

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., L-Straße, vertreten durch Vertreter, vom 19. Juni 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23. Juni 2000, StN, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1995, 1996 und 1997 sowie über den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer vom 16. Juni 2000 für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis zum 31. Dezember 1997 im Beisein der Schriftührerin FAN nach der am 6. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 wird im Haftungswege festgesetzt mit ATS 67.165,-- (d. s. € 4.881,07).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. August 1983 gegründet. Diese hat ihren Sitz in SStraße und betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum ein Gasthaus LStraße Der am o verstorbene JF übte bei der Bw. die Geschäftsführerfunktion aus. Außerdem war der Letztgenannte an der Bw. wesentlich – zu 90 % bzw. später zu 100 % - beteiligt. Weiters betrieb JF im o. g. Zeitraum einen Maronistand, einen Würstelstand, Verkaufsstände bei Kirtagen sowie ein Veranstaltungsservice in der Rechtsform einer Einzelfirma. Sitz dieser

Einzelfirma war das Gasthaus LStrasse . Mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 2002 wurde die Liquidation der Bw. beschlossen und Frau IF zum Liquidator bestellt.

Die Bw. trat mit der Einzelfirma des JF insofern geschäftlich in Kontakt, als Getränke- und Lebensmittelankäufe teilweise durch einen dieser beiden Betriebe (gemeinsam) getätigten und in der Folge zwischen diesen aufgeteilt und verrechnet wurden. Beide Betriebe wurden zeitgleich einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen.

In der die Bw. die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung stellte die BP unter Tz 15 des BP-Berichtes fest, dass die Bücher und Aufzeichnungen infolge formeller und materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO gewesen seien und verwies diesbezüglich auf folgende unter Tz 18 des Berichtes von ihr getroffene Feststellungen:

Eine Anfrage bei der Firma BH habe ergeben, dass sämtliche Bierlieferungen auf dem Konto der Bw. verbucht worden seien, da der zuständigen Buchhalterin nicht mitgeteilt worden sei, dass diverse Lieferungen die Einzelfirma des JF betroffen hätten und dass diese weder von dieser Einzelfirma noch von der Bw. die Mitteilung erhalten habe, dass zwei Kundenkonten geführt hätten werden sollen. In der Belegsammlung seien zwar Eingangsrechnungen für den Weinverkauf an die Bw. enthalten, in der Buchhaltung jedoch keine Eingangsrechnungen über den Bierverkauf der Bw. an die Einzelfirma des JF vorgefunden worden.

Erhebungen der BP hätten ergeben, dass einige bei der o. g. Brauerei getätigten Wareneinkäufe der Bw. nicht verbucht wurden.

Im Betriebsprüfungsbericht findet sich eine umfangreiche Darstellung der Leergutrückgaben. Betreffend das Jahr 1995 findet sich die Feststellung, dass in diesem 21 Fässer Bier, das seien 1.050 Liter Bier, beim Wareneinsatz fehlten.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung findet sich weiters folgende Aufstellung der Differenzen beim Wareneinsatz Bier, die die BP auf Grund der ihr von der Firma BH übermittelten Jahresabrechnungen für die Jahre 1995, 1996 und 1997 ermittelte:

	laut Bw. (in ATS)	laut BH (in ATS)	Differenz (in ATS)
1995	53.138,17	67.490,97	14.352,80
1996	47.904,00	76.570,63	28.666,63
1997	46.528,00	60.060,33	13.532,33

Das prozentuelles Ausmaß der beim Wareneinsatz Bier ermittelten Differenzen betrug somit im Jahre 1995 21,2 %, im Jahre 1996 37,4 % und im Jahre 1997 22,5%. Diese bei der o. g. Brauerei getätigten Wareneinkäufe wurden lt. Betriebsprüfung nicht verbucht und somit nicht im Wareneinsatz der Bw. erfasst.

Weiters stellte die BP Mehrfachlösungen fest. Augenscheinlich seien die Lösungen für Juli und August 1995 gewesen, beide hätten ATS 89.684,-- betragen.

Außerdem sei bei der Betriebsbesichtigung festgestellt worden, dass keine Aufzeichnungen über die Schankverkäufe, Küchenerlöse und Küchenbestellungen geführt worden seien.

