

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Haunschmidt & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs Ges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

Umsatzsteuer	1992:	€ 10.745,84	(S 147.866,00)
	1993:	€ 11.322,06	(S 155.795,00)
	1994:	€ 11.851,56	(S 163.081,00)
Körperschaftsteuer	1992:	€ 8.214,94	(S 113.040,00)
	1993:	€ 12.509,90	(S 172.140,00)
	1994:	€ 13.441,57	(S 184.960,00)
Gewerbesteuer	1992:	€ 6.388,89	(S 87.913,00)
	1993:	€ 7.463,50	(S 102.700,00)

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. betreibt seit der Gründung mit Gesellschaftsvertrag vom 26. September 1979 eine Friedhofsgärtnerei, wobei Felizitas B. zu 80 % und ihr Ehegatte Norbert B. zu 20 % beteiligt sind. Felizitas B. fungiert auch als Geschäftsführererin. Nach den Gewinn- und Verlustrechnungen erzielt die Bw. Erlöse aus "Grabpflege", "Kerzen", "Blumen" sowie "Kränze, Buketts".

Im Zuge einer die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden laut Betriebsprüfungsbericht vom 31. Juli 1996 folgende Feststellungen getroffen:

1.) Infolge von erheblichen Kalkulationsdifferenzen (nicht gedeckter Wareneinsatz) sowie schwerwiegenden Buchführungsmängeln (fehlende Paragons) seien die von der Bw. erklärten jährlichen Umsätze (von je etwa 1,5 Millionen Schilling) um jeweils S 225.000,00 zu erhöhen und mit 10 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Diese Erlöszuschätzungen würden verdeckte Ausschüttungen an Felizitas B. darstellen.

2.) Das Verrechnungskonto von Felizitas B. habe zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 eine Forderung der Bw. in Höhe von S 1.190.254,95 aufgewiesen, wobei diese Forderung ausschließlich auf über das Verrechnungskonto beglichene Kosten der privaten Lebensführung von Felizitas B. zurückzuführen sei. Zum 31. Dezember 1994 sei nun diese Forderung der Bw. gegen Felizitas B. auf S 51.218,92 abgesunken. Nach umfangreichen Erhebungen der Betriebsprüfung hätte sich nachfolgender Sachverhalt ergeben:

Die Friedhofsgärtnerei sei bis 1979 von Felizitas B. in der Form eines Einzelunternehmens geführt worden. Im Zuge der Betriebsaufgabe seien die Blumenstände samt Standberechtigung der Gemeinde Wien (Bestandvertrag mit der MA 42 vom 22. Mai 1978) ins Privatvermögen von Felizitas B. übernommen worden (gemeiner Wert S 200.000,00 laut Betriebsaufgabeberechnung der Veranlagung 1979). Ab Gründung der Bw. habe Felizitas B. die Standberechtigung inklusive der Blumenstände um jährlich S 48.000,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer an die Bw. verpachtet. Am 16. April 1994 habe nun Felizitas B. die Standberechtigungen der Gemeinde Wien an die Bw. um einen Preis von S 1.200.000,00 veräußert. Dieser Verkaufserlös

sei mit dem Stichtag 1. Jänner 1994 dem Verrechnungskonto von Felizitas B. gutgeschrieben worden.

Im Zuge von Erhebungen der Betriebsprüfung bei der zuständigen Magistratsabteilung sei diesbezüglich festgestellt worden, dass das betreffende Bestandsrecht auf Grund eines Antrages von Felizitas B. bereits kurz nach der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens mit 26. September 1979 an die Bw. übergegangen sei.

Diese Sachverhaltsfeststellung ergäbe folgende steuerliche Auswirkung:

Das Bestandsrecht, abgeschlossen mit der MA 42 bezüglich der beiden Blumenstände und den dazugehörenden Grundstücken sei nach Betriebsaufgabe der Einzelfirma in das Betriebsvermögen der damals neu gegründeten Bw. eingelebt worden. Dieser Vorgang habe bisher in der Buchhaltung der Bw. keinen Niederschlag gefungen und werde deshalb von der Betriebsprüfung nachgeholt.

Der gemeine Wert des Bestandsrechtes habe, wie oben schon erwähnt, zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe S 200.000,00 betragen, weshalb bei einer Nutzungsdauer von 15 Jahren in der zu ändernden Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1992 ein Wert von S 33.334,00 anzusetzen sei.

Der Vertrag vom 16. April 1994 zwischen Felizitas B. und der Bw. betreffend Veräußerung der Bestandsvereinbarung mit der MA 42 sei nicht anzuerkennen. Die von der Bw. im Jahre 1994 bisher geltend gemachten Aufwendungen (Afa in Höhe von S 80.000,00 und IFB in Höhe von S 180.000,00) seien demzufolge dem Gewinn wieder hinzuzuzählen.

Die Betriebsprüfung stehe weiters auf dem Standpunkt, dass das Gesellschafterverrechnungskonto durch den vorgetäuschten Erwerb der Standberechtigung zu Unrecht vermindert und damit der Gesellschafter-Geschäftsführerin Felizitas B. ein Vermögensvorteil zugekommen sei, der einer der Gesellschaft nicht nahestehenden Person nicht gewährt worden wäre. Der Betrag von S 1.200.000,00 stelle somit im Jahre 1994 eine verdeckte Ausschüttung dar.

Gleichfalls seien die bis 1994 als Betriebsausgaben jährlich geltend gemacht Pachtzinsen in Höhe von S 48.000,00 nicht anzuerkennen, sondern wiederum als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln. Die entsprechenden Vorsteuern seien ebenfalls nicht abzugsfähig.

Weiters stelle die im Jahre 1994 auf dem Verrechnungskonto zur Deckung der Kosten der privaten Lebensführung angewachsene Verbindlichkeit der Gesellschafter-Geschäftsführerin in Höhe von S 51.218,92 mangels fremdüblichen Darlehensvereinbarungen (kein schriftlicher Vertrag, keine Rückzahlungen) eine verdeckte Ausschüttung dar.

Gegen die nach Abschluss der Betriebsprüfung vom Finanzamt für Körperschaften am 12. September 1996 (zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren) erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 richtet sich die gegenständliche Berufung vom 29. Jänner 1997. Der damalige steuerliche Vertreter der Bw. führte darin begründend aus:

1.) Da die Betriebsprüfung ihre Kalkulation nicht dargestellt habe, könne bezüglich der angeblichen Kalkulationsdifferenzen keine Stellungnahme abgegeben werden. Es werde deshalb um Vorlage der entsprechenden Berechnungen ersucht. Gleiches gelte für die angeblichen schweren Buchführungsmängel, da es während der Prüfung selbst diesbezüglich keine Beanstandungen gegeben habe.

