritz in seinem Kommentar zur BAO (§131, Tz. 11) betone, dass bestimmte Vorgänge - nämlich Bareingänge und Barausgänge - in geeigneter Form täglich festgehalten werden sollten. Gemäß § 131 Abs 1 Z 5 BAO müssten die zu Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich sei.

Diesen Ansprüchen würde die Buchhaltung der Berufungswerberin nicht genügen. Ihre Aufzeichnungen würden lediglich den als 'Tageslösung' bezeichneten Kassaendbestand eines Tages sowie 'Ausgaben' enthalten.

Nachdem Tageskasse und Stahlkasse nicht ident seien, müssten Ausgaben die aus der Stahlkasse beglichen als Einlagen im Kassabuch aufgezeichnet werden, weil sonst keine Rückrechnung auf die Tageseinnahmen möglich wäre.

Nach Wiedergabe der Ausführungen in der Berufungsschrift komme die Behörde zu folgenden Überlegungen:

Während Tageslosungen kaum den Betrag von S 7.000,- übersteigen würden, kämen immer wieder Ausgaben i.H.v. S 10.000,- bis S 20.000,- vor. Dies bedeute, dass entweder gerade an Tagen mit hohen Ausgaben auch höhere Einnahmen zur Begleichung der Ausgaben erfolgt seien oder dass diese Ausgaben aus der Stahlkassette die zu Hause gelagert werde, erfolgen würden. In diesem Fall hätten jedoch, die Bw. habe selbst darauf hingewiesen, dass sich die Stahlkassette zu Hause befindet, diese Beträge als Einlagen im Kassabuch aufgezeichnet werden müssen. Dies sei nicht erfolgt. Somit sei im Hinblick auf die fehlende Überprüfbarkeit der Betriebseinnahmen die Schätzungsberechtigung i.S.d. § 184 BAO gegeben (vgl. VwGH v. 21.5.1997, 96/14/0086).

Zu Paragons:

Zu den Vorwürfen der Bw. die Abweichungen bei den Paragons würden nur geringfügig und selten auftreten und wären überschätzt worden wurde angeführt, dass die Betriebsprüfung im Zeitraum 1/1995 bis 3/1999 in 40 Fällen Abweichungen von Erlösen aus Paragons, die höher gewesen wären als die deklarierten Tageslosungen hätte feststellen können. Die Differenzen seien nicht geringfügig und würden sich zwischen S 20,- und S 3.003,- pro Tag belaufen. Die Summe der Differenzen liege bei S 28.450,- die durchschnittlich nachgewiesenen Abweichungen lägen somit bei S 711,-/Tag. Gemessen an den eingetragenen Tageslosungen (meist zwischen S 2.000,- bis S 6.000,-) würde es sich um 10%-30%ige Abweichungen handeln.

Bedenke man, dass laut Angabe der Bw. die Paragons nur dann ausgestellt worden seien, wenn der Kunde dies wolle, so lasse dies noch auf erheblich höhere Umsatzverkürzungen schließen.

Zur Kommissionsware:

Dem Einwand der Bw., dass Kommissionsware nicht in die Inventur aufzunehmen sei, würde gefolgt. Es liege daher an der Bw. zu erklären, warum sie Kommissionsware vom 29.7.1997 (444 Hemden) nachfolgend in die Inventur per 31.12.1997 (410 Stück) und in die Inventur zum 31.12.1998 (227 Stück) aufgenommen habe.

Die Schätzungsberechtigung ergäbe sich bereits aus den von der Betriebsprüfung festgestellten, schwerwiegenden Mängeln.

Darüber hinaus würden über den Vermögenszuwachs der Gesellschafter und der Bestreitung ihrer laufenden Lebenshaltungskosten Erklärungen vorliegen, die nicht der täglichen Lebenserfahrung entsprechen würden. So würden laufende Gesellschaftereinlagen durch Kredite des Bruders des Geschäftsführers finanziert, ein weiterer Kredit mit 10 Jahren Laufzeit über

S 800.000,- sei vom Sohn eines Cousins gewährt worden und Kreditraten bei der G sollten vom in Rumänien unternehmerisch tätigen Sohn des Geschäftsführers bzw. von Mitteln einer Erbschaft (die aus 7 Schmuckstücken bestand) finanziert worden sein.

Im vorliegenden Fall seien Sicherheitszuschläge i.H.v. 1995 17%, 1996 30%, 1997 25% und 1998 20% auf den jeweils erklärten Umsatz verhängt worden.

Die Höhe der jeweiligen Sicherheitszuschläge ergäbe sich aus einer Kombination der Anzahl der in den betreffenden Jahren aufgetretenen Fälle in denen die Paragonsummen höher als die eingetragenen Tageslosungen gewesen seien sowie der Höhe der dabei festgestellten Differenzen.

In Anbetracht dessen, dass die festgestellten Paragonsummen bis zu 100% ausgemacht hätten (bei Tageslösung S 0,-) und im Hinblick auf die Ausführungen zu den Paragons erscheine ein Sicherheitszuschlag von bis zu 30% ohne weiteres logisch und nachvollziehbar.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schreiben vom 8 März 2001 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Zunächst wird hinsichtlich der Begründung der Berufungsvorentscheidung, nach der es zulässig sei, bei der Begründung der Bescheide auf den Bp-Bericht zu verweisen festgestellt, dass der hiebei erwähnte Literaturverweis auf den BAO-Kommentar von Ritz mangelhaft sei und dieser keinen derartigen Hinweis enthalte.

Sollte der Bp-Bericht dennoch zu Zwecken der Bescheidbegründung als zulässig erachtet werden, müsse der Bp-Bericht eine dem Gesetz entsprechende Begründung aufweisen. Dies ergäbe sich einerseits aus § 93 BAO, andererseits gebiete aber auch Pkt. 5.8.2.3.1 der Dienstanweisung Betriebsprüfung, dass festgestellte Tatsachen knapp, übersichtlich gegliedert und sachbezogen darzustellen seien.

Pkt. 5.8.2.3.2. der Betriebsprüfungsrichtlinien bestimme, dass unmittelbar nach der Sachverhaltsdarlegung die rechtliche Würdigung erfolgen müsse. Dabei sei der Sachverhalt einem in den Abgabenvorschriften normierten Sachverhalt einzuordnen.

