



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH, vom 25. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes XXX vom 30. Jänner 2007 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben betragen:

2003:

Bemessungsgrundlage	74.968,00 Euro
Kapitalertragsteuer	18.742,00 Euro

2004:

Bemessungsgrundlage	70.210,00 Euro
Kapitalertragsteuer	17.552,50 Euro

2005:

Bemessungsgrundlage	71.400,00 Euro
Kapitalertragsteuer	17.850,00 Euro

Entscheidungsgründe

I.

Im Anschluss an Außenprüfungen bei der X GmbH und der Y GmbH ergingen an den an beiden Gesellschaften beteiligten Berufungswerber (Bw.) die hier angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer (KESt) für 2003, 2004 und 2005. Laut

Bescheidbegründung erfolgte die Vorschreibung auf Grund feststellter „verdeckter Ausschüttungen“.

II.

Dagegen wurde in der Berufung im Wesentlichen vorgebracht, dass eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung bei einer Kapitalgesellschaft nicht zwingend auch zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Dazu müssten vielmehr Beweise einer solchen Zuwendung an einen Gesellschafter oder an eine ihm nahestehende Person vorliegen, was hier aber nicht der Fall sei. Abgesehen davon seien die Sicherheitszuschläge bei der X GmbH völlig ungerechtfertigt verhängt worden. Auch sei bei der Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttungen völlig außer Acht gelassen worden, dass die X GmbH nur über 15% der Sicherheitszuschläge verfügen habe können, weil „die restlichen 85% als Aufwand der Druckerei“ abgeflossen seien. Die Vorschreibung von KESt sei daher „ungerechtfertigt“.

III.

Mit Bescheid vom 28. Mai 2009 wurde die Entscheidung über die gegenständliche Berufung gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

IV.

Mit Vorhalt vom 5. September 2011 wurde der Bw. im Hinblick auf die mittlerweile erfolgte Beendigung des Verfahrens, welches der Grund für die Aussetzung war (vgl. UFS 15.06.2011, RV/0176-G/08), um Mitteilung ersucht, ob die gegenständliche Berufung überhaupt noch aufrecht erhalten werde.

Falls die gegenständliche Berufung noch aufrechterhalten werde, so werde der Bw. um eine Stellungnahme zu folgenden Ausführungen des Finanzamtes in dessen Vorlagebericht vom 26. März 2008 gebeten:

(...) Streitpunkte:

Verdeckte Ausschüttungen bei Sicherheitszuschlägen (...)

Spezielle Anmerkungen zur KESt-Berufung:

Zuschätzungen, welcher Art auch immer, implizieren die subjektive Tatseite. Eine Thesaurierung der (außerbilanziellen) Gewinne wurde weder behauptet noch festgestellt. Die Zurechnung an den alleinverantwortlichen Ges-Gf. ist konsistent und zwingend: Entweder er zog den Vorteil zur Gänze aus der primären Quelle (...) [Anm.: X GmbH], was realistisch ist, oder er hat den Vorteil anteilmäßig an die (...) [Anm.: Y GmbH] weitergegeben und dort die Bereicherung eintreten lassen, was theoretisch möglich wäre. Seine beherrschende Stellung bei beiden Gesellschaften führt in jeder Variante zur vA. Die Zurechnung verdeckter Ausschüttungen bei Sicherheitszuschlägen ist jedenfalls ständige Judikatur (...).

V.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2011 teilte der Bw. im Wesentlichen mit, dass er die erwähnte UFS-Entscheidung „keinesfalls für rechtmäßig“ erachte. Zwar führten Sicherheitszuschläge grundsätzlich zu verdeckten Ausschüttungen. „Die Rechtskraft der Sicherheitszuschläge bei den geprüften GmbH's“ mache „diese Sicherheitszuschläge“ jedoch „nicht automatisch rechtmäßig“ beim Bw. Da die Feststellungen des Finanzamtes betreffend Aufbewahrung von Aufträgen und Lieferscheinen, Stückzahlendifferenz bei Kalenderlieferungen, Zeugenaussagen und Mängel der Buchführung und Grundaufzeichnungen unrichtig bzw. unvollständig seien, werde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

VI.

Mit Vorhalt vom 24. November 2011 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass sich das Finanzamt auf die Frage, weshalb im vorliegenden Fall die verdeckten Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen nur dem Bw. zugerechnet worden seien, in einem Schreiben vom 16. November 2011 im Wesentlichen wie folgt geäußert habe:

(...) Die Zurechnung erfolgte an (den Bw.) persönlich, zumal es laut Ermittlungsergebnissen immer (der Bw.) persönlich war, der im Rechnungswesen eingegriffen hat oder den Auftrag zu Manipulationen erteilt hat (...). Dazu gehört insbesondere die Aufforderung an Lieferanten, falsche Lieferscheine (falsche Mengenangaben) für sein Rechnungswesen zu erstellen bzw. Lieferscheine doppelt anzufordern, wobei auf jedem die Hälfte der eingekauften Menge angegeben war. Im Rechnungswesen (...) fehlte dann jeweils der zweite Lieferschein, und auf den Fakturen waren die verkürzten Liefermengen angegeben. Zudem hat (der Bw.) seine Kunden [Anm.: gemeint: Lieferanten] immer wieder persönlich aufgefordert, auf den Eingangsrechnungen falsche Mengenangaben zu tätigen, um seine Druckprodukte zu verkaufen, ohne den Erlös in der Buchhaltung zu deklarieren (...). Eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttungen [ist] ausschließlich an (den Bw.) erfolgt (...), weil er gegenüber seinen Vorlieferanten und auch bei der Fakturierung aufwands- und erlösverkürzend eingegriffen hat. Eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttungen im Verhältnis der Beteiligungen konnte aus diesem Grunde nicht vorgenommen werden. Die Energie zur Verschleierung steuerlich relevanter Grundlagen und zur Bereicherung ist laut bisherigen Ermittlungen ausschließlich (vom Bw.) ausgegangen. Der weitere Gesellschafter (...) war daneben im Betrieb ausschließlich in der Produktion tätig, eine Bereicherungsabsicht konnte von seiner Seite nicht erkannt werden (...).

VII.

In den Vorhaltsbeantwortungen vom 7. Dezember 2011 und 25. Jänner 2012 gab der Bw. dazu im Wesentlichen an, dass er eine Zurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen (X GmbH und Y GmbH) grundsätzlich akzeptiere, weil er für die „Gebarung“ verantwortlich gewesen sei. Er wehre sich aber weiterhin „gegen den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung“ an sich. In diesem

Zusammenhang beklagte sich der Bw. insbesondere nochmals ausführlich über den Ablauf und die Ergebnisse des Prüfungsverfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des [§ 93 Abs. 2 EStG 1988](#) zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#), worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. VwGH 25.06.2007, [2007/14/0002](#)).

Gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund wird zunächst festgestellt, dass der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung (gesamter Berufungssenat) UFS 15.06.2011, RV/0176-G/08 u.a., die Berufung der X GmbH betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2003 sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005 als unbegründet abgewiesen und die vom Finanzamt vorgenommenen Zuschätzungen (Sicherheitszuschläge) ausdrücklich bestätigt hat; dies auf Grund des nachstehend festgestellten Sachverhaltes und mit folgender rechtlicher Begründung:

„Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2003 bis 2005 wurden die Bw., die X GmbH und die Y GmbH geprüft. Bei der Prüfungsvorbereitung fiel dem Prüfer zunächst auf, dass die Bw. einige Umsätze mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz versteuerte, während die korrespondierenden Eingangsrechnungen der Y GmbH alle den Normalsteuersatz aufwiesen. Die betragsmäßig größten dieser Umsätze wurden einer näheren Überprüfung unterzogen. Dabei kam es zu folgenden nunmehr streitgegenständlichen Prüfungsfeststellungen (...):

„Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen:

„Im vorliegenden Betrieb erfolgt die Aufbewahrung aller Grundlagen von Auftragsabwicklungen in der Form, dass die Unterlagen gesammelt werden und auftragsbezogen gesammelt werden. Jeder Auftrag erhält eine Nummer, mit der auch diese Kuverts versehen sind. Dabei werden alle Grundaufzeichnungen wie Anbote, sämtliche interne Verrechnungen, Vorkosten, Zeitaufzeichnungen etc. vermerkt.

„Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass von einem Teil der Aufträge diese Kuverts nicht aufbewahrt waren. ... Für das erste Prüfungsjahr 2003 waren sogar schon sehr viele dieser Auftragsunterlagen vernichtet ...

Lieferscheine an den Betrieb wurden vielfach nicht aufbewahrt. ... es fehlen zum Beispiel:

Lieferscheine von diversen Buchbindeleistungen (zum Beispiel der F für die Jahre 2002, 2003 und 2004)

Lieferscheine von Speditionen (zB Lieferungen der T) für die Jahre 2004 und 2006

Schriftverkehr und Auftragsbestätigungen an die Lieferanten (zB Aufträge an die F)

Zum Teil wurden auch Rechnungen wie zum Beispiel die ursprüngliche mit richtigen Liefermengen angeführte Rechnung der Firma Th in der Buchhaltung bei XX vernichtet.“

„Im Zuge der Prüfung kam es in weiterer Folge zu diversen "Einzelfeststellungen". In einem Fall stimmt die in der Rechnung angegebene Stückzahl nicht mit den bestellten Waren überein und die Leistung des Buchbinders ist für diese Stückzahl zu hoch fakturiert (Leistungen des Buchbinders machen lt. Zeugenbefragungen 20%-30% des Verkaufspreises aus, im überprüften Fall machen diese Leistungen aber über 50% aus); Erhebungen beim "Vorlieferanten" ergaben, dass dieser auf Wunsch des Bw. bei gleich bleibendem Rechnungsbetrag eine niedrigere Stückzahl angegeben hat.

„[Der Bw.] bestätigte aber mehrmals, dass die erklärten Erlöse exakt den fakturierten Liefermengen entsprechen bzw. der Erlös genau jene Liefermengen umfasst, welcher in den Ausgangsfakturen an Z aufscheint.“

In einem anderen Fall wurde neben der Stückzahldifferenz auch die Fakturierung an ein Unternehmen festgestellt, mit dem die Bw. in keiner Rechtsbeziehung stand. Auch in anderen Fällen ergaben Erhebungen bei den Lieferanten, dass der Bw. weit höhere Stückzahlen bestellt als verkauft hat. Weiters wurden stark schwankende Bestellmengen festgestellt (1 Jahr 1.300 Stück, danach 500 Stück), wobei weder Bestell- noch Lieferscheine auffindbar waren. Bei den Stichproben kam es nach Ansicht der Finanzverwaltung zu einem Hinzurechnungsbedarf von rund 40% - 140%.