Weiters stellte die BP fest, dass die Inventuren nicht den Grundzügen ordnungsgemäßer Inventur entsprachen, da beispielsweise bei den einzelnen inventarisierten Warengruppen, wie alkoholfreie Getränke, Zigaretten und Lebensmittel nur die Inventursumme ausgewiesen worden seien, nicht jedoch spezifischen Bezeichnungen und Mengenangaben.

Auch sei festgestellt worden, dass bei Ausgangsrechnungen der Einzelfirma des JF als Rechnungsadresse der Sitz der Bw. (GmbH) angeführt worden sei.

Weiters wurde von der BP festgestellt, dass eine Ausgangsrechnung, die Essensgutscheine der Bw. betroffen habe und in der diese als Rechnungsausteller ausgewiesen war, in der Einzelfirma des JF verbucht worden sei. Der steuerliche Vertreter habe im Zuge einer Besprechung diesbezüglich erklärt, dass die Verbuchung dieser Rechnung bei der Einzelfirma auf Grund eines Versehens erfolgt sei.

Außerdem wies die BP auf ein vom steuerlichen Vertreter der Bw. an die Betriebsprüfungsabteilung gerichtetes Schreiben vom 17. Mai 2000, in dem dieser erklärte, dass der EL sowohl bei der Einzelfirma als auch bei der GmbH mit der Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 2 % einverstanden wäre, hin. Diesbezüglich wird angemerkt, dass am Ende dieses Schreibens wörtlich ausgeführt wurde: Ein Sicherheitszuschlag von 10 % läuft damit am Ziel und Wesen der Schätzung vorbei. Weshalb wird den Vorschlag unseres Klienten – 2 % - nocheinmal vorlegen wollen." In diesem Schreiben führte der Vertreter der Bw. außerdem u. a. aus, dass die o. e. "Unregelmäßigkeiten" durch die Praxis bestimmt seien und im operativen Geschäft nicht anders gehandhabt werden könnten. Diesen Umstand habe Herr JF erläutert. Gewisse Dinge seien einfach nicht anders zu handhaben. Weiters wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass die Grundaufzeichnungen nicht die Mängel aufwiesen, die der Bw. von der BP vorgeworfen worden seien.

Aus den obigen Ausführungen gehe hervor, dass nicht gewährleistet erscheine, dass sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig, systematisch, richtig, zeitfolgegemäß und zeitgerecht erfasst worden seien. Somit könne nicht von einer materiellen Richtigkeit der Buchhaltung ausgegangen werden. Daher habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß der Bestimmung des § 184 Abs 3 BAO zu schätzen. Der Abgabepflichtige habe Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auf Grund des oben

dargestellten Sachverhaltes sei die Methode der griffweisen Umsatzerhöhung von 10 % gewählt worden, um den aufgedeckten Fehlern Rechnung zu tragen und korrigierend zu wirken.

Die BP erhöhte sowohl die dem Umsatzsteuersatz von 10 % als auch die dem Umsatzsteuersatz von 20 % unterliegenden Umsätze im Ausmaß von 10 % wie folgt:

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Erlöse 10% lt. Fa	530.002,774	593.711,82	539.633,63
Erhöhung 10%	53.000,27	59.371,18	53.963,36
USt 10%	5.300,03	5.937,12	5.396,34
Erlöse 20% lt. Fa	784.049,98	639.614,99	698.099,18
Erhöhung 10%	78.405,00	63.961,50	69.809,92
USt 20%	15.681,00	12.792,30	13.961,98

Bei der Berechnung der Körperschaftsteuer wurden die Umsatzzuschätzungen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter JF angesehen und der KÖSt-Bemessungsgrundlage in folgender Höhe hinzugerechnet:

1995: ATS 195.367,05

1996: ATS 185.702,09

1997: ATS 190.842,13.

Die festgestellten verdeckten Ausschüttungen wurden 1995 zu 22 %, 1996 zu 23,5 % und 1997 zu 25 % der Kapitalertragsteuer unterzogen. Deren Höhe betrug gemäß dieser Berechnung:

1995: ATS 42.981,--

1996: ATS 43.640,--

1997: ATS 47.711,--.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer, jeweils für die Jahre 1995, 1996 und 1997 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO auf Grund der obigen von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wieder auf und erließ am 23. Juni 2000 die entsprechenden Sachbescheide. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 16. Juni 2000 wurde der Bw. unter Verweis auf den BP-Bericht die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1995 bis Dezember 1997 in Höhe von ATS 134.332,-- vorgeschrieben.

