



GZ. RV/0096-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12 der Jahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.), welche mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Mai 2000 gegründet wurde und den Gastronomiebetrieb zum Betriebsgegenstand hat, durchgeföhrten Betriebsprüfung betreffend den Prüfungszeitraum 2000 bis 2002, gelangte die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes (BP) u.a. zu der Feststellung, dass auf Grund diverser festgestellter Mängel (Kassa, Warenvorrat, Wareneinkauf) dem Umsatz und Gewinn ein Sicherheitszuschlag hinzuzurechnen und diese Hinzurechnungsbeträge als verdeckte Gewinnausschüttung in der Höhe von € 11.034,74 (für das Jahr 2000), € 32.287,74 (für das Jahr 2001) und € 24.215,81 (für das Jahr 2002) zu qualifizieren seien (siehe BP-Bericht vom 30. November 2003 Tz. 21 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. September 2003).

Das Finanzamt hat in weiterer Folge, der Feststellung der BP folgend, die Bw. mit Haftungsbescheid vom 6. Oktober 2003 gemäß § 95 EStG, als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 in der Höhe von insgesamt € 16.884,56, zur Haftung herangezogen.

Nach zweimaliger Erstreckung der Berufungsfrist wurde mit Berufung vom 3. Dezember 2003 u.a. der Haftungsbescheid für die Jahre 2000, 2001 und 2002 angefochten. Begründend brachte die Bw. zu der Feststellung der BP, dass insbesondere im Bereich der Losungsermittlung Mängel vorlägen, die zur Zurechnung eines Sicherheitszuschlages berechtigten, vor, dass in Zeiten des zunehmenden Einsatzes von elektronischen Datenverarbeitungsverfahren nicht mehr nur die herkömmlichen Methoden die einzig richtigen seien.

Im vorliegenden Fall sei im Zuge der Prüfung eingehend auf die im Betrieb angewendete Art der Umsatzermittlung eingegangen worden. So würden die einzelnen Umsätze im Betrieb in einer Registrierkasse eingetippt. Die in dieser Kasse gespeicherten Daten würden täglich seitens des Franchisegebers im Laufe der Nacht über Telefon abgesaugt. Nach diesem Absaugvorgang würden die Kassenterminals wieder auf Null gestellt. Die aus den Kassen abgesaugten Daten würden am nächsten Tag dem Betrieb in Form von Statistiken zur Verfügung gestellt werden. Da der Absaugvorgang automatisiert sei und in keiner Weise beeinflusst werden könne, würden die so ermittelten Daten als Losungsermittlung seitens des Betriebes anerkannt.

Da nach Geschäftsschluss die in der Kassenlade vorhanden Bargeldbeträge abzüglich des fixen Wechselgeldes festgestellt und auf das Bankkonto eingezahlt würden, könne die Bw. auch kontrollieren, ob die Losungsbeträge mit den Bargeldbeträgen übereinstimmten.

In Ansehung der Art dieser Aufzeichnungen müsse auch im Hinblick auf die diversen Fachartikel, nicht zuletzt in ÖStZ 19/2003 vom 1. Oktober 2003 (Systemkontrolle und Formalprüfung von OR Dr. Hannes Schuh) seitens der BP eine eingehende Untersuchung der angewendeten elektronischen Systeme erfolgen. Diese Prüfung des Systems habe zu wenig stattgefunden, da sonst sicherlich die Ordnungsmäßigkeit nicht in Frage gestellt worden sei.

Richtig sei, dass im Prüfungszeitraum keine Inventuren haben vorgelegt werden können. Dieser Umstand allein berechtige jedoch nicht zur Zurechnung eines Sicherheitszuschlages. Die Zurechnung sei daher aufzuheben.

Des Weiteren wendet sich die Bw. in ihrer Berufung gegen die Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und die Körperschaftsteuer 2000 und 2001. Da über diese Berufungspunkte jedoch seitens

des Finanzamtes bereits mit Zurückweisungsbescheid vom 13. Jänner 2005 rechtskräftig abgesprochen wurde, sind sie nicht mehr verfahrensgegenständlich.

Mit Eingabe vom 28. Juni 2004 übermittelte die BP eine Stellungnahme zur Berufung vom 3. Dezember 2003, welche der Bw. mit dem Ersuchen um Gegenäußerung innerhalb einer seitens des Finanzamtes gesetzten Frist weitergeleitet wurde. Die Bw. äußerte sich dazu jedoch nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Nach zweimalig bewilligter Fristverlängerung beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass z.B. die Verbuchung der Zahlungen erst dann erfolgen könne, wenn der Geldbetrag aus dem Unternehmen abfließe. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung werde zwar normalerweise mit dem Abließen zusammenfallen, allerdings seien, wie im vorliegenden Fall, genügend Zahlungen vorstellbar, bei denen die Verrechnung mit dem Unternehmen erst wesentlich später stattfinde und somit auch erst wesentlich später eine Erfassung im Unternehmen möglich sei.

