



GZ. RV/1306-W/02,
miterledigt RV/1307-W/02,
RV/1483-W/06, RV/1484-W/06,
RV/1485-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Peter Falle und Günter Benischek über die Berufung der A Handelsgesellschaft m.b.H., Wien, vertreten durch Dynama Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, nunmehr HÜBNER & HÜBNER GMBH & CO KEG, Schönbrunnerstraße 222-228, 1120 Wien, vom 9. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften (nunmehr zuständig Finanzamt Wien 1/23), vertreten durch Amtsdirektorin Eva-Maria Biro, vom 6. August 1999 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 und Gewerbesteuer 1993 sowie Sachbescheide Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1993 bis 1996, Gewerbesteuer 1993 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 bis 1996 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 und Gewerbesteuer 1993 sowie die Sachbescheide Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1993, 1995 und 1996 sowie Gewerbesteuer 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die A Handelsgesellschaft m.b.H. (im folgenden Bw.) betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren 1993 bis 1996 den Handel mit Waren aller Art an folgenden vier Standorten:

Filiale 1	1.1.1993 bis 31.12.1996
Filiale 2	1.1.1993 bis 31.1.1995
Filiale 3	1.1.1993 bis 31.7.1995
Filiale 4	1.9.1996 bis 31.12.1996

Geschäftsführer der Bw. war B.

Die Geschäftsanteile (Beträge in ATS) wurden gehalten von:

	bis 13.7.1996	13.7. bis 14.9.1996	ab 14.9.1996
B	125.000,-	500.000,-	500.000,-
C	375.000,-		
D			62.500,-
E			187.500,-
Stammkapital insgesamt	500.000,-	500.000,-	750.000,-

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 1993 bis 1996 wurden vom Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen:

1. Lösungsaufzeichnungen

Aus den vorgelegten Lösungsaufzeichnungen der Bw. sei ersichtlich, dass die Lösungen sämtlicher Filialen jeweils in einer Tageslösungssumme für alle Filialen, getrennt nach 10- und 20-prozentigen Umsätzen, zusammengefasst wurden.

Der Geschäftsführer habe dazu angegeben, es seien pro Filiale Grundaufzeichnungen in Gestalt so genannter Lösungsaufzeichnungen geführt worden.

Die jeweiligen Tageslösungen der einzelnen Filialen seien dann von den Firmenangestellten dem Geschäftsführer telefonisch mitgeteilt worden. Dieser habe diese dann in weiterer Folge addiert und in einer Summe in die, der Betriebsprüfung vorgelegten Tageslösungslisten aufgenommen. Die Originale dieser Lösungsaufzeichnungen (Grundaufzeichnungen) konnten der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden, weil sie vernichtet worden seien.

2. Mehrfachlösungen

Bei Überprüfung der vorgelegten Tageslösungen wurde festgestellt dass sich gehäuft Tageslösungen wiederholen:

		2-fach	3-fach	4-fach	5-fach	6-fach	7-fach	Filialen
1993	Erlöse 10%	26	16	1				3
	Erlöse 20%	20	1	1				
1994	Erlöse 10%	31	13	6	1	1	1	3
	Erlöse 20%	22	3			1		
1995	Erlöse 10%	54	5	8	3	1		1-3
	Erlöse 20%	23	1					
1996	Erlöse 10%	33	13	6	1	1	1	1-3
	Erlöse 20%	18	3			1		

Daraus zog die Betriebsprüfung den Schluss, dass die vorgelegten Tageslösungsaufzeichnungen manipuliert wurden.

3. Paragons

Laut Auskunft des Geschäftsführers wurden in sämtlichen Filialen Paragons nur auf Wunsch der Kunden ausgestellt. Der Betriebsprüfung wurde nur eine kleine Anzahl von Paragons vorgelegt. Es gab weniger Paragonblöcke als Filialen. Für den Zeitraum 1.1. bis 29.11.1993 sowie 1.9.1994 bis 28.8.1996 wurden überhaupt keine Paragons vorgelegt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass für diese Zeiträume keine Paragons ausgestellt wurden, obwohl in den organisatorischen und wirtschaftlichen Abläufen der geprüften Gesellschaft keine Veränderungen eingetreten seien. Außerdem seien in diesen Zeiträumen Waren mit höheren Verkaufswerten angeboten worden. Bei dem Erwerb solcher Waren sei davon auszugehen, dass der Käufer eine Rechnung bzw. Paragon verlangt, um einen möglichen Garantieanspruch geltend machen zu können.

4. Inventuren

Es wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen die Warenbestände zu den einzelnen Inventurstichtagen, gegliedert nach Filialen, ersichtlich waren. Die Inventuren der einzelnen Filialen wurden offensichtlich gesammelt, die Bestände der einzelnen Inventurpositionen addiert, eine neue Inventur geschrieben, und in einer Summe als Gesamtinventur in die Buchhaltung aufgenommen.

