



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.GmbH , 1160 Wien, Liebhartsgasse 39, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2000 und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 2000 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 A.GmbH (in der Folge Berufungswerberin, Bw. genannt) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15. April 1991 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist das Gastgewerbe, im berufungsgegenständlichen Zeitraum betrieb die Bw. ein Espresso. Von 25.10.2000 bis 5.4.2001 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1999 und eine Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis Mai 2000 durchgeführt. Geschäftsführer und zu 50% beteiligter Gesellschafter war in diesem Zeitraum R.L., die restlichen 50% wurden von dessen Ehefrau gehalten. Als Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung wurden laut Tz. 14a des Betriebsprüfungsberichtes folgende Mängel der Buchführung festgestellt:

1. Nicht gedeckte Lebenshaltungskosten

Unter Berücksichtigung sämtlicher der Betriebsprüfung bekannten Zuflüsse (Kassaauszahlungen der Bw. für Geschäftsführerbezüge, Sparbuchabhebungen) und Abflüsse (Einlagen in die Firma über das Verrechnungskonto Gesellschafter, Sparbucheinzahlungen sowie geschätzte Aufwendungen von S 20.000,- pro Monat für den Geschäftsführer und seine Ehefrau) ergäben sich folgende nicht gedeckte Lebenshaltungskosten:

1995	1996	1997	1998	1999
S 156.000,00	S 148.000,00	S 143.000,00	S 260.000,00	S 160.000,00

2. Nicht geklärte Einnahmen

Über das Verrechnungskonto Gesellschafter seien Einlagen in die Gesellschaft in beträchtlicher Höhe getätigt worden. Teilweise seien diese durch Abhebungen von einem anonymen Sparbuch (dieses sei vorgelegt worden) des Geschäftsführers glaubhaft gemacht worden. Die restlichen Beträge, nämlich

1995	1996	1997	1998	1999
S 250.000,00	S 200.000,00	S 200.000,00	S 500.000,00	S 320.000,00

seien laut Aussage des Geschäftsführers von dessen Bruder finanziert worden. Dieser lebe in Polen und sei seit 1992 gemeinsam mit seiner Schwester selbständig tätig. Diese Beträge seien jeweils zu Jahresbeginn bar von Polen nach Österreich gebracht und in die Firma eingezahlt worden. Zum Beweis dieses Sachverhaltes sei ein Schriftstück vorgelegt worden wonach es sich bei o.a. Beträgen um die Rückzahlung eines Darlehens handle. Zum Teilbetrag 1995 in Höhe von S 50.000,00 sowie zum Betrag von S 320.000,00 aus 1999 gebe es keinen diesbezüglichen Nachweis.

3. Lottogewinn

Im Jahr 1995 sei ein Lottogewinn von S 2,968.136,00 vereinnahmt worden. Die Gewinnüberweisung sei auf zwei anonyme Überbringersparbücher durchgeführt, diese aber weggeworfen worden. Durch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens seien Kontoabschriften zu den Sparbüchern eingeholt worden. Der Gesamtgewinn aus beiden Sparbüchern habe S 3.336.024,00 betragen. Dieser sei je zur Hälfte auf die beiden Sparbücher überwiesen worden. Wiederum jeweils genau die Hälfte sei von beiden Sparbüchern an verschiedenen Tagen abgehoben worden. Ungefähr ein Monat nach Eröffnung der Sparbücher seien diese nach Auszahlung der zweiten Hälfte des Gewinnes (an verschiedenen Tagen) wieder geschlossen worden. Die Sparbücher seien daher nur zum Zweck der Gewinnüberweisung eröffnet worden. Laut Stellungnahme des Geschäftsführers seien von diesem Gewinn S 2.100.000,00 dazu verwendet worden, das Darlehen von S 1.000.000,00 an den Bruder zurückzuzahlen und ein Darlehen von S 1.100.000,00 an diesen zu gewähren.