Unrichtig sei daher, wenn in der Berufungsvorentscheidung behauptet werde, eine Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen auf die sich Bescheide von Abgabenbehörden stützen würden, seien vom Gesetz nicht gefordert. Dies widerspreche den Richtlinien.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde darauf verwiesen, dass die angeblich als Begründung des Bescheides anzusehende Ausführung im Betriebsprüfungsbericht zu Tz 30

sich darin erschöpfe, die Wiederaufnahme des Verfahrens formelhaft lediglich unter Zitierung des Gesetzestextes zu begründen was unzulässig sei.

Zur Kassa:

Was die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung betreffen würde, wurde das System zur Erfassung der Barbewegungen dargestellt.

Die Kassa befindet sich tagsüber in einer Eisenkassette in den Räumlichkeiten des Geschäftes und sei von der Tageskassa, aus der die täglichen Ein- und Ausgaben getätigt würden getrennt. Ein geringer fixer Betrag (Wechselgeld) verbleibe ständig in dieser Tageskasse. Am Ende des Tages würden die Tageseinnahmen ermittelt, die sich aus Kassasturzbetrag plus bezahlte Rechnungen abzüglich fixem Wechselbetrag ergäbe. Dieser Betrag würde unmittelbar in die Losungsliste eingetragen und in die Eisenkassette eingelegt. Der Kassastand ergäbe sich aus Tageslosungen, Ausgaben sowie dem Übertrag aus Vortagen. Reiche der Geldbetrag der Tageskasse zur Bezahlung von Ausgaben nicht aus, werde er vom Kassastand getätigt. Es sei kein einziger negativer Kassastand nachweisbar.

Die geschilderte Vorgangsweise verstöße nicht gegen das von der Bp. angeführte Erkenntnis des VwGH v. 21.5.1997, 96/14/0086, das einen anderen Sachverhalt betreffe.

Zu Paragons:

Die lt. Bp. ermittelten Abweichungen zwischen Tageslosungen und Erlösen lt. Parago würden bestätigt. Die Umsatzdifferenz zwischen den Abweichungen i.H.v. S 28.400,- und den im Vergleichszeitraum 1/95 bis 3/99 erklärten Umsätzen i.H.v. S 5.317.048,40 ergäbe eine Umsatzdifferenz für diesen Zeitraum i.H.v. 0,535%. Auch diese Relationszahl wäre einer Würdigung zu unterziehen, die die Geringfügigkeit der Umsatzdifferenzen aufzeige.

Aufbauend auf der Verhältniszahl von S 711,- Abweichungen pro Tag Umsatzdifferenz unterstelle die Behörde durch Umlage der Umsatzdifferenzsumme, dass jeden Tag falsche Paragons ausgestellt worden wären und gelange somit zum mathematisch/statistisch völlig unhaltbaren Schluss, dass sich daraus noch viel höhere Umsatzverkürzungen ergäben hätten.

Zur Kommissionsware:

Hiezu würde nunmehr angegeben, dass der Ankauf der Hemden tatsächlich sofort erfolgt sei. Der Lieferant (BB GesmbH) habe irrtümlich (missverständlich) Kommissionsware auf die Rechnung geschrieben da man ursprünglich über ein Kommissionsgeschäft telefonisch verhandelt, sich jedoch schließlich auf ein Bargeschäft geeinigt habe.

Wie die Berufungswerberin dargelegt habe, würden lediglich Ordnungswidrigkeiten geringeren Ausmaßes vorliegen, die einen weit geringeren Schätzungsbeitrag als den seitens der Behörde gewählten rechtfertigen würden. Dies sei 1995 ca. 5%, 1996 7%, 1997 6% sowie 1998 5% Sicherheitszuschlag auf den erklärten Umsatz.

Es sei weiters moniert worden, dass Erklärungen über den Vermögenszuwachs und die Mittel zur Lebensführung der Gesellschafter gegeben worden seien, die den täglichen Lebenserfahrungen widersprechen würden.

Hierzu sei zu sagen, dass sich sämtliche Erklärungen auf Kredite von Verwandten stützen würden die dokumentiert worden seien und auch ein Verzeichnis von Erbstücken vorgelegt worden sei, dass in Österreich der Erbschaftssteuer unterzogen worden sei.

Zum Gesamtsachverhalt sei zu sagen, dass es nicht österreichisch-mitteleuropäischen Erfahrungen entspreche, wenn nahe Verwandte einander finanziell derart unterstützen würden, dies gelte jedoch nicht gleichermaßen für das durch Jahrhunderte hindurch verfolgte Ostjudentum, wo derartige Unterstützungen und gegenseitige Hilfeleistungen gegeben würden.

Der Bw. wurde in der Folge von Seiten der Abgabenbehörde II. Instanz ein Vorhalt vom 25. September 2002 zugestellt. Ausgangspunkt war im wesentlichen der aus der Sicht der Behörde ungeklärte Vermögenszuwachs der Bw. Hiezu wurden Fragen zur Erbschaft der Gesellschafterin L. J., dem Darlehensvertrag der G, der Mieteinkünfte von L. J. aus Moskau, des Darlehens des Sohnes V. J. sowie des Bruders von F. J., M. J., des Darlehens des Verwandten A. L., des Darlehens der M GesmbH (Gesellschafter A. L.), der Mieteinkünfte von F. J. sowie der Forderungen der Bw. an die A. GesmbH ('Nachfolgegesellschaft' der Bw.) gestellt. Weiters wurde um Aufklärung der Lebenshaltungskosten der Gesellschafter der Bw. ersucht. Das gehäufte Auftreten von Mehrfachlosungen wurde anhand von Beispielen konkretisiert und auf die statistische Wahrscheinlichkeit ihres Auftretens hingewiesen.

