



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Juli 1996 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 1995 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### 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 (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Oktober 1988 gegründet und mit 10. November 1988 in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet u.a. der Betrieb von Massagestudios an bis zu fünf Betriebsstätten.

Das Stammkapital in Höhe von S 500.000,-- wird bis 17. Februar 1994 zur Gänze von R.K. und ab 17. Februar 1994 von V.N. gehalten. Zu selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern der Bw. sind F.K. und ab 17. November 1994 V.N. bestellt.

Mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 13. Jänner 1999 wurde die Bw. mit ihrem gesamten Betriebsvermögen auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1998 mit Wirkung auf diesen Stichtag gemäß § 2 UmwG in das nicht protokolierte Einzelunternehmen V.N. umgewandelt. Diese Umwandlung wurde mit 28. April 1999 in das Firmenbuch eingetragen.

Die Massagestudios der Bw. sind Montag bis Freitag jeweils von 10.00 bis 19.00 Uhr geöffnet, die Massagetätigkeit erfolgte dabei durch Angestellte, die wöchentlich für 20 Stunden angestellt wurden. Die Massagestudios der Bw. verfügen u.a. über die nachstehende Ausstattung:

<b>Betriebsstätte:</b>	<b>Kapazität:</b>	<b>Zeitraum:</b>
T-Straße:	2 Betten	1992 bis 8/1994
P-Gasse:	2 Betten	ab 1992
St-Gasse:	2 Betten	1992 bis 2/1994
U-Platz:	1 Bett	ab 1992

S-Gasse:	2 Betten	ab 1/1994 als Büro
----------	----------	--------------------

Die Angestellten der Bw. führen eigene Aufzeichnungen in Form von Strichlisten bzw. Karteikarten, anhand derer die Art der Massage, Ganzkörper- oder Teilkörpermassage, sowie Ort und Zeit der durchgeführten Massage dokumentiert wird.

Für die von der Bw. angebotenen Massageleistungen werden die nachstehend angeführten Beträge in Rechnung gestellt:

Massage-Leistungen:	Betrag:
Ganzkörpermassage à 60 min:	700,00
Ganzkörpermassage à 30 min:	350,00
Massage Ganzkörper + Fußreflexzonen 50min:	500,00
Massage Ganzkörper + Fußreflexzonen 100min:	1.000,00
Ganzkörpermassage à 120min:	1.200,00

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde überdies festgestellt, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum die nachstehend angeführte Zahl von Dienstnehmern bei der Bw. beschäftigt gewesen sei:

	Zeitraum:	Beschäftigte:
1992	03/1992	10
	10/1992	8
1993	03/1993	7
	10/1993	4
1994	03/1994	4
	10/1994	3
1995	03/1995	2
	10/1995	3
1996	03/1996	2
	10/1996	1
<b>Mittelwert:</b>		<b>4,4</b>

Aus den mit 29. Oktober 1996 datierten und von den Masseusen B.B., H.S., E.S. und S.K. unterfertigten Niederschriften ergibt sich, dass die halbtags beschäftigten Masseusen jeweils im nachstehend angeführten Ausmaß Massageleistungen erbrachten:

Name:	Anzahl v. Kunden:
B.B.	3-4
H.S.	2-3

E.S.	1-2
S.K.	3

Infolge der Nichtabgabe der Steuerklärungen 1993 und 1994 wurden die Besteuerungsgrundlagen der Bw. im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt und die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wie folgt ermittelt:

1.) Umsatzsteuer 1993 und 1994:

1993	Gesamtbetrag der Entgelte:	2.435.575,00
	abziehbare Vorsteuern:	- 100.457,00
	Zahllast:	386.658,00
1994	Gesamtbetrag der Entgelte:	1.920.000,00
	abziehbare Vorsteuern:	-120.000,00
	Zahllast:	264.000,00

2.) Körperschaftsteuer 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer 1993:

1993	Einkünfte bzw. Gewinn aus Gewerbebetrieb:	243.555,00
	Verlustabzug bzw. Fehlbetrag:	-243.555,00
	Einkommen bzw. Gewerbeertrag:	0,00
1994	Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	192.000,00
	Verlustabzug:	- 91.705,00
	Einkommen	100.295,00
	Körperschaftsteuer:	34.102,00

Als Grundlage der für das Jahr 1993 erlassenen Schätzungsbescheide wurden die Umsätze sowie die Vorsteuerbeträge des Jahres 1992 zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von 20% bei den Umsätzen, sowie eines Sicherheitsabschlages von 20% bei den Vorsteuerbeträgen herangezogen. Die Einkünfte bzw. der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurden mit 10% des für das Jahr 1993 ermittelten Umsatzes geschätzt.

