



GZ. RV/2048-W/03,
GZ. RV/2049-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Günter Denk und KomzIR Stefanie Toifl im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Walter Halbmayr, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Mai 2002, betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Jänner bis Mai 2002 sowie betreffend Haftung für Abzugssteuer gemäß § 99 EStG für die Jahre 1999 bis 2001 und Jänner bis Mai 2002 nach der am 22. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) unterhielt im Streitzeitraum an mehreren Standorten Barbetriebe, darunter in Niederösterreich die Bars X, Y, Z und O sowie in Wien die L.

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw ist seit 8. Oktober 1999 ND. Bis zu diesem Zeitpunkt waren ND und WD zu jeweils 50 % Gesellschafter der Bw bzw. jeweils selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer.

Mit 23. Dezember 2003 wurde über das Vermögen der Bw der Konkurs eröffnet. Zum Masseverwalter wurde PS, Rechtsanwalt, bestellt.

Im Jahr 2003 wurde bei der Bw eine die Jahre 1999 bis 2001 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Die dabei getroffenen Feststellungen sind Gegenstand des Berufungsverfahrens. Der Prüfung vorausgegangen waren im Auftrag des Landesgerichtes St. Pölten von der Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommmandos Niederösterreich am 3. Juli 2002 in den Büro- bzw. Betriebsräumlichkeiten der Bw vorgenommene Hausdurchsuchungen, in deren Gefolge verschiedene Unterlagen beschlagnahmt wurden. Im Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht) werden im Einzelnen folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 19 Beschlagnahmte Unterlagen:

Bei ND bzw. im Büro der Bw seien eine graue und eine bunte Schachtel sichergestellt worden. Die graue Schachtel enthielt u.a. einen grauen Ordner mit diversen Barerlagen auf Konten des ND; einen blauen Ordner mit der Nr. 6 ohne Bezeichnung; diverse Kellnerabrechnungen im Original; Monatsumsatzaufstellungen für März und April 2002 für das Lokal "L" in Wien; handschriftliche Aufzeichnungen über Table-Dance samt Prozenten der Mädchen; Kellnerabrechnungen für die Lokale L, A, Z, D und O.

Die bunte Schachtel enthielt Auftragsbestätigungen verschiedener Künstleragenturen.

Tz. 20 Sonstiges Beweismaterial (EDV-Aufstellungen):

Die Kriminalabteilung habe auf den vorgefundenen EDV-Anlagen (PC, Notebook) gespeicherte Daten sichergestellt. Relevant seien davon die "Umsatzliste Bar.xls", die "Umsatzliste Y.xls", die "Umsatzliste Z" (Arbeitsbogen Ordner 1 Bl. 64-77) sowie insgesamt 123 Künstlerverträge (betreffend Tänzerinnen).

Die sichergestellten Tabellen enthielten Aufstellungen über Einnahmen für den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000, gegliedert nach Kellner, Gesamteinnahmen, Endbetrag (-Ausgaben) bar, Kreditkarte gesamt und Einnahmen Kassabuch mit folgenden Gesamtsummen (Beträge in S):

| | Einn.Kellner | Gesamteinn. | Endbetrag (-Ausgaben) | | | Einn. Kassabuch |
|-----------------|--------------|--------------|-----------------------|--------------|--------------|--------------------|
| | | | bar | Kreditkarte | gesamt | |
| Gesamtsumme | | | | | | |
| It. Aufstellung | | | | | | |
| Bar | 4.723.038,00 | 5.333.968,00 | 2.700.068,00 | 1.090.150,00 | 3.790.218,00 | 1.459.663,00 |
| Z | | 2.282.291,00 | | | | 1.310.323,00 |
| Y | | 829.129,00 | | | | 464.585,00 |
| | 4.723.038,00 | 8.445.388,00 | 2.700.068,00 | 1.090.150,00 | 3.790.218,00 | 3.234.571,00 |

Die Beträge in der Spalte "Einnahmen Kassabuch" hätten als Tageslosungen Niederschlag im Rechenwerk gefunden; die Beträge in der Spalte "Kreditkarte" seien auf das Erlöskonto Kreditkarten gebucht worden.

Im Hinblick auf die sichergestellten Losungsaufzeichnungen sei schlüssig, dass es sich bei der Spalte "Gesamteinnahmen" um die tatsächlich erzielten Einnahmen handle.

Hinsichtlich des Verkürzungsmodus lasse sich auf den einzelnen Tag bezogen keine eindeutige kontinuierliche Systematik bzw. Tendenz ableiten. In Summe würden sich im betroffenen Zeitraum folgende Differenzen der Gesamteinnahmen zu den offiziellen Einnahmen (Kassabuch und Kreditkarten) ergeben:

| Differenz lt. Aufstellung | Gesamt / Offiziell | in % |
|------------------------------|--------------------|---------|
| Bar | 2.784.155,00 | 109,19% |
| Z | 971.968,00 | 74,18% |
| Y | 364.544,00 | 78,47% |
| | 4.120.667,00 | 95,28% |

ND habe in der Niederschrift vom 23. April 2003 angegeben, dass für diesen Zeitraum Eintrittsgelder kassiert worden seien, die keinen Niederschlag im Rechenwerk gefunden hätten. Dem sei entgegenzuhalten, dass die verkürzten Beträge – als Eintrittsgelder betrachtet – die offiziellen Einnahmen teilweise derart überwiegen würden, dass fast ausschließlich nur Eintritt kassiert worden wäre und keine Getränke konsumiert worden wären. Dies entspreche keinesfalls einer branchenüblichen Geschäftsgebarung, weshalb diesem Teilgeständnis nur bedingt geglaubt werden könne.

Tz 21 Umsätze lt. Grundaufzeichnungen:

Den sichergestellten Aufzeichnungen (Kellnerabrechnungen bzw. händische Monatsumsatzaufstellungen; Arbeitsbogen Ordner 1 Bl. 78-85) zufolge würden die Einnahmen im Lokal in 1220 Wien betragen (Beträge in €):

| | März 02 | April 02 |
|------------------------|-----------|-----------|
| Gesamteinnahmen | 35.727,75 | 40.346,00 |
| abzügl. Bankomat | 2.817,00 | 1.589,00 |
| abzügl. Kreditkarten | 5.392,50 | 5.941,50 |
| Bareinnahmen | 27.518,25 | 32.815,50 |
| Prozente Mädchen/Gagen | 11.908,40 | 13.500,80 |
| Kellner / DJ | 3.395,60 | 4.664,10 |
| | 12.214,25 | 14.650,60 |

Diesen Beträgen würden im offiziellen Rechenwerk monatliche Bareinnahmen lt. Kassabuch wie folgt gegenüberstehen:

| | März 02 | April 02 |
|----------------------------|-----------|-----------|
| Bareinnahmen tatsächlich | 27.518,25 | 32.815,50 |
| Bareinnahmen offiziell | 8.153,00 | 4.835,20 |
| Differenz | 19.365,25 | 27.980,30 |
| in Prozent von offiziellen | 237,52% | 578,68% |

Tz 22 Umsätze lt. händ. Aufzeichnungen "O":

Anhand der vorgefundenen Grundaufzeichnungen (Arbeitsbogen Ordner 2 Bl. 123-142) hätten sich im Juni 2002 folgende Differenzen zwischen tatsächlich erzielten und erklärteten Umsätzen ergeben (Beträge in €):

| | |
|----------------------------------|------------------|
| Tageslösung lt. Kassabuch | 4.291,00 |
| <u>Losung lt. Aufzeichnungen</u> | <u>10.241,00</u> |
| Differenz | 5.950,00 |
| in Prozent von offiziellen | 138,66% |

Unter Berücksichtigung der Hausgetränke und der Getränke Tanz ergebe sich folgende Differenz:

| | |
|---------------------------|-----------------|
| Losung lt. Aufzeichnungen | 10.241,00 |
| abzügl. Hausgetränke | 564,50 |
| abzügl. Getränke Tanz | <u>1.537,50</u> |
| Summe lt. Aufzeichnungen | 8.139,00 |
| Tageslösung lt. Kassabuch | 4.291,00 |
| Differenz: | 3.848,00 |
| in Prozent: | 89,68% |

Tz 23 Künstlerverträge:

Die Auswertung der sichergestellten Künstlerverträge habe ergeben, dass einerseits Namen auf den Original-Grundaufzeichnungen aufscheinen würden, zu denen kein Vertrag existiere, und andererseits Rechnungen von Künstleragenturen verbucht worden seien, deren Inhalt mit den vorhandenen Verträgen nicht übereinstimmten. So seien von der Agentur X mit Rechnung vom 16. Dezember 2001 zwei Tänzerinnen in Rechnung gestellt worden, obwohl für diesen Zeitraum mit insgesamt acht Tänzerinnen Verträge abgeschlossen worden seien.