2.) Es werde von der Bw. nicht bestritten, dass die Standberechtigung der Gemeinde Wien im Jahre 1978 (*gemeint wohl 1979!*) an die Bw. überschrieben worden sei. Bei der Übertragung der Bestandsrechte mit allem Zubehör und allen Berechtigungen und Verpflichtungen laut Vertrag vom 16. April 1994 handle es sich aber nicht um die gewerberechtliche Konzession, sondern es seien mit diesem Vertrag zwei Blumenstände mit allem Zubehör, die sich stets im Privateigentum von Felizitas B. befunden hätten, an die Bw. übertragen worden. Für die Übertragung der Blumenstände seien S 800.000,00 (für Stand I) sowie S 400.000,00 (für Stand II) verrechnet worden. Die Berechnung der Wertigkeit der Blumenstände orientiere sich nach den geltenden Marktpreisen, wobei durchschnittlich ein Jahresumsatz pro Stand zur Verrechnung gelange. Die im Betriebsprüfungsbericht zitierten Bestandsrechte würden sich lediglich auf die Gewerbeberechtigung beziehen, welche bereits mit Bescheiden vom 13. Juni 1980 an die Bw. übertragen worden seien. Die Übertragung der Gewerbeberechtigung habe mit der Standortberechtigung überhaupt nichts zu tun.

Aus diesem Grunde gingen die Feststellungen der Betriebsprüfung in diesem Punkt ins Leere. Was die Bewertung der Standberechtigung betreffe, werde zur Untermauerung der Richtigkeit der Wertansätze laut Vertrag vom 16. April 1994 der Verkauf eines Nachbarstandes zitiert, welcher im Jahre 1996 um S 950.000,00 bei der Wiener Immobilienbörse angeboten worden sei.

Da in der Folge der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung nicht mehr auffindbar war, wurde von der damaligen Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 lit. c BAO ("zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels") angeordnet.

Im Zuge dieser Wiederholungsprüfung, die von derselben Prüferin durchgeführt wurde, kam es in Bezug auf die Erlöszuschätzungen zu folgenden, der Bw. am 13. November 1998 zusammen mit den neuen Kalkulationsgrundlagen schriftlich übermittelten Feststellungen:

Laut Eingangsrechnungen habe die Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 folgende Einkäufe getätigt:

	1992	1993	1994
Kränze	296	253	265
Buketts	1265	1260	1110
Reisigbündel	274	74	81

Laut Ausgangsrechnungen seien folgende Verkäufe erklärt worden, wobei zu beachten sei, dass Felizitas B. angegeben habe, dass für alle verkauften Kränze und Buketts Paragons ausgefertigt worden seien:

	1992	1993	1994
Kränze	269	185	208
Buketts	128	81	67

Die Differenzen bei der Erhebung der Stückzahlen (Kränze: 27, 68 bzw. 57; Buketts: 1137, 1179 bzw. 1043) seien mit den durchschnittlichen Verkaufspreisen (Kränze: S 1.240,00, S 1.312,00 bzw. S 1.241,00; Buketts: S 298,00, S 355,00 bzw. S 384,00) multipliziert worden, wodurch sich folgende Kalkulationsdifferenzen (inklusive Umsatzsteuer) ergäben:

	1992	1993	1994
Kränze	S 33.480,00	S 89.218,00	S 70.737,00
Buketts	S 338.826,00	S 418.545,00	S 400.512,00
Summe	S 372.306,00	S 507.763,00	S 471.249,00

Stelle man den jährlichen Gesamterlösen für Blumenverkäufe (S 573.496,88, S 559.450,90 bzw. S 544.105,44) die obigen Kalkulationsdifferenzen gegenüber, so sei leicht ersichtlich, dass die fehlenden Erlöse bezüglich der Kränze bzw. Buketts nicht in den Erlösen betreffend Blumenverkäufen enthalten sein können.

Weiters seien Mängel in den Grundaufzeichnungen gegeben, weil aus den fortlaufend nummerierten Paragonblöcken zahlreiche Paragons fehlen würden.

Der damalige steuerliche Vertreter der Bw. gab mit Schriftsatz vom 27. Jänner 1999 zu diesen Feststellungen folgende Stellungnahme ab:

In den dargestellten Kalkulationsgrundlagen würden nur die Eingangsrechnungen zu 100 % erfasst werden. Die Losungen laut Ausgangsrechnungen, Kassabuch und Bankeingängen seien zu kalkulatorischen Verkaufspreisen zu 100 % erfasst, wobei Schwund, Gräberverdeckungen mit Reisig, mangelhafte Kranzschleifen, schlecht gewordene, nicht verkauft Ware etc in der Kalkulation keine Berücksichtigung fänden.

In Bezug auf die Mängel der Grundaufzeichnungen werde auf die bisher abgegebenen Stel-

lungnahmen von Felizitas B. hingewiesen. Was die Paragons betreffe, werde ersucht, mit der Vorbetriebsprüfung diese Punkte bzw. der Stellungnahme von Felizitas B. abzuklären.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2003 teilte der nunmehr zuständige unabhängige Finanzsenat der Bw. zu Handen ihrer neuen steuerlichen Vertreterin mit, dass den bisherigen Berufungsausführungen zu den Kalkulationsdifferenzen sowie den Buchführungsmängeln Folgendes zu entgegnen sei:

Im (wieder aufgefundenen!) Arbeitsbogen zur ersten Betriebsprüfung seien ein Besprechungsprotokoll vom 10. April 1996 und das Schlussbesprechungsprotokoll vom 17. April 1996 enthalten, denen zu entnehmen seien, dass der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs die wesentlichen Feststellungen der Betriebsprüfung vorgehalten worden seien. Die damaligen Einwendungen, wonach die fehlenden Paragons (über 50 im von der Betriebsprüfung konkret nachkalkulierten Jahre 1994) damit erklärbar seien, dass mitunter die Mutter von Felizitas B. die Blumenstände betreut und Paragons weggeworfen habe, wenn sie sich verschrieben habe, seien von der Betriebsprüfung als unglaubwürdig angesehen worden, da ganze Reihen von Paragons fehlen würden (zB die Nummern 1 bis 12 im Mai 1994). Weiters habe die Betriebsprüfung für das Jahr 1994 fehlende Kränze im Verkauf festgestellt. Wenn die Bw. dies damals mit Schwund erklärt habe, sei dies von der Betriebsprüfung angesichts der Höhe ebenfalls als unglaubwürdig angesehen worden.

Dem Arbeitsbogen zur Wiederholungsprüfung sei weiters zu entnehmen, dass der Bw. die Grundlagen für die (nunmehr detailliertere) Nachkalkulation für sämtliche Jahre mit Schreiben vom 13. November 1998 nachweislich übermittelt worden seien. Im Schreiben vom 30. November 1998 führe die Bw. lediglich aus, dass, "wie schon seinerzeit bei der Betriebsprüfung und in der Berufung dargelegt", Paragons nur dann ausgestellt worden seien, wenn Kunden eine Rechnung verlangt hätten. Aus diesem Grund seien die Paragons nicht täglich geführt worden.

