



GZ. RV/1616-W/02,  
RV/1619-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 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 Berufungswerberin (Bw.) betrieb in der Rechtsform einer GmbH einen Juwelierhandel und stand zu 100% in Besitz eines Gesellschafter-Geschäftsführers. Die geschäftliche Tätigkeit der Bw. wurde mit 31. Jänner 1999 beendet.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1996 bis 1998 wurde mangels Buchhaltung und Inventuren eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf Basis von Beleglistung und Belegsammlung vorgenommen.

Zum Verfahrensablauf der BP wird ausgeführt:

Im Zuge einer Hausdurchsuchung vom 9. September 1997 bei der Bw. sowie im Einflussbereich des Geschäftsführers stehenden Firmen wurden Unterlagen der Bw. beschlagnahmt und seitens des Finanzamtes ein Prüfungsauftrag gemäß § 99 FinStrG betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer 1/1996 bis 1-10/1999 und in der Folge betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 ausgestellt und zur Kenntnis gebracht. Lt. Aktenlage wurden ab dem Jahre 1996 keine Steuererklärungen vorgelegt und auch keine Veranlagungen durchgeführt.

Mit 13. September 1999 wurde die Bw. zur Stellungnahme bzgl. den festgestellten Differenzen zwischen UVA-Erlösen und Kassabuchumsätzen aufgefordert, in deren Folge mit 29. Oktober 1999 dem Prüfer eine Beleglistung für den Zeitraum 1/1996 bis 1/1999 übergeben und in einem Selbstanzeige für den Zeitraum 8/1997 bis 1/1999 erstattet.

Die wesentlichen und das Berufungsverfahren betreffenden Feststellungen waren folgende:

Für den gesamten Prüfungszeitraum hätte die Bw. keine Buchhaltung und keine Inventuren vorlegen können, jedoch auf Basis der vorgelegten Beleglistung und Belegsammlung der Wareneinkauf der Bw. nachvollzogen werden können. Die Umsatzdifferenzen lt. "Umsatzsteuervoranmeldungen versus beschlagnahmte Kassabücher" wären in Höhe von S 827.637,04 und S 407.613,38 für den Zeitraum 1996 und Jänner bis Juli 1997 ermittelt worden.

Im Zeitraum 1996 bis 1999 wären somit Waren mit einem Einkaufswert von gerundet S 8.937.000,00 umgesetzt worden, und eine Periodenabgrenzung mangels Inventuren im Schätzungswege vorgenommen worden. Laut Angaben des Geschäftsführers wäre die zugekauft Ware mit einem Rohaufschlagskoeffizienten (= RAK) von 1,8 bis 2,1 kalkuliert worden. Der BP hätte jedoch ein schlechter Geschäftsgang und eine fehlgeschlagene Unternehmensstrategie und damit zusammenhängend hohe Preisnachlässe glaubhaft gemacht werden können (Schließung einer Filiale in R. binnen 9 Monaten im Zeitraum 1996). Auf Basis der beschlagnahmten Kassabuchaufzeichnungen 1996 bis 7/1997 und festgestellten Warenausfällen 1996 bis 1999 wäre daher der Schätzung ein RAK im Ausmaß von nur 1,4 zugrunde gelegt worden und die ermittelten Umsatzzahlen auch auf den Zeitraum 8-12/1997 sowie 1998 umgelegt worden.

Auf Grund von festgestellten Warenzukäufen bei der Fa. F., die nicht in den vorgelegten Beleglisten erfasst gewesen wären, hätte die BP weiters einen Sicherheitszuschlag von 30% der im Schätzungswege ermittelten Erlöse hinzugerechnet.

Von den insgesamt ermittelten Erlösen wäre in der Folge durch Rückrechnung des RAK von 1,4 der Wareneinsatz und durch Gegenüberstellung der Summe der Periodeneinsätze zum Wareneinsatz der Warenendbestand zum 31.12.1998 ermittelt worden. Die BP wäre davon ausgegangen, dass dieser Warenendbestand 1999 in Höhe von S 4.370.000,-- zum Einstandspreis abverkauft worden sei.

