



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. ., W, Z-Gasse, vom 17. März 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 28. Februar 1997 betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1994 sowie die Berufung vom 25. Februar 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 17. Jänner 1997 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgaben betragen:

	Schilling	Euro
Umsatzsteuer 1992	274.759,00	19.967,52
Umsatzsteuer 1993	342.012,00	24.854,98
Umsatzsteuer 1994	252.351,00	18.339,06
Haftung für Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994	500.282,00	36.356,91

Entscheidungsgründe

I. Allgemeines:

Die Bw. . (in der Folge: Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. März 1980 mit Sitz in Wien gegründet. Am Stammkapital von S 500.000,00 ist A (geboren 1924) zu 100 % beteiligt; A ist zugleich Geschäftsführer (in der Folge: GF) der Bw. Der Betriebsgegenstand der Bw. ist der Verleih und der Betrieb von Spielautomaten.

II. Betriebsprüfung:

Bei der Bw. wurde eine den Zeitraum 1992 bis 1994 betreffende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt:

A. Schätzungsbefugnis:

1. Kassafehlbetrag August 1994:

Die Bw. hatte im Prüfungszeitraum Geld- und sonstige Glückspielautomaten an zwei Standorten in Niederösterreich und an zahlreichen Standorten in Wien aufgestellt. Die Entleerung der Automaten und Abrechnung der Einspielergebnisse erfolgte grundsätzlich am Monatsende. Im August 1994 wurden jedoch sechs Abrechnungsbelege mit dem Datum 1. August erfasst (laut Kassabuchauszug Nr. 15 vom August 1994: Belege K 189 bis K 194 vom 1. August 1994).

In den betreffenden Lokalen hatte laut Kassabeleg 174 bereits am 28. Juli 1994 eine Entleerung und Abrechnung stattgefunden. Die Betriebsprüfung (BP) forderte daher die Bw. im Vorhalteweg zur "Aufklärung obiger Unregelmäßigkeit" (gemeint der Unregelmäßigkeit, dass die Abrechnungen zum 1.8. statt zum 31.8. erfolgten) auf. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 1996 gab die Bw. dazu an, es liege ein "Schreibfehler beim Datum" vor (dh. die Abrechnungen seien irrtümlich mit dem Datum 1. August statt 31. August erfasst worden).

Die BP stellte die Glaubwürdigkeit, dass bei sechs verschiedenen Abrechnungsbelegen (betreffend verschiedene Standorte) derselbe Schreibfehler unterlaufen wäre, in Frage.

Vor allem aber legte die BP dar, dass, wenn ein Schreibfehler vorliegt und die betreffenden Einspielergebnisse erst zum Stichtag 31. August als Eingang im Kassabuch zu erfassen sind, sich im Kassabuch zum 8. August 1994 ein Kassafehlbetrag in Höhe von S 263,72 und zum 24. August 1994 in Höhe von S 1.703,72 ergebe (siehe Kassabuchseite Nr. 15 vom August 1994).

2. Einlagen ungeklärter Herkunft:

Die Bw. hatte in den Jahren 1983 bis 1994 steuerliche Verluste in folgender Höhe erklärt:

1983	166.284,00	1989	129.252,00
1984	317.355,00	1990	178.623,00
1985	45.197,00	1991	156.423,00
1986	133.649,00	1992	276.154,00
1987	133.233,00	1993	295.668,00
1988	132.545,00	1994	280.301,00

Gleichzeitig waren in den Bilanzen der Bw. bereits in den Jahren vor 1992 ein passives Verrechnungskonto A und ein Verbindlichkeitskonto Darlehen ausgewiesen, welche kontinuierlich anwuchsen.

Mit Buchungstag 30. September 1992 wurden S 300.000,00 vom Verrechnungskonto A auf das Konto "Erhaltene Darlehen" umgebucht. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 1996 handelte es sich dabei um eine Überweisung des Sohnes von A, B.

