



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/1317-W/05,
RV/1318-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch HEW Steuerberatungs- u WTHD GmbH, 1010 Wien, Dominikanerbastei 19/10, vom 14. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 12. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2002 nach der am 16. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

2.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) veranstaltete Tanzveranstaltungen, Clubbings und ähnliche Events.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden u.a. folgende in den Tz. 1, 2 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes festgehaltene Feststellungen getroffen:

A.) Betreffend Grundaufzeichnungen und Schätzungsbefugnis:

- Aufzeichnungen

Für den gesamten Prüfungszeitraum seien keinerlei Grundaufzeichnungen vorgelegt worden, obwohl neben der elektronischen Schankanlage auch händische Aufzeichnungen, wie Listen der Losungen, getrennt nach Kellnern/ Tag, Losung /Kellner/Tag, Liste der Losungen zu bestimmten Tageszeiten, verschiedene Standlisten etc. geführt worden seien.

Ebenso sei der Verpflichtung zur Vorlage von Datenträgern der Schankanlage gem. § 131 Abs. 3 und § 132 Abs. 3 BAO nicht entsprochen worden.

Teilweise seien die Losungen für 2 Tage zusammengefasst bzw. die Computerausdrucke händig korrigiert worden (z.B. am 8.9.2000 Minderung der Losung um S 100.000,00).

Für die Losungen bei Veranstaltungen im X-Club, X.Center, Krankenh., in der X-Hall und in den X.Räumen seien ebenso lediglich Handbelege mit jeweils einer Spartensumme vorgelegt worden. Unterlagen (Grundaufzeichnungen), wie diese Losungen ermittelt wurden, seien nicht vorgelegt worden.

- Fehlende Erlöse

Bei Überprüfung der Internetseite, welche eine Liste und Fotos der Eventveranstaltungen zeige, sei beispielsweise festgestellt worden, dass an 2 Tagen, dem 27.3.2001 und am 30.4.2002 Veranstaltungen im X-Palast stattgefunden haben. An diesen Tagen sei keine Losung erklärt worden. Dem Argument, dass hier ein Versehen vorliege, habe nicht gefolgt werden können, da es sich um Barbeträge handle und bei ordnungsgemäßer Kassenführung dieser Umstand hätte auffallen müssen. Es liege somit keine ordnungsgemäße Kassenführung und somit auch keine ordnungsmäßige Buchhaltung vor. Dafür würden auch die hohen Kassastände bei aushaftenden Bankverbindlichkeiten, wie z.B. am 31.12 2000 Kassastand: öS rund 1.000.000,00, Bankverbindlichkeiten: rund öS 1.100.000,00 und am 31.12.2001 Kassastand öS 1.145.000,00 und Bankverbindlichkeiten von rd. öS 2.200.000,00 sprechen.

- Darlehen:

In den Jahren 2001 und 2002 seien Bareinlagen in die Kassa in Höhe von rund öS 3.530.000,00 wie folgt gebucht worden:

Darlehen Frau S* (Dienstnehmerin der Bw. mit einem Jahreseinkommen von rund öS 45.000,00):

Darlehen 2001: rund S 513.000,00

Darlehen 2002: rund S 1.318.000,00 mit dem Buchungstext "Darlehen BL "
(Dienstnehmer der Bw. mit Jahreseinkommen von rund S 150.000,00)

Darlehen Herr S. (Jahreseinkommen rd. S 70.000,00)

Darlehen 2001: S 1.697.680,00

Die Einzahlungen seien in Teilbeträgen, in Höhe zwischen S 20.000,00 und S 500.000,00 erfolgt.

Bei Überprüfung der Herkunft dieser Geldmittel und nach Aufforderung zur Vorlage von Verträgen sei erklärt worden, dass diese Geldbeträge von Hr. Dr. K. und Hr. M. an Frau S* und Herrn S. als Treuhandgelder übergeben worden seien. Herr Dr. K. gebe in seinem Schreiben vom 1.7.2004 an, S 1.750.000,00 an Frau S* treuhändig übergeben zu haben,

Auf Ersuchen der Betriebsprüfung Verträge vorzulegen und den Geldfluss nachzuweisen, sei erklärt worden, dass der Geschäftsführer Hr. Dr. G. die Gelder direkt von Hr. Dr. K. und Hr. M. zur Einlage erhalten habe.

Hr. Dr. K. und Hr. M. seien schriftlich aufgefordert worden, die Herkunft sowie den Geldfluss belegmäßig nachzuweisen. In der Beantwortung vom 16.9.2004 habe Hr. M. zum Nachweis der Geldmittel den Einkommensteuerbescheid von 1990 (Einkünfte in Höhe von öS 22.563.242,00) vorgelegt und angegeben, die im Jahre 2001 bzw. 2002 als Darlehen zur Verfügung gestellten Geldmittel seien dem Geschäftsführer aus seinem Safe übergeben und aus seinem Privatvermögen aufgebracht worden.

Im Schreiben vom 3.10.2004 habe Hr. Dr. K. erklärt, die entsprechenden Geldmittel habe er u.a. aus einem Gesellschaftsverkauf 1990 lukriert, anlässlich dessen er einen Betrag von ca. S 20 Mio. erlöst habe, seit diesem Zeitpunkt hätte er jahrelang aus persönlichen Gründen einen größeren Barbetrag stets zu Hause versteckt, einen Grossteil dieses Betrages habe er schließlich für die teilweise Finanzierung der Bw. zur Verfügung gestellt.

Eine Überprüfung durch die Betriebsprüfung habe ergeben, dass die Geldmittel aus dem Gesellschaftsverkauf 1990 im Jahre 1995 von Hr. Dr. K. und Hr. M. fast zur Gänze investiert bzw. zur Begleichung der Einkommensteuer verwendet worden seien. Somit hätten die Herkunft der Geldmittel und ein belegmäßiger Nachweis über den Geldfluss der im Jahre 2001 und 2002 erfolgten Bareinlagen nicht erbracht werden können. Außerdem widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass derartig hohe Geldbeträge über Jahre im Safe aufbewahrt oder "zu Hause versteckt" würden.

- Dienstnehmer:

Auf den Bons für Bankomat- und Kreditkartenzahlungen sei der Vorname der Kellner vermerkt. Bei einer stichprobenweisen Überprüfung der Namen sei festgestellt worden, dass immer wieder Vornamen aufschienen (z.B. *M., C., B.), die nicht auf der Liste der Dienstnehmer zu finden seien. Dem Argument, dass es sich dabei um "Spitznamen" gehandelt habe, habe nicht gefolgt werden können.

- Überprüfung Erlöse:

Im Zuge von diversen kalkulatorischen Erlösverprobungen (wie Kalkulation, Auslastungskalkulation, logarithmische Normalverteilung etc) seien hohe Differenzen festgestellt worden.

B) Steuerliche Feststellung:

- Griffweise Zurechnung:

Auf Grund der Mängel und Feststellungen lt. Tz. 1 sei unter Zugrundelegung der Kalkulationsdifferenzen und bei Berücksichtigung von Personalverbrauch und ermäßigten Preisen bei "Happy Hours", 10,- Schilling und 1 € - Partys sowie unter Einbeziehung der als Darlehen verbuchten Bareinlagen lt. Tz. 1 eine griffweise Zurechnung in nachfolgender Höhe vorzunehmen:

Griffweise Zurechnung:

1999:	1.000.000,00 öS
2000:	1.000.000,00 öS
2001:	1.500.000,00 öS
2002:	145.000,00 €

Diese Beträge seien mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Ermittlung des Personalverbrauches sowie das Ausmaß der Ausgabe von ermäßigten Getränken hätten nur im Schätzungswege ermittelt werden können, da darüber keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, obwohl die Preisänderungen in der Schankanlage - wie bei der Betriebsbesichtigung vorgeführt - durchgeführt worden seien.

