



GZ. RV/0104-W/02

GZ. RV/0105-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Henriette Dahm, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie der Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1988 bis 1992, weiters betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1993, Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1988 bis 1992, den Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1992 sowie Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1988 bis 1993 entschieden:

Die Berufung gegen sämtliche Bescheide betreffend Wiederaufnahme wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen sämtliche Sachbescheide wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert und die Abgaben wie folgt festgesetzt:

1988: Umsatzsteuer - € 11.141,04 (- S 153.304,00), Abgabe von alkoholischen Getränken € 665,61 (S 9.159,00), Körperschaft- und Gewerbesteuer jeweils Null;

1989: Umsatzsteuer € 6.013,97 (S 82.754,00), Abgabe von alkoholischen Getränken € 1.699,74 (S 23.389,00), Körperschaft- und Gewerbesteuer jeweils Null;

1990: Umsatzsteuer € 7.880,71 (S 108.441,00), Abgabe von alkoholischen Getränken € 2.682,28 (S 36.909,00), Körperschaft- und Gewerbesteuer jeweils Null;

1991: Umsatzsteuer € 33.270,06 (S 457.806,00), Abgabe von alkoholischen Getränken € 4.191,99 (S 57.683,00), Körperschaftsteuer € 17.221,28 (S 236.970,00), Gewerbesteuer € 9.019,72 (S 124.114,00);

1992: Umsatzsteuer € 22.575,38 (S 310.644,00), Verspätungszuschlag (in Höhe von 5 %) betreffend die Umsatzsteuer € 1.128,75 (S 15.532,00), Abgabe von alkoholischen Getränken € 956,16 (S 13.157,00), Körperschaftsteuer € 12.448,86 (S 171.300,00), Gewerbesteuer € 6.518,68 (S 89.699,00);

1993: Umsatzsteuer € 33.235,69 (S 457.333,00), Körperschaftsteuer € 27.413,65

(S 377.220,00), Gewerbesteuer € 13.984,14 (S 192.426,00);

1988 bis 1993: Kapitalertragsteuer € 85.375,32 (S 1.174.790,00)

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

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Berufungswerberin (Bw.) war in den berufungsgegenständlichen Jahren Peter B. Die Bw. betrieb ab dem Jahre 1988 ein Café-Restaurant mit einer Öffnungszeit von 19.00 Uhr bis 08.00 Uhr früh. Seit dem Jahre 1996 befindet sich die Bw. aufgrund eines entsprechenden Generalversammlungsbeschlusses in der Liquidationsphase.

Ausgangspunkt des gegenständlichen Berufungsverfahrens war eine im Oktober 1993 von Wolfgang A. erstattete (finanzstrafrechtliche) Anzeige gegen Peter B.

Wolfgang A., der ab Mai 1993 als Restaurantleiter bei der Bw. beschäftigt war, behauptete, dass die Bw. monatliche Umsätze zwischen S 800.000,00 und S 1.000.000,00 tätige, aber nur zwischen S 80.000,00 und S 150.000,00 versteuere. Er wies weiters auf den aufwändigen Lebensstil von Peter B. hin und legte entsprechende Unterlagen vor.

Als Folge dieser Anzeige wurden über Auftrag des Landesgerichtes für Strafsachen Wien am 27. Jänner 1994 mehrere Hausdurchsuchungen vorgenommen und anschließend von der Prüfungsabteilung für Strafsachen eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Dem Betriebsprüfungsbericht vom 8. September 1995 sind nun folgende Feststellungen zu entnehmen:

Im Zuge der Hausdurchsuchungen seien auf Disketten gespeicherte Umsatzlisten für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 1992 und 13. März bis 25. August 1993 sichergestellt worden, die Losungen aufwiesen, die erheblich höher seien, als die gegenüber dem Finanzamt erklärten.