Daraus folgerte das Finanzamt, dass Umsätze hinterzogen wurden. Da diese "Hinterziehung" unter Anwendung einer systematischen Vorgangsweise erfolgte, sämtliche untersuchte Stichproben Mängel aufwiesen und vom Geschäftsführer sämtliche Feststellungen bestritten wurden, setzte das Finanzamt für die sich aus den nicht überprüften Geschäftsfällen ergebenden Unsicherheiten einen Sicherheitszuschlag iHv 4% des Umsatzes als Umsatzzuschätzung in den Bescheiden 2003 - 2005 fest. Für die Gewinnhinzurechnung ging das Finanzamt zunächst von Einnahmen in derselben Höhe aus, weil die Ermittlungen bei den Vorlieferanten ergaben, dass in den "Eingangsrechnungen" nur die Stückzahlen, nicht aber der Preis verändert wurde. In weiterer Folge wurde aber auch der "Druckaufwand" geschätzt. Dabei orientierte sich das Finanzamt an den ansonsten üblichen Verrechnungspreisen zwischen der Druck- und der Vertriebsgesellschaft und berücksichtigte 85% der Einnahmen als geschätzte Ausgaben für den Aufwand der verkauften Waren.

"Bemerkt wird diesbezüglich auch, dass im Zuge der Schlussbesprechung erstmalig eine Art Nachkalkulation vorgelegt wurde, die echte und ursprüngliche Angebotskalkulation aber selbst bei der Schlussbesprechung noch nicht offen gelegt wurde."

In der dagegen eingebrochenen Berufung brachte der Bw. zunächst vor, dass im Jahr 2003 keine Gründe für eine Wiederaufnahme vorlägen: Es würden keine Grundaufzeichnungen ("Auftragssammlungen" gehörten nicht zu den Grundaufzeichnungen) fehlen, sondern nur so genannte "Gegenscheine" der Lieferscheine für eingekaufte Waren. Für diese gäbe es keine Aufbewahrungspflicht. Ansonsten sei kein Mangel der Buchführung vorgelegen.

In einem weiteren Schreiben brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sämtliche Stichproben nur einen einzigen Kunden beträfen und dass die überprüften Geschäftsfälle nur einen geringen Wert hätten. Bei allen anderen Geschäftsfällen sei "alles perfekt".

Zu den einzelnen Feststellungen führte er aus: Die Fakturierung an einen Kunden, mit dem keine Rechtsbeziehung bestehe, sei ein im Geschäftsleben üblicher Geschäftsfall: Die Lieferung der Ware und die Fakturierung selbst würden die Rechtsbeziehung begründen. Die Bw. hätte in den von der Betriebsprüfung angeführten Fällen auf Ersuchen ihres Geschäftspartners in den Rechnungen nur eine geringere Stückzahl als geliefert angegeben, den Preis aber gleich belassen. Um keine Auffälligkeiten zu erzeugen habe sie bei ihren Vorlieferanten dieselbe Mengenangabe bewirkt. Die Finanz habe keine Nachkalkulation vorgenommen und die von der Bw. vorgelegte sei nicht entsprechend gewürdigt worden. Schließlich hätten die im Zuge der Schlussbesprechung durchgeföhrten Stichproben zu keinem Ergebnis geführt.

Der Prüfer habe weder angegeben, warum er eine Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages gewählt hat noch warum er diesen mit 4% angenommen hat. Verdopple man die gelieferten Mengen an den einzigen Kunden, bei dem Mängel beanstandet wurden, so komme man auf einem Betrag von maximal € 4.500,-.

In Ergänzung der Berufung legte die Bw. ein Angebot der Fremdfirma vor, aus dem sich ergibt, dass sich der Stückpreis bei verdoppelter Menge nicht verdoppelt, sondern nur um ca. 37% erhöht.

In der Stellungnahme des Finanzamtes anlässlich der Vorlage der Berufung an den UFS führte das Finanzamt aus, dass eine Erhebung nach Ende der Betriebsprüfung ergeben habe, dass an einen Gastwirt Waren ohne Rechnung geliefert worden seien. Ein äußerer Betriebsvergleich mit den Mitbewerbern hätte ergeben, dass die Bw. bei gleichem Umsatz einen weit geringeren Gewinn erzielt hätte als ihre Mitbewerber. Die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens zur Ansicht vorgelegte Nachkalkulation sei dem Finanzamt weder ausreichend erläutert noch ausgehändigt worden. Durch das Vernichten von Grundaufzeichnungen sei es stattdessen zu einer Beweislastumkehr gekommen. Die Bw. habe diesbezüglich keine hilfreichen Angaben gemacht; im Gegenteil: Die Bw. habe zB stets behauptet, es wären nur die in der Rechnung ausgewiesenen Mengen geliefert worden, was sogar nach ihren eigenen Vorbringen in der Berufung nicht stimmt.

