

GZ. RV/0185-W/03

RV/0186-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Patzak, Dr. Krauss und Kollegen, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer für die Jahre 1996 bis 1999, Festsetzung der Umsatzsteuer 1-2/2000 und 3-11/2000, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 und Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 einen Handel mit Edelmetallen. Für das Jahr 1996 wurden die Bescheide entsprechend den abgegebenen Erklärungen erlassen. Für die Jahre 1997 bis 1999 gab die Bw. keine Erklärungen ab. Das Finanzamt schätzte daher für die Jahre 1997 und 1998 die Besteuerungsgrundlagen und legte diese den Bescheiden zu Grunde. Gegen diese Bescheide wurde berufen und im Zuge der Berufung wurden Erklärungen für diese Jahre vorgelegt. Die Bescheide für das Jahr 1999 ergingen auf der Grundlage der Feststellungen der in der Zwischenzeit stattgefundenen Betriebsprüfung. Erklärungen für das Jahr 1999 wurden nicht beigebracht.

Die Betriebsprüfung umfasste die Jahre 1996 bis 1999 und eine Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2000. Diese brachte insgesamt folgendes Ergebnis:

- Belege wurden für 1998 keine, für 1999 und 2000 nur teilweise vorgelegt.
- Für das Jahr 1997 wurde keine abgeschlossene Buchhaltung, für die Jahre 1998, 1999 und 2000 gar keine Buchhaltung vorgelegt.
- Umbuchungslisten fehlten für den gesamten überprüften Zeitraum.
- Abschlussbuchungen fehlten für die Jahre 1997 bis 1999.
- Inventuren wurden für den gesamten überprüften Zeitraum nicht vorgelegt.
- Umsatzsteuervoranmeldungen wurden für die Jahre 1999 und 2000 nur teilweise abgegeben.
- Vom Unternehmen eingekaufte Rechnungsbücher und Lieferscheinbücher (jeweils zehn Stück) wurden nicht vorgelegt und deren Verbleib nicht aufgeklärt.
- Es wurden keine aufklärenden Auskünfte betreffend Ausgangsrechnungsnummern, ausgestellten Ausgangsrechnungen und deren Vollständigkeit erteilt.
- Zu den von der Betriebsprüfung gestellten Fragen wurden vom Geschäftsführer des Unternehmens keine verwertbaren Antworten gegeben.
- Bei der Überprüfung der Geldbewegungen laut Kassabuch wurden im Wirtschaftsjahr 1997 Fehlbeträge (=höhere Ausgänge als Eingänge, die Differenz fand keine Deckung im Bargeldbestand) festgestellt. Die festgestellten Kassefehlbeträge in der Höhe von netto 1.007.614,56 S wurden dem Erfolg und dem Umsatz hinzugerechnet (Tz.17.3.1).
- Durch Kontrollmaterial waren der Betriebsprüfung Eingangsrechnungen bekannt. Die Überprüfung ergab, dass diese teilweise nicht im Belegwesen und in der Buchhaltung

erfasst waren. Die Summe der für das Wirtschaftsjahr 1997 nicht erfassten Erlöse betrug 1.226.010,00 netto (Tz. 17.3.2).

Auf Grund dieser Feststellungen berechnete die Betriebsprüfung (ausgehend von den steuerbaren Umsätzen laut Erklärung – für 1996, laut Berufung – für 1997 oder laut den übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung – für 1998 und 1999) einen Sicherheitszuschlag von 10 Prozent (Tz. 17.2).

Dies ergab die im Folgenden angeführten steuerlichen Feststellungen:

Umsatzsteuer 1996 bis 1999:

Durch das geprüfte Unternehmen wurden steuerfreie Umsätze (Umsätze mit Goldbarren, Goldmünzen und unverarbeitetem Gold) erklärt. Mangels Vorlage von Belegen für die Jahre 1998 und 1999 konnte der Nachweis der Steuerfreiheit nicht erbracht werden. Die als steuerfrei erklärteten Umsätze wurden daher der Umsatzsteuer zu unterzogen (Tz. 21).