Der Ermittlung der für das Jahr 1994 geschätzten Umsätze wurde ein durchschnittlicher Monatsumsatz in Höhe von S 160.000,-- sowie eine durchschnittliche monatliche Vorsteuer in

Höhe von S 10.000,-- zu Grunde gelegt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 10% des für das Jahr 1994 ermittelten Umsatzes geschätzt.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 wurde mit Eingabe vom 13. Dezember 1995 fristgerecht berufen, eine Festsetzung der Abgaben gemäß den eingereichten Erklärungen 1993 und 1994 beantragt und diese Berufung wie folgt begründet:

Da wir vor einiger Zeit unsere Buchhaltung wechselten, habe die Bw. feststellen müssen, dass diese nicht ganz dem Aufzeichnungsgesetz entspreche. Daher habe sich die Bw. dafür entschieden, alles nochmals machen zu lassen. Aus diesem Grund habe die Bw. die Jahresabschlüsse erst nach dem 31. März 1995 abgeben können.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1992 bis 1995 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner bis Juli 1996 wurden lt. Tz. 17 des BP-Berichtes schwerwiegender formelle und materielle Mängel der Buchführung festgestellt. Die festgestellten formellen Mängel der Buchführung betreffen insbesondere die ausstehenden Gesellschaftseinlagen, das Verrechnungskonto Gesellschafter, die Losungsaufzeichnungen, die Kassenführung, sowie die Bankverbindlichkeiten wie folgt:

A) Prüfungsfeststellungen zur ausstehenden Kapitaleinlage:

Das Konto betreffend die ausstehende Kapitaleinlage der Gesellschafter weist zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1988 bis 1995 die nachstehende Entwicklung auf:

Datum:	Betrag:
31.12.1988	250.000,00
31.12.1989	150.000,00
31.12.1990	55.000,00
31.12.1991	55.000,00
31.12.1992	55.000,00
31.12.1993	250.000,00
31.12.1994	250.000,00
31.12.1995	-

Die zum 31. Dezember 1989 ausstehende Einlage in Höhe von S 150.000,-- betreffe die ehemaligen Gesellschafter R.S. und M.S., weswegen davon auszugehen sei, dass seitens dieser Gesellschafter eine Entnahme in Höhe von S 100.000,-- getätigten worden sein müsse.

Die zum 31. Dezember 1990 ausstehende Einlage in Höhe von S 55.000,-- habe lt. Beilage zur Bilanz die ehemalige Gesellschafterin R.K. betroffen, weswegen davon auszugehen sei, dass im Jahre 1990 Entnahmen in Höhe von S 95.000,-- getätigt worden seien.

Infolge einer Korrekturbuchung zum 1. Jänner 1993 sei das Konto "ausstehende Kapitaleinlage" um S 195.000,-- erhöht und die entsprechende Gegenbuchung auf dem "Verrechnungskonto Gesellschafter" erfolgt. Der Stand des Kontos "ausstehende Kapitaleinlage" habe zum 31. Dezember 1993 S 250.000,-- betragen.

Eine mit 10. April 1997 durchgeführte Befragung der Buchhalterin Frau H. hat in diesem Zusammenhang ergeben, diese Korrekturbuchung sei erforderlich gewesen, da im Zeitpunkt der Firmengründung die Hälfte des Stammkapitals einbezahlt, aber nur ein Eingang in Höhe von S 55.000,-- verbucht worden sei.

Auf Grund eines mit 1. Juni 1995 datierten Umlaufbeschlusses sei die restliche ausstehende Einlage in Höhe von S 250.000,-- eingefordert worden und sofort einzubezahlen gewesen. Zu folge der mit 31. Juli 1995 datierten und von V.N. unterfertigten Kassaeingangsbestätigung sei die Einzahlung eines Betrages in Höhe von S 250.000,-- erfolgt. Eine Überprüfung des Kontos "Kassa" habe jedoch ergeben, dass auf diesem Konto weder eine Einlage in dieser Höhe, noch mit diesem Datum erfolgt sei.

#### B) Prüfungsfeststellungen zum Verrechnungskonto Gesellschafter:

Infolge der mit 1. Jänner 1993 von der Buchhalterin H. vorstehend bezeichneten Korrekturbuchung sei das Konto "ausstehende Einlage" um S 195.000,-- erhöht und eine Verbindlichkeit an den Gesellschafter auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto in Höhe von S 195.000,-- gebucht worden.

Mit 31. Dezember 1993 sei eine Einlage des Gesellschafters in Höhe von S 5.000,-- eingebucht und der dazugehörige Beleg bis dato nicht beigebracht worden.