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass bei der die Einzelfirma des JF (die Jahre 1995 bis 1998) betreffenden Betriebsprüfung ebenfalls eine Zuschätzung der Umsätze im Ausmaß von 10 % vorgenommen wurde und dass das Finanzamt ebenfalls am 23. Juni 2000 die entsprechenden Wiederaufnahme- und Sachbescheide erließ.

In der mit Schreiben vom 19. Juli 2000 erstellten Berufung gegen die o. a. Bescheide verwies die Bw. zu Beginn auf das o. e. und von ihrem steuerlichen Vertreter an die

Betriebsprüfungsabteilung gerichtete und der Berufung beigelegten Schreiben vom 17. Mai 2000 und ersuchte, dieses Schreiben als Teil der Berufung anzuerkennen.

Anzumerken ist, dass ebenfalls mit Schreiben vom 19. Juli 2000 gegen die Einzelfirma des JF betreffenden Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 Berufung erhoben wurde. Zu Beginn des diesbezüglichen Berufungsschreibens ersuchte der steuerliche Vertreter, diese – die Einzelfirma des JF betreffende Berufung - im Zusammenhang mit den Berufungen gegen die Bw. betreffenden o. a. Bescheide "als Gesamtheit" zu bewerten. Deshalb sowie auf Grund der geschäftlichen Kontakte der Bw. zur Einzelfirma des JF wurde die letztgenannte Firma betreffende mündliche Berufungsverhandlung zu GZ RV/1434-W/02 des UFS unmittelbar vor der die Bw. betreffende Berufungsverhandlung durchgeführt, wobei an dieser Stelle auch auf die in dieser Berufungsentscheidung erstellten Ausführungen verwiesen wird.

In der Berufungsbegründung bestritt die Bw. die von der BP getroffene Feststellung über die fehlende Verbuchung von Eingangsrechnungen betreffend die Einkäufe von Fassbier. Die Bw. räumte zwar ein, dass die Firma BH sowohl für die Einzelfirma des JF, als auch für sie (die Bw.) nur ein Konto geführt habe, führte jedoch an anderer Stelle diesen Ausführungen widersprechend fort, dass die diesbezüglichen Eingangsrechnungen – so wie die Lieferung erfolgt seien -, teilweise auf sie (die Bw.) und teilweise auf die Einzelfirma (des JF) ausgestellt worden seien.

Betreffend die Mehrfachlösungen führte die Bw. u. a. aus, dass es möglich sei, eine Lösung zwei- oder auch mehrmals zu erzielen, da sich niemand die Zahlungen seiner Kunden aussuchen könne.

Hinsichtlich der betreffenden Aufzeichnungen Schankenkäufe, Küchenerlöse bzw. Küchenbestellungen von der BP erstellten Ausführungen brachte die Bw. vor, dass das Geschäft (der Bw.) größtenteils von der Schwester und Tochter des JF geführt werde. Bei diesem handle es sich um einen kleinen Kaffeehausbetrieb, der keine allzu großen Umsätze erzeile und auch kein Massengeschäft betreibe. Dabei die Übersicht zu behalten, sei für die im Betrieb lange Jahre tätige Schwester bzw. Tochter des Letztgenannten kein Problem. Aus diesem Grund würden die Warenbestellungen direkt an den Lieferanten erfolgen bzw. würden diese Herrn JF für den Fall, dass sich dieser selbst kein Bild von den notwendigen Ankäufen machen könne, mitgeteilt werden. Die Lösungen würden täglich aufgezeichnet und die Trennung der Entgelte auf Grund des Wareneinganges vorgenommen. Die Tageslösungen würden Herrn JF, der nur selten im Betrieb anwesen sei, am späten Abend oder an den nächsten Tagen übergeben. Die Vornahme der Aufzeichnungen erfolge laufend.