- Verdeckte Gewinnausschüttung:

Die griffweise Zurechnung stelle mit ihrem Bruttobetrag eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und sei Herrn Dr. K. und Herrn M. zu je 50% zuzurechnen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die griffweise Umsatz- und Gewinnzuschätzung und führte zur Begründung aus:

ad A) Feststellungen betreffend Grundaufzeichnungen:

Es seien der Abgabebehörde Einnahmenaufzeichnungen, die täglich nach Verkauf der Sorten (Bier, Wein, etc.) erstellt worden seien, vorgelegt worden. Diese Ausdrucke stammten von einer 15 Jahre alten Schankanlage mit PC-Anschluss. Es sei Kontakt mit der Herstellerfirma aufgenommen worden, um Datenträger wie gewünscht auszudrucken. Dieses alte Gerät sei aber nicht in der Lage Datenträger zu übertragen. Händische Aufzeichnungen seien nie vorhanden gewesen. Die Abrechnung sei dahingehend erfolgt, dass zum Abrechnungszeitpunkt die Station des Kellners eingesehen worden sei. Es sei vom Kellner die Lösung laut Anzeige abzüglich seines Trinkgeldes abgegeben worden. Hernach sei dieser Betrag auf die Tageseinnahme nach Sorten getrennt übertragen worden. Nach Übertrag auf das Tagessammelkonto sei die einzelne Abrechnung der Kellner nicht mehr ersichtlich. Die Zusammenfassung der Lösungen zweier Tage erfolgte nur, wenn die Abrechnung aufgrund von Zeitproblemen (Betriebsende erst in den Morgenstunden) nicht mehr habe vorgenommen werden könne. Der korrigierte händische Computerausdruck betreffe das Eintrittsgeld. Diese Abrechnung erfolge folgendermaßen: Bei Eintritt in die Lokalitäten habe der Besucher ein Eintrittsgeld zu bezahlen (Höhe von € 3,00 bis € 4,50, je nach Veranstaltungsvariante). Sodann werde von ihm ein Drehkreuz in Bewegung gebracht, welches den Eintritt registriere. Es handle sich hierbei um eine mechanische und elektronische Einrichtung. Diese Anlage habe am 8.9.2000 einen Defekt gehabt, ausgelöst durch falsche elektronische Torimpulse. Die Eintrittsgelder an diesem Tag hätten tatsächlich ATS 83.860,00 betragen. Auf der Tagesabrechnung schienen aber ATS 183.860,00 auf. Diese seien händisch korrigiert worden. Bei einem Eintrittsgeld von ATS 40,00 pro Person und einer Lösung von ATS 183.860 müsste die Besucherzahl ca. 4.500 Personen betragen haben. Bei dieser Mengenzahl müssten sich die Besucher im Freien aufhalten, da die Lokalitäten für so viele Menschen viel zu klein seien. Es liege daher auf der Hand, dass es sich hierbei um einen Fehler handle, der bei der Abrechnung korrigiert worden sei. Bei den Veranstaltungen im X.Center, Krankenh. etc. habe es sich um Clubbings gehandelt, die fallweise veranstaltet worden seien. Es gebe hier keinerlei Schankanlagen oder Computer. Die Lösung sei durch Kassasturz ermittelt worden.

Die Darlehen von Herrn Dr. K. und Herrn M. in Gesamthöhe von ca. ATS 3,5 Mio. seien von den beiden Darlehensgebern ausreichend dokumentiert worden. Der Feststellung der Prüferin, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass derartige Beträge im Safe aufbewahrt werden, müsse entgegnet werden, dass die Beträge (lt. Buchhaltung ersichtlich) in Teilbeträgen einbezahlt worden seien. Außerdem seien Herr Dr. K. und Herr M. vermögende Geschäftsleute. Eine persönliche Befragung sei von der Prüferin auch nicht durchgeführt worden. Zum Vorwurf, dass auf Kreditkartenzahlungen Vornamen vermerkt gewesen seien, die nicht auf der Liste des beschäftigten Personenkreises aufscheinen, werde ausgeführt, dass es sich hierbei um Kosenamen bzw. Rufnamen handle. Es sei aber seitens

der Finanzverwaltung keinerlei Überprüfung der Dienstnehmer vorgenommen oder deren Befragung vorgenommen worden, sondern lediglich Behauptungen aufgestellt worden.

Die grifffweise Zurechnung des Umsatzes erfolgte laut TZ 2 des BP-Berichtes unter Zugrundelegung von Kalkulationsdifferenzen. Die Nachkalkulationen seien von der Prüferin mit teilweise falschen Rohaufschlägen (EK-VK) gerechnet worden. Seitens der Steuerberatung sei der Prüferin eine genaue Rohaufschlagsermittlung der einzelnen Getränkesorten übergeben worden. Die Behauptung, es seien keinerlei Aufzeichnungen über ermäßigte Getränke vorgelegt worden, sei unrichtig. Auf den einzelnen Tagesabrechnungen seien unter der Spalte „Sub-Preis 2“ die verbilligten Getränke einzeln erfasst. Aufstellungen von Aktionen jeden Monats lägen vor. Desgleichen sei von der Geschäftsführung angegeben worden, dass jeder Beschäftigte fünf Freigetränke pro Dienst erhalte. Die Ermittlung der Beträge der Zuschätzung sei nicht nachvollziehbar. Das Ziel jeder Schätzung müsse stets darauf gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit für sich hätten. Es handle sich dabei um keine Ermessensentscheidung, sondern um einen Akt der Tatsachenfeststellung und nicht der freien Willensentscheidung der Abgabenbehörde. Im Rahmen des Schätzungsverfahrens müsse die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn deren Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müsse. Ferner müssten im Schätzungsverfahren dem Abgabepflichtigen nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewandte Schätzungsmethode zur Kenntnis gebracht werden.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Die Umsatzzuschätzung zuzüglich Steuern sei den Herrn Dr. K. und Hrn. M. zu je 50% als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet worden. Die Bw. sei jedoch eine Tochtergesellschaft der zu 100% an ihr beteiligten Y-GmbH (FN xxx). Gesellschafter dieser Muttergesellschaft seien Herr Dr. K. und Herr M. zu je 50%. Es könne daher keine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Muttergesellschaft erfolgen. Gemäß § 94a EStG sei daher keine Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Es sei eine rigorose Zuschätzung unter teilweiser Verletzung der Verfahrensvorschriften vorgenommen worden. Die Bw. beantrage daher, die oben angeführten Bescheide aufzuheben.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2005 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird dem Vorbringen der Bw. Folgendes entgegengehalten:

1. betreffend Umsatz- und Gewinnzurechnung:

a) Aufzeichnung der Geschäftsfälle:

Die Bundesabgabenordnung (BAO) verpflichtet den Unternehmer zur Führung von Büchern (§§ 124-132a BAO). Im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass die Geschäftsvorfälle maschinell iSd. § 131 Abs. 2 BAO festgehalten wurden bzw. werden. Diese maschinell festgehaltenen Geschäftsvorgänge müssten, so wie händische Aufzeichnung, den Anforderungen des Abs. 1 leg.cit. entsprechen, die verwendeten Einrichtungen sollten den Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung leicht und sicher ermöglichen. Da es sich bei den vom Unternehmen verwendeten Einrichtungen weiters um Datenträger (so auch in der Berufung bezeichnet), handle, sei nach Abs. 3 leg.cit. die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist **jederzeit** zu gewährleisten.

Wie die Berufungswerberin in ihren Ausführungen selbst darlege und im BP-Bericht TZ 1 festgestellt werde, seien im Falle der Schankanlage und der Zutrittvorrichtung (elektronische Einrichtung, Drehkreuz) zu den Lokalitäten, die Anforderungen des §§ 131, 132 BAO nicht erfüllt. Es sei nicht ersichtlich, dass Maßnahmen gegen diesen Missstand ergriffen worden seien.

Die in der Berufung vorgebrachte Behauptung, es wären nie händische Aufzeichnungen vorhanden gewesen, sei schlichtweg unrichtig. Bei der Betriebsbesichtigung seien der Betriebspflege von Hr. BL folgende Vordrucke über Aufzeichnungen vorgelegt bzw. übergeben worden, die auch im Arbeitsbogen vorhanden seien:

- *Abrechnung über Tageslösung*, getrennt nach Kellnernamen, Nr., Umsatz, Visa, Abgabe, Kassa, Garderobe, Trafik
- *Tabelle mit Losungsaufzeichnungen* je 30 Minuten
- *Standlisten* mit Anfang und Ende/Tag für Getränke in Flaschen
- *Standlisten* über Tabakwaren und Süßigkeiten
- *Tabelle* über Aufteilung von Garderobe, Kassa 1, Kassa 2 etc.
- *Abrechnung für Umsatz / DJ Bar, Neue Bar, Casino Bar, Spiegelb., VIP-Bar, Internet.cafe, Kassa 1 und 2 etc.* (= Beilage der Erhebungen des Zollamtes Wr. Neustadt Team KIAB am 9.8.2003)

Hinsichtlich der Veranstaltungen im X.Center, Krankenh. etc. seien lt. Berufung die Lösungen mittels Kassasturz ermittelt worden. Um Spartensummen ermitteln zu können, müssten jedoch Grundaufzeichnungen, entsprechend den oben genannten Vorschriften der BAO, vorhanden gewesen sein, ohne die eine Trennung der einzelnen Sparten nicht möglich gewesen wäre.