Im vorliegenden Fall sei auch immer dargestellt worden, dass die Bezahlung teilweise aus Privatmitteln der Gesellschafter erfolgt sei, da die Aufstockung der Finanzierung seitens der Bank erst gegen Ende 2000 habe erfolgen können. Außerdem könne eine Gesellschaft, die gemäß Firmenbuchauszug erst am 24. Mai 2000 eingetragen worden sei, nicht schon im März Zahlungen im Kassabuch erfassen, wie dies offensichtlich seitens der BP gefordert werde.

Zu den Mängeln im Bereich der Lösungsfeststellung sei anzuführen, dass sowohl im Zuge der Prüfung als auch in der Berufung mehrmals eingehend das verwendete System dargelegt worden sei. Zusätzlich sei nur darauf hinzuweisen, dass in Zeiten, in denen die Elektronik immer mehr im Alltag Platz greife, in denen selbst die Abgabenbehörden den elektronischen Akt teilweise eingeführt hätten, die herkömmlichen Erfordernisse einer ordnungsgemäßen Lösungsermittlung und Lösungsaufzeichnung sicherlich zu überdenken und die verwendeten Systeme zu überprüfen seien.

Zu den fehlenden Sachen sei anzuführen, dass diese Dinge sehr wohl vorhanden seien, allerdings nicht in der Form, wie sie seitens der BP offensichtlich gefordert würden. Zum Beispiel erzeugten die Kassen keine Registrierstreifen, weswegen auch keine solchen aufbewahrt werden könnten. Die im Lokal vorhandenen Drucker dienten nur zur Bonusausgabe. Das Kassabuch sei natürlich vorhanden, nur nicht handschriftlich und mit Durchschlag, da dies nicht notwendig sei. Ein Wareneingangsbuch sei bei bilanzierenden

Unternehmen nicht notwendigerweise zu führen bzw. sogar vorhanden (nur nicht in Buchform).

Es könnten alle Feststellungen der BP entkräftet werden, allerdings sei dies in einer mündlichen Verhandlung leichter, da sonst die Stellungnahme zu einem Buch ausufern würde.

Würden alle Dinge, die in der Stellungnahme der BP als fehlend bezeichnet werden, tatsächlich nicht vorhanden sein, wäre die Erstellung eines Jahresabschlusses nicht möglich gewesen. Außerdem sei nach Darstellung der BP offensichtlich - außer den Ausgabenbelegen - nichts wirklich richtig gewesen, und diese seien nicht richtig im Kassabuch, das es ja gar nicht gäbe, eingetragen worden.

Mit Schreiben des Masseverwalters vom 10. April 2007 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass das Unternehmen der Bw. mit dem Verkauf im Juni 2005 eingestellt worden sei.

Mit 18. Mai 2005 wurde der Konkurs über die Bw. eröffnet.

Mit Eingabe vom 2. Oktober teilte der Masseverwalter der Bw. mit, dass er auf die Abhaltung der von der Bw. in ihrem Vorlageantrag beantragten mündlichen Verhandlung verzichte.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 8 Abs. 2 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.

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus.

Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, hat für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Wesentliche oder dominierende Beteiligungen können allerdings leichter Anlass zu einer nur aus der Eigentümerstellung begründbaren Vorteilsgewährung geben.

Wie das Finanzamt mit dem Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht zu ABNr. 101016/03 in der Begründung des Haftungsbescheides vom 6. Oktober 2003 feststellt, wurde im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuer und dem Gewinn der Jahre 2000 bis 2002 auf Grund diverser von der BP festgestellter Aufzeichnungsmängel (im Bereich der Kassa, des Warenvorrates und des Wareneinkaufes) ein Sicherheitszuschlag hinzugerechnet, welcher als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. Für die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer wurde die Bw., als die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete, mit Bescheid vom 6. Oktober 2003 zur Haftung herangezogen.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (und Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH vom 20. Juli 2002, 2002/14/0003).

Mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, 89/14/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, prinzipiell zur Schätzungsberichtigung führen. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedürfe es nicht. Dem Abgabepflichtigen müsse allerdings die Möglichkeit offen stehen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0255). Dies kann schon bei einem einzigen schweren Fehler der Fall sein.

Im gegenständlichen Fall begründete die BP die Schätzungsberichtigung mit der Feststellung schwerwiegender Grundaufzeichnungsmängel, insbesondere im Bereich der Kassa, des Warenvorrates und des Wareneinkaufes. In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme führt der Prüfer zu den **Kassamängeln** näher aus, dass einerseits ganze Tageslosungen und andererseits täglich geführte händische Losungs- und Warenbewegungs- bzw. Bestellformulare sowie Registrierkassenstreifen (Einzelverkauf, Ermittlung der Tageslosung, Tagesabrechnung, Monatsabrechnung) fehlten. Darüber hinaus sei der gezählte bzw. ermittelte Kassastand nicht aufgezeichnet worden, sodass die Überprüfung des Soll- und Ist-Kassastandes weder durch den Geschäftsführer noch durch die BP möglich gewesen sei. Des Weiteren hätten Aufzeichnungen über die Entnahmen aus der Kassa und die Einnahmen in die Kassa, über die Wareneinkäufe und sonstigen Ausgaben aus der Kassa, die für die Ermittlung des täglichen Kassastandes notwendig seien, gefehlt. Letztendlich sei das Fehlen eines Kassabuches festgestellt worden. Zu den Mängeln im Bereich des **Wareneinkaufes** wurde ausgeführt, dass die Belege (Lieferscheine) betreffend die Einkäufe bei der S GesmbH fehlten und somit keine Überprüfung der gelieferten Waren möglich sei. Darüber hinaus fehle es an einem Wareneingangsbuch. Betreffend die **Inventurmängel** wurde das Fehlen täglicher Inventuren und der Bilanzinventur festgestellt.

