



GZ. RV/1526-W/07,
miterledigt RV/1527-W/07 und
RV/1528-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdrBw., vertreten durch Stb.GmbH, vom 10. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 28. März 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004, Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung des Verfahrens gem. § 308 BAO betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um einen Bäckerbetrieb in der Rechtsform einer GmbH am Standort AdrBw.. Die Geschäftsführer bis 1.9.2005 waren ehem.Gf. und ehem.Gfin., die Gesellschafter waren ehem.Gf. (25%), L.C. (8,4%), N.B. (24,8%), E.B. (8,4%), T.K. (25%) und N.K. (8,4%).

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2000 bis 2002 wurden auf Grund gravierender Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel eine Schätzung zu Umsatz und Gewinn vorgenommen. Die Feststellungen waren folgende:

< Tz. 1 Sachverhalt

Sachverhalt laut Beilagen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Aufgrund der dargestellten Mängel war für die BP nur eine überaus eingeschränkte Überprüfungstätigkeit der Aufzeichnungen gegeben. Diesem Umstand wird durch eine Zuschätzung von 20 % der erklärten Erlöse Rechnung getragen.

Tz. 2 Schätzung

Aufgrund der in Tz. 1 beschriebenen Mängel wird im Prüfungszeitraum (2000 - 2002, Nachschauzeitraum 2003 und 2004) eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung (in Form einer verdeckten Ausschüttung) in Höhe von 20% vorgenommen:

Die Zuschätzung unterliegt als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer. Als Basis der verdeckten Ausschüttung werden die bei der Umsatzsteuer genannten Zuschätzungen, zuzüglich 20% Umsatzsteuer herangezogen.

Die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KESt trägt die geprüfte Gesellschaft.

Die Zuschätzung für die Jahre 2003 und 2004 (Nachschauzeitraum) erfolgt aus verfahrensökonomischen Gründen jeweils durch eine Umsatzsteuerfestsetzung im Dezember.

Umsatzsteuer:

	2000 (S)	2000 (€)	2001 (S)	2001 (€)
HW-Erlöse 0 %	1.654,80	120,26	0,00	0,00
HW-Erlöse 10 %	1.866.476,97	135.642,17	1622.872,79	117.938,77
HW-Erlöse 20 %	186.563,82	13.558,12	21.009,33	1.526,81
Summe 20 % Zuschätzung	2.054.695,59	149.320,55	1.643.882,12	119.465,57
	2002 (€)	Zuschätzung 2003	Zuschätzung 2004	
HW-Erlöse 10 %	119.480,11	136.693,80	152.195,12	
HW-Erlöse 20 %	146,17	0,00	392,50	

Summe 20 % Zuschätzung	119.626,28	136.693,80	152.587,62
------------------------	------------	------------	------------

Körperschaftsteuer:

	2000 (\$)	2000 (€)	2001 (\$)	2001 (€)
Gewinnhinzure. (außerbilanzmäßig)	2.054.695,59	149.320,55	1.643.882,12	119.465,57

	2002 (€)
Gewinnhinzure. (außerbilanzmäßig)	119.626,28

Kapitalertragsteuer:

	2000 (\$)	2000 (€)	2001 (\$)	2001 (€)
Brutto	2.278.655,95	165.596,38	1.810.371,27	131.564,80
KEST	759.552,00	55.198,80	603.457,00	43.854,93
vA	3.038.207,95	220.795,17	2.413.828,27	175.419,73

	2002 (€)	2003 (€)	2004 (€)
Brutto	131.603,52	150.363,18	167.885,63
KEST	43.868,00	50.121,00	55.961,87
vA	175.471,52	200.484,18	223.847,49

Nachschauf

<u>Umsatzsteuer</u>	12/2003	12/2004
KZ 000 Steuerbarer Umsatz	308.962,80	273.910,62
KZ 022 20 % Normalsteuersatz	-3.531,00	392,50
KZ 029 10 % Ermäßiger Steuersatz	312.493,80	273.518,12

<u>Kapitalertragsteuer</u>	2003	2004
Berechnungsgrundlage	200.484,23	223.847,49

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	2000 ATS	2001 ATS	2002 Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz	2.053.040,75	1.643.882,08	119.626,28
[022] 20% Normalsteuersatz	186.563,80	21.009,36	146,17
[029] 10% Ermäßiger Steuersatz	1.866.476,95	1.622.872,86	119.480,11
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[625] Verdeckte Ausschüttungen	2.054.695,56	1.643.882,08	119.626,28
<u>Kapitalertragsteuer:</u>			
Abgabe - Berechnungsgrundlage	3.038.208,05	2.413.828,25	175.471,36

Beilagen:**Losungsaufzeichnungen, Rechnungen:****a) 3/2000:**

Rechnungen 31.3.2000 Summe: 263.841,14

Es handelt sich dabei um Ausgangsrechnungen an div. Kunden (z.B. OMarkt, Adr.OMarkt; T.S., Adr.T.S.; IGmbH, Adr.IGmbH etc.). Diese Rechnungen wurden entweder vom Chauffeur bzw. von Herrn C. kassiert. Wer kassiert hat, kann nicht nachvollzogen werden. Es kann auch sein, dass Herr C. ein Akonto bekommen hat. Akontozahlungen werden nicht aufgeschrieben und auch nicht im Kassabuch erfasst. Die Rechnungen vom 31.3 2000 wurden addiert. Auf

dem Tippstreifen wurde der Betrag von S°2.027,07 doppelt erfasst. Diesen Betrag gibt es aber nur einmal.

OPlatz 31.3.2000: Losung S 2.300,00

Die Losung wird mittels Kassasturz ermittelt, wobei das Kleingeld in der Kassa bleibt (die Losungen wurden gerundet). Herr C. kassiert die Losungen (jetzt 1 mal wöchentlich, früher ca. 1-2mal/Woche). Die Übermittlung der Monatslosungsblätter erfolgt 1mal/Monat, manchmal auch öfters. Dementsprechend erfolgt auch die Eintragung ins Kassabuch.

NMarkt Losung 31.3.2000: S 2.570,00

Vorgangsweise wie OPlatz

NnMarkt Losung 31.3.2000: S 9.480,00

Monatslosungsblatt fehlt

Die Lohnzahlungen erfolgen bar. Auszahlungsbelege gibt es nicht. Herr C. zahlt den Lohn an die Arbeiter. Akontozahlungen werden nicht aufgeschrieben. Am Monatsende wird der Lohn laut Lohnverrechnung im Kassenbericht vermerkt.

b) Kassenbericht 2/2000:

Rechnungen 29.2.2000: S 142.674,10 und S 84.230,68

Für den Betrag von S 142.674,10 fehlen die Rechnungen und Tippstreifen.

S 84.230,68: Tippstreifen Summe S 189.230,68 minus S 105.000,00 acto. 14.2.00 = 84.230,68

29.2.2000: Beleg 87, S 52.020,00

Bei diesem Betrag handelt es sich um die Losung vom Nn.Markt.

Summe Losungen 21.2.2000 - 29.2.2000: S 43.450,00

Laut Frau ehemGfin. werden noch eine oder mehrere Rechnungen bezahlt worden sein. Daher ergibt sich ein höherer Betrag. Durch die BP ist nicht nachvollziehbar, welche Rechnungen bezahlt worden sind.

Beleg 9, S 15.000,00:

Summe Losung Kiosk OPlatz 1.2.2000 - 5.2.2000 It. Monatslosungsblatt

1.2.

2.2. 2.650,00

3.2. 2.300,00

4.2. 3.000,00

5.2. 2.200,00

Summe 10.150,00

Die Differenz muss lt. Frau ehemGfin. wieder eine bezahlte Rechnung sein.

c) Kassenbericht Juni 2002:

Monatsblatt Juni 2002 für die Verkaufsstände Nnmarkt:

1.6. 3.740,00

8.6. 4.086,00

15.6. 4.110,00

21.6. 4.039,00

29.6. 4.311,60

Laut Frau ehemGfin. sind dies die Beträge, die Herr C. an diesen Tagen kassiert hat. Weitere Aufzeichnungen dazu gibt es nicht.

d) Kassenbericht 12/2000

30.12.2000, Ka 99, Einnahme 46.399,80:

Laut Beleg K99 S 64.399,80

e) Tageslosungen Ugasse.:

Es wurden monatliche Kassenberichte erstellt.

Rechnungen wurden vom Chauffeur kassiert. Ebenso die Paragons (Barverkäufe). Die Lieferscheine gibt es nicht mehr.

Im April 2000 wurden die Losungen vom Losungsbuch abgeschrieben und in den monatlichen Kassenbericht eingetragen (Zettel mit Tageslosungen vorhanden, Losungsbuch gibt es nicht mehr).

Ab Mai 2000 wurden die Losungen vom Losungsbuch abgeschrieben und in den monatlichen Kassenbericht eingetragen (Losungsbuch gibt es nicht mehr).

Saldo Kassa 2000: 52.704,21

31.12.2000 Saldo 4.032,76

31.12.2000 Saldo 48.611,47 Ugasse (April bis November 2000)

54.644,23

Übertrag Ugasse. nicht nachvollziehbar.

Für die Ugasse. wurde von Frau ehemGfin. eine eigene Buchhaltung geführt. Die Konten und den Computer gibt es nicht mehr. Es wurde pro Konto ein Übertrag auf das allgemeine Konto gemacht. Diese Umbuchungen sind jedoch nicht mehr nachvollziehbar.

f) Kassa 2002

Tageslosungsaufzeichnungen im Dezember fehlen.