Hinsichtlich der korrigierten Computerausdrucke sei dem Vorbringen der Bw. entgegenzuhalten, dass die in der Berufung angeführte Höhe des Eintrittsgeldes zwischen € 3 und € 4,5 bzw. ATS 40,00 durch die von ihr selbst vorgelegten Prospekte, Veranstaltungsplakate - im Arbeitsbogen der BP vorhanden, z.B.: Seite 105, 346 - widerlegt werde. Die Umrechnung des ursprünglich verbuchten Betrages von ATS 183.860,00 (€ 13.361,63) ergebe, bei zu Grundlegung der zugelassenen Personenzahl von 1722, einen Eintrittspreis von durchschnittlich 7,86 € oder rund 100,00 ATS. Dieser Eintrittspreis bewegten sich innerhalb der Bandbreite (€ 3 bis € 12) der im Arbeitsbogen befindlichen Veranstaltungsunterlagen, soweit sie Eintrittspreise enthielten. Zum Nachweis des Defektes der "Eintrittserfassungsanlage" seien aber auch keine Service- bzw. Reparaturbelege vorgelegt worden. Durch den verbreiteten Einsatz von Datenverarbeitungsgeräten sei aber auch bekannt, dass die Daten aus defekten Anlagen durch einen Fachmann im Zuge von Wartungseinsätzen oder Reparaturen "herausgeholt/gerettet" werden könnten. Es gebe keinerlei Hinweise in den Unterlagen auf derartige Maßnahmen. Die Begründung für die händisch vorgenommene Korrektur der Computerausdrucke in Höhe von ATS 100.000,00 (€ 7.267,00) sei demnach nicht schlüssig.

Ergänzend sei festzuhalten, dass der Prüferin die Funktionsweise aller elektronischen Anlagen im Betrieb demonstriert worden sei.

Daraus ergebe sich die Feststellung, dass sowohl die händische als auch die elektronische Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht ordnungsgemäß im Sinne der BAO erfolgt sei. Als Folge dieser Mängel bei den Aufzeichnungen habe die Betriebsprüfung die Zuschätzung zu Recht durchgeführt.

b) Darlehenshingabe der mittelbar beteiligten Gesellschafter

Die Darlehen von Hr. Dr. K. und Hr. M. seien in der Bilanz als Darlehen von Dienstnehmern mit geringem Einkommen (siehe Niederschrift vom 15.12.2004) gebucht worden. Erst nach Befragung über die Herkunft der Geldmittel sei angegeben worden, dass diese Gelder als Treuhandgelder an die Bediensteten übergeben worden seien. Im Zuge der Besprechung habe der Geschäftsführer Dr. G. jedoch angegeben, diese Gelder persönlich von Hr. Dr. K. und Hr. M. erhalten zu haben. Auf Grund dieser neuen Tatsachen seien die beiden Herren schriftlich aufgefordert worden, den Nachweis über die Herkunft der Geldmittel zu erbringen. Eine schriftliche Befragung sei der Betriebsprüfung ausreichend erschienen, umso mehr beide Herren sehr schwer zu erreichen seien. Wie in der Niederschrift genau ausgeführt, sei die Erklärung über die Herkunft aus einem Gesellschaftsverkauf aus dem Jahre 1990 nicht glaubhaft. Ein belegmäßiger Nachweis, wie Abhebungen von Sparbüchern, Bankkonten etc. sei nicht erbracht worden. Allein die Tatsache, dass es sich bei den beiden Herren um vermögende Geschäftsleute handle, erscheine als Nachweis für die Herkunft der Geldmittel

nicht ausreichend, umso mehr die Erklärung über die erfolgten Einlagen im Zuge der Betriebsprüfung 3-mal geändert worden seien und es sich bei der 3. Variante vermutlich um eine Schutzbehauptung handle.

Eine persönliche Befragung der fraglichen Dienstnehmer sei nicht möglich gewesen, da die gesuchten Personen nicht angemeldet gewesen seien und nur der Vorname auf den Kreditkartenbelegen aufscheine. Dem Argument, dass es sich bei den Namen *M., C. und B. um Kosenamen bzw. Rufnamen handle, könne nicht gefolgt werden, da es sich hierbei um keine Abkürzungen bzw. "Spitznamen" handle und auch im Zuge der Betriebsprüfung seitens des steuerlichen Vertreters keine Auskunft erfolgt sei, welchen angemeldeten Bediensteten diese Vornamen zuzuordnen seien.

c) Zur Kalkulation der Umsatzzurechnung:

Die Kalkulationen sei, entgegen dem Berufungsvorbringen, von der Betriebsprüfung sehr wohl dem Steuerberater vorgelegt und auch seine Gegenkalkulation, die jedoch zum Teil gravierende Fehler aufweise (z.B.: Rohaufschlag Tabakwaren 0,30 und Handelswaren 0,50), teilweise berücksichtigt worden.

Die Zuschätzung sei grifffweise unter Zugrundelegung der Kalkulationsdifferenzen und unter Berücksichtigung ermäßigter Getränke, Personalverbrauch und vor allem unter Einbeziehung der erfolgten Einlagen in Höhe von ATS 3,5 Mio. erfolgt, deren Herkunft nicht habe geklärt werden können. Hinsichtlich der Veranstaltungen mit ermäßigten Preisen sei festzuhalten, dass laut den Erhebungen des Zollamtes Wr. Neustadt Team KIAB am 9.8.2003 eine "1-€-Party" stattgefunden habe und bereits um 23:30 eine Losung von € 7.420,00 bei 722 gezählten Personen erzielt worden sei, was beweise, dass auch an Tagen mit ermäßigten Preisen hohe Erlöse erzielt worden seien.

Von der Betriebsprüfung sei - unter Zugrundelegung diverser kalkulatorischer Erlösverprobungen wie Kalkulation, Auslastungskalkulation, logarithmischer Normalverteilung, Umlegung von Veranstaltungen mit ermäßigten Preisen (lt. Erh.KIAB) – versucht worden, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelnden Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Erlöse (Losungen am 27.3.2001 und 30.4.2002), sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Wer zur Schätzung Anlass gebe und bei Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirke, müsse die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so z.B.: VwGH 25.2.1994, 93/17/0406).

Im Zuge der Betriebsprüfung sei der steuerliche Vertreter laufend über die festgestellten Differenzen bei den einzelnen Verprobungen informiert worden. Es seien jedoch keine schlüssigen Gegenargumente hinsichtlich der Höhe der Zuschätzung vorgelegt worden, wobei

eine Schätzungsberichtigung der Behörde seitens des steuerlichen Vertreters nie angezweifelt worden sei, umso mehr, da ja von der Betriebsprüfung eindeutig habe nachgewiesen werden können, dass an 2 Tagen keine Erlöse erklärt worden seien, an denen - wie auch auf der Homepage des Unternehmens im Internet dokumentiert - Veranstaltungen stattgefunden hätten.

Sogar die im Zuge der Berufung vorgelegten Unterlagen würden auf gravierende Verkürzungen der Erlöse hinweisen. Am Samstag, den 20.7.2002 habe eine Ultraschallparty mit Liveauftritten von mind. 4 "Stars" bei einem Eintritt von € 7,00 stattgefunden. Die Einnahmen für Eintritte lt. beigefügter Losungsaufzeichnung hätten € 801,00 betragen, was einer Besucherzahl von 114,43 Personen entspreche. Die Diskothek sei seit 2001 für 1.722 Personen zugelassen!

Die Gesamtlosung von € 8.153,40 bei einer "besonderen" Veranstaltung und "vollen" Preisen erscheine im Vergleich zu den von der KIAB bei der 1-€-Party am 9.8.2003 um 23.30 festgestellten Erlösen in Höhe von € 7.420,00 zu gering.

2. Betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertragsteuer:

Die auf Grund der Betriebsprüfung ermittelten Mehrergebnisse im Prüfungszeitraum seien im Verhältnis 50:50 den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugerechnet und mit Kapitalertragsteuer (KESt) belastet worden. Der dagegen von der Bw. vorgebrachten Argumentation sei entgegen zu halten, dass eine unmittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft keine Voraussetzung für die Zurechnung einer vGA sei. Die mittelbare Beteiligung der Gesellschafter über eine Kapitalgesellschaft, die zu 100% an der gegenständlichen Gesellschaft beteiligt sei, erfülle gleichermaßen die Voraussetzung der Gesellschafterstellung und sei daher hinsichtlich einer vGA so zu behandeln wie eine unmittelbare Beteiligung - s. z.B.: Quantschnigg/Bauer, Körperschaftsteuer, Band 1, § 8, TZ 38 und VwGH E. v. 12.6.1990 GZ. 90/14/0054, jeweils mwN.

Die Gleichbehandlung von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung begründe der VwGH in ständiger Rechtsprechung mit dem Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis, der über nahe stehende Personen vermittelt werde. Dieses Naheverhältnis sei auch im Falle von Verflechtungen über Beteiligungen gegeben - s. dazu Quantschnigg/Bauer, § 8, TZ 42, mwN. Wie sich aus dem Bericht der Betriebsprüfung (BP-Bericht) ergebe, treffe für die Gesellschafter im gegenständlichen Fall aber auch die Feststellung des VwGH zu, dass diese: "..., auch als Machthaber im Sinne der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Juni 1990, 90/14/0054, vom 15. März 1988, 8711410072, sowie vom 23. November 1977, 410, 618177,...", anzusehen seien. Nach diesen Erkenntnissen müsse der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden

Unternehmens sein, es genüge die Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses.

Einen derart sowohl unmittelbaren als auch entscheidenden Einfluss der beiden Gesellschafter sehe die Betriebsprüfung in deren 'treuhändiger, barer Übergabe' von insgesamt über 3,5 Millionen Schilling an die Gesellschaft (BP-Bericht Tz 1, Darlehen) bzw. an den Geschäftsführer und insbesondere im Wissen über die Aufzeichnung dieser 'Darlehen' als solche der bei der Gesellschaft beschäftigten Mitarbeiter ohne schriftlichen Vertrag und deren Nicht-Bezeichnung als Treuhandgelder.

Für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung sei u.a. Voraussetzung, dass einem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet werde (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juli 1998, 96/13/0039). Den mittelbaren Gesellschaftern sei im BP-Verfahren Gelegenheit gegeben worden, den Nachweis für die Herkunft dieser Geldbeträge zu erbringen - s. BP-Bericht, Tz 1, Darlehen. Es habe im Verfahren weder die Herkunft der Beträge noch der Geldfluss nachgewiesen werden können. Die BP habe die Argumente zur Herkunft des Geldes schlüssig widerlegen können. Die Zurechnung der durch die Betriebsprüfung festgestellten Umsatz- und Gewinnerhöhungen an die Gesellschafter sei daher zu Recht und die Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung sachlich richtig erfolgt.

Zur Verteilung der Mehrgewinne sei die BP von den mittelbaren Beteiligungsverhältnissen ausgegangen, was der ständigen Rechtsprechung des VwGH entspreche. z.B.: Erkenntnis v. 10.12.1985, GZ.: 85/14/0080. Verdeckte Gewinnausschüttungen könnten sich auch aufgrund von Gewinnschätzungen - auch im Wege von Sicherheitszuschlägen - im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft seien den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass die Mehrgewinne abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen seien.

Aus dem BP-Bericht (Tz 1) ergebe sich, dass beide Gesellschafter Ihrem Beteiligungsverhältnis entsprechende Barmittel an die Gesellschaft übergeben hätten, daher sei die Zurechnung der vGA im selben Verhältnis vorgenommen worden.

Die in der Berufung bestrittene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für die vGA werde in Literatur und Judikatur einhellig bejaht. Die Berufung werde daher als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde von der Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Bescheid vom 4. Jänner 2008 wurde die Bw. aufgefordert, den der Berufung anhaftenden Mangel, nämlich das Fehlen von Angaben, welche Änderungen beantragt werden, zu beheben.

In Befolgung dieses Auftrages gab die Bw. bekannt, sie stelle den Antrag die bekämpften Bescheide aufzuheben bzw. zu ändern. Die Zuschätzungen in den Jahren 1999 und 2000 sollten aufgehoben werden, in den Jahren 2001 und 2002 sollten die fehlenden Lösungen für den 27.3.2001 und 30.4.2002 entsprechend dem durchschnittlichen Tagesumsatz geschätzt werden. Ein etwaiger Sicherheitszuschlag müsste den fehlenden Tageslösungen angepasst sein. Eine dadurch entstehende verdeckte Gewinnausschüttung könne nicht dem Gesellschafter zugerechnet werden, da nie Beträge irgendwelcher Art ausbezahlt worden seien. Sämtliche Geldbewegungen seien ausschließlich vom Geschäftsleiter, Herrn BL vorgenommen worden. Daher müsst eine verdeckte Gewinnausschüttung diesem zugerechnet werden.

Im Zuge einer neuerlichen schriftlichen Zeugeneinvernahme durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erklärte Herr F. M., das gegenständliche Darlehen sei für den Umbau des TP, Verbesserungen der Fluchtwegssituation und Schallschutzmaßnahmen vorgesehen gewesen. Die Betriebsleitung habe in dem Umbau eine erfolgreiche Neupositionierung des TP gesehen. Da er 50%iger Gesellschafter der 100%igen Gesellschafterin der Bw. sei, habe er ein Interesse am Weiterbestand des TP gehabt und dafür auch anteilmäßig die finanzielle Unterstützung zur Verfügung gestellt. Ergänzend stelle er fest, dass ein Unternehmen der GmbH Mieter des Objektes gewesen sei und dieses an die Bw. untervermietet habe. Die Stadt X. habe seiner Erinnerung nach ebenfalls zugesagt, den Umbau finanziell durch Mietreduktion und Beteiligung an Lärmschutzmaßnahmen zu unterstützen.

Die Bw. sei mit Gesellschafterbeschluss vom 14.3.2007 aufgelöst und die Liquidation beantragt worden, da der Mietvertrag mit der Stadt X. nicht habe aufrecht erhalten werden können. Der Betrieb sei mit 31.1.2007 eingestellt worden. Die Gesellschafterin der Bw. und deren Gesellschafter würden wohl auf ihre Forderungen im Zuge der Liquidation verzichten müssen.

Die Gelder seien von ihm dem Geschäftsführer oder dem Betriebs- und Umbauleiter BL, der in der Zwischenzeit verstorben sei, übergeben worden. „*Die Höhe der Beträge*“ sei „*laut Buchhaltung, ebenso das Datum*“. Die Beträge seien entweder am damaligen Firmensitz der GmbH oder an der Baustelle X. übergeben worden. Die Belege hiezu seien im Zuge der Betriebsprüfung gesichtet und laut Information des Steuerberaters für das Finanzamt kopiert worden. Sie seien leider nicht mehr an den Stellen abgelegt worden, wo sie entnommen worden seien.

Über das Darlehen gebe es überhaupt keine schriftlichen Vereinbarungen auch nicht hinsichtlich Rückzahlung und Verzinsung der zur Verfügung gestellten Beträge, die Konditionen sollten vor der Rückgabe vorgelegt werden.

Hinsichtlich des Ersuchens Höhe und Zeitpunkt von etwaigen Darlehensrückzahlungen bekannt zu geben und die darüber vorhandenen Unterlagen vorzulegen bzw. die von Ihm zur Hereinbringung seiner Forderung gesetzten Schritte darzulegen, erklärte der Zeuge, die Rückzahlungen seien laut Buchhaltung erfolgt und die Belege seien ebenfalls nicht mehr auffindbar.