Hinsichtlich des Umstandes, dass Rechnungen, die die Einzelfirma des JF betroffen hätten, in der Bw. vorgefunden worden seien, führte diese wörtlich aus wie folgt:

"Sofern für die Bestellung genug Zeit war, hat entweder die Einzelfirma bzw. die GmbH die Bestellung beim Lieferanten aufgegeben. Sofern die Einzelfirma Ware bei einer Veranstaltung benötigte und eine kurzfristige Bestellung beim Lieferanten nicht mehr möglich war, wurde die Ware ausgeliehen und später in Form eines Einkaufes wieder zurückerstattet."

Hinsichtlich der o. e. Ausführungen der BP betreffend die Schätzungsverpflichtung führte die Bw. aus, dass die Aufzeichnungen vollständig, systematisch, richtig, zeitfolgegemäß und zeitgerecht erfasst worden seien. Die Aufzeichnungen der Einzelfirma und der GmbH seien für sich geführt, es bestehe kein Durcheinander.

Eine "Vermischung" sei nur dann und auch nur kurz eingetreten, wenn die Einzelfirma auf ihren Veranstaltungen Ware gebraucht habe und die GmbH diese Ware kurzfristig zur Verfügung gehabt habe. Der Ausgleich sei unmittelbar darauf – am nächsten Werktag – durch eine Bestellung beim Lieferanten vorgenommen worden.

Mit Schreiben vom 6. September 2000 brachte die Bw. eine Ergänzung zu ihrem Vorlageantrag sowie eine Aufstellung für die Jahre 1995 bis 1997 betreffend die in diesen Jahren getätigten Einkäufe und Retouren von Bierfässern ein. Diesbezüglich wurde u. a. ausgeführt, dass aus der beiliegenden Aufstellung hervorgehe, dass in den o. g. drei Jahren 213 Fässer geliefert und 213 Fässer retourniert worden seien. Die Betriebsprüfung sei im gleichen Zeitraum bei ihren diesbezüglichen Berechnungen auf Lieferungen von 163 Fässern und Retouren von 170 Fässern gelangt. Obwohl die BP gewusst habe, dass seitens der Brauerei nur ein Konto geführt worden sei, habe sie es unterlassen, die Fassverrechnung des Einzelunternehmens zu berücksichtigen. Somit gehe der Schluss der BP, dass nicht alle Eingangsrechnungen verbucht worden seien, ins Leere. Hätte diese das Einzelunternehmen in die Berechnung mit einbezogen, wäre die Betriebsprüfung zum gleichen Ergebnis gelangt, wie die Bw.

Tatsache sei – wie aus der beiliegenden Aufstellung ersichtlich –, dass die Standverrechnung exakt mit den sporadisch vorhandenen Belegen, auf welchen die Fasssalden aufschienen, übereinstimmten. Somit ergäbe sich auf Grund des belegmäßigen Nachweises keine Differenz im beanstandeten Zeitraum.

Vom UFS wird angemerkt, dass auf dieser von der Bw. erstellten Aufstellung das Einzelunternehmen betreffende Lieferungen von 10 Fässern im Jahre 1995, von 25 Fässern im Jahre 1996 und von 9 Fässern im Jahre 1997 aufscheinen.

Da die obige, die Differenzen beim Wareneinsatz Bier betreffende, Aufstellung nur im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, nicht jedoch in deren Betriebsprüfungsbericht enthalten war, übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter mit Vorhalt vom 10. November 2005 die entsprechende Ablichtung aus dem Arbeitsbogen der BP zwecks Kenntnisnahme und einer allfälligen Gegenüberstellung innerhalb von zwei Wochen ab Erhalt dieses Vorhalteschreibens für den Fall, dass der Bw. die Feststellungen der Betriebsprüfung über den verkürzten Wareneinsatz "Bier" in den einzelnen Jahren noch nicht ordnungsgemäß zur Kenntnis gebracht worden seien.

Eine solche wurde vom steuerlichen Vertreter nicht erstellt.

In der am 6. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter hinsichtlich der Mehrfachlosungen auf die diesbezüglichen Ausführungen von Huber in der SWK hin. Außerdem habe die Prüferin nur die beiden Gesamtsummen, die sich in den Monaten Juli und August des Jahres 1995 ergeben hätten, überprüft, nicht jedoch deren Zusammensetzung, sprich die an den einzelnen Tagen in diesen Monaten erzielten Umsätze herangezogen. Es könnte durchaus möglich sein, dass die Losungen in zwei Monaten beträchtlich gleich hoch seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes erwiderte darauf, dass der Fall, dass Monatslösungssummen gleich seien, noch unwahrscheinlicher sei, als dass zwei Tageslösungen gleich seien.