Daraufhin seien die bei der Bw. beschäftigten bzw. ehemalige Kellner und Kellnerinnen eingehend befragt worden. Diese hätten praktisch übereinstimmend folgende Vorgangsweise zu Protokoll gegeben:

Bei der Bestellung von Speisen und Getränken seien diese mit den entsprechenden Preisen auf den Bons eines (von Peter B. zur Verfügung gestellten) Bonbuchers notiert worden. Die Bons seien zur Schank oder in die Küche gebracht worden und hätten am Dienstende als Grundlage für die Abrechnung gedient. Die Summen seien von den Kellnern errechnet und die erzielten Einnahmen unter Abzug von 8 % (gleich Gehalt der Kellner) Peter B. übergeben worden. Die Kontrolle über die Angestellten sei mit Hilfe eines Computerprogrammes erfolgt: Bei Eingabe des Schankendstandes sei der Getränkeumsatz automatisch ermittelt und mit den von den Kellnern errechneten Umsätzen verglichen worden. Der Speisenumsatz musste händisch eingegeben werden und sei nur auf Grundlage der Bonbücher ermittelt worden.

Die Höhe der Tagesumsätze in diesen Computerlisten stimme nun weitgehend überein mit den Aussagen der befragten Kellner und Kellnerinnen.

Peter B. habe in Bezug auf die Verwendung des fraglichen Computers in einer Stellungnahme vom 8. September 1994 angegeben, dass tatsächliche Umsatzaufzeichnungen über EDV bisher nicht gemacht worden seien. Das Ergebnis der EDV-Auswertung der bei ihm beschlagnahmten Disketten führe er auf Manipulationen durch Wolfgang A. zurück. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich hiebei um reine Schutzbehauptungen.

Der Verdacht der Abgabenhinterziehung werde weiters durch den (im Vergleich zu den Einnahmen) nicht finanzierbaren Aufwand Peter B.'s belegt. So habe er im berufungsgegenständlichen Zeitraum einige Pkw's (Rolls Royce Corniche, Daimler Double Six, Mazda MX 5) sowie eine 14-Meter-Jacht und ein Motorboot erworben. Dazu habe Peter B. angegeben: "Meine teuren Autos sind in Wahrheit viel billiger als die sogenannten Mittelklassewagen. Sie sind weniger reparaturanfällig und man kann sie schließlich nach oft jahrzehntelanger Nutzung noch teurer verkaufen als man sie selbst angeschafft hat."

Dieser Aussage stehe aber entgegen, dass im Zuge der Hausdurchsuchungen Rechnungen

über Kfz- und Schiffsreparaturen aus den Jahre 1989 bis 1993 in Höhe von insgesamt über 1,8 Millionen Schilling beschlagnahmt worden seien, wobei die laufenden Erhaltungskosten der Fahrzeuge noch gar nicht berücksichtigt seien.

Diesen Aufwendungen stünden die von Peter B. erklärten Einnahmen (1989 und 1990 jeweils S 144.000,00 sowie 1991: S 72.000,00) gegenüber.

Die in der Anzeige von Wolfgang A. genannte Beschuldigung, Peter B. würde einen Teil der Tagesumsätze auf sein Privatkonto einzahlen, sei durch die Aussage eines ehemaligen Mitarbeiters bekräftigt worden.

"In der Zeit, in der Peter B. auf Urlaub war, musste ich die Erlöse auf einer Bank auf der Wienzeile (stadteinwärts) einbezahlen. Zu diesem Zweck gab mir Peter B. zwei Kontennummern bekannt, mit dem Hinweis, auf ein Konto von Zeit zu Zeit einige tausend Schilling (S 5.000,00 bis S 10.000,00) einzuzahlen, damit er nach seinem Urlaub über etwas Bargeld verfügen konnte."

Tatsächlich verfüge Peter B. über ein Privatkonto und ein Sparbuch bei der Bank Austria, auf denen Beträge (in runden Summen) bar eingegangen wären, deren Herkunft von Peter B. nicht ausreichend erklärt werden konnte. Die Behauptung von Peter B., er borge sich "von seinen vielen Freunden oft kurzfristig Geld", sei nicht belegt worden und erscheine nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unglaublich.