Der Zeuge Dr. K. erklärte ebenfalls, zur Finanzierung der Bw. beigetragen zu haben. Auch er gab an, dass keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden seien. Auf die Frage, woher er die Dienstnehmerin S* kenne, gab er an, diese sei ihm als Lebensgefährtin des Betriebsleiters bekannt. Er sei davon ausgegangen, dass sie mit dem Betriebsleiter in Wohngemeinschaft lebe. Sicherheiten seien nicht erforderlich gewesen, da die Beträge sofort vom Betriebsleiter bzw. vom Geschäftsführer in Verwahrung genommen worden seien. Seiner Erinnerung nach sei am 13.6.2005 ein Betrag in Höhe von 12.000 € an ihn zurückgezahlt worden. Sämtliche Belege seien unauffindbar, seien aber seines Wissens nach der Betriebspprüfung zur Verfügung gestanden. Die Darlehen seien für den Umbau des TP vorgesehen gewesen. Der damalige Betriebsleiter BL, der im Dezember 2005 durch Selbstmord aus dem Leben geschieden sei, habe in dem Umbau eine erfolgreiche Neupositionierung des TP gesehen. Als zu 50% mittelbar beteiligte Gesellschafter habe er großes Interesse am Weiterbestand des TP gehabt und dafür auch die finanzielle Unterstützung zur Verfügung gestellt. Er verweist ebenfalls auf die Mietereigenschaft der GmbH sowie die finanzielle Unterstützung durch die Stadt X.. Im Hinblick auf die Liquidation der Bw. gehe er davon aus, dass er auf seine Forderung verzichten werde müssen.

In der am 15. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde den Parteien Kopien der schriftlichen Zeugenaussagen und der diesen zugrunde liegenden schriftlich gestellten Fragen übergeben.

Von den Finanzamtsvertretern wurde erklärt, dass Kellnerabrechnungen und Ständelisten geführt worden seien, diese aber nach der Abrechnung vernichtet worden seien. Damit sei keinerlei Überprüfbarkeit der einzelnen Tageslosungen möglich.

Der Vertreter der Bw gab dazu an, die Abrechnung sei grundsätzlich über die Schankabrechnung erfolgt und nach täglicher Abrechnung seien nur mehr die Tageslosungen (spartenmäßig) einzusehen gewesen.

Die Prüferin ergänzte, auch Bestandsrechnungen seien geführt worden und auch diese hätten nicht vorgelegt werden können. Für die auswärtige Events habe es nur Spartensummen gegeben, deren Ermittlung sei aber auch nicht nachvollziehbar, da bei derartigen Veranstaltungen mittels Kassasturzes die Tageslosung ermittelt worden sei.

Vertreter der Bw. gab dazu an, dass die Spartenabrechnung anhand einer Bestandsrechnung erfolgt sei.

Die Prüferin führte hiezu an, dass auch diese Bestandsrechnungen nicht vorgelegt worden seien.

Hinsichtlich der durchgeführten Kalkulation wurde von der Referentin darauf hingewiesen, dass die Kalkulation von der Prüferin von jener des Steuerberaters nur insoweit abweiche, als die Rohaufschläge auf Rauchwaren und Handelswaren statt mit 0,3 und 0,5 mit 1,3 und 1,5 in Ansatz gebracht worden sein. Ein Rohaufschlag von 0,3 würde aber bedeuten, dass der Verkaufspreis nur 30 % des Einkaufspreises betragen habe.

Der Vertreter der Bw. gab darauf an, dass er dieser rechnerischen Argumentation zwar grundsätzlich zustimmen könne, er verweise jedoch auf die Ausführungen seiner Buchhaltung.

Einvernehmlich festgehalten wurde, dass selbst die Kalkulation des Steuerberaters von Kalkulationsdifferenzen von rund 2 Mill. S. bzw. im Jahr 2000 rund 360.000 € ausgehe und die Hinzuschätzung der Prüferin max. 1/3 der von ihr berechneten Kalkulationsdifferenzen betrüge.

Die Referentin verwies darauf, dass in den Jahren 2001 2,2 Mill. S und im Jahr 2002 rund 95.800 € eingelagert worden seien. Diese Einlagen seien grundsätzlich nicht fremdüblich, da es keinerlei Abreden über Verzinsung oder deren Rückzahlung gegeben habe. Es werde daher beabsichtigt, diese so genannten Einlagen als Einnahmen der Bw. dem Gewinn der einzelnen Jahre hinzuzurechnen.

Der Vertreter der Bw. erklärte, dazu keine Stellungnahme abgeben zu können. Er ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 1999 bis 2002

a) Schätzungsberichtigung:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Im gesamten Prüfungszeitraum (1999 bis 2002) wurden sämtliche von den Dienstnehmern der Bw. geführten händische Aufzeichnungen, wie u.a. tägliche Kellnerabrechnungen, Losungsermittlungen zu bestimmten Tageszeiten sowie verschiedene Standlisten, die Auskunft über die noch vorhandenen Getränke geben, nach der Abrechnung weggeworfen. Die in der Schankanlage erfassten Geschäftsvorfälle wurden anlässlich der Abrechnung auf einzelne Spartenumsätze reduziert und die ursprünglich erfassten Daten vernichtet. Nach der Abrechnung konnten daher nur mehr die Tageslosungen aufgegliedert nach Sparten eingesehen werden.

Bei auswärtigen Events wurde die Ermittlung der Tageslosung mittels Kassasturzes vorgenommen. Die der Ermittlung der Spartensummen zugrunde liegenden Bestandsrechnungen wurden ebenfalls nicht aufbewahrt.

Teilweise wurden Losungen für zwei Tage zusammengefasst erfasst bzw. wurden Computerausdrücke händig korrigiert. Z.B. wurde am 8.9.2000 die Losung um S 100.000,00 vermindert. Für den 27.3.2001 und den 30.4.2002 wurden keinerlei Tageslosungen erklärt, obwohl an diesen Tagen nachweislich Veranstaltungen im Tanzpalast stattgefunden haben.

Die Kassastände zum 31.12.2000 und zum 31.12.2000 betrugen jeweils S 1.000.000,00, während gleichzeitig Bankverbindlichkeiten von rund S 1.145.000,00 bzw. rund S 2.2 Mio. bestanden.

Auf den Bons für die Kreditkartenabrechnung wurden Namen von Kellnern vermerkt, die nicht in die Liste der Dienstnehmer eingetragen waren.

In den Jahren 2001 und 2002 wurden Bareinlagen in die Kassa von rund S 3,5 Mio. getätigten. Diese Beträge wurden als Darlehen von Dienstnehmern der Bw. eingebucht, deren Jahreseinkommen niemals dazu ausreicht, derartige Beträge aufbringen zu können. So wurde laut den vorliegenden Buchungsbelegen von einer Dienstnehmerin mit einem Jahreseinkommen von rund S 45.000,00 ein Darlehen von rund S 513.000,00 im Jahr 2001 sowie von S 1.318.000,00 im Jahr 2002 gewährt, wobei im Jahr 2002 als Buchungstext „Darlehen BL“ aufscheint. Bei diesem handelt es sich um den Betriebsleiter mit einem Jahreseinkommen von rund S 150.000,00 und den Lebensgefährten der genannten Dienstnehmerin. Desgleichen scheint ein im Jahr 2002 von einem Dienstnehmer mit einem Jahreseinkommen von S 70.000,00 gewährtes Darlehen in Höhe von S 1.697.680,00 auf. Die Einzahlungen erfolgten in Teilbeträgen in Höhe zwischen S 20.000,00 und S 500.000,00.

Es existieren keinerlei Unterlagen oder Belege darüber, dass die genannten Beträge – wie von den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern behauptet – von diesen zur Verfügung gestellt wurden. Derartige Belege wurden auch niemals dem Finanzamt bzw. der Prüferin

übergeben. Desgleichen gibt es auch keine Belege über Darlehensrückzahlungen an die mittelbar beteiligten Gesellschafter. Es wird daher davon ausgegangen, dass die angeblich gewährten Darlehen von der Bw. lukrierte, aber nicht erklärte Mehreinnahmen darstellen.