Da Umsatzsteuervoranmeldungen nur teilweise abgegeben worden waren und die Vorlage einer Buchhaltung für die Jahre 1998 und 1999 unterblieb, schätzte die Betriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen, indem sie die Beträge der abgegebenen Voranmeldungen addierte und auf die Summe der fehlenden Voranmeldungsmonate hochrechnete (Tz. 21).

Für das Jahr 1996 unterblieb seitens des Unternehmens eine Korrektur der Vorsteuer auf Grund der Ausführung von steuerfreien Umsätzen gemäß § 12 Abs. 4 bis 5 UStG 1994; für das Jahr 1997 wurde zwar eine Aufteilung vorgenommen, die Berechnungsgrundlage jedoch nicht vorgelegt. Die abziehbare Vorsteuer wurde daher von der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung eines Anteils von steuerfreien Umsätzen für 1996 von 66,88 Prozent und für 1997 von 58,62 Prozent neu berechnet (Tz. 23). Für 1998 wurde mangels Vorlage von Belegen die geltend gemachte Vorsteuer zur Gänze nicht anerkannt (Tz. 24). Für das Jahr 1999 wurde nur die auf Grund der vorgelegten Belege nachgewiesene Vorsteuer anerkannt (Tz. 25).

zahlenmäßige Darstellung	1996	1997	1998	1999
Summe Lieferungen und sonstige Leistungen lt. Erkl.	2.251.124,78			
Summe Lieferungen und sonstige Leistungen lt. Berufung		18.330.306,04		
Summe Lieferungen und sonstige Leistungen lt. Bp (Tz. 21)			25.084.139,97	9.139.599,50

Zurechnung Sicherheitszuschlag netto (Tz. 17.2)	187.593,73	1.527.525,50	2.090.344,99	761.633,29
Zurechnung Kassefehlbeträge netto (Tz. 17.3.1)		+1.007.614,56		
Zurechnung nicht erfasste Erlöse (Tz. 17.3.2)		+1.226.010,00		
Summe lt. Bp	2.438.718,51	22.091.456,10	27.174.484,96	9.901.232,79
steuerfreie Umsätze (lt. Erkl. oder lt. Bp - Tz. 21)	-1.631.040,76	-12.950.347,90	0,00	0,00
Korrektur Vorsteuer lt. Bp (Tz. 23-25)	-180.215,56	-564.961,77	-1.097.093,65	+27.439,47

Umsatzsteuerfestsetzungen 1-2/2000 und 3-11/2000:

Mangels Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 2-5/2000 und 9-11/2000 wurden die Bemessungsgrundlagen von der Betriebsprüfung geschätzt. Durch das Fehlen von Belegen konnte auch für diesen Zeitraum die Steuerfreiheit der als steuerfrei erklärteten Umsätze nicht nachgewiesen werden und die Vorsteuer für den gesamten überprüften Voranmeldungszeitraum nur anerkannt werden, soweit Belege vorhanden waren. Die Betriebsprüfung addierte die in den Voranmeldungen erklärten Umsätze, dividierte sie durch die Anzahl der abgegebenen Voranmeldungen und multiplizierte den Betrag mit der Anzahl der abzugebenden Voranmeldungen. Für 2/2000 wurde eine Umsatzsteuervorauszahlung geleistet, jedoch ohne Abgabe einer Voranmeldung und ohne Vorlage von Belegen. Diese Zahlung wurde daher in die Ermittlung des geschätzten Betrages nicht einbezogen, weil aus der Zahllast nicht die Bemessungsgrundlage ermittelt werden konnte (Tz. 20).

zahlenmäßige Darstellung	S	S
Festsetzung	1-2/2000	3-11/2000
Umsätze netto 20% lt. Bp	493.837,22	2.222.267,49
abziehbare Vorsteuer lt. Bp	2.220,00	14.697,39

Körperschaftsteuer:

Neben den bereits erwähnten Feststellungen Hinzurechnung Sicherheitszuschlag, Hinzurechnung Kassefehlbeträge und Hinzurechnung nicht verbuchte Erlöse, welche außerbilanziell

hinzugerechnet wurden, stellte die Betriebsprüfung noch aktivierte Ingangsetzungskosten (Tz. 30) fest, für welche auch Afa geltend gemacht worden war. Der dieser Aktivierung zu Grunde liegende Geschäftsfall konnte vom geprüften Unternehmen nicht aufgeklärt werden. Die Betriebsprüfung berichtigte daher den Aktivposten und die daraus resultierenden Aufwendungen an Afa und aktivierten Eigenleistungen (Tz. 30). Weiters wurden die aus den bereits angeführten Feststellungen resultierenden Nachforderungen an Körperschaftssteuer (Tz. 34 bis 35), Umsatzsteuer (Tz. 31 bis 33) und Kapitalertragssteuer (Tz. 36, 37, 42) und die aus der Nichtanerkennung der steuerfreien Umsätze resultierende Minderung der betreffenden Erlöse um die darin enthaltene Umsatzsteuer (Tz. 31.1) und die Erfolgsminderung auf Grund der Vorsteuerkürzung (Tz. 31.2 und 31.3) passiviert.

Kapitalertragsteuer 1996 bis 1999:

Die Hinzurechnungen (Tz. 17) auf Grund der nicht erfassten Erlöse, der festgestellten Kassefehlbeträge und des Sicherheitszuschlages wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter MF der Kapitalertragsteuer unterzogen. Für das Jahr 1996 erfolgte die Besteuerung zur Hälfte zu 20 Prozent und zur Hälfte zu 25 Prozent auf Grund der geänderten Rechtslage ab 1. Juli 1996.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung. Es nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Für das Jahr 1999 wurden der Veranlagung die Feststellungen der Betriebsprüfung zu Grunde gelegt. Die Umsatzsteuer wurde für den Zeitraum 2-11/2000 mit den von der Betriebsprüfung festgestellten Bemessungsgrundlagen festgesetzt. Weiters wurden auf Grund dieser Bescheide die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 festgesetzt. Zusätzlich erging ein Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1999.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Berufung. Die Bw. führte in ihrer Begründung aus, dass die Abgabenfestsetzung durch die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar sei. Aus diesem Grunde sei auch die Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht unterfertigt worden. Die Feststellungen würden ausdrücklich bestritten. Auch die Schätzungen seien absolut nicht nachvollziehbar und teilweise widersprüchlich. Insbesondere sei es unzulässig, aus den Umsätzen jener Monate, für die Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien, auf die Umsätze in jenen Monaten zu schließen, für die dies nicht erfolgt sei, insbesondere unter Zugrundelegung der Annahme, dass der Durchschnitt der veranlagten Monate auch dem Durchschnitt der nichtveranlagten Monate entspräche. Vielmehr habe die Bw. sehr

stark schwankende Umsatzerlöse erzielt. In jenen Monaten, in denen es keine Voranmeldungen gab, sei eben auch kein Umsatz erzielt worden. Es sei auch unzulässig, davon auszugehen, dass sämtliche umsatzsteuerbefreiten Feingoldverkäufe in Wahrheit umsatzsteuerpflichtige Verkäufe anderer Waren gewesen seien. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben bzw. die Bescheide derart abzuändern, dass die Steuer auf das gesetzmäßige Ausmaß reduziert würde.

Über Vorhalt des Finanzamtes führte die Bw. noch weiter aus, dass die Wiederaufnahme angefochten würde, weil keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden. Sämtliche Prüfungsfeststellungen würden bestritten. Richtig seien vielmehr die abgegebenen Erklärungen. Die Abgabenfestsetzung sei für alle Bescheide nicht nachvollziehbar. Für jene Zeiträume, für die keine Umsatzsteuvoranmeldungen abgegeben worden seien, sei eine Festsetzung von Umsatzsteuer unzulässig, da es in diesen Zeiträumen keine Umsätze gegeben habe. Dies ergäbe sich bereits aus den nicht vorliegenden Umsatzsteuvoranmeldungen. Die schwankenden Erlöse seien schon aus dem Betriebsprüfungsbericht selbst ersichtlich, sodass weitere Unterlagen dafür nicht erforderlich seien.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Begründend führte es aus, dass auf Grund der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung Schätzungsberechtigung gegeben gewesen sei. Das Nichtvorliegen von Umsatzsteuvoranmeldungen sei kein Nachweis dafür, dass keine Umsätze vorgelegen hätten. Da sämtliche Zuschätzungen und ihre Berechnungen ausführlich dargelegt worden seien, seien diese entgegen dem Berufungsvorbringen nachvollziehbar. Die Behauptung, dass keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen hätten, reiche als Begründung gegen die Wiederaufnahme nicht aus. Es könne daher der Berufung nicht stattgegeben werden.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung - mit Ausnahme der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide - zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. bringt vor, dass sämtliche Feststellungen der Betriebsprüfung bestritten würden und die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht nachvollziehbar sei. Weiters wendet sie sich gegen die Ermittlung der Höhe der erzielten Umsätze. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass neben den übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung die Schätzung sowohl dem Grunde nach als auch in ihrer Höhe bekämpft wird.