Weitere Fragen betrafen einzelne im Bp.-Bericht nicht angeführte Feststellungen. So wurde einem Lieferanten der Bw. der S. OHG lt. dessen Buchhaltung ein Betrag zur Begleichung einer Forderung bezahlt, im Kassabuch der Bw. findet sich keine korrespondierende Buchung. Desgleichen wurde 1997 Kaffee eingekauft und Teile davon bis 1998 in die Inventur aufgenommen, laut Umsatzsteuererklärungen dieser Jahre jedoch keine Umsätze mit ermäßigten Umsatzsteuersatz erbracht. Der Bw. wurde weiters zur Kenntnis gebracht, dass bei Einsichtnahme in die Buchhaltung der BB GesmbH festgestellt worden sei, dass diese keine Verbuchung des fraglichen Kommissionsgeschäftes vorgenommen habe und so von

Seiten der BB GesmbH offensichtlich (entgegen der abschließenden Darstellung der Bw.) vom Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes ausgegangen worden sei.

Am 28. Jänner 2003 brachte die Bw. den schriftlichen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ein.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 wurde der Vorhalt der Behörde vom 25. September 2002 teilweise beantwortet. Die Lebenshaltungskosten der Gesellschafter auf Basis des Jahres 2003 wurden näher dargestellt. Die angeführten Mehrfachlösungen könnten bestätigt werden, müssten jedoch als sehr gering bezeichnet werden.

Zur Inventur wurde angeführt, dass der Einkaufswert sowie die Zuordnung der Waren aus dem Gedächtnis zum Einkaufspreis bzw. durch Einblicknahme in die Einkaufsfakturen vor Ort am Tag der Inventuraufnahme bestimmt werde. Der mit dem Geschäft befasste Personenkreis kenne den Preis. Zur Divergenz der Verbuchung der Geschäfte mit jener der S. OHG wurde angegeben, dass es sich hiebei um einen Fehler der S. OHG handeln müsse. Wenn Kaffeeverkauf nicht mit 10% versteuert worden sei, so sei der entsprechende Umsatz unter den 20%igen Erlösen zu suchen und der Verkauf somit profiskalisch verbucht worden.

Zur Kommissionsware wurde angegeben, dass es sich für den Fall, dass die Bücher der BB GesmbH keine korrespondierende Buchung aufweisen würden, um ein Missverständnis der BB GesmbH handle.

In einer Besprechung vom 6. Februar 2003 wurde den steuerlichen Vertretern der Bw. neben allgemeinen Erläuterungen zum Vorhalt vom 25. September unter anderem Unterlagen zu Abfragen des Kreditschutzverbandes hinsichtlich der Firmen T bzw. AO mit Sitz in Moskau vorgelegt, mit denen L. J. Mietverträge abgeschlossen hatte. Die AO fand sich weder im Handelsregister noch in öffentlichen Nachschlagewerken. Des weiteren wurde eine vollständige Aufstellung der während des gesamten Prüfungszeitraumes auftretenden Doppellosungen übergeben.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2003 wurden Fragen des Vorhaltes vom 25. September 2002 ergänzend beantwortet bzw. Unterlagen beigebracht.

Hinsichtlich der Erbschaft aus Israel wurde festgestellt, dass es für den Verkauf der Schmuckstücke in Israel (über rd. S 2,4 Mio) keine Rechnungen gäbe, ein bei Privatgeschäften üblicher Umstand.

Vorgelegt wurden ein Schulschein sowie eine Pfandbestellungsurkunde der G über das Darlehen i.H.v. S 1,2 Mio.

Der belegmäßige Nachweis über die Rückzahlung des Darlehens der G bis Mai 1995 durch den Sohn V. J. sowie danach aus der Erbschaft würde noch erstellt und sodann vorgelegt. An den Sohn sei bislang nichts zurückgezahlt worden, eine Aufstellung werde noch erstellt.

Ein Nachweis der AO aus Moskau würde nachgereicht. Auf die Frage, warum sich die Unterschrift von A. L. auf dem Mietvertrag T befindet obgleich dieser keine Funktion in der Firma bekleide, werde voraussichtlich bis März 2003 Stellung genommen.

Zu den Moskauer Mietverträgen wurde weiters bekanntgegeben, dass es sich bei dem nachgewiesenen Zahlungseingang vom 10.6.1994 über \$ 10.919,- um eine Teilzahlung handle. Der Restbetrag (\$ 133.081,-) sei bar eingegangen, der Mietvertrag mündlich gekündigt worden. Abgabenbescheide aus Moskau könnten nicht vorgelegt werden, nachdem sie in Verstoß geraten und von der russischen Behörde nicht wieder ausgefolgt würden.

Zu den Dividendausschüttungen des Sohnes wurde dargetan, dass der Zahlungsfluss an die Eltern bar erfolgt sei. Eine Bestätigung, nach der seit 1998 keine Dividenden in ausländischer Währung mehr geflossen sei, werde ebenso nachgereicht wie eine Stellungnahme zu den Beteiligungen des Sohnes.

Zum Darlehen von A. L. über S 800.000,- wurde bekanntgegeben, dass noch nichts zurückgezahlt worden sei und eine Verlängerung des Darlehens ab Jänner 2004 überlegt werde. Die Begründung für diese Vorgangsweise sei in der engsten Verwandtschaft zu suchen.

Zum Darlehen der M. GesmbH über S 700.000,- wurde angeführt, dass die Rückzahlung aus den Mitteln der Vermietungserlöse aus Moskau stammen würden.

Zu den bislang nicht erklärten Mieteinkünften von F. J. aus der Vermietung des Geschäftslokales an die Bw. wurde dargelegt, dass es keine Mietverträge gäbe. Das Konto Miet- und Pachtaufwand für die Jahre 1995 bis 1999 werde ebenso nachgereicht wie der Mietvertrag zwischen dem Vormieter (E) und der Bw. Die Beantwortung weiterer Fragen des Vorhaltes wurde bis 31.3.2003 in Aussicht gestellt.

Mit weiteren Schreiben vom 8. April 2003 sowie vom 17. April 2003 wurden Unterlagen beigebracht, aus denen hervorgeht, dass die rumänischen Gesellschaften an denen der V. J. beteiligt war, ab 1998 Verluste erwirtschafteten bzw. ab 2000 keine Geschäftstätigkeit mehr entfalteten. Ein Handelsregisterauszug der M. GesmbH wurde vorgelegt.

In der am 28. Oktober 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden im wesentlichen die bisherigen Vorbringen wiederholt.