Daraus sei zu schließen, dass in den einzelnen Lokalen mehr Künstlerinnen als offiziell dargestellt beschäftigt worden seien. Dies zeige auch folgende Hochrechnung: Ausgehend von einem Honorar von 900,00 S pro Tänzerin würde sich aus den im offiziellen Rechenwerk geltend gemachten Aufwendungen für Agenturen bei einer angenommenen Öffnungszeit von 300 Tagen pro Jahr ergeben, dass lediglich 2 Tänzerinnen pro Tag aufgetreten wären. Dies stehe eindeutig in Widerspruch zum sichergestellten Beweismaterial.

Tz 24 Wareneinkauf:

Vier Rechnungen seien nicht im Rechenwerk erfasst worden, und zwar eine Rechnung vom 20. Dezember 2000 über 6.085,00 S und eine weitere vom 29. Dezember 1999 über 5.789,40 S, jeweils über den Einkauf von Sekt, ferner zwei mit 31. März 2001 datierte Rechnungen über 4.950,00 S und 7.040,00 S, jeweils über den Einkauf von Zigaretten.

Tz 25 Geldfluss:

Im Zeitraum Jänner 1999 bis August 2002 seien Beträge auf Konten des ND bar einbezahlt worden.

Die unter Tz 25 enthaltene Aufstellung weist für das Jahr 1999 Einzahlungen über insgesamt 748.300,00 S, für das Jahr 2000 Einzahlungen über insgesamt 1.043.000,00 S, für das Jahr 2001 Einzahlungen über insgesamt 850.000,00 S sowie für den Zeitraum Jänner bis August 2002 Einzahlungen über insgesamt 30.350,00 € aus. Die zum Großteil monatlich vorgenommenen, einzelnen Einzahlungen bewegen sich zwischen 40.000,00 S und 126.300,00 S im Jahr 1999, zwischen 26.000,00 S und 126.000,00 S im Jahr 2000, zwischen 20.000,00 S und 100.000,00 S im Jahr 2001 sowie zwischen 5.000,00 € und 8.000,00 € im Jahr 2002.

ND habe sich damit verantwortet, dass zur Abstattung von Krediten von den Brüdern und vom Sohn Beträge einbehalten und auf die Konten einbezahlt worden seien. Diese Verantwortung sei auf Grund der Einkommens- und Vermögenslage der betroffenen Personen nicht nachvollziehbar und werde daher als Schutzbehauptung gewertet. Die Herkunft der Gelder sei somit nicht geklärt. Bei Würdigung der vorliegenden Fakten sei davon auszugehen, dass diese Bareinlagen dem ND zugeflossene Gewinne aus den hinterzogenen Umsätzen seien.

Tz 26 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

Auf Grund der genannten Feststellungen sei die formelle und materielle Richtigkeit des Rechenwerkes der Bw nicht gegeben. Die Besteuerungsgrundlagen seien daher anhand des festgestellten Sachverhalts gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Tz 27 Umsatzhinzurechnungen:

Aus den Daten für den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000 und den handschriftlichen Grundaufzeichnungen für den Zeitraum März – Juni 2002 seien die Umsatzverkürzungen herzuleiten. In Verbindung mit den permanenten Geldflüssen an den Geschäftsführer sei schlüssig, dass im gesamten Prüfungszeitraum Umsatzverkürzungen im gleich gelagerten Ausmaß vorgenommen worden seien. Für die aus der Auswertung der Unterlagen abzuleitenden Umsatzverkürzungen ergebe sich für die Lokale X, O und L Wien (GoGo-Bars) ein Verkürzungsmodus von 50:50, bei allen anderen Lokalen ein solcher von 70:30, jeweils offiziell/inoffiziell.

Basierend auf den erklärten Bareinnahmen für den Zeitraum Jänner 1999 bis Mai 2002 nahm die Betriebsprüfung folgenden Hinzurechnungen zu den 20 %-igen Umsätzen vor:

| Lokal | Faktor | Hinzurechnung lt. BP | | | |
|--------|--------|----------------------|--------------|--------------|-----------|
| | | 1999 in S | 2000 in S | 2001 in S | 2002 in € |
| L I | 70/30 | | | 603.794,26 | 52.900,92 |
| L II | 70/30 | | | 445.221,39 | 8.248,02 |
| X | 50/50 | 2.568.000,00 | 1.615.018,00 | 1.772.558,09 | 48.609,70 |
| O | 50/50 | | | | 24.195,90 |
| L Wien | 50/50 | | | | 33.620,00 |
| Z | 70/30 | | 1.353.462,00 | 1.324.931,13 | 49.570,65 |
| M | 70/30 | | | 41.986,25 | 6.748,75 |

| | | | | |
|--|-------|--------------|--------------|--------------|
| B | 70/30 | 461.183,14 | 347.992,62 | 15.401,48 |
| C | 70/30 | | 9.059,23 | |
| D | 70/30 | | | 7.433,76 |
| P | 70/30 | | 191.270,78 | 6.723,48 |
| Summe | | 2.568.000,00 | 3.429.663,14 | 4.736.813,75 |
| Hinzurechnung | | | | 253.452,66 |
| netto | | 2.140.000,00 | 2.858.052,62 | 3.947.344,72 |
| Tz. 40, 41 und 42 außerbilanzmäßige Hinzurechnungen: | | | | 211.210,55 |

Unter diesen Tz rechnete die Betriebsprüfung die Umsatzzuschätzungen als verdeckte Ausschüttungen dem Gewinn der betreffenden Jahre hinzu, wobei sie hinsichtlich der Lokale X, O und L Wien 70 % der Nettohinzurechnung sowie hinsichtlich der restlichen Lokale 30 % der Nettohinzurechnung als betrieblichen Aufwand berücksichtigte:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Umsatzhinzurechnung | 2.568.000,00 | 3.429.663,14 | 4.736.813,69 |
| abzüglich Aufwand | -1.498.000,00 | -1.395.755,12 | -1.775.056,11 |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 1.070.000,00 | 2.033.908,02 | 2.961.757,58 |

Tz 45 Kapitalertragsteuer:

Die zuvor erwähnten verdeckten Gewinnausschüttungen seien der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Für den Zeitraum Jänner bis Mai 2002 werde die verdeckte Gewinnausschüttung ebenfalls unter Berücksichtigung eines analog zu den Jahren 1999 bis 2001 geschätzten betrieblichen Aufwands ermittelt.