Die BP ermittelte den Wareneinsatz wie folgt:

Anfangsbestand lt. Belegsammlung	31.12.1995 = 1.1.1996	S 2.084.861,48
Warenzukauf lt. Beleglistung	1996	S 4.819.858,66
zuzügl. Innergemeinschaftl. Erwerbe	1996	S 129.744,00
Warenzukauf lt. Beleglistung	1997	S 202.011,59
zuzügl. Innergemeinschaftl. Erwerbe	1997	S 22.135,00
nicht erfasste Wareneinkäufe betreffend Fa. F. – Re v. .1.12.1997	1997	S 799.515,00
Warenzukauf lt. Beleglistung	1998	S 129.488,75
nicht erfasste Wareneinkäufe betreffend Fa. F. – Re vom 5.2.1998 Re vom 4.5.1998	1998	S 266.000,00
	1998	S 483.250,95
Warenzukauf lt. Beleglistung	1999	S 508,00
Summe Wareneinsatz gerundet	1996 bis 1999	S 8.937.373,43 S 8.937.000,00

Die BP ermittelte im Streitzeitraum 1996 bis 1998 die Erlöse inkl. Sicherheitszuschlag im Schätzungswege in Höhe von S 3.074.000,--, S 1.539.000,-- und S 1.781.000,-- wie folgt:

	1996 lt. Kassabuch	1-7/1997 lt. Kassabuch	8-12/1997 (geschätzt)	1998 (geschätzt)
Umsatz A.gasse (netto)	1.556.565,16	612.826,68	0,00	0,00
Umsatz R.g. (netto)	808.184,99	0,00	0,00	0,00
gesch. Umsatz lt. BP netto (A.gasse)	0,00	0,00	570.892,40	1.370.141,76

Zwischensumme	2.364.750,15	612.826,68	570.892,40	1.370.141,76
+30% Sicherheitszuschlag	709.425,00	183.848,00	171.268,00	411.043,00
Summe Umsatz lt. BP (ger.)	3.074.000,00	797.000,00	742.000,00	1.781.000,00
Wareneinsatz. lt. BP/RAK 1,4	2.196.000,00	569.000,00	530.000,00	1.272.00.00

Das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen wäre aufgrund eines glaubhaft gemachten schlechten Geschäftsganges, fehlgeschlagenen Unternehmensstrategie und damit zusammenhängenden hohen Preisnachlässen mit S 0,00 geschätzt und nur der Sicherheitszuschlag inkl. Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanzmäßig zugerechnet worden.

Der Gesamtwareneinsatz 1999 in Höhe von S 4.370.000,00 wurde wie folgt ermittelt.

Gesamtwareneinsatz	S	8.937.000,00
abzügl. Wareneinsatz 1996	S	2.196.000,00
abzügl. Wareneinsatz 1997	S	1.099.000,00
abzügl. Wareneinsatz 1998	S	1.272.000,00
Gesamtwareneinsatz 1999	S	4.370.000,00

Gegen die aufgrund der Feststellungen der BP ergangenen Bescheide wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

ad Umsatzsteuerbescheid 1996 bis 1998)

Die Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 1996 bis 1998 seien ohne Sicherheitszuschläge festzusetzen. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages für das Jahr 1996 würde sich lt. BP auf festgestellte Warenzukäufe bzw. Rechnungen der Fa. F. gründen. Lt. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1993, 92/13/0004 (auch VwGH 17.12.1993, 91/17/0196) seien Sicherheitszuschläge jedoch nur bei mangelhaften Aufzeichnungen, wenn nachgewiesenermaßen nicht nur nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden wären, anwendbar. Im vorliegenden Fall hätte jedoch der Warenaufkauf auf Grund der vorgelegten Beleglistung sowie Belegsammlung weitestgehend nachvollzogen werden können.

Die Schätzung der BP über den Zeitraum 8-12/1997 in Höhe von S 570.892,40 wäre auf Basis der Kassabücher für den Zeitraum Jänner 1996 bis Juli 1997 erfolgt. Der Bw. hätte jedoch für den gesamten Prüfungszeitraum Kassabücher vorgelegt und wären die Lösungen exakt aufgelistet worden. Die Umsätze lt. Kassabuchaufzeichnungen hätten für das Jahr 1997 insge-

samt S 914.131,92 betragen. Ebenso wären die Umsätze für das Jahr 1998 auf Basis der Kassabuchaufzeichnungen in Höhe von S 724.491,73 festzusetzen gewesen. Seitens der BP wäre nicht nachgewiesen worden, dass diese Aufzeichnungen unrichtig seien, die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sei daher nicht zulässig.

ad Haftungsbescheide/Kapitalertragsteuer 1.1.1996 bis 31.12.1998)

Der Abgaben- und Haftungsbescheid wäre aufzuheben, da die Verhängung eines Sicherheitszuschlages zu Unrecht erfolgt wäre. Ergänzend zu den Einwendungen der Bw. betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 wird ausgeführt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nur im Hinblick auf eine erfolgte Vermögenszuwendung an den Anteilsinhaber unterstellt hätte werden dürfen.