Der Senat hat erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192).

Den Bescheiden der Jahre 1995 bis 1997 ist zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist.

Der Bp. Bericht vom 2.9.1999 verweist gem. Tz. 30 auf die in den Tz. 16-20 (Umsatzsteuer) bzw. Tz. 22-27 (Körperschaftsteuer) dargestellten Wiederaufnahmsgründe. Ein weiterer Verweis führt zu den unter Tz. 15 dargestellten Buchführungsmängeln.

Die festgestellten Mängel (z.B. nicht verbuchte Paragons, Mehrfachlosungen, ungenügende Inventuraufzeichnungen) stellen neue Tatsachen dar, die in der Folge zur Vornahme von Umsatz- bzw. Gewinnhinzurechnungen führten. Somit lag für den gesamten Prüfungszeitraum ein Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 Abs. 4 BAO für neu hervorgekommene Tatsachen vor.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Begründungsmangel

Soferne die Bw. wiederholt moniert, die gesetzlichen Bestimmungen auf denen sich der Bescheid stützte seien nicht angeführt worden, ist auf das bereits in der Berufungsvorentscheidung zit. VwGH Erkenntnis vom 20.10.1999 Zl. 93/13/0063 zu verweisen, wonach eine Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen, auf die sich die Bescheide der Abgabenbehörden stützen, vom Gesetz nicht gefordert wird. Zum Hinweis der Bw. auf die Dienstanweisung

Betriebsprüfung Pkt. 5.8.2.3.1 bzw. 5.8.2.3.2. ist zu bemerken, dass sich den zit. Literaturstellen jedenfalls kein Hinweis darauf entnehmen lässt, gesetzliche Bestimmungen seien im Bp. Bericht zu zitieren. Dass der Sachverhalt einem in den Abgabenvorschriften normierten Tatbestand unterzuordnen ist bedeutet nicht zwangsläufig die Zitierung der gesetzlichen Bestimmung desselben. Die Überlegungen der Behörde wurden im Bp.-Bericht ausreichend dargetan.

Gemäß § 8 (2) 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.

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z. 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Schätzung:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO sind, soferne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder errechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen gem. Abs. 1 wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist weiters zu schätzen, 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.

Ziel der Schätzung hat es zu sein, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 10.10.1996, 94/15/0011, 22.4.1998, 95/13/0191).

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28.2.1995, 94/14/0157).

Den Abgabenbehörden steht dabei die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei (VwGH v. 27.4.1994, 92/13/0011; 15.5.1997, 95/15/0093). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160, 22.2.1995, 95/13/0016).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört dabei zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 15.9.1993, 92/13/0004, 26.11.1996, 92/14/0212). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 17.12.1993, 91/17/0196; 26.11.1996, 92/14/0212).

Paragons, Kassabuch

Festgestellt wurde u.a. dass Paragons vielfach auf Groschenbeträge lauten würden, während die täglichen Losungen im gesamten Prüfungszeitraum gerundet seien. Festgestellt wurde weiters, dass die Summen der Paragonverkäufe mehrmals höher als die eingetragenen Kassenlosungen gewesen seien. Vielfach hätten sich leere Durchschriften bzw. Paragons in den Paragonblöcken befunden. An mehreren Tagen seien Paragonverkäufe belegt obwohl die Tageslösung an diesem Tag mit S Null aufscheine. Des weiteren seien die Paragons nicht immer mit laufenden Datum versehen worden.

Laut Aktenlage muss festgestellt werden, dass sich die Bw. mit diesen Vorbringen der Bp. nicht substantiiert auseinandersetzt, sondern vielmehr von 'geringfügigen' Abweichungen spricht. Die von Seiten der Bp. angezweifelte Ordnungsmäßigkeit der Ermittlung der Tageslo-

sungen durch Kassasturz wird bestritten und die theoretische Möglichkeit der Ermittlung richtiger Losungsbeträge näher ausgeführt.

Abgesehen davon, dass sich Berufungsschrift und Vorlageantrag in diesem Punkt teilweise widersprechen, (Tageskasse in der Stahlkassette verbleibt lt. Berufungsschrift zu Hause, weshalb hohe Ausgaben erst am nächsten Tag getätigt werden, laut Vorlageantrag befindet sie sich tagsüber im Betrieb) übersieht die Bw., dass bei der von ihr geschilderten Vorgangsweise der Losungsermittlung über Kassasturz schon anhand der Feststellungen zu den Paragons eine stimmige Losungsermittlung nicht gegeben sein kann. Die laut Bw. bestätigten Paragon-differenzen hätten bei täglicher Ermittlung des Kassenstandes erkannt werden müssen. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.5.1997 96/14/0086 festgestellt hat, hat der Einnahmen-Ausgabenrechner soferne er die Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln erfasst sondern durch Kassasturz bzw. durch Rückrechnung aus Anfangs- und Endbestand ermittelt, täglich den End- und Anfangsbestand, die Barausgänge und die nicht erfolgswirksamen Bar-eingänge zu erfassen.

Dies gilt umso mehr bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, soferne die Tageseinnahmen ausschließlich durch Rückrechnung ermittelt werden.

Die an 40 Tagen nachweislich festgestellten Abweichungen im Prüfungszeitraumes können dabei nicht mehr als geringfügig bezeichnet werden.

Mehrfachlosungen

Schon im Betriebsprüfungsbericht wird auf das Vorkommen von Mehrfachlosungen (gleich hohe Losungsbeträge an verschiedenen Tagen) hingewiesen.

Die Behörde hat, nachdem die Berufungsschrift das Vorliegen von Doppellosungen bestritten hat, im Vorhalt vom 25.9.2002 Beispiele für Doppellosungen angeführt sowie anlässlich der Besprechung vom 6.2.2003 eine vollständige Liste der ermittelten Doppellosungen der Jahre 1995 bis 1997 übergeben. 1995 kam es demnach zum Auftreten von 7 Doppellosungen, in den Folgejahren zu 8 bzw. 9 Doppellosungen. Nach Berechnung der durchschnittlichen Artikelverkäufe pro Tag (rd. 35) wurde aufgezeigt, dass derart gehäufte Doppellosungen nur bei Annahme einer manipulierten Buchhaltung auftreten können. Wenn die Bw. von einem bloß geringfügigen Auftreten von Doppellosungen spricht, ist ihr die statistische Wahrscheinlichkeit des Auftretens von Mehrfachlosungen entgegenzuhalten. (vgl. Erich Huber 'Zum Auftreten von Mehrfachlosungen' SWK 29/1997 S 616; 'Zur Problematik von Mehrfachlosungen' SWK 35/36/1997 S 728).