Da Peter B. weder die Finanzierung der Lebenshaltungskosten noch die Bareingänge auf dem Privatkonto bzw. dem Sparbuch aufklären hätte können und als einzige Stellungnahme zu den Tagesumsätzen laut Computerlisten die (zivilrechtlich zu klärende) Anschuldigung, der Anzeiger Wolfgang A. habe diese manipuliert, vorgebracht habe, ersehe die Betriebsprüfung die Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG für die berufungsgegenständlichen Jahre als erwiesen an.

Auf Grund dieser umfassenden Feststellungen sei die Buchführung der Bw. als materiell unrichtig anzusehen, weshalb Umsatzzuschätzungen gemäß § 184 BAO vorzunehmen seien. Dabei seien die im Zuge der Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Umsatzlisten heranzuziehen.

Eine Gegenüberstellung dieser "Computer-Lösungen" (für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 1992 und 13. März bis 25. August 1993) mit den in den Kassabüchern erklärten Tagesumsätzen habe eine durchschnittliche Umsatzverkürzung von 64 % ergeben. Die Berechnung mit statistischen Mitteln (Intervallschätzung) ergebe bei einer Genauigkeit von 95 % einen Verkürzungsprozentsatz von 77 %.

Für sämtliche berufungsgegenständlichen Jahre 1988 bis 1993 seien daher 70 % der auf diese Weise kalkulierten Umsätze hinzuzurechnen. Das ergebe eine Erhöhung des erklärten Umsatzes von 234 %. Da für die Jahre 1992 und 1993 von der Bw. keine Steuererklärungen abgegeben worden seien, habe man die vom Steuerberater zur Verfügung gestellten Sachkonten herangezogen. Im Ergebnis käme es zu folgenden Umsatzzuschätzungen:

| | erklärter Umsatz laut Veranlagung bzw. Sachkonten ohne Eigenverbrauch | Umsatzzuschätzung | Umsatz laut Betriebsprüfung |
|------|---|-------------------|-----------------------------|
| 1988 | S 216.933,77 | S 522.000,00 | S 738.933,77 |
| 1989 | S 827.207,34 | S 1.968.000,00 | S 2.795.207,34 |
| 1990 | S 1.077.503,72 | S 2.550.000,00) | S 3.627.503,72 |
| 1991 | S 1.853.007,77 | S 4.372.000,00 | S 6.225.007,77) |
| 1992 | S 2.617.810,12 | S 6.149.000,00 | S 8.766.810,12 |
| 1993 | S 2.835.705,49 | S 6.668.000,00 | S 9.503.705,49 |

Ebenso sei bei der Abgabe von alkoholischen Getränken für den Zeitraum 1988 bis 1992 eine Erhöhung von 234 % vorzunehmen.

In gleicher Weise sei aber auch der Wareneinsatz um 234 % zu berichtigen. Diesbezüglich habe man nämlich im Zuge der Hausdurchsuchungen eine Metro-Einkaufskarte der nicht existenten Firma P. Ges.m.b.H. aufgefunden, auf der als Einkaufsberechtigte Peter B. und Dieter K. (ein ehemaliger Kellner der Bw.) ausgewiesen seien. Erhebungen bei der Firma Metro hätten ergeben, dass diese Karte für zahlreiche Lebensmitteleinkäufe verwendet worden sei. Peter B. 's Rechtfertigung, wonach jeder im Restaurant tätige Mitarbeiter sowie Verwandte und Bekannte von ihm und seiner Lebensgefährtin diese Einkaufskarte benutzen konnten, die Restauranteinkäufe aber immer mit der Metro-Karte der Bw. getätigten worden sei, sei äußerst unglaublich, da einerseits mit der Metro-Karte der Bw. eindeutig Gegenstände, die dem privaten Bereich zuzuordnen seien (Sportartikel etc.), angeschafft worden seien, andererseits auf Namen der P. Ges.m.b.H. Lebensmittel Mengen eingekauft worden seien, die das Ausmaß eines Privateinkaufs bei weitem übersteigen (z.B. Rechnung vom 15. Jänner 1990 über 60 Liter Frittierfett).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei daher die Einkaufskarte dieser P. Ges.m.b.H. bezogen worden, um durch die Einkäufe, die nicht in der offiziellen Buchhaltung aufschienen, die Grundlage für die vorsätzliche Abgabenhinterziehung in großem Ausmaß legen zu können.