Hinsichtlich des Umstandes, dass keine Aufzeichnungen über Schankverkäufe, Küchenerlöse und Küchenbestellungen geführt worden seien, stellte die Vertreterin des Finanzamtes im Zusammenhang mit dem Umstand, dass keine Grundaufzeichnungen geführt worden seien, in Frage, dass die Lösungsermittlung den Tatsachen entsprechend erfolgt sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass das Lokal hauptsächlich von der Schwester des Herrn F geführt worden sei und dass diese die erzielten Einnahmen in einer Tasche geführt habe. Da diese nur kassiert habe und keine Wareneinkäufe vorgenommen habe, habe der Inhalt dieser Tasche vermindert, um das in dieser zu Betriebsbeginn enthaltene Wechselgeld, die Lösung des Tages darstellt. Herr F habe seiner Schwester vertraut.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte diesbezüglich aus, dass nicht nur die Schwester des Herrn F sondern auch andere Personen das Inkasso durchführt hätten und aus diesem Grunde die Richtigkeit der Lösungsermittlung in Frage zu stellen sei.

Der steuerliche Vertreter führte diesbezüglich aus, dass keine Grundaufzeichnungen geführt worden seien, und dass daher die jeweiligen Tascheninhalte die jeweiligen Lösungen dargestellt hätten.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies weiters darauf hin, dass die Inventur auf Grund der Tatsache, dass die einzelnen Warenbestände in Gruppen ohne Mengenangaben zusammengefasst worden seien, als mangelhaft zu bezeichnen seien. Auch aus diesem Grunde könne nicht von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gesprochen werden.

Der steuerliche Vertreter wies betreffend die Inventur des Jahres 1997 darauf hin, dass die Bier-, Wein- und Kaffeebestände genau ausgewiesen worden seien, dass jedoch die übrigen Artikel, wie alkoholfreie Getränke, Spirituosen, Zigaretten und Lebensmittel in einer Summe erfasst worden seien.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der die Einzelfirma betreffenden mündlichen Berufungsverhandlung bekannt gegeben worden sei, dass für die Einzelfirma und die GmbH ein gemeinsames Lager bestanden habe, gab der steuerliche Vertreter auf diesbezügliches Befragen bekannt, dass sich dieses gemeinsame Lager in der LStr (Keller des Lokales, das die GmbH betrieb), befunden habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab diesbezüglich an, dass die Möglichkeit bestehe, dass auf Grund des gemeinsamen Lagers der Einzelfirma und der GmbH eine Trennung der Inventur schwer möglich gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass das Lager zwar aus einem Raum bestanden habe, dass Herr F die jeweilige Zuordnung aber dennoch in korrekter Weise habe treffen können.

Weiters führt dieser diesbezüglich aus, dass Herr F bei der Vornahme seiner Aufzeichnungen akribisch vorgegangen sei und sehr wohl in der Lage gewesen sei, die beiden Firmen auseinander zu halten, dies auch deshalb, da die GmbH bilanzierte, und er aus diesem Grund eine jährliche Inventur zu erstellen hatte. Bei der Einzelfirma sei das auf Grund des Umstandes, dass diese nicht bilanziert habe, nicht notwendig gewesen.

Der Referent wies hinsichtlich der strittigen Fragen betreffend die Bierlieferungen bzw. die zwischen den beiden Firmen erfolgten Vermischungen auf die von beiden Parteien in der die Einzelfirma betreffenden mündlichen Berufungsverhandlung erstellten Ausführungen hin.

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

#### **Umsatz und Körperschaftsteuer**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung 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 wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg.cit. hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Buchführung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (Erkenntnis des VwGH vom 20. Juli 2002, Zl. 2002/14/0003).

Mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, Zl. 89/14/0109 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlaß geben, prinzipiell zur Schätzungsberichtigung führen. Eines Nachweises, daß die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedürfe es unter diesen Voraussetzungen nicht. Allerdings müsse dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit offenstehen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom. 30. September 1998, Zl. 97/13/0033 und vom 30. November 1999, Zl. 94/14/0173).