Die kalkulatorische Verprobung der erzielten Erlöse führt zu folgenden

Kalkulationsdifferenzen(1999 bis 2001 in ATS, 2002 in Euro):

	1999	2000	2001	2002
Erlöse lt. Erkl.	11,420.123,67	11,078.466,47	7,375.631,83	954.955,00
Kalk. Bp.	14,493.118,59	14,804.295,72	12,740.865,36	1,610.165,21
Kalk.-Diff. Bp.	3,072.994,92	3,725.829,25	5,365.233,53	655.210,21
Kalk. Stb.	13,295.843,42	13,026.931,17	11,385.646,01	1,341.857,44
Kalk. Diff. Stb.	1,875.710,75	1,948.464,70	4,010.014,18	386.902,44

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Ausführungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht sowie der Stellungnahme zur Berufung sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Hinsichtlich der Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen wurde von der Bw. zwar zunächst behauptet, solche Grundaufzeichnungen seien gar nicht geführt worden, die Betriebsprüferin verwies jedoch durchaus glaubwürdig auf die ihr im Rahmen der Betriebsbesichtigung gezeigten Vordrucke solcher Aufzeichnungen, die von den Bediensteten der Bw. laut den Angaben des Betriebsleiters zu führen gewesen seien. Dass eine gravierende Änderung in der Organisation nach den geprüften Jahren vorgenommen worden sei, wurde niemals behauptet. Daher wird davon ausgegangen, dass diese Aufzeichnungen auch bereits im Prüfungszeitraum geführt wurden. Im Lauf des Verfahrens musste der Geschäftsführer der Bw. einräumen, dass zumindest Bestandlisten, die jedoch vernichtet wurden, händisch geführt worden sind (vgl. die Ausführungen in der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung). Desgleichen wurde auch die Vernichtung der in der Schankanlage erfassten Daten eingestanden.

Was das Aufscheinen weiterer Bediensteter, die nicht in der Liste der Dienstnehmer eingetragen waren, anbelangt, gelang es der Bw. nicht, darzulegen, um welche Bedienstete es sich bei den angeblich lediglich mit ihrem Spitznamen vermerkten handelt. Dementsprechend erscheinen die diesbezüglichen Ausführungen auch wenig glaubwürdig.

Von der Bw. wurde behauptet, die in den Jahren 2001 und 2002 getätigten Darlehen seien von den mittelbar beteiligten Gesellschaftern zur Verfügung gestellt worden und dem Geschäftsführer der Bw. bar übergeben worden. Dieser habe in der Folge die Mittel auf dem Bankkonto der Bw. eingezahlt. Trotz zweimaliger Aufforderung der beiden mittelbar beteiligten Gesellschafter, einerseits darzulegen woher diese Mittel stammten und andererseits Dokumente über den Geldfluss vorzulegen, wurden weder von den mittelbar beteiligten Gesellschaftern noch von der Bw. Unterlagen über die tatsächliche Darlehensgewährung durch die beiden mittelbaren Gesellschafter vorgelegt. Die nun offenbar nicht mehr vorhandenen, der Betriebsprüferin jedoch vorgelegten Belege weisen lediglich die oben genannten Dienstnehmer der Bw. als Darlehensgeber aus. Die Betriebsprüferin hat durchaus glaubwürdig dargelegt, dass ihr niemals Belege vorgelegt wurden, denen Zahlungen der mittelbar beteiligten Gesellschafter bzw. Darlehensrückzahlungen an diese entnommen werden könnten. Sollten die beiden Zeugen mit den von ihnen angeführten Belegen jene gemeint haben, auf denen die Namen der oben genannten Dienstnehmer aufscheinen, - was deshalb nahe liegend erscheint, weil nur von solchen Belegen wurden Kopien angefertigt und der Betriebsprüferin übergeben - so sind ihre Angaben insofern irreführend, weil eindeutig nach Belegen gefragt wurde, auf denen sie selbst als Darlehensgeber aufscheinen. Sofern sie aber mit ihrer Aussage behaupten wollten, dass in der Buchhaltung der Bw. tatsächlich Belege vorhanden gewesen seien, die sie selbst als Darlehensgeber ausweisen, und der Betriebsprüferin auch Einsicht in diese Belege gewährt worden sei, ist diese Aussage als falsch zu beurteilen, weil die Betriebsprüferin durchaus glaubwürdig erklärt hat, derartige Belege niemals vorgelegt bekommen zu haben und die gegenteilige Behauptung auch vom Geschäftsführer der Bw. widerlegt wird, der stets darauf hinwies, dass die beiden mittelbar beteiligten Gesellschafter nicht als Darlehensgeber aufscheinen wollten.

Laut übereinstimmender Auskunft der Vertreter der Bw. sowie der beiden mittelbaren Gesellschafter gibt es keinerlei verbindliche Vereinbarungen über die Rückzahlung der Darlehen bzw. deren Verzinsung. Es wird lediglich übereinstimmend davon ausgegangen, dass es zu keiner Rückzahlung dieser Gelder infolge der Zahlungsschwierigkeiten der Bw. kommen könne.

Die Aussagen der Zeugen erscheinen deshalb unglaublich, weil kein Grund dafür genannt werden konnte, warum die angeblich von den mittelbar beteiligten Gesellschaftern übergebenen Barbeläge als Darlehen von Dienstnehmern ausgewiesen wurden, und die diesbezüglich abgegebenen Erklärungen insoweit voneinander abweichen, als einerseits eine Übergabe an den Geschäftsführer der Bw. und andererseits eine Übergabe an bestimmte Bedienstete der Bw., die als Darlehensgeber dann in den Büchern der Bw. aufscheinen, behauptet wurde. Diesbezüglich ist auch zu bemerken, dass Herr Dr. K. behauptet insgesamt

S 1.750.000,00 an Frau S* übergeben zu haben, während Darlehen von Frau S* nur in Höhe von rund S 513.000,00 in der Buchhaltung der Bw. aufscheinen. Sofern man aber auch das unter „Darlehen BL“ verbuchte Darlehen der Dienstnehmerin S* zurechnet, ergibt sich ein Betrag von 1.831.000 S, der ebenfalls nicht mit der vom Zeugen genannten Summe übereinstimmt. Darüber hinaus wurde auch nicht erklärt, in welcher Beziehung der Dienstnehmer S. zu den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern stand, bzw. welchen Grund es gab, ausgerechnet diesen als Darlehensgeber anzuführen.

Die Vorgangsweise ist auch insofern nicht nachvollziehbar, als nicht erklärt werden konnte, warum Barbeträge in verschiedener Höhe übergeben worden sein sollten, die unverzüglich vom Geschäftsführer zur Bank gebracht wurden. Einerseits wäre es angesichts des Umstandes, dass ohnedies immer sehr hohe Barbeträge im Betrieb vorhanden gewesen sein sollen (vgl. die Höhe der festgestellten Kassastände) wohl sinnvoller gewesen, die Beträge gleich auf das Konto der Bw. einzuzahlen, zumal man dann auch einen Nachweis für die vorgenommene Einzahlung gehabt hätte. Andererseits ist auch nicht erklärlich, warum angeblich jene Mittel die für den Umbau des TP erforderlich gewesen seien, durch Übergabe verschiedener kleinerer und größerer Beträge in unregelmäßigen Abständen aufgebracht worden sein sollten. Wäre es tatsächlich so gewesen, dass die Bw. nicht über genügend Eigenmittel für den Umbau verfügt hätte, so wäre es doch wesentlich plausibler, dass zunächst der Finanzierungsbedarf und dessen Abdeckung durch die beiden mittelbar beteiligten Gesellschafter abgeklärt wird, und diese in der Folge ihre Einzahlungen anhand eines vorher abgestimmten Finanzierungsplanes tätigen. Ein derartiger Finanzierungsplan kann aber nicht ersehen werden.

Darüber hinaus gibt es auch keinerlei Unterlagen, die auch nur in irgendeiner Weise darauf hinweisen würden, dass die Gelder von den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern stammten. Es ist auch nicht nachvollziehbar, welche Darlehensbeträge nunmehr von dem einen oder von dem anderen stammen. Damit ist es aber auch eine bloße Behauptung, dass beide mittelbar beteiligten Gesellschafter in gleicher Höhe Darlehen gegeben hätten. Es konnte auch nicht erklärt werden, welche Summen in welchem Jahr übergegeben wurden. Aufgrund der dargestellten Situation wäre es den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern niemals möglich gewesen, diese Beträge in irgendeiner Form später zurückzufordern. Die diesbezüglich dargestellte Vorgangsweise widerspricht absolut jener von tüchtigen, erfolgreich tätigen Geschäftsleuten, als welche sich beide mittelbar beteiligten Gesellschafter darstellen. Hätten die beiden tatsächlich in Erwartung eines großen Erfolges ihrer Investitionen diese Darlehen getätigt, so wären sie wohl auch daran interessiert gewesen, diese Summen zu einem späteren Zeitpunkt mit Zinsen und Zinseszinsen zurückbezahlt zu bekommen. Dies wäre aber nur dann möglich gewesen, wenn die beiden mittelbar beteiligten Gesellschafter in

irgend einer Form als Darlehensgeber oder Treugeber aufgeschienen wären und es auch über die Verzinsung und die spätere Rückzahlung der gewährten Darlehen verbindliche Vereinbarungen gegeben hätte. Derartige Vereinbarungen wurden jedoch trotz wiederholten Ersuchens nicht vorgelegt. Da kein vernünftiger Grund für diese angeblich eingeschlagene Vorgangsweise genannt werden konnte, wird davon ausgegangen, dass nicht die beiden mittelbar beteiligten Gesellschafter Darlehen an die Bw. gegeben haben, sondern dass es sich bei den als Darlehen der Dienstnehmer ausgewiesenen Beträgen in Wirklichkeit um nicht erklärte Einnahmen der Bw. handelt.