ad Umsatzsteuer 1-10/1999)

Betreffend Umsatzsteuer 1-10/1999 wird eingewendet, dass nach Durchsicht der Unterlagen eine Buchhaltung für 1996 aufgefunden worden wäre und zum Nachweis Buchhaltungskonten in Kopie betreffend die Materialeinkäufe 1996 in Höhe von insgesamt S 3.915.479,50 der Berechnung der Wareneinsätze vorgelegt worden wären. Der Warenendbestand zum 31. Jänner 1999 hätte sich demnach auf rund S 5.000.000,-- belaufen, und sei der Warenaus- eis 1999 weiters abzüglich den Rechnungen der Fa. F in Höhe von S 819.000,-- netto (bzw. S 982.718,-- brutto) und abzüglich eines Abschlages von 75% in Höhe von S 1.000.000,-- ermittelt.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Rechnungen der Fa. F. bei der Ermittlung des Wareneinsatzes in Abzug zu bringen wären, da es nicht glaubhaft sei, dass eine Firma ohne Setzung von Einbringungsmaßnahmen auf einen Gesamtbetrag von S 819.000,00 verzichtet hätte. Zwischen den Rechnungen der Fa. F. vom 1. Dezember 1997 und 4. Mai 1998 sowie Verzichtsschreiben vom 31. Dezember 1999 würde ein Zeitraum von 25 bzw. 20 Monaten liegen und eine (einfache) Verzichtserklärung eines Unternehmens eine Vorsteuer- berichtigung beim Finanzamt nicht möglich machen. Die BP wäre dem Ersuchen des Bw. Lieferscheine für diese Warenlieferungen vorzulegen, zudem nicht nachgekommen.

Weiters wäre es nicht nachvollziehbar, dass für den Restbestand an Waren im Jahre 1999 Verkaufspreise in Höhe des Bruttowareneinsatzes festgesetzt worden wären. Die Schließung des Geschäftslokales wäre zum 31. Jänner 1999 erfolgt und hätten die Waren nicht mehr zum Einkaufspreis verkauft werden können. Die große Konkurrenzsituation in der Schmuckwaren- branche hätte das Abstoßen von Schmuckwaren erschwert. Der Gesellschafter-Geschäfts- führer wäre branchenunkundig gewesen, hätte hohe Preise für die Waren bezahlt und sich die

ständigen Goldpreisschwankungen äußerst negativ ausgewirkt. Ein Abschlag von 75% wäre daher lt. Ansicht der Bw. realistisch und würde auch den Preisnachlässen von bis zu 70% in der Juwelierbranche entsprechen.

Die Wareneinsätze und -zukäufe 1-10/1999 würden lt. Bw. wie folgt lauten:

	ATS	ATS
Stand 01.01.1996 lt. Bilanz	2.084.861,48	
Zukauf 1996 Kto.: 5015	3.740.533,85	
Zukauf 1996 Kto.: 5005	879,17	
Zukauf 1996 Kto.: 5020 (0%)	174.066,65	
	6.000.341,15	
Stand 31.12.1996		4.311.341,15
Wareneinsatz 1996		1.689.000,00
	6.000.341,15	6.000.341,15
Stand 01.01.1996	4.311.341,15	
Zukauf lt. BP	1.023.66,59	
Stand 31.12.1997		4.682.002,74
Wareneinsatz 1997		653.000,00
	5.335.002,74	5.335.002,74
Stand 1.1.1998	4.682.002,74	
Zukauf lt. BP	878.739,70	
Stand 31.12.1998		5.043.742,44
Wareneinsatz 1998		517.000,00
	5.560.742,44	5.560.742,44
Stand 01.01.1999	5.043.742,44	5.043.742,44
Zukauf lt. BP	508,00	
Stand 31.01.1999		5.044.250,44
	5.044.250,44	5.044.250,44
		5.000.000,00

	ATS
Wareneinsatz 31.01.1999 gerundet	5.000.000,00
abzügl. Re. vom 01.12.1997	

und Re. vom 04.05.1998 – Fa. F.	819.000
	4.181.000,00
Abschlag 75%	-3.135.750,00
	1.045.250,00
Einsatz 1999 gerundet	1.000.000,00