Auf Grund der vorstehenden Buchungen handle es sich um eine Verbindlichkeit der Bw. an die Gesellschafter. Da in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 eine Forderung an den Gesellschafter in gleicher Höhe ausgewiesen werde, sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, wie dieser Vorgang buchungstechnisch erfolgt sei.

Zu Beginn des Jahres 1994 sei auf der Habenseite des Gesellschafter-Verrechnungskontos eine Eröffnungsbuchung in Höhe von S 200.000,-- erfolgt und mit 31. Dezember 1994 ein Betrag in Höhe von S 82.221,48 auf der Habenseite des Gesellschafter-Verrechnungskontos verbucht worden, dessen Gegenbuchung auf der Sollseite des Kassakontos erfolgt sei.

Auf Grund der vorstehenden Buchungen müsste das Gesellschafter-Verrechnungskonto eine Verbindlichkeit der Bw. an den Gesellschafter in Höhe von S 282.221,48 aufweisen. Die vorliegende Bilanz zum 31. Dezember 1994 weist aber eine Forderung der Bw. an den Gesellschafter in gleicher Höhe aus. Für die Betriebsprüfung sei auch in diesem Fall nicht nachvollziehbar, wie dieser Vorgang buchungstechnisch erfolgt sei.

Zufolge dem mit 5. Mai 1997 vorgelegten Originalbeleg liege der Buchung des vorstehenden Betrages in Höhe von S 82.221,48 eine Kassaausgangsbestätigung zu Grunde, die von V.N. zum Zwecke einer Darlehensrückzahlung unterfertigt worden sei.

Wenn aus erster Buchung ersichtlich sei, dass es sich um einen Kassaeingang in Höhe von S 82.2221,48 handle, widerspreche dem der mit 5. Mai 1997 vorgelegte Originalbeleg, demzufolge es sich um einen Kassaausgang in gleicher Höhe handle.

Eine Überprüfung des Kontos "Kassa" habe in diesem Zusammenhang überdies ergeben, dass der Betrag in Höhe von S 82.221,48 in dem angeführten Monat weder ein- noch ausgegangen sei.

Eine für das Jahr 1995 durchgeföhrte Überprüfung des Kontos "Kassa" ergab, dass die mit Beleg vom 1. Jänner 1995 und von V.N. erfolgte "Einlage" in Höhe von S 30.000,-- niemals verbucht worden sei.

Aus weiteren von der Bw. durchgeföhrten Buchungen sei ersichtlich, dass es sich hierbei um einen Kassaeingang in Höhe von S 116.853,70 handle, was dem vorgelegten Beleg widerspreche, demzufolge es sich hierbei um einen Kassaausgang in selber Höhe handle.

#### C) Prüfungsfeststellungen zu den Losungsaufzeichnungen:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde lt. Tz. 17c des BP-Berichtes festgestellt, dass die von den Angestellten geföhrten Losungsaufzeichnungen in Form von Strichlisten nach erfolgter Eintragung in die händisch geföhrten Kassabücher bis einschließlich Feber 1994 (infolge eines Gesellschafterwechsels) vernichtet worden seien. Dies sei von der Alleingesellschafterin R.K. in der mit 29. Oktober 1996 aufgenommenen Niederschrift sowie in der mit 2. Dezember 1996 erfolgten Vorhaltsbeantwortung bestätigt worden.

Für die Zeiträume März bis Dezember 1994, das Jahr 1995 und Jänner bis Juli 1996 seien die von der Bw. geföhrten Strichlisten der einzelnen Filialen, als auch die täglichen Aufzeichnungen der beschäftigten Mädchen beigebracht worden. In diesen Tagesabrechnungen seien die jeweilige Filiale, der Vorname der Masseuse, Art und Anzahl der Massagen sowie die Losungsbeträge angeführt.

Eine Gegenüberstellung der Anmeldungsdaten bei der Wiener Gebietskrankenkasse mit den von der Bw. geführten Aufzeichnungen habe ergeben, dass die nachstehend angeführten Masseusen nicht bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen seien:

<b>Jahr:</b>	<b>Betriebsstätte:</b>	<b>Masseuse:</b>	<b>Zeitraum:</b>
1994	P-Gasse:	P.	März - Mai 1994
1994	U-Platz:	A.	März - Mai 1994
1994	U-Platz:	Al.	Juni – August 1994
1994	U-Platz:	L.	September - Dezember 1994
1994	T-Straße:	S.	März 1994
1994	T-Straße:	Al.	März - Mai 1994
1994	T-Straße:	L.	April – August 1994
1995	U-Platz:	L.	Jänner – Dezember 1995
1996	U-Platz:	L.	Jänner – Dezember 1996

Für den Zeitraum ab März 1994 seien zwar die Grundaufzeichnungen nachgebracht worden, diese würden aber mit den verbuchten Geschäftsfällen nicht übereinstimmen. Für den gesamten Prüfungszeitraum würden somit keine ordnungsgemäßen Losungsaufzeichnungen vorliegen.