Hinsichtlich der festgestellten Kalkulationsdifferenzen ist auszuführen, dass die Betriebsprüferin anhand der von der steuerlichen Vertretung der Bw. selbst angefertigten Kalkulation, ihre Kalkulation aufgebaut hat, wobei Änderungen lediglich insoweit erfolgten, als der Rohaufschlag für Rauchwaren von 0,3 auf 1,25 und jener auf Handelswaren von 0,5 auf 1,5 geändert wurde und bei den Warengruppen, bei denen der vom Steuerberater kalkulierte Erlös den tatsächlich erklärten Erlös wesentlich unterschritt, der den Steuererklärungen der Bw. zugrunde liegende Erlös angesetzt wurde. Die Berichtigung der Rohaufschläge war insofern erforderlich, als die vom steuerlichen Vertreter der Bw. angesetzten Rohaufschläge dazu geführt hätten, dass die genannten Warengruppen weit unter ihrem Einstandspreis verkauft worden wären, wovon nicht auszugehen ist. Da auch nicht aufgeklärt werden konnte, warum die Kalkulation anderer Warengruppen zu niedrigeren als den erklärten Erlösen geführten haben sollte, erscheint es auch insofern richtig, in diesem Fall zumindest die erklärten Erlöse in Ansatz zu bringen. Die Höhe der von der Betriebsprüfung in den einzelnen Jahren festgestellten Kalkulationsdifferenzen konnten daher auch von der Bw. nicht wirklich widerlegt werden, da die bloße Behauptung, die Prüferin gehe von falschen Rohaufschlägen aus, ohne zu erklären welche Rohaufschläge angemessen wären, kein tragfähiges Argument darstellt. Soweit in diesem Zusammenhang auf „1 Euro Partys“ sowie „Happy Hours“, in denen Getränke verbilligt abgegeben wurden, verwiesen wird, wurden keine Unterlagen vorgelegt, anhand derer eine differenziertere Kalkulation möglich gewesen wäre, obwohl die verbilligte Abgabe von Getränken zumindest in der Schankanlage nachweislich dokumentiert wurde. Auch der steuerliche Vertreter war nicht in der Lage, eine differenziertere Kalkulation zu erstellen. Es erscheint zwar durchaus wahrscheinlich, dass mit detaillierten Angaben über die verbilligte Abgabe von Getränken ein Teil der Kalkulationsdifferenzen aufgeklärt werden könnte, im Hinblick auf die Höhe der festgestellten Kalkulationsdifferenzen und den Umstand, dass nachweislich Tagelosungen nicht verbucht wurden, ist aber davon auszugehen, dass ein wesentlicher Teil der festgestellten Kalkulationsdifferenzen auch damit nicht erklärt werden kann.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§184 BAO hat folgenden Wortlaut:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.
- (3) Zu schätzen ist ferner, 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.

Die Gründe der Schätzung sind in § 184 Abs. 2 und 3 BAO angeführt. Abs. 2 enthält eine beispielsweise (vgl. „insbesondere“) Aufzählung der Gründe, Abs. 3 verknüpft die Schätzungsbefugnis (Schätzungspflicht) mit Mängeln der Bücher oder Aufzeichnungen. Abs. 1 normiert als allgemeinen, beiden Anordnungen (Absätze 2 und 3) vorgeordneten Grundsatz, dass dann zu schätzen ist, wenn sich nach Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten ergibt, dass sich die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen lässt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1917).

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften (gemeint Ordnungsvorschriften) des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen. Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel auf, die „geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen“, so ist zu schätzen.

§ 184 Abs. 3 BAO ist also iVm § 163 Abs. 1 BAO zu lesen. Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt sich, dass bei formellen Mängeln, die geeignet sind, „die sachliche Richtigkeit ... in Zweifel zu ziehen“ die Rechtsvermutung des § 163 Abs. 1 BAO nicht wirksam wird und die Schätzungsberichtigung prinzipiell gegeben ist (vgl. Stoll, aaO, 1920, und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Gemäß § 131 Abs. 1, 2. Absatz BAO (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) gelten für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher insbesondere die folgenden Vorschriften:

-
1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.
 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.
 3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.
 4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.
 5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
 6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbarer Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche

Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten gemäß § 131 Abs. 2 leg. cit. die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können § 131 Abs. 3 BAO zufolge Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann gemäß § 312 Abs. 2 BAO die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der

gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, muss gemäß § 132 Abs. 3 BAO, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Im gegenständlichen Fall wurde gegen eine Reihe der oben aufgezeichneten Ordnungsvorschriften des § 131 BAO verstoßen. So wurden insbesondere nachweislich die Bareingänge nicht täglich aufgezeichnet (vgl. Bp.-Bericht Tz. 1)

Darüber hinaus wurden sämtliche von den Bediensteten geführten Grundaufzeichnungen, die als Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsvorfälle dienten (wie die Kellneraufzeichnungen über die von ihnen erzielten Tageslosungen sowie insbesondere Bestandlisten, aufgrund derer, die Aufteilung in die verbuchten Spatenumsumsätze vorgenommen wurde), vernichtet. Damit wurden aber gerade jene Belege vernichtet, die eine Überprüfung der Eintragungen möglich machen. Wie der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich in ständiger Rechtsprechung festhält, begründet schon die Tatsache allein, dass die Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt wurden, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden, wobei der Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich schon geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (vlg. VwGH 31.05.2006, 2002/13/0072 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Desgleichen wurden anlässlich der Abrechnung der Tageslosungen sämtliche in der Schankanlage gespeicherten Daten (wie insbesondere die von den einzelnen Kellnern abgerechneten Erlöse) gelöscht und lediglich Spartenumsumsätze gespeichert. Es fehlten somit sämtliche Grundaufzeichnungen für die erklärten Umsätze, was einen Verstoß gegen § 131 Abs. 3 iVm §132 BAO darstellt, da diesen Vorschriften zufolge der Datenbestand auf die Dauer der Aufbewahrungsfrist gegen Zerstörung, Veränderung und Verfälschung gesichert sein muss (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1472).

Darüber hinaus scheinen in den Büchern Darlehen von Darlehensgebern auf, die niemals an die Bw. Darlehen vergeben haben, weshalb die Aufzeichnungen und Belege der Bw. auch aus diesem Grund unrichtig sind.

Ist schon aus diesen Gründen der Buchhaltung der Bw. die Ordnungsmäßigkeit abzusprechen, so wird dieser Umstand durch das Fehlen von nachweislich erzielten Tageslosungen,

Überschreiben von erfassten Einnahmen und dem Umstand, dass eine Nachkalkulation zu erheblichen Kalkulationsdifferenzen führt, erhärtet.

Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass die von der Bw. geführten Bücher und Aufzeichnungen ein falsches Ergebnis wiedergeben. Im Hinblick auf die offensichtliche Unvollständigkeit und Unrichtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen und der genannten Fehler, die über bloße Formalverstöße hinausgehen, ist die Abgabenbehörde berechtigt bzw. verpflichtet, die Besteuerungsgrundlage im Schätzungswege zu ermitteln.

b) Schätzungsmethode:

Im Rahmen der vom Finanzamt durchgeführten Schätzung wurden den Umsätzen und dem Gewinn der Jahre 1999 und 2000 jeweils S 1 Mio., jenen des Jahres 2001 S 1,5 Mio. und jenen des Jahres 2002 € 145.000,00 hinzugeschätzt. Diese Beträge wurden der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen.

