



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 9

GZ. RV/4293-W/02  
GZ. RV/4294-W/02 (KESt)  
GZ. RV/0998-W/05

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 und Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001, Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2001, entschieden:

- a) Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 gilt gem. § 275 BAO als zurückgenommen.
  - b) Die Berufungen gegen die übrigen Bescheide werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 werden für endgültig erklärt.
- Im Übrigen bleiben die o.a. Bescheide unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist die Erlöszuschätzung aufgrund von Abweichungen bei der durchgeführten Nachkalkulation in den Sparten Fassbier, Spirituosen, Kaffee und Küche.

Betriebsgegenstand der Bw. ist das Gastgewerbe.

Geschäftsführer (GF) war vom 4. April 1996 bis 16. September 1999 Herr A und seit 17. September 1999 Herr C.

An der Gesellschaft waren im Streitzeitraum lt. Firmenbuch (FN 715k) folgende Gesellschafter beteiligt:

Gesellschafter:	Stammeinlage bis 2/2001:	(%-Anteil)	Stammeinlage ab 3/2001:	(%-Anteil)
	S		S	
A	125.000	(= 25 %)		
C	250.000	(= 50 %)	312.500	(= 62,5 %)
F	<u>125.000</u>	<u>(= 25 %)</u>	<u>187.500</u>	<u>(= 37,5 %)</u>
	500.000	(= 100 %)	500.000	(= 100 %)

Bei der Bw. fand für die Jahre 1997 bis 1999 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147ff BAO sowie eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum April 2000 bis Oktober 2001 statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 8. Mai 2002 ausführlich dargestellt wurden:

- Die Buchführung der Bw. stelle sich wie folgt dar:  
Eine Trennung der Entgelte erfolge nachträglich unter Berücksichtigung des Wareneinkaufs.  
Die Einkäufe der einzelnen Sparten seien auf getrennten Einkaufskonten erfasst und die Summe des monatlichen Einkaufs mit dem Sparten-Rohaufschlag hochgerechnet worden. Die Differenz zwischen den so ermittelten Spartenumsätzen und den Monatslosungen stelle den Küchenumsatz dar.  
Der Sparteneinkauf werde während des Jahres nach Bezahlung ermittelt, mit Jahresende die offenen Eingangsrechnungen nachgebucht und der neu ermittelte Spartenerlös gegen Erlöse "Küche" umgebucht.  
Ebenfalls mit Jahresende werden die "kalkulatorischen Erlöse" unter Berücksichtigung von Schwund, Personalverbrauch und Einladungen etc. ermittelt, wobei es für diese Positionen keinerlei Aufzeichnungen gegeben habe.  
Es läge somit nur eine rechnerische Ermittlung der Erlöse ohne Grundaufzeichnungen vor.  
  
Es habe somit für jeden Tag nur einen Handbeleg mit einem Betrag "Losung" gegeben. Dieser Betrag habe sowohl die offenen Rechnungen als auch Kreditkartenzahlungen und Barzahlungen enthalten.
- Eine kalkulatorische Erlösüberprüfung habe Differenzen bei Fassbier und Spirituosen ergeben.
- Der Rohaufschlag bei Fassbier sei mit 250 % ermittelt worden, wobei bei Fassbier ein Personalverbrauch i.H.v. 10 % sowie ein zusätzlicher Schwund bzw. Einladungen i.H.v. 25 % berücksichtigt worden sei.
- Der Rohaufschlag bei Spirituosen sei mit 900 % ermittelt worden, wobei Einladungen bzw. Schwund i.H.v. 50 % berücksichtigt worden seien.
- Aufgrund nicht aufklärbarer Differenzen sei folgende Zurechnung erfolgt (alle Beträge in Schilling):

<b>Erlösdifferenzen:</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Fassbier	40.000	40.000
Spirituosen	60.000	60.000
Summe:	100.000	130.000