Zur Ermittlung der Erlöse finden sich im BP-Bericht folgende Feststellungen: Bei einer Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass keine Aufzeichnungen über Schankverkäufe, Küchenerlöse und Küchenbestellungen durchgeführt worden seien und dass die Inventuren hätten nicht den Grundzügen ordnungsgemäßer Inventuren entsprochen hätten. Außerdem stellte die BP das Vorhandensein von Mehrfachmonatslosungen fest. Weiters wurde festgestellt, dass bei Ausgangsrechnungen der Einzelfirma des JF als Rechnungsadresse der Sitz der Bw. angeführt wurde.

Die Bw. brachte in ihrem Berufungsschreiben zwar abschließend vor, dass ihre Bücher und Aufzeichnungen keine formellen Mängel aufwiesen und dass deren sachliche Richtigkeit daher

nicht in Zweifel zu ziehen sei, gestand aber diesen Ausführungen widersprechend an an anderer Stelle selbst ein, dass in ihrem Rechenwerk Mängel vorliegen. So führte der steuerliche Vertreter der Bw. im o. e. an die Betriebsprüfungsabteilung gerichteten Schreiben vom 17. Mai 2000 u. a. aus, dass die im Zuge des BP-Verfahrens erwähnten "Unregelmäßigkeiten" durch die Praxis bestimmt seien und im operativen Geschäft nicht anders gehandhabt werden könnten. Außerdem wurde in der Berufung, w. o. ausgeführt, eingeräumt, dass die Einzelfirma bzw. die Bw. ihre Bestellungen, sofern für diese genug Zeit vorhanden gewesen sei, beim Lieferanten aufgegeben habe, aber in den Fällen, in denen eine kurzfristige Bestellung beim Lieferanten nicht mehr möglich gewesen sei, die Ware ausgeliehen und später in Form eines Einkaufes wieder zurückerstattet habe und dass in diesen Fällen "Vermischungen", die am nächsten Werktag durch eine Bestellung beim Lieferanten ausgeglichen worden seien, auftraten.

Bereits auf Grund dieser vom steuerlichen Vertreter der Bw. selbst erstellten Ausführungen wird deutlich, dass das Rechenwerk der Bw. Mängel aufwies.

Dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausführte, dass Grundaufzeichnungen nicht existiert hätten und dass das gesamte Geschäft auf Vertrauen basiert habe. Somit ergibt sich im Zusammenhang mit den übrigen diesbezüglichen Ausführungen, dass die Art und Weise, wie die jeweiligen (Tages)lösungen ermittelt wurden – Abgabe der gesamten Lösung durch die Schwester des JF sowie durch weitere Beschäftigte am Abend und Ermittlung derselben unter Abzug des zu Beginn des jeweiligen Tages in der betreffenden Tasche befindlichen Wechselsgeldes – keinesfalls den Formerfordernissen, die die Bundesabgabenordnung an die Führung von Aufzeichnungen stellt, genügt.

Aus § 131 Abs. 1 Z 5 BAO ergibt sich nämlich, dass die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festzuhalten sind und dass die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufzubewahren sind, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Auf Grund der Tatsache, dass diesbezüglichen Grundaufzeichnungen vom Bw. nicht erstellt wurden, war die Auflösung der Tagessummen in die einzelnen Umsätze und damit zusammenhängend auch die Überprüfung der einzelnen Umsätze und Bargeldbewegungen eines Tages durch die Betriebsprüfung nicht mehr möglich.

Außerdem ist auf Grund des Umstandes, dass nur ein gemeinsames Lager – dieses befand sich im Keller des Lokales der Bw. – für das Einzelunternehmen des JF und für die Bw. existierte und dass auch in den Berufungsausführungen nicht bestritten wurde, dass es zu "Vermischungen" der jeweiligen Wareneinsätze kam, keinesfalls gewährleistet, dass die

Wareneinsätze, die den Losungsermittlungen zu Grunde gelegt wurden, auch der Realität entsprachen.