Der Betrag von S 834.056,00 sei auf ein anonymes Sparbuch einbezahlt worden. Ein Auszug sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Der restliche Betrag sei auf ein anonym geführtes Überbringersparbuch einbezahlt, dieses aber weggeworfen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich um eine Spielgemeinschaft, die aus vier Personen bestanden habe. Nur ein Viertel des Geldflusses habe belegt werden können. Es sei daher nur ein Viertel des Gewinnes, nämlich S 834.056,00 anzuerkennen und mit den nicht geklärten Einlagen gegenzuverrechnen.

Insgesamt ergab sich daher hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 folgende Zurechnung:

	1995	1996	1997	1998	1999
getätigte Einlage	250.000	200.000	200.000	500.000	320.000
Verrechnung Lottogewinn	834.056	584.056	384.056	184.056	
verbleibt für das Folgejahr	584.056	384.056	184.056	0	
Zurechnung aus fehlender	0	0	0	315.944	320.000

Einlage					
Zurechnung Lebenshaltungskosten	156.000	148.000	143.000	260.000	160.000
Zurechnung laut BP	156.000	148.000	143.000	575 944	480.000

Für den Umsatzsteuersonderprüfungszeitraum 1.1.2000 bis 31.8.2000 seien nicht geklärte Einnahmen in Höhe von S 270.000.- festgestellt worden. Dieser Betrag ist von der Betriebsprüfung im Verhältnis der erklärten 10%-igen, 14%-igen und 20%-igen Umsätze laut Umsatzsteuervoranmeldungen den bisherigen Umsätzen zugerechnet worden.

Gegen die in der Folge im gemäß § 303 Abs.4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide betreffend 1995 bis 1999, den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1995 bis 2000 und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde mit Schriftsatz vom 19.7.2001 fristgerecht berufen und die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt. Als Begründung wurde sinngemäß folgendes vorgebracht: Der Geschäftsführer R.L. habe einen Lottogewinn von ca. S 3 Mio. lukriert. Dadurch seien die, im Übrigen viel zu hoch gegriffenen, Lebenshaltungskosten gedeckt. Die Vermutung einer Spielgemeinschaft, weil es Abhebungen in vier gleich hohen Teilbeträgen gegeben habe, sei unrichtig. Auch für die Einlage des Jahres 2000 in Höhe von S 270.000,00 sei die Höhe des Gewinnes nicht und weiters nicht berücksichtigt worden, dass die Einlage von dritter Seite zur Verfügung gestellt worden sei.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 brachte die Bw. vor, offensichtlich sei nicht berücksichtigt worden, dass erst seit Juni 2000 der Umsatzsteuersatz von 14% anzuwenden sei.

Zu dieser Berufung gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme ab: R.L. habe auch bereits in den Jahren 1993 und 1994 von seinem Bruder Darlehen in Höhe von jeweils S 500.000.- für Investitionen in das Lokal erhalten. Das Geld sei bar von Polen nach Österreich gebracht worden. Die Einkünfte des Bruders stammten aus einer Firma, die Autohandel und Parkplatzüberwachung betrieb.

Zur Bestätigung des Lottogewinnes seien zunächst ein Ausdruck, welche Zahlen wieviel gewonnen hätten und ein Gewinnanforderungsschein vom 18.10.1995 vorgelegt worden. Der Gewinn aus diesem Spiel sollte auf das Sparbuch Nr. 6020-26-07564 überwiesen werden. Laut Aussage von R.L. in einer Besprechung mit der Betriebsprüfung am 25.10.2000 sei dieses Sparbuch weggeworfen worden. Am 22.11.2000 seien der Betriebsprüfung zwei weitere

Gewinnanforderungsscheine vorgelegt worden, der ursprünglich vorgelegte habe sich auf einen Gewinn von ca. S 10.000.- bezogen. Da der Geschäftsführer ein Spieler sei und schon öfter größere Geldbeträge gewonnen habe, habe er sich zu Beginn der Prüfung nicht genau an die Höhe des diesmal gewonnenen Betrages erinnern können.

Aus dem Lottogewinn seien insgesamt S 3.309.853.- auf zwei Sparbücher überwiesen worden, da das Geld angeblich gemeinsam mit der Ehegattin gewonnen worden sei.

Laut Aussage von R.L. habe er zur Rückzahlung und gleichzeitigen Gewährung eines Darlehens S 2.100.000.- bar nach Polen gebracht. Der gesamte Lottogewinn lt.