Unter Tz 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird dazu festgehalten, dass auf Grund der Geldflüsse auf die Konten des ND zu schließen sei, dass die Erträge aus den hinterzogenen Umsätzen dem ND zugeflossen seien. Gemäß Tz 14 der Niederschrift trägt der Empfänger die Kapitalertragsteuer.

| | 1999 in S | 2000 in S | 2001 in S | 2002 in € |
|--|--------------|--------------|--------------|------------|
| verdeckte Gewinnausschüttung | 1.070.000,00 | 2.033.908,00 | 2.961.758,00 | 154.614,30 |
| Kapitalertragsteuer | 267.500,00 | 508.477,00 | 740.439,50 | 38.653,57 |
| Tz 46 und 48 Gagen Künstlerinnen, Abzugsteuer gemäß § 99: | | | | |

In dem gemäß Tz 41 berücksichtigten Aufwand seien Gagen an die Tänzerinnen inkludiert. Nach Auswertung der handschriftlichen Grundaufzeichnungen würden diese Gagen mit durchschnittlich 35 % der Nettozurechnung je GoGo-Bar als Aufwand anerkannt.

Die Entlohnung der Tänzerinnen sei durch die Bw erfolgt. Daher würde der ausbezahlte Lohn (Gagen an Ausländerinnen) der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG unterliegen. Diese Abzugsteuer werde mit 25 % der Bemessungsgrundlage – 35 % der Nettozurechnung – festgesetzt:

| | 1999 in S | 2000 in S | 2001 in S | 2002 in € |
|------------------------|--------------|--------------|--------------|------------------|
| Hinzurechnungen | | | | |
| X | 2.568.000,00 | 1.615.018,00 | 1.772.558,09 | 48.609,70 |
| O | | | | 24.195,90 |
| L Wien | | | | <u>33.620,00</u> |

| | | | | |
|------------------|--------------|--------------|--------------|------------|
| | 2.568.000,00 | 1.615.018,00 | 1.772.558,09 | 106.425,60 |
| netto | 2.140.000,00 | 1.345.848,33 | 1.477.131,74 | 88.688,00 |
| davon 35 % Gagen | 749.000,00 | 471.046,92 | 516.996,11 | 31.040,80 |
| Abzugsteuer 25 % | 187.250,00 | 117.761,73 | 129.249,03 | 7.760,20 |

Das Finanzamt erließ – hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 nach Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens – diesen Feststellungen Rechnung tragende Abgaben- und Haftungsbescheide.

In der Berufung beantragt die Bw, die Abgaben den Abgabenerklärungen gemäß festzusetzen. Begründend führt die Bw aus, das Ermittlungsverfahren sei unzureichend geführt worden. So sei der Zeuge MW nicht vernommen worden. Auch seien keine Erhebungen darüber angestellt worden, inwieweit der Geldfluss auf den Konten des ND auf Grundverkäufe seines Vaters im ehemaligen Jugoslawien zurückzuführen sei. Er beantrage diesbezüglich eine entsprechende Beweisaufnahme durch die Berufungsbehörde. Die Geldflüsse seien aus Grundverkäufen des Vaters klarbar.

Zu den als Grundlage für die Schätzung herangezogenen EDV-Aufstellungen habe ND ausdrücklich angegeben, dass ihm nicht bekannt sei, wie er diese Tabellen erstellt habe. Es sei in keiner Weise nachvollziehbar, jedenfalls aber nicht mit der erforderlichen Sicherheit erwiesen, dass es sich dabei um der Bw zuzuordnende Aufzeichnungen handle. Eine Schätzung auf Grundlage dieser Aufzeichnungen sei daher unzulässig.

Bei den das Lokal in 1220 Wien betreffenden Grundaufzeichnungen für März und April 2002 handle es sich um von MW erstellte Kalkulationen. Dazu sei auch eine Zeugenaussage vor dem Landesgericht St. Pölten in niederschriftlicher Form vorgelegt worden.

Es würden daher keine Grundlagen für eine Schätzung vorliegen. Die EDV-Aufstellungen für November 1999 bis Mai 2000 seien nachweislich nicht der Bw zuzurechnen, sondern seien private Aufzeichnungen des MW. Anhaltspunkte für eine Schätzung würden nicht vorliegen, weil auch ein in den Aufzeichnungen nicht erfasster Wareneinsatz nicht vorliege. Wenn die Bw tatsächlich steuerlich nicht erfasste Mehrumsätze aufzuweisen hätte, so müsste auch ein entsprechender zusätzlicher Wareneinsatz in den Buchhaltungsunterlagen nachvollziehbar sein. Es seien jedoch lediglich vier Rechnungen nicht in der Buchhaltung erfasst worden. Dass diese bar bezahlten Rechnungen nicht an die Buchhaltung weitergeleitet wurden, beruhe auf einem Irrtum. Immerhin handle es sich lediglich um vier Rechnungen in einem Prüfungszeitraum von dreieinhalb Jahren. Hätte man tatsächlich Wareneinkäufe nicht deklarieren wollen, so wären diese Wareneinkäufe auch beim Lieferanten nicht in der Buchhaltung enthalten.

Da kein Grund für eine Schätzung vorliege, sei auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig.

Hilfsweise berufe sich die Bw darauf, dass ein schätzungsrelevanter Zeitraum – wenn überhaupt – nur jenen von November 1999 bis Mai 2000 betreffen könne. Nur für diesen Zeitraum würden im PC des ND aufgefondene Aufzeichnungen vorliegen. Es gebe keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass es nach Mai 2000 zu Abgabenverkürzungen gekommen wäre. ND habe auch zugegeben, dass die Differenzen aus nicht verbuchten Eintrittsgeldern stammen könnten, wobei ab Juni 2000 keine Eintrittsgelder verrechnet worden seien. Eine Schätzung wäre daher lediglich für den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000 berechtigt, nicht aber für Zeiträume danach. Für das Jahr 2000 gebe es überhaupt keine Ansätze für eine nicht korrekte Verbuchung. Gleichermaßen gelte für den Zeitraum 2001, zumal die Grundaufzeichnungen MW und nicht der Bw zuzurechnen seien. Auch für den Zeitraum ab 1. Jänner 2002 gebe es keinerlei Anhaltspunkte für Abgabenverkürzungen. Ferner sei es in den ersten neun Monaten des Jahres 1999, während der Aktivitäten des früheren Geschäftsführers WD, zu keinen Abgabenverkürzungen gekommen.

Da es nicht gerechtfertigt sei, von einer fortdauernden Abgabenverkürzung auszugehen, sei auch die Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2003 rechtswidrig. Diese gingen vollkommen an der wirtschaftlichen Realität vorbei.

Hinsichtlich der Künstlerverträge sei darauf zu verweisen, dass die Agentur, um Tänzerinnen aus dem Ausland nach Österreich holen zu können, einen Vertrag vorlegen müsse, aus dem hervorgehe, in welchem Lokal die Tänzerin auftritt. Ohne Vertrag werde kein Visum ausgestellt. Ob dann die Tänzerin tatsächlich in diesem Lokal auftrete, sei nicht nachvollziehbar und für den Lokalbetreiber auch nicht kontrollierbar. Sobald ein Visum ausgestellt sei, könne sich die Tänzerin in Österreich frei bewegen und es bestehে die Möglichkeit, dass die Tänzerin nie in dem betreffenden Lokal auftritt.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme weist der Prüfer zunächst darauf hin, dass, wie die im Arbeitsbogen (Ordner 1 Bl. 25-37) aufliegenden Aktenvermerke dokumentieren würden, der Bw mehrfach die Gelegenheit, zum Sachverhalt Stellung zu nehmen und an der Wahrheitsfindung mitzuwirken, geboten worden sei.