November 2002: Tageslösung Nnmarkt: Monatsblatt mit Einzellosungen vorhanden.

Summe am 31.12. ins Kassabuch eingetragen. 1 oder 2 Stände?

g) Rechnungen an div. Kunden:

Die Lieferscheine werden dem Chauffeur mitgegeben. Diese werden nach Rechnungsausstellung vernichtet. Auf diesen Lieferscheinen wird auch die Retourware vermerkt (z. B. Lieferschein vom 17.1.2005 -14 Stk. Retourware vermerkt). Es kann auch sein, dass der Kunde Ware zurückschickt (z. B. in einem Sackerl) und die Retourware auf einem Zettel vermerkt. Dies wird dann auf der Rechnung berücksichtigt. Weiters kommt es vor, dass der Kunde sagt, dass er zu wenig bekommen hat. Dies wird ebenfalls in der Rechnung berücksichtigt. Listen bzw. sonstige Aufzeichnungen für die Retourwaren gibt es nicht.

h) Diverses:

Konten 2000: Datum und Belegnummer 1. Halbjahr falsch formatiert. Es gab damals Virusprobleme.

Saldenliste 2001 (Ausdruck vom 11.1.2005): Beim nochmaligen Ausdruck der Saldenliste am 20.1.2005 weist diese falsche Zahlen aus - bei einigen Konten, wie z.B. Kto. 250000 Vorsteuer 20% werden nunmehr Saldovorträge ausgewiesen.

Mängel Losungserfassung 2000 - 2004

Ugasse : April bis Oktober 2000:

April 2000: Schmierzettel pro Tag für Losung vorhanden (geschrieben von Frau ehemGfin.)
 Mai 2000: Schmierzettel bis 8.5.2000; danach Monatsliste (erstellt von Frau ehemGfin.)
 Juni 2000 - November 2000: Tageslosungen nur mehr aus Kassenbericht ersichtlich,
 Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

OPlatz und Nnmarkt 2000:

- Jänner 2000: 3 Monatslosungsblätter (2 x Nnmarkt, 1 x OPlatz)
 Jeweils vom Verkäufer erstellt. Losungen der drei Filialen wurden addiert und unter Fil. im Kassenbericht eingetragen. Summen differieren 2 mal.
- Februar 2000: 3 Monatslosungsblätter. Losungen getrennt nach Ständen im Kassenbericht eingetragen. Summen für mehrere Tage (Einzellosungen nicht bekannt)
- März 2000: 2 Monatslosungsblätter (NnMarkt fehlt). Losungen für alle 3 Stände getrennt im Kassenbericht erfasst.
- April 2000: 3 Monatslosungsblätter vorhanden (Nnmarkt von Fr. ehemGfin. erstellt). Losungen getrennt im Kassenbuch angeführt.
 29.4.2000, Ka 149, Einnahme S 173.576,50: Rechnungen Stand 47
 1-4/00, Rechnungen wurden von Losung bezahlt, dadurch Tageslosungen vermindert angegeben.
 Mexikoplatz 14.4.2000 S 3.700,00
 Mexikoplatz 15.4.2000 S 2.850,00
 Lt. Frau ehemGfin. 14.4.2000: S 850,00 und S 2.850,00
- Mai 2000: 3 Monatslosungsblätter vorhanden (von Frau ehemGfin. erstellt)
 Losungen getrennt im Kassabuch angeführt
- Juni 2000: wie Mai 2000
- Juli 2000: wie Mai 2000
 29.7.2000 lt. Losungsblatt OPlatz S 1.910,00
 29.7.2000 lt. Kassenbericht S 2.050,00
- August 2000: Monatslosungsblatt für OPlatz vorhanden (vom Verkäufer erstellt)
 Nnmarkt 2x fehlt (Url. 14.8.-31.8.2000)
 Nnmarkt Erlös Stand 178 (kurze Zeit 3 Stände am Nnmarkt gehabt) zusammengefasst (am 31.8.2000 S 43.840,00 eingetragen)
 OPlatz 8.8.2000 lt. Losungsblatt S 3.100,00 - lt. Kassenbericht: nichts eingetragen
- Sept. 2000: Monatslosungsblätter für OPlatz und Nnmarkt von Frau ehemGfin. erstellt
 2 Eintragungen für Nnmarkt 178 (11.9.2000 und 18.9.2000)
- Oktober 2000: Monatslosungsblatt von Frau ehemGfin. erstellt (Betrag für OPlatz und ein Betrag für 3x Stände am Nnmarkt
 2.10.2000 4.116,54 Nnmarkt Rechnung?
 24.10.2000: 2 Beträge für OPlatz und 2 Beträge für Nnmarkt
- Nov. 2000: Monatslosungsblatt von Fr. ehemGfin. erstellt (ein Betrag für OPlatz und ein Betrag für Nnmarkt, 2 oder 3 Stände?)

Dez. 2000: Kassenbericht nicht vollständig
Nnmarkt geschlossen
OPlatz geöffnet?

Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

OPlatz und Nnmarkt 2001:

Jänner 2001: 2 Monatslosungsblätter (Nnmarkt zusammengefasst?) vorhanden

Februar 2001: wie Jänner 2001

März 2001: wie Jänner 2001

April 2001: wie Jänner 2001

Mai 2001: wie Jänner 2001
12.5.2001 S 100.000,00 Kundenakonto
15.5.2001 S 40.000,00 Kundenakonto

Juni 2001: wie Jänner 2001
2.6.2001 2 Losungen Nnmarkt
15.6.2001 lt. Monatslosungsblatt S 10.740,00 – lt. Kassenbericht S 8.980,00 und S 10.740,00

Juli 2001: wie Jänner 2001
Tageslosung 21.7.2001 Nnmarkt S 101.840,00 (16.7.-21.7.)
7.7.2001 S 100.000,00 Kundenakonto
14.7.2001 S 170.000,00 Kundenakonto

August 2001: wie Jänner 2001
Nnmarkt 1.8.2001 S 120.000,00
Nnmarkt 4.8.2001 S 49.750,00
Keine weiteren Losungseintragungen für Nnmarkt

Sept. 2001 Monatslosungsblatt für 2. Bez. vorhanden
Losungsblatt für Nnmarkt fehlt (nichtregelmäßige Eintragungen im Kassabuch vorhanden; Losungen bzw. Losungen mit Akontozahlungen)
22.9.2001 lt. Monatslosungsblatt S 1.670,00 – laut Kassenbericht keine Eintragung

Oktober 2001: 2 Monatslosungsblätter vorhanden
Losungen Nnmarkt zusammengefasst

Nov. 2001: wie Oktober 2001

Dez. 2001: wie Oktober 2001
Tageslosung 20.12.2001 laut Monatslosungsblatt S 1.640,00 – im Kassenbericht doppelt erfasst

Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

OPlatz und Nnmarkt 2002:

Jänner 2002: 2 Monatslosungsblätter vorhanden
Losungsblatt Nnmarkt nur 1 Betrag (31.1.2002 € 25.293,05)
Im Kassenbericht pro Tag 1 Losung eingetragen (für OPlatz und Nnmarkt)

Tageslosung OPlatz 12.1.2002 lt. Monatslosungsblatt: € 80,00 – laut Kassenbericht nichts eingetragen
 Für den 21.1.2002 gibt es 2 Losungseintragungen im Kassenbericht.
 am 28.1.2002 wurde im Kassenbericht keine Losung eingetragen –
 laut Losungsblatt OPlatz € 122,00.
 Am 31.1.2002 wurde im Kassenbericht keine Losung eingetragen –
 laut Losungsblatt OPlatz € 138,00.

- Februar 2002: Monatslosungsblatt für OPlatz vorhanden
 Brunnenmarkt geschlossen
 Zahlen im Kassenbericht nicht nachvollziehbar (es könnte sich um die Losungen für den OPlatz und den Nnmarkt handeln)
- März 2002: 2 Losungsblätter vorhanden (für Nnmarkt keine täglichen Eintragungen – mehrere Tage zusammengefasst)
 Losungsblatt Nnmarkt 6.3.2002 € 1.090,00
 Dieser Betrag wurde im Kassenbericht bereits am 2.3.2002 eingetragen.
- April 2002: 2 Losungsblätter vorhanden (Losungen für den 16. Bezirk wurden zusammengefasst)
- Mai 2002: wie April 2002
- Juni 2002: wie April 2002
- Juli 2002: wie April 2002
- August 2002: Losungsblatt für OPlatz vorhanden
 Nnmarkt geschlossen
 Losungsblatt 27.8.2002 € 180,00 – im Kassenbericht 2 mal € 180,00 eingetragen
- Sept. 2002: Losungsblatt für OPlatz vorhanden
 Nnmarkt geschlossen?
- Oktober 2002: Losungsblatt für OPlatz vorhanden
 Für Nnmarkt 2 Losungsblätter vorhanden (1 x Losungen pro Tag und 1 x Monatssumme). Im Kassenbericht nur Monatssumme erfasst.
- Nov. 2002: 2 Monatslosungsblätter vorhanden
 Nnmarkt – nur Monatssumme im Kassenbericht erfasst.
- Dez. 2002: Monatslosungsblätter fehlen
 Nnmarkt – nur Monatssumme im Kassenbericht erfasst.

Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

OPlatz und Nnmarkt 2003:

- Jänner 2003: Monatslosungsblatt OPlatz vorhanden
 Monatslosungsblatt Nnmarkt fehlt (Losung am 31.1.2003 im Kassenbericht eingetragen)
 Tageslosung OPlatz vom 20.1.2003 am 21.1.2003 eingetragen;
 Tageslosung OPlatz vom 23.1.2003 und am 24.1.2003 am 23.1.2003 eingetragen; Tageslosung OPlatz vom 22.1.2003 am 24.1.2003 eingetragen; Tageslosung OPlatz vom 28.1.2003 und 29.1.2003 am 29.1.2003 eingetragen.

Februar 2003:	Keine Monatslosungsblätter vorhanden Losungssumme OPlatz und Nnmarkt am 28.2.2003 eingetragen.
März 2003:	Losungsblatt für OPlatz vorhanden. Nnmarkt geschlossen. Im Kassenbericht nur Wochenlosungssummen eingetragen (lt. Losungsblatt tägliche Eintragungen).
April 2003:	Losungsblatt für OPlatz vorhanden. Losungsblatt Nnmarkt fehlt. Losungen OPlatz und Nnmarkt wöchentlich eingetragen.
Mai 2003:	wie April 2003 OPlatz 2.5.2003 – 18.5.2003 geschlossen
Juni 2003:	wie April 2003
Juli 2003:	wie April 2003
August 2003:	wie April 2003
Sept. 2003	wie April 2003
Oktober 2003:	wie April 2003
Nov. 2003:	Monatslosungsblatt mit Wochensummen für Nnmarkt und OPlatz vorhanden.
Dez. 2003:	2 Monatslosungsblätter mit Wochensummen vorhanden. Am 31.12.2003 mehrere Beträge (mehrere Wochensummen) im Kassenbericht zusammengefasst

Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

OPlatz und Nnmarkt 2004:

Jänner 2004:	2 Losungsblätter mit Wochensummen vorhanden Wochensummen im Kassenbericht eingetragen
Februar 2004:	wie Jänner 2004 OPlatz 1.2.2004 – 2.2.2004 geschlossen Nnmarkt 9.2.2004 – 28.2.2004 geschlossen
März 2004:	2 Losungsblätter mit Wochensummen vorhanden 31.3. Nnmarkt 13.580,00 (Vermerk Abrechnung ¼ jährlich?)
April 2004:	2 Losungsblätter mit Wochensummen vorhanden
Mai 2004:	wie April 2004
Juni 2004:	wie April 2004 5.6.2004 OPlatz lt. Losungsblatt € 1.081,00 – lt. Kassenbericht €°1.031,00
Juli 2004:	wie April 2004 1.7. lt. Kassenbericht Nnmarkt € 6.801,70 – lt. Losungsblatt (siehe Losungsblatt Juni 2004: € 68.017,00 ??)
August 2004:	1 Losungsblatt vorhanden (2 Beträge für Nnmarkt, 1 Betrag für OPlatz und 3 mal Kundenakonto)
Sept. 2004	2 Losungsblätter vorhanden mit Wochensummen

OPlatz vom 1.9.2004 – 26.9.2004 geschlossen

Oktober 2004: Losungsblatt für Nnmarkt mit Wochensummen vorhanden
Losungsblatt für OPlatz fehlt
OPlatz am 30.10.2004 1 Betrag im Kassenbericht eingetragen

Nov. 2004: wie Oktober 2004

Dez. 2004: wie Oktober 2004

Aufstellung Tageslosungen (siehe Anhang)

Bezüglich der Tageslosungen 2000 – 2004 wird von der BP angemerkt, dass diese u.a. gerundet und zusammengefasst wurden (genaue Beschreibung siehe Sachverhalt wie oben dargestellt und Aufstellung Tageslosungen).

Kalkulation:

	2000 (S)
Erlöse EH Brot	4.136.879,00
Erlöse Rest	1.273.466,00
Erlöse GH	7.575.495,00
Summe Erlöse lt. Kalkulation	12.985.840,00
Erlöse bisher	9.332.384,00

Laut der steuerlichen Vertretung wäre von den kalkulierten Erlösen noch die Retourwaren, der Schwund, der Personalverbrauch und die Spenden abzuziehen. Von der steuerlichen Vertretung wurde dafür folgender Betrag angesetzt:

	2000 (S)
Retouren	2.119.790,00
Schwund	680.538,00
Personal	215.210,00
Spenden	29.722,00

Für die Jahre 2001 und 2002 wurden folgende Werte angesetzt:

	2001 (S)	2002 (€)
Retouren	588.830,00	42.792,00
Schwund	188.516,00	13.700,00
Personal	126.594,00	9.200,00
Spenden	29.722,00	2.160,00

Wie aus den obigen Aufstellungen ersichtlich, wurden die Retourwaren etc. für 2000 mit wesentlich höheren Beträgen als in den Folgejahren angesetzt. Dies wurde damit begründet, dass die Retourwaren etc. der Bäckerei in der Schumanngasse wesentlich höher waren.

Ein Nachweis für die oben angeführten Zahlen bzw. auch eine Glaubhaftmachung erfolgte nicht (lediglich die Spenden konnten gelaubhaft gemacht werden).

Die Retourwaren werden von der Firma Bw. zu Brösel verarbeitet und gehen dann gratis an den Mehllieferanten R.GmbH&CoKG. Auch von dieser Firma konnten keine Belege über die zurückgenommenen Brösel vorgelegt werden (erst ab 2005 gibt es darüber in der Buchhaltung Belege).

Weitere Mängel:

Die Produktionslisten wurden nicht aufgehoben.

Rechnungen wurden nicht mit Rechnungsdatum verbucht.>

In der fristgerechten Berufung wurde von der Bw. die Herabsetzung auf einen Sicherheitszuschlag sowie Zeugeneinvernahmen wie folgt beantragt:

„1. „Festsetzung eines Sicherheitszuschlages von 3% (laut BP 20 %) auf die erklärten Umsätze der Jahre 2000 bis 2004.

Hinsichtlich Körperschaftsteuervorauszahlung 2006 eine Herabsetzung auf EUR 1.750,00.

Hinsichtlich Kapitalertragsteuer: Festsetzung von 25% (laut BP derzeit 33,34 %) auf die Bruttobemessungsgrundlagen.“

2. „Die Einvernahme folgender Zeugen:

-N.G., Bez., Ugasse ,

-N.B., Adr.N.B.

-T.K., Adr.T.K.

-N.D., Adr.N.D.

-T.G., Adr.T.G.

-I.R., Adr.I.M.

-N.O., Adr.N.O.,

diese Personen können Auskunft geben über Art und Umfang der täglichen Lieferungen an Kunden, über die Geschäftspraktiken, über die täglichen Retourwaren, etc. ...

Weiters wurde um die Zeugeneinvernahme folgender Unternehmer ersucht:

-F.GmbH

-P.Supermarkt

-O.Markt, Fleischhauer, Adr.O.Markt

-D.N.

-Z.Supermarkt

Diese Personen könnten Auskunft über Art und Umfang der täglich retournierten Ware geben.

Zur Begründung der Berufung wurde ausgeführt:

„Ad. Kapitalertragsteuer 25%:

Da diese von den Gesellschaftern getragen wird, ersuchen Wir NICHT die GmbH mit 33,34% zu belasten. Im Zuge der Niederschrift wurde der Klientin keine Möglichkeit gegeben diesen Wunsch zu äußern.

Ad. Sicherheitszuschlag:

Ihr BP-Bericht enthält eine Aufzählung von Mängeln formeller und materieller Art. Wenn man sich die aufgezählten Mängel im Einzelnen ansieht lässt sich leicht erkennen, dass es sich um minimale Verfehlungen handelt. Man muss hier von minimalen Verfehlungen sprechen, wenn man eine Relation zu dem von Ihnen letztlich ermittelten Schätzungsergebnis herstellt. Sie haben global einen Sicherheitszuschlag von 20% auf die erklärten Umsätze angesetzt. Dieser wurde nicht begründet und ist daher nicht nachvollziehbar. Unserer Klientin ist es daher nicht möglich das Schätzungsergebnis auf seine Rechtmäßigkeit hin zu prüfen.

Wir haben uns erhofft im Zuge einer Akteneinsicht am 28.04.2006 in Ihrem Amt mehr Aufschlüsse über die Höhe des Sicherheitszuschlages zu erhalten. Auch diese Erwartungen wurden enttäuscht. Im Steuer- und Prüfungsakt finden sich keinerlei Hinweise. Es wurde im Zuge eines mündlichen Gespräches lediglich festgestellt, dass die Steuerpflichtige im Laufe der BP nicht sehr kooperativ gewesen sei.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages ist somit als reine "Strafsteuer" zu verstehen, die jeder rechtlicher Grundlage entbehrt.

Dem BP-Bericht sind "halbherzige" Kalkulationen beigelegt, die keinerlei Aussagekraft haben. In Anlehnung an den Grundsatz der freien Beweiswürdigung hätten bei dieser Minimalkalkulation zumindest die Retourwaren, der Personalverbrauch und der Schwund berücksichtigt werden müssen. Es stellt einen erheblichen Verfahrensmangel dar, wenn diese wesentlichen Sachverhalte ungewürdig blieben.

Sie begründen diese Außerachtlassung damit, dass diese nicht glaubhaft gemacht worden seien.

Es wäre für Sie leicht gewesen und auch ihre Verpflichtung aufgrund der amtsweigigen Wahrheitsfindung diesbezüglich Zeugen einzuvernehmen.

Um das krasse Missverhältnis zwischen Ihrem Schätzungsergebnis und den vorgeworfenen Mängel zu veranschaulichen werden nun einige Punkte ihres BP-Berichtes besprochen.