Kontoabschriften habe S 3.336.024.- betragen. Davon seien S 834.056.- auf ein Sparbuch überwiesen worden. Dieses sei vorgelegt worden. Weitere S 868.112.- seien auf ein anderes Sparbuch einbezahlt worden, das allerdings nicht mehr existiere. Lt. Aussage der Bw. sei es im Zuge von Übersiedlungen verloren gegangen. Somit verbleibe ein Auszahlungsbetrag von S 1.633.856.-, nach Polen sollen jedoch S 2.100.000.- gebracht worden sein.

Hinsichtlich der Geldleihungen vom Bruder in Höhe von S 50.000.- und S 320.000.- gebe es keinen schriftlichen Nachweis. Hinsichtlich der Rückzahlungen des Bruders in Höhe von insgesamt S 900.000.- gebe es widersprüchliche Aussagen des R.L., nämlich einerseits, dass er nach Polen gereist sei und ihm dort das gesamte Geld vom Bruder auf den Tisch gelegt worden sei und andererseits, dass das Geld auch teilweise vom Bruder bar nach Österreich gebracht worden sei. Die hohen Geldbeträge seien im Safe von R.L. verwahrt worden.

Ein Sparbuchauszug über einen Zeitraum von vier Jahren sei vorgelegt worden. Die Abhebungen vom Sparbuch seien teilweise Wochen bzw. Monate vor der Eintragung ins Kassabuch durchgeführt worden. Die abgehobenen und ins Kassabuch eingetragenen Beträge seien ziffernmäßig nicht zuordenbar.

Hinsichtlich der Einlagen im Jahr 2000 seien in der Buchhaltung der Bw. zwei Kassabestätigungen vorhanden, wonach die Mutter des Geschäftsführers A.L. bestätige, der Bw. aus eigenen Mitteln S 70.000.- zur Verfügung gestellt zu haben. R.L. habe ausgesagt, das Geld stamme von einem Bekannten. Auf die Frage nach diesen unterschiedlichen Aussagen bezüglich der Mittelherkunft sei zunächst (Besprechung am 25.10.2000) keine Erklärung abgegeben worden, bei der Besprechung am 13.3.2001 sei ausgesagt worden, dass der Bekannte das Geld der Mutter geborgt und diese es dann der Firma zur Verfügung gestellt habe. Weiters sei ein Schreiben von A.L. vorgelegt worden auf dem diese bestätigte, R.L. S 150.000.- geborgt zu haben. Der Geldfluss sei nicht nachgewiesen worden.

Hinsichtlich des Lottogewinnes handle es sich nach Ansicht der Betriebsprüfung um eine Spielgemeinschaft, die aus vier Personen bestanden habe, was auch dadurch bekräftigt werde, dass nur ein Viertel des Geldflusses belegt werden konnte. Es sei daher ein Viertel des

Lottogewinnes als Zufluss von der Lottogesellschaft anerkannt worden und mit den nicht geklärten Einlagen gegenverrechnet worden.

Für die Jahre 1995 bis 1999 seien die Lebenshaltungskosten für den Geschäftsführer und dessen Gattin nicht geklärt und daher mit S 20.000.- geschätzt worden.

Die 14%-igen Umsätze seien im Verhältnis des Jahresergebnisses ermittelt worden.

Die Bw. gab folgende ergänzende Stellungnahme ab: Auf Grund des nachweislichen Gewinnes von ca. S 3 Mio. sei eindeutig nachgewiesen worden, woraus die Einlagen und die Lebenshaltungskosten bestritten worden seien. Die Lebenshaltungskosten seien mit S 20.000.- zu hoch gegriffen worden.