Im Jahr 1994 wurden auf dem Konto "Erhaltene Darlehen" S 200.000,00 als Zugang verbucht. Dabei handelt es sich laut og. Vorhaltsbeantwortung um zwei Darlehen von je S 100.000,00 seitens der Gattin von A, C.

Das Verrechnungskonto A und das Konto "Erhaltene Darlehen" entwickelten sich im Berufungszeitraum wie folgt:

	Verrechnungskonto	Darlehen	Summe
31. 12. 1991	402.854,78	630.000,00	1.032.854,78
Bewegungen 1992	+ 267.167,34	+ 300.000,00	567.167,34
31. 12. 1992	670.022,12	930.000,00	1.600.022,12
Bewegungen 1993	+ 507.157,15	0,00	507.157,15
31. 12. 1993	1.177.179,27	930.000,00	2.107.179,27
Bewegungen 1994	+ 220.995,86	+ 200.000,00	420.995,86
31. 12. 1994	1.398.175,13	1.130.000,00	2.528.175,13

Diese Einlagen bzw. Darlehen wurden wie folgt verbucht:

	1992	1993	1994
Einlagen in Kassa	481.960,00	492.000,00	400.000,00
Einlagen auf Bankkonten	47.070,00	40.000,00	34.000,00
Zahlungen Lieferanten	70.912,00	1.086,00	
Sonstige Buchungen	- 7.956,00	715,39	9.321,40
GSVG-Beiträge	- 24.828,66	-26.644,24	-22.325,54
Summe	567.167,34	507.157,15	420.995,86

Insgesamt wurden demnach der Bw. im Berufungszeitraum Einlagen und Darlehen von ca. S 1.500.000,00 gewährt. Bei Überprüfung, von wem diese Beträge der Bw. zugeführt worden sein könnten, stellte die BP fest, dass A ab 1. Jänner 1993 und seine Gattin C im Berufungszeitraum Pensionen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in folgender Höhe bezogen:

	1992	1993	1994
A	0,00	24.696,70	295.959,00
C	165.066,80	170.009,30	176.910,40
Summe	165.000,00	195.000,00	473.000,00

Weiters habe A im Jahr 1994 eine Pensionsnachzahlung in Höhe von netto S 80.000,00 und C ebenfalls 1994 in Höhe von netto S 19.271,50 erhalten.

Ein Geschäftsführerbezug sei von der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ausbezahlt worden.

Stelle man die Nettopenisonen in Relation zu den in den Betrieb der Bw. getätigten Einlagen, so würden sich für 1992 und 1993 Unterdeckungen ergeben; lediglich für 1994 liege das

Familieneinkommen von A und C aufgrund der Pensionsnachzahlungen geringfügig über der Höhe der Einlagen.

Zum von der BP abverlangten Nachweis über den Zahlungsfluss der gegenständlichen Einlagen gab die Bw. an, ein "privates Sparbuch" existiere nicht. Bezuglich der vorgehaltenen Unterdeckungen verwies die Bw. auf den Verkauf einer Trafik durch die Schwiegertochter von A und C , D, im Jahr 1991, wobei ein Veräußerungserlös in Höhe von S 700.000,00 erzielt worden sei, sowie auf das Darlehen von B im Jahr 1992 in Höhe von S 300.000,00.

Die Abdeckung der Einlagen durch den Veräußerungserlös der Trafik erschien der BP aus folgenden Gründen unglaublich:

D habe bei Verkauf der Trafik zum 30. April 1991 einen Veräußerungserlös von S 700.000,00 (Anlagen) und S 102.190,65 (Warenbestand) erzielt. Nach Abzug aller Verbindlichkeiten habe sich jedoch kein Gewinn, sondern ein Veräußerungsverlust von S 44.578,82 ergeben.

D habe über schriftliche Aufforderung der BP, nach zunächst erfolgter Terminverschiebung, die Zeugenaussage zu diesem Thema verweigert.