Das Ergebnis ihrer BP war letztendlich eine Steuernachzahlungen von insgesamt EUR 460.000,-. Abgesehen von eventuellen Strafverfahren, die angesichts der Höhe, von den Gerichten zu entscheiden wären.

Ihr Sicherheitszuschlag von 20% beruht auf:

-3/2000: Eine Tageslosung von S 2.027,07 wurde doppelt erfasst.

-Lohnzahlungen .erfolgen bar, Akontozahlungen werden nicht erfasst

-12/2000: Einnahme S 46.399,80, laut Beleg S 64.399,80 (Anmerkung: Man sieht doch sofort, dass es lediglich ein "Zahlendreher" war!)

Juli 2000: 29.7.2000 It. Losungsblatt OPlatz S 1.910,-. Laut Kassenbericht S°2.050,- (Anmerkung: Differenz also S 140!)

12.01.2002: Laut Monatslosungsblatt EUR 80,- laut Kassenbericht nichts eingetragen.

Losungsblatt 6.3.2002 EUR 1.090,- wurde bereits am 2.3. eingetragen.

Juli 2004 1.7: It. Kassenbericht Nnmarkt EUR 6.801,70, laut Losungsblatt EUR 68.017,- (Anmerkung: Man sieht doch ganz klar, dass hier bloß ein Komma verrutscht ist!)

Weitere Mängel: Produktionslisten fehlen, Rechnungen wurden nicht mit Rechnungsdatum verbucht.

Ansonsten wird auf 11 Seiten penibelst aufgezählt, welche "dramatischen" Fehler in der Buchhaltung gefunden wurden. Angesichts der lückenlosen und sehr detaillierten Auflistung kann man also davon ausgehen, dass sie die Mängel dadurch vollständig aufgezählt haben.

Sieht man sich diese Mängel im Einzelnen an, rechtfertigten diese nicht einmal ansatzweise eine Umsatzhinzuschätzung.

Die aufgelisteten Mängel sind nicht gravierend und haben keinen großen Einfluss auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung und des Rechenwerkes.

Ihrem BP-Bericht sind sonst keine Verfehlungen zu entnehmen.

Ihre halbherzige Kalkulation ist unbrauchbar, weil unvollständig.

Scheinbar hat auch kein äußerer Betriebsvergleich stattgefunden.

Scheinbar hat auch keine Lebenshaltungskostenrechnung stattgefunden.

Scheinbar hat es keine ungeklärten Vermögenszuwächse gegeben.

Im Wesentlichen rechtfertigen ihre Feststellungen keinen Sicherheitszuschlag.

Der Klientin ist jedoch bewusst, dass schon kleinste Mängel, die augenscheinlich vorhanden sind, eine Schätzungsbefugnis auslösen.

Sie ist sich nunmehr der Tatsache bewusst, dass die Finanz strenge Maßstäbe hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung ansetzt.

Angesichts der Größe des Unternehmens, der relativen Unerfahrenheit der Geschäftsführer, der strengen und kaum durchschaubaren Gesetzgebung ist es nicht verwunderlich wenn Menschen Fehler unterlaufen. Diese sind sogar vorprogrammiert.

Unsere *Klientin* zeigt daher ihren guten Willen, obwohl sie sich keinem Verschulden bewusst ist, in dem sie einen Sicherheitszuschlag von 3% akzeptiert.

Die Steuerauswirkungen sind damit gerade noch finanziell tragbar.

Für die Klientin bleibt es jedoch eine Art "Strafsteuer", da sie keine Einnahmen verkürzt hat, sich niemals bereichert hat oder wissentlich und willentlich eine nicht ordnungsgemäße Buchhaltung geführt hat."

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<Betreffend die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wird auf den Bescheid vom 20.7.2006 verwiesen.

Bezüglich der Höhe der Kapitalertragsteuer bzw. wer die Kapitalertragsteuer trägt, wurde am 7.3.2006 und am 17.3.2006 mit dem zuständigen Sachbearbeiter des Steuerberaters Herrn L. Rücksprache gehalten. Herr L. hat seinerseits mit der Firma G.GmbH. abgeklärt, dass die Kapitalertragsteuer von der GmbH. getragen wird. Dies wurde auch im Zuge der Schlussbesprechung am 28.3.2006 so festgehalten.

Im Folgenden werden nochmals die formellen und materiellen Mängel angeführt (dabei handelt es sich um keine vollständige Aufzählung; Details sind den Beilagen zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen):

Die Losungen der Verkaufsstände wurden in den Prüfungsjahren mittels Kassasturz ermittelt. Die Losungen sollten von den Mitarbeitern der Stände in Losungsblätter eingetragen werden. Meist erfolgte jedoch nur ein Anruf in der Firma. bzw. wurden die Losungen, die Herr C. kassiert hat, von der Buchhalterin der Firma Bw. ins Losungsblatt eingetragen. Zu Beginn wurden die Losungen für jeden Verkaufsstand täglich erfasst. Später wurden die Losungen nicht mehr so regelmäßig aufgezeichnet bzw. wurden Losungen mehrerer Verkaufsstände zusammengefasst. Das Kleingeld ist in der Kassa geblieben (das heißt die Losungen wurden gerundet). Es wurden teilweise auch Ausgaben bezahlt, die jedoch der Tageslosung nicht hinzugerechnet wurden. Welche Rechnungen bezahlt wurden, ist nicht nachvollziehbar. Abstimmungen erfolgten nicht. Die Losungen sämtlicher Verkaufsstände wurden ausgewertet. Eine detaillierte Aufstellung dazu ist dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beigeschlossen.

Unterlagen über die Ermittlung der jeweiligen Kassaeinnahmen (Grundaufzeichnungen für den Kassasturz wie tägliches Zählen des Kassastandes, Hinzuzählung etwaiger Barausgaben) konnten nicht vorgelegt werden

Akontozahlungen von Kunden an Herrn C. wurden nicht aufgeschrieben (es gibt dafür keine Belege) und auch nicht im Kassabuch erfasst

Die Lohnzahlungen erfolgten bar. Auszahlungsbelege gibt es nicht. Herr C. zahlte den Lohn an die Arbeiter. Akontozahlungen wurden nicht aufgeschrieben. Am Monatsende wurde der Lohn laut Lohnverrechnung im Kassenbericht vermerkt.

Tageslosungsaufzeichnungen für Dezember 2002 fehlen

Ugasse.: Lieferscheine gibt es nicht mehr; Lösungsbücher gibt es nicht mehr (= Grundaufzeichnung zu den Kassenberichten)

Für die Ugasse. wurde von Frau ehemGfin. eine eigene Buchhaltung geführt. Die Konten und den Computer gibt es nicht mehr. Es wurde pro Konto ein Übertrag auf das allgemeine Konto gemacht. Diese Umbuchungen sind jedoch nicht mehr nachvollziehbar.

Die Lieferscheine wurden dem Chauffeur mitgegeben. Die Lieferscheine wurden nach Rechnungsausstellung vernichtet. Auf diesen Lieferscheinen wurde auch die Retourware vermerkt. Es kann auch sein, dass der Kunde Ware zurückschickt (z. B. in einem Sackerl) und die Retourware auf einem Zettel vermerkt. Weiters kommt es vor, dass der Kunde sagt, dass er zu wenig bekommen hat. Rechnungen wurden über den verminderten Betrag ausgestellt (die Höhe der Retouren wurde nicht angeführt). Listen bzw. sonstige Aufzeichnungen für die Retourwaren gibt es nicht.

Die Produktionslisten wurden nicht aufgehoben.

Rechnungen wurden nicht mit Rechnungsdatum verbucht.

Die Mängel wurden in der Niederschrift vom 30.6.2005 festgehalten. Im Zuge der Besprechungen am 22.7.2005, 29.9.2005 und auch in der Schlussbesprechung wurden dazu keine Äußerungen vorgebracht.

Gem. § 131 BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Es sind Sollvorschriften. Daher ist ihre Verletzung nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar (FinStrG). Sie ist allerdings nicht sanktionslos (§ 184 iVm § 163).

Eintragungen sollen "der Zeitfolge nach geordnet" erfolgen. Geschäftsvorfälle sollen daher in der Reihenfolge aufgezeichnet werden, wie sie sich tatsächlich ereignet haben.

Eintragungen sind vollständig, wenn damit alle Geschäftsvorfälle lückenlos und einzeln erfasst werden.

Wie aus obigen Darstellungen ersichtlich ist, wurden die Lösungsaufzeichnungen zeitweise nicht täglich vorgenommen (es wurden immer wieder Lösungen mehrerer Tage bzw. Lösungen mehrerer Verkaufsstände zusammengefasst). Es wurden teilweise Ausgaben bezahlt und nur verminderte Beträge als Lösung erfasst. In späterer Folge wurden dann höhere Beträge als Lösung eingetragen (eine Nachvollziehung wie man auf diese Beträge kommt, war jedoch nicht möglich). Weiters fehlen die Grundaufzeichnungen für die Lösungsermittlung. Die Voraussetzungen des § 131 BAO sind somit in keiner Weise erfüllt.

Gem. § 163 BAO wird von der BP die Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel gezogen

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

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Ziel der Schätzung war es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, ohne den Charakter einer Strafbesteuierung zu erwecken.

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei. Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren.

Im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme (am 30.6.2005) von Herrn ehem.Gf., Frau ehem.Gfin. und Herrn L wurden sämtliche Mängel niederschriftlich festgehalten.

Im Zuge der Besprechung am 22.7.2005 mit Herrn L. und Fr. ehemGfin. wurden Einzelheiten zu der Kalkulation besprochen. Zu den niederschriftlich festgehaltenen Mängeln erfolgten keine Äußerungen.