- Auch bei Kaffee und "Küche" seien Differenzen festgestellt worden.  
Der Rohaufschlag bei Kaffee sei mit 1000 % ermittelt und ein Personalverbrauch i.H.v. 20 % berücksichtigt worden.  
Bei der Ermittlung des Rohaufschlages für die Küche sei als Basis der Rohaufschlag des Jahres 1997 ds. 175 % herangezogen worden.  
Dass ab 1998 mehr viergängige Menüs sowie mehr Fischspeisen verkauft worden seien, habe mangels Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden können.  
Abfallquoten bei Fleisch i.H.v. 30 bis 60 % würden jeglicher Erfahrung des täglichen Lebens widersprechen, weshalb in Anlehnung an den für das Jahr 1997 erklärten Rohaufschlag für die Jahre 1998 und 1999 ein Rohaufschlag i.H.v. 175 % herangezogen worden sei.

Aufgrund nicht aufklärbarer Differenzen sei folgende Zurechnung erfolgt (alle Beträge in Schilling):

<b>Erlösdifferenzen:</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Kaffee	50.000	30.000
Küche	550.000	420.000
Summe:	600.000	450.000

- Die o.a. Erlösdifferenzen würden mit ihren Bruttobeträgen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung darstellen.  
Die Kapitalertragsteuer i.H.v. 260.000 S (1998) und 217.000 S (1999) werde von der Bw. getragen.
- Für den Nachschauzeitraum April 2000 bis Oktober 2001 seien folgende Feststellungen getroffen worden:
- Im Zuge einer Selbstanzeige seien folgende Zahllasten ermittelt worden:  
April bis Dezember 2000 : 165.202 S  
Jänner bis Oktober 2001 : 181.643 S
- Für die "Küche" seien für die Jahre 2000 und 2001 folgende Erlösdifferenzen festgestellt worden (alle Beträge in Schilling), wobei von einem Basis-Rohaufschlag i.H.v. 175 % ausgegangen worden sei (lt. Bw. hätte sich bei Fischspeisen allein ein Rohaufschlag i.H.v. 200 % und bei Fleischspeisen i.H.v. 165 % ergeben):

<b>Erlösdifferenzen:</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Küche	650.000	600.000

- Die o.a. Erlösdifferenzen würden mit ihren Bruttobeträgen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung darstellen.  
Die Kapitalertragsteuer i.H.v. 238.333 S (2000) und 220.000 S (2001) werde von der Bw. getragen.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Mit Bescheid vom 21. Oktober 1996 sei der Bw. die nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneingang gem. § 18 Abs. 7 UStG 1994 bewilligt worden.
- Demnach seien Grundaufzeichnungen sowie Durchschriften der an die Gäste ausgestellten Rechnungen nicht erforderlich gewesen.
- Im Jahre 1997 sei die Betriebsprüfung trotz aufgedeckter Mängel bei der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht von den Angaben lt. Steuererklärung abgewichen.
- Unbestritten sei, dass der von der Bw. verwendete Rohaufschlag für Spirituosen mit 450 % zu niedrig angesetzt worden sei. Die Nachkalkulation habe einen Wert von 900 % ergeben.
- Bei der Sparte Bier entspreche der von der Betriebsprüfung berücksichtigte Schwund (Bierschaum aufgrund geringer Entnahmetätigkeit) nicht der Realität, da im gegenständlichen Fall Bier nur ein Nebenprodukt gewesen sei, das nur alle zwei bis drei Wochen nachgekauft worden sei. Der Verbrauch liege bei ca. 8 Krügel am Tag.
- Auch der mit 20 % angesetzte Kaffeeverbrauch durch das Personal entspreche nicht der tatsächlichen Konsumation. Vom Personal sei mindestens doppelt soviel Kaffee konsumiert worden.
- Die Bw. habe der Betriebsprüfung Unterlagen vorgelegt, wonach sich ab 1998 ein signifikanter Anstieg der Fischkonsumation und ein Rückgang bei der Fleischkonsumation gezeigt habe (dies habe auch dem allgemeinen Trend in der Gastronomie entsprochen).
- Zur Frage des "richtigen" Rohaufschlages halte die Bw. fest, dass sich auf der Einkaufsseite bei Fleisch und Fisch Preiserhöhungen ergeben hätten, die jedoch im Verkaufspreis nicht weitergegeben worden seien, was einen dementsprechend niedrigen Rohaufschlag zur Folge gehabt habe.
- Der Menüpreis sei etwa 20 % unter der Summe der Einzelverkaufspreise gelegen.
- Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich einer verdeckten Ausschüttung, dass die Erlösdifferenzen an die Gesellschafter ausgeschüttet worden sein sollen und dass die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen worden sein soll wurden im Betriebsprüfungsverfahren nicht zur Diskussion gestellt, was eine Verletzung des Parteigehörs bem. § 115 Abs. 2 und § 183 Abs. 4 BAO darstelle.  
Die Bw. beantrage daher eine Akteneinsicht gem. § 90 Abs. 1 BAO.