Dazu kommt, dass auch die Inventuren nicht den diesbezüglichen Vorschriften entsprachen. Außerdem wurde das Vorliegen von Mehrfachmonatslosungen festgestellt. Den diesbezüglichen Ausführungen der Vertreterin des Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Wahrscheinlichkeit, dass zwei Monatslosungen gleich seien, wesentlich geringer sei, als jene, dass zwei Tageslosungen gleich sind, ist zu folgen.

Somit liegen hinsichtlich der Losungsermittlungen derartig schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vor, dass von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Bw. nicht gesprochen werden kann und somit die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt bzw. berechnet werden können. Daher war es unumgänglich, die Besteuerungsgrundlagen gemäß der Bestimmung des § 184 Abs 3 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Auch auf Grund des Umstandes, dass bei Ausgangsrechnungen der Einzelfirma des JF als Rechnungsadresse der Sitz der Bw. angeführt wurde ist nicht gewährleistet, dass deren Verbuchung ordnungsgemäß erfolgte.

Außerdem ergab eine Anfrage der Betriebsprüfung bei der Firma BH , dass sämtliche Bierlieferungen, die von dieser Brauerei an die Einzelfirma des JF und an die Bw. ausgeführt wurden, auf dem Konto der Bw. verbucht wurden. Dem diesbezüglichen Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass der BH sowohl die Existenz der Einzelfirma der Bw. als auch jene der GmbH bewusst gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass die zuständige Sachbearbeiterin der letztgenannten Brauerei in der das (Kunden)Konto der GmbH betreffende Anfrage im mittels Telefax erstellten Antwortschreiben wörtlich wie folgt ausführte: "Ja, es sind auch Rechnungen, die für FSStr. ausgestellt sind, auf diesem Konto verbucht. Mir war aber nicht bekannt, dass Herr F auch die Einzelfirma hat und ich habe keine Mitteilung erhalten, dass ich zwei Kundenkonten führen soll:"

Somit steht fest, dass das Einzelunternehmen des JF und die Bw. entgegen den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsverhandlung von der o. a. Brauerei nicht getrennt beliefert wurden. Das hat zur Folge, dass keinesfalls gesichert ist, dass die Wareninsätze "Fassbier" dem jeweiligen Betrieb korrekt zugeordnet wurden.

Ob die von der Betriebsprüfung bei der GmbH festgestellten Differenzen beim Wareneinsatz "Bier" tatsächlich bestanden haben oder nicht, ist auch auf Grund der von der Bw. mit Schreiben vom 6. September 2000 eingebrachten Ergänzung zu ihrem Vorlageantrag sowie der mit gleichem Schreiben beigebrachten Aufstellung betreffend die in den Jahren 1995 bis 1997 getätigten Einkäufe und Retouren von Bierfässern nicht restlos zu klären. Vor dem

Hintergrund der oben aufgezeigten Aufzeichnungsmängel kann die Beantwortung dieser Frage jedoch dahingestellt bleiben, da die Betriebsprüfung auf Grund des Vorliegens der oben beschriebenen Mängel des Rechenwerkes der Bw. zweifelsfrei verpflichtet war, die Besteuerungsgrundlagen gemäß der Bestimmung des § 184 Abs 3 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Außerdem gab die Bw. zu Beginn des Schreibens vom 17. Mai 2000 selbst bekannt, dass Herr JF sowohl bei der Bw. als auch bei dessen Einzelfirma mit der Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 2 % einverstanden sei und dieses Einverständnis am Ende dieses Schreibens wiederholte. Somit ist der Schluss, dass die Aufzeichnungen der Bw. nicht ordnungsgemäß geführt wurden, zwingend. Jede andere Deutung würde den Denkgesetzen widersprechen, da auszuschließen ist, dass ein Abgabepflichtiger, dessen Rechenwerk mängelfrei erstellt wurde, die Anwendung eines Sicherheitszuschlages hinnehmen, geschweige denn selbst vorschlagen, würde.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Im vorliegenden Fall bestritt selbst die Bw. nicht, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt ist. Außerdem ergibt sich auf Grund der Gegebenheiten des konkreten Falles, dass die Sicherheitszuschlags-Schätzung die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Anhaltspunkt für die gebotene Schätzung sind im vorliegenden Fall die von der Bw. erklärten Umsätze.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen - angenommen werden, daß bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl das Erkenntnis des VwGH vom 13. September 1989, Zl. 88/13/0042). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme in einem konkreten Fall aufdrängt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 11. Februar 1983, Zl. 82/14/0255).