Darauf repliziert die Bw., die Zeugenaussagen seien einseitig gewertet worden. So habe der Zeuge 'S' unter Einfluss des Finanzamtes nicht mehr gewusst, was er sagte und die Erhebungen zu den Lieferungen an seine Firma 'BB' seien ungenau bzw. falsch wieder gegeben. Der äußere Betriebsvergleich beweise, dass die Druckerei hinsichtlich Umsatz und Erlös mit den Mitbewerbern übereinstimmt, wenn man den 15%igen Abschlag für Lieferungen an die Vertriebsgesellschaft mitrechne. Rechnerisch würde eine Verdoppelung des Verkaufspreises der überprüften Geschäftsfälle zu einem völlig unrealistischen Gewinnaufschlag von 137% führen.

Im Jahr 2003 habe es keine Feststellungen gegeben, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Insgesamt würde die kalkulatorische Hochrechnung der festgestellten Mängel zu einer Zurechnung von € 5.000,- führen. Durch Anwendung eines "Sicherheitszuschlages" wurden tatsächlich insgesamt € 225.000,- zugerechnet. Die nach Abschluss der Prüfung festgestellten Mängel dürften nicht mehr in die Schätzung Eingang finden. Insgesamt sei die Behörde auch eine Begründung der Schätzmethode schuldig geblieben.

Der Geschäftsführer der Bw. legte weiters eine Stellungnahme vor und führte einleitend aus, dass er Zweifel an der Objektivität des Prüfers habe, weil dieser in Konkurrenz mit seinem Kunden Z stehe und ein enger Freund von Herrn W, eines Konkurrenten der Bw., sei. In der Sache selbst erklärte er folgendes:

Die befragten Dienstnehmer (Frau A, Dienstnehmerin des Kunden S oder eigene Dienstnehmer wie Herr C oder Herr E) hätten die jeweiligen Firmen nicht im Einvernehmen verlassen. Dieser Umstand sei bei Würdigung ihrer Zeugenaussagen nicht genügend berücksichtigt worden. Die von Frau A angegebene Anzahl von gekauften Gegenständen würde ein weit größeres Lokal voraussetzen. Das Erinnerungsvermögen von Herrn C grenze an ein Wunder (seine Erinnerung gehe bis 1998 zurück, und das bei 2500 Aufträgen pro Jahr). Herr E glaube nur dieses oder jenes, mache aber keine konkreten Angaben. Die geforderten Unterlagen habe der Geschäftsführer der Bw. dem Prüfer verweigert und sie statt dessen dem Teamleiter gegeben, weil der Prüfer aufgrund seiner Freundschaft mit seinem Konkurrenten nicht die Unterlagen von umkämpften Aufträgen erhalten sollte. Der Teamleiter habe keine Unregelmäßigkeiten festgestellt. Insgesamt entbehre die Zuschätzung jeder Grundlage, weil nur Mengenangaben manipuliert worden seien, nicht aber Preise!

In der am 15. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Geschäftsführer der Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter ausführlich das Unbehagen mit dem Prüfer geschildert. In der Sache selbst wurde seitens der Bw. ergänzend ausgeführt:

- Laut Pülzl, SWK 2009, S 859, liegt keine Schätzungsbefugnis vor, wenn nicht Aufzeichnungsmängel vorliegen.
- Bei der Fa. Z sei es anlässlich einer Betriebsprüfung zu einer völlig anderen Zuschätzung gekommen, nämlich lediglich zu Euro 4.000,00 pro Jahr.

- Es gäbe eine Judikatur, dass eine Zuschätzung bei 20 %-igen Umsätzen nicht zulässig ist, wenn die Feststellungen nur 10 %-ige Umsätze betreffen. (Anmerkung: Das Judikat bzw. die betr. Geschäftszahl konnte nicht vorgelegt werden. Eine "Nachrechnung" wurde seitens des Steuerberaters verweigert).

- Für 2005 gäbe es keine Mängel bei den Leistungen an die Kunden Z bzw. S.

Vom Finanzamt wurde ergänzend vorgebracht, dass laut anonymer Anzeige Dienstnehmer des Bw. im Privathaus des Geschäftsführers während der Dienstzeit tätig gewesen seien. Diese Angaben wurden durch Zeugenbefragung (Erhebungsauftrag für ein Auskunftsersuchen) bestätigt. Nachdem bei der Bw. keine diesbezüglichen Erlöse verbucht wurden, sei es auch diesbezüglich zu einer Erlösverkürzung bzw. durch die Dienstnehmerverwendung zu einer verdeckten Ausschüttung gekommen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. repliziert, dass mit diesen Erhebungen nichts bewiesen sei, es gäbe zehn Möglichkeiten was dahinter stecken könnte (zB könnte der Dienstnehmer Urlaub gehabt haben oder Zeitausgleich, Überstunden abgebaut haben etc.). Der Geschäftsführer ergänzt, dass das Gebäude im Eigentum von Herrn G, einem Bauern in H, stehe. Es seien lediglich seine Tiere im dortigen Stall eingestellt.