#### D) Prüfungsfeststellungen zu den Kassamängeln:

Im vorliegenden Fall seien von der Alleingesellschafterin R.K. für jede einzelne Filiale händische Kassabücher, und vom steuerlichen Vertreter der Bw., der Kanzlei P., sowie vom Buchhaltungsbüro H. jeweils ein Kassabuch in elektronischer Form geführt worden.

Das händische Hauptkassabuch des Firmensitzes in der P-Gasse sei ohne Kassa-Anfangsbestand und ohne monatlichen Saldovortrag erstellt worden. In diesem Kassabuch seien lediglich die Einnahmen und Ausgaben des gesamten Betriebes sowie die die Filiale P-Gasse betreffenden Tageslosungen erfasst worden. Am Monatsende seien die in den einzelnen Filialen ermittelten Monatslosungen aus den jeweiligen "Filial-Kassabüchern" übertragen worden.

Bei Berücksichtigung des Anfangsbestandes zum 1. Jänner 1992 von S 14.612,67 ergebe sich mit Ende Oktober 1992 ein Kassenminus in Höhe von –S 11.534,61, sowie am Ende des Jahres 1992 ein weiterer Fehlbetrag in Höhe von S 18.536,90.

Der Saldo des händischen Kassabuch im Monat Jänner 1992 betrage unter Berücksichtigung des vorstehenden Anfangsbestandes S 6.712,25, während das von der Kanzlei P. elektronisch geführte Kassabuch einen Saldovortrag in Höhe von S 5.312,25 ergebe.

Mit 6. Feber 1992 weise das händisch geführte Kassabuch eine Ausgabe von S 33.000,-- auf, das Kanzlei P. elektronisch geführte Kassabuch jedoch Ausgabe von S 30.000,--.

Abweichend von dem händisch geführten Kassabuch sowie in Abweichung zu dem von der Kanzlei geführten elektronischen Kassabuch weise das vom Buchhaltungsbüro H. erstellte Kassabuch einen Kassaeingang mit der Bezeichnung "Einlage" in Höhe von S 150.000,-- auf.

In der händisch geführten Kassa ist mit 27. Jänner 1993 ein Kassa-Ausgang betreffend "Möbel-Lutz" in Höhe von S 9.000,-- enthalten, der lt. dem vorgelegtem Konto aber nur S 4.500,-- beträgt.

Mit 26. Feber 1993 seien S 810,-- über die Bank in die Kassa eingebucht worden, dieser Betrag aber vom händisch geführten Kassabuch nicht erfasst worden. Zu den Stichtagen 28. Feber 1993, 12. Mai 1993, 9. August 1993 und 10. August 1993 wurden weitere Abweichungen zwischen dem händisch geführten Kassabuch und den Aufzeichnungen lt. dem betreffenden Konto festgestellt.

Aus den Büchern und Aufzeichnungen der Bw. zum 31. Dezember 1993 würden sich demnach die nachstehend angeführten Kassenstände ergeben:

lt. Bilanz:	29.271,25
lt. Konto 2000:	177.505,49
<b>Differenz:</b>	<b>-148.234,24</b>

Zufolge dem mit 2. Jänner 1993 datierten Beleg sei die Umbuchung eines Betrages in Höhe von S 163.796,78 erfolgt, der irrtümlich gegen Kassa und eigentlich gegen Bank hätte gebucht werden sollen. Das Konto 2010 "Unterwegs befindliche Gelder" sei von der Betriebsprüfung überprüft worden, die Buchung des Betrages in Höhe von S 163.796,78 habe aber nicht nachvollzogen werden können.

Unter Berücksichtigung des vorstehenden Betrages in Höhe von S 163.796,78 ergeben sich demnach nachstehende Kassadifferenzen:

Bezeichnung:	Betrag:
Kassa lt. Kontostand:	177.505,49

abzügl. Fehlbuchung:	-163.796,78
richtiger Kassastand:	13.708,71
Kassa lt. Bilanz:	29.271,25
<b>Differenz:</b>	<b>- 15.562,54</b>

Das händische Kassabuch sei nur bis August 1994 geführt worden. Ab September 1994 habe die Kanzlei maschinelle Kassabücher geführt, für den Zeitraum Dezember 1994 gebe es nur das von Frau H. geführte elektronische Kassabuch.