Ergänzend zum Sachverhalt sind noch folgende entscheidungsrelevante Feststellungen der Betriebsprüfung anzuführen:

- Die von A.L. ausgestellte Bestätigung, ihrem Sohn S 150.000.- geborgt zu haben, weist kein Datum auf.
- Jenes Sparbuch, auf das S 868.112.- überwiesen wurden, musste von der Betriebsprüfung mehrfach urgierter werden. Hieß es zunächst noch, das Sparbuch sei weggeworfen worden (vgl. Besprechung mit der Bw. am 25.10.2000), so wurde später vorgebracht, das Sparbuch sei im Zuge von Übersiedlungen verloren gegangen.
- Auch der von der Betriebsprüfung abverlangte Darlehensvertrag mit dem Bruder des Geschäftsführers, abgeschlossen am 1.8.1995, wurde erst nach mehrmaliger Urgenz mit der Begründung vorgelegt, dass er in Polen übersetzt werden musste.
- Der Lottogewinn wurde auf zwei PSK-Sparbücher überwiesen, die beide am 19.6.1995 eröffnet wurden. Auf das Sparbuch Nr. 205.107.643 wurden am 18.7.1995 S 1,654.926,- überwiesen und am 24.7.1995 S 834.056,- rückgezahlt und zwar auf das vorgelegte Sparbuch des R.L. Das Sparbuch wurde am 25.7.1995 geschlossen, als Auszahlungsbetrag verblieben S 834.056,2.
- Auf das Sparbuch Nr. 205.107.650 wurden ebenfalls am 18.7.1995 S 1,654.926,50,- überwiesen. Von diesem Sparbuch erfolgte am 20.7.1995 eine Rückzahlung ebenfalls in Höhe vom S 834.056. Das Sparbuch, auf das dieser Betrag überwiesen worden sein soll, konnte nicht vorgelegt werden. Dieses Sparbuch wurde am 21.7.1995 geschlossen, als Auszahlungsbetrag verblieben S 700.000,20,-.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatz-und Körperschaftsteuer 1995 bis 1999

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH vom 27.4.1994, ZI 92/13/0011). Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH vom 18.12.1997, ZI 96/16/0143). Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. VwGH vom 28.2.1995, ZI 94/14/0157). Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, hat der Verwaltungsgerichtshof z.B. in seinem Erkenntnis vom 15.5.1997, ZI. 95/16/0144 ausgesprochen.

Schon allein der Umstand, dass ein Vermögenszuwachs durch die Partei nicht aufgeklärt werden kann, kann zu einer Schätzung führen (vgl. VwGH vom 31.3.1998, ZI 96/13/0002). Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebenaufwandes ungeklärt ist (VwGH vom 23.2.1994, ZI. 90/13/0075). Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.1995, ZI. 95/13/0132, rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte (vgl. VwGH vom 23.2.1994, ZI. 90//13/0075).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand oder Umfang einer Abgabenpflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, sodass die Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen erhält (vwGH vom 20.9.1989, ZI 88/13/0072). Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes ihre Grenze (VwGH vom 25.10.1995, Zlen. 94/15/0131, 94/15/0181). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine

Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Gibt ein Abgabepflichtiger zur Schätzung Anlass, so hat er das Risiko, unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen (VwGH vom 16.2.2000, ZI 95/15/0050). Gerade jedoch diesen in § 119 BAO normierten Verpflichtungen wurde im gegenständlichen Fall, wie noch mehrfach auszuführen sein wird, nur unzureichend entsprochen. Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer im Jahr 1995 einen Lottogewinn in Höhe von S 3, 336.024.- lukriert hat. Die Bw. legte jedoch als Nachweis zunächst einen Gewinnanforderungsschein vor, der sich auf einen anderen Gewinn bezog und zudem viel später, nämlich erst im Oktober 1995, ausgefüllt wurde. Der hier interessierende Gewinn wurde jedoch bereits im Juni 1995 erzielt, die Sparbücher auch zu diesem Zeitpunkt eröffnet und das Geld schließlich im Juli überwiesen. Auch soll der Darlehensvertrag mit dem Bruder des Geschäftsführers, dessen behauptete Rückzahlungen zu den strittigen Einlagen in das Betriebsvermögen der Bw. führten, bereits am 1.8.1995 abgeschlossen worden sein. Da auf Grund des weiteren Vorbringens der Bw. im Berufungsverfahren vorausgesetzt werden muss, dass der Bw. all diese Daten bekannt waren, kann das Vorbringen der Bw., der Geschäftsführer sei ein Spieler und habe schon mehrfach höhere Geldbeträge gewonnen, die Vorlage des zutreffenden Gewinnanforderungsscheines erst einen Monat später nicht erklären.