Inventuren

Die Bp. stellt zu den Inventuren u.a. fest, dass die genaue Bezeichnung der Artikel nicht in der Inventur aufscheinen würde. Z.B. würden 15 Warenbezeichnungen mit 'Uhr' vorliegen, sämtliche Stoffe seien lediglich mit 'Stoff' deklariert. Weiters würden die Bestände bestimmter Waren ohne genaue mengenmäßige Bezeichnung zusammengefasst als 'Konvolute' in der Inventur mit gerundeten Preisen ausgewiesen werden. Kommissionswaren (Hemden der BB GesmbH) seien in der Inventur enthalten.

Wenn die Bw. feststellt, dass nirgendwo festgehalten sei, dass Artikelnummer, Beschreibung, Farbe etc. in Inventuren enthalten sein müssten oder Konvolute deshalb so bezeichnet worden seien, weil sie vom Großhandel auf gleiche Art geliefert und bezeichnet worden waren so übersieht sie, dass gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO die Führung der Bücher so beschaffen sein muss, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Die vorliegenden Inventuren lassen weder eine genaue Zuordnung bestimmter Waren noch die Herleitung ausgewiesener Inventurwerte aus den Anschaffungskosten zu. Zur Verbuchung von Kommissionsware liegen divergierende Aussagen vor. Wurde zunächst von einer möglichen falschen Verbuchung ausgegangen, so wurde in weiterer Folge das Vorliegen von Kommissionsware bestritten. Es habe ein Einkauf vorgelegen. Auf den Hinweis, dass für diesen Fall eine korrespondierende Verbuchung beim Verkäufer unterblieben sei berief man sich auf das Vorliegen eines Missverständnisses.

Schon die festgestellten mehrmaligen Differenzen resultierend aus nicht verbuchten Paragons führen zur Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung gem. § 163 BAO. Diese Feststellung wird durch weitere Unregelmäßigkeiten bei den Inventuren bzw. durch das gehäufte Auftreten von Mehrfachlosungen erhärtet, denen nicht erfolgreich entgegengetreten werden konnte.

Weitere Fälle von Nichtordnungsmäßigkeiten stellen zB. nicht oder falsch verbuchte Kaffeeumsätze sowie die festgestellte Divergenz mit den Buchungsunterlagen einer Lieferfirma der Bw. (S. OHG) dar. Die Schätzungsberichtigung gem. § 184 BAO ist damit unzweifelhaft gegeben.

Schätzungsmethoden

A) Erlösdifferenzen Paragons

Die Betriebsprüfung schätzte die vom Betrieb nicht erklärten Umsätze unter Zuhilfenahme der Differenzen zwischen den Tageslosungen sowie den Paragonumsätzen lt. vorgefundenen Paragons. In 40 Fällen war der Paragonumsatz höher als die erklärte Tageslösung. Die

Betriebsprüfung ermittelte solcherart einen durchschnittlichen Differenzsatz pro Tag und legte diesen Differenzbetrag auf den gesamten Prüfungszeitraum um. Eine zahlenmäßig nicht mehr nachvollziehbare Gewichtung aufgrund der Häufigkeit der in den einzelnen Jahren vorgefundenen Differenzen führte zu nachfolgenden, von der Bp. geschätzten Umsatzverkürzungen in Höhe von S 950.100,- (für den gesamten Prüfungszeitraum).

| | 1995 | 1996 | 1997 | 1-12/1998 |
|--|-------------|-------------|-------------|------------------|
| Zurechnung in öS | 170.900,00 | 293.000,00 | 273.000,00 | 213.200,00 |
| Losungsdifferenzen an Tagen (Anzahl) | 4 | 14 | 10 | 12 |
| Zurechnung in % der erklärten Umsätze | 17,00 | 30,00 | 25,00 | 19,46 |

Die Schätzung nicht verbuchter Geschäftsfälle anhand festgestellter gewichteter Erlösdifferenzen sowie hinzutretender sonstiger Buchführungsmängel stellt eine brauchbare Methode zur Korrektur des Rechenwerkes dar.

Eine nach Jahren und Abweichungen gewichtete Berechnung führt, umgelegt auf die einzelnen Jahre des Prüfungszeitraumes zu einem Gesamtzurechnungsbetrag von S 975.201.- (siehe Tabelle).

| | Abweichung | Tage | Abweichung/Tag | Abweichung bei 300 Tagen/ Jahr |
|-------|------------|------|----------------|-----------------------------------|
| 1995 | 4.859 | 4 | 1.214,75 | 364.425 |
| 1996 | 7.799 | 14 | 557,07 | 167.121 |
| 1997 | 9.761 | 10 | 976,10 | 292.830 |
| 1998 | 6.033 | 12 | 502,75 | 150.825 |
| Summe | 28.452 | 40 | | 975.201 |

Zusätzlich berücksichtigt muss bei obiger Berechnungsmethode werden, dass laut Angaben der Bw. die Tageslosungsbeträge **höher** als die Paragonsummen waren, da es auch Waren gab, die ohne Ausstellung von Paragons verkauft wurden. Zur Berechnung der Differenzen darf somit nicht nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem vorgefundenen geringeren Tageslosungsbetrag und der Paragonsumme herangezogen werden, vielmehr ist im Schätzungsweg ein Zuschlag zu verhängen, da der tatsächliche Tageslosungsbetrag **höher** als die

von der Bp. ermittelten Paragonsummen gewesen sein muss. Ein angenommener Zuschlag in Höhe von 10% würde zu einer errechneten durchschnittlichen Umsatzverkürzung von S 975.201,- * 1,1 = **1.072.721,-** führen.