Die Einvernahme des Zeugen MW sei entbehrlich, da dieser bereits am 3. und 11. Juli 2002 bei der Kriminalabteilung St. Pölten (Arbeitsbogen Ordner 4 Bl. 15-26) und am 18. Februar 2003 vor der Untersuchungsrichterin des Landesgerichts St. Pölten (Arbeitsbogen Ordner 1 Bl. 106-110) die für das Verfahren relevanten Angaben gemacht habe.

Was die Erklärung des Geldflusses auf den Konten des ND betreffe, so habe dieser bei seiner Einvernahme am 11. Februar 2003 angegeben, die Bareinzahlungen würden von seinen im Haus NStr wohnenden Familienangehörigen stammen. Bis zum 4. Juli 2003 sei der in Jugoslawien wohnhafte Vater des ND nicht erwähnt worden. Erst als das Ausmaß der nicht geklärten Geldflüsse und die daraus abzuleitenden steuerlichen Konsequenzen festgestanden wären, sei

bei der Besprechung vom 4. Juli 2003 der Vater des ND als Finanzier genannt worden. Bis zur Schlussbesprechung am 15. Juli 2003 seien keine diesbezüglichen Beweisanträge gestellt worden. Nach ständiger Rechtsprechung trete die amtswegige Ermittlungspflicht bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls obliege der Partei auf Grund der erhöhten Mitwirkungspflicht die Beschaffung von Beweismitteln. Die widersprüchlichen Rechtfertigungen (zuerst Familienmitglieder in Österreich – danach Vater in Jugoslawien) seien in Verbindung mit den äußeren Umständen der Geldflüsse (fortlaufende monatliche Einzahlungen) für die Betriebsprüfung bloße Schutzbehauptungen.

Zu den EDV-Aufstellungen weist der Prüfer darauf hin, dass diese in den Räumlichkeiten der Bw sichergestellt worden seien. Diese Aufzeichnungen würden auch einen eindeutigen Bezug zur Bw aufweisen.

Die das Lokal in Wien betreffenden Grundaufzeichnungen für März und April 2002 hätten sich in einem Ordner zusammen mit Tageslosungen für den Monat Juni 2002 befunden. MW habe bei seiner Befragung am 18. Februar 2003 vor der Untersuchungsrichterin ausgesagt, dass es sich bei diesen Unterlagen um handschriftliche Aufzeichnungen von Tageslosungen handle. In der Niederschrift vom 11. Juli 2002 habe MW angegeben, dass es sich um von ihm verfasste Monatszusammenstellungen für März und April 2002 gehandelt habe.

Zu den die Verträge mit Tänzerinnen betreffenden Berufungsausführungen verweist der Prüfer darauf, dass das sichergestellte Beweismaterial – Künstlerverträge in Verbindung mit Agenturabrechnungen, vorgefundene Grundaufzeichnungen über Tänzerinnen und Gagen – das Auftreten der Tänzerinnen in den Lokalen des Bw bestätigen würde. Auch werde die Darstellung der Aufwendungen für Tänzerinnen im offiziellen Rechenwerk der Bw durch die unter Tz 23 des BP-Berichts vorgenommene Hochrechnung entkräftet.

In der Gegenäußerung vom 24. November 2003 weist die Bw erneut darauf hin, dass der Zeuge MW befragt werden müsse. Die Einvernahme im gerichtlichen Strafverfahren könne die konkrete Einvernahme durch die Abgabenbehörde nicht ersetzen, da die Einvernahme letztlich nicht im Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Sachverhalten erfolgt sei, sondern den Vorwurf einer gerichtlich strafbaren Handlung zum Gegenstand gehabt habe.

Die Bw wiederholte ferner, dass der Vater des ND einzuvernehmen sei. Dem UFS würden entsprechend konkrete Daten bekannt gegeben, um die Einvernahme zu ermöglichen. Im Übrigen werde auf die Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsfeststellung verwiesen.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird Folgendes festgestellt:

Ordner 1 Bl 14:

ND sagte bei seiner Befragung durch das Finanzamt am 23. April 2003 zu den Ausdrucken der auf der Computer-Anlage im Büro der Bw abgespeicherten Tabellen mit Einnahmenaufstellungen für die Lokale Y und Bar (GoGo-Bar) Folgendes aus:

"Bis heute ist mir nach wie vor unbekannt, wer diese Tabellen erstellt hat. Meines Wissens wurden in der Bar X und hinsichtlich des im selben Lokal befindlichen Lokals Y im gegenständlichen Zeitraum Eintrittsgelder verrechnet, die nur zum Teil in die Buchhaltung eingeflossen sind. Die Eintrittsgelder wurden zunächst generell verlangt, d.h. von jedem Gast, später dann den Stammkunden nicht vorgeschrieben und ab Juni 2000 überhaupt nicht mehr verrechnet. Daher können meiner Meinung aus den Einnahmen-Differenzen lt. diesen Aufstellungen keine Rückschlüsse auf den gesamten Prüfungszeitraum gezogen werden. Hinsichtlich der von der Behörde festgestellten Differenzen bei den handschriftlichen Aufzeichnungen (insbesondere März und April 2002) möchte ich auf die Aussage des Hrn. W vor der Untersuchungsrichterin verweisen."

Ordner 4 Bl 25:

MW gab bei seiner Befragung durch das Landesgendarmeriekommando Niederösterreich am 11. Juli 2002 zu seiner Tätigkeit für ND u.a. zu Protokoll:

"In letzter Zeit war ich öfters in Wien und habe mich daher über Ersuchen von N auch um das Lokal L Wien gekümmert. Wenn ich in Wien war, habe ich teilweise die Abrechnungen der Tageslosungen übernommen. Diese habe ich dann am nächsten Tag N gegeben. Mir wird ein Ordner (blau) nummeriert mit 6) gezeigt und ich gebe dazu an: Dieser Ordner liegt normalerweise im Büro oder in meinem Auto. In diesem Ordner sind Tageslosungen und auch eine von mir handschriftlich verfasste Monatszusammenstellung des Umsatzes für die Monate März und April 2002. Diese Aufstellung habe ich gemacht. Ob sie richtig sind, weiß ich nicht."

Ordner 1 Bl 108:

Bei seiner Vernehmung durch die Untersuchungsrichterin am 18. Feber 2003 sagte MW u.a. Folgendes aus:

"Es ist richtig, dass in meinem Auto ein blauer Ordner mit handschriftlichen Aufzeichnungen der Tageslosung des Lokals in Wien sichergestellt wurde. Diesen Ordner habe ich mitgenommen, weil D mich darum gebeten hatte. Es ist auch richtig, dass ich in meinem Computer Aufzeichnungen über Umsätze des Wiener Lokals hatte, dies waren aber Spekulationen von mir. Dazu näher befragt gebe ich an, dass ich mich mit dem Gedanken trug, das Wiener Lokal von ND eventuell zu übernehmen."

In der am 22. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, man müsse sich bei der Größenordnung der zugeschätzten Beträge die Frage stellen, wohin die Gelder geflossen sein sollen. Erneut verwies der steuerliche

Vertreter darauf, dass die Liegenschaftsveräußerungen des Vaters des ND überprüft hätten werden müssen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass der Beweisantrag auf Einvernahme des Vaters erstmals in der Berufung gestellt worden sei und die Bw sich vorerst anders verantwortet hätte. Auch in einem anderen, die Jahre 1993 – 1996 betreffenden Abgabenverfahren einer von ND vertretenen GmbH wären ungeklärte Vermögenszuwächse festgestellt worden. Auch diese Vermögenszuwächse seien mit Grundverkäufen des Vaters des ND erklärt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung richtet sich hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Bw bekämpft die Wiederaufnahmesbescheide mit dem Hinweis auf die mangelnde Schätzungsberechtigung.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Tz. 49 des BP-Berichts verweist betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens auf die zu Tz. 18 bis 30 getroffenen Feststellungen. Die dort genannten Umstände, wie etwa die im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten Grundaufzeichnungen oder die Bareingänge auf den Konten des ND, sind dem Finanzamt erst nach Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 bekannt geworden. Ob das Finanzamt aus diesen neu hervorgekommenen Umständen zu Recht jene Schlussfolgerungen treffen durfte, die in die angefochtenen Bescheide Eingang gefunden haben, und folglich zu Recht die Wiederaufnahme verfügt hat, wird nachfolgend im Zusammenhang mit der Würdigung der einzelnen Feststellungen beurteilt.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine

Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässig Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der (inländischen) Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann. Wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (vgl. VwGH 25. März 1992, 90/13/0295).