Nach den Zeugenaussagen der Kellner seien 8 % des jeweiligen Tagesumsatzes unter diesen als Gehalt aufgeteilt worden. Diese Umsatzbeteiligung sei deshalb ebenfalls als zusätzliche Betriebsausgabe anzuerkennen.

Die Umsatzzuschätzungen zuzüglich Umsatzsteuer und abzüglich der angeführten Wareneinsatzzuschätzungen sowie der erhöhten Löhne seien außerbilanzmäßig als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen.

Gegen die im Spruch angeführten Wiederaufnahme- und Sachbescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 8. Mai, 9. Mai, 27. Juni und 28. Juni 1996 erhob die Bw. Berufung und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz. In den Schriftsätze vom 11. Juni, 1. August und 26. September 1996 führte die Bw. wie folgt aus:

Peter B. habe schon im Zuge der Betriebsprüfung als Beschuldigter am 24. Februar 1994 Aussagen getätigt, die vollinhaltlich aufrechterhalten würden.

Danach sei Wolfgang A. offensichtlich von Beginn seines Dienstverhältnisses an darauf aus gewesen, der Bw. durch unredliche Machenschaften Schwierigkeiten zu bereiten. Er habe es letztendlich darauf abgesehen, den Restaurantbetrieb zu übernehmen. So habe der Zeuge Andreas P. niederschriftlich ausgesagt, dass während der Restaurantleitung durch Wolfgang A. sich das Niveau der Gäste deutlich verschlechtert habe. Auch habe er seine Funktion nur in geringem Ausmaß wahrgenommen und die in ihn gesetzten Erwartungen in keinster Weise erfüllt, sodass der Ruf des Restaurants sich zusehends verschlechtert habe. Wolfgang A. habe dem Zeugen sogar gesagt, er würde Peter B. anzeigen, wenn dieser seine Forderungen nicht erfüllen würde, um dann in weiterer Folge zusammen mit den übrigen Angestellten das Lokal übernehmen zu können.

Auf Grund dieses Verhaltens bestehe der begründete Verdacht, dass Wolfgang A. während der Zeit seiner Tätigkeit als Restaurantleiter Unterlagen und Aufzeichnungen bewusst manipuliert und verfälscht habe. Anders sei das Ergebnis der Diskettenauswertungen nicht erkläbar. Außerdem bestehe der weitere Verdacht, dass Wolfgang A. vor seiner Entlassung Geschäftsunterlagen entwendet habe. Dieser Umstand sei dem Bezirkskommissariat Mariahilf am 18. Februar 1994 angezeigt worden.

Das Restaurant sei erst vor wenigen Jahren eröffnet worden und habe sich dementsprechend – wie auch andere Unternehmen – erst nach einigen Jahren etablieren können, da vor allem durch ungeeignete Mitarbeiter immer wieder Rückschläge eingetreten seien.

In diesem Lichte seien auch die Zeugenaussagen zu würdigen, soweit sie Fragen nach den Umsätzen beantworten. Es liege auf der Hand, dass sich die Antworten in Bezug auf die Höhe der Umsätze auf die jeweils letzte Zeit beziehe. Dabei sei aber auch hervorzuheben, dass von den insgesamt 13 befragten Personen (ausgenommen Wolfgang A. und der im Restaurant nie tätige Zeuge Wolfgang S.) 6 Zeugen keine brauchbaren Umsatzangaben machen konnten. Bei den übrigen 7 Zeugen würden die Schätzungen der Tagesumsätze zwischen S 1.500,00 bis zu S 25.000,00 je nach Saison und Wochentag schwanken, woraus sich weder die vom Anzeiger Wolfgang A. angegebenen bis zu S 1.000.000,00 ausmachenden Monatsumsätze noch die vom Finanzamt vermuteten Zahlen ableiten ließen. Die Aussagen dieser Personen seien glaubwürdig, weil ihre Umsatzschätzungen auf eigenen Wahrnehmungen beruhten.