Schätzungsberechtigung

§ 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 Abs 2 der Gesetzesstelle 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 Abs 3 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. Schätzungsberichtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Der Umstand, dass Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet wird.

Im vorliegenden Fall konnte die Bw. - wie bereits in den Entscheidungsgründen ausführlich dargestellt - Buchhaltungen, Inventuren, Belege, Umbuchungslisten, Abschlussbuchungen, Umsatzsteuervoranmeldungen und Erklärungen nicht vorlegen. Manche dieser Aufzeichnungen fehlten für den gesamten Prüfungszeitraum. Im Einzelnen wird diesbezüglich auf die obigen Ausführungen verwiesen. Diese Mängel lagen in unterschiedlichem Ausmaß für den gesamten Prüfungszeitraum vor. Der Behörde war es dadurch unmöglich, die erklärten Besteuerungsgrundlagen zu überprüfen bzw. in jenen Zeiträumen, wo jegliche Aufzeichnungen fehlten, die Besteuerungsgrundlagen anders als im Wege der Schätzung zu ermitteln. Damit wurde aber die Schätzungsbefugnis der Behörde zweifelsfrei für den gesamten Prüfungszeitraum begründet.

Höhe der Schätzung

Ist die Berechtigung zur Schätzung gegeben, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Diese Wahlfreiheit bei Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe kommen zu können. Letztlich ist jene Schätzungsmethode die richtige, deren mögliches Ergebnis nach den Gegebenheiten, nach der Lebenserfahrung, nach dem Maßstab des wirtschaftlich Möglichen und Vernünftigen beurteilt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben scheint.

Sicherheitszuschlag (Tz. 17.2):

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen –

angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die festgestellten Mängel, sondern auch noch weitere Mängel gleicher Art vorgefallen sind. Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt. Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Diese Methode kann aber auch innerhalb anderer Schätzmethoden ergänzend verwendet werden.

Im vorliegenden Fall wurde neben anderen Methoden der Schätzung auch ein Sicherheitszuschlag von 10 Prozent angewandt, welcher griffweise angenommen wurde. Angesichts der festgestellten fehlenden Unterlagen und der mangelnden Überprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen über weite Strecken des Prüfungszeitraumes erweist sich der angewandte Sicherheitszuschlag eher als gemäßigte Schätzung. Der Sicherheitszuschlag ist daher durchaus als angemessen zu betrachten.

Kassefehlbeträge (Tz. 17.3.1):

Im Rahmen einer Buchführung sind alle Bargeldbewegungen zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht. Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass der Sollbestand mit dem Istbestand des Kassenvermögens durch die Behörde jederzeit überprüft werden kann. Werden dabei Kassefehlbeträge festgestellt, so stellt dies einen Buchführungsmangel dar, der berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der erklärten Besteuerungsgrundlagen eintreten lässt.

Im vorliegenden Fall stellte die Betriebsprüfung derartige Kassefehlbeträge fest. Unter Beachtung der übrigen getroffenen Feststellungen war die Behörde daher berechtigt, die aufgedeckten Fehlbeträge den erklärten Umsätzen hinzurechnen, um damit die möglicherweise fehlerhafte Erfassung der erzielten Umsätze zu berichtigen. Die Hinzurechnung erfolgte daher dem Grunde und ihrer Höhe nach zu Recht.