Im händischen Kassabuch 1994 betrage der Anfangssaldo S 24.418,89, während in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 ein Kassenstand in Höhe von S 29.271,25 ausgewiesen wird. Dass es sich bei dem Differenzbetrag in Höhe von S 4.852,36 lt. Kanzlei P. um Fehlbeträge aus Belegen handle, habe von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden können.

Zum 31. Dezember 1994 habe der Kassenstand lt. Bilanz S 30.700,67 und lt. dem Kto 2000 S 57.537,-- betragen. Hinsichtlich dieser Differenz habe auch die schriftliche Vorhaltsbeantwortung vom 28. April 1997 keine Klärung herbeigeführt.

Für das Jahr 1995 sei keine händische Kassa vorgelegt worden. Zufolge den von der Bw. geführten Büchern und Aufzeichnungen zum 31. Dezember 1995 würden sich demnach die nachstehend angeführten Kassenstände ergeben:

lt. Bilanz:	45.224,98
lt. Konto 2000:	210.604,89
<b>Differenz:</b>	<b>-165.379,91</b>

Zufolge der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung der Bw. sei der Geschäftsführerbezug von V.N. vergessen worden, weswegen sich folgende Differenzen ergeben würden:

Bezeichnung:	Betrag:
Kassa lt. Kontostand:	210.604,89
abzügl. Fehlbuchung:	-150.000,00
richtiger Kassastand:	60.604,89
Kassa lt. Bilanz:	45.224,98
<b>Differenz:</b>	<b>- 15.379,91</b>

Laut den von der Bw. geführten Büchern und Aufzeichnungen würden die ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten nachstehend angeführten Salden aufweisen:

It. Bilanz:	20.602,99
It. Konto 2000:	193.854,19
<b>Differenz:</b>	<b>-173.251,20</b>

Zufolge der mit 28. April 1997 erfolgten schriftlichen Vorhaltsbeantwortung der Bw. handle es sich hierbei um einen Schreibfehler seitens der Buchhaltung, da die Bankverbindlichkeiten korrekterweise S 193.854,19 betragen müssten. Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995 würde auch dahingehend richtig gestellt werden.

Auf Grund der in Tz. 17 des BP-Berichtes festgestellten formellen und materiellen Mängel seien die von der Bw. geführten Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO. Die Besteuerungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben der Bw. seien daher im Schätzungswege gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

Dabei wurde ausgehend von einer täglichen Öffnungszeit von 9 Stunden, abzüglich einer Stunde Mittagspause, 1 Massagebett pro Filiale, obgleich in einigen Betriebsstätten auch 2 Massagebetten vorhanden seien, einer Auslastung von 50% und somit von einer Mindestanzahl von 4 Kunden pro Tag die dabei erzielte Tageslosung wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Stundensatz:	700,00
Öffnungszeit in Stunden:	8
Produkt:	5.600,00
abzügl. 50% Auslastung:	-2.800,00
<b>durchschnittl. Tageslosung:</b>	<b>2.800,00</b>

Die Höhe der kalkulatorischen Umsätze für die einzelnen Filialstandorte der Bw. wurde daher wie folgt ermittelt:

Jahr 1992:	Tage:	h:	Preis/h :	Produkt:	Auslastung (in %):	Gesamtumsatz:
P-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
St-Gasse:	239	8	700,00	1.338.400,00	50	669.200,00
U-Platz:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
T-Straße:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
S-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00

<b>Summe:</b>	<b>3.469.200,00</b>
---------------	---------------------

<b>Jahr 1993:</b>	<b>Tage:</b>	<b>h:</b>	<b>Preis/h:</b>	<b>Produkt:</b>	<b>Auslastung (in %):</b>	<b>Gesamt - umsatz:</b>
P-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
St-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
U-Platz:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
T-Straße:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
S-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
					<b>Summe:</b>	<b>3.500.000,00</b>

<b>Jahr 1994:</b>	<b>Tage:</b>	<b>h:</b>	<b>Preis/h:</b>	<b>Produkt:</b>	<b>Auslastung (in %):</b>	<b>Gesamt - umsatz:</b>
P-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
St-Gasse:	42	8	700,00	235.200,00	50	117.600,00
U-Platz:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
T-Straße:	167	8	700,00	935.200,00	50	467.600,00
S-Gasse:	42	8	700,00	235.200,00	50	117.600,00
					<b>Summe:</b>	<b>2.102.800,00</b>

<b>Jahr 1995:</b>	<b>Tage:</b>	<b>h:</b>	<b>Preis/h:</b>	<b>Produkt:</b>	<b>Auslastung (in %):</b>	<b>Gesamt - umsatz:</b>
P-Gasse:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
U-Platz:	250	8	700,00	1.400.000,00	50	700.000,00
					<b>Summe:</b>	<b>1.400.000,00</b>