Tatsache sei weiters, dass das Restaurant in den Sommermonaten Juni bis September sehr schlecht gegangen sei und nicht kostendeckend geführt werden konnte. In den übrigen Monaten seien hohe Umsätze vor allen an den Wochenenden möglich gewesen, nicht aber an den normalen Wochentagen. Dazu komme, dass das Restaurant nicht in der auch in der Nacht stark besuchten Innenstadt, sondern außerhalb liege, und schon deshalb keine hohe Frequenz so wie andere gutbesuchte Lokale aufweisen könne.

Es werde nochmals betont, dass keine Umsatzaufzeichnungen über EDV vorgenommen worden seien, weil das Restaurant bis zur Hausdurchsuchung praktisch nicht über das Stadium eines Probebetriebes hinausgekommen sei. Dem Personal gegenüber sei aber immer die Überwachungsmöglichkeit durch den EDV-Einsatz betont worden, damit den in jedem Gastronomiebetrieb bestehenden besonderen Verlockungen zur Unterschlagung entgegengewirkt werden konnte.

"Schwarze" Wareneinkäufe seien nicht getätigt worden. Jeder im Restaurant tätige Mitarbeiter, aber auch sämtliche Verwandte und Bekannte konnten die Karte der P. Ges.m.b.H. benutzen, da diese Karte gerade für diese Zwecke vorhanden gewesen sei, um eben die Restauranteinkäufe mit der "Metro"-Karte eindeutig von anderen zu trennen.

Wie sich auch aus den Aussagen aller Zeugen ergebe, seien im Restaurant jeweils nur wenige Personen beschäftigt gewesen. Das erkläre sich gerade aus dem viel geringeren Geschäftsgang als die Finanzbehörde annehme.

Die Betriebsprüfung habe weiters keinen äußeren Betriebsvergleich vorgenommen. Für das Jahr 1993 lägen die in der Schriftenreihe der Fachverbände Gastronomie und Hotellerie von der Wirtschaftskammer Österreich veröffentlichten Daten vor. Dabei werde für "Gasthäuser der Kategorie 1" mit bis zu 10 Beschäftigten ein durchschnittlicher Umsatz von 4 Millionen Schilling angegeben. Das steuerliche Reinergebnis habe durchschnittlich Null ergeben. Da die Bw. durchschnittlich lediglich 4 Beschäftigte gehabt habe und pro Beschäftigtem im Branchendurchschnitt von nur S 550.000,00 bis zu S 650.000,00 jährlich (siehe Schriftenreihe des WIFI, Kosten- und Ertragsmanagement in Gastronomiebetrieben) ausgegangen werden könne, zeige sich, dass ein Jahresumsatz von 4 Millionen Schilling wohl die Höchstgrenze des Erreichbaren darstelle. Die Betriebsprüfung sei aber im Jahr 1993 von einem Jahresumsatz von rund 9,5 Millionen Schilling ausgegangen.

In Bezug auf die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren für das Jahr 1992 sei einzuwenden, dass das Finanzamt (mangels Abgabe von Steuererklärungen) schon am 6. September 1994, mithin während der Betriebsprüfungsverfahrens, Steuerbescheide auf der Grundlage des § 184 BAO erlassen habe (Umsatz des Jahres 1991 plus Sicherheitszuschlag von 20 %, Sicherheitsabschlag von ebenfalls 20 % bei den Vorsteuern, Ansetzung einer Bemessungsgrundlage von S 140.000,00 bei der Abgabe von alkoholischen Getränken, die nur mehr bis Juli 1992 einzuhaben war, sowie 10 % des Umsatzes als Gewinn). Der Wiederaufnahme nach Abschluss der Betriebsprüfung mangle es deshalb an einer Begründung, weil weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen seien.