Die Parteien beantworteten folgende Fragen des Unabhängigen Finanzsenats:

Tätigkeitsfeld der Druckerei

Der Geschäftsführer umschreibt das Tätigkeitsfeld seiner Druckerei mit dem Drucken von Visitenkarten, Briefpapier, Werbeprospekten, Plakaten, Broschüren, Trauerbriefen etc. Daraus ergibt sich der hohe Anteil von 20%-igen Umsätzen. 10%-ige Umsätze betreffen die Kirchenzeitung, Fotobücher, teilweise Broschüren etc. Daraus kann man erkennen, dass viele Aufträge zu keinem Folgeauftrag mehr führen. In diesen Fällen werden die Drucktaschen vernichtet, sonst würde das Archiv „explodieren“.

Druckvorlagen

Der Geschäftsführer erläutert, dass ihm die Druckvorlagen elektronisch zur Verfügung gestellt werden. Diese Vorlagen werden nicht gesondert gespeichert, um mögliche Fehlerquellen auszuschließen. So wurden auch die Auftragstaschen betreffend Kalender Z vernichtet, weil die Kalender des Folgejahres ein anderes Aussehen haben.

Auswahl der Stichproben

Der Prüfer erläutert, dass sich die Überprüfung des Kunden Z so ergeben habe: In diesem Fall wurden Feststellungen getroffen, die in weiterer Folge näher untersucht wurden (Erhebungen bei Vorlieferanten etc.). Gerade weil die Auftragstaschen in weiten Bereichen gefehlt haben, konnten keine anderen Geschäftsfälle so genau überprüft werden. Auch das Fehlen von Zeitaufzeichnungen habe eine Querverprobung unmöglich gemacht. Nachdem die Ermittlungen einen nicht mehr vertretbaren Umfang erreicht hätten, seien keine weiteren Erhebungen gemacht worden. Alles was überprüft wurde, sei fehlerhaft gewesen.

Aufteilung der Zuschätzung auf 10%ige bzw. 20%ige Umsätze

Zur Zuschätzung zu 20 %-igen bzw. 10 %-igen Erlösen erläutert der Prüfer, dass er die globale Zuschätzung im Verhältnis der erklärten Erlöse aufgeteilt hat. Dies deshalb, weil man davon auszugehen hat, dass nicht nur in einem Geschäftsbereich Unregelmäßigkeiten stattfinden.

Der Prüfer erwähnt in weiterer Folge an Hand eines nicht diese Berufung betreffenden Beispiels, dass die Glaubwürdigkeit der Bw. für ihn nicht gegeben sei.

Der Geschäftsführer legt 4 Blätter Archivübersicht vor, aus denen sich ergibt, welche Fälle vom Prüfer ohne Beanstandung überprüft wurden (1 Stunde lang).

Der Prüfer erklärt dazu, dass es sich dabei um Überprüfungen von 10 Minuten im Rahmen der Schlussbesprechung gehandelt habe. Diese kurze Überprüfung sei der Grund, warum der Sicherheitszuschlag von ursprünglich geplant 6 % auf 4 % herabgesetzt wurde (was vom steuerlichen Vertreter bestritten wird). (...).

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. § 303 Abs 4 BAO).

Im Berufungsfall wurde festgestellt, dass im Jahr 2003 Gegenscheine zu Lieferscheinen von diversen Buchbindeleistungen ebenso fehlen wie so genannte Auftragssammlungen, die Anbote, interne Verrechnungen, Vorkosten, Zeitaufzeichnungen etc. beinhalten. Gleichzeitig hat das Finanzamt durch Überprüfung von einzelnen Eingangsrechnungen bzw. Lieferscheinen von Vorlieferanten aus den Jahren 2004 - 2005 festgestellt, dass die Ausgangsrechnungen eine von den tatsächlich gelieferten Mengen abweichende Stückzahl aufweisen. Überdies wurde bei einer Stichprobe des Jahres 2003 festgestellt, dass 950 Druckbögen veredelt (die zu 1.900 Kalendern führen), aber nur 1.700 Kalender fakturiert wurden. Die Tatsache des Fehlens der Unterlagen (wegen Vernichtung durch die Bw.) sowie die Fehlmenge von 200 Stück würde - besonders zusammen mit dem Ergebnis des übrigen Verfahrens - zu anders lautenden Bescheiden führen.

Auch das Ermessen bei der Wiederaufnahme wurde rechtmäßig geübt. Soweit die Bw. vorbringt, die Einzelfallprüfungen hätten zu einem Mehrergebnis von maximal € 5000,- geführt, während im Jahr 2003 tatsächlich € 63.000,- zugerechnet wurden, so ist dem entgegen zu halten, dass die Zuschätzung selbst unmittelbarer Ausfluss der getroffenen Feststellungen ist. Von einem Missverhältnis der Auswirkungen der Wiederaufnahme zur Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes kann anders als im Erkenntnis des VwGH vom 29.10.2003, [99/13/0061](#) deshalb nicht gesprochen werden, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelte, welche als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden. Es kam ja gerade deshalb zu einer Zuschätzung, weil das als Wiederaufnahmegrund herangezogene Fehlen der Unterlagen bzw. die festgestellte Stückzahldifferenzen diese Schätzung nötig machte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 erfolgte daher zu Recht.

Schätzung mittels Sicherheitszuschlag:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln kann, hat sie diese zu schätzen. 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 wesentlich sind (vgl. § 184 BAO).