Zudem gäbe es noch die Ausführungen der Bw. im schon oben erwähnten Schreiben vom 27. Jänner 1999.

Der unabhängige Finanzsenat wies in der Folge die Bw. darauf hin, dass er gemäß § 289 BAO befugt sei, die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung abzuändern, weshalb er auch das Ergebnis dieser Wiederholungsprüfung im Rahmen einer Berufungsentscheidung verwerten könne. Die Bw. wurde deshalb gebeten, im Hinblick auf die ihr nachweislich zugekommenen Kalkulationsgrundlagen sowohl der ursprünglichen Betriebsprüfung als auch der Wiederholungsprüfung hiezu eine ausführliche Stellungnahme abzugeben.

In der Folge nahm die nunmehrige steuerliche Vertreterin der Bw. umfassende Akteneinsicht (unter anderem in beide Arbeitsbögen). Mit dem Schreiben vom 28. Jänner 2004 beantwortete sie den Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates wie folgt:

1.) Was die Erlöshinzuschätzungen betreffe, werde lediglich auf die Ergebnisse der Wiederholungsprüfung eingegangen, da die Kalkulation der ersten Betriebsprüfung auch nach Akten einsicht ziffernmäßig nicht nachvollzogen werden könne.

Im Rahmen dieser Wiederholungsprüfung habe die Betriebsprüfung ihre Kalkulation auf die Eingangsrechnungen gestützt. Aus den Eingangsrechnungen seien Stückzahlen ermittelt worden, getrennt nach Kränzen, Reisig und Buketts.

Gleichfalls seien aus vorliegenden Ausgangsrechnungen (Paragons) Stückzahlen ermittelt worden. Diese Stückzahlen seien den ermittelten Stückzahlen des Einkaufs gegenübergestellt worden. Daraus habe sich ein Überhang der eingekauften Stücke ergeben. Die Betriebsprüfung habe daraufhin unterstellt, dass dieser Überhang ebenfalls verkauft worden sei, die entsprechenden Ausgangsrechnungen jedoch nicht verbucht worden seien. Der Überhang sei mit ermittelten Verkaufspreisen hochgerechnet worden.

Diese Annahme sei aber unrichtig. Richtig sei, dass die Eingangsrechnungen vollständig vorliegen und dass man daraus eine eingekaufte Stückzahl ableiten könne. Die Hochrechnung sei jedoch deshalb unzutreffend, da zwischen Einkaufsbeleg und Verkaufsbeleg keine "1:1 - Beziehung" bestehe. Viele verkaufte Stücke seien nämlich in der allgemeinen Tageslosung enthalten. Für diese werde kein eigener Verkaufsbeleg (Paragon) erstellt. Wenn man daher Einkaufs- mit Verkaufsbelegen vergleiche, entstehe ein scheinbarer Überhang des Einkaufs, wobei die entsprechenden Erlöse in der Tageslosung dennoch enthalten seien. Felizitas B. betreibe mit der Ges.m.b.H. schließlich einen Blumenstand und ermittle die Tageslosung aus praktischen Gründen im Wesentlichen in Tagessummen. Lediglich auf Kundenwunsch würden Paragons ausgestellt. Diese erlaubten aber keinen Rückschluss auf den Tagesumsatz.

Weiters würden verschiedene Materialien zur Herstellung von Kränzen und Gebinden weiterverwendet und würden nicht direkt verkauft. Auch dadurch ergebe sich ein Überhang der eingekauften Stückzahlen.

Für nicht verkaufte Ware bestehe kein Rückgaberecht. Da die Waren verderblich seien, entstehe vor allem bei den Kränzen jedes Jahr ein Restbestand, der entsorgt werden müsse.

Alle diese Gegebenheiten seien in der vorliegenden Erlöszuschätzung nicht berücksichtigt worden. Bei kalkulatorischen Schätzungen sei es aber notwendig, auf die betrieblichen Besonderheiten und auf die geltenden Marktbedingungen einzugehen.

Aus der Kalkulation der Betriebsprüfung, wonach sich ein "Überhang Einkauf (Stück)" ergebe, könne daher bestenfalls ersehen werden, dass im Rahmen der Verkäufe von Kränzen in zwischen 73 % (1993) und 91 % (1992) der Fälle Paragons ausgestellt worden seien bzw. dass bei den Buketts lediglich in zwischen 6 % (1993 und 1994) und 10 % (1992) der Fälle Paragons vorhanden seien.

Wie dargestellt beruhe damit das Mehrergebnis der vorliegenden Nachkalkulation auf einem Denkfehler, weshalb beantragt werde, diese Kalkulation nicht zu berücksichtigen.

2.) Betreffend die Nichtanerkennung des Kaufvertrages vom 16. April 1994 habe die Betriebsprüfung behauptet, dass bereits früher, nämlich anlässlich der Betriebsaufgabe der Einzelfirma mit Schreiben des Magistrats vom 12. Oktober 1979 die Bestandsrechte an die Bw. übergegangen seien. Dazu müsse ausgeführt werden, dass mit diesem Schreiben der MA 42 nur die Frage der Vorschreibungen der Grundbenützungsabgaben geregelt worden sei. Dies ergebe sich bereits aus der Kopfzeile des zitierten Schreibens, in welcher "Grundbenützung für Verkaufsstand; Änderung des Firmennamens" angeführt sei. Auf Grund des Umstandes, dass für das gesamte weitere Einzelunternehmen von der Bw. Pacht bezahlt worden sei, ergebe sich eindeutig, dass nur die formelle Grundbenützungsbefugnis, genauer die Vorschreibung der Grundbenützungsabgabe, auf die Bw. umgeschrieben worden sei.

Tatsächlich handle es sich bei den beiden Verkaufsständen um Superädifikate, die nicht im Eigentum der Grundeigentümerin Gemeinde Wien stünden, sondern jedenfalls bis 31. Dezember 1993 im Eigentum von Felizitas B. Diese seien daher auch durch die Eigentümerin jederzeit frei veräußerbar.

Mit Vertrag vom 16. April 1994 seien nun die Standberechtigungen mit allem Zubehör, Berechtigungen und Verpflichtigungen endgültig auf die Bw. übergegangen. Erst mit diesem Vertrag sei daher der bestehende Pachtvertrag aufgelöst und sämtliche Rechte an die Bw. übertragen worden.

Tatsächlich sei daher mit 12. Oktober 1979 nur eine formelle Frage, nämlich die Vorschreibung der Benützungsgebühr gegenüber der MA 42 in der Form vereinfacht worden, dass diese unmittelbar der Bw. und nicht mehr der tatsächlich Berechtigten, Felizitas B., vorgeschrieben worden seien. Richtigerweise wäre aber auch für die Grundbenützung Felizitas B., jedenfalls im Innenverhältnis zur Bw., die Berechtigte.