<b>Jahr 1996:</b>	<b>Tage:</b>	<b>h:</b>	<b>Preis/h:</b>	<b>Produkt:</b>	<b>Auslastung (in %):</b>	<b>Gesamt - umsatz:</b>

P-Gasse:	147	8	700,00	823.200,00	50	411.600,00
U-Platz:	147	8	700,00	823.200,00	50	411.600,00
						<b>Summe: 823.200,00</b>

Infolge der vorstehenden für die einzelnen Filialstandorte ermittelten kalkulatorischen Umsätze wurde wie folgt eine Hinzuschätzung der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum erklärten Umsätze vorgenommen:

	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>ZR 1-7/1996</b>
Massageerlöse (netto) lt. Erkl.:	2.029.645,78	1.810.465,02	1.273.791,68	928.541,65	453.667,00
Massageerlöse (brutto) lt. Erkl.:	2.435.574,94	2.172.558,02	1.528.550,02	1.114.249,98	544.400,40
Bruttoerlöse lt. BP:	3.469.200,00	3.500.000,00	2.102.800,00	1.400.000,00	823.200,00
Differenz:	1.033.625,06	1.327.441,98	574.249,98	285.750,02	278.799,60
Zuschätzung (brutto):	1.033.600,00	1.327.500,00	574.300,00	285.800,00	278.800,00
<b>Zuschätzung (netto):</b>	<b>861.333,33</b>		<b>478.583,33</b>	<b>238.166,67</b>	<b>232.333,33</b>
		<b>1.106.250,00</b>			

	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>ZR 1-7/1996</b>
Massageerlöse (netto) lt. Erkl.:	2.029.645,78	1.810.465,02	1.273.791,68	928.541,65	453.667,00
Zuschätzung (netto):	861.333,33	1.106.250,00	478.583,33	238.166,67	232.333,33
lt. Tz. 20:				10.943,36	1.616,17
lt. Tz. 21:					100.000,00
<b>Umsätze lt. BP:</b>	<b>2.890.979,11</b>	<b>2.916.715,02</b>	<b>1.752.375,01</b>	<b>1.177.651,68</b>	<b>787.616,50</b>

Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Juli 1996 wurde daher wie folgt ermittelt:

<b>vGA:</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>ZR 1-7/1996</b>
Umsatzerhöhung (brutto):	1.033.600,00	1.327.500,00	574.300,00	285.800,00	278.800,00

Zuschätzung Lohnaufw.:	-344.500,00	-442.500,00	-191.400,00	- 95.300,00	- 92.900,00
Differenz:	689.100,00	885.000,00	382.900,00	190.500,00	185.900,00
Tz 29 – Aufwendungen:			39.289,00	139.753,00	34.754,00
Tz 30 – KFZ-Kosten:				138.322,00	47.954,00
SUMME:	689.100,00	885.000,00	422.189,00	468.575,00	268.608,00
KEST-Satz (%):	33,33%	33,33%	33,33% bzw. 28,205%	28,205%	28,205%
KEST:	229.700,00	295.000,00	119.079,00	132.162,00	75.761,00
vGA:	<b>918.800,00</b>	<b>1.180.000,00</b>	<b>541.268,00</b>	<b>600.737,00</b>	<b>344.369,00</b>

Die Betriebsprüfung begründete den Ansatz einer durchschnittlichen Tageslösung in Höhe von S 2.800,-- bzw. einer durchschnittlichen Auslastung von 50% mit dem Ergebnissen der niederschriftlichen Einvernahmen der bei der Bw. beschäftigten Masseusen.

Aus den niederschriftlichen Einvernahmen der bei der Bw. beschäftigten Masseusen geht hervor, dass diese jeweils vormittags oder nachmittags in den Filialen gearbeitet und dabei zwei bis vier Kunden massiert haben. Daraus resultiere bei einer durchschnittlichen Auslastung des Studios von 50% eine Mindestanzahl von vier Kunden pro Tag bzw. ein durchschnittliche Tageslösung in Höhe von S 2.800,-- pro Tag.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ für das Jahr 1992 im amtswegig wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO neue Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. März 1998 teilweise Folge gegeben.