Die Betriebsprüfung hat eine Reihe von Feststellungen getroffen, die für das Bestehen einer Schätzungsberichtigung von Bedeutung sind. Die Feststellungen gründen sich zunächst auf im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmte, zum Teil über EDV, zum Teil handschriftlich erstellte Aufzeichnungen über Einnahmen bzw. Ausgaben in von der Bw betriebenen Lokalen.

Diese Aufzeichnungen weisen einen eindeutigen Bezug zur Bw bzw. zu den von ihr geführten Barbetrieben auf.

So wurden die den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000 betreffenden EDV-Aufstellungen auf dem im Büro der Bw befindlichen Computer sichergestellt. Unter Punkt 3 der Berufung führt die Bw selbst aus, dass die Aufzeichnungen im PC des Geschäftsführers ND gefunden worden seien. Die auf den Aufstellungen ausgewiesenen Kreditkarteneinnahmen und Einnahmen Kassabuch wurden von der Bw auch tatsächlich verbucht. Dass die in den Aufstellungen enthaltenen, nicht verbuchten Bareinnahmen ebenfalls Einnahmen aus den betreffenden Lokalen sind, gesteht ND letztlich selbst zu, wenn er in der Berufung vorbringt, dass die Differenzen aus nicht verbuchten Eintrittsgeldern stammen könnten, bzw. er in der Niederschrift vom 23. April 2003 erklärt, seines Wissens seien in der Bar X und im Lokal Y Eintrittsgelder verrechnet worden, die nur zum Teil in die Buchhaltung eingeflossen sind.

Die vorgenannten Umstände sprechen dafür, dass die beschlagnahmten, den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000 umfassenden EDV-Aufstellungen die darin bezeichneten Betriebe der Bw betreffende Grundaufzeichnungen darstellen.

Angesichts der eindeutigen Beweislage ist in der Rechtfertigung des ND, die sich im Übrigen insofern als uneinheitlich erweist, als dieser bei seiner Befragung am 23. April 2003 vorgab, nicht zu wissen, wer die Aufzeichnungen erstellt hat, während in der Berufung vorgebracht wird, er wisse nicht, wie er diese Aufzeichnungen erstellt hat, eine bloße Schutzbehauptung zu sehen.

Nicht nachvollziehbar ist, wie die Bw in der Berufung zu der Aussage gelangen konnte, dass es sich bei den EDV-Aufstellungen für November 1999 bis Mai 2000 um private Aufzeichnungen des MW handle. MW hat zwar am 18. Februar 2003 ausgesagt, dass sich in seinem Computer Umsatzaufzeichnungen, die bloße Spekulationen von ihm gewesen seien, befunden hätten. Diese Aufzeichnungen haben aber zum einen das Lokal L in Wien betroffen, während sich die EDV-Aufstellungen für November 1999 bis Mai 2000 auf die Lokale X, Y und O in Niederösterreich bezogen haben. Zum anderen wurden Letztere auf einem PC der Bw bzw. ihres Geschäftsführers ND aufgefunden, Gegenstand der Aussage des MW vom 18. Februar 2003 waren hingegen auf dessen Computer geführte Aufzeichnungen. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass nicht nur Daten aus dem Computer der Bw, sondern auch Daten aus dem Computer des MW beschlagnahmt bzw. sichergestellt wurden (lt. Übernahmebestätigungen und Aktenvermerk; Arbeitsbogen Ordner 1 Bl. 2, 3 und 18).

Auch die März und April 2002 betreffenden Aufzeichnungen von Einnahmen und Ausgaben des Lokals L in Wien 22 weisen einen eindeutigen Bezug zur Bw auf. So befanden sich die Aufzeichnungen in einem Ordner gemeinsam mit den Tageslosungen für den Monat Juni 2002 dieses Lokals. Den Aussagen des MW vom 11. Juli 2002 und 18. Februar 2003 ist unmissverständlich zu entnehmen, dass es sich dabei um die Aufzeichnung von Umsätzen bzw. Tageslosungen dieses Lokals gehandelt hat. Bei der Befragung am 11. Juli 2002 hat MW zwar abschließend erklärt, er wisse nicht, ob die Aufzeichnungen richtig sind. Im Hinblick auf die zunächst getroffene, eindeutige Aussage, im Ordner seien von ihm handschriftlich verfasste Monatszusammenstellungen des Umsatzes für März und April 2002 gewesen, kann diese Erklärung, die er bei der Vernehmung durch die Untersuchungsrichterin am 18. Februar 2003 auch nicht wiederholt hat, nur so verstanden werden, dass MW die Tragweite seiner zuvor gemachten Angaben abschwächen wollte. Diese Erklärung vermag daher am Gehalt der Aussage nichts zu ändern, weshalb davon auszugehen ist, dass die Aufzeichnungen, wie von MW einbekannt, Umsatzaufstellungen für die betreffenden Monate beinhalten.

Die Bw hat der Aussage des MW, er habe sich über Ersuchen des ND um das Lokal in Wien 22 gekümmert bzw. er habe den Ordner mit den handschriftlichen Aufzeichnungen

mitgenommen, weil ND ihn darum gebeten habe, nicht widersprochen. ND hat bei seiner Befragung durch das Finanzamt am 23. April 2003 zu den Differenzen bei den handschriftlich geführten Aufzeichnungen für März und April 2002 vielmehr selbst auf die Aussage des MW verwiesen.

Die Bw hält der Feststellung der Betriebsprüfung unter Hinweis auf die Aussage des MW vor dem Landesgericht St. Pölten lediglich entgegen, dass es sich bei den Aufzeichnungen für März und April 2002 um von MW erstellte Kalkulationen handle. Mit diesem Einwand verkennt die Bw jedoch, dass sich ein solcher Inhalt der Aussage des MW nicht entnehmen lässt. Dieser hat vielmehr, wie bereits oben ausgeführt, unmissverständlich erklärt, dass diese handschriftlichen Aufzeichnungen Monatszusammenstellungen von Umsätzen im Lokal in Wien 22 darstellen. Die Aussage des MW über, im Hinblick auf von ihm angestellte Überlegungen, das Lokal in Wien 22 eventuell von ND zu übernehmen, bloße Spekulationen bildende Aufzeichnungen bezog sich auf Aufzeichnungen im Computer des MW, somit auf andere als die gegenständlichen, handschriftlich erstellten Aufzeichnungen für März und April 2002.