Somit bleibe im Ergebnis, dass Felizitas B. mit 1. Jänner 1994 ihren verpachteten Betrieb samt Zubehör an die Bw. verkauft habe. Erst damit sei die Bw. Eigentümerin der Verkaufsstände und des Betriebes geworden. Die Bewertung sei branchenüblich unter Heranziehung des

Jahresumsatzes als Berechnungsbasis vorgenommen worden. Damit seien substanzbezogene Werte - wie der Wert der Verkaufsstände - aber auch ein Firmenwert abgegolten worden.

Der Kauf sei zivilrechtlich gültig vereinbart und müsse daher auch für die Zwecke der Steuerbemessung beachtet werden.

Die Betriebsprüfung habe weiters eingewandt, dass das Verrechnungskonto erst durch die Verrechnung mit dem Kaufpreiserlös der Blumenstände ausgeglichen worden sei. Da dieser Kauf von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden sei, müsste also der Saldo des Verrechnungskontos entsprechend erhöht werden, also als Forderung eingestellt werden. Einen Verzicht auf die so entstehende Forderung seitens der Bw. habe es nicht gegeben.

Die Betriebsprüfung habe aber kurzerhand argumentiert, dass Felizitas B. durch den vorgetauschten Erwerb das Gesellschafterverrechnungskonto zu Unrecht vermindert habe und damit der Gesellschafterin ein Vorteil zugekommen sei, der einer fremden Person nicht gewährt worden wäre. Der Betrag sei in der Folge als verdeckte Ausschüttung dargestellt worden.

Tatsächlich sei jedoch keine Vermögenszuwendung an Felizitas B. gewährt worden. Selbst wenn man den gebuchten Unternehmenskauf als nichtig ansehe, wäre nur dieser Vorgang zu berichtigen. Die Stornobuchung würde lauten "Verrechnungskonto Felizitas B. an Anlagevermögen S 1.200.000,00".

Es würde also die zuvor am Verrechnungskonto gebuchte Verbindlichkeit der Bw. wieder storniert werden. Ein Verzicht auf den wieder auflebenden Verrechnungssaldo - der erst eine Vermögenszuwendung und damit eine verdeckte Ausschüttung begründen würde - sei aber, wie schon erwähnt, nicht verfügt worden.

Letztlich müsste noch erwähnt werden, dass auch bei der Bemessung der verdeckten Ausschüttung einfach der volle Kaufbetrag von S 1.200.000,00 angesetzt worden sei. Dabei habe die Betriebsprüfung selbst einen Wert von S 200.000,00 für die Betriebsübertragung - allerdings im Jahre 1979 - zugestanden. Dieser Betrag wäre ebenso in die Betrachtung des Verrechnungskontos einzurechnen und die Nettovermögenszuwendung nach der Argumentation der Betriebsprüfung dürfte nur S 1.000.000,00 betragen.

Zum Zusammenhang mit dem Aufgabegewinn 1979 in Höhe von S 200.000,00 und dem verrechneten Kaufpreis 1994 von S 1.200.000,00 müsste noch gesagt werden, dass diese Beträge nicht vergleichbar seien. Einerseits sei der 1979 ermittelte Aufgabegewinn auf einen gemeinsamen Zeitpunkt 1994 zu valorisieren. Andererseits bestehe eben ein Unterschied zwischen dem Aufgabegewinn - hier würden zwar stille Reserven ermittelt, aber kein originärer Firmenwert aufgedeckt. Bei einer fremdüblichen Kaufpreisbewertung für Betriebe werde aber sehr wohl eine Firmenwertkomponente (Kundenstock) einzurechnen sein, da ja hier die Nach-

nutzung bewertet werde. Richtigerweise müsse auch bei fiktiven Einlagen gemäß § 6 Z 14 EStG ein solcher Ansatz gewählt werden, da dieser gemäß dem Tauschgrundsatz einem Kauf gleichzuhalten sei. Das bedeute, die Betriebsprüfung hätte den Wert der Einzelfirma nicht mit S 200.000,00, sondern nach tatsächlichen Verhältnissen bewerten müssen. Dadurch wäre im Ergebnis der Kauf doch wieder als solcher akzeptiert - nur zu einem früheren Zeitpunkt und als Einlage.

Die Bewertung selbst sei von der Betriebsprüfung zwar nie diskutiert worden, es müsse jedoch darauf hingewiesen werden, dass der Preis absolut fremdüblich festgesetzt worden sei.

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

1.) Was die von der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel und Kalkulationsdifferenzen betrifft, ist rechtlich gesehen zum einen auf § 163 BAO zu verweisen, wonach Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Zum anderen hat gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde, sowie sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Abs. 3 bestimmt, dass ferner zu schätzen ist, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Den angefochtenen Bescheiden liegen die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 31. Juli 1996 zugrunde. Darin heißt es wörtlich, dass "infolge von erheblichen Kalkulationsdifferenzen (nicht gedeckter Wareneinsatz) sowie schwerwiegenden Buchführungsmängeln (fehlende Paragons)" die von der Bw. erklärten Jahresumsätze um jeweils S 225.000,00 zu erhöhen seien. Weder im Bericht noch in der Niederschrift finden sich aber weitergehendere Ausführungen der Betriebsprüfung.

Im Berufungsschriftsatz vom 29. Jänner 1997 hat nun die Bw. lediglich ausgeführt, dass sie mangels einer nachvollziehbaren Berechnung keine Stellungnahme abgeben könne.

In weiterer Folge wurde die Bw. vom unabhängigen Finanzsenat mit dem Schreiben vom 23. Mai 2003 darauf aufmerksam gemacht, dass dem (in Verlust geratenen und dann wieder aufgefundenen) Arbeitsbogen zumindest zu entnehmen sei, dass der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs die wesentlichen Feststellungen der Betriebsprüfung vorgehalten worden seien.