Zusammenfassend stellte die Bw. den Antrag, die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich des Jahres 1992 ersatzlos aufzuheben. In Bezug auf die übrigen Bescheide räumte die Bw. ein, dass das Rechnungswesen nicht vollständig ordnungsgemäß geführt worden sei. Die Schätzung der Betriebsprüfung sei aber "aus der Luft gegriffen" und halte auch einem äußeren Betriebsvergleich nicht stand. Es werde deshalb beantragt, für die fraglichen Jahre Abgabenveranlagungen durchzuführen, "die den Grundsätzen der Steuerbescheide für 1992 entsprechen". Verdeckte Gewinnausschüttungen könne die Bw. nicht anerkennen, weil alle im Schätzungswege ermittelbaren Mehrerlöse durch Kosten in gleicher Höhe ausgeglichen worden seien.

Nach einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zu diesen Berufungsausführungen sowie einer entsprechenden Gegenäußerung der Bw. hiezu vom 11. März 1997 fand am 6. Oktober 2003 vor dem nunmehr gemäß § 223 Abs. 10 BAO zuständigen unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt. Im Zuge dieses Erörterungsgespräches kam es zwischen der steuerlichen Vertreterin der Bw., die weitere Unterlagen vorlegte, und

dem Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz zu einer niederschriftlich festgehaltenen Einigung über die alleinig strittige Höhe der Schätzung. Im Zuge dieses Erörterungsgespräches verzichtete die steuerliche Vertreterin der Bw. weiters auf die Durchführung der von ihr beantragten mündlichen Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 184 Abs. 1 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 3 ist insbesondere dann 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.

In all ihren Schriftsätzen räumt die Bw. ein, dass das Rechnungswesen nicht vollständig ordnungsgemäß geführt worden sei, bejaht damit die Schätzungsberichtigung, wendet sich aber in weiterer Folge gegen die Höhe der Schätzung, weil diese ihrer Ansicht nach "aus der Luft gegriffen" sei und insbesondere keinem äußeren Betriebsvergleich standhalte.

Die Betriebsprüfung hat in Bezug auf die Höhe der Umsatzzuschätzung für die berufungsgerichtlichen Jahre 1988 bis 1993 die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Disketten herangezogen, auf denen Umsatzzahlen für die Zeiträume 1. Jänner bis 31. Mai 1992 sowie 13. März bis 25. August 1993 gespeichert waren, und daraus mit Hilfe statistischer Mittel einen entsprechenden Verkürzungsprozentsatz errechnet.

Wenn nun, wie im konkreten Fall angesichts der Feststellungen der Betriebsprüfung unstrittig, eine Schätzung grundsätzlich zulässig ist, steht - nach ständiger Rechtsprechung des VwGH - der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode frei. Das Ziel jeder Schätzung muss aber die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bleiben, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Im Zuge des Erörterungsgespräches vom 6. Oktober 2003 wiederholte die steuerliche Vertreterin der Bw. zum einen ihr Berufungsvorbringen bezüglich des äußeren Betriebsvergleiches, wonach etwa der von der Betriebsprüfung für das Jahr 1993 errechnete Umsatz von rund 9,5 Millionen Schilling absolut illusorisch sei. Das Lokal der Bw. habe nämlich nur über 70 Sitzplätze verfügt und sei in einer völlig unattraktiven Straße des 6. Bezirks gelegen. Nicht einmal Restaurants der Kategorie 1 (gehobene Qualität mit hervorstechenden Leistungsmerkmalen)

würden damit die von der Betriebsprüfung festgelegten Umsatzziffern erreichen. Ein Spitzengaststätte mit 127 Sitzplätzen plus 55 Gartenplätzen sowie 10 Dienstnehmern könne nach diesen Betriebskennzahlen der Österreichischen Wirtschaftskammer im Jahre 1994 etwa 6,2 Millionen Schilling Umsatz erreichen. Zum anderen brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung auch eine Auswertung der Aussagen der befragten Kellner und Kellnerinnen lediglich einen Umsatz von etwa 4,4 Millionen Schilling erzeuge, wobei diesbezüglich auch die Anlaufzeit bis zu Beginn des Jahres 1991 zu beachten sei. Praxisfremd seien weiters die von der Betriebsprüfung errechneten Gewinnzahlen für die berufungsgegenständlichen Jahre. Eine Analyse des Umsatz/Gewinnverhältnisses erzeuge nämlich unmöglich zu erreichende Prozentzahlen von 19 % (1989) bis 46 % (1993).