Da MW sowohl am 11. Juli 2002, bei seiner Befragung durch das Landesgendarmeriekommando Niederösterreich, als auch am 18. Feber 2003, bei seiner Befragung durch die Untersuchungsrichterin, in ausreichender Weise Angaben zu den fraglichen Grundaufzeichnungen gemacht hat und der Geschäftsführer der Bw, ND, in diesem Zusammenhang letztlich selbst auf die Aussage des MW vor der Untersuchungsrichterin verwiesen hat, ist eine weitere Befragung des MW nicht geboten. Warum der Umstand, dass MW seine Angaben zu den fraglichen Grundaufzeichnungen im Zusammenhang mit dem Vorwurf gerichtlich strafbarer Handlungen und nicht im Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Sachverhalten gemacht hat, eine weitere Befragung erforderlich machen sollte, ist nicht nachvollziehbar.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², § 183 Tz 1).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl hinsichtlich der für die Monate November 1999 bis Mai 2000 als auch hinsichtlich der für März und April 2002 beschlagnahmten Aufzeichnungen davon auszugehen ist, dass es sich um Grundaufzeichnungen der von der Bw geführten Barbetriebe handelt. Der Bw ist es aus den dargelegten Gründen nicht gelungen, diese Annahme zu widerlegen. Dass es sich bei den weiters sichergestellten, Juni 2002 betreffenden Aufzeichnungen um Grundaufzeichnungen der Bar "O" handelt, wird in der Berufung nicht in Abrede gestellt.

Da die in den sichergestellten Grundaufzeichnungen ausgewiesenen Einnahmen über den tatsächlich verbuchten Einnahmen liegen, lässt sich die Feststellung treffen, dass Umsätze (Einnahmen) nur unvollständig Eingang in die Bücher der Bw gefunden haben.

Die unter Tz 24 BP-Bericht getroffene Feststellung der Betriebsprüfung über nicht verbuchte Wareneinkäufe in den Jahren 1999, 2000 und 2001 sind unbestritten. Damit kann zusätzlich die Feststellung getroffen werden, dass auch Aufwendungen für Waren nur unvollständig Eingang in die Bücher der Bw gefunden haben.

Die Betriebsprüfung hat ferner unter Tz 25 des BP-Berichts festgestellt, dass es im Streitzeitraum zu Einzahlungen auf Konten des ND gekommen ist. Diese Einzahlungen haben zu einem Vermögenszuwachs bei ND geführt. Das Vorbringen der Bw ist nicht geeignet, die Feststellung der Betriebsprüfung, die Herkunft der Gelder sei ungeklärt geblieben und es sei davon auszugehen, dass die Einzahlungen dem ND zugeflossene Gewinne aus den hinterzogenen Umsätzen darstellen, zu widerlegen.

ND hat die Herkunft der Mittel zunächst mit Kreditrückzahlungen durch in Österreich wohnhafte Familienmitglieder erklärt. Der Feststellung in Tz 25 BP-Bericht, diese Verantwortung sei im Hinblick auf die amtlich bekannten Einkommens- und Vermögensverhältnisse der genannten Personen nicht nachvollziehbar, ist die Bw nicht entgegengetreten. Die Bw hat sich vielmehr darauf beschränkt, von der ursprünglichen Verantwortung des ND ohne nähere Begründung abzugehen und in der Folge auf Grundverkäufe des Vaters des ND im ehemaligen Jugoslawien zu verweisen.

Der in diesem Zusammenhang gestellte Antrag, den Vater des ND zeugenschaftlich zu vernehmen, ist dabei in mehrfacher Hinsicht nicht begründet.

So begeht die Bw mit dem nicht näher konkretisierten Vorbringen, es hätten Erhebungen darüber angestellt werden müssen, inwieweit der Geldfluss auf den Konten auf Grundverkäufe des Vaters des ND im ehemaligen Jugoslawien zurückzuführen ist, von der Behörde letztlich die Einholung eines Erkundungsbeweises. Zur Aufnahme von Erkundungsbeweisen sind die Behörden jedoch nicht verpflichtet (vgl. z.B. VwGH 13.4.2005, 2001/13/0165).

Die Bw hat es ferner unterlassen, ihren Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des Vaters des ND durch Angabe von Name und Anschrift des Zeugen zu konkretisieren, weshalb auch aus diesem Grund für die Behörde keine Verpflichtung bestand, diesem Antrag nachzukommen (vgl. ebenfalls VwGH 13.4.2005, 2001/13/0165).

Die Betriebsprüfung hat in ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme bereits darauf hingewiesen, dass bei Auslandssachverhalten die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurücktritt. Bei Sachverhaltselementen,

die ihre Wurzeln im Ausland haben, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², § 115 Tz 10). Es wäre daher schließlich, der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (z.B. VwGH 29.5.2001, 96/14/0069), Sache der Bw gewesen, den Vater des ND als Zeugen stellig zu machen. Dass der Partei auf Grund der erhöhten Mitwirkungspflicht die Beschaffung von Beweismitteln obliegt, ist ein Umstand, auf den die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme ebenfalls hingewiesen hat.

Im Übrigen ist das Vorbringen zur angeblichen Herkunft der Gelder im Hinblick auf den - nachdem sich die zunächst behauptete Herkunft aus Kredittilgungen durch Angehörige des ND als nicht haltbar erwiesen hat - vollzogenen Wechsel der Argumentation sowie das nicht näher konkretisierte, unbelegt gebliebene Vorbringen über angebliche Grundstücksverkäufe im ehemaligen Jugoslawien verbunden mit dem Umstand, dass die Bw entgegen ihrer Ankündigung in der Gegenäußerung vom 24. November 2003 dem UFS konkrete Daten zur Einvernahme des Vaters des ND bis heute nicht bekannt gegeben hat, unglaubwürdig. Auch die Tatsache, dass die Einzahlungen auf den Konten über einen Zeitraum von rd. dreieinhalb Jahren laufend, beinahe monatlich getätigt wurden, spricht dagegen, dass diese Einzahlungen auf Grundstücksverkäufe des Vaters des ND zurückgeführt werden könnten.

Da die Bw bzw. ND die Herkunft der Einzahlungen auf den Konten des ND nicht glaubhaft darzutun vermochten, ist der durch die Bareinzahlungen bewirkte Vermögenszuwachs unaufgeklärt geblieben und ist daher die Annahme gerechtfertigt, dass dieser unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften des ND stammt (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13(0295). Da für ND neben seinem Bezug als Geschäftsführer der Bw, dessen Höhe (lt. Gewinn- und Verlustrechnung der Bw betrug die Aufwendungen für Geschäftsführer im Jahr 1999: 228.000,00 S, im Jahr 2000: 186.000,00 S und im Jahr 2001: 332.000,00 S) die Herkunft der Einzahlungen ebenfalls nicht zu erklären vermag, nur Einkünfte aus der Beteiligung an der Bw in Betracht kommen, ist davon auszugehen, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs, zumal im fraglichen Zeitraum auch keine offenen Gewinnausschüttungen erfolgt sind, aus nicht verbuchten Gewinnen der Bw stammt. Diese Annahme ist schon im Hinblick auf die Feststellung, dass Umsätze nur unvollständig Eingang in die Bücher der Bw gefunden haben, naheliegend.

Mit Rücksicht auf das vorliegende Beweismaterial – laufende Einzahlungen über Jahre hinweg, widersprüchliche und unbestimmte Angaben zur Herkunft der Gelder – kann daher darauf geschlossen werden, dass die Gelder aus den aufgedeckten Einnahmenverkürzungen stammen.

Die festgestellten Unregelmäßigkeiten, nämlich die unvollständige Erfassung von Bareinnahmen, die unvollständige Erfassung des Wareneinsatzes sowie der unaufgeklärt gebliebene Vermögenszuwachs beim Gesellschafter der Bw, begründen gemäß § 184 Abs. 3 BAO die Schätzungsbefugnis bzw. die Schätzungspflicht.