Laut Auskunft des Geschäftsführers seien die Inventuren für sämtliche Filialen von ihm persönlich erstellt worden. Es sei für jede Filiale eine handschriftliche Inventur erstellt und aufgrund der Inventuren aller Filialen die Gesamtinventur errechnet worden. Die Inventuren der einzelnen Filialen (Grundaufzeichnungen für die Inventurerstellung) seien jedoch nicht aufbewahrt worden.

5. Nicht verbuchte Wareneinkäufe

Lieferantenabfragen hätten ergeben, dass drei Eingangsrechnungen über 520,-, 1.800,- und 1430,- ATS nicht im vorgelegten Rechenwerk erfasst wurden bzw. dass die Summe der erklärteten Wareneinkäufe laut Lieferantenabfrage von den in der geprüften Gesellschaft verbuchten Werten abweiche. Die Abweichungen betreffen Wareneinkäufe von den Firmen F und G (siehe dazu Beilage 2a und 2 b des Betriebsprüfungsberichtes).

Aufgrund der dargestellten Mängel der Buchführung, insbesonders aber wegen der Vernichtung der Grundaufzeichnungen vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass eine Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO vorzunehmen sei. Dazu wurde angemerkt, dass bereits im Zuge einer im Juli 1989 durchgeföhrten UVA-Prüfung das Fehlen von Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung gegenüber dem Geschäftsführer B bemängelt worden sei.

Als Grundlage für die Schätzung dienten der Betriebsprüfung Unterlagen, die im Zuge einer Hausdurchsuchung im Zusammenhang mit einem Strafverfahren am 29. November 1994 in den Räumlichkeiten der Bw. beschlagnahmt worden waren.

Es handelt sich dabei um zwei in der Filiale 1 gefundene karierte Notizblöcke mit der Aufschrift „Ay“ bzw. A91/92/93 in denen Einnahmen/Ausgaben betreffend den Zeitraum 7/93 bis 11/94, bzw. Ausgaben betreffend den Zeitraum 10/91 bis 10/94 aufgezeichnet sind. Weiters wurde in der Filiale 2 ein roter Terminkalender mit Aufzeichnungen über den Zeitraum 1-11/94 gefunden.

Unter den Ausgaben wurde u.a. Miete, Telefon, Versicherung, Strom und Gas vermerkt, wobei diese Aufwendungen mit den in der Buchhaltung diesbezüglich erfassten Aufwendungen betragsmäßig übereinstimmen. Weiters sind in diesen Unterlagen offensichtlich die gerundeten Tageslosungen der Filialen aufgezeichnet. Diese Tageslosungen wurden in der

Regel wieder zu Wochenlosungen zusammengefasst. Die Aufzeichnungen enden mit dem Tag der Hausdurchsuchung.

Der Geschäftsführer B gab bei seiner niederschriftlichen Einvernahme als Beschuldigter am 19.2.1997 an, dass ihm der Notizblock mit der Aufschrift „Ay“ unbekannt sei und er nicht wisse, wer die Aufzeichnungen auf diesen Unterlagen gemacht habe. Den Notizblock „A91/92/93“ kenne er. Darin seien nur Ausgaben für die Einkäufe der Bw. eingetragen worden und zwar teilweise von ihm selbst, teilweise auch von Angestellten.

Ablichtungen dieser Unterlagen wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. am 24. August 1998 übergeben.

Die Betriebsprüfung legte nun im Rahmen ihrer Schätzung die in den beschlagnahmten Unterlagen angeführten Tageslosungen der Filialen 1 und 2 für den Zeitraum 3.1. bis 26.11.1994 auf den gesamten Öffnungszeitraum der Filialen um. Die Erlöse der übrigen Filialen 3 bzw. 4 wurden mangels vorgefundener „Schwarzauflieferungen“ mit den erklärten Werten angesetzt. Da mangels Vorlage entsprechender Aufzeichnungen die Erlöse der einzelnen Filialen nicht ermittelt werden konnten, wurde von den erklärten Gesamterlösen ein durchschnittlicher Erlös/Filiale ermittelt (Nettowarenerlöse lt. GuV/Anzahl der Filialen) Die Aufteilung der Zuschätzungs beträge auf die Steuersätze erfolgte in Anlehnung an das erklärte Verhältnis. Der zusätzliche Wareneinsatz wurde anhand der erklärten Rohaufschläge ermittelt (Umsatzzuschätzung/RAK).