Die (teilweise) Abdeckung durch ein Darlehen von B in Höhe von S 300.000,00 im September 1992 erschien der BP aufgrund dessen finanzieller Lage zum strittigen Zeitpunkt (ca 30 Jahre alt, Facharzt für Innere Medizin, Alleinverdiener, 1 Kind zu versorgen), abgesehen vom Fehlen einer eindeutigen schriftlichen Vereinbarung zB. über Verzinsung, Rückzahlungsmodalitäten und Sicherheiten, ebenfalls als nicht glaubwürdig.

Auf S. 185 des Arbeitsbogens der BP (AB) ist dazu vermerkt, dass B im Zeitraum 1991 bis 1994 folgende steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sA = Studiendokumentation und Vortragstätigkeit) und nichtselbständiger Arbeit als Arzt (nsA) bezog:

	1991	1992	1993	1994
sA	- 8.905,00	4.087,00	148.509,00	238.821,00
nsA	414.676,00	keine Erkl. abgegeben	596.342,00	639.470,00

Da somit nach Ansicht der BP die Finanzierung der strittigen Einlagen bzw. Darlehen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer selbst bzw. nahestehende Personen (D , B und C) nicht glaubhaft dargelegt werden konnte, kam sie zu dem Schluss, dass es sich dabei nur um Einlagen des Gesellschafters A in den Betrieb der Bw. handeln könne. Diese könnten - mangels nachgewiesener anderweitiger Finanzierungsquellen - nur aus nicht erklärten Einspielergebnissen der Bw. stammen, welche zuvor als verdeckte Ausschüttungen dem Gesellschafter zugeflossen seien.

Die BP kam aufgrund der og. formellen und materiellen Mängel der Buchführung zum Schluss, dass die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzweg zu ermitteln seien.

B. Schätzmethoden:

Die Einlagen und Darlehen ungeklärter Herkunft wurden von der BP im Schätzweg als nicht erklärte Einspielergebnisse beurteilt, welche wie folgt ermittelt wurden:

	1992	1993	1994
Erhöhung Kontensalden	567.167,34	507.157,15	420.995,86
GSVG-Beiträge	24.818,66	26.644,24	22.325,54
Summe	591.986,00	533.801,39	443.321,40
Nicht erkl. Einspielergebnisse	592.000,00	534.000,00	443.000,00

Die "nicht erklärten Einspielergebnisse" wurden nach dem Verhältnis laut Abgabenerklärungen in faktorwirksame Erlöse aus Geldspielgeräten und Erlöse aus sonstigen Spielautomaten aufgeteilt, wobei für das Jahr 1994 seitens der BP eine von der Bw. nicht bekämpfte Abänderung der Aufteilung vorgenommen wurde (vgl. Tz 30 BP-Bericht):

Bruttobeträge 1992	lt. Erklärung	%	Zuschätzung
Erlöse gesamt	1.074.240,00	100	592.000,00
Erlöse Spielautomaten	741.150,00	69	408.000,00
Erlöse sonstige Automaten	333.090,00	31	184.000,00
Bruttobeträge 1993	lt. Erklärung	%	Zuschätzung
Erlöse gesamt	1.125.630,00	100	534.000,00
Erlöse Spielautomaten	854.650,00	76	406.000,00
Erlöse sonstige Automaten	270.980,00	24	128.000,00
Bruttobeträge 1994	lt. Erklärung	%	Zuschätzung
Erlöse gesamt	908.275,00	100	443.000,00
Erlöse Spielautomaten	592.560,00	65	288.000,00
Erlöse sonstige Automaten	315.715,00	35	155.000,00

Ertragsteuerlich wurden die jährlichen Zuwächse auf dem "Verrechnungskonto A und auf dem Konto "Erhaltene Darlehen" als verdeckte Einlagen, und og. Umsatzzuschätzungen als verdeckte Ausschüttungen behandelt. Die "nicht erklärten Einspielergebnisse" zuzüglich Kapitalertragsteuer (Kest) wurden als verdeckte Ausschüttungen (vA) an den Gesellschafter-Geschäftsführer A beurteilt und ertragsteuerlich mit folgenden Beträgen dem handelsrechtlichen Gewinn außerbilanzmäßig hinzugerechnet:

	1992	1993	1994
Nicht erkl. Einspielergebnisse	592.000,00	534.000,00	443.000,00
Kest (33,33 %)	197.333,00	178.000,00	
Kest (28,205 %)			124.949,00
vA	789.333,00	712.000,00	567.949,00

Aufgrund der gegebenen Verlustvorträge und Gewerbesteuerfehlbeträge ergaben sich betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 bis 1994 keine Steuernachforderungen.