Da der Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge dieses Erörterungsgespräches der Bw. zugestehen musste, dass die von der Betriebsprüfung angewandte Schätzungsme thode (Hochrechnung von auf den Disketten gespeicherten Umsatzzahlen für insgesamt zehn Monate der Jahre 1992 und 1993 auf sämtliche sechs berufungsgegenständliche Jahre) zu einem "überschießenden" Ergebnis geführt habe, wobei zudem das Vorbringen der Bw. bzw. Peter B's, der "Anzeiger" Wolfgang A. habe diese Disketten manipuliert, nicht mit absoluter Gewissheit widerlegt werden könnte, sieht sich auch der unabhängige Finanzsenat trotz der übrigen an sich "massiven" Beweismittel (insbesondere im Zusammenhang mit den Lebenshaltungskosten sowie dem Privatkonto und dem Sparbuch von Peter B.) veranlasst, darauf hinzuweisen, dass dem Vorbringen der Bw. ihre grundsätzliche Berechtigung nicht abzusprechen ist. Das Unsicherheitsmoment einer Schätzung muss zwar die Bw. als Abgabepflichtige in Kauf nehmen, da sie zur Schätzung eindeutig Anlass gegeben hat. Andererseits darf aber eine Schätzung nie dazu führen, dass sie praktisch einen "Strafcharakter" bekommt.

Im Sinne dieser Ausführungen wird demnach der Berufung gegen die Sachbescheide, wie im Erörterungsgespräch vom 6. Oktober 2003 zwischen den Vertretern der beiden Parteien vereinbart, teilweise Folge zu geben.

Die Umsätze werden im Schätzungswege wie folgt festgesetzt:

1988: S 280.000,00

1989: S 1.000.000,00

1990: S 1.400.000,00

1991: S 4.000.000,00

1992: S 4.000.000,00

1993: S 4.400.000,00

Der Wareneinsatz wird im Durchschnitt mit 21 % vom Umsatz berechnet. Bei der Abgabe von alkoholischen Getränken wird eine Zuschätzung von 30 % angenommen. In Bezug auf die Kapitalertragsteuer erklärte die steuerliche Vertreterin der Bw., dass diese vom Gesellschafter Peter B. getragen werde.

In Bezug auf die bekämpften Wiederaufnahmebescheide sei lediglich darauf hingewiesen, dass die Bw., wie schon ausgeführt, die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung und damit auch den Umstand zugestanden hat, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung Tatsachen bzw. Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind.

Was die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide für das Jahr 1992 betrifft, ist der Bw. zwar zuzugestehen, dass die Veranlagungsabteilung des Finanzamtes für Körperschaften während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens mangels Abgabe von Steuererklärungen am 6. September 1994 Schätzungsbescheide erlassen hat. Da aber die abgabenbehördliche Prüfung erst mit der Schlussbesprechung vom 7. November 1994 bzw. mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 8. September 1995 endete, kann keineswegs davon die Rede sein, dass der abgabenfestsetzenden Stelle schon am 6. September 1994 die erst später in der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Betriebsprüfungsbericht dargelegten Feststellungen bekannt waren.