Nicht erfasste Erlöse (Tz. 17.3.2):

Werden Geschäftsfälle überhaupt nicht oder unvollständig erfasst, so berechtigt dies die Behörde zur Schätzung. Die Behörde stellte im vorliegenden Fall auf Grund von Kontrollmaterial fest, dass Ausgangsrechnungen des Unternehmens nicht in den erklärten Umsätzen enthalten waren. Die Vornahme der Schätzung in Form der Hinzurechnung der festgestellten fehlenden Ausgangsrechnungen wird der Forderung, dass die Schätzung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen soll, gerecht. Die Hinzurechnung erfolgte daher dem Grunde und ihrer Höhe nach zu Recht.

Steuerfreie Umsätze 1998 und 1999 (Tz. 21):

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG sind Umsätze mit unverarbeiteten Gold und die Vermittlung dieser Umsätze unecht steuerfrei. Diese Steuerbefreiung stellt eine Begünstigung dar. Will der Abgabepflichtige eine Begünstigung in Anspruch nehmen, so liegt es an ihm, den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung erfüllt sind. Die Bw. hat mangels Vorlage von Belegen bzw. der gesamten Buchhaltung den geforderten Nachweis, dass es sich bei den als steuerfrei erklärt Umsätzen tatsächlich um Umsätze von unverarbeiteten Gold handelte, nicht erbracht. Der Behörde war die Überprüfung, ob die Inanspruchnahme der Begünstigung zu Recht erfolgte, damit unmöglich. Die Behandlung der als steuerfrei erklärt Umsätze als steuerpflichtige Umsätze erfolgte daher zu Recht.

Steuerbare Umsätze 1-11/2000:

Hinsichtlich der Feststellung der steuerbaren Umsätze für den Zeitraum 1-11/2000 erfolgte die Schätzung derart, dass die teilweise erklärt Umsätze durch die Anzahl der abgegebenen Voranmeldungen dividiert wurden und mit der Anzahl der abzugebenden Voranmeldungen multipliziert wurden. Diese Berechnungen gehen von der Annahme aus, dass auch in jenen Zeiträumen, in denen keine Voranmeldungen abgegeben wurden, im Schnitt etwa gleich hohe Umsätze erzielt wurden. Die Bw. bringt nun vor, dass es unzulässig sei, einen derartigen Schluss zu ziehen. Vielmehr habe sie stark schwankende Erlöse erzielt und in jenen Monaten ohne Voranmeldung seien eben keine Umsätze erzielt worden.

Hauptziel jeder Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand der Unterlagen des Abgabepflichtigen zuverlässig ermitteln lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Je geringer die Anhaltspunkte, desto größer sind naturgemäß die Unsicherheiten, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis vom tatsächlichen Geschehen entfernen. Die Bw. hat im vorliegenden Fall Aufzeichnungen nur sehr bruchstückhaft vorgelegt, sodass die Behörde nur wenige konkrete Anhaltspunkte für ihre Schätzung hatte. Dass sie dabei von im Schnitt gleich bleibenden Umsätzen ausgegangen ist, ist ihr nicht vorzuwerfen. Unter dieser Annahme ermittelte sie einen Betrag, der in etwa jenen Umsätzen des Jahres 1996 entsprach, nachdem in den Jahren 1997 und 1998 weit höhere Umsätze erzielt worden waren. Das erzielte Berechnungsergebnis ist daher durchaus glaubwürdig, wenn es auch möglicherweise nicht präzise den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen mag. Gibt aber jemand Anlass zur Schätzung, so muss er auch eine damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen. Dem Vorbringen des Bw. kann daher nicht gefolgt werden.