Jedoch wurde festgestellt, dass die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen mit den og. Beträgen bei der Bw. im Haftungsweg vorzuschreiben sei.

Betreffend Umsatzsteuer wurden die vereinbarten Entgelte von der BP wie folgt ermittelt:

Erlöse Geldspielautomaten	1992	1993	1994
Zuschätzung brutto	408.000,00	406.000,00	288.000,00
Zuschätzung netto	340.000,00	338.333,33	240.000,00
Faktor 1,8	612.000,00	609.000,00	432.000,00
Erlöse sonstige Automaten	1992	1993	1994
Zuschätzung brutto	184.000,00	128.000,00	155.000,00
Zuschätzung netto	153.333,33	106.666,67	129.166,67
	1992	1993	1994
Vereinbarte Entgelte lt. Erkl.	1.408.300,00	1.527.792,00	1.237.821,23
Buchungsfehler			11.306,50
Zuschätzung Erlöse Geldspielautomaten	612.000,00	609.000,00	432.000,00
Zuschätzung Erlöse sonstige Automaten	153.333,33	106.666,67	129.166,67
Vereinbarte Entgelte lt. BP	2.173.633,33	2.243.458,67	1.810.294,40

III. Bescheide des Finanzamtes:

Das FA erließ entsprechend den Feststellungen der BP im wieder aufgenommenen Verfahren nachstehende Bescheide:

Umsatzsteuer	1992	1993	1994
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	2.173.633,33	2.243.458,67	1.810.294,40
Umsatzsteuer	434.726,67	448.691,73	362.058,88
Vorsteuer	159.967,82	106.679,42	109.707,72
Zahllast	274.759,00	342.012,00	252.351,00

Mit Bescheid über den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 wurde der Bw. die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen im Gesamtbetrag von S 500.282,00 im Haftungsweg vorgeschrieben.

IV. Berufungen:

Die Bw. bekämpfte den og. Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer mit Berufung und beantragte die Aufhebung des Bescheides. Weiters bekämpfte sie die im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 mit Berufung und beantragte über Mängelbehebungsauftrag des FA die "Nichtanerkennung der Vorsteuern sowie Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1994".

Zur Begründung führte die Bw. aus, es liege Liebhaberei vor, und verwies auf die Ausführungen in ihrer Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für

Kapitalertragsteuer für den Prüfungszeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1994. Darin wurde insbesonders geltend gemacht, dass es sich im Falle der Bw. nicht um eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführte Vermietung, sondern um einen Zeitvertreib eines (im Berufungszeitraum) 74jährigen Mannes handle. So weise auch der (von der BP vorgehaltene) Umstand, dass teilweise Vergnügungssteuer gezahlt wurde, obwohl gar kein Umsatz erzielt werden konnte, darauf hin, dass es sich um Liebhaberei im Sinne des Einkommensteuergesetzes handle. Eine lustreiche Tätigkeit, die ohne Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, stelle Liebhaberei dar. Im vorliegenden Fall liege keine Gewinnerzielungsabsicht vor, sondern ausschliesslich die private Spielfreude des Alleininhabers und Geschäftsführers würde den Grund für die Tätigkeit des Unternehmens darstellen.

Andererseits hatte die Bw. gegenüber der BP in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 1996 unter Punkt 16 ausgeführt, es sei sicherlich richtig, dass aufgrund der negativen Betriebsergebnisse die Frage der Liebhaberei im Raum stehe. Die Bw. sei jedoch der Meinung, dass nach einer ausgiebigen Strukturbereinigung die verbleibenden Betriebe mit Gewinnen rechnen könnten.