Im Zuge der Besprechung am 29.9.2005 mit Herrn C., Frau ehemGfin. und Herrn L. gab es ebenfalls keine Äußerungen zu den Mängeln. Von der Betriebsprüfung wurde mitgeteilt, dass eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung vorgenommen wird.

Bei der Besprechung am 28.2.2006 mit Herrn L., Herrn C. und Frau ehemGfin. wurden keine weiteren Unterlagen vorgebracht.

Am 28.3.2006 erfolgte die Schlussbesprechung.

Die Wahl der Schätzungsweise steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Als Schätzungsweisen werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.

Der äußere Betriebsvergleich wurde aufgrund der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht bzw. dem Verbot "geheimer" Beweismittel nicht angewendet, da die Feststellungen nicht verwertbar gewesen wären.

Weiters wurde zwar eine kalkulatorische Verprobung (Auszüge siehe Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung) durchgeführt. Diese Schätzungsweise wurde jedoch nicht angewandt, da zu viele Daten ungewiss waren und auch nicht glaubhaft gemacht werden konnten. Es wurde z.B. auch bezüglich der Retourwaren versucht, die tatsächliche Höhe festzustellen. Die Firma Bw. gab an, dass ca. zwischen 50 und 75 Säcke Brösel pro Woche (bzw. alle 10 Tage) erzeugt wurden. Aufzeichnungen dafür gibt es jedoch nicht. Auch der Mehllieferant RGmbH&CoKG, an den die Brösel gratis abgegeben werden, hat für die Prüfungsjahre keine Aufzeichnungen und konnten auch keine Angaben über den Umfang der Retouren machen. Auch eine Einvernahme der Angestellten wäre nicht zweckmäßig gewesen, da eine Bezifferung der Retourwaren mangels Aufzeichnungen nicht möglich gewesen wäre.

Die aufgezeigten formellen und materiellen Mängel sind derart schwerwiegend, dass das Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen als nicht glaubwürdig anzusehen ist.

Da für den gesamten Prüfungszeitraum keine ordnungsgemäße Buchführung vorliegt, ist die Schätzungsberichtigung nach § 184 BAO gegeben.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsweise geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Diesem Umstand wurde durch eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung Rechnung getragen, da eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen nur im eingeschränkten Umfang möglich war. Die Höhe ergibt sich aus der Vielzahl der Mängel und aus der Tatsache, dass sämtliche Grundaufzeichnungen vernichtet wurden.>

Ergänzend wurde von der Bw. eingewendet,

„dass die Mängel "derart schwerwiegend" sind (siehe Seite 6 der Stellungnahme) ist maßlos übertrieben.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages blieb noch immer unbegründet.

Eine Vielzahl gleichartiger Mängel kann nicht die Höhe des Sicherheitszuschlages nach oben bedeuten.

Sie schreiben selbst: "Ziel der Schätzung war es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, ohne den Charakter einer Strafbesteuierung zu erwecken". Das BP- Mehrergebnis betrug ca. EUR 450.000 (nicht Bemessungsgrundlage, sondern Steuern!), für einen Bäckereibetrieb mit 3 Filialen

Ist das Ihre Auffassung von "Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen"??

Das Ergebnis Ihrer Schätzung kann in diesem Zusammenhang nur als Hohn bezeichnet werden, denn es ist fern jeder Realität.

Sie schreiben: "Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei".

Soll die Partei selbst Vorschläge zur Schätzung machen? Die Partei kann nur insoweit mitwirken, als es ihr möglich ist. Das Mängel vorhanden waren ist offensichtlich und wurde auch nicht bestritten.

Warum bisher keine der beantragten Zeugen einvernommen wurde, blieb unbeantwortet."

Ad Kapitalertragsteuer 2000 bis 2004)

Die Bw. brachte des Weiteren Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 vom 28.3.2006 ein. Mit Bescheid vom 1.6.2006 wurde die Berufung vom 10.5.2006 als verspätet zurückgewiesen.

Die Bw. stellte mit Eingabe vom 27.6.2006 den Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens in den vorigen Stand mit folgender Begründung:

„Die ursprüngliche Berufungsfrist endete am 28.4.2006 und wurde für den 21.4.2006 um Akteneinsicht im Amt ersucht. Bei diesem Termin wurde der BP-Akt nicht vollständig vorgelegt, sodass erst am 28.4.2006 tatsächlich Akteneinsicht genommen werden konnte. Hätte die Behörde, wie es ihre gesetzliche Verpflichtung wäre, bereits am 21.4.2006 vollständige Akteneinsicht gewährt, wäre das Ansuchen um Fristverlängerung vom 21.4.2006

nicht notwendig gewesen und die Berufung hätte innerhalb der vorgesehenen Frist eingereicht werden können.

Aufgrund der von ihrer Behörde verschuldeten Verzögerung der Akteneinsicht musste raschest ein Fristverlängerungsantrag zur Einbringung einer Berufung gestellt werden. Im Zuge der allgemeinen Hektik und Verärgerung wurde im Fristverlängerungsantrag vergessen AUCH die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2000 bis 2004 zu beantragen.

Aus dem Fristverlängerungsantrag sei eindeutig der Wille der Partei zu erkennen, die BP-Ergebnisse hinsichtlich Festsetzung eines Sicherheitszuschlages von 20% auf die erklärten Umsätze teilweise nicht anzuerkennen. Natürlich könnte damit nur die gesamte Steuerauswirkung (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) gemeint gewesen sein. Es hätte sich damit lediglich um einen minderen Grad des Versehens gehandelt (siehe VfGH 01.03.86, B680/85: "Wenn Fehler unterlaufen, die gelegentlich selbst sorgfältige Menschen begehen, liegt eine für die Wiedereinsetzung nicht schädliche Fahrlässigkeit vor.").

Wären die Bw., durch ein klares Verschulden der Behörde (Nichtvorlage aller notwendigen Unterlagen am 21.04.2006), nicht gezwungen gewesen raschest eine Fristverlängerung zu beantragen, wäre dieses Versehen niemals geschehen."

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiedereinsetzung mit folgender Begründung ab:

<Voraussetzung für die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sind die Versäumung einer Frist, ein hierdurch entstandener Rechtsnachteil, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, kein grobes Verschulden sowie ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung.

Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, das heißt die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben. An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen.

Auch wenn ein Fristverlängerungsansuchen rasch eingebracht werden muss, muss es einem rechtskundigen Parteienvertreter möglich sein, sämtliche betroffene Bescheide anzuführen. Es kann sich somit nicht mehr um einen minderen Grad des Versehens handeln.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer kann nicht unvorhersehbar sein, da die Vorschreibung schon aus dem Betriebsprüfungsbereich hervorgeht. Eine Akteneinsicht ist dafür nicht notwendig.

Die alleinige Mitteilung eines Versehens, verbunden mit dem Ersuchen, das Versehen zu entschuldigen, sowie verbunden mit der Bekanntgabe, wie das eingereichte Schreiben eigentlich hätte lauten sollen, ist keine Begründung für einen Wiedereinsetzungsantrag.

Für die Betriebsprüfung handelt es sich um kein unvorhergesehenes Ereignis. Weiters fällt dem Steuerberater des Antragstellers ein Verschulden an der Versäumung der Frist zur Last, des einen minderen Grad des Versehens übersteigt.“

In der fristgerechten Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung wurde zur Begründung ergänzend ausgeführt:

„Ungeachtet der strengen Kriterien, die die Judikatur entwickelt hat, darf das Maß der insoweit dem Rechtsvertreter obliegenden "gehörigen Aufmerksamkeit" nicht überspannt werden.

Gerade im vorliegenden Fall ist ganz offensichtlich, dass schlicht vergessen wurde im Fristverlängerungsansuchen auch die Kapitalertragsteuer zu erwähnen.

Es kann sich nur um einen minderen Grad des Versehens handeln, da allen beteiligten Parteien klar war, was Gegenstand des Fristverlängerungsansuchens war.

Wenn Sie, wie es das Gesetz grundsätzlich verlangt, dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit Vorrang gegeben hätten, wären sie ebenfalls zu einer anderen Entscheidung gelangt.

Es ist offensichtlich, dass Sie die klar paradoxe, ungerechte und keinesfalls im Sinne des Gesetzgebers entstehende Situation in Kauf nehmen wollen, nämlich, dass im Falle der Stattgabe der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, die Kapitalertragsteuerbescheide im Rechtsbestand lassen wollen, obwohl diese natürlich aufgrund des neuen Sachverhaltes völlig falsch sind.

Gott sei Dank gibt es letztlich noch die Möglichkeit des § 295 Abs. 3 BAO bzw. die Möglichkeit der Anrechnung der ungerechtfertigten Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer der Gesellschafter (und somit wieder eine Gutschrift), denn ohne diese Instrumentarien, hätte sich das Finanzamt ungerechtfertigt bereichert und somit Methoden angewandt, die einem Rechtsstaat unwürdig sind!

Wir können nur vermuten, dass hinter der Abweisung unseres Antrages auf Wiedereinsetzung persönliche Motive stehen.“

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde um Ergänzung der Anträge auf Zeugeneinvernahme ersucht, da kein konkretes Beweisthema genannt wurde und die Zeugen mangels konkreter Wohnadresse oder Firmenbezeichnung nicht persönlich geladen werden könnten.