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung wurde die Bw. zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 und 1996 veranlagt.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wurden daher wie folgt ermittelt:

#### 1.) Umsatzsteuer 1992 bis 1996:

	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Gesamtbetrag der Entgelte:	2.890.979,11	2.916.715,02	1.786.077,41	1.285.555,52	1.127.239,39
abziehbare Vorsteuern:	-125.571,50	-131.271,98	- 86.639,43	- 52.816,65	- 75.573,24

<b>Zahllast (gerundet):</b>	<b>452.624,00</b>	<b>452.071,00</b>	<b>267.206,00</b>	<b>193.504,00</b>	<b>146.891,00</b>
-----------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

2.) Körperschaftsteuer 1992 bis 1996:

	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Einkünfte aus GW-Betrieb:	541.830,00	600.079,00	300.576,00	156.694,00	339.396,00
Sonderausgaben:	- 5.000,00	- 5.000,00			
Verlustabzug:	- 383.057,00				
Einkommen:	153.773,00	595.079,00	300.576,00	156.694,00	339.396,00
<b>Körperschaftsteuer:</b>	<b>46.140,00</b>	<b>178.530,00</b>	<b>102.204,00</b>	<b>53.278,00</b>	<b>115.396,00</b>

3.) Gewerbesteuer 1992 und 1993:

	<b>1992</b>	<b>1993</b>
Gewinn aus Gewerbebetrieb:	541.830,00	600.079,00
Fehlbeträge (Verlustvorträge):	- 378.057,00	
Gewerbeertrag:	163.773,00	600.079,00
<b>Gewerbesteuer:</b>	<b>22.835,00</b>	<b>83.700,00</b>

Bei der Veranlagung der Bw. zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als entsprechend den vorstehenden Berechnungen u.a. aus der Zuschätzung der Massageerlöse die erklärten Umsätze um S 232.333,33 sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um S 185.900,-- erhöht wurden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden somit für das Jahr 1996 um insgesamt S 344.369,--, und damit um den Gesamtbetrag der verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von S 268.608,-- zuzüglich Kapitalertragsteuer in Höhe von S 75.761,-- erhöht.

Gleichzeitig wurde die Bw. mit Haftungsbescheid vom 27. Februar 1998 als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen R.K. und V.N. mit 25% von S 2.098.800,-- sowie 22% von S 1.486.374 und somit im Gesamtbetrag von S 851.708,-- in Anspruch genommen.

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, die für die Jahre 1993 und 1994 erlassenen Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994, die im Zuge der Veranlagung der Bw. erlassenen

Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1995 und 1996 sowie den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Juli 1996 wurde mit Eingabe vom 6. April 1998 fristgerecht berufen und eine Abänderung im Sinne der Berufungsausführungen beantragt. Die gegenständliche Berufung wurde wie folgt begründet:

Dass sich hinsichtlich der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen hinsichtlich schwerwiegender Mängel in der Buch- und Kassaführung, der fehlenden Grundaufzeichnungen sowie der Nichtanmeldung von Beschäftigten bei der Wiener Gebietskrankenkassa werde eine Schätzungsberichtigung ergebe, werde nicht bestritten. Es sei aber anzuführen, dass seitens der Geschäftsführung der Bw. alles unternommen worden sei, um eine fachgerechte Buchführung zu erhalten. Dass dies zum damaligen Zeitpunkt letztlich nicht der Fall gewesen sei, sei zum damaligen Zeitpunkt nicht absehbar gewesen.

Im Übrigen entspreche die Nichtanmeldung nicht den Tatsachen, da den Beschäftigten zum Teil der Einfachheit halber Vornamen zugeteilt worden seien, die nicht den kompliziert auszusprechenden tatsächlichen Vornamen entsprochen haben bzw. auf Werkvertragsbasis abgerechnet worden seien.

Vorname:	Masseuse:
P.	G.B.
A.	H.S.
L.	B.R.
S.	G.M.

Seitens der Betriebsprüfung sei aber bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nicht zwischen Ganz- und Teilkörpermassage unterschieden worden, was bei annähernd gleichen Vorbereitungs- und Nachlaufzeiten zu einem geringeren durchschnittlichen Stundenertrag führe.

Unter der Annahme, dass pro Tag zwei Ganzkörpermassagen und zwei Teilkörpermassagen durchgeführt würden, ergebe sich bei gleicher Auslastung ein durchschnittlicher Tageserlös in Höhe von S 2.100,-- und nicht – wie von der Betriebsprüfung angenommen – ein Tageserlös in Höhe von S 2.800,--. Die Befragung der Angestellten sollte in diese Richtung ergänzt werden.

Generell sei weiters zu sagen, dass sich im Laufe der Jahre die Auslastung der Studios sukzessiv verschlechtert habe, da immer mehr Anbieter bei annähernd gleich bleibendem Kun-

denkreß auf den Markt gedrängt seien. So haben sich die zu Beginn 1989 vorhandenen Studios auf nunmehr 280 Studios erhöht.