Schätzungsgrundlagen aufgrund vorgefundener Aufzeichnungen (Beträge in ATS)

	Zeitraum	Tage	Erlöse	Jahresbetrag
EO 5/3 Notizblock "Ay" betreffend Filiale 1	3.1.1994 bis 26.11.1994	327	2.909.000,00	3.247.048,93
EO 6/2 roter Terminkalender betreffend Filiale 2 Erlöse lt. Berufungswerberin	3.1.1994 bis 28.11.1994	329	4.545.200,00	5.042.547,11
	1993	1994	1995	1996
20% netto	2.779.570,01	3.280.638,34	1.878.291,66	1.760.019,18
10% netto	893.204,54	965.172,72	445.145,46	599.055,46
Gesamt(netto)	3.672.774,55	4.245.811,06	2.323.437,12	2.359.074,64
Gesamt(brutto)	4.318.009,01	4.998.456,00	2.743.610,00	2.770.984,02

Filialen	Monate				
1.1.-31.12.	12	3	3	1	1
1.1.-31.1.	1			1	
1.1.-30.6.	6			1	
1.9.-31.12.	4				1
Monate	36	36	19	16	
Durchschnittlicher Erlös pro Filiale (brutto)	119.944,69	138.846,00	144.400,53	173.186,50	
Anteil 20% Erlöse	75,68	77,27	80,84	74,61	
Anteil 10% Erlöse	24,32	22,73	19,16	25,39	
Schätzung 1993					
Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93			
Filiale 2	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	5.042.547,11			
Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*12)	1.439.336,34			
Jahreserlös sämtlicher Filialen		9.728.932,38			
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		4.318.009,01			
Differenz (brutto) gerundet		5.410.900,00			
RAK lt. GuV	1,50				
zusätzlicher Aufwand		3.607.300,00			
Schätzung 1994					
Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93			
Filiale 2	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	5.042.547,11			
Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*12)	1.666.152,00			
Jahreserlös sämtlicher Filialen		9.955.748,04			
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-4.998.456,00			
Differenz (brutto) gerundet		4.957.300,00			
RAK lt. GuV	1,44				
zusätzlicher Aufwand		3.442.600,00			
Schätzung 1995					
Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93			
Filiale 2	1 Monat (1/12 von 5.42.547,11)	420.212,26			
Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*6)	866.403,16			
Jahreserlös sämtlicher Filialen		4.533.664,35			
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-2.743.610,00			
Differenz (brutto) gerundet		1.790.100,00			
RAK lt. GuV	1,38				
zusätzlicher Aufwand		1.297.200,00			
Schätzung 1996					
Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93			
Filiale 4	(Durchschnittserlös pro Monat*4)	692.746,01			
Jahreserlös sämtlicher Filialen		3.939.794,94			
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-2.770.984,02			
Differenz (brutto) gerundet		1.168.800,00			
RAK lt. GuV	1,81				
zusätzlicher Aufwand		645.700,00			

Im Hinblick darauf, dass mit Verschmelzungsvertrag vom 9. September 1996 die S Handels GmbH (bei dieser wurden ähnliche Feststellungen getroffen) auf die Bw. als aufnehmende Gesellschaft rückwirkend zum 1.1.1996 verschmolzen worden war, wurden bilanzmäßige Änderungen und außerbilanzmäßige Hinzurechnungen für den Zeitraum 1 bis 9/1996 der aufgenommenen Gesellschaft, bei der Bw. erfasst (siehe Tz 24 ff des Betriebsprüfungsberichtes).

Die Umsatzzuschätzungen wurden abzüglich des zusätzlich geschätzten Wareneinsatzes als verdeckte Ausschüttungen behandelt:

	1993	1994	1995	1996	1-8/1996*
Umsatzzuschätzung (netto)	4.608.80000	4.216.400,00	1.517.700,00	996.500,00	1.276.000,00
Umsatzsteuer	802.130,00	740.860,00	272.360,00	172.320,00	214.670,00
Kapitalertragsteuer 25%	601.210,00	0,00	0,00	73.773,00	35.498,00
Kapitalertragsteuer 22%		427.240,00	139.012,00	87.187,00	90.109,00
-zusätzlicher Wareneinsatz	3.607.300,00	3.442.600,00	1.297.200,00	645.700,00	1.064.700,00
verdeckte Ausschüttung	2.404.840,00	1.942.000,00	631.872,00	684.080,00	551.577,00

*S

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 bzw. Gewerbesteuer 1993 neue Sachbescheide hinsichtlich dieser Abgabenarten und Jahre und zog die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttungen heran.

Zusammenfassende Darstellung der Nachforderungen in ATS:

	1993	1994	1995	1996	Summe
Umsatzsteuer	802.130,00	740.860,00	272.360,00	172.320,00	
Körperschaftsteuer	202.500,00	290.830,00	47.656,00	63.358,00	
Gewerbesteuer	94.972				
Kapitalertragsteuer	601.210,00	427.240,00	139.012,00	160.960,00	
	1.702.805,00	1.458.930,00	459.028,00	396.638,00	4.017.401,00

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte die angefochtenen Bescheide mangels nachvollziehbarer Begründung als unüberprüfbar aufzuheben bzw. in eventu die Abgaben im bisher erklärten Umfang vorzuschreiben. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Begründung der Berufung legte der damalige Vertreter der Bw. in umfangreichen Ausführungen zunächst dar, wie ein Prüfungsbericht nach der Dienstanweisung für Betriebsprüfung aufgebaut sein müsste, setzte fort mit grundsätzlichen Darlegungen zur Begründungspflicht gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO, zum Inhalt und Ausmaß der Begründung sowie zur Begründungspflicht von Ermessensentscheidungen und kam zu dem Schluss, dass die Wiederaufnahme von Verfahren in diesem Licht gesetzwidrig sei.

Zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wurde abschließend folgendes ausgeführt:

- Tageslösungen

Die „Unteraufzeichnungen“ (von den Filialen) seien in Unkenntnis vernichtet worden, nicht mit Absicht.

- Inventuren

Die „Unterinventuren (von den Filialen) seien in Unkenntnis nicht aufbewahrt worden, nicht mit Absicht. Wenn zeitnah angeschaffte Ware nicht in der Inventur enthalten gewesen sei, sei sie zeitnah verkauft worden. Außerdem könne Ware vorher geliefert worden sein.

- Mehrfachlösungen

Es handle sich um gleichartige Waren und gleichartige Packungsgrößen während des Jahres, mit gleichartigen Preisen während eines Jahres, die Verkaufszyklen seien in etwa gleich, daraus könnten durchaus Doppel-, Dreifach, Vierfach Lösungen etc. resultieren. Der Parteienvertreter gehe von der Richtigkeit der Aufzeichnungen aus, eine wissenschaftliche Expertise auf den Grundlagen der statistischen Wahrscheinlichkeit könne hier endgültig Aufschluss geben.

- Paragons

Das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein von Paragons, auch blockweise, ergebe sich ausschließlich aus den Wünschen der Kunden. Die wenigen, vorhandenen Paragons seien ausschließlich durch das spezielle Klientel, das in den wenigsten Fällen Paragons verlange, zu erklären.

- Nicht verbuchte Wareneinkäufe

Die genannten Lieferantenrechnungen seien deshalb nicht in der Buchhaltung, weil sie nicht schuldhaft, unabsichtlich verloren wurden. Im Übrigen sei bei den Negativdifferenzen bezüglich von Lieferantenabfragen davon auszugehen, dass deren Rechenwerk nicht in Ordnung sei und nicht das der Bw.

- Beschlagnahmte Unterlagen

Es werde vollinhaltlich auf die Niederschrift mit dem Geschäftsführer am 19.2.1997 verwiesen. Dem Geschäftsführer seien diese Aufzeichnungen mehrheitlich nicht bekannt, wer sie gemacht habe, wisse er mehrheitlich nicht, außerdem seien die seitens der Behörde als „Umsätze“ ausgewerteten Ziffern mehrheitlich 2- und 1-stellig (also 14,0 oder 8,7) und stellten keine Umsätze dar. Was dies wirklich bedeute, wisse der Geschäftsführer nicht, da er es nicht geschrieben habe.

Die beschlagnahmten Unterlagen seien daher für eine Schätzung völlig unbrauchbar,

ließen keine Schlüsse auf die Folgejahre zu. Auch sei die Höhe der Schätzung völlig unrealistisch.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung der Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Berufungsergänzung vom 27. Juni 2006 führte der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bw. zur Höhe der Schätzung noch folgendes aus:

„Die in den beschlagnahmten Unterlagen angeführten Tageslosungen der Filialen 1 und 2 für den Zeitraum 3.1. bis 26.11.1994 wurden auf den gesamten Öffnungszeitraum der Filialen umgelegt. Die Erlöse der übrigen Filialen 3 bzw. 4 wurden mangels vorgefundener „Schwarzauzeichnungen“ mit den erklärten Werten angesetzt. Da mangels entsprechender Aufzeichnungen die Erlöse der einzelnen Filialen nicht ermittelt werden konnten, wurde von den erklärten Gesamterlösen ein durchschnittlicher Erlös /Filiale ermittelt. (Nettowarenerlös lt. GuV/Anzahl der Filialen)“.

Die oben erläuterte Schätzungsgrundlage sollte somit nach Ansicht der Betriebsprüfung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Jahres 1994 widerspiegeln. Die gefundenen Aufzeichnungen des Zeitraumes 3.1. bis 26.11. 1994 seien linear auf das gesamte Jahr hochgerechnet worden. Für die Filiale 3 sei mangels gefundener Aufzeichnungen ein durchschnittlicher Erlös laut GuV angesetzt worden.

In den Jahren 1993 sowie 1995 bis 1996 seien jedoch die Schätzungsgrundlagen des Jahres 1994 für die 1 und die 2 unverändert geblieben.

Dabei hätten nach Ansicht der Bw. die naturgemäß aufgetretenen Umsatzschwankungen, wie nachfolgend dargestellt, keinerlei Berücksichtigung gefunden.