Ist zwar der Lottogewinn an sich auf Grund der Überweisung des Gewinnes auf die im Sachverhalt angeführten PSK-Sparbücher nicht strittig, so konnte die Bw. lediglich den Zufluss von S 834.056.- an ihren Geschäftsführer durch Vorlage des auf R.L. lautenden Sparbuches Nr. 6071-40-01983 bei der CA-BV nachweisen. Von diesem Sparbuch wurden zwar immer wieder Abhebungen getätigt, dies aber im Übrigen teilweise Wochen bzw. Monate vor der Eintragung ins Kassabuch. Auch waren die eingetragenen und abgehobenen Beträge ziffernmäßig nicht zuordenbar (vgl. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 6.3.2002).

Das zweite Sparbuch, auf das laut eingeholter Kontoabschriften S 868.112.- überwiesen wurden, konnte trotz mehrfacher Urgenz nicht vorgelegt werden. Hieß es zunächst noch, das Sparbuch sei nicht auffindbar, so wurde der Betriebsprüfung schließlich gegen Ende des Verfahrens mitgeteilt, das Sparbuch sei im Zuge von Übersiedlungen verloren gegangen. Da somit die Bw. ihrer Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen ist, war im Zuge der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der genannte Betrag der Bw. nicht zugeflossen ist.

Weiters konnte der Verbleib der Auszahlungsbeträge bzw. von S 1,633.856.-, resultierend aus dem Gesamtlottogewinn in Höhe von S 3,336.024.- abzüglich S 834.056.- auf dem vorgelegten Sparbuch und S 868.112.- auf dem nicht vorgelegten Sparbuch, nicht aufgeklärt werden: die Bw. bringt vor, der Geschäftsführer habe S 2,100.000.- bar nach Polen gebracht, um einerseits das ihm von seinem Bruder in den Jahren 1993 und 1994 in Höhe von S 1,000.000.- gewährte Darlehen zurückzuzahlen und andererseits ein Darlehen in Höhe von S 1,100.000.- zu gewähren. Aus diesen Rückzahlungen resultierten die Einlagen der Jahre 1995

bis 1999. Dieser Argumentation konnte sich jedoch der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht anschließen:

- Folgt man dem Vorbringen der Bw., wonach dem Geschäftsführer der gesamte Lottogewinn in Höhe von S 3.336.024.- zugeflossen sei, so verbliebe nach Abzug der auf die Sparbücher überwiesenen Beträge von S 834.056.- und S 868.112.- ein Betrag von S 1.633.856.-. Der Geschäftsführer soll aber S 2.100.000.- nach Polen gebracht haben.
- Ein Darlehensvertrag konnte zunächst nicht vorgelegt werden. Nach mehreren Urgenzen während des Betriebsprüfungszeitraumes Oktober 2000 bis März 2001 wurde schließlich eine mit 2.2.2001 datierte beglaubigte Übersetzung eines Darlehensvertrages zwischen dem Geschäftsführer als Darlehensgeber und seinem Bruder und seiner Schwester als Darlehensnehmer vorgelegt. Dieser Darlehensvertrag entspricht nur teilweise den nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die Vereinbarung muss nach aussen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein). Nicht fremdüblich ist vor allem, dass zwar Zinsen vereinbart, aber nicht bezahlt worden sind. Nicht fremdüblich ist weiters, dass der Bruder in Polen lebt und arbeitet, die Höhe des Darlehens und die Rückzahlung jedoch in österreichischen Schillingen vereinbart worden sind. Sollten die in das Betriebsvermögen der Bw. eingelegten Beträge den Rückzahlungsraten entsprechen, wie von der Bw. behauptet, so wäre die Rückzahlung in österreichischen Schillingen erfolgt, wobei "das Geld" von Polen geholt bzw nach Österreich gebracht worden sein soll. Nicht erklärlich ist weiters, dass eine Übersetzung in Polen durchgeführt werden musste und somit die Betriebsprüfung nahezu fünf Monate kein Grundlage für die Überprüfung des Vorbringens der Bw. hatte. Die Bw. hat dadurch ihre bei Auslandssachverhalten gebotene erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt. Sollte R.L. als Darlehensnehmer zu Beginn der Betriebsprüfung über kein Exemplar des Darlehensvertrages verfügt haben, so wäre dies umso mehr fremdunüblich.
- Weiters ergaben sich Widersprüche in der Argumentation der Bw., auf welche Weise die Rückzahlung des Darlehens erfolgt sein soll. Während der Geschäftsführer zunächst noch vorbrachte, er habe das Geld in Polen geholt, hieß es in der Besprechung vom 13.3.2001, das Geld sei teilweise auch vom Bruder nach Österreich gebracht worden (vgl. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 6.3.2002).