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Für den gesamten Prüfungszeitraum hätte keine Buchhaltung vorgelegt werden können und hätten die vorgelegten Beleglisten bei stichprobenartiger Überprüfung (unter Verweis auf die Kontenabstimmung bei der Fa. F.) nicht sämtliche Wareneinkäufe aufgewiesen. Der BP wäre es auf Grund der vorgelegten Listen weitgehend möglich gewesen, den Wareneinkauf nachzuvollziehen, jedoch sei auch erkennbar gewesen, dass der Einkauf nicht vollständig und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch weitere Zukäufe und Verkäufe nicht erfasst worden wäre. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sei daher lt. Ansicht der BP zu Recht erfolgt. Die Schätzung wäre auf Basis der vorgelegten Beleglisten erfolgt, und auf Grund der nicht erfassten Warenzukäufe bei der Fa. F. ein Sicherheitszuschlag von 30% vorgenommen worden.

Die BP hätte weiters versucht, eine rechnerische Periodenzuordnung zu finden und wäre auf Grund der materiellen Mängel (fehlende Inventuren, nicht erfasste Wareneinkäufe, nicht nachvollziehbare Warenbewegungen) eine Schätzung auf Basis des bei der Hausdurchsuchung aufgefundenen Zahlenmaterials vorgenommen worden.

Lt. Berufungseinwendung betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-10/1999 wäre bei Sichtung der Unterlagen für das Jahr 1996 eine Buchhaltung aufgetaucht und hätte der Zukauf 1996 nur S 3.915.479,67 betragen. Jedoch wäre im Zuge der BP durch den Bw. selbst eine Beleglistung 1996 vorgelegt und die Wareneinkäufe mit rund S 4.819.000,00 ermittelt worden. Diese Wareneinkäufe wären auch Basis für die geltend gemachten Vorsteuern gewesen. Da lt. niederschriftlichen Angaben der steuerlichen Vertretung vom 22. Februar 2000 für den Prüfungszeitraum keine Buchhaltung vorgelegen hätte, seien lt. Ansicht der BP die höheren Wareneinkäufe lt. Beleglistung beizubehalten.

Lt. Berufungseinwendung wäre von einem Wareneinsatz von rd. S 5.000.000,00 eine Eingangsrechnung von S 819.000,00 betreffend die Fa. F. abzuziehen, jedoch hätten sich im Zuge von Erhebungen bei der Fa. F. keine Anhaltspunkte ergeben, dass die fakturierten

Lieferungen nicht stattgefunden hätten (laufende Buchhaltung der Fa. F. und Unternehmerkette).

Da es sich bei der zugekauften Ware weiters um Großhandelspreise handeln würde und der Käufer des Restbestandes nicht bekannt gegeben worden wäre, sei davon auszugehen, dass diese Bestände zumindest auch zum Einstandspreis veräußert hätten werden können. Ein Abschlag von rund 75% wie lt. Bw. eingewendet, wäre weder durch Nennung der Käufer oder exakter Warenlistung nachgewiesen worden. Die Schätzung eines 30%igen Sicherheitszuschlages wäre zur rechnerischen Periodenabgrenzung gewählt, und der Rohaufschlag in Relation Wareneinkauf zu Warenerlöse wie folgt ermittelt worden.

Summe Wareneinkauf 1996 bis 1999 lt. BP	S 8.937.000,00 netto
Summe Warenerlöse 1996 bis 1999 lt. BP	S 10.764.000,00 netto
durchschnittlicher Rohaufschlag lt. BP	20%
RAK (brutto-netto)	1,44

Unter Berücksichtigung der Einwendungen des Bw. betreffend geringere Tageslosungen lt. Kassabüchern als auch geringerer Materialzukauf hätte sich darüber hinaus bei Anwendung des vom Geschäftsführer genannten RAK von 1,8 bis 2,1 ein höherer Erlös als jener lt. BP ergeben. Der Restbestand zu Beginn des Jahres 1999 bzw. bei Schließung des Geschäftskontos hätte zudem nicht nachgewiesen werden können und würde somit der RAK von 1,4 lt. BP die absolute Untergrenze darstellen.

Die Stellungnahme der BP wurde der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zur Gegenäußerung übermittelt und wie folgt ergänzend eingewendet:

ad Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998)

Ein Sicherheitszuschlag wäre nach ständiger Rechtsprechung nur dann gerechtfertigt, wenn nicht erfasste Vorgänge nachgewiesen hätten werden können und sei "in dubio pro reo" ein Ermessensspielraum nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen auszulegen. Lt. vorgelegten Auflistungen wären nur zwei Rechnungen der Fa. F. nicht erfasst worden, gegenüber Hunderten von Einkaufsbelegen im gesamten Prüfungszeitraum. Lt. Bw. seien die Rechnungen der Fa. F. infolge des langen Zeitraumes zwischen Ausstellung und Verzicht nicht glaubwürdig bzw. wäre lt. Verwaltungspraxis ein einfaches Verzichtsschreiben als Beweis für die Nichteinbringung einer Forderung nicht anzuerkennen.