Die Bw. konkretisierte in der Folge die als Zeugen einzuvernehmenden Personen sowie das Beweisthema der Zeugeneinvernahmen betreffend beschäftigte Mitarbeiter auf folgende Themen: Wieviel Ware retour geliefert wurde, wie hoch der Schwund war und wieviel Ware täglich verschenkt wurde. Die Firmeninhaber könnten bestätigen wieviel Ware täglich retourniert worden wäre und könnten Auskunft über Schwund und Verderbnis geben.

Im der Folge wurden die beantragten Zeugen einvernommen und über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates die Niederschriften der befragten Zeugen N.D., N.B., T.G., N.G.,

C.B. und I.R. der Bw. zu Kenntnis übermittelt und die Bw. aufgefordert, den beantragten Zeugen T.O., welcher sich im Ausland befindet, zur Berufungsverhandlung stellig zu machen.

In der mündlichen Verhandlung wurde nach Befragung der Zeugen T.K. und T.F. vom steuerlichen Vertreter ergänzend eingewendet, dass nach Angaben der ehemaligen Geschäftsführer Frau ehemGfin. und Herr C. seitens der BP ein Sicherheitszuschlag von 10% angeboten worden wäre, jedoch Herr C. uneinsichtigt gewesen wäre. Vorgelegt wurde weiters ein Artikel des Standard vom 11.6.2012, dass die wirtschaftliche Situation von Bäckerbetrieben dramatisch sei und seit 2008 der Retourwareanteil von 25% auf 20% gesunken wäre. Für türkische Bäcker läge eine vergleichbare Situation vor, wie durch die Aussage des Zeugen Herr F mit 20 bis 30% Retourwareanteil bestätigt worden wäre. Die Aufzeichnungen über Retourware wäre zudem nicht vernichtet sondern nicht geführt worden. Der Steuerberater legte weiters ein Konvolut von Bestätigungen von Firmen über die Retourware aus dem Jahr 2006 vor, welche im Auftrag des Geschäftsführers ehem.Gf. von Geschäftskunden eingeholt worden wären.

Im streitgegenständlichen Fall würde es sich laut Steuerberater nur um geringe Mängel handeln, unter Verweis auf die festgestellte Differenz von z.B. S 160,- im Juli 2000, welche nicht eine derart hohe Zurechnung begründen könne. Im Juli 2004 hätte es sich z.B. lediglich um das Verrutschen des Kommas von €°6.801,70 statt € 68.017,- gehandelt. Geringfügige Mängel würden nicht bestritten und bereits ein Sicherheitszuschlag von rund 3% bezahlt.

Im gegenständlichen Fall wäre von der BP einseitig geprüft und die freie Beweiswürdigung in missbräuchlicher Weise vorgenommen worden, da weder Zeugen einvernommen noch Retourware berücksichtigt worden wäre.

Die Betriebsprüferin verweist darauf, dass die Aufzeichnungen nicht nur geringfügige Mängel aufwiesen und Aufzeichnungen über Retourwaren ursprünglich vorhanden waren, jedoch weggeworfen worden wären. Die Produktpalette entspreche nicht dem österreichischen Bäckerbetrieb, jedoch gäbe es Überschneidungen. Auch hätte es eine Kalkulation gegeben und dabei Retourware berücksichtigt worden. Die vorgelegten Bestätigungen seien der BP nicht bekannt, dies ergäbe jedoch keine andere Beurteilung.

Auf die Frage der ehemaligen Geschäftsführerin Frau ehemGfin., dass die Betriebsprüferin ersucht worden wäre, die Retourware zu besichtigen, gibt diese bekannt, dass dieses Angebot nicht gegeben wurde, die Firma jedoch besichtigt und die Brösel Erzeugung gesehen wurde. Ob es sich ausschließlich um Retourware handelte, kann nicht beurteilt werden. Bei der Kalkulation wäre Retourware jedenfalls berücksichtigt worden.

Die Finanzamtsvertreterin führte aus, dass Aufzeichnungen am Computer jedenfalls nicht die gleiche Beweiskraft hätten und die Organisation eines österreichischen Bäckerbetriebes anders gelebt würde. Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin nach der Höhe von Schenkungen gibt der derzeitige Geschäftsführer bekannt, dass es jeden Monat Spenden an den xVerein und auch an die Caritas und Y gegeben hätte. Der ehemalige Geschäftsführer bestätigt, dass es alle ein bis zwei Monate Geschenke an den x.Verein gegeben hätte. Aufzeichnungen diesbezüglich gäbe es jedoch nicht.

Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin nach Explosionen im Silo gibt der ehemalige Geschäftsführer bekannt, dass diese Schäden schwer zu beseitigen waren, jedoch von der Versicherung gedeckt worden wären. Am Gebäude hätte dies jedoch zu keinem Schaden geführt.

Der ehemalige Geschäftsführer gibt abschließend bekannt, dass nach Problemen mit der Sauberkeit im Betrieb OPlatz der Bäckerbetrieb in der AdrBw. gekauft worden wäre und derzeit noch ein Kredit in Höhe von € 300.000,- offen und Lieferschulden von €°250.000,- bestünden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 und Körperschaftssteuer für die Jahre 2000 bis 2003)

Rechtslage: Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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 nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die

sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

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.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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 vorliegenden Fall wird eingewendet, dass es sich bei den aufgezählten Aufzeichnungsmängel um geringe Verfehlungen handelt, wie geringfügige Differenzen der Kassaeintragungen z.B. von S 160,-, welche die Zuschätzung eines 20%igen Sicherheitszuschlages nicht begründen könnten.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages stelle lt. Bw. eine reine "Strafsteuer" dar, die jeder rechtlicher Grundlage entbehrt. Die Kalkulation der BP hätte zudem keine Aussagekraft, da die Retourwaren, der Personalverbrauch und der Schwund nicht ausreichend berücksichtigt worden wären. Die Außerachtlassung würde einen groben Verfahrensmangel darstellen, auch hätten diesbezüglich amtswegig Zeugen einvernommen werden müssen.

Die Bw. wendet ein, dass das Schätzungsergebnis im grassen Widerspruch zu den vorgefundenen Mängeln stehe. Der Sicherheitszuschlag von 20% beruhe z.B. auf folgende Angaben:

März 2000: eine Tageslosung in Höhe von S 2.027,07 wurde doppelt erfasst,

Lohnzahlungen erfolgen bar, Akontozahlungen werden nicht erfasst,

Dezember 2000: Einnahme S 46.399,80, laut Beleg S 64.399,80 (Anmerkung: Man sieht sofort, dass es lediglich ein "Zahlendreher" war!),

Juli 2000: 29.7.2000 It. Losungsblatt OPlatz S 1.910,-, lt. Kassenbericht S 2.050,- (Differenz nur S 140,-),

12.1.2002: lt. Monatslosungsblatt € 80,-, laut Kassenbericht nichts eingetragen,

Losungsblatt 6.3.2002 € 1.090,-, wurde bereits am 2.3. eingetragen,

Juli 2004 1.7: lt. Kassenbericht Nnmarkt € 6.801,70, laut Losungsblatt € 68.017 (Man sieht klar, dass hier bloß ein Komma verrutscht ist!),

weitere Mängel: Produktionslisten fehlen, Rechnungen wurden nicht mit Rechnungsdatum verbucht.

Die BP hätte penibelst aufgezählt, welche "dramatischen" Fehler in der Buchhaltung gefunden wurden. Angesichts der lückenlosen und sehr detaillierten Auflistung könne man davon ausgehen, dass die Mängel vollständig aufgezählt wurden.

Auch hätte kein äußerer Betriebsvergleich stattgefunden und Lebenshaltungskostenrechnung erfolgt und somit auch keine ungeklärten Vermögenszuwächse festgestellt.

Wenn auch bereits kleinste Mängel, die augenscheinlich vorhanden sind, eine Schätzungsbefugnis auslösen, da die Finanzbehörde strenge Maßstäbe hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung ansetzt, sei es angesichts der Größe des Unternehmens, der relativen Unerfahrenheit der Geschäftsführer, der strengen und kaum durchschaubaren Gesetzgebung nicht verwunderlich, wenn Fehler unterlaufen.

Die Bw. hätte, obwohl sie sich keinem Verschulden bewusst ist, einen Sicherheitszuschlag von 3% akzeptiert. Diese Steuerauswirkung sei finanziell tragbar. Der von der BP geschätzte Sicherheitszuschlag würde jedoch eine Art "Strafsteuer" darstellen, da keine Einnahmen verkürzt oder wissentlich und willentlich nicht eine nicht ordnungsgemäße Buchhaltung geführt wurde. Der Sicherheitszuschlag sei der Höhe nach nicht begründet, wenn auch eine Vielzahl gleichartiger aber geringfügiger Mängel vorliegen würde.

Zur Schätzungsberichtigung ist festzustellen:

Werden Bücher und Aufzeichnungen zwar vorgelegt, aber sind sachlich unrichtig oder weisen formelle Mängel auf, sodass die sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen werden kann, ist eine Schätzungsverpflichtung abzuleiten.

Werden Bücher oder Aufzeichnungen mangelhaft geführt, so kann angenommen werden, dass auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, als jene, bei denen nachgewiesen wurde, dass Vorgänge nicht verbucht wurden.

Wird keine formal ordnungsmäßige Buchführung vorgelegt, bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen.

In § 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO sind die Vorschriften normiert, wie die Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind. Diese Verpflichtung dient dazu, um die Besteuerungsgrundlagen ermitteln zu können.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn sie nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 16; VwGH 11.1.2.1990, 89/14/0109; 30.11.1999, 94/14/0173). Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsberichtigung entgegenzuwirken (vgl. VwGH 11.1.2.1990, 89/14/0109).