- Die Mittelherkunft für den Einlagenteilbetrag 1995 in Höhe von S 50.000.- sowie für die Einlage in Höhe von S 320.000.- im Jahr 1999 konnte nicht nachgewiesen werden. Zwar soll es sich auch bei diesen Beträgen um Darlehen des Bruders des Geschäftsführers handeln, doch wurden für diese keine schriftlichen, den nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebotenen Formenfordernissen für Verträge für nahe Angehörige entsprechende, Vereinbarungen vorgelegt und keine Zahlungsflüsse nachgewiesen.

Unter Berücksichtigung sämtlicher der Betriebsprüfung bekannten Zuflüsse (Kassauszahlungen der Bw. für Geschäftsführerbezug, Sparbuchabhebungen) und Abflüsse (Einlagen in die Firma über das Gesellschafterverrechnungskonto, Sparbucheinzahlungen sowie geschätzten Aufwendungen für die Lebenshaltung in Höhe von S 20.000.-) wurden folgende nicht gedeckte Lebenshaltungskosten ermittelt:

1995	1996	1997	1998	1999
S 156.000.-	S 148.000.-	S 143.000.-	S 260.000.-	S 160.000.-

In der Berufung wurde, ohne nähere Begründung, eingewendet, dass die Lebenshaltungskosten mit S 20.000.- zu hoch geschätzt worden seien. Dazu ist folgendes auszuführen:

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde vom steuerlichen Vetreter der Bw. folgende Aufstellung über die Lebenshaltungskosten vorgelegt:

Ausgaben	Betrag in ATS
Wohnungsmiete/Betriebskosten	5.600
Energiekosten	1000
Versicherungen 1 (Wohnung)	200
Versicherungen " (LV/KV/UV)	1200
Lebenshaltungskosten, wie z. B. Reinigung, Kleidung, Essen/Trinken, Unterhaltung, Sonstiges	500

Die Bw. ermittelte somit Aufwendungen für den Geschäftsführer in Höhe von S 13.000.-, hat dabei allerdings nicht berücksichtigt, dass der Geschäftsführer im gemeinsamen Haushalt mit seiner, nicht erwerbstätigen, Ehegattin lebte. Da es erfahrungsgemäß nicht

mehr möglich sein wird, den tatsächlich getätigten Aufwand für Kleidung, Ernährung u.s.w. festzustellen (auch die Bw. gab nur einen Pauschalbetrag von S 5000.- an), wurden vom Unabhängigen Finanzsenat die von der "Statistik Austria" aufgrund der Konsumerhebung der Jahre 1993/1994 ermittelten durchschnittlichen Verbrauchsausgaben eines Haushaltes mit einem (erwerbstätigen) Erwachsenen ohne Kinder und zwei (erwerbstätigen) Erwachsenen ohne Kinder als Vergleichswert herangezogen (vgl. Statistische Nachrichten 8/1997, S. 627 ff.). Demnach betragen die durchschnittlichen Ausgaben inklusive Wohnen und Energie pro Haushalt S 18.400 bzw. S 29.800.-. Selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Ehegattin des Geschäftsführers nicht erwerbstätig war, und sich daher die Lebenshaltungskosten etwa im Mittel befinden (S 24.100.-), kann daher keine Rede davon sein, dass Lebenshaltungskosten von S 20.000.- zu hoch gegriffen wären. Dies vor allem auch dann, wenn man, dem Vorbringen der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren folgend, berücksichtigt, dass der Geschäftsführer Spieler gewesen ist. Da ein über Jahre andauerndes Spielglück unglaublich ist, ist daher davon auszugehen, dass in den Lebenshaltungskosten auch Aufwendungen für das Glücksspiel enthalten sind. Unter diesem Gesichtspunkt ändert auch das Vorbringen der Bw., die Wohnungskosten (S 5.600.-) seien von der Mutter getragen worden (es verblieben Lebenshaltungskosten von S 18.500.-), nichts an der rechtmäßigen Schätzung der Lebenshaltungskosten in Höhe von S 20.000.-.