Ungeachtet der offenkundigen persönlichen Differenzen zwischen dem Gesellschafter und dem Prüfer, die aktenkundig in einer Weigerung, Einsicht in die Unterlagen zu gewähren, gipfelten, wurde durch die Betriebsprüfung festgestellt, dass bei diversen Ausgangsrechnungen die angegebene Stückzahl mit der tatsächlich gelieferten Menge nicht übereinstimmt. Dieser Umstand wird auch seitens der Bw. nicht bestritten. Dass von diesen Feststellungen hauptsächlich ein Kunde betroffen ist, ändert nichts an der Feststellung. Der Verdacht, es würden Umsätze nicht erklärt, erhärtete sich auch durch die (im Vorlagebericht angeführten) nachträglichen Ermittlungen (Zeugenbefragungen).

Anderes gilt für die vom Finanzamt gebrachten Beispiele zur Glaubwürdigkeit der Vertreter der Bw. bzw. die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte anonyme Anzeige (Dienstnehmer der Bw. hätten in ihrer Dienstzeit für den Privatbereich des Eigentümers/Geschäftsführers gearbeitet): Diese Umstände fanden keinen Eingang in die Schätzung und das Finanzamt hat auch nicht dargelegt, inwieweit diese Vorbringen Einfluss auf den festgestellten Gewinn haben. Damit sind sie für diese Entscheidung nicht wesentlich und bedürfen auch keiner weiteren Überprüfung.

Nachdem das Finanzamt die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht überprüfen konnte, hat es versucht, die wahren Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Dabei wurde beispielsweise festgestellt, dass in einem überprüften Fall die Buchbindeleistungen über 50% des Verkaufspreises ausmachen obwohl branchenüblich (und von der Bw. nicht bestritten) ca. 20-30% sind. In ihren Eingaben verdeutlicht die Bw. selbst, wie schwer eine Nachkalkulation ist, indem sie ein Angebot einer fremden Druckerei vorlegt, aus dem sich ergibt, dass eine Verdoppelung der gelieferten Menge nicht zu einer Verdoppelung des Preises führt. Auch zeigen die untersuchten Ausgangsrechnungen, dass unterschiedlichen Kunden offenbar unterschiedliche Preise verrechnet werden. So werden beispielsweise die Kalender des Jahres 2004 (Stichprobe f) der Firma I um € 3,05 pro Stück verkauft, während dieselben Kalender dem Kunden Z um € 1,95 pro Stück (und das bei einer geringeren Abnahmemenge) verkauft werden. Daraus ergibt sich, dass eine genaue Kalkulation nur anhand der vernichteten Auftragstaschen möglich wäre. Die Finanzverwaltung hatte daher keine andere Möglichkeit als eine Globalschätzung.

Wenn der Abgabepflichtige die genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich macht, so muss er die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit in Kauf nehmen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 18). Sie ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. zB VwGH 21.10.2004, [2000/13/0043](#)).

Dem Vorbringen der Bw., eine Zuschätzung anhand der festgestellten Mängel würde nur zu € 5.000,- und nicht zu den tatsächlich zugeschätzten Beträgen von insgesamt über € 200.000,- führen, kann angesichts des Umstandes, dass bei jedem der überprüften Fälle Mengendifferenzen festgestellt wurden, keine Bedeutung zukommen. Der Sicherheitszuschlag hat ja gerade den Zweck, weitere unentdeckte, im vorliegenden Fall jedoch zu vermutende Falschangaben über Erlöse zu berichtigen (vgl. VwGH 18.2.1999, [96/15/0050](#)). Auch ist die Behauptung der Bw., beim Kunden Z selbst sei es zu einer wesentlich niedrigeren Zuschätzung gekommen als bei der Bw., diesbezüglich unerheblich: Zugeschätzt wurden bei der Bw. ja nicht die festgestellten Mengendifferenzen beim Kunden Z, sondern andere, nicht entdeckte Vorgänge. Auch traf das Finanzamt für das Jahr 2005 Feststellungen: die Stichprobe d) behandelt eine Bestellung vom 13.1.2005.

Insgesamt konnten von der Bw. keine Umstände aufgezeigt werden, die darauf schließen lassen, dass die grifffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehenden Zuschätzungen in der vorliegenden Größenordnung im Berufungsfall unsachlich wären (vgl. abermals VwGH 18.2.1999, [96/15/0050](#)). Ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 4% der erklärten Umsätze ist sicherlich nicht überhöht (vgl. dazu beispielsweise UFS 30.09.2010, RV/1756-W/06, in dem ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10% als angemessen beurteilt wurde). Die Höhe des Sicherheitszuschlages wurde nach Angaben des Finanzamtes Zuge der Schlussbesprechung von 6% auf 4% reduziert, weil den (nicht näher protokollierten) mündlichen Einwenden der Bw. gefolgt wurde. Selbst wenn diese Reduktion des %-Satzes - wie vom steuerlichen Vertreter behauptet - nicht nach außen gedrungen sein sollte, so belegen die Angaben des Finanzamtes, dass die Behörde alles getan hat, um den Anforderungen an eine Schätzung, nämlich den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, Rechnung zu tragen.

Die Mängel, die nach Abschluss der Betriebsprüfung zu Tage getreten sind, haben ohnedies keinen Eingang in die Schätzung gefunden. Sie bestätigen nur, dass eine Schätzungsbefugnis bestand. Denn gerade der Umstand, dass die Abgabenbehörde Kenntnis von Schwarzumsätzen erlangt, berechtigt im besonderen Ausmaß zu einer Schätzung.