Der Einwand der Bw, es sei keine Wareneinsatzverkürzung festgestellt worden, bzw. es müsste, wenn tatsächlich nicht verbuchte Mehrumsätze vorliegen würden, auch ein entsprechender zusätzlicher Wareneinsatz in den Buchhaltungsunterlagen feststellbar sein, kann nicht nachvollzogen werden. Zwar bedurfte es, um die von der Betriebsprüfung hinzugerechneten Mehrerlöse zu erzielen, auch eines entsprechenden Wareneinsatzes, den die Betriebsprüfung im Übrigen im Rahmen der Schätzung ohnehin berücksichtigt hat. Es liegt aber auf der Hand, dass ein Steuerpflichtiger, der den Umsatz verkürzt, auch den Wareneinsatz durch das Nichtverbuchen von Wareneinkäufen reduziert, um auffallende Kalkulationsdifferenzen zu vermeiden. Da nicht einsichtig ist, dass die Bw ihre Waren nur bei den der Abgabenbehörde bekannten Lieferanten beziehen konnte bzw. bezogen hat, stellt der Hinweis, dass im Falle einer Wareneinsatzverkürzung durch die Bw auch beim Lieferanten Wareneinkäufe nicht in der Buchhaltung enthalten wären, keinen schlüssigen Einwand gegen die Zulässigkeit der Schätzung dar.

Auf Grund der festgestellten Umsatzverkürzungen ist es für die Schätzungsberechtigung letztlich auch nicht erforderlich, dass tatsächliche Wareneinsatzverkürzungen aufgedeckt werden. Davon abgesehen hat die Betriebsprüfung sehr wohl nicht verbuchte Eingangsrechnungen festgestellt. Daraus kann, insbesondere in Verbindung mit den festgestellten Umsatzverkürzungen, geschlossen werden, dass es auch im Bereich des Wareneinsatzes zu Verkürzungen, und zwar in einem über die als nicht verbucht festgestellten vier Rechnungen hinausgehenden Umfang, gekommen ist.

Was die Schätzungsmethode betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass sich die Schätzung auf Grund der festgestellten, aus den beschlagnahmten Unterlagen abzuleitenden Einnahmenverkürzungen nicht allein auf das auf den Konten des ND zu Tage getretene Vermögen beschränken durfte.

Die Betriebsprüfung ermittelte anhand der sichergestellten Grundaufzeichnungen durch einen Vergleich mit den verbuchten Umsätzen prozentuale Einnahmendifferenzen von rd. 109 % (hinsichtlich der Einnahmen aus der Bar X), rd. 74 % (hinsichtlich der Einnahmen aus der Bar Z) und rd. 78 % (hinsichtlich der Bar Y) für den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000, von rd. 237 % und rd. 579 % (hinsichtlich der Einnahmen aus der Bar L in Wien) für die Monate März und April 2002 sowie von rd. 90 % (hinsichtlich der Einnahmen aus der Bar O) für den Monat Juni 2002.

Wenn die Betriebsprüfung auf Grund der so ermittelten prozentualen Einnahmendifferenzen Hinzurechnungen nach Art eines Sicherheitszuschlags, und zwar bei jenen Barbetrieben, bei denen die Differenz bei rd. 100 % und darüber lag, im Verhältnis 50:50 und bei den anderen Barbetrieben im Verhältnis 70:30, jeweils der verbuchten zu den nicht verbuchten Umsätzen, vorgenommen hat, so vermag der erkennende Senat darin eine unschlüssige Vorgangsweise nicht zu erkennen. Die festgestellten prozentualen Abweichungen von rd. 100 % bis rd. 579 % bzw. von rd. 75 % berechtigen jedenfalls zu der Annahme, dass die Bw nur die Hälfte bzw. zwei Drittel der in den jeweiligen Barbetrieben tatsächlich erzielten Umsätze erklärt hat.

Bei der Schätzung durfte die Betriebsprüfung ferner davon ausgehen, dass sich Einnahmenverkürzungen nicht nur in jenen Jahren bzw. Zeiträumen, für die aus den sichergestellten Grundaufzeichnungen Einnahmendifferenzen festgestellt werden konnten, also in den Jahren 1999, 2000 und 2002 bzw. in den Zeiträumen November 1999 bis Mai 2000 sowie März, April und Juni 2002, sondern auch im restlichen Prüfungszeitraum, so auch im Jahr 2001, zugetragen haben. Dafür spricht bereits der Umstand, dass im gesamten Prüfungszeitraum laufende Zahlungen mit ungeklärter Herkunft auf den Konten des ND eingegangen sind. Desgleichen lässt die für das Jahr 2001 festgestellte Nichtverbuchung von zwei Eingangsrechnungen auf Umsatzverkürzungen in diesem Jahr schließen. Ferner ist es auch nicht unschlüssig, angesichts der Tatsache, dass für die Jahre 1999, 2000 und 2002 Umsatzverkürzungen in beträchtlichem Umfang stattgefunden haben, von einer gleichen Bewirtschaftungsart im gesamten Streitzeitraum, sohin auch im Jahr 2001, auszugehen.

Das gilt auch für die Höhe der Zuschätzungen, zumal zu bestimmten Zeiträumen getroffene Feststellungen jedenfalls ein Indiz dafür sind, dass eine solche Vorgangsweise auch in einem früheren, insbesondere auch in einem von diesen Zeiträumen eingeschlossenen Zeitraum, praktiziert wurde. Auch weisen die für das Jahr 2002 ermittelten prozentualen Einnahmendifferenzen von rd. 237 %, 578 % und 90 % darauf hin, dass der Umfang der nicht verbuchten Umsätze jedenfalls nicht rückläufig war.

Die Bw hält der Schätzung im Wesentlich entgegen, es gäbe keine Anhaltspunkte dafür, dass es auch nach Mai 2000 zu Abgabenverkürzungen gekommen sei. Dieser Einwand ist aus den zuvor dargelegten Gründen nicht berechtigt. Dass die für das Jahr 2002 sichergestellten Grundaufzeichnungen nicht dem MW, sondern der Bw zuzurechnen sind, wurde ebenfalls bereits begründet.

Das Vorbringen, die für November 1999 bis Mai 2000 festgestellten Einnahmendifferenzen könnten aus nicht verbuchten Eintrittsgeldern für die Bar X und Y stammen, ist unbestimmt und unbelegt geblieben. Auch weisen die in den beschlagnahmten EDV-Aufstellungen verzeichneten Einnahmen keine Eintrittsgelder aus. Die für November 1999 bis Mai 2000 für die Bar X festgestellten Gesamteinnahmen von 5.333.968,00 S bestehen im Wesentlichen,

nämlich mit einem Betrag von 4.723.038,00 S, aus Kellnereinnahmen. Dass es sich bei dem auf die Bar Z entfallenden Betrag von 2.282.291,00 S um Eintrittsgelder gehandelt hätte, behauptet die Bw nicht einmal.

Schließlich hat die Bw der Feststellung der Betriebsprüfung, dass, würden die nicht verbuchten Einnahmen zur Gänze Eintrittsgelder betreffen, das einer branchenüblichen Geschäftsgebarung nicht entsprechende Ergebnis eintreten würde, dass fast nur Eintritt kassiert und keine Getränke konsumiert worden wären, nichts entgegengesetzt.

Mit der Behauptung, die Differenzen könnten aus nicht verbuchten Eintrittsgeldern stammen und wären solche ab Juni 2000 nicht mehr verrechnet worden, vermag daher die Bw nicht begründet darzutun, dass sich die festgestellten Umsatzverkürzungen auf den Zeitraum November 1999 bis Mai 2000 beschränkt hätten. Davon abgesehen ist diese Behauptung auch durch die für März, April und Juni 2002 festgestellten Einnahmenverkürzungen sowie durch die auch nach Mai 2000 anhaltenden ungeklärten Zahlungseingänge auf den Konten des ND widerlegt.