Zur Finanzierung der Einlagen führte die Bw. aus, es sei zutreffend, dass im Prüfungszeitraum rund S 1,5 Mio von aussen in das Betriebsvermögen der Bw. eingebracht wurden. Dem Ehepaar A und C seien in den Jahren 1992 bis 1994 aufgrund der Pensionszahlungen und Pensionsnachzahlungen rund S 833.000,00 zur Verfügung gestanden, welche für ein Pensionistenehepaar nicht zur Gänze zur Deckung der Lebenshaltungskosten notwendig seien. Darüberhinaus habe der Sohn, B, seinen Vater (also nicht die Ges.m.b.H.) laufend finanziell unterstützt; diese Unterstützungen würden weiter laufen und könnten von B jederzeit bestätigt werden. Er und die Schwiegertochter D würden Herrn A und seine Gattin laufend zu überzeugen versuchen, das ständig verlustbringende "Geschäft" aufzugeben.

V. Stellungnahme der BP:

Die BP legte in ihrer Stellungnahme zur Berufung zur Frage der Finanzierung der Einlagen dar, dass sich bei Gegenüberstellung der jährlichen Nettopenisonen zu den getätigten Einlagen in den Jahren 1992 und 1993 eine Unterdeckung ergebe:

	1992	1993	1994
Pensionen netto	165.000,00	195.000,00	473.000,00
Einlagen	- 567.000,00	- 507.00,00	- 421.000,00
Unterdeckung	- 402.000,00	- 312.000,00	
Überdeckung			52.000,00

Da die ermittelten Salden noch nicht die normalen Lebenshaltungskosten berücksichtigen, müsse die ermittelte Unterdeckung in Wirklichkeit um Einiges höher liegen.

Die BP fasste ihre Sachverhaltsermittlung nochmals wie folgt zusammen:

Sie habe die Bw. mit Vorhalt vom 15.5.1996 unter anderem um Aufklärung gebeten, wie die Einlagen finanziert wurden und ob es für den Zahlungsfluss konkrete Nachweise (zB Abhebung von einem privaten Sparbuch) gebe.

Unter Punkt 13 der Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 1996 sei von der Bw. angeführt worden, dass der wesentliche Teil der Einlagen aus dem Verkauf der Trafik der Schwiegertochter stamme. Außerdem seien 1992 S 300.000,00 vom Sohn des GF überwiesen worden. Weiters seien Belege über Pensionsnachzahlungen an A und C aus 1994 vorgelegt worden.

Nachdem die Schwiegertochter des GF zur Frage der Finanzierung der Einlagen aus dem Verkaufserlös der Trafik die Zeugenaussage verweigert habe, habe sich nunmehr die in der Berufung korrigierte Version über die Deckung der Einlagen ausschließlich auf finanzielle Unterstützungen durch den Sohn des GF, B , gestützt.

Nach Ansicht der BP könne der behaupteten laufenden Unterstützung durch den Sohn keinerlei Glauben geschenkt werden. Zum einen handle es sich bei B um einen im Berufungszeitraum knapp über 30 jährigen Arzt (mit einer Ehegattin, welche einem Studium nachging, und einer minderjährigen Tochter), der also gar nicht in der finanziellen Lage sein habe können, derart hohe Beträge (ca. S 500.000,00/Jahr) zur Verfügung zu stellen. Zum Anderen stehe diese Behauptung in Widerspruch zu den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Unterstützung der Eltern durch ihre Kinder sei zwar in einer wirtschaftlichen Notlage üblich, nicht jedoch bei einem "Zeitvertreib", der Jahr für Jahr mehrere Hunderttausend Schilling verschlinge.

Auch in der Berufung sei keinerlei Nachweis über irgendeinen Geldfluss erbracht worden.

V: Gegenäußerung der Bw.