Vorsteuer (Tz 20, 23-25):

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen. Der im § 12 zitierte § 11 UStG regelt die Ausstellung von Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Zur Bedeutung der Rechnungen im Sinne des § 11 UStG für den Vorsteuerabzug hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.12.1988, ZI. 87/15/0079 ausgeführt, dass eine den Vorschriften des UStG entsprechende Rechnung mit offenem Steuerausweis charakteristische und wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Dies zeigen nicht nur die zitierten umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften. Die Bedeutung einer Rechnungslegung unterstreichen auch die Anordnungen des § 11 Abs 12 und 14 UStG mit ihren Sanktionen für nach dem Gesetz unzutreffend ausgestellte Rechnungen. Das UStG lässt die Absicht erkennen, dass der Vorsteuerabzug nur unter ganz bestimmten, im Gesetz erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zustehen soll, wobei zu diesen Voraussetzungen eine dem § 11 UStG entsprechende Rechnungslegung des leistenden Unternehmers zählt und die Folgen einer unzutreffenden Rechnungslegung einem ungerechtfertigten Steuerausweis vorbeugen sollen. Im vorliegenden Fall hat die Bw. Vorsteuer geltend gemacht, konnte aber die die Vorsteuer ausweisenden Belege teilweise nicht vorlegen. Im Sinne der obigen Ausführungen geht damit aber die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für jene Beträge, die nicht mit Rechnungen nachgewiesen werden können, verloren. Die Behörde hat unter diesen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug zu Recht versagt.

§ 12 Abs. 3 Z 1 UStG bestimmt, dass der Abzug von Vorsteuer ausgeschlossen ist, soweit der Unternehmer die Gegenstände zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet. Bewirkt der Unternehmer neben steuerfreien Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs. 4 UStG). An Stelle einer Aufteilung gemäß Abs. 4 kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen (Abs. 5 leg. cit.).

Die Bw. hat für die Jahre 1996 bis 1997 steuerfreie Umsätze erklärt, die von der Betriebsprüfung nicht beanstandet wurden. Eine Aufteilung der Vorsteuer im Sinne des § 12 Abs. 4 bis 5 UStG unterblieb jedoch. Diese Aufteilung der Vorsteuer wurde von der Behörde im Verhältnis der Umsätze nachgeholt und die Vorsteuer entsprechend gekürzt. Diese Vorgangsweise entspricht der Rechtslage und ist daher nicht zu beanstanden.

Körperschaftssteuer:

§ 131 Abs. 1 Z 3 und 5 BAO ordnen an, dass die Konten und die Eintragungen in die Bücher erkennen lassen müssen, welche Geschäftsvorgänge vorgefallen sind und dass Buchungen grundsätzlich nur auf Grund von Belegen erfolgen sollen. Die Betriebsprüfung stellte aktivierte Ingangsetzungskosten (Tz. 30) fest, für welche auch Afa geltend gemacht worden war. Der dieser Aktivierung zu Grunde liegende Geschäftsvorfall konnte mangels vorliegender Umbuchungslisten und mangels Vorlage von Belegen nicht aufgeklärt werden. Dies widerspricht den angeführten Erfordernissen an die Buchhaltung, wie sie im § 131 BAO normiert sind. Die Berichtigung durch die Behörde erfolgte daher zu Recht.

Aus der Summe der Ausführungen ist ersichtlich, dass das Ergebnis der Betriebsprüfung nachvollziehbar und in sich schlüssig ist. Widersprüche, wie sie die Bw. in ihrem Berufungsvorbringen anführt, sind nicht feststellbar. Die Behörde war zur Schätzung berechtigt und die erfolgten Schätzungen erweisen sich bei Überprüfung als angemessen im Hinblick auf die getroffenen Feststellungen.

Körperschaftsteuervorauszahlungen 2001:

Da die Körperschaftssteuer damit in der rechtmäßigen Höhe festgesetzt worden war, erfolgte die Erlassung des Bescheides betreffend die Vorauszahlungen an Körperschaftssteuer für das Jahr 2001 in der richtigen Höhe.

Kapitalertragsteuer 1996 bis 1999:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne sind solche verdeckten Gewinnausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH, 19.7.2000, 97/13/0241).

Im vorliegenden Fall hat die Betriebsprüfung die festgestellten Mehrgewinne zugerechnet und als dem Gesellschafter MF zugeflossen gewertet. Die Bw. hat im einzelnen dagegen nichts vorgebracht. Die Hinzurechnungen erfolgten, wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist,

zu Recht. Somit war entsprechend den Bestimmungen des § 93 EStG 1988 für die festgestellten Mehrgewinne Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. Juli 2003