- Die beiden Gesellschafter Herr C und Frau F hätten keine Tätigkeit im operativen Geschäft entfaltet.

Frau F habe von zu Hause aus die Buchhaltung aufgrund der ihr übergebenen Belege erstellt, darüberhinaus arbeitete sie noch in einem Teilzeitjob.

Herr C, der hauptberuflich einen 40-Stunden-Job in der EDV-Branche ausübe, sei für die Vertretung der Gesellschaft nach außen verantwortlich gewesen (= Unterfertigung von Zahlungsbelegen, Steuererklärungen etc.).

- Die Bw. beantrage die o.a. angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.
- Für die Bescheide der Jahre 2000 und 2001 hinsichtlich der KEST-Festsetzungen habe es keinerlei rechtliche Legitimation gegeben, da die Prüfungsjahre nur die Jahre 1997 bis 1999 umfasst hätten.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Da in den Jahren 1998 und 1999 gegenüber dem Jahre 1997 keine Änderung im Restaurantbetrieb erkennbar gewesen sei, die Erlöse bei Bier aber signifikant abwichen, sei eine Zurechnung i.H.v. 40.000 S zu Recht erfolgt.
- Ein Personalverbrauch bei Kaffee i.H.v. 40 % sei für die Betriebsprüfung unglaublich gewesen.
- Das Argument der Bw., wonach der Menüpreis um 20 % unter dem Einzelverkaufspreis liege, gehe ins Leere, da die Portionsgröße bei a-la-carte Gerichten in der Regel größer sei und deshalb keinerlei Auswirkung auf die Kalkulation habe.
- Der Bw. sei am 5. September 2002 Akteneinsicht gewährt worden.
- Dass die Gesellschafter der Bw. auch anderen beruflichen Tätigkeiten nachgehen, sei für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung irrelevant.

Auch im Nachschauzeitraum 2000 bis 2001 seien von der Bw. weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Zahlungen geleistet worden.

- Da die Gesellschafter auch mit der Erstellung der Buchhaltung und Erklärungsabgabe betraut gewesen seien, seien somit Gelder mit Wissen der Gesellschafter der Gesellschaft entzogen worden, was den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung und deren Folgen (KESt-Vorschreibung) bewirkte.

Da die Kapitalertragsteuer nicht von den Gesellschaftern getragen worden sei, sei diese der Bw. zuzurechnen gewesen.

Die Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Da die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 21. Juni 2002 auch gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 berufen hat, jedoch diese gem. § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO nicht näher erläuterte, wurde der Bw. mit Schriftsatz vom 15. Juli 2005 aufgetragen, die o.a. Mängel bis spätestens 12. August 2005 zu beheben.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde schließlich vom GF C mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2005 zurückgenommen.

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

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999:**

§ 275 BAO normiert:

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Da dem nachweislich zugestellten Auftrag vom 15. Juli 2005, die Mängel der Berufung vom 21. Juni 2002 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen wurde, hatte die o.a. gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **2. Zurechnungsverfahren:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

a) Das Finanzamt bewilligte ab 1. Jänner 1996 die nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneingang gem. § 18 Abs. 7 UStG 1994, wobei die Entgelte für Umsätze gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 (20 von Hundert) und § 10 Abs. 2 UStG 1994 (10 von Hundert) an Hand des Wareneinganges und der tatsächlichen oder üblichen Aufschläge zu errechnen sind.

b) Die Einkäufe der einzelnen Sparten werden bei der Bw. auf getrennten Einkaufskonten erfasst und die Summe des monatlichen Einkaufs mit dem Sparten-Rohaufschlag hochgerechnet.