Der griffweisen Schätzung wurde folgende Berechnung zugrunde gelegt:

Jahr	1999	2000	2001	2002
Kalkulationsdifferenz It. Stb.	1,876.000 S	1,948.000 S	4,010.000 S	387.000 €
Abzüglich:				
Personalverpflegung	200.000 S	200.000 S	300.000 S	25.000 €
Auswirkungen der 10 S/1€ Partys	676.000 S	748.000 S	2.210.000 S	217.000 €
Ergibt griffweise Zuschätzung	1,000.000 S	1,000.000 S	1.500.000 S	145.000 €

Die Schätzung der Personalverpflegung erfolgte unter der Annahme, dass im Durchschnitt 3 Freigetränke pro Person von rund 10 Personen an 165 Tagen konsumiert wurden. Die Höhe der von der Betriebsprüfung geschätzten Abschläge für € 1,00/S 10,00-Partys bzw. „Happy Hours“ wurde damit begründet, dass laut den im Internet aufzufindenden Events durchschnittlich 15% der Veranstaltungen € 1,00/S 10,00-Partys gewesen seien. Der Anstieg dieser Beträge erklärt sich damit, dass aufgrund wachsender Konkurrenz die Häufigkeit derartiger Partys zunahm.

Im Rahmen dieser griffweisen Schätzung dienten die unter Ansatz von teilweise zu niedrigen Rohaufschlägen vom steuerlichen Vertreter der Bw. ermittelten Kalkulationsdifferenzen als Ausgangspunkt. Dies ist im Hinblick darauf, dass sich aufgrund der variantenreichen Preisgestaltung der Bw. die Ermittlung von durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten als sehr schwierig erweist, und im Hinblick auf die gravierenden Buchführungsmängel auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass der für die Verprobung herangezogene Wareneinsatz von der Bw. teilweise nicht korrekt ermittelt wurde, insofern nicht zu beanstanden, als damit davon ausgegangen werden kann, dass mit dem Ansatz der vom steuerlichen Vertreter ermittelten Kalkulationsdifferenzen wohl sämtlichen Eventualitäten Rechnung getragen wurde und sich eventuell zu hoch angesetzte Faktoren mit tatsächlich zu niedrig angesetzten ausgleichen, und somit sichergestellt ist, dass keinesfalls von überhöhten wirklichkeitsfremden Werten ausgegangen wurde.

Die von der Bw. vorgebrachten Einwendungen gegen die Höhe der in Ansatz gebrachten Rohaufschlagskoeffizienten sind demnach bereits insofern unzutreffend, als der Schätzung ohnehin die Berechnungen des steuerlichen Vertreters (und nicht jene der Betriebsprüfung) zu Grunde gelegt wurden. Gegen die Höhe der in der Folge berücksichtigten Abschläge werden jedoch seitens der Bw. keine Bedenken geltend gemacht. Mit dem Einwand, dem Personal seien 5 Freigetränke pro Tag (bzw. Nacht) zugestanden worden, kann die Bw. die Schätzung insofern nicht erschüttern, als die Schätzung der Personalverpflegung griffweise und ohnehin sehr großzügig erfolgte und die Bw. auch nicht darlegt, welchen Betrag sie als angemessen ansehen würde

Soweit die Bw. die Schätzung damit bekämpft, dass ihrer Meinung nach nur die in den Jahren 2001 und 2002 nachweislich nicht verbuchten Erlöse hinzugeschätzt werden dürften, übersieht sie dabei, dass die bereits oben aufgezeigten gravierenden Buchführungsmängel und die selbst eingestandenen Kalkulationsdifferenzen, die nicht aufgeklärt werden konnten, die Abgabenbehörde in allen Jahren berechtigten bzw. verpflichten, die Bemessungsgrundlagen im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln und darüber hinaus angesichts der mangelhaften Aufzeichnungen davon ausgegangen werden muss, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Die von der Betriebsprüfung anhand der oben dargestellten Berechnung vorgenommene griffweise Zuschätzung trägt sämtlichen betrieblichen Besonderheiten Rechnung, weshalb das dabei ermittelte Betriebsergebnis auch durchaus geeignet erscheint, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. In den Jahren 2001 und 2002 wird mit der Zuschätzung darüber hinaus in etwa jene Summe abgedeckt, die der Bw. im Rahmen der

nicht aufgeklärten Darlehen zur Verfügung gestellt wurde, was ebenfalls für die Richtigkeit der vorgenommenen Schätzung spricht. Die dagegen unsubstantiiert erhobenen Einwendungen vermögen nicht zu überzeugen bzw. Zweifel an der Richtigkeit der von der Betriebsprüfung ermittelten Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer zu erwecken.

Dass die vorgenommenen Zuschätzungen der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen wurden, erklärt sich bereits aus dem Umstand, dass in dem von der Bw. betriebenen Unternehmen überwiegend Getränke umgesetzt werden.

2.) Betreffend Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für 1999 bis 2002

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

100%ige Gesellschafterin der Bw. war im Berufungszeitraum die Fa. GmbH., an der wiederum Herr Dfkm. Dr. M. K. und Herr F. M. zu jeweils 50% beteiligt waren.

Wie oben dargestellt, wurden im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Gewinnermittlung der Bw. zuzurechnende Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der Bw. und ihrer Gesellschafterin und den unter Pkt. 1.) getroffenen Feststellungen und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; sie ist - soweit keine Endbesteuerung vorliegt - im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar.

Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 für die so genannte Schachtelbegünstigung erfüllt sind, d.h. Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a und b EStG 1988, so z.B. auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt/Kirchmayr, EStG8, Tz. 12 zu § 94).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der

Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Im gegenständlichen Fall ist die Betriebspflicht davon ausgegangen, dass die festgestellten Mehrgewinne nicht der GmbH, die Alleingesellschafterin ist, sondern den an dieser zu jeweils 50% beteiligten Gesellschaftern Konrad und K. zugeflossen seien, während die Bw. einwendet, sämtliche Geldbewegungen seien ausschließlich vom Geschäftsleiter vorgenommen worden, weshalb auch nur diesem die verdeckte Ausschüttung zugerechnet werden könne.

Wem die verdeckte Ausschüttung nun tatsächlich zugeflossen ist, kann aber im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen dahin gestellt bleiben:

Den beiden mittelbar beteiligten Gesellschaftern konnten diese Einkünfte schon bereits deshalb nicht zugerechnet werden, weil sie an der Bw. nicht (unmittelbar) beteiligt sind. Dass sie im Wege der Anteilsinhaberin, somit mittelbar an der Bw. beteiligt sind, lässt sie zwar - unter der Voraussetzung, dass die GmbH die Entnahmen ihrer Gesellschafter akzeptiert hat - als Empfänger von Kapitalerträgen in Betracht kommen. In einem solchen Einverständnis der GmbH lag aber wiederum eine Einkommensverwendung seitens dieser, die gegebenenfalls in der Form einer verdeckten Ausschüttung erfolgte und bei ihr die Pflicht auslösen konnte, Kapitalertragsteuer von den an die Gesellschafter (im direkten Wege) geflossenen Beträgen

einzu behalten und abzuführen. Dies ist aber nicht Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens.

Die vorliegende Konstellation ist im Ergebnis jenen Fällen vergleichbar, in denen Empfänger der verdeckten Ausschüttung eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person ist. Auch in einem solchen Fall ist die verdeckte Ausschüttung - ungeachtet des verkürzten Geldflusses an den Dritten - dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zugrunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahe stehende Person beim Gesellschafter Einkommensverwendung darstellt. Von einer derartigen Einkommensverwendung durch die Gesellschafterin wäre auch im gegenständlichen Fall auszugehen, wenn es die GmbH als Anteilsinhaberin zugelassen hat, dass die ihr zustehenden Gewinnanteile einem ihrer Gesellschafter zukommen.

Da somit - ungeachtet eines allenfalls verkürzten Zahlungsflusses - lediglich die alleinige Anteilsinhaberin der Bw., nämlich die GmbH als Zurechnungssubjekt der gegenständlichen Kapitalerträge in Betracht kommt, und es sich bei dieser um eine zu 100% an der Bw. beteiligte Körperschaft handelt, werden die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllt. Dementsprechend ist kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2009