Eine Durchsicht dieses Arbeitsbogens zeigt, dass eine Erlösverprobung für das Jahr 1994 stattgefunden hat, wobei die Bw. laut Gewinn- und Verlustrechnung folgende Erlöse erklärte:

"Grabpflege"	S 500.660,11
"Kerzen"	S 170.842,55
"Blumen"	S 544.105,44
"Kränze, Buketts"	S 333.263,62

Eine Nachkalkulation bezüglich der Kerzenerlöse ergab keine Beanstandungen. Die Verprobung der Erlöse "Kränze, Buketts" dagegen, die aufgrund der Eingangsrechnungen der Blumenbinderei R. durchgeführt wurde (in diesen Rechnungen war nämlich jeweils die Menge der gelieferten Kränze und Buketts angegeben), ergab Unstimmigkeiten, die der Bw. bzw. ihrem damaligen steuerlichen Vertreter in einem Besprechungsprotokoll vom 10. April 1996 wie folgt vorgehalten wurden:

Bei den Kränzen zeige ein Vergleich der Ein- mit den Verkaufszahlen, dass über 60 Kränze im Verkauf fehlen würden. Gleichermaßen gelte für die Buketts, wobei die Verkäufe unmöglich vollständig in den Tageslosungen erfasst sein könnten, da Losungen von teilweise unter S 200,00 gegeben seien. Weiters seien erhebliche Unregelmäßigkeiten bei der Ausstellung von Paragons festgestellt worden. So würden über 50 Paragons der jeweiligen Blöcke fehlen (zB im Mai 1994 die Nummern 1 bis 12, im Dezember 1994 die Nummern 3 bis 19). Das Kassabuch sei nachgeschrieben worden, da es Unregelmäßigkeiten in der Erfassung der Paragons (bezüglich des Datums) gebe. Aus all diesen Gründen gehe die Betriebsprüfung von einer Erlöshinzuschätzung von jährlich S 250.000,00 brutto aus.

In einem ebenfalls im Arbeitsbogen enthaltenen Schlussbesprechungsprotokoll vom 17. April 1996 heißt es, dass nach Vorhalt der Prüfungsfeststellungen Felizitas B. bzw. der damalige steuerliche Vertreter folgende Einwendungen getätigt hätten:

Die fehlenden Paragons seien nach Ansicht von Felizitas B. dadurch erklärbar, dass des Öfteren ihre Mutter die Blumenstände betreut habe und die Paragons, bei denen sie sich verschrieben habe, einfach weggeworfen habe (nach Ansicht der Betriebsprüfung erschien diese Aussage von Felizitas B. aber als unglaublich, da ganze Reihen von Paragons fehlen würden). Die fehlenden Kränze seien mit Schwund erklärbar (nach Ansicht der Betriebsprüfung ebenfalls unglaublich).

In der Beantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 23. Mai 2003 geht der nunmehrige steuerliche Vertreter lediglich auf die Feststellungen im Rahmen der Wiederholungsprüfung ein (siehe Schreiben vom 28. Jänner 2004).

Es fehlen aber insbesondere dezidierte Einwendungen gegen die ausdrückliche Feststellung im Zuge dieser ersten Betriebsprüfung über die fehlenden Paragons. Wie oben erwähnt wurde, handelt es sich dabei um über 50 Paragons im Jahre 1994. Den einzigen Erklärungsversuch der Bw. im gesamten Verfahren, schriftlich festgehalten im Schlussbesprechungsprotokoll vom

17. April 1996, wonach die Mutter von Felizitas B. Paragons, auf denen sie sich verschrieben habe, weggeworden habe, wurde schon von der Betriebsprüfung als unglaubwürdig angesehen, da ganze Reihen von Paragons (zB im Mai 1994 die Nummern 1 bis 12, im Dezember 1994 die Nummern 3 bis 19) fehlen.

Der unabhängige Finanzsenat kann sich demnach dieser Feststellung der Betriebsprüfung mangels glaubwürdiger Einwendungen der Bw. anschließen. Im Sinne des § 163 BAO ist damit aber ein begründeter Anlass gegeben, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Gemäß § 184 BAO folgt daraus auch eine Schätzungsberechtigung zumindest für das Jahr 1994.

Was die Feststellung der Betriebsprüfung bezüglich der fehlenden Erlöse bei den Kränzen und Buketts anbelangt, wird in weiterer Folge auf die detaillierte Kalkulation im Rahmen der Wiederholungsprüfung einzugehen sein. Der Bw. wurde diesbezüglich vom unabhängigen Finanzsenat schon mitgeteilt, dass gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

Ausgangspunkt für die Verprobung im Zuge dieser Wiederholungsprüfung war wiederum die von der Bw. erklärte Erlösposition "Kränze, Buketts". Diesmal wurden aber im Gegensatz zur ersten Betriebsprüfung sämtliche Jahre eingehend überprüft.

Laut den Gewinn- und Verlustrechnungen betrugen die Erlöse "Kränze, Buketts" S 326.989,97 (1992), S 264.829,20 (1993) sowie S 333.263,62 (1994).

Im entsprechenden Arbeitsbogen befinden sich umfangreiche Listen, in denen die Ausgangsrechnungen des betreffenden Jahres mit der Kassabelegnummer (bzw. in Einzelfällen der Bankbelegnummer), der Paragonnummer (soweit vorhanden, da bis etwa Mitte 1993 Rechnungsformulare ohne Nummern verwendet wurden) sowie dem Rechnungsbetrag aufgezählt sind.

Die Summierung dieser Rechnungsbeträge ergibt im Wesentlichen die von der Bw. erklärten und oben angegebenen Erlöse "Kränze, Buketts".

Ein Vergleich der laut den Eingangsrechnungen eingekauften Kränze und Buketts mit den laut diesen Ausgangsrechnungen verkauften Kränzen und Buketts ergibt nun die von der Betriebsprüfung ermittelten Differenzen (Kränze: 27, 68 bzw. 57; Buketts 1137, 1179 bzw. 1043).

Weiters ermittelte die Betriebsprüfung durchschnittliche Verkaufszahlen und kam auf diesen Weg zu Kalkulationsdifferenzen für die einzelnen Jahre von S 372.306,00, S 507.763,00 sowie S 471.249,00 (inklusive 10 % Umsatzsteuer).

Die Betriebsprüfung verprobte weiters die Erlösposition "Blumen", wobei sich diesbezüglich herausstellte, dass die von der Bw. in den Gewinn- und Verlustrechnungen erklärten Erlöse belegmäßig gedeckt sind. Die Betriebsprüfung hielt deshalb fest, dass die "fehlenden Erlöse" aus der Position "Kränze, Buketts" nicht in den Erlösen "Blumen" enthalten sein können.

Die Ausführungen der Bw. zu diesen Feststellungen der Wiederholungsprüfung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Im Schriftsatz vom 27. Jänner 1999, verfasst vom damaligen steuerlichen Vertreter, heißt es, dass im Rahmen dieser Verprobung "Schwund, Gräberverdeckung mit Reisig, mangelhafte Kranzschleifen, schlecht gewordene nicht verkauft Ware etc." unberücksichtigt geblieben seien.

Die Einwendungen im Schriftsatz vom 28. Jänner 2004 gehen dagegen in die Richtung, dass der Betriebsprüfung insofern ein "Denkfehler" vorzuwerfen sei, als sie davon ausgegangen sei, dass bei den Kränzen und Buketts zwischen Ein- und Verkaufsbelegen eine "1:1 - Beziehung" bestehe. Vielmehr seien viele verkauft Stücke in der allgemeinen Tageslosung enthalten, da für diese kein eigener Verkaufsbeleg (Paragon) erstellt worden sei.