2. Umsatzsteuer 2000

Im Umsatzsteuersonderprüfungszeitraum 1.1.2000 bis 31.8.2000 wurden nicht geklärte Einlagen in Höhe von insgesamt S 270.000.- festgestellt. Diese resultierten aus Einlagen in Höhe von S 140.000 und S 130.000.-.

1. Einlage S 140.000.-

In der Buchhaltung der Bw. wurde von der Betriebsprüfung eine Bestätigung der Mutter A.L. vorgefunden, wonach diese der Bw. den Betrag von S 70.000.- aus eigenen Mitteln zur Verfügung gestellt habe. R.L. hingegen gab an, dass ein Bekannter das Geld zur Verfügung gestellt hätte. Bei einer Besprechung am 13.3.2001 wurde schließlich vorgebracht, dass der Bekannte das Geld der Mutter zur Verfügung gestellt habe, und diese es in die Firma eingezahlt habe.

Hinsichtlich der widersprüchlichen Argumentation bezüglich der Mittelherkunft ist davon auszugehen, dass es sich bei der Bestätigung der Mutter um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt und somit ihre Einlage in das Betriebsvermögen der Bw. nicht als erwiesen anzunehmen ist.

2. Einlage S 130.000.-

Weiters wurde eine Bestätigung der Mutter des Geschäftsführers vorgelegt, wonach diese ihrem Sohn S 150.000.- geborgt haben soll. Dieses handschriftliche, ohne Datum versehene und nicht den fremdüblichen Kriterien eines Darlehensvertrages entsprechende Schriftstück ist jedoch, auch im Hinblick auf die bereits bisher widersprüchlichen Aussagen zur Mittelherkunft der Einlagenbeträge, als Gefälligkeitsbestätigung zu werten und nicht geeignet den Vermögenszuwachs aufzuklären (vgl. VwGH vom 29.1.2004, Zl. 2001/15/0022).

Hinsichtlich der von der Bw. bekämpften Hinzurechnung und Versteuerung von Umsätzen mit dem Steuersatz von 14 % ist folgendes auszuführen: Laut den von der Bw. eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen wurden für Juni 2000 S 3746,49, für Juli 2000 S 5.001,75 und für August 2000 S 7.995,61 mit 14 % Umsatzsteuer zu versteuernde Umsätze erklärt. Im Verhältnis zu den erklärten Gesamtumsätzen in Höhe von S 438.330,36 ergibt diese einen Anteil der mit 14% zu versteuernden Umsätze von rund 4 %. Wie in Tz. 16a des Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt, wurde dieser Prozentsatz auf die Bruttozuschätzung in Höhe von S 270.000.- angewendet. Die Aufteilung der sich auf Grund der Hinzuschätzung ergebenden Umsätze erfolgte also zu jenem Prozentsatz, der sich aufgrund der von der Bw. erklärten Umsätze ergab und ist daher nicht zu beanstanden.

3. Kapitalertragsteuer 1995 bis 2000

Gemäß § 8 Abs. KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH vom 20.9.1983, Zl. 82/14/0273).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt (vgl. VwGH vom 23.2.1004, Zl. 90/13/0075). Gleches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. Mit der Frage, ob ein solcher unaufgeklärter Vermögenszuwachs vorliegt, hat sich der unabhängige Finanzsenat bereits in der rechtlichen Würdigung der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 und gegen den

Umsatzsteuerbescheid 2000 auseinandergesetzt. Die Zurechnungen, wie im Sachverhalt dargestellt, erfolgten daher zu Recht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind aber Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (Vgl. VwGH vom 27.4.1994, 92/13/0011). Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht.

Wien, am 9. November 2004