Der steuerliche Vertreter gab in seiner Gegenäußerung kund, sein Mandant (gemeint: der GF) habe ihm nochmals versichert, dass die von ihm getätigten Einlagen von seinem Sohn B stammen. Da es sich durchwegs um Barbewegungen gehandelt habe, seien keine Banküberweisungen vorhanden.

Im übrigen äußerte er sich zur Stellungnahme der BP nur betreffend die Frage der Finanzierung der Einlagen. Es sei durchaus üblich, das Kinder ihre Eltern unterstützen, wobei sich diese Unterstützung nicht nur auf eine wirtschaftliche Notlage beziehen müsse. Zugegebenermassen handle es sich im Berufungsfall um eine besondere Gegebenheit, aber es sei auf das hohe Alter des Gf. der Bw. hinzuweisen.

VII. Verfahren vor dem UFS:

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Verfahren vor dem UFS wurde B mit Schriftsatz vom 11. Juli 2005 aufgefordert, als Zeuge gemäß § 169 BAO im schriftlichen Wege folgende Fragen bis spätestens 31. August 2005 zu beantworten:

1) Laut Vorbringen im Betriebsprüfungsverfahren haben Sie der Bw. im Jahr 1992 ein Darlehen in Höhe von S 300.000,00 gewährt.

Können Sie die Richtigkeit dieser Angabe bestätigen ?

Zu welchem genauen Zeitpunkt wurde das Darlehen gewährt ?

Gibt es eine schriftliche Vereinbarung über die Gewährung des Darlehens, die Höhe der Verzinsung und den Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens ?

Können Sie den Zahlungsfluss (anhand von Kontoauszügen o.ä.) nachweisen ?

2) Im Berufungsschriftsatz vom 25.2. 1997 wurde die Finanzierung von Gesellschaftseinlagen in das Unternehmen der Bw. in Höhe von rund S 1,5 Mio. im Zeitraum 1992 bis 1994 damit erklärt, dass Sie ihren Vater laufend finanziell unterstützt hätten. Diese Unterstützungen würden weiter laufen und könnten von Ihnen jederzeit bestätigt werden.

Dazu ist anzuführen:

Haben Sie – zusätzlich zu einem Darlehen über S 300.000,00 im Jahr 1992 - der Bw. oder Ihrem Vater persönlich laufend finanzielle Zuwendungen gewährt ?

Wie hoch war der jährliche Betrag dieser Zuwendungen in den Jahren 1991 bis 1996 ?

Waren diese Zuwendungen zu verzinsen und später zurückzuzahlen ?

Gibt es schriftliche Vereinbarungen über die Höhe der Zuwendungen, die Verzinsung und den Zeitpunkt der Rückzahlung ?

Können Sie den Zahlungsfluss (Kontoauszüge o.ä.) nachweisen ?

3) Darzulegen ist in Zusammenhang mit Punkt 1 und 2 auch, inwiefern Sie finanziell in der Lage waren, diese Zahlungen zu leisten. Es ist daher anzugeben:

Wie hoch war ihr jährliches Nettoeinkommen der Jahre 1991 bis 1996 ?

Hatten Sie zusätzlich Ersparnisse ?

Wie hoch waren Ihre Wohnungskosten im Zeitraum 1991 bis 1996 und aus welchen Mitteln konnten Sie – gegebenenfalls zusätzlich zu den Aufwendungen (Unterstützung des Vaters und Wohnungskosten) - die Anschaffung eines Eigenheimes im Jahr 1996 finanzieren ?^o

(^olaut Grundbuch sind D und B seit 1996 Eigentümer eines Reihenhauses in Niederösterreich).

Dieser Schriftsatz blieb zunächst unbeantwortet. Über nochmalige Aufforderung teilte B mit Schreiben vom 17. September 2005 mit, dass er von seinem Recht, die Aussage zu verweigern, Gebrauch mache.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Schätzungsbefugnis:

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesonders dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat. Wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, die Herkunft der in sein Unternehmen eingelegten Mittel aufzuklären, ist daher anzunehmen, dass sie aus nicht offen gelegten Einkünften aus seinem Betrieb stammen (VwGH 27.2.2002, 97/13/0201, VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

Von der Abgabenbehörde festgestellte Mehrgewinne bzw. Gewinne aus Schwarzumsätzen einer Kapitalgesellschaft sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossene verdeckte Ausschüttungen anzusehen (zB. VwGH 27.4.1994, 92/13/011, 94/13/0094; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118).