Die Bw. trägt dazu in ihrer Berufung bzw. in ihrem Vorlageantrag vor, dass sie ein System der Umsatzermittlung verwende, bei welchem die einzelnen Umsätze im Betrieb in die Registrierkasse eingetippt und diese Daten täglich seitens des Franchisegebers im Laufe der Nacht über Telefon abgesaugt würden. Die aus den Kassen abgesaugten Daten würden am nächsten Tag dem Betrieb in Form von Statistiken zur Verfügung gestellt werden. Die so

ermittelten Daten würden anerkannt werden, weil der automatisierte Absaugvorgang keinerlei Beeinflussung zugänglich sei.

Darüber hinaus sei ein Kassabuch sehr wohl vorhanden, wenn auch nicht in der von der BP geforderten Form, ein Wareneingangsbuch sei nicht erforderlich. Im Übrigen könnten alle Feststellungen der BP entkräftet werden. Die Inventurmängel wurden nicht bestritten.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. jedoch keine Unrichtigkeit der von der BP getroffenen Feststellungen auf.

Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung erfordert das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Einnahmen, Ausgaben), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127). Dabei ist es zulässig, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln zu erfassen, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung, vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung und Festhaltung des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt einen zur Schätzung berechtigenden Aufzeichnungsmangel dar (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Nach der unwiderlegt gebliebenen Feststellung der BP hat die Bw. Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand nicht geführt. Dass keine ordnungsgemäße Kassabuchführung vorlag, wird auch durch die Feststellung der BP bestätigt, dass der tägliche Kassastand nicht im Kassabuch festgehalten wurde. Weder die Abrechnung des Lizenzgebers S GesmbH noch ein diesbezügliches Vertrauen in die Mitarbeiter können die Aufzeichnungspflichten der Bw. ersetzen. Ohne die tägliche Feststellung des Kassastandes ist auch das seitens der Bw. dargestellte System des Absaugens nicht möglich.

Selbst das Vorhandensein eines Kassabuches, wie dies von der Bw. im Vorlageantrag eingewendet wird, könnte der Berufung im vorliegenden Fall nicht zum Erfolg verhelfen. Denn auch wenn die Bw. die täglichen Bareinnahmen und Barausgaben und so auch die Tageslosungen in einem Kassabuch festgehalten hätte, die Kassabuchführung aber wegen der unterlassenen Festhaltung des täglichen Kassastandes nicht ordnungsgemäß ist und die Bw. auch keine sonstigen Aufschreibungen über den täglichen Kassastand vorgelegt hat, ist im Sinne der oben zitierten Judikatur die Berechtigung bzw. Verpflichtung zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

Des Weiteren konnten die seitens der BP festgestellten Mängel im Bereich des Wareneinkaufs eben so wenig widerlegt werden wie die Feststellung, dass kein Wareneingangsbuch

vorhanden war; denn eine monatliche Exceltabelle als Rechnung des Lizenzgebers S GesmbH kann nicht die zur Überprüfung der Waren geforderten Lieferscheine ersetzen und als Dokumentation der Umsätze angesehen werden. Auch bei Anwendung des beschriebenen Systems des Absaugens ist darüber hinaus eine ordnungsgemäße Dokumentation der Umsätze in elektronischer oder Papierform aufzubewahren.

Die BP hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung Sicherheitszuschläge verhängt.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084); denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen – angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042).

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Da im vorliegenden Fall die Richtigkeit der aufgezeichneten Tageslosungen in keiner Weise nachzuvollziehen ist, weder Lieferscheine noch Wareneingangsbuch vorlagen und auch tägliche Inventuren sowie Bilanzinventuren fehlten, ist zur Abdeckung der auf Grund dieser Mängel zu besorgenden Ungewissheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen am ehesten geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Nachdem im vorliegenden Fall nur die Anwendung von Sicherheitszuschlägen an sich, nicht aber das Ausmaß der Zuschätzung, angefochten wurde, sieht der Unabhängige Finanzsenat keinen Anlass, von dieser Schätzung, welche nicht als unschlüssig oder unangemessen erkannt werden kann, abzugehen.

Da somit die Hinzurechnung der Sicherheitszuschläge zu Recht erfolgte, wurde die Bw. zu Recht als Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 zur Haftung herangezogen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. Oktober 2008