Aufgrund des Fehlens nahezu jeder Möglichkeit genauere Schätzungsgrundlagen ermitteln zu können sowie der in diesem Zusammenhang festzustellenden mangelnden Mithilfe der Bw. an der Ermittlung des Sachverhaltes musste die Schätzung der Behörde ohne weiterführendes Zahlenmaterial erfolgen.

B) Vermögensdeckungsrechnung

Ein weiterer möglicher Ausgangspunkt für eine Schätzung wird durch die Tatsache begründet, dass bedeutsame Anschaffungen der Gesellschafter der Bw. vorliegen, wobei die Erklärungen über deren Finanzierung einer näheren Überprüfung nicht standhalten. Dies gilt in gleicher Weise für ein Darlehen des Bruders von F. J., mit dem die Liquidität der chronisch defizitären Bw. über Jahre aufrecht erhalten wurde.

Der Geldmittelbedarf der Gesellschafter der Bw. lässt aufgrund nachfolgend erläuterter Feststellungen den Schluss zu, dass ungeklärte Beträge teilweise aus Umsatzverkürzungen der Bw. stammen.

Pkt. 1) Kauf des Geschäftslokales der Bw. in der N-Straße am 10.11.1993 durch F. J.

Der Kaufpreis des Geschäftslokales der Bw. durch dessen Geschäftsführer betrug laut Kaufvertrag S 2 Mio.

Finanziert wurde diese Anschaffung wie folgt:

a) Durch Kredit eines Verwandten (A. L.) über S 800.000,-. Ein Darlehensvertrag vom 14.1.1994 wurde vorgelegt. Laut Vertrag wird dieser Betrag dem Geschäftsführer der Bw. 10 Jahre unverzinslich zur Verfügung gestellt. Der Zahlungsfluss an die Bw. konnte ebenso wenig nachvollzogen werden wie die Frage, aus welchen Mitteln eine Rückzahlung erfolgen soll. Eine Verlängerung der Vertragslaufzeit wird lt. Schreiben überlegt.

b) Ein Hypothekardarlehen bei der G über S 1.200.000,- vom Dezember 1993 mit einer Laufzeit von 10 Jahren. Der Gesamtbetrag der Rückzahlungen betrug incl. Zinsen lt. Prognose per 1993 S 1.756.680,-. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang die Kreditzusage samt Schuldschein und Pfandbestellungsurkunde. Die Darstellung der Zahlungsflüsse durch Vorlage der entsprechenden Konten sowie das laut Kreditzusage geforderte Mietzinsabtretungsangebot der G zur Besicherung des Kredites wurden nicht beigebracht.

Ungeklärt blieb in diesem Zusammenhang, warum F. J. ab dem Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft als deren Eigentümer keine Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft an die Bw. erklärte. Bekanntgegeben wurde lediglich, dass zu den Mieteinkünften von F. J. keine Unterlagen vorhanden seien. Die Rückzahlungen des Hypothekardarlehens für den Zeitraum Jänner 1994 bis Mai 1996 wurde mit einer Übernahme der Zahlungen durch den Sohn von F. J., V. J. erklärt.

Einem Schreiben der steuerlichen Vertretung ist zu entnehmen, dass auf diese Weise Zahlungen für 1994 und 1995 i.H.v. S 175.200,- bzw. 1996 i.H.v. S 73.000,- gesamt S 423.400,- vom Sohn der Gesellschafter übernommen worden seien. Als Nachweis für die Mittelherkunft für den damals nicht in Österreich ansässigen Sohn wurden Unterlagen über Dividendenausschüttungen von zwei rumänischen Gesellschaften (CC, A) an denen dieser beteiligt war, vorgelegt. Nachweise über Zahlungsflüsse der Gelder nach Österreich fehlen. Sie erfolgten laut Bw. bar.

Ab Mai 1996 wären die erforderlichen Mittel zur Rückzahlung des Darlehens der G aus einer Erbschaft von der Mutter der L. J. über ca. S 2,4 Mio. (div. Schmuckstücke) beglichen worden.

In diesem Zusammenhang wurde das Testament sowie eine Schätzung des Wertes der Verlassenschaft vorgelegt und die Erbschaft nach Hinweis der Bp. der Erbschaftsteuer unterzogen.

Fragen der Behörde nach der Art der Realisierung der Schmuckstücke in Israel, dem Käufer, dem erzielten Kaufpreis sowie ein Nachweis des Zahlungsflusses blieben unbeantwortet.

Pkt. 2) Kauf der Eigentumswohnung durch L. J.

Mit Kaufvertrag vom 26. Mai 1994 kaufte die Gesellschafterin der Bw., L. J. eine Eigentumswohnung in 1020 Wien, T-Straße.

Der Kaufpreis betrug S 837.000,-.

Die Finanzierung dieses Geschäftes wurde wie folgt erläutert:

- a) Darlehen durch die M. GesmbH i.H.v. S 700.000,-.

Als Nachweis des Zahlungsflusses wurde ein Kontoauszug von L. J. mit einer Gutschrift über S 700.000,- vorgelegt. Festgestellt wurde in diesem Zusammenhang, dass A. L. Gesellschafter und Geschäftsführer der M. GesmbH war. Ab 1996 wurden von Seiten der M. GesmbH keine Abgabenerklärungen abgegeben und die Gesellschaft mit 17.1.2001 aus dem Firmenbuch gelöscht.

Mit Schreiben vom 2.5.1996 erklärte A. L., am 24.4.1996 S 270.000,- sowie am 2.5.1996 S 600.000,- rückgezahlt bekommen zu haben. Nachweise entsprechender Zahlungsflüsse an die M GesmbH fehlen.

b) Die Begleichung des Restbetrages wurde durch Mieteinkünfte der L. J. aus Moskau erklärt.

L. J. habe eine Liegenschaft in Moskau laut Mietvertrag vom 1. Juni 1994 ab 1. September 1994 von der T um US\$ 69.000,- pro Jahr gemietet und mit einem weitgehend gleichlautenden Mietvertrag am gleichen Tag an die AO um jährlich US\$ 144.000,- vermietet.

Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang neben den Mietverträgen eine Gutschrift der AO vom 14.6.1994 über US\$ 10.967,45 auf das Konto von L. J.