Die Schätzungsberichtigung ist ebenso nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden eines Steuerpflichtigen zurückzuführen sind (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsweise der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 12 zu §184 und die dort zitierte Judikatur). Die Anwendung der Schätzung mithilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die festgestellten Mängel, sondern auch noch weitere Mängel gleicher Art vorgefallen sind (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich der Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Formelle Mängel sind insbesondere Verstöße gegen § 131 BAO (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz 6).

Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko von Unvollständigkeiten von Büchern und Aufzeichnungen auszugleichen. Dies setzt eine "verbleibende Unsicherheit" voraus. Diese ist - wie bereits dargestellt - schon aufgrund der Unsicherheit hinsichtlich der Grundaufzeichnungen, die im Zeitpunkt der BP nicht vorhanden bzw. vorgelegt werden konnten, gegeben.

Gibt jemand Anlass zur Schätzung, so muss er im Übrigen auch ein damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen (vgl. Doralt, EStG-Komm., § 4 Tz 16/1, VwGH 16.2.2000, 95/15/0050).

Angesichts der Tatsache, dass Aufzeichnungen bezüglich Ermittlung der Tageslosungen (monatliche Aufzeichnungen) nur teilweise vorgelegt wurden bzw. die der BP vorgelegten Aufstellungen ab 2001 nicht die Losungsbeträge pro Tag ausweisen, sondern wochenweise zusammengefasst wurden, deren Berechnung nicht ersichtlich ist, wobei die darüber angelegten Aufzeichnungen auch als Grundaufzeichnungen zu beurteilen und damit aufbewahrungspflichtig waren, ist bereits aus diesem Grund die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung gegeben. Die Eintragung der ermittelten Tageslosung ohne Aufzeichnung des täglichen Kassaanfangs- und endbestandes berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063; 18.7.2001, 98/13/0061; 31.3.1998, 93/13/0035; 30.9.1998, 97/13/0033; 2.7.2002, 2002/14/0003; 21.5.1997, 96/14/0086).

Grundaufzeichnungen über die Ermittlung der Kassaeinnahmen konnten somit nur teilweise vorgelegt werden. In den Streitjahren 2000 bis 2004 gab es u.a. falsche Formatierungen von Datum und Belegnummer des 1. Halbjahres 2001, fehlende Eintragungen von Tageslosungen, fehlende Lieferscheine sowie nicht unerhebliche Eintragungs- und Summendifferenzen wie folgt:

2000: z.B. Beleg 29.2. S 52.000,-, jedoch Summe Losungen 21.2.-29.2. -S 43.450,-, ergibt Differenz von S 8.550,-

Beleg 9: S 15.000,-, jedoch Summe Losungen 1.2.-5.2. S 10.150,-, ergibt eine Differenz von S°4.850,-

April/Mai: Losungsbuch gibt es nicht mehr

29.7. Differenz Losungsblatt OPlatz und Kassenbericht S 140,-

8.8.: Differenz Losungsblatt und Kassabericht S 3.100,-

31.12.: Losungsdifferenz in Höhe von S°18.000,- (S 46.399,80 statt S 64.399,80),

31.12. Ugasse.: Ungereimtheiten bei Saldo Kassa S 52.704,21

2001: fehlende Eintragungen z.B. für Nnmarkt, jedoch Eintragung von hohen Kundenakonto

15.6. Losungsdifferenzen Monatsblatt S 10.740,-, lt. Kassabericht S 10.740,- und S 8.980,-

22.9. Losungsdifferenzen lt. Monatslosungsblatt S 1.670,-, lt. Kassabericht keine Eintragung

20.12. Doppelerfassung S 1.640,-

2002: Eintragungen Brunnenmarkt nur am 1., 8., 15., 21. und 29.6., diese Beträge wären von Herrn C. kassiert worden, restl. Tage keine Eintragungen, Zahlen im Kassabericht nicht nachvollziehbar

28.1. und 31.1.: Differenzen durch Nichteintragung in Kassabuch € 122,- und € 138,-

2003: fehlende Monatslosungsblätter im Zeitraum April bis Oktober für OPlatz und Nnmarkt, ab November nur Wochensummen eingetragen

2004: fehlende Monatslosungsblätter, Losungsblätter mit Wochensummen vorhanden,

1.7. Losungsdifferenz € 6.801,70 statt € 68.017,- ergibt Differenz von € 61.215,3

Die Aufzeichnungen zeigen neben fehlenden Eintragungen oder Doppeleintragungen nicht nur geringfügige Differenzen. Die als irrtümliche Aufzeichnungsmängel genannten Mängel zeigen gravierende Differenzen. Dies ergibt insgesamt eine mangelhafte Kassabuchführung, die nicht außer Acht gelassen werden kann. Darüber hinaus wurden die Lieferscheine vernichtet, die Produktionslisten nicht aufbewahrt, auch gibt es die Aufzeichnungen über die Retourwaren nicht mehr, was eine Überprüfung nicht möglich macht. Weiters waren die Aufzeichnungen der Tageslösungen teilweise nicht vorhanden.

Die von der BP festgestellten Mängel wurden von der Bw. nicht in Abrede gestellt, jedoch als geringfügig bezeichnet. Auf Grund der Mängel als auch des Fehlens von Grundaufzeichnungen konnte jedoch nicht überprüft werden, ob sämtliche Erlöse erfasst wurden. Diese Mängel in Verbindung mit der Feststellung von Kalkulationsdifferenzen sind unter Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen grundsätzlich geeignet die sachliche Richtigkeit der geführten Bücher in Zweifel zu ziehen. Im Hinblick auf die Summe der dargestellten Mängel lag somit - entgegen der vom Bw. vertretenen Auffassung - die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vor.

Ad Schätzungsergebnis)

Betreffend das Schätzungsergebnis ist auszuführen, dass bei einer kalkulatorischen Schätzung der unter Berücksichtigung aller Verhältnisse zu ermittelnde Rohaufschlagssatz auf den ausgewiesenen Wareneinsatz aufgeschlagen und damit der Umsatz im Schätzungswege ermittelt wird. Die kalkulatorischen Sätze können aus dem Vergleich des geprüften Betriebes selbst oder externen Werten bzw. Branchenerfahrung gewonnen werden. Die Behörde hat jedoch stets den besonderen betrieblichen Bedingungen Rechnung zu tragen und ist eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (vgl. Stoll, BAO, S 1934f).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei 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 (vgl. Ritz, BAO², Tz 3 zu § 184 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn auf Grund von Aufzeichnungsmängeln und auch nicht geklärten Kalkulationsdifferenzen auf Basis einer von der Bw. vorgelegten Kalkulation.

Zu dieser Kalkulation ist festzustellen, dass im Zuge des Berufungsverfahrens die fehlende Befragung von Zeugen bezüglich der Höhe der ermittelten Kalkulationsdifferenzen bemängelt wurde. Bei der Kalkulation wurden von der BP die von der Bw. angegebene Höhe der Retourwaren, Schwund, und Personalaufwand mangels Nachweis in Zweifel gezogen und nicht anerkannt. Von der Bw. wurde im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens die Einvernahme mehrerer Angestellter und Geschäftspartner der Bw. als Zeugen beantragt und von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates einvernommen.

Die Angaben der einvernommenen Zeugen N.D., N.B., T.G., N.G., C.B., I.R., welche der Bw. und dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurden, - die Zeugen F und T.K. wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung einvernommen - , werden wie folgt zusammengefasst.

Betreffend den Eigenverbrauch wurde übereinstimmend - bis auf einen Zeugen - die Möglichkeit des Erhaltes von 3 Fladenbroten täglich pro Person angegeben. Weiters ergaben die Aussagen mehrerer Zeugen (N.B., T.G. und T.K.) – mit Ausnahme einer Person von rund 8% - das Vorliegen von Schwund im Ausmaß von jedenfalls rund 3-4% täglich. Retourwaren wurden zwar von den Zeugen grundsätzlich bestätigt, jedoch Angaben über das Ausmaß lediglich von zwei Zeugen (F und N.G.) gemacht. Lt. Auskunft des Zeugen N.G., welcher im Zeitraum 2000 für die Bw. in der Filiale Ugasse. tätig war, konnten 10% der verkauften Ware retoureegeben werden. Lt. Angaben des Zeugen T.F. (Geschäftsführer der vorm. Fa. F.GmbH und Geschäftspartner der Bw. in den Jahren ab 2003) wurden die Retourwaren mit rund 16-25% der gekauften Ware angegeben, in Ausnahmefällen auch höher. In der Kalkulation werden die Retourwaren betreffend Einzelhandel im Ausmaß von rund 20% geschätzt berücksichtigt.

Diese Angaben wurden in der von der Bw. vorgelegten Kalkulation berücksichtigt und ergaben folgendes Ergebnis.

Kalkulation lt. Bw.	2000 ATS	2001 ATS	2002 €
---------------------	----------	----------	--------

Erlöse EH Brot	4.136.879	2.423.769	117.958
Erlöse Rest	1.273.466	746.115	36.312
Erlöse GH	7.575.495	5.243.955	495.334
Summe Erlöse lt. Kalkulation	12.985.840	8.413.839	649.604
Erlöse bisher	9.332.384	8.119.303	597.400
Differenz	3.653.456	294.536	52.204
Retouren EH 10%/20%	(10%) -541.035 (20%) -1.082.069	-633.977	-30.854
Schwund 4%	-519.434	-336.554	-25.984
Personal 3 Fladenbr. á € 0,38 netto	-117.651	-98.826	-7.524
Spenden lt. Bw.	-29.722	-29.722	-2.160
Differenz	(2.203.727) 1.840.620	-864.845	-49.206

Die vom Bw. vorgelegte Kalkulation ergibt unter Berücksichtigung der Retourwaren, Schwund, Personalverbrauch und Spenden sowohl negative als auch positive Differenzen und bestätigen damit insgesamt das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten des gesamten Rechenwerkes.