	1993	1994	1995	1996
Erlöse GuV (brutto)	4.318.009,01	4.998.456,00	2.743.610,00	2.770.984,02
Umsatzschwankung	86%	100%	55%	55%
angesetzt lt. Kalkulation Bw.	86%	100%	70%	70%

Im Betriebsprüfungsbericht werde erläutert, dass „mehrfach auftretende Losungen einen wichtigen Hinweis auf Manipulation der Grundaufzeichnungen und auf eine freie Erfindung der Losungen geben.“

Trotzdem schätzt die Betriebsprüfung die Losungen in vier aufeinander folgenden Jahren in den Filialen 1 und 2 auf exakt dieselben Höhen. Dies entspreche nicht der Lebenserfahrung und den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Unberücksichtigt seien außerdem die Filialschließungen Ende Januar 1995 (2) sowie Ende Juni 1995 (3) bzw. Neueröffnungen Anfang September 1996 (4) geblieben.

Es entspreche der Lebenserfahrung, dass Filialen mit einem gesunden und positiven Ergebnis nicht ohne weiters geschlossen werden. Die Schließung deute auf einen massiven Geschäftsrückgang hin.

Im Falle der Neueröffnung von Filialen bzw. deren Neuübernahme seien hohe Umsätze in der Anfangsphase nicht zu erwarten, da ein Kundenstock neu aufgebaut werden müsse.

Ein Abschlag auf die Umsatzzahlen der geschlossenen bzw. neu übernommenen Filialen in Höhe von 50% (*Anm. des Monatsumsatzes der Filiale*) könne daher als realistischere Schätzung angenommen werden.

Es seien nach Ansicht der Bw. nicht alle Umstände berücksichtigt worden, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, sei somit nicht vollständig erreicht worden.

Als Beilage wurde von der Bw. eine Gegenschätzung unter Berücksichtigung der oben dargelegten Überlegungen vorgelegt. Daraus ergeben sich für die berufungsgegenständlichen Jahre folgende Nachforderungen (Beträge in ATS):

	It. Bw.	It. BP
1993	1.315.332,74	1.702.805,00
1994	1.431.175,28	1.458.930,00
1995	127.838,60	459.028,00
1996	41.839,23	396.638,00
Summe	2.916.185,85	4.017.401,00

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 28. Juni 2006 wurde die am Vortag eingeführte Berufungsergänzung von den Vertretern der Bw. nochmals erläutert.

Über die Berufung wurde erwogen:

:Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahren von Amts wegen 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 hätten.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige die Bücher und Aufzeichnungen nicht vorlegt, oder die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zu schätzen ist lt. ständiger Rechtsprechung jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten

Mangelhaftigkeit erbracht, ist die Schätzungsbefugnis die Folge, die nicht erst wieder in ihrer Berechtigung nachzuweisen ist. Die solcherart dem Grunde nach gerechtfertigte Schätzung ist in ihrer Begründetheit, im beschrittenen Weg, in ihrer Schlüssigkeit und Denkfolgerichtigkeit plausibel zu machen. D.h. die Behörde hat aufzuzeigen, von welchen Ermittlungsergebnissen tatsächlicher Art sie ausgegangen ist und auf welche Weise (Schätzungsmethode) sie zu den Schätzungsergebnissen gekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar., S 1927f).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben und den Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen (VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; 10.9.1998, 96/15/0183; 28.5.2002, 99/14/0021; 2.7.2002 2002/14/0003). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein (VwGH 15.7..1998, 95/13/028; 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187). Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Aufgrund der Erhebungen der Betriebsprüfung, dem Vorbringen der Bw., den Ausführungen in der Berufungsverhandlung und den vorliegenden Unterlagen geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren an vier Standorten den Handel mit Waren aller Art. Das Rechnungswesen der Bw. enthält hinsichtlich der Umsätze der Filialen nur die vom Geschäftsführer in einer Tageslösungssumme zusammengefassten Umsätze aller Filialen. Die Losungsaufzeichnungen (Grundaufzeichnungen) der einzelnen Filialen wurden nicht vorgelegt.

Die vom Geschäftsführer so zusammengefassten Tageslösungen enthalten nicht die tatsächlichen Umsätze der Bw.

Paragons sind nur in geringer Anzahl vorhanden. Betreffend den Zeitraum 1.1. bis 29.11.1993 sowie 1.9.1994 bis 28.8.1996 liegen überhaupt keine Paragons vor.

Es gibt keine Aufzeichnungen, aus denen die Warenbestände zu den einzelnen Inventurstichtagen, gegliedert nach Filialen ersichtlich sind.

Drei Eingangsrechnungen über 520,-, 1.800,- und 1430,- ATS wurden nicht im vorgelegten

Rechenwerk erfasst; die Summe der erklärten Wareneinkäufe laut Lieferantenabfragen weichen von den in der geprüften Gesellschaft verbuchten Werten ab.

Die im Zuge von Hausdurchsuchungen in den Filialen 1 (Notizblöcke) und 2 (roter Terminkalender) beschlagnahmten Unterlagen enthalten Aufzeichnungen über die Erlöse dieser Filialen für den Zeitraum Jänner bis November 1994.