Die Bemessungsgrundlagen (in Schillingbeträgen!) für die Jahre 1988 bis 1993 sind demnach wie folgt festzusetzen:

Umsatzsteuer:

| | 1988 | 1989 | 1990 |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Gesamtbetrag der Entgelte | 280.000,00 | 1.000.000,00 | 1.400.000,00 |
| Eigenverbrauch | 6.310,00 | 13.900,82 | 12.339,24 |
| Summe | 286.310,00 | 1.013.900,82 | 1.412.339,24 |
| mit 20 % zu versteuern | 155.065,00 | 567.663,22 | 857.443,19 |
| mit 10 % zu versteuern | 131.245,00 | 446.237,60 | 554.896,05 |
| Umsatzsteuer | 44.137,50 | 158.156,40 | 226.978,25 |
| Vorsteuer | - 197.441,44 | - 75.402,54 | - 118.537,51 |

| | | | |
|---------------------|--------------|-----------|------------|
| Gutschrift/Zahllast | - 153.304,00 | 82.754,00 | 108.441,00 |
|---------------------|--------------|-----------|------------|

| | 1991 | 1992 | 1993 |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Gesamtbetrag der Entgelte | 4.000.000,00 | 4.000.000,00 | 4.400.000,00 |
| Eigenverbrauch | 15.306,32 | 10.205,00 | 14.089,17 |
| Summe | 4.015.306,32 | 4.010.205,00 | 4.414.089,17 |
| mit 20 % zu versteuern | 2.519.996,81 | 1.951.811,41 | 2.134.207,69 |
| mit 10 % zu versteuern | 1.495.309,51 | 2.058.393,59 | 2.279.881,48 |
| Umsatzsteuer | 653.530,31 | 596.201,64 | 654.829,69 |
| Vorsteuer | - 195.724,27 | - 285.557,81 | - 197.496,29 |
| Gutschrift/Zahllast | 457.806,00 | 310.644,00 | 457.333,00 |

Abgabe von alkoholischen Getränken:

| | 1988 | 1989 | 1990 |
|------------------------|-----------|------------|------------|
| Vereinbarte Entgelte | 91.586,73 | 285.867,00 | 433.435,00 |
| mit 10 % zu versteuern | 91.586,73 | 181.922,00 | 304.737,00 |
| mit 5 % zu versteuern | | 103.945,00 | 128.698,00 |
| Alkoholabgabe | 9.159,00 | 23.389,00 | 36.909,00 |

| | 1991 | 1992 |
|------------------------|------------|------------|
| Vereinbarte Entgelte | 669.838,00 | 263.142,00 |
| mit 10 % zu versteuern | 483.824,00 | |
| mit 5 % zu versteuern | 186.014,00 | 263.142,00 |
| Alkoholabgabe | 57.683,00 | 13.157,00 |

Körperschaftsteuer:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb(wobei die Verluste nicht vortragsfähig sind):

1988: - 243.487,00

1989: - 612.296,00

1990: - 309.525,00

1991: 789.935,00

1992: 571.008,00

1993: 1.257.447,00

Gewerbesteuer:

| | 1988 | 1989 | 1990 |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Verlust aus Gewerbebe-trieb | - 243.487,00 | - 612.296,00 | - 309.525,00 |
| Hinzurechnung nach § 7 Z. 6 GewStG | 30.000,00 | 144.000,00 | 144.000,00 |
| Gewerbeertrag | - 213.487,00 | - 486.296,00 | - 165.525,00 |

| | 1991 | 1992 | 1993 |
|---------------------------------------|------------|------------|--------------|
| Gewinn aus Gewerbebe-trieb | 789.935,00 | 571.008,00 | 1.257.447,00 |
| Hinzurechnung nach § 7 Z. 6 GewStG | 72.000,00 | 72.000,00 | 122.000,00 |
| Gewerbeertrag | 861.975,00 | 643.008,00 | 1.379.447,00 |

Kapitalertragsteuer:

Bemessungsgrundlagen und Abgaben

1988: S 60.208,00 (20 %: S 12.042,00)

1989: S 127.225,00 (25 %: S 31.806,00)

1990: S 267.125,00 (25 %: S 66.781,00)

1991: S 1.780.439,00 (25 %: S 445.110,00)

1992: S 1.202.988,00 (25 %: S 300.747,00)

1993: S 1.273.214,00 (25 %: S 318.304,00).

Wien, 3. November 2003