Retourwaren bezüglich der Abnehmer des Großhandels konnten mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden. Die Bw. lieferte in den Streitjahren an die Firmen K. und P. sowie R.GmbH&CoKG. Nachweise über Retourwaren bzw. Brösel betreffend die Fa. R.GmbH&CoKG gibt es erst ab dem Jahr 2005. Der vorgelegte Zeitungsartikel stellt keinen für den gegenständlichen Berufungsfall diesbezüglich grundsätzlich zu berücksichtigenden Beweis dar. Aufzeichnungen von der Bw. wurden jedenfalls nicht geführt bzw. vernichtet. Die von der Bw. im Zuge der Berufungsverhandlung vorgelegten Bestätigungen über Retourwaren betrafen sämtlich nur Geschäftspartner des Einzelhandels.

Der Personalaufwand wurde weiters unter Umrechnung zu ganzjährig beschäftigten Arbeitnehmern ermittelt. Dies ergab rund 25 Personen für 2000, 21 Personen für 2001, 22 Personen betreffend 2002, 18 Personen betreffend 2003 und 29 Personen betreffend 2004.

Die von der Bw. ermittelten Kalkulationsdifferenzen konnten somit in Hinblick auf das Vorliegen von Retourwaren im Einzelhandel, Schwund und Personalverbrauch verringert, jedoch nicht ausgeräumt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der

Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates haben die oben angeführten Umstände ein Ausmaß, welches nur im Weg einer Schätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahe kommendes Ergebnis ermöglichen. Die Aufzeichnungsmängel bezüglich der Ermittlung bzw. Berechnung der Tageslosungen lässt in Verbindung mit den festgestellten Differenzen die Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 20% der erklärten Umsätze gerechtfertigt erscheinen, um die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Ein Vergleich der zugeschätzten Beträge lt. Tz 2 des Prüfungsberichtes und die festgestellten Kalkulationsdifferenzen zeigen der Höhe nach ein wahrscheinlich richtiges Ergebnis der Zuschätzung.

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

Im gegenständlichen Fall wurden - unbestritten - Aufzeichnungsmängel über die Tageslosungen nicht aufbewahrt und nicht nur geringfügige Differenzen festgestellt. Es liegen daher Buchhaltungs- bzw. Aufzeichnungsmängel vor, die zur Schätzung berechtigen.

Die Höhe der Gesamtzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages ist nicht als überhöht zu bezeichnen. Dieser Zuschlag bemisst sich - abgestellt auf die einzelnen Jahre - mit 20% und bleibt damit weit unter den für mangelhaft geführte Aufzeichnungen möglichen Zuschlägen (s z.B. ÖStZ 1992/234 mit bis zu 300% Sicherheitszuschlag). Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich bezüglich dieser Zuschätzungen den von der BP gewählten Beträgen an.

Ad Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung des Verfahrens gemäß § 308 BAO betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2000 bis 2004)

Rechtslage: Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Das der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die

Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat (Ritz, Komm. BAO, 3.Auflg., überarbeitete Auflage, Seite 959, Rz. 1 zu § 308). Das Institut der Wiedereinsetzung bezweckt demnach, ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder in Gang zu setzen und die Partei in jenen Stand des früheren Verfahrens zurückzuversetzen, in dem es sich vor Ablauf der versäumten Frist befunden hat.

Zu den Voraussetzungen der Wiedereinsetzung zählt der Umstand, dass die Partei durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, wobei unter einem Ereignis im Sinne des § 308 BAO nicht nur ein Geschehen in der Außenwelt sondern psychische Vorgänge wie beispielsweise Vergessen oder Übersehen verstanden werden.

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Ereignis unvorhergesehen, wenn die Partei es tatsächlich nicht mit einberechnet hat und dessen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwartet werden konnte (VwGH 30.5.1995, [95/05/0060](#)).

Hingegen ist ein Ereignis unabwendbar im Sinne des § 308 BAO, wenn es bei Anwendung der normalerweise erreichbaren Möglichkeiten und Mittel durch einen Durchschnittsmenschen objektiv nicht verhindert werden konnte (VwGH 15.3.2001, [98/16/0051](#)).

Keine Wiedereinstellungsgründe sind nach der Rechtsprechung Arbeitsüberlastung und familiäre Probleme (VwGH 25.9.91, [91/16/0046](#)).

Als weitere Voraussetzung darf auf Seiten der Partei bzw. des Vertreters kein Verschulden an der Versäumung der Frist vorliegen, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht. Zufolge der Bestimmung des § 308 Abs. 1 BAO hat der Wiedereinsetzungswerber zu behaupten und glaubhaft zu machen, dass er unverschuldet infolge eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses verhindert war, eine Frist einzuhalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleich zu halten, nicht jedoch das Verschulden anderer Personen (VwGH 7.8.2003, [2000/16/0735](#)). Das Verschulden eines Kanzleibediensteten eines bevollmächtigten Vertreters darf demnach dem Verschulden der Partei oder des Vertreters nicht ohne weiteres gleichgesetzt werden (VwGH 24.11.1997, [95/10/0096](#)).

Daher muss der steuerliche Vertreter die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass die richtige und fristgerechte Vormerkung von Terminen und damit eine rechtzeitige Einbringung von Rechtsmitteln sichergestellt ist (VwGH 21.10.1993, [92/15/0100](#)). Zusätzlich ist durch entsprechende Kontrollen vorzusorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (VwGH 16.3.1993, [89/14/0254](#)).

Die Unterlassung der Ausübung dieser Verpflichtung bedeutet ein Überwachungsverschulden, welches letztlich der Partei selbst zu Lasten fällt. Maßgebend ist demnach, ob dem Parteienvertreter mangelhafte Überwachung und Kontrolle anzulasten sind.

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw. ob grobes Verschulden anzunehmen ist, muss stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Bw. bzw. seines Vertreters beurteilt werden (Ritz, Komm. BAO, 3.Auflg., überarbeitete Auflage, Seite 962, Rz. 16 zu § 308).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Sorgfaltspflicht jedenfalls dann noch gewahrt, wenn dem Vertreter nur ein minderer Grad des Versehens unterläuft (VwGH 2.3.1995, [94/19/0017](#)). Ein lediglich minderer Grad des Versehens ist der leichten Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB gleichzusetzen. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt jedenfalls dann vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, [93/14/0011](#)). Auffallend sorglos handelt derjenige, der die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und persönlich zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt, wobei an rechtskundige Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen ist, als an rechtskundige Personen (VwGH 15.3.2001, [98/16/0051](#)).

Nach einhelliger Rechtsprechung ist allerdings das Vorliegen von Wiedereinsetzungsgründen nur in jenem Rahmen zu untersuchen, der durch die Behauptungen des Wiedereinsetzungswerbers im Wiedereinsetzungsantrag gesteckt wird (VwGH 27.3.1990, [90/11/0052](#)).

Die einzige Behauptung, die die Bw. in ihrem Wiedereinsetzungsantrag und in der Berufung aufgestellt hat bzw. als Wiedereinsetzungsgrund ins Treffen führt und die als erwiesen angenommen wird, ist das Übersehen der Fristverlängerung betreffend die Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid 2000 bis 2004, ohne hiefür irgendwelche Rechtfertigungsgründe ins Treffen zu führen, die sich aus dem persönlichen Umfeld einer damit betrauten Kanzleimitarbeiterin ergeben könnten. Eingewendet wird lediglich das Fehlverhalten des Finanzamtes, das eine zweimalige Akteneinsicht nötig gemacht hätte.

Offensichtlich und unbestritten ergibt sich aus der Aktenlage, dass das durch den Steuerberater der Bw. übermittelte Fristverlängerungsansuchen für die Einreichung der

Berufung die Abgabe „Kapitalertragsteuer 2000 bis 2004“ nicht nennt und offensichtlich ungeprüft durch diese Sorgfaltswidrigkeit die Frist für die Berufungseinbringung schulhaft versäumt wurde.

Ein derart nachlässiges Verhalten stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber ein grobes Verschulden dar, das über einen minderen Grad des Versehens (leichte Fahrlässigkeit) hinausgeht, zumal diesfalls die nach der geltenden Rechtsprechung definierte "persönlich zumutbare Sorgfalt" jedenfalls außer Acht gelassen wurde. Daran vermag auch das Argument, wonach der steuerliche Vertreter ein minderes Versehen bezüglich dieser Fehlleistungen als Ursache angibt, woraus folgt, dass auch bei Steuerberatern angestellten Personen Fehler zumutbar seien, nichts zu ändern.

Mangels jeglichen Vorbringens des steuerlichen Vertreters, wonach dieser durch entsprechende organisatorische Vorsorge- und Kontrollmaßnahmen in seiner Kanzlei die ihm auferlegte Sorgfalts- bzw. Überwachungspflicht zur Vermeidung derartiger Fristversäumnisse erfüllt habe, stellt das Fehlverhalten des/der Kanzleibediensteten für den Vertreter und damit auch für die von ihm vertretene Partei kein rechtfertigendes Ereignis im Sinne des § 308 BAO dar.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung des Verfahrens nach § 308 BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2012