Die vorgelegten Kassabücher für den Prüfungszeitraum 1997 wären "einwandfrei" und "stichhaltig" gewesen, da die Bw. ausschließlich so genannte "Ladengeschäfte" durchgeführt hätte, welche sofort bezahlt und in den Kassabüchern festgehalten worden wären. Die Richtigkeit der vorgelegten Kassabücher wäre vom Betriebsprüfer auch nicht in Zweifel gezogen worden.  
ad Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-10/1999)

Zum Zeitpunkt der BP für 1996 wäre zuerst keine Buchhaltung aufgefunden worden, da infolge des mehrfachen Steuerberaterwechsels und infolge Geschäftsschließung diese Unterlagen erst nach Beendigung der BP vorgefunden hätten werden können. Diese Buchhaltung wäre auch auszugsweise dem Finanzamt vorgelegt worden und würde es sich zweifelsfrei um die seinerzeit von der steuerlichen Vertretung erfassten Belegaufzeichnungen handeln. Wenn auch die Buchhaltung erst später aufgefunden worden wäre, sei diese auf Grund des nichtabgeschlossenen bzw. offenen Verfahrens nicht zu verwerfen.

Die Differenz zwischen der Buchhaltung und dem lt. BP ermittelten Wareneinkauf für das Jahr 1996 hätte sich daraus ergeben, dass die BP auch andere Aufwendungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, dem Wareneinkauf zugerechnet hätte.

Der von der Bw. gewählte Abschlag bei der Kalkulation wäre weiters realistisch und von der BP nicht berücksichtigt worden, dass der Gesellschafter völlig branchenunkundig gewesen wäre und auch überhöhte Preise bei den Wareneinkäufen zu unterstellen seien. Auch hätten andere Juweliergeschäfte laufend enorme Preisnachlässe gewährt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§184 Abs. 1 BAO).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und 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 nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht

vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten Mängelhaftigkeit 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-Komm., S 1927f).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, da bzw. wenn angenommen werden kann, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Das Ausmaß des Sicherheitszuschlages soll dabei den vermutlichen Fehlbeträgen im Rechenwerk entsprechend durch pauschale Zurechnungen in Höhe der anzunehmenden Fehlbeträge korrigierend wirken (Stoll, BAO-Komm., S 1940f). Allerdings soll der Sicherheitszuschlag prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist, und kann umso höher ausfallen, je geringer die Zuschlagsbasis ist (u.a. VwGH 14.2.1985, 84/14/0103).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). 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. 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 Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO, § 184, Pkt. 4 c, u.a. VwGH 16.12.1986, 84/14/65).

Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (VwGH 31.3.1998, 93/13/0035).

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall bekämpft die Bw. das Schätzungsergebnis dem Grunde und der Höhe nach. Im vorliegenden Fall hätte der Wareneinkauf auf Grund der vorgelegten Beleglistung bzw. Belegsammlung nachvollzogen werden können. Auch hätte die Bw. Kassabücher für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt. Die Schätzung der BP in Höhe von S 570.892,40 über den Zeitraum August bis Dezember 1997 wäre somit auf Basis der Kassabücher über den Zeitraum 1996 und Jänner bis Juli 1997 überhöht erfolgt. Die Umsätze laut Kassabuchaufzeichnungen für das Jahr 1997 würden nur S 914.131,92 und für das Jahr 1998 nur S 724.491,73 betragen. Die von der Bw. vorgelegten Kassabücher für den Prüfungszeitraum 1997 wären stichhaltig gewesen da ausschließlich Ladengeschäfte getätigt und diese in den Kassabüchern festgehalten worden wären.

Die BP hätte weiters unrichtigerweise die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages vorgenommen, da laut vorgelegten Auflistungen nur zwei von Hunderten Rechnungen der Fa. F. nicht erfasst worden wären und hätte die BP keine beweiskräftigen weiteren Unterlagen wie Lieferscheine beigebracht. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages wäre nach ständiger Rechtsprechung des VwGH jedoch nur bei mangelhaften Aufzeichnungen bzw. nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgängen zulässig.