Dieser entscheidungswesentliche Sachverhalt gründet sich hinsichtlich der Buchführungs mängel auf die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen. Das Vorliegen dieser Mängel wird im wesentlichen von der Bw. nicht bestritten, sondern lediglich ausgeführt, dass die Grundaufzeichnungen betreffend Lösungen und Inventuren der einzelnen Filialen in Unkenntnis der Aufbewahrungspflicht vernichtet worden seien. Dies ist unglaublich, weil bereits im Zuge einer im Juli 1989 durchgeföhrten UVA-Prüfung das Fehlen von Grundauf- zeichnungen für die Losungsermittlung gegenüber dem Geschäftsführer B bemängelt worden ist. Der Umstand, dass nur sehr wenige Paragons vorgelegt wurden, wurde von der Bw. damit erklärt, dass diese nur auf Verlangen der Kunden ausgestellt worden seien. Es ist aber absolut unglaublich, dass, obwohl die Bw. auch Waren mit höheren Verkaufspreisen verkauft hat, keine Kunden in den Zeiträumen 1.1. bis 29.11.1993 sowie 1.9.1994 bis 28.8.1996 die Ausstellung von Paragons oder Rechnungen verlangt haben.

Die Verantwortung der Bw hinsichtlich der nicht verbuchten Lieferantenrechnungen – diese seien ohne Verschulden der Bw. verloren gegangen und den Differenzen im Hinblick auf Lieferantenabfragen – das Rechnungswesen der Lieferanten sei wohl nicht in Ordnung – vermag nicht zu überzeugen. Es erscheint vielmehr wahrscheinlicher, dass seitens der Bw. einerseits nicht alle Rechnungen verbucht wurden bzw. zu Manipulationszwecken Ausgaben bestimmten Lieferanten zugeordnet wurden, ohne dass von diesen tatsächlich eine Leistung erfolgt war.

Dass die beschlagnahmten Unterlagen die Aufwendungen und Einnahmen der Filialen enthalten, bei denen sie beschlagnahmt wurden stützt sich auf folgende Gründe:

- Die Art der Eintragungen (Auflistung der Beträge nach Datum und Betrag, Bildung von Wochensummen, keine Eintragungen an Sonn- und Feiertagen) weisen auf betriebliche Aufzeichnungen hin.
- Aufgrund der Bezeichnung „Ay“ auf dem Deckblatt ist zumindest phonetisch eine Verbindung zur Bw. gegeben.
- Als Überschrift ist auf der Vorderseite „Einnahme“, auf der Rückseite „Ausgabe“ ersichtlich. Diese Überschriften wurden offensichtlich nachträglich durchgestrichen. Unter den Ausgaben wurde u.a. Miete, Telefon, Versicherung, Strom und Gas etc vermerkt. Diese

Aufwendungen stimmen mit den in der Buchhaltung der Bw. erfassten Aufwendungen überein (siehe Aufstellung in Beilage 3 des Betriebsprüfungsberichtes).

- Wareneinkäufe aufgrund von Lieferantenabfragen sind auch in den beschlagnahmten Unterlagen ersichtlich
- Die (teilweise) täglichen Eintragungen erfolgten bis zum Hausdurchsuchungsstermin.

Dass die vom Geschäftsführer zusammengefassten Tageslosungen nicht die tatsächlichen Umsätze enthalten, sondern manipuliert wurden ergibt sich daraus, dass die Einnahmen aufgrund der beschlagnahmten Unterlagen von den von der Bw. erklärten Umsätzen abweichen.

Als zusätzliches Indiz dafür, dass die vom Geschäftsführer ermittelten Tageslosungen manipuliert wurden, spricht auch der Umstand, dass es wiederholt betragsmäßig identische Tageslosungen gibt:

		2-fach	3-fach	4-fach	5-fach	6-fach	7-fach	Filialen
1993	Erlöse 10%	26	16	1				3
	Erlöse 20%	20	1	1				
1994	Erlöse 10%	31	13	6	1	1	1	3
	Erlöse 20%	22	3			1		
1995	Erlöse 10%	54	5	8	3	1		1-3
	Erlöse 20%	23	1					
1996	Erlöse 10%	33	13	6	1	1	1	1-3
	Erlöse 20%	18	3			1		

Der Erklärungsversuch der Bw., es handle sich um gleichartige Waren und Packungsgrößen während des Jahres, die auch gleichartige Preise aufweisen, vermag im Hinblick auf den Umfang des Warentriments der Bw. nicht zu überzeugen. So wurden im Prüfungszeitraum 15 Waren mit 10% Umsatzsteuer und 300 bis 450 Waren mit 20% Umsatzsteuer angeboten. Die Einkaufspreise reichten von ATS 0,38/Stk (Batterie AG 13) bis ATS 3.990,-/Stk (Color TV KV-2101). Zudem schwankten die Preise von Kaffee, Tee und Speiseöl sogar innerhalb eines Monates sehr stark (Erklärung des Geschäftsführers in der Besprechung vom 28. Mai 1998). Es ist aber eine Erfahrungstatsache, dass bei freier Erfindung von Lösungen Mehrfachlösungen gehäuft vorkommen (Erich Huber, Zum Auftreten von Mehrfachlösungen, SWK 1997, S 616).