Ob schließlich der frühere Geschäftsführer WD an den Umsatzverkürzungen mitgewirkt hat, ist zum einen unerheblich. Zum anderen ist die Behauptung, dass es während dessen Geschäftsführertätigkeit in den ersten zehn Monaten des Jahres 1999 zu keinen Abgabenverkürzungen gekommen sei, in Anbetracht der Tatsache, dass der zweite, ebenfalls selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer ND bereits seit Jänner 1999 unaufgeklärte Zahlungseingänge auf seinen Konten zu verzeichnen hatte, unrichtig.

Gegen die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung zur Anzahl der in den Gogo-Bars aufgetretenen Tänzerinnen – die Betriebsprüfung setzte auf Grundlage der beschlagnahmten Verträge sowie der in den handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthaltenen Angaben den bisher nicht erfassten Gagenaufwand im Rahmen der Schätzung mit durchschnittlich 35 % der Nettozurechnung je Gogo-Bar fest – bringt die Bw lediglich vor, der Vertrag mit den jeweiligen Tänzerinnen sei nur erforderlich, um den Mädchen ein Visum zu verschaffen. Danach könnten sich die Mädchen in Österreich frei bewegen und es sei für den jeweiligen Vertragspartner nicht nachvollziehbar und nicht kontrollierbar, ob die Tänzerin tatsächlich in seinem Lokal auftritt. Dieses unbestimmte und unsubstantiierte, mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang stehende Vorbringen ist nicht geeignet, die Schätzung der Betriebsprüfung zu widerlegen.

Der Betreiber einer Gogo-Bar, einer Bar also, in der Gogo-Tänzerinnen auftreten und die von Kunden aus eben diesem Grund frequentiert wird, schließt Verträge mit Tänzerinnen ab, weil er an deren Auftritt interessiert ist, und nicht, um diesen ein Visum zu verschaffen. Daher wird er eine Nichtbefolgung der Abmachungen auch nicht hinnehmen. Dass den durchwegs aus Osteuropa stammenden Tänzerinnen die Freiheit zugekommen wäre, sich nach Erhalt des

Visums nicht nur über vertragliche Abmachungen hinwegzusetzen, sondern auch frei und unabhängig von der Agentur bzw. dem Gogo-Barbetreiber, die sie nach Österreich geholt haben, nach eigenem Belieben ihrer Tätigkeit nachzugehen, entspricht ebenfalls nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Ansonsten hat die Bw zu den von der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit den Künstlerverträgen getroffenen Feststellungen nichts Substantiertes vorgetragen. Der unter Tz 23 des BP-Berichts getroffenen Feststellung, dass in den Original-Grundaufzeichnungen Namen aufscheinen würden, zu denen es keinen Vertrag gibt, und dass Rechnungen verbucht worden seien, deren Inhalt mit den Verträgen nicht übereinstimmt, und dass daraus zu schließen sei, dass in den einzelnen Bars mehr Tänzerinnen beschäftigt waren, als offiziell dargestellt, ist die Bw ebenso wenig entgegengetreten wie der Feststellung, dass ausgehend von dem tatsächlich verbuchten Gagenaufwand nur zwei Tänzerinnen pro Tag aufgetreten wären.

Dass die zuletzt genannte Zahl die tatsächlichen Gegebenheiten nicht richtig widerspiegelt, bestätigen etwa die sichergestellten Grundaufzeichnungen für das Lokal L in Wien. Die für März und April 2002 beschlagnahmten Unterlagen enthalten auch Aufzeichnungen mit den Namen der Tänzerinnen und der Anzahl der Tage, an denen diese aufgetreten sind. Ebenso darüber, wie viele Tänzerinnen pro Tag aufgetreten sind. So sind im März 2002 an 26 Öffnungstagen insgesamt 13 Tänzerinnen aufgetreten. Pro Tag sind zwischen 4 und 9 Tänzerinnen aufgetreten, wobei an 20 Tagen die Anzahl der Tänzerinnen zwischen 6 und 9 lag. Ein ähnliches Bild bietet sich für April 2002, wo pro Tag zwischen 4 und 9 bzw. an 21 von 26 Öffnungstagen zwischen 6 und 9 Tänzerinnen aufgetreten sind. Der Anteil der Gagen für die Tänzerinnen an den Gesamteinnahmen lag im März bei 33,33 % (11.908,40 € / 35.727,75 €) und im April 2002 bei 33,46 % (13.500 € / 40.346,00 €).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung dem Grunde und der Höhe nach berechtigt ist. Gegen die Höhe des im Rahmen der Gewinnzuschätzung berücksichtigten Aufwands (für Sachaufwendungen, Wareneinkauf und Tänzerinnen) hat die Bw ebenso wenig etwas vorgebracht, wie gegen die Feststellung der Betriebsprüfung (Tz 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung), dass die Erträge aus den hinterzogenen Umsätzen im Hinblick auf den festgestellten Vermögenszuwachs (auch für das Jahr 1999 zur Gänze) dem ND als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sind.

Da die zur Schätzung berechtigenden bzw. verpflichtenden Tatumsstände dem Finanzamt erst nach Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 bekannt geworden sind, liegt in diesen nachträglich hervorgekommenen Tatumsständen ein tauglicher Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens. Die steuerlichen Auswirkungen der

Wiederaufnahmsgründe mit Hinzurechnungen bei der Umsatzsteuer in Höhe von 2.140.000,00 S (für 1999) und 2.858.052,62 S (für 2000) sowie bei der Körperschaftsteuer in Höhe von 1.070.000,00 S (verdeckte Gewinnausschüttung 1999) und 2.033.908,02 S (verdeckte Gewinnausschüttung 2000) sind erheblich, weshalb bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme das öffentliche Interesse an der Vollziehung der Abgabengesetze über die Interessen der Bw zu stellen ist. Auch hat die Bw dadurch, dass sie betriebliche Erträge nicht auch als solche verbucht hat, ein Verhalten gesetzt, welches ein berücksichtigungswürdiges Interesse der Bw an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft der betreffenden Bescheide nicht zu begründen vermag. Es war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 gerichtete Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Aus den oben dargelegten Gründen ist auch die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Mai 2002, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Jänner bis Mai 2002 sowie betreffend Haftung für Abzugssteuer gemäß § 99 EStG für die Jahre 1999 bis 2001 und Jänner bis Mai 2002 als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG sind die Vorschriften des EStG über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sinngemäß anzuwenden. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG wird zur Berechnung der Vorauszahlung für ein Kalenderjahr die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr (abzüglich der im Wege des Steuerabzugs entrichteten Beträge), wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Das Finanzamt hat die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 auf Grundlage des letztveranlagten Kalenderjahres 2001 festgesetzt. Dabei wurde die maßgebliche Abgabenschuld, da die Vorauszahlung für das zweitfolgende Kalenderjahr wirkt, um 9 % erhöht. Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wurden daher dem Gesetz entsprechend festgesetzt.

Gemäß § 45 Abs. 4 EStG kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Einen Antrag auf Änderung bzw. Anpassung der Vorauszahlungen hat der Steuerpflichtige durch entsprechende Angaben über die voraussichtliche Steuer des laufenden Jahres glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 45 Tz 14).

Die Bw bekämpft die Festsetzung der Vorauszahlungen mit der Begründung, diese würden völlig an der wirtschaftlichen Realität vorbeigehen. Dieses Vorbringen enthält aber weder Angaben über die voraussichtliche Höhe der Körperschaftsteuer des Jahres 2003, noch kann in der Erklärung, die festgesetzten Vorauszahlungen würden an der wirtschaftlichen Realität vorbeigehen, eine Glaubhaftmachung der voraussichtlichen Verhältnisse des Jahres 2003 erblickt werden.

Damit erweist sich aber auch die gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 gerichtete Berufung als unbegründet.

Wien, am 24. Juni 2005