Aufgrund der großen Konkurrenzsituation in der Schmuckwarenbranche hätte bei Schließung des Geschäftes mit 31. Jänner 1999 die Ware nicht mehr zum Einstandspreis verkauft werden können. Der Abschlag von 75 % würde auch den Preisnachlässen in der Juwelierbranche entsprechen.

ad Zulässigkeit der Schätzung)

Zur Schätzungsberechtigung ist auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH mangels Vorliegens einer Buchführung und Inventuren die Schätzung dem Grunde nach zu Recht begründet wird. Eine Überprüfung der ordnungsmäßigen Erfassung der Geschäftsvorfälle konnte im vorliegenden Fall somit nicht vorgenommen werden. Die Bw. hat diese der Schätzung zugrunde liegenden Mängel auch grundsätzlich nicht bestritten, sondern

lediglich die Schätzung auf Basis ihrer Kassabuchaufzeichnungen und (Wareneinkaufs)Beleglistung als ausreichend qualifiziert.

Dazu ist weiters auszuführen, dass der Wareneinkauf durch eine Beleglistung zwar nachvollziehen werden konnte, jedoch mehrere (zwei bzw. drei) Rechnungen der Firma F. nicht erfasst worden sind. Ebenso wird das Vorliegen von Umsatzdifferenzen für den Zeitraum 1996 und 1-7/1997 in Höhe von S°826.637,04 netto und S 407.613,38 netto, welche von der BP unter Verweis auf die beschlagnahmten Kassabücher und UVA-Meldungen nachgewiesen wurden, nicht bestritten.

ad Schätzungsergebnis)

In der Berufung wird eingewendet, dass die Kassabücher für den gesamten Streitzeitraum vorgelegt und die Umsätze für die Jahre 1997 und 1998 laut diesen vorgelegten Kassabüchern insgesamt nur S 914.131,92 und S 724.491,73 betragen hätten, entgegen der Schätzung der BP in Höhe von insgesamt S 1.183.719,-- für 1997 (S 612.826,68 betreffend 1-7/1997 und S 570.892,40 betreffend 8-12/1997) und S 1.370.141,76 für 1998. Die Schätzung wäre somit unrichtig und überhöht vorgenommen worden, und die vorgelegten Kassabücher zu Unrecht nicht berücksichtigt worden. Weiters wären die Wareneinkäufe lt. aufgefunder Buchhaltungsunterlagen 1996 in Höhe von S 3.915.479,50 und nicht in Höhe von S°4.949.602,60 erfolgt.

Dazu ist auszuführen, dass im Rahmen der BP eine Belegsammlung sowie Beleglistung über den Wareneinkauf vorgelegt wurde, und dazu eine Kontoabstimmung bei der Fa. F. vorgenommen und nicht fakturierte Wareneinkäufe in Höhe von insgesamt S 899.101,14 betreffend den Zeitraum 1998 (Re vom 4.5.1998, S 579.901,14, Re vom 5.2.1998, S 319.200,--) und S 959.418,-- betreffend den Zeitraum 1997 festgestellt wurden. Lt. Niederschrift vom 22. Februar 2000 gab der Geschäftsführer bekannt, dass für den Zeitraum 8/1997 bis 1999 zwar Kassabuchaufzeichnungen und Belege aufliegen würden, der Rohaufschlag und die Warenherkunft wäre jedoch daraus nicht ableitbar. Inventuren wären für den gesamten Prüfungszeitraum nicht erstellt worden, ebenso gäbe es keine Buchhaltung und wäre kein Wareneingangsbuch geführt worden. Allein in Hinblick auf diese Ausführungen ist der Einwand betreffend Auffinden von Buchhaltungsunterlagen bzw. Wareneingangskonten für das Jahr 1996 und auch Richtigkeit der vorgelegten Kassabuchaufzeichnungen 8/1997 bis 1998 in freier Beweiswürdigung als nicht glaubwürdig zu beurteilen.

Der Einwand, dass die Warenverkäufe nur in Höhe der Kassabuchaufzeichnungen lt. Bw. getätigt worden wären, ist weiters auch in Hinblick auf die Umsatzdifferenzen zwischen den Kassabuchaufzeichnungen und den Umsatzsteuervoranmeldungen im Zeitraum 1996 und

1-7/1997 (Abweichungen von rund 35 % bzw. 66,5 %) als nicht glaubhaft zu beurteilen. Die Hausdurchsuchung fand mit 9. September 1997 statt und wurden die Kassabuchaufzeichnungen für den Zeitraum 1996 bis 1-7/1997 beschlagnahmt. In der Folge wurden dem Finanzamt Umsatzsteuervoranmeldungen 8-12/1997 lediglich in geschätzter Höhe von durchschnittlich S 15.000,-- (bzw. S 13.014,-- Umsatzsteuer betreffend Dezember 1997) bekannt gegeben und somit für diesen Zeitraum keine Aufzeichnungen geführt.