Zur Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ist auszuführen, dass gegenständlich Sachverhaltselemente vorliegen, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Solche Tatsachen sind zum Beispiel der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind; das Unterbleiben von Aufzeichnungen usgl. (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Orac Verlag, Tz 7 f. zu

§ 303). Gegenständlich liegen Aufzeichnungsmängel vor und wurden Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis.

Gemäß den oben angeführten Darstellungen bestehen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausreichende Gründe für die Wiederaufnahme der gegenständlichen Abgabenverfahren..

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für den berufungsgegenständlichen Zeitraum gegeben. Dies insbesonders deshalb, weil die von der Bw. erklärten Besteuerungsgrundlagen mangels Vorlage der Grundaufzeichnungen der Filialen der Bw. nicht überprüft werden können.

Die Bw. bekämpft sowohl die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis. Zur Schätzungsberichtigung ist auszuführen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH durch die Vernichtung der täglichen Grundaufzeichnungen und Abrechnungsbelege die Schätzung dem Grunde nach zu Recht erfolgt (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0280 u. 0281). Eine Überprüfung der Aufzeichnungen konnte somit nicht vorgenommen werden. Der Bw. hat diesen Mangel auch nicht bestritten, sondern die herangezogenen Kriterien für die Schätzung bzw. die Schätzungshöhe als unrichtig bestritten.

Die von der Betriebsprüfung herangezogene Schätzungsmethode, die bereits vorhin detailliert dargelegt wurde, nämlich die in den beschlagnahmten Unterlagen angeführten Tageslosungen der Filialen 1 und 2 für den Zeitraum 3.1. bis 26.11.1994 auf den gesamten Öffnungszeitraum der Filialen umzulegen erscheint im gegenständlichen Fall die sachgerechteste Methode zu sein. Die Bw. hat zudem lediglich vorgebracht, dass dem Geschäftsführer die der Schätzung zugrunde gelegten Aufzeichnungen mehrheitlich nicht bekannt seien, für eine Schätzung völlig unbrauchbar seien und keine Schlüsse auf die Folgejahre zuließen. Aufgrund der geschilderten Umstände betreffend die Beschlagnahme der Unterlagen in den Verkaufsräumlichkeiten der Bw. ist die Verantwortung der Bw., dass die beschlagnahmten Unterlagen keine betrieblichen Aufzeichnungen der Bw. enthalten, völlig unglaubwürdig.

Die Einwendungen der Bw. in der Berufungsergänzung vom 27. Juni 2006, dass die Umsatzschwankungen in den Jahren 1993 bis 1996 in der Schätzung bisher keine

Berücksichtigung gefunden hätten und dass anlässlich der Schließung und Eröffnung von Filialen mit geringeren Umsätzen zu rechnen sei, sind berechtigt. Die von der Bw. in der vorgelegten Gegenschätzung vorgenommene Berücksichtigung der Umsatzschwankungen bei den jeweiligen Lösungen der einzelnen Filialen erscheint aber nicht sachgerecht, weil dies bei konsequenter Anwendung dieses Berechnungsansatzes dazu führen würde, dass der Gesamtumsatz aller Filialen in den Jahren 1995 und 1996 jeweils unter den erklärten Umsätzen liegt. Dies steht aber nicht mit der Lebenserfahrung im Zusammenhang mit Umsatzverkürzungen im Einklang. Die Umsatzschwankungen werden daher in der Form berücksichtigt, dass der Differenzbetrag zwischen der Summe der Lösungen der einzelnen Filialen lt. Schätzung der Betriebsprüfung, die von den beschlagnahmten Unterlagen betreffend das Jahr 1994 hergeleitet wurden, und dem jeweils erklärten Jahresumsatz der Bw. entsprechend den Umsatzschwankungen zwischen 1994 und 1993 bzw. 1995 und 1996 gewichtet werden.

Hinsichtlich der Schließung und Eröffnung von Filialen wird dem Vorbringen der Bw. gefolgt und jeweils für den Monat der Schließung bzw. Eröffnung einer Filiale nur ein halber Monatsumsatz der betreffenden Filiale angesetzt.