Laut Abfrage des Kreditschutzverbandes ist zwar die T an der angegebenen Adresse bekannt, die AO findet sich jedoch weder im Handelsregister noch in örtlichen Nachschlagewerken oder bei der Telefongesellschaft.

Auf dem Mietvertrag der T findet sich keine Unterschrift der Mieterin (L. J.), die Unterschrift des Vermieters scheint ident mit jener des A. L. zu sein. A. L. erklärte auf diesbezügliche Anfrage, beide Gesellschaften zu kennen aber bei keiner eine Funktion auszuüben.

Laut Bw. seien die restlichen Zahlungen (obzwar lt. Mietvertrag auf ein näher benanntes Konto zu bezahlen) bar eingegangen. Die Kündigung des Mietvertrages sei mündlich erfolgt. Nachweise der Einkünfte in der UdSSR (Abgabenbescheide) seien in Verstoß geraten und mangels Mithilfe der russischen Behörden nicht mehr zu erbringen. Der Zahlungsfluss an L. J. konnte somit nicht nachvollzogen werden.

Pkt. 3) Darlehen des Bruders von F. J.

F. J. erhielt von seinem Bruder M. J. zwischen 1991 und 1998 jährlich Darlehensbeträge unterschiedlicher Höhe, Gesamtbetrag S 1.191.000,-. Laut einem darüber aufgenommenen Notariatsakt hat die Rückzahlung der Darlehensbeträge ab 2004 zu beginnen. Ab diesem Zeitpunkt werden auch 7% Zinsen verrechnet.

Festgestellt wurde hiezu, dass das Darlehen nahezu ausschließlich zur Abdeckung der Verluste der Bw. verwendet wurde. Während die Darlehensbeträge laut Vertrag jeweils zu Jahresbeginn zugezählt wurden, erfolgte die Einlage auf das betriebliche Verrechnungskonto unterjährig wobei die Darlehensbeträge nahezu ident mit dem Saldo der Summe der Entnahmen/Einlagen auf dem Verrechnungskonto waren.

Ein Nachweis des Zahlungsflusses erfolgte nicht. Laut Bw. sei das Geld während des Jahres als 'eiserne Reserve' zu Hause gelagert und zwischenzeitig nicht veranlagt worden. Die Hinweise des Darlehens stelle eine brüderliche Hilfeleistung dar.

Pkt. 4) Forderungen A. GesmbH

Zur vollständigen Darstellung der finanziellen Gebarung der Bw. ist des weiteren die A. GesmbH von Interesse. Diese wurde mit 14.3.2000 von V. J. und L. J. gegründet. Der Standort dieses Unternehmens ist ident mit jenem der Bw. Die A. GesmbH hat ab 1.10.2000 am Standort der Bw. weitergearbeitet. Das vorhandene Warenlager (lt. Rechnung vom 22.12.2000 über S 674.125,76 netto) wurde der A. GesmbH von Seiten der Bw. in Rechnung gestellt, jedoch bis dato nicht bezahlt. Darüber hinaus wurde das Geschäftslokal der A. GesmbH unentgeltlich überlassen. Laut Bw. liegt der Beweggrund darin, dass die A. GesmbH kurz nach deren Gründung einen schweren wirtschaftlichen Stand hatte und der Vater dem Sohn den sukzessiven Aufbau einer Existenz ermöglichen wollte. Warum keine Aufrechnung mit den Forderungen des Sohnes aus der seinerzeitigen Übernahme der Kreditraten G (über S 423.400,-) erfolgte, wurde nicht näher erläutert.

Sämtlichen Erklärungsversuchen betreffend obiger Darlehen/Einkünfte ist gemeinsam, dass sie nur mangelhaft nachgewiesen wurden. In einigen Fällen fehlt ein Nachweis des Zahlungsflusses zur Gänze (behauptete Bargeschäfte), in anderen wurde er teilweise nachgewiesen (Darlehen M. GesmbH). Gemeinsam ist den Erklärungen über die Mittelherkunft überdies, dass die Zuflüsse von Verwandten (Bruder, Sohn, A. L.) oder aus dubiosen Quellen (Mieteinkünfte Russland) stammen, zu denen keine näheren Erklärungen gegeben oder Nachweise beigebracht werden konnten.

Ausgangspunkt für eine den allgemeinen Denkgesetzen entsprechenden Schlussfolgerung waren nachfolgende Überlegungen.

Sachverhalt laut Bw.:

Die Gesellschafter der Bw. kauften ohne über entsprechende Eigenmittel zu verfügen per 1993 das Gesellschaftslokal sowie im Jahr 1994 eine Eigentumswohnung.

Die bis 1994 eingegangenen finanziellen Verpflichtungen auf Rückzahlungen beliefen sich auf:

| Darlehensgeber | Rückzahlungsbetrag | Aufnahmejahr |
|----------------|------------------------------|--------------|
| Darlehen G | S 1.756.680,- (incl. Zinsen) | (1993) |
| Darlehen A. L. | S 800.000,- | (1994) |

| | | |
|--------------------|----------------------------|-------------|
| Darlehen M. GesmbH | S 870.000,- (incl. Zinsen) | (1994) |
| Darlehen Bruder | S 768.000,- | (1991-1994) |
| Summe | S 4.194.680,- | |

Diesen Verpflichtungen standen folgende Zahlungserwartungen gegenüber:

- a) Einkünfte von F. J. aus dem Geschäftsführungsgehalt. Verfügbares Einkommen jährl. rund S 200.000,- netto (aus denen u.a. der Lebensunterhalt der Gesellschafter bestritten werden musste).
- b) mögliche Gewinne aus Geschäften der Bw. wobei von 1991 (Geschäftseröffnung) bis 1993 ausschließlich Verluste i.H.v. gesamt rd. S 475.000,- anfielen.

Die als Erklärung für die Mittelherkunft dargelegten Finanzierungen werden infolgedessen mit Ausnahme des Darlehens der G aus den obengenannten Gründen als Scheingeschäfte gem. § 23 BAO qualifiziert.