Auch die Berechnung der Zuschätzung entspricht dem Gesetz: Die Umsatzhinzuschätzung sowohl zu 10%igen als auch zu 20%igen Umsätzen ist richtig erfolgt. Die getroffenen Einzelfeststellungen betreffen nicht nur den Druck von Büchern (10% USt), sondern auch den Druck von Kalendern (20% USt). Eine Aufteilung anhand der erklärten Umsätze ist diesbezüglich sachgerecht. Vorsteuern konnten keine geschätzt wurden, weil es für die Vorleistungen der Druckerei niemals Rechnungen gegeben hat. Die Gewinnhinzuschätzung wiederum berücksichtigt richtigerweise die Aufwendungen für den Druck der verkauften Waren.

Durch den UFS wurden auch die Zeugeneinvernahmen einer freien Beweiswürdigung unterzogen. Dabei wurden nicht nur die Vorbringen der Bw. berücksichtigt (die Zeugen hätten die Firma nicht "im Guten" verlassen, die Angaben seien ungenau etc.) sondern auch der Inhalt der Aussagen in Relation zu den anderen Aussagen bzw. den getroffenen Tatsachenfeststellungen gesetzt: Frau A und ihr Dienstgeber Herr S haben übereinstimmend ausgesagt, dass Eintrittskarten "schwarz" bezogen wurden. Aufgrund der griffweisen Schätzung mittels Sicherheitszuschlag ist es dabei unwesentlich, dass es hinsichtlich der Mengenangaben (wie von der Bw. überzeugend ausgeführt) zu Ungenauigkeiten gekommen ist. Diese Ungenauigkeiten machen die Aussagen nicht unrichtig. Die Aussagen der ehemaligen Dienstnehmer C und E haben auf die Entscheidung selbst keinen wesentlichen Einfluss. Sie untermauern nur die festgestellten Tatsachen. Daher kann dahin gestellt bleiben, ob das Erinnerungsvermögen des Herrn C an ein Wunder grenzt oder ob er nur Erinnerung an Sachverhalte hat, die ihm schon vor Jahren "komisch" vorkamen. Ebenso ist unerheblich, dass Herr E dieses oder jenes nur "glaubt", weil seine Überlegungen ohnedies durch die getroffenen Feststellungen belegt sind.

Der Abgabenbehörde war es durch die aufgezeigten Mängel nicht möglich, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln. Sie musste sie daher schätzen. Die griffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehende Zuschätzung im Ausmaß von 4% der erklärten Umsätze entspricht der Gesetzeslage und ist auch hinsichtlich der Berechnung richtig erfolgt. Die Berufung war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

Im vorliegenden Fall besteht keine Veranlassung, von dieser Einschätzung abzuweichen. Abgesehen davon wurden die vom Bw. gegen die o.a. Zuschätzungen (Sicherheitszuschläge) vorgebrachten Argumente im Wesentlichen bereits im Rahmen der o.a. Berufungsentscheidung entsprechend gewürdigt.

Der Vollständigkeit halber wird aber (nochmals) darauf hingewiesen, dass, wie aus den Prüfungsfeststellungen betreffend die X GmbH in Verbindung mit der o.a. Berufungsentscheidung ersichtlich, schwerwiegende Aufzeichnungsmängel bzw. fehlende Erlöse in sämtlichen Jahren des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes festgestellt wurden. Auf die nach der Schlussbesprechung zusätzlich hervorgekommenen o.a. niederschriftlichen Zeugenaussagen (zB B, AA) wird auch noch ausdrücklich hingewiesen. Die nunmehrige Behauptung des Bw., es gäbe nicht für alle Aufträge sog. Auftragstaschen, widerspricht seinen ursprünglichen Angaben, aber auch den Zeugenaussagen. Das nunmehrige Vorbringen