---

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 sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles individuell und nach den festgestellten Fehlermängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (Winzer "Pauschale Sicherheitszuschläge bei Schätzung der Abgabengrundlagen" SWK 28/1997 S 605).

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung kommt der UFS auf Grund des sich aus den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falles – es ist unstrittig, dass keine Grundaufzeichnungen erstellt wurden, die eine genaue Losungsermittlung ermöglichen, diesbezügliches Vertrauen in die Mitarbeiter kann diese nicht ersetzen, ebenfalls unbestritten ist, dass es betreffend die Wareneinsätze auf Grund der Gegebenheiten (für die Bw. sowie für die Einzelfirma des JF existierte nur ein gemeinsames Lager) zu, wie sich die Bw. ausdrückt, "Vermischungen" gekommen ist, dass ein Betrieb wie der der Bw. identische Monatslösungen erzielt ist nach der Erfahrung des täglichen Lebens nahezu auszuschließen, die Anwendung eines Sicherheitszuschlages an sich ist ebenfalls unbestritten - ergebenden Gesamteindruckes zum Schluss, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 5 % - als gerechtfertigt anzusehen ist. Daher sind die von der Bw. erklärten Umsätze sowie die von dieser erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in diesem Ausmaß zu erhöhen.

In diesem Zusammenhang wird letztlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Auf Grund der obigen Erwägungen geht das in der mündlichen Berufungsverhandlung erstellte Vorbringen, dass Herr JF bei der Vornahme seiner Aufzeichnungen akribisch vorgegangen sei, ins Leere.

In Bezug auf die Körperschaftsteuer sind die oben ermittelten Mehrerlöse, soweit diese die von der Bw. erklärten Umsätze übersteigen, als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter JF zu beurteilen. Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne

Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 6. April 1995, Zl. 93/15/0060).

Auf Grund der obigen Ausführungen sind die in den Jahren 1995 bis 1997 erklärten Umsätze in ATS wie folgt zu berechnen

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Erlöse 10% lt. Erklärung	530.002,74	593.711,82	539.633,63
Sicherheitszuschlag 5%	26.500,14	29.685,59	26.981,68
<b>Erlöse 10% lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>556.502,88</b>	<b>623.397,41</b>	<b>566.615,31</b>
Erlöse 20% lt. Erlärung	784.049,98	639.614,99	698.099,18
Sicherheitszuschlag 5%	39.202,50	31.980,75	34.904,96
<b>Erlöse 20% lt Berufungsentscheidung</b>	<b>823.252,48</b>	<b>671.595,73</b>	<b>733.004,14</b>
<b>Gesamtbetrag der Erlöse lt. BE</b>	<b>1,379.755,36</b>	<b>1,294.993,14</b>	<b>1,299.619,45</b>

Die Verdeckte Gewinnausschüttung ist wie folgt zu berechnen:

	1995	1996	1997
Erlöszuschätzung Erlöse 10 %	26.500,14	29.685,59	26.981,68
zuzüglich USt	2.650,01	2.958,56	2.698,17
Erlöszuschätzung Erlöse 20 %	39.202,50	31.980,75	34.904,96
zuzüglich USt	7.840,50	6.396,15	6.980,99
<b>Gewinnzurechnung brutto</b>	<b>79.193,15</b>	<b>71.031,05</b>	<b>71.565,71</b>
	1995	1996	1997
Erlöszuschätzung lt. BE	79.193,15	71.031,05	71.565,71

<b>KEST 22%(1995), 23,5% (1996), 25% (1997)</b>	<b>21.490,38</b>	<b>21.820,00</b>	<b>23.855,24</b>
<b>Verdeckte Gewinnausschüttung laut BE</b>	<b>97.683,53</b>	<b>92.851,05</b>	<b>95.420,95</b>

### **Kapitalertragsteuer**

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhobene (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer 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 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

In den vorstehenden Ausführungen zur Körperschaftsteuer der Jahre 1995, 1996 und 1997 dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet.

Die Hinzurechnung der bisher nicht erfassten Erlöse erfolgte daher aus den oben angeführten Gründen zu Recht. Die Darstellung der diesbezüglichen Beträge ist der obigen Tabelle zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Dezember 2005