Den oben bezeichneten Kaufverträgen wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die sofort bezahlten Geldbeträge (Pkt 1a S 800.000,- bzw. Pkt. 2 S 837.000,-) standen bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge im Eigentum der Gesellschafter der Bw. Begründet wird dies damit, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, finanzielle Verpflichtungen einzugehen deren Abstattung aufgrund der Einkommenssituation aber auch des vorgerückten Alters der Gesellschafter nicht möglich erscheint. Die Rückzahlung der behaupteten Darlehen war aus den erwarteten Einkünften nicht zu leisten. Als Beispiel mögen die gewährten Darlehensbeträge des Bruders angeführt sein, die beginnend mit 2004 bis 2014 also bei einem Alter von F. J. von 74 bis 84 Jahren zur Rückzahlung kämen. Es darf nicht außer Betracht bleiben, dass auch nahe Angehörige bei allem familiären Zusammengehörigkeitsgefühl auf die Rückzahlung gewährter Darlehen nicht verzichten, widrigenfalls eine Schenkung anzunehmen wäre.

Die Erbschaft der Gesellschafterin L. J. (Pkt. 1b) wurde im Zuge der Betriebspflege zur Erklärung der fehlenden Finanzierung herangezogen. Sie besteht aus mehreren Schmuckstücken, die die in Israel ansässige Mutter der Gesellschafterin ihren beiden Töchtern zu gleichen Teilen hinterließ. Laut Bw. sollen die Erbstücke an Privatpersonen in Israel verkauft werden sein. Gegen diese Darstellung spricht, dass keine Zahlungsflüsse nachgewiesen werden konnten, der Verkauf von ererbtem Schmuck binnen kürzester Zeit ungewöhnlich erscheint (Testament vom 12. Dezember 1995, Schätzungsbericht der Erbschaft wird mit Schreiben

vom 19. April 1996 an den Notar weitergeleitet, Rückzahlung Darlehen aus Erbschaft ab Mai 1996) und mit Preisabschlägen verbunden sein würde, dass über den Verkauf von Schmuck in Millionenhöhe auch an Privatpersonen keine Kaufverträge vorgelegt und Käufer nicht benannt werden konnten. Die Behörde geht in diesem Fall davon aus, dass der ererbte Nachlass nicht in der von der Bw. dargestellten Form realisiert und zur Bedeckung der Zahlungsverpflichtungen verwendet wurde.

Hinsichtlich der übrigen finanziellen Verpflichtungen, insbesondere der Zahlung der Darlehensbeträge der G (Pkt. 1 b) musste in Fortführung obiger Überlegungen das Wissen um die Möglichkeit vorhanden sein, diese (Rück-)Zahlungen leisten zu können. Die vom Bruder des F. J. erhaltenen, in den Betrieb eingelegten Darlehensbeträge wurden lt. h.o. Annahme von der Bw. als ebenso erwirtschaftet (angenommen: Einlagen aus Gewinnen der Bw.) betrachtet wie der jährlich fällige Rückzahlungsbetrag zum Darlehen der G. Dafür sprechen die keinem Fremdvergleich standhaltenden Verträge mit M. J. aber auch der unterbliebene Nachweis des Zahlungsflusses sowie die behauptete zwischenzeitliche Lagerung des Geldes zu Hause. Unter dieser Prämisse ergeben sich nachfolgende Mindestbeträge, die nach Ansicht der Behörde von der Bw. erwirtschaftet wurden (Gewinn):

| | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 |
|----------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Darlehen Bruder | 270.000 | 245.000 | 243.000 | 10.000 |
| Darlehen G (Kauf Geschäft) | | | | 175.000 |
| Summe | 270.000 | 245.000 | 243.000 | 185.000 |

Der für die Jahre 1991-1994 angenommene Gewinn beläuft sich aufgrund der aufgezeigten Beträge auf durchschnittlich S 235.750,- jährlich.

Die getroffenen Annahmen ergeben in den Folgejahren (ab 1995) eine weitgehend stabile Zahlungsreihe.

| | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|-----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Darlehen Bruder | 262.000 | 53.000 | 28.000 | 80.000 | |
| Darlehen G | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 175.000 |
| Summe | 437.000 | 228.000 | 203.000 | 255.000 | 175.000 |

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 1991-2003 |
|------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--------------------|
| | | | | | 1.191.000,- |
| Darlehen G | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 1.750.000,- |
| Summe | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 175.000 | 2.941.000,- |

Die Summe der eingebuchten Darlehen des Bruders sowie Zahlungsverpflichtungen an die G für 1991 bis 2003 beträgt S 2.941.000,- und stellt gedanklich den von der Bw. erwirtschafteten Betrag dar. Der errechnete, durchschnittliche Jahresbetrag (Gewinn) liegt somit bei S 226.231,- über einen Zeitraum von insgesamt 13 Jahren.

Zusammen mit den von der Behörde als bereits vorhanden angenommenen Barmitteln i.H.v. S 1.637.000,- ergibt sich ein Gesamtbetrag von S 4.578.000,- womit die dargestellten finanziellen Verpflichtungen abgedeckt werden konnten.

Zieht man den durchschnittlichen Gewinn i.H.v. S 226.231,- heran, würde der Gesamtbetrag der Zurechnung für den vierjährigen Prüfungszeitraum ohne Anwendung jeglichen Sicherheitszuschlages bei **S 904.924,-** (= 226.231*4) liegen.

Der VwGH hat mehrmals betont, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998 97/15/0076) ist.

Angesichts der, aufgrund unterschiedlicher Berechnungsmethoden ermittelten, ihrer Höhe nach großenordnungsmäßig weitgehend identen Schätzungsbezüge (S 904.924,- (siehe oben Pkt. B), S 975.201,- (lt. Bp.), S 1.072.721,- (siehe oben Pkt. A)) vermag die Behörde keine Grund zu erblicken, von den von der Bp. ermittelten Zurechnungsbeträgen abzugehen. Da es sich bei den von der Bp. ermittelten Schätzungsbezüge um Erlöse aus Lieferungen im Inland handelt, war Umsatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 UStG 1994 vorzuschreiben. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer mittels Haftungsbescheid gem. §§ 93 Abs. 1 bzw. 95 Abs. 2 und 3 ergab sich aus der Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Die Berufung gegen die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995-1998 wird somit als unbegründet abgewiesen.

Wien, 18. November 2003