des Bw., es seien sehr wohl alle Lieferscheine aufbewahrt worden, widerspricht ebenfalls den Prüfungsfeststellungen (fehlende Lieferscheine und falsche Mengenangaben bei Einkaufsrechnungen wurden in allen Prüfungsjahren festgestellt). Von Seiten des steuerlichen Vertreters wurde im Zuge der Schlussbesprechung sogar ausführlich erörtert, dass es zwar richtig sei, dass die Lieferscheine im Unternehmen nur teilweise aufbewahrt wurden, jedoch seines Erachtens eine Verpflichtung zur Aufbewahrung überhaupt nicht vorliege. Was die vom Bw. weiters zur Sprache gebrachte Stückzahldifferenz bei Kalender- und Bücherlieferungen anlangt, so geht es hiebei keineswegs bloß um Werbeartikel. Anhand von Erhebungen bei Vorlieferanten konnte vielmehr nachgewiesen werden, dass es sich hier nicht um Werbekalender, sondern um verkaufte Druckprodukte handelte, deren Erlöse in der Buchhaltung fehlten. Was die vom Bw. wiederum bezweifelten Zeugenaussagen anlangt, so wird darauf hingewiesen, dass im Zuge der Außenprüfung zahlreiche Zeugenbefragungen durchgeführt wurden, von denen sich im Nachhinein keine Aussage als falsch herausgestellt hat. Details der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung beim erwähnten „Kunden Z“ – dem Abnehmer der nicht fakturierten Kalender und Zahler nicht erfasster Erlöse – können hier auf Grund des Steuergeheimnisses allerdings nicht wiedergegeben werden. Was die vom Bw. wiederum bestrittenen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmängel anlangt, so erscheint dieses Vorbringen des Bw. im Hinblick auf die o.a. Prüfungsfeststellungen einfach als nicht nachvollziehbar. Wenn – wie im vorliegenden Fall – wesentliche Teile des Rechnungswesens einfach vernichtet oder bewusst der Einsichtnahme durch den Prüfer entzogen und noch dazu in jedem einzelnen Prüfungsjahr steuerlich nicht deklarierte Umsätze festgestellt werden, so kann sich ein Abgabepflichtiger wohl nur schwerlich auf eine ordnungsgemäße Buchführung berufen. Was das vom Bw. weiters kritisierte „Zitat“ aus dem Schreiben des Finanzamtes vom 16. November 2011 („Kunden“) anlangt, so muss es hier natürlich richtig: „Lieferanten“ heißen. Dieser offensichtliche Schreibfehler des Finanzamtes ist aus dem Gesamtzusammenhang aber ohnehin als solcher klar erkennbar. Weiters hat der Bw. laut den Prüfungsergebnissen sehr wohl auch „aufwandsverkürzend“ eingegriffen. Auf die anlässlich der Außenprüfung berücksichtigten Druckkosten im Zusammenhang mit Schwarzumsätzen wird der Vollständigkeit halber hingewiesen. Dass der „offizielle“ Erlös ausschließlich der Erlös für jene Liefermenge ist, welche auf der jeweiligen Rechnung offiziell angegeben wurde, hat der Bw. im Zuge der Außenprüfung ausdrücklich bestätigt. Demnach ist aber davon auszugehen, dass der nicht offizielle Lieferungsteil von Seiten des Bw. weder mengen- noch erlösmäßig berücksichtigt wurde.

Im Ergebnis werden daher die auf Grund der o.a. Außenprüfung bei der X GmbH (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2006; UFS 15.06.2011, RV/0176-G/08 u.a.) – bzw. der damit in engem Zusammenhang stehenden Außenprüfung bei

der Y GmbH (vgl. Außenprüfungsbericht vom 10. Jänner 2007) – vorgenommenen Zuschätzungen auch im hier gegenständlichen Verfahren als rechtmäßig und unbedenklich erachtet.

In diesem Zusammenhang sei aber auch noch darauf hingewiesen, dass gegen die o.a. Berufungsentscheidung betreffend die X GmbH keine Beschwerde (an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof) erhoben wurde und die Berufung gegen die auf Grund der Außenprüfung bei der Y GmbH ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für 2003 bis 2005 im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen wurde (um einer drohenden „Verböserung“ zuvorzukommen).

Auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen betreffend die X GmbH und die Y GmbH steht nun aber auch eindeutig fest, dass diese Zuschätzungen echte Mehrgewinne auf Gesellschaftsebene darstellen.

Nach herrschender Rechtsauffassung können sich verdeckte Gewinnausschüttungen auch auf Grund von Gewinnzuschätzungen – auch im Wege von Sicherheitszuschlägen – im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben, wobei derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft grundsätzlich den Gesellschaftern nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen sind, es sei denn, dass die Mehrgewinne nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen sind (vgl. zB VwGH 10.12.1985, [85/14/0080](#)).

Vor diesem Hintergrund wird zunächst festgestellt, dass dem Unabhängigen Finanzsenat die in den o.a. Außenprüfungsberichten detailliert dargestellte betragliche Ableitung der verdeckten Gewinnausschüttungen aus den festgestellten Mehrgewinnen unbedenklich erscheint. Abgesehen davon hat auch der Bw. dagegen bis zuletzt kein substantiertes Vorbringen erstattet.

Was schließlich die Frage nach dem (prozentuellen) Ausmaß der Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen an den Bw. anlangt, so ist im vorliegenden Fall – unbestrittenemmaßen (vgl. Vorhaltsbeantwortungen vom 7. Dezember 2011 und 25. Jänner 2012) – davon auszugehen, dass eine derartige Zurechnung richtigerweise ausschließlich (dh. zu 100%) an den Bw. als Alleinverantwortlichen, der in das Rechnungswesen eingegriffen bzw. den Auftrag zu den jeweiligen Manipulationen erteilt hat, zu erfolgen hat – und somit nicht auch an die weiteren Gesellschafter, welche in diesem Zusammenhang offenbar völlig unbeteiligt waren.

Wie bereits erwähnt, kommt die Schätzungsmethode eines Unsicherheitszuschlages immer dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass

die vorrangig angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben (vgl. VwGH 24.02.2004, [99/14/0247](#)). Auch im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen ist es daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt bei mangelhaften Aufzeichnungen, wie sie im Berufungsfall vorliegen, den bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Zuflusses geldwerter Vorteile an den Gesellschafter dadurch Rechnung getragen hat, dass es die gegenständlichen Zuschätzungen (Unsicherheitszuschläge) auch der Kapitalertragsteuer unterzogen hat (vgl. UFS 27.01.2010, RV/0395-G/09, mwN).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. März 2012