Die Schätzung für die berufungsgegenständlichen Jahre wird daher wie folgt vorgenommen (Beträge in ATS):

Schätzung 1993

Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93
Filiale 2	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	5.042.547,11
Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*12	1.439.336,34
Jahreserlös sämtlicher Filialen		9.728.932,38
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-4.318.009,01
Differenz (brutto) gerundet		5.410.900,00
Umsatz bezogen auf 1994 (100%)	=86%	4.653.374,00
RAK lt. GuV	1,50	
zusätzlicher Aufwand		3.102.200,00

Schätzung 1994

Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93
Filiale 2	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	5.042.547,11
Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*12	1.666.152,00
Jahreserlös sämtlicher Filialen		9.955.748,04
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		4.998.456,00
Differenz (brutto) gerundet		4.957.300,00
Umsatz bezogen auf 1994 (100%)	=100%	4.957.300,00
RAK lt. GuV	1,44	
zusätzlicher Aufwand		3.442.600,00

Schätzung 1995

Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93
Filiale 2	1 Monat (1/12 von 5.42.547,11)	420.212,26
	Filialauflösung	-210.106,13

Filiale 3	(Durchschnittserlös pro Monat*6	866.403,16
	Filialauflösung	-72.200,26
Jahreserlös sämtlicher Filialen		4.251.357,95
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-2.743.610,00
Differenz (brutto) gerundet		1.507.700,00
Umsatz bezogen auf 1994 (100%)	=55%	829.235,00
RAK lt. GuV	1,38	
zusätzlicher Aufwand		600.900,00
Schätzung 1996		
Filiale 1	lt. vorgefundener Aufzeichnungen	3.247.048,93
Filiale 4	(Durchschnittserlös pro Monat*4)	692.746,01
	Filialeröffnung	-86.593,25
Jahreserlös sämtlicher Filialen		3.853.201,68
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-2.770.984,02
Differenz (brutto) gerundet		1.082.200,00
Umsatz bezogen auf 1994 (100%)	=55%	595.210,00
RAK lt. GuV	1,81	
zusätzlicher Aufwand		328.800,00

Soweit die Bw. die Schätzung als zu hoch ansieht, ist dem entgegenzuhalten, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111).

Verdeckte Ausschüttungen

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind verdeckte Ausschüttungen Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen.

Verdeckte Ausschüttungen können sich auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen infolge abgabenbehördlicher Prüfungen ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln als zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 2.4.1994, 92/13/0011; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241). Die Beweislast des behaupteten Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Gegenständlich stellen die Umsatzzuschätzungen abzüglich eines zusätzlich geschätzten Wareneinsatzes verdeckte Ausschüttungen dar. Der zusätzliche Wareneinsatz wurde durch Rückrechnung der Zuschätzungs beträge mit den erklärten RAK ermittelt (Umsatzzuschätzung

brutto/RAK): Die bilanziellen Änderungen und außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen betreffend die S Handels GmbH für den Zeitraum 1 bis 9/1996 wurden im Hinblick auf die rückwirkende Verschmelzung zum 1.1. 1996 ebenfalls wiederum bei der Bw. berücksichtigt.

	1993	1994	1995	1996	1-8/1996*
Umsatzzuschätzung (netto)	3.963.500,00	4.216.400,00	703.000,00	507.500,00	909.700,00
Umsatzsteuer	689.830,00	740.860,00	126.190,00	87.760,00	153.050,00
Kapitalertragsteuer 25%	517.043,33	0,00		44.410,00	25.304,00
Kapitalertragsteuer 22%		427.240,00	64.389,00	37.578,00	64.234,00
-zusätzlicher Wareneinsatz	3.102.200,00	3.442.600,00	600.900,00	328.800,00	759.100,00
verdeckte Ausschüttung	2.068.173,3	1.942.000,0			
	3	0	292.679,00	348.448,00	393.188,00

*S

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde wie folgt ermittelt:

	1993	1994	1995	1996
Gewinn lt. Bilanz	70.493	110.582	-7.140	-243.431
Umsatzsteuerrückstellung	-689.830	-740.860	-126.190	-240.810
Körperschaftsteuerrückstellung	-165.600	-305.830	-17.300	
Kest-Rückstellung	-517.043	-427.240	-64.389	-171.526
Gewerbesteuerrückstellung	-77.800			
Gewinn neu	-1.379.780	-1.348.348,42	-215.019	-655.767
verdeckte Ausschüttungen	2.068.173	1.942.000	292.679	741.636
Körperschaftsteuer	165.600	305.830	17.300	
Vermögensteuer	5.850			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	859.843	899.482	94.960	85.869

Haftung für Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

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

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

Aufgrund des Umstandes, dass gegenständlich (siehe die obenstehenden Ausführungen) verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter erfolgt sind, war die Bw. mit Haftungsbescheid zur Haftung für die darauf entfallende Kapitalertragsteuer heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Information:

Zusammenfassende Darstellung der Nachforderungen bezogen auf die Erstbescheide in ATS:

	1993	1994	1995	1996	
Umsatzsteuer	689.830,00	740.860,00	126.190,00	87.760,00	
Körperschaftsteuer	165.600,00	290.830,00	2.300	0,00	
Gewerbesteuer	77.813,00				
Kapitalertragsteuer	517.043,	427.240,00	64.389,00	81.988,00	
	1.450.286,00	1.458.930,00	192.879,00	169.748,00	3.271.843,00

Beilage: 13 Berechnungsblätter

Wien, am 18. Juli 2006