Dieser Einwand ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Wie oben ausgeführt ist nämlich den Feststellungen der Betriebsprüfung eindeutig zu entnehmen, dass die auf den vorliegenden Ausgangsrechnungen aufscheinenden Rechnungsbeträge zusammengezählt insgesamt jeweils die von der Bw. erklärten Erlöse "Kränze, Buketts" ergeben. Die Betriebsprüfung hat weiters darauf hingewiesen, dass die "fehlenden Erlöse" auch nicht in der Erlösposition "Blumen" enthalten sein können. Eine andere Erlösposition in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der diese Erlöse enthalten sein könnten, ist nicht ersichtlich.

Daraus folgt aber, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Differenzen zwischen den Ein- und Verkaufszahlen nicht damit erklärbar sind, dass etwa beim Verkauf von Buketts nur bei jedem zehnten (vgl. 1992) ein Paragon ausgestellt worden sei.

Die Kalkulation der Betriebsprüfung im Rahmen der Wiederholungsprüfung erweist sich demnach nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates frei von Denkfehlern. Auch aus diesem Grund ist demnach die Schätzungsberechtigung eindeutig gegeben, und zwar diesmal für sämtliche berufungsgegenständlichen Jahre.

Der einzige beachtenswerte Einwand der Bw. ist demnach der im Schriftsatz vom 27. Jänner 1999 vorgebrachte Umstand, dass Schwund, Gräberverdeckungen mit Reisig, mangelhafte Kranzschleifen, schlecht gewordene, nicht verkauft Ware etc in der Kalkulation keine Berücksichtigung gefunden hätten. Diesem Einwand kann eine grundsätzliche Berechtigung nicht abgesprochen werden. Aufgrund des Umstandes, dass die Bw. diesbezüglich aber keine weite-

ren, insbesondere ziffernmäßigen Ausführungen getätigt hat, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die im Rahmen der Wiederholungsprüfung festgestellten Umsatzdifferenzen von netto S 338.460,00 (1992), S 461.603,00 (1993) sowie S 428.409,00 (1994) insofern zu korrigieren sind, als Umsatzzuschätzungen von S 300.000,00 für das Jahr 1992 sowie von jeweils S 400.000,00 für die Jahre 1993 und 1994 gerechtfertigt erscheinen.

Die Berufung ist demnach in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen, wobei die Bescheide unter Berücksichtigung der Feststellungen der Wiederholungsprüfung im oben angeführten Ausmaß abgeändert werden.

2.) Was den zweiten Berufungspunkt betrifft, hat die Betriebsprüfung aufgrund nachfolgender Unterlagen ihre Feststellungen getroffen:

Zum einen liegt ein Bestandvertrag vom 22. Mai 1978 vor, der zwischen der MA 42 (Stadtgarantenamt) als Bestandgeberin und Felizitas B. als Bestandnehmerin abgeschlossen wurde. Danach übergab die MA 42 ein Grundstück (X - Friedhof zwischen dem 1. und 2. Baum) für den Betrieb eines Blumen- und Kerzenverkaufsstandes rückwirkend ab 14. Februar 1975 in Bestand. Der jährliche Bestandzins wurde mit S 5.400,00 angegeben. Dieser Bestandvertrag enthält weiters den Hinweis, dass sich auf der Bestandfläche ein nicht unterkellerter, ebenerdiger provisorischer Verkaufsstand in Holzbauweise befindet. Zudem verpflichtete sich die Bestandnehmerin laut Punkt 7 des Vertrages ausdrücklich, ohne schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin den Bestandgegenstand weder entgeltlich, noch unentgeltlich, ganz oder teilweise dritten Personen, auch nicht im Wege eines allfälligen Gesellschaftsvertrages, Bestandvertrages oder dergleichen zu überlassen.

Zum anderen liegt ein Bestandvertrag vom 19. August 1979 vor, der ebenfalls zwischen der MA 42 und Felizitas B. abgeschlossen wurde und die Zufahrtstraße zum X - Friedhof zwischen dem 3. und 4. Baum betrifft. Auch hier findet sich der Hinweis, dass sich auf der Bestandfläche ein nicht unterkellerter, ebenerdiger, provisorischer Verkaufsstand in Holzbauweise befindet. Der Bestandvertrag, der ab 1. Jänner 1979 abgeschlossen wurde, bestimmt den Bestandzins mit jährlich S 6.500,00. Die Bestandnehmerin verpflichtete sich wiederum, ohne schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin den Kiosk weder entgeltlich, noch unentgeltlich, ganz oder teilweise dritten Personen, auch nicht im Wege eines allfälligen Gesellschaftsvertrages, Bestandvertrages oder dergleichen zu überlassen.

Weiters liegt ein Schreiben von Felizitas B. vom 12. Oktober 1979, gerichtet an die MA 42, folgenden Inhaltes vor:

"Ich bin Pächterin einer Teilfläche des vor dem X - Friedhof gelegenen Grundstückes 1xxx zum Betrieb eines Verkaufskioskes. Ich habe nunmehr am 26. September 1979 vor dem Notar

Dr. Kurt R. mit meinem Mann, Norbert B., einen Gesellschaftsvertrag geschlossen und soll in Hinkunft der Namen der Firma "Bw." lauten. Ich ersuche um dementsprechende Änderung des am 22. Mai 1978 geschlossenen Bestandvertrages, MA 42 - xxx."

Im Schreiben der MA 42 vom 12. Oktober 1979 wird Felizitas B. zur Geschäftszahl des Bestandvertrages vom 22. Mai 1978 unter dem Titel "Grundbenützung für Verkaufsstand, Änderung des Firmennamens", mitgeteilt, dass die Änderung des Firmennamens auf die Bw. ab 26. September 1979 zur Kenntnis genommen werde.

Im Akt sind weiters gewerberechtliche Bescheide des zuständigen Magistratischen Bezirksamtes vom 5. Mai bzw. 13. Juni 1980 enthalten, wonach die Bw. am 12. Oktober 1979 das Gewerbe des Friedhofsgärtners bzw. des Kleinhandels mit Naturblumen, Kerzen und Kanditen angemeldet habe.

In den Arbeitsbögen liegen weiters ein Bescheid der MA 35 betreffend die Gebrauchsabgabe vom 4. Jänner 1984 sowie mehrere ebenfalls die Gebrauchsabgabe betreffende "Abfuhrschreiben" der MA 6 (Rechnungsamt) aus den Jahren 1992 bis 1994 auf, auf denen jeweils die Bw. als Berechtigte bzw. Verpflichtete bezeichnet ist.

In den Akten ist weiters ein Schreiben der MA 42 an die MA 28 bzw. 35 aus dem Jahre 1989 enthalten, mit dem die aktuellen Bestandverträge für den X - Friedhof übermittelt wurden. Für die beiden oben angeführten Verkaufsstände wird dabei die Bw. angeführt.