Die Differenz zwischen den so ermittelten Spartenumsätzen und den Monatslosungen stellt sodann den Küchenumsatz dar.

Der Sparteneinkauf wird während des Jahres nach Bezahlung ermittelt, und mit Jahresende die offenen Eingangsrechnungen nachgebucht und der neu ermittelte Spartenerlös gegen Erlöse Küche umgebucht.

Ebenfalls mit Jahresende werden die "kalkulatorischen Erlöse" unter Berücksichtigung von Schwund, Personalverbrauch und Einladungen etc. ermittelt, wobei es für diese Positionen keinerlei Aufzeichnungen gibt.

Es liegt somit nur eine rechnerische Ermittlung der Erlöse ohne Grundaufzeichnungen vor.

Es existieren auch keine Durchschriften der an die Gäste ausgestellten Rechnungen (mit Ausnahme der im nachhinein an Firmen ausgestellten Rechnungen – A4 Format mit Summe von Speisen und Getränken – wobei auch hier die Grundlagen, wie sich nämlich

die Summenaus Speisen bzw. Getränken zusammensetzen, nicht vorgelegt werden konnten).

Es existiert nur für jeden Tag ein Handbeleg mit einem Betrag – "Losung".

In diesem Betrag sind sowohl offene Rechnungen als auch Kreditkartenzahlungen und Barzahlungen enthalten.

Bei einer stichprobenweisen Überprüfung der Losungen am 16. und 18. November 1998 ergab sich, dass die Erlöse aus den an diesen Tagen ausgestellten

Kreditkartenabrechnungen und offenen Rechnungen ohne Berücksichtigung von Barzahlungen höher als die erklärten Erlöse sind.

Weiters liegt auch keine Ordnungsmäßigkeit bei der Nummerierung der Rechnungen vor, da AR 127 nach AR 128 ausgestellt wurde.

c) Mangels beanstandeter Abweichungen im Jahre 1997, wurde dieses Jahr als Referenzjahr im Vergleich mit den Folgejahren herangezogen.

d) Von der Betriebsprüfung wurden in den einzelnen Jahren nicht aufgeklärte Erlösdifferenzen bei Fassbier, Spirituosen, Kaffee und Küche festgestellt.

Dies führte zu einer Umsatzhinzuschätzung bei deren Berechnung sich die

Betriebsprüfung eines betriebsspezifischen Rohaufschlages i.H.v. 250 % (Fassbier), 900 % (Spirituosen), 1000 % (Kaffee) und 175 % (Küche) lt.

Kalkulationsdifferenzaufstellung bediente (alle Beträge in Schilling):

<b>1998</b>	<b>Fassbier</b>	<b>Spirituosen</b>	<b>Kaffee, Tee</b>	<b>Küche</b>
Einkauf lt. G+V	25.729,00	58.735,00	19.295,00	1.083.314,00
% PV:	10 %		20 %	
minus Personalverbrauch	-2.572,00		-3.859,00	
% Einlad., Schwund:	25 %	50 %		
minus Einlad., Schwund	-6.432,25	-29.367,50		
Inventuranpassung	-531,00	-247,00	-464,00	-11.285,00
= Einsatz	16.193,75	29.120,50	14.972,00	1.072.029,00
% RA:	250 %	900 %	1000 %	175 %
+ Rohaufschlag	40.484,38	262.084,50	149.720,00	1.895.799,50
= kalkul. Erlöse	56.678,13	291.205,00	164.692,00	2.967.828,50
Erlöse lt. G+V	7.037,00	223.443,00	119.630,00	2.417.532,00
<b>= Differenz (Zurechnung lt. Bp)</b>	<b>49.641,13 (40.000)</b>	<b>67.762,00 (60.000)</b>	<b>45.062,00 (50.000)</b>	<b>550.296,50 (550.000)</b>
<b>1999</b>	<b>Fassbier</b>	<b>Spirituosen</b>	<b>Kaffee, Tee</b>	<b>Küche</b>
Einkauf lt. G+V	21.058,00	39.985,00	23.482,00	1.060.509,00
% PV:	10 %		20 %	
minus Personalverbrauch	-2.105,00		-5.296,00	
% Einlad., Schwund:	25 %	50 %		
minus Einlad., Schwund	-5.264,50	-19.992,50		
Inventuranpassung	-149,00	3.335,00	-116,00	