Befragt nach den Gründen der Divergenz zwischen Wareneinkauf lt. vorgelegten Beleglisten in Höhe von rd. S 7,9 Mio. und lt. Bw. dargelegten Gesamtumsatz im Zeitraum 1996 bis 1999 von brutto rd. 5,7 Mio., gab der Geschäftsführers weiters an, dass die ursprüngliche Unternehmensstrategie Topkunden anzusprechen nicht realisiert hätte werden können, und die Ware daher verschleudert hätte werden müssen um Billigware einkaufen zu können. Diese Angaben sind jedoch in Hinblick auf die mit 8. April 1998 im Zuge der ersten Einvernahme vom Geschäftsführer bekannt gegebenen Rohaufschläge von ca. 1,8 bis 2,1 zumindest für den Zeitraum 1996 bis 7/1997 als nicht glaubhaft bzw. zweifelhaft zu beurteilen.

Auch erscheint die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ausschließlich auf Basis der Kassabuchaufzeichnungen für den Zeitraum 1996 und 1-7/1997 lt. beschlagnahmten Unterlagen insofern als gerechtfertigt, als angesichts des Umfanges und der Art der festgestellten Buchführungsmängel (keine Inventuren, keine Buchhaltung) im Zuge der Hausdurchsuchung Zweifel bezüglich der später vorgelegten Kassabücher bestehen. Wenn somit die BP die Glaubwürdigkeit der bis zur Hausdurchsuchung geführten Kassabücher höher einschätzte als die im Laufe des Prüfungsverfahrens weitergeführten Kassabücher ist dies auch in Hinblick auf die vorgefundenen Umsatzdifferenzen und Wareneinsatzverkürzungen sowie Ausführungen des Geschäftsführers vom 22. Februar 2000 betreffend Umsatzhöhe sowie Rohaufschlag, dass aus den Kassabüchern der Rohaufschlag nicht ableitbar sei, ebenfalls als nicht unbegründet zu beurteilen.

Zur Zulässigkeit der vorgenommenen Schätzung hinsichtlich Sicherheitszuschlag ist weiters auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die festgestellten nicht erfassten Wareneinkäufe als auch das Fehlen der Inventur zur Annahme berechtigen, dass nicht alle Geschäftsfälle erfasst wurden. Im vorliegenden Fall wurden im Bereich der Firma F. Wareneinkäufe festgestellt, die nicht in den Beleglisten erfasst waren und denen von der Bw. auch keine Erlöse gegenübergestellt werden konnten.

Betreffend die Höhe des Sicherheitszuschlages wird ausgeführt, dass in Hinblick auf die nicht erfassten Wareneinkäufe in Höhe von S 959.418,-- und S 899.101,14 für die Jahre 1997 und 1998 die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 30 % der Bruttoumsätze in

---

allen Streitjahren als gerechtfertigt zu beurteilen ist. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von insgesamt S 1.475.584,-- erscheint somit auch der Höhe nach als angemessen.