Dem Steuerakt von Felizitas B. ist zu entnehmen, dass sie im Jahre 1979 ihr Einzelunternehmen aufgegeben hat und für die Berechnung des Aufgabegewinnes bezüglich der Blumenstände samt Standberechtigungen der Gemeinde Wien den gemeinen Wert von insgesamt S 200.000,00 herangezogen hat.

In weiterer Folge erklärte Felizitas B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von jährlich S 48.000,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer betreffend die Verpachtung der Blumenstände samt Standberechtigungen an die Bw.

Weiters liegen zwei Verständigungen des Magistratischen Bezirksamtes für den 16. Bezirk vom 22. März 1990 vor, wonach Felizitas B. am gleichen Tag ihre Gewerbeberechtigungen betreffend "Friedhofsgärtner" bzw. "Kleinhandel mit Kerzen, ..., Blumengebinden" zurückgelegt habe.

Der Vertrag vom 16. April 1994, abgeschlossen zwischen Felizitas B. als Bestandgeberin und der Bw. als Bestandnehmerin und versehen mit einer Unterschrift von Felizitas B., hat folgenden Inhalt:

"1. Frau Felizitas B. ist Bestandnehmer mit der Gewerbeberechtigung des Kerzen-, Blumen-

handel und Friedhofsgärtnerei seitens des Magistrates der Gemeinde Wien für die Stände in der G.straße 5, Stand 1 und Stand Nr. 3.

2. Frau Felizitas B. tritt nach Rücksprache und Zustimmung des MA der Gemeinde Wien die Standberechtigung an die Bw. mit allem Zubehör, allen Berechtigungen und Verpflichtungen ab.

3. Als Abtretungspreis wird ein Jahresumsatz pro Stand verrechnet unter Berücksichtigung eines Sonderabschlages von 20 %.

Die Umsätze des Jahres 1993 betrugen insgesamt S 1.502.000,00, wovon auf Stand 1 rund 2/3 und auf Stand 2 rund 1/3 entfällt.

Demnach berechnet sich der Abtretungspreis für Stand 1	S 800.000,00
und für Stand 2 mit	S 400.000,00

4. Der Abtretungspreis ist vereinbarungsgemäß mit dem Saldo des Verrechnungskontos von Felizitas B. mit Stichtag 1.1.1994 zu verrechnen.

5. Diese Vereinbarung tritt mit 1.1.1994 in Kraft."

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung von Felizitas B. für das Jahr 1994 heißt es diesbezüglich wie folgt:

"Felizitas B. hat im Jahre 1994 die Mietrechte für die Stände G.straße 5, Stand 1 und 3, um S 1.200.000,00 abgetreten. Es sind daher ab dem Jahre 1994 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen."

Die Betriebsprüfung hat nun aus diesen ihr vorliegenden Unterlagen die Schlussfolgerung gezogen, dass der besagte Kaufvertrag vom 16. April 1994 deshalb nicht anzuerkennen sei, weil die in diesem Kaufvertrag angesprochene "Standberechtigung" bereits im Jahre 1979 auf die Bw. übergegangen sei.

Diese Feststellung der Betriebsprüfung erweist sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgenden Überlegungen als berechtigt:

Unzweifelhaft hat Felizitas B. als Einzelunternehmerin gegenüber der Stadt Wien bzw. der MA 42 durch den Abschluss der beiden Bestandverträge betreffend die Grundstücke "X - Friedhof zwischen dem 1. und 2. Baum" sowie "X - Friedhof zwischen dem 3. und 4. Baum" je eine "Standberechtigung", dh das Recht, auf den beiden Grundstücken die in den Bestandverträgen genannten Verkaufsstände aufzustellen, erworben. Als wesentlich ist nun anzusehen, dass Felizitas B. selbst in ihrem oben angeführten und wörtlich wiedergegebenen Schreiben vom 12. Oktober 1979 der MA 42 mitgeteilt hat, dass der Bestandvertrag (betreffend das Grundstück "X - Friedhof zwischen dem 1. und 2. Baum") insofern geändert werden solle, als nunmehr die Bw. Bestandnehmerin sei. Wie dem Schreiben der MA 42 vom ebenfalls 12. Ok-

tober 1979 zu entnehmen ist, trat damit die Bw. in den betreffenden Bestandvertrag ein. Dies kann aber nur bedeuten, dass damit die "Standberechtigung" im oben angeführten Sinne auf die Bw. übergegangen ist. Angemerkt sei, dass zwar betreffend das zweite Grundstück "X - Friedhof zwischen dem 3. und 4. Baum" kein solcher Schriftwechsel aktenkundig ist, eine Änderung des Bestandvertrages vom 19. August 1979 aber ebenfalls vorgenommen worden sein muss, da sich dies aus dem Schreiben der MA 42 an die MA 28 bzw. 35 aus dem Jahre 1989 eindeutig ergibt.

Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. im Berufungsschriftsatz sowie im Schreiben vom 28. Jänner 2004 sind nun in sich widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. Zum einen gesteht die Bw. in der Berufung ausdrücklich zu, dass von ihr nicht bestritten werde, dass die "Standberechtigung" schon im Jahre 1979 auf die Bw. übergegangen sei. Wenn sie in weiterer Folge aber davon spricht, dass es sich bei den von der Betriebsprüfung angesprochenen "Bestandsrechten" lediglich um die "Gewerbeberechtigung" gehandelt habe, ist dies unverständlich, da die Betriebsprüfung in ihrem Bericht der gewerberechtlichen Seite zu Recht keinerlei Bedeutung zugemessen hat. Im Schriftsatz vom 28. Jänner 2004 heißt es dagegen, dass das Schreiben der MA 42 vom 12. Oktober 1979 nur die "Grundbenützungsabgabe" regle. Was die Bw. damit andeuten will, bleibt aber im Dunkeln, da nach dem nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates für die Entscheidung über den gegenständlichen Rechtsstreit wesentlichen Schreiben von Felizitas B. vom 12. Oktober 1979, wozu sich die Bw. im Übrigen im gesamten Verfahren überhaupt nicht geäußert hat, die Bw. ab diesem Zeitpunkt Bestandnehmerin bezüglich der beiden Grundstücke geworden ist, womit sie auch die in den Verträgen angegebenen jährlichen "Bestandszinsen" zu entrichten hatte.

Wenn es deshalb im Vertrag vom 16. April 1994 heißt, dass Felizitas B. "Bestandnehmer mit der Gewerbeberechtigung des Kerzen-, Blumenhandel und Friedhofsgärtnerei seitens des Magistrates der Stadt Wien für die beiden Stände" sei und "nach Rücksprache und Zustimmung des MA der Gemeinde Wien die Standberechtigung" an die Bw. abtrete, kann dies angesichts der vorliegenden Unterlagen in keiner Weise nachvollzogen werden.