= Einsatz	13.539,50	23.327,50	18.070,00	1.060.509,00
% RA:	250 %	900 %	1000 %	175 %
+ Rohaufschlag	33.848,75	209.947,50	180.700,00	1.855.890,75
= kalkul. Erlöse	47.388,25	233.275,00	198.770,00	2.916.399,75
Erlöse lt. G+V	2.659,00	138.211,00	164.406,00	2.473.231,00
<b>= Differenz (Zurechnung lt. Bp)</b>	<b>44.729,25 (40.000)</b>	<b>95.064,00 (90.000)</b>	<b>34.364,00 (30.000)</b>	<b>443.168,75 (420.000)</b>

Für die "Küche" ergeben sich für die Jahre 2000 und 2001 noch folgende Erlösdifferenzen (alle Beträge in Schilling), wobei wie in den Vorjahren von einem Basis-Rohaufschlag i.H.v. 175 % ausgegangen wurde:

<b>Erlösdifferenzen:</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Küche	650.000	600.000

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Schriftstücken:

zu a) Dies ist dem Bescheid vom 21. Oktober 1996 zu entnehmen.

zu b) Dies wurde der Bw. bereits in der Begründung vom 18. September 2002 zur Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2002 vorgehalten.

zu c) Dies ist der Tz. 2 der Niederschrift vom 8. Mai 2002 sowie dem Schriftsatz vom 21. Juni 2002 zu entnehmen.

zu d) Dies ist der o.a. Übersicht sowie dem Arbeitsbogen Bl. 85 und 86 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

### **2.1 Schätzungsbefugnis:**

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO 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.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat (der Bw. hat Bücher gem. § 125 BAO zu führen), 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.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033).

Wurden Grundaufzeichnungen vernichtet, so hat der Grund der Vernichtung keinen Einfluß auf die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, weshalb die Ausführungen der Bw., wonach lt. Bescheid vom 21. Oktober 1996 die Spartenlosungen an Hand des Wareneinganges zu ermitteln sind und somit mit dem Finanzamt vereinbart wurde und durch das Gesetz gedeckt ist, dass keine Grundaufzeichnungen erforderlich sind (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Schriftsatz vom 21. Juni 2002), ins Leere gehen.



Festgehalten wird, dass § 184 BAO keine Ermessensbestimmung enthält (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26. April 2000, 2000/14/0047).

Gem. § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, begründen die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Eines Nachweises der Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0173).

Fehlende Grundaufzeichnungen, u.a. fehlende Rechnungsdurchschriften (wie von der Bw. selbst zugegeben) stellen jedenfalls derart schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen (siehe auch die detaillierten Darstellungen dazu unter Tz. 17 des Bp-Berichtes und in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2002) und es daher unumgänglich war die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Schon vor dem Hintergrund der von der Bw. unter einer vermeintlichen "gesetzlichen Deckung" selbst eingeräumten Mängel ihrer Bücher kann keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Bücher eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen.

Dass mit der behördlichen Bewilligung der Trennung der Entgelte gem. § 18 Abs. 7 UStG 1994 auch ein Entfall der o.a. gesetzlichen Buchführungspflicht verbunden ist, kann den Abgabengesetzen oder einer bloß behaupteten "Vereinbarung mit dem Finanzamt" jedenfalls nicht entnommen werden.

## **2.2. Schätzungsmethode:**

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen.