Zu schätzen ist weiters gemäß § 184 Abs. 3 BAO, 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.

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

1. Einlagen ungeklärter Herkunft:

Nach der Angehörigenjudikatur des VwGH sind Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und deren Anteilsinhabern entsprechend den Kriterien für Familienverträge nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (zB VwGH 25.6.1997, 94/15/0160, 10.7.1996, 94/15/0114).

Es konnte nicht glaubhaft dargelegt werden, dass A (welcher zudem auf sein Geschäftsführergehalt verzichtete) oder seine Gattin die Einlagen aus vorhandenen Ersparnissen bzw. laufenden Pensionseinkünften finanzieren konnten.

Die Darstellung, ein Teil der Einlagen sei aus dem Verkaufserlös der Trafik der Schwiegertochter finanziert worden, ist unglaublich, da sich aus dem Verkauf der Trafik nach Abzug aller Aufwendungen ein Veräußerungsverlust ergab und D zu dieser Frage die Zeugenaussage verweigerte.

Die Darstellung, die Darlehen und ein Grossteil der Einlagen seien durch finanzielle Zuwendungen von B an A oder an die Bw. finanziert worden, erscheint unglaublich, da eine Finanzierung in der behaupteten Höhe aufgrund der aktenkundigen finanziellen Lage des Sohnes des GF im Berufungszeitraum kaum leistbar war, entsprechende Vereinbarungen und Zahlungsbelege nicht vorgelegt wurden und der Sohn des GF eine Zeugenaussage zu diesem Thema vor dem UFS ausdrücklich verweigerte.

Es ist daher anzunehmen, dass die in den Betrieb der Bw. eingelegten Gelder aus vorherigen Ausschüttungen der Bw. an den Alleingesellschafter A stammten.

Aufgrund dieser Sachlage ist die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs. 2 BAO gegeben. Dies würde selbst dann gelten, wenn die Buchführung der Bw. im übrigen formell und materiell fehlerfrei wäre.

Im Berufungsfall weist jedoch die Buchführung der Bw. im Jahr 1994 auch den formellen Fehler des Vorliegens von Kassafehlbeträgen auf. Diese Kassafehlbeträge (August 1994) ergeben sich aus der Aussage der Bw., dass Einnahmen, welche mit Datum vom 1. August erfasst wurden, richtigerweise Ende August zu erfassen sind. Für das Jahr 1994 ist daher auch aufgrund des Buchführungsmangels des Vorliegens von Kassafehlbeträgen die Schätzungsbefugnis gegeben.

Es sind daher gemäß § 184 BAO Umsatzzuschätzungen in der von der BP festgestellten Höhe vorzunehmen.

Gleichzeitig stellen die nicht erklärten Erlöse in der von der BP festgestellten Höhe verdeckte Ausschüttungen an den Alleingesellschafter A dar, für welche gemäß § 95 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer bei der Bw. im Haftungsweg einzubehalten und abzuführen ist.

Ausgehend von den im Schätzungsweg ermittelten Abgabenbemessungsgrundlagen, wonach im Berufungszeitraum ertragsteuerlich positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben sind (1992: S 167.779,00; 1993: S 100.199,00; 1994: S 48.205,00), kann den Ausführungen der Bw., es liege Liebhabelei vor, nicht gefolgt werden. Zudem ist für Zeiträume ab 1993 § 6 Liebhabeleverordnung, BGBl. Nr 1993/33 zu beachten, wonach umsatzsteuerlich

Liebhaberei nur bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vorliegen kann. Das Aufstellen von Geldspielautomaten stellt aber typischerweise eine gewerbliche Betätigung iSd § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2006