Betreffend die Einwendungen des Bw., dass der Wareneinkaufsstand zum 31. Jänner 1999 im Ausmaß von rd. S 1.000.000,-- (Abschlag von 75 % in Höhe von 3.135.750,-- sowie Verzicht der Fa. F. auf die Rechnungseinbringung von S 819.000,--) zu ermitteln sei, wird ausgeführt, dass entsprechend der Ansicht der BP diesen Einwendungen in Hinblick auf die Branchenun erfahrenheit der Bw., der fehlgeschlagenen Unternehmensstrategie und hohen Preisnachlässe, auch in Anbetracht der Schließung der Filiale in R. binnen 9 Monaten, sowie durch die Heranziehung eines Rohaufschlages von nur 1,4 im gesamten Zeitraum 1996 bis 1998, bzw. des Einstandspreises für den Zeitraum 1999 ausreichend Rechnung getragen wurde. Ein Abverkauf des Warenendbestandes nach dem 31. Jänner 1999 wurde der Behörde in keiner Weise nachgewiesen bzw. lediglich ein Teilverkauf nach Schließung des Geschäftslokales vom 16. August 1999 in Höhe von S 750.000,-- bekannt gegeben. Diesbezüglich wurden von der BP die Umsätze 1999 in Höhe von S 750.000,-- auch gekürzt, jedoch war aufgrund der weiteren Erhebungen der BP, dass eine Rechnung ausgestellt jedoch die Ware nicht geliefert bzw. nicht erhalten worden wäre, der Betrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG kraft Rechnungslegung wieder vorzuschreiben. Auch wurden im Rahmen der Erhebungen der BP bei der Fa. F. vom 14. Jänner 2000 seitens des Geschäftsführers der Fa. F. zwar die Uneinbringlichkeit des Betrages von S 982.718,-- brutto (rd. S 819.000,-- netto), jedoch nicht das Vorliegen eines Verzichtes oder Rückgängigmachung dieser Leistungen festgestellt. Ein Abschlag des Wareneinsatzes ist somit diesbzgl. nicht zu berücksichtigen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist somit die Schätzung zu Umsatz und Gewinn auf Basis der Nichtführung der Bücher und Inventuren dem Grunde und der Höhe nach berechtigt. Die Schätzung der Umsätze 8-12/1997 und 1998 auf Basis der Kassabücher 1996 und 1-7/1997 (inkl. Sicherheitszuschlag) erfolgte unter Berücksichtigung eines Rohaufschlages (RAK) von nur 1,4 und in Anbetracht der festgestellten Differenzen betreffend Wareneinkauf und Umsatzsteuervoranmeldungen und vom Geschäftsführer bekannt gegebenen Rohaufschlages (RAK) von 1,8 bis 2,1 im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Nichtführung einer Buchhaltung und Inventur lässt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darüber hinaus vermuten, dass nicht alle Geschäftsfälle erfasst wurden, und sind die Einwendungen der Bw. nicht geeignet, das Schätzungsergebnis der Höhe nach glaubhaft zu bestreiten. Den Einwendungen hinsichtlich schlechter Geschäfts gang, fehlgeschlagene Unternehmensstrategie und Preisnachlässe wurde darüber hinaus von der BP durch Heranziehung eines geringeren Rohaufschlages von 1,4 Rechnung getragen,

sowie das körperschaftsteuerliche Einkommen mit 0,00 geschätzt. Die Schätzung erfolgte somit nach Ansicht des Berufungssenates auch der Höhe nach begründet, mit dem Ziel der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten bzw. ergänzten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse bzw. Umsätze verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber derjenige, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig gegen ihn ausschlagen sollte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

ad Kapitalertragsteuer)

Ergänzend zu den obigen Ausführungen wird dargelegt, dass gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der KESt unterliegen. Dazu zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Zum Wesen der verdeckten Ausschüttung siehe Doralt, EStG<sup>4</sup>, Tz 33 ff und VwGH vom 12.9.2001, 96/13/0043, sowie VwGH vom 3.8.2000, 96/15/0159.

Schuldner der KESt ist nach § 95 Abs. 2 EStG der Empfänger, der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt.

Bei einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1982, SlgNr. 5668/F). Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen auch der Kapitalertragsteuer (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1993, 89/14/0123, 90/14/0018 sowie vom 19.7.2000, 97/13/0241).

Die Geltendmachung der KESt gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides.

Dem angefochtenen (Haftungs-) Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer - Abfuhrdifferenzen gem. § 95 Abs. 2 EStG für die Jahre 1996 bis 1998 liegt somit ein umfassendes Betriebspprüfungsverfahren zu Grunde. In diesem Verfahren kam es zur Gesamtschätzung (Globalschätzung) inkl. Sicherheitszuschlag betreffend Umsatz und Gewinn für die Jahre 1996 bis 1998. Zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt wird auf die oben angeführten Ausführungen verwiesen. Als steuerliche Konsequenz zum durchgeführten Schätzungsverfahren

ergab sich eine (verdeckte) Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

In der Berufung betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wird ergänzend das Fehlen einer Vermögenszuwendung an den Anteilsinhaber bzw. Geschäftsführer eingewendet.

Dazu ist auszuführen, dass der gegenständliche Bescheid Ausfluss der betreffenden Sachbescheide, in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen ist, und nach sind ständiger Rechtsprechung des VwGH zugerechnete (Mehr)Gewinne bei einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung in der Regel als dem Gesellschafter zugeflossen zu werten. Die aus o.a. Gründen durchgeführte Schätzung betreffend Sicherheitszuschlag und daraus zugerechnete Gewinne stellen daher eine verdeckte Gewinnausschüttung des Gesellschafter-Geschäftsführers und 100%-Anteilseigners dar, und war der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 unter Verweis auf die obigen Ausführungen insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, 29. Juli 2004