Bei der Sparte "Spirituosen" räumt die Bw. selbst ein, dass der von ihr angewandte Rohaufschlag i.H.v. 450 % zu niedrig angesetzt wurde und erhebt keine Einwände gegen den Ansatz eines Rohaufschlages i.H.v. 900 %, wie dies die Betriebsprüfung tat.

Bei der Sparte "Bier" ist für die Abgabenbehörde ein "Erlöseinbruch" mangels entsprechender Unterlagen und Nachweise nicht nachvollziehbar, insbesondere, da weder eine wesentliche Änderung der Kundensicht noch des Restauranttyps erfolgte.

Ist im Jahr 1997 bei einem Rohaufschlag von 250 % bei einem Wareneinkauf i.H.v. 20.583 S noch ein Erlös i.H.v. 72.040 S zu vermerken gewesen (und zwar ohne Berücksichtigung eines Personalverbrauches oder Schwundes) ist dies in den Jahren 1998 und 1999 aus nicht nachweisbaren Gründen nicht gegeben (vgl. u.a. Tabelle, wo 1998 einem WEK i.H.v. 25.729 S

ein Erlös von bloß 7.037 S gegenübersteht und zwar mit Berücksichtigung eines Personalverbrauches und eines Schwundes).

Auch das Argument der Bw. der nicht berücksichtigten erhöhten Schaumbildung (= Schwund) geht mangels nachprüfbarer Nachweise oder Glaubhaftmachung ins Leere, da auch die Bw. nicht erklären konnte, weshalb es diese "erhöhte Schaumbildung" nicht auch im Jahre 1997 gegeben haben sollte, wo noch weniger Bier verkauft wurde.

Ebenso verhält es sich bei der Sparte "Kaffee". Auch bei dieser Sparte konnte im Referenzjahr 1997 keine Kalkulationsdifferenz festgestellt werden und dies ohne Berücksichtigung eines Personalverbrauches.

Eine von der Bw. in diesem Zusammenhang geforderte Berücksichtigung eines Personalverbrauches i.H.v. 40 % widerspricht den branchenüblichen Prüfungserfahrungen und konnte auch von der Bw. weder nachprüfbar nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Eine signifikante Änderung der Bewirtschaftung gegenüber dem Referenzjahr 1997 kann jedenfalls im gegenständlichen Fall nicht erkannt werden.

Hauptstreitpunkt in den Jahren 1998 bis 2001 bei den kalkulatorischen Erlösen war die Sparte "Küche".

Wie aus dem Prüfungsbericht hervorgeht, ist die Abgabenbehörde von einem Rohaufschlag i.H.v. 175 % (= erklärter Rohaufschlag des Jahres 1997) ausgegangen.

Dieser Prozentsatz ist als äußerst gering anzusehen, wo doch die Bw. selbst ausführt, dass etwa bei Fisch von einem Rohaufschlag i.H.v. 200 % ausgegangen wurde und zwar ohne Berücksichtigung von Beilagen und bei einem Anstieg an Fischkonsum von 158 %.

Bei den um 35 % gesunkenen Fleischspeisen ergibt sich ein Rohaufschlag i.H.v. 166 %, allerdings unter Berücksichtigung von diversen Beilagen und bloß behaupteten Abfallquoten von 30 bis 60 %.

Ob nun vermehrt billige Menüs statt a-la-carte Speisen verkauft wurden, konnte mangels Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen nicht nachprüfbar nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Da im gegenständlichen Fall aufgrund der fehlenden Grundaufzeichnungen nähere Anhaltspunkte für eine Schätzung nicht zu gewinnen sind, hat die Betriebsprüfung somit zu Recht die Erlösdifferenzberechnung an Hand der oben dargestellten Rohaufschläge ermittelt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3. Verdeckte Ausschüttung (Kapitalertragsteuer):**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

a) An der Gesellschaft sind bis 2/2001 Herr A zu 25 %, Herr C zu 50 % und Frau F zu 25 % beteiligt gewesen.