Zum einen ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen, wonach Felizitas B. aufgrund ihres eigenen Schreibens vom 12. Oktober 1979 nicht mehr Bestandnehmerin ist. Zum anderen hat sie gemäß der beiden Verständigungen des Magistratischen Bezirksamtes für den 16. Bezirk schon am 22. März 1990 die Gewerbeberechtigung für den "Kerzen-, Blumenhandel und Friedhofsgärtnerei" zurückgelegt.

Dem hauptsächlichen Berufungsvorbringen der Bw., wonach im besagten Vertrag vom 16. April 1994 die beiden Blumenstände, die sich immer im Privatvermögen von Felizitas B. be-

funden hätten, an die Bw. veräußert worden seien, ist zum einen schon einmal der klare Wortlaut des Vertrages, worin von der Abtretung der "Standberechtigung" die Rede ist, entgegenzuhalten. Hinzuweisen ist weiters auch auf die Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 1994. Dieser Vertrag hat seinen bilanziellen Niederschlag nämlich bei den immateriellen Vermögensgegenständen unter der Position "Pacht- und Mietrechte" gefunden. Wenn demnach die Bw. sowohl im Vertrag als auch in der Bilanz von der Anschaffung der "Standberechtigung" ausgeht, ist ihr Vorbringen, es seien in Wahrheit zwei Blumenstände angeschafft worden, in keiner Weise verständlich.

Zusätzlich spricht auch der mit S 1.200.000,00 angegebene Kaufpreis für die Anschaffung der "Standberechtigung". Es wird nämlich wohl auch von der Bw. nicht zu bestreiten sein, dass zwei "nicht unterkellerte, ebenerdige, provisorische Verkaufsstände in Holzbauweise", wie es in den beiden Bestandverträgen aus den Jahren 1978 und 1979 heißt, nach jahrelangem Gebrauch praktisch mit Null zu bewerten sind. Einen auch in dieser Höhe nicht zu bestreitenden Wert hat dagegen das Recht, auf einem Grundstück aufgrund eines bestehenden Bestandvertrages einen Verkaufsstand zu unterhalten.

Die übrigen Ausführungen der Bw. betreffend die Blumenstände, bei denen es sich um Superädifikate handle, sind für die Lösung des gegenständlichen Rechtsstreites von keinerlei Bedeutung.

Wesentlich ist lediglich, dass die "Standberechtigung" schon im Jahre 1979 auf die Bw. übergegangen ist. Dieser Übergang der "Standberechtigung" auf die Bw. im Jahre 1979 ist, wie von der Betriebsprüfung richtig erkannt, als Einlage zu verstehen, die mit dem damaligen gemeinen Wert anzusetzen ist. Wenn die Bw. diesbezüglich in ihrem Schriftsatz vom 28. Jänner 2004 meint, dass der gemeine Wert im Jahre 1979 nicht S 200.000,00 ausgemacht hätte, sondern wesentlich höher gewesen sei, weil ein Firmenwert zu berücksichtigen wäre, muss dem entgegengehalten werden, dass der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert ergibt sich demnach aus dem Marktwert, ohne Zusammenhang mit dem Betrieb, womit er dem Liquidationswert bei Einzelveräußerung entspricht (vgl. VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Einer Firmenwertkomponente kommt somit keine Bedeutung zu.

Wenn die Bw. weiters ausführt, dass die Nichtanerkennung des Kaufvertrages vom 16. April 1994 lediglich dazu führen dürfte, dass eine "Stornobuchung" vorzunehmen sei, und dass die Betriebsprüfung zu Unrecht von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen sei, muss die Bw. darauf hingewiesen werden, dass im Bereich der angefochtenen Körperschaft- und Ge-

werbesteuerbescheide für das Jahr 1994 sich die Feststellungen der Betriebsprüfung lediglich dahingehend auswirken, dass die von der Bw. als Betriebsausgaben geltend gemachte Afa in Höhe von S 80.000,00 sowie der IFB von S 180.000,00 dem Gewinn wieder hinzugezählt wurden. Die verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Gesellschafterverrechnungskonto ist dagegen allein im Bereich des Kapitalertragsteuerhaftungsbescheides schlagend geworden, gegen den die Bw. aber kein Rechtsmittel eingebracht hat. Der unabhängige Finanzsenat kann deshalb die Frage, ob im gegenständlichen Fall von einer verdeckten Ausschüttung oder lediglich von einer "Stornobuchung" auszugehen ist, auf sich beruhen lassen.

Dies gilt auch für die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die im Jahre 1994 auf dem Verrechnungskonto zur Deckung der Kosten der privaten Lebensführung angewachsene Verbindlichkeit von Felizitas B. mangels fremdüblicher Vereinbarung eine verdeckte Ausschüttung darstelle, wobei aber nicht unerwähnt bleiben soll, dass die Bw. diesbezüglich überhaupt keine Ausführungen getätigt hat.

Die Berufung ist demnach auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3.) Die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Abgaben sind wie folgt zu ermitteln:

Im Bereich der Umsatzsteuer ist statt von einer Erlöshinzuschätzung von S 225.000,00 von einer solchen von S 300.000,00 (für das Jahr 1992) sowie von S 400.000,00 (für die Jahre 1993 und 1994) auszugehen.

Die angefochtenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide sind demnach um diese zusätzlichen Erlösdifferenzen von S 75.000,00 (1992) bzw. von S 175.000,00 (1993 und 1994) zu erhöhen. Die Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen führt zu einer Gewinnminderung von S 9.180,00 (1992) bzw. von S 21.425,00 (1993).

a) Umsatzsteuer:

	1992	1993	1994
Gesamtbetrag der Entgelte	1.881.841,67	1.915.334,04	1.948.871,72
mit 20 % zu versteuern	681.354,82	691.053,94	671.502,66
mit 10 % zu versteuern	1.200.486,85	1.224.280,10	1.277.369,06
Umsatzsteuer	256.319,65	260.638,80	262.037,44
Vorsteuer	-108.453,39	-104.843,66	-98.956,73
Zahllast	147.866,00	155.795,00	163.081,00

b) Körperschaftsteuer:

	1992	1993	1994
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	381.830,00	578.794,00	544.022,00
Sonderausgaben	-5.000,00	-5.000,00	
Einkommen	376.830,00	573.794,00	544.022,00
Körperschaftsteuer	113.040,00	172.140,00	184.960,00

c) Gewerbesteuer:

	1992	1993
Gewinn aus Gewerbebetrieb	381.830,00	578.794,00
Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG	248.425,00	157.429,00
Gewerbeertrag	630.255,00	736.223,00
Gewerbesteuer	87.913,00	102.700,00

Wien, 3. März 2004