Ab 3/2001 lautet das Beteiligungsverhältnis wie folgt: 62,5 % hält Herr C und 37,5 % hält Frau F.

b) Frau F war mit der Buchhaltung und Herr C mit der Vertretung der Gesellschaft nach außen (weitere Unterfertigung von Zahlungsüberweisungen, Steuererklärungen etc.) betraut.

c) Von der Bw. wurde weder eine Anzeige gegen Dienstnehmer wegen Veruntreuung oder Diebstahl eingebracht noch dargelegt, wem die nicht erklärten Gewinne zugeflossen sein sollen. Auch eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnzuteilung wurde nicht behauptet.

d) Eine Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafter wurde der Abgabenbehörde ebenfalls nicht bekanntgegeben.

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Unterlagen:

zu a) Dies ist dem Firmenbuch FN 715k zu entnehmen.

zu b) Dies ist dem Schriftsatz der Bw. vom 21. Juni 2002 zu entnehmen.

zu c + d) Dies ergibt sich aus dem Fehlen jeglichen Hinweises in sämtlichen Schriftsätzen der Bw.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen gehören gem. Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (siehe Doralt EStG-Kommentar, Band II, 4. Aufl., § 93 Tz 21).

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot. Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden (siehe auch Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2003).

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 26. Mai 1999, 99/13/0039, 0072, und vom 27. Mai 1999, 96/15/0018, sowie die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Entsprechend der wiedergegebenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vA) darauf abzustellen, ob dem Gesellschafter ein einem Fremden nicht zugänglicher Vermögensvorteil gewährt werden sollte, der überdies zu einer Gewinnminderung bei der Bw. führte.

Bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2002 wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl von einem Wissen und Dulden durch die Gesellschafter auszugehen ist, da diese über die finanziellen Gegebenheiten der Gesellschaft teils durch die Verbuchung der Geschäftsfälle und teils durch Genehmigung von Zahlungsüberweisungen bis hin zur Steuererklärung stets Bescheid wussten.

Dass die Gesellschafter haupt- oder nebenberuflich anderen Tätigkeiten nachgingen, ändert an diesem Wissen und Dulden nichts.

Weiters hat die Bw. trotz gesetzlicher Verpflichtung für den Zeitraum April 2000 bis Dezember 2001 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch diesbezügliche Zahlungen geleistet.

Da die offensichtlich erzielten Mehrgewinne nachweislich in der Buchhaltung keinen Niederschlag fanden, ist davon auszugehen, dass diese entweder den Gesellschaftern entsprechend deren Anteil an der Bw. oder mit deren Wissen und Dulden anderen (z.B. Dienstnehmern) zugeflossen sein müssen.

In beiden Fällen wurde damit eine den Gesellschaftern zuzurechnende verdeckte Ausschüttung bewirkt.

Ob nun die Kapitalertragsteuer als Ergebnis von Prüfungshandlungen oder eines Veranlagungsverfahrens unter Berücksichtigung der Ergebnisse einer UVA-Prüfung (siehe Niederschrift vom 8. Mai 2002) festgesetzt werden, ändert nichts an der Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer, wie dies die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 21. Juni 2002 vermeint.

Dass die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wurde, wurde trotz Vorhalt bis dato weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, weshalb davon auszugehen ist, dass die Kapitalertragsteuer vom Unternehmen getragen wurde und wie folgt zu ermitteln war (alle

Beträge in Schilling; siehe auch Tz. 7 der Zusammenstellung in der Niederschrift vom 8. Mai 2002):

	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Erlösdiff. für Fassbier u. Spirituosen (exkl. 20 % USt)	100.000	130.000		
+ 20 % USt	20.000	26.000		
Erlösdiff. für Kaffee und Küche (exkl. 10 % USt)	600.000	450.000	650.000	600.000
+ 10 % USt	60.000	45.000	65.000	60.000
<b>Zwischensumme:</b>	<b>780.000</b>	<b>651.000</b>	<b>715.000</b>	<b>660.000</b>
<b>+ 25 % KESt</b>	<b>260.000</b>	<b>217.000</b>	<b>238.333</b>	<b>220.000</b>
<b>= vA</b>	<b>1.040.000</b>	<b>868.000</b>	<b>953.333</b>	<b>880.000</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2005