Würden die von der Betriebsprüfung mit 4.034 ermittelten Öffnungstage mit S 2.100,-- multipliziert, würde sich für den gesamten Zeitraum ein Erlös in Höhe von S 8.471.400,-- und für die Jahre 1992 bis 1996 folgende Hinzurechnungen ergeben:

Jahr:	Erlöse bisher (gerundet):	kalk. Umsatz lt. Bw.:	Hinzurechnung:
1992	2.435.000,00	2.601.900,00	166.900,00
1993	2.172.000,00	2.625.000,00	453.000,00
1994	1.528.000,00	1.577.100,00	49.100,00
1995	1.114.000,00	1.050.000,00	-
1996	544.000,00	617.400,00	73.400,00
<b>Summe :</b>	<b>7.793.000,00</b>	<b>8.471.400,00</b>	<b>742.400,00</b>

Im Übrigen würden sich keinerlei Hinweise finden, die darauf schließen lassen, dass in den letzten Jahren von der Bw. S 3.500.000,-- zusätzlich eingenommen worden seien. Es sei auch keine aufwendige Lebensführung festzustellen gewesen. Darüber hinaus wären nicht drei Studios verkauft worden, wenn die Verdienstmöglichkeiten den von der Betriebsprüfung ange nommenen entsprechen würden.

Zufolge der mit 6. Juli 1998 datierten Stellungnahme der Betriebsprüfung zu gegenständlicher Berufung habe die niederschriftliche Befragung von Masseusen der Bw. ergeben, dass im Durchschnitt zwei bis vier Kunden pro Halbttag massiert worden seien. Der Schätzung sei daher eine Auslastung von 50% bzw. eine Mindestanzahl von zwei Kunden pro Halbtag zu Grunde gelegt worden.

Die Bw. nehme zwar an, dass pro Tag durchschnittlich zwei Ganzkörper- und zwei Teilkörpermassagen erfolgt seien, erbringe aber hiefür keine entsprechenden Unterlagen, die diesen Ansatz bekräftigen könnten.

Auf Grund der vorliegenden Tagesabrechnungen lt. Buchhaltung habe die Betriebsprüfung für die Jahre 1994 und 1995 Stichproben hinsichtlich der Anzahl der Ganz- und Teilkörpermassagen und der Auslastung durchgeführt, die nachstehendes Verhältnis zwischen Ganz- und Teilkörpermassagen sowie der Auslastung ergaben:

	<b>Teilmassagen :</b>	<b>Ganzkörper- massagen:</b>	<b>Stunden:</b>	<b>Losung:</b>	<b>Auslastung (in %):</b>
01.03.1994	12	5	11	7.700,00	
02.03.1994	6	3	5	4.200,00	
03.03.1994	6	3	5	4.200,00	
04.03.1994	10	2	7	4.900,00	
<b>Summe:</b>	<b>34</b>	<b>13</b>	<b>28</b>	<b>21.000,00</b>	
Mittelwert:	8,5	3,25	7	5.250,00	87,50%

01.06.1994	5	5	7,5	5.250,00	
03.06.1994	7	2	5,5	3.850,00	
06.06.1994	5	1	3,5	2.450,00	
07.06.1994	3	1	2,5	1.750,00	
<b>Summe:</b>	<b>20</b>	<b>9</b>	<b>19</b>	<b>13.300,00</b>	
Mittelwert:	5	2,25	4,75	3.325,00	62,50%

02.09.1994	5	0	2,5	1.750,00	
05.09.1994	5	0	2,5	1.750,00	
06.09.1994	2	2	3	2.100,00	
07.09.1994	6	2	5	3.500,00	
<b>Summe:</b>	<b>18</b>	<b>4</b>	<b>13</b>	<b>9.100,00</b>	
Mittelwert:	4,5	1	3,25	2.275,00	37,50%

01.12.1994	5	3	5,5	3.850,00	
02.12.1994	0	0	0	-	
05.12.1994	10	3	8	5.600,00	
06.12.1994	12	5	11	7.700,00	
<b>Summe:</b>	<b>27</b>	<b>11</b>	<b>24,5</b>	<b>17.150,00</b>	
Mittelwert:	6,75	2,75	6,125	4.287,50	75,00%

Für die Jahre 1994 und sei demnach die nachstehend angeführte Auslastung ermittelt worden:

	<b>Mittelwert Teilmassagen:</b>	<b>Mittelwert Ganzkörper- massagen:</b>	<b>Mittelwert Stunden:</b>	<b>Mittelwert Losung:</b>
März 1994:	8,5	3,25	7	5.250,00
Juni 1994:	5	2,25	4,75	3.325,00
September 1994:	4,5	1	3,25	2.275,00
Dezember 1994:	6,75	2,75	6,125	4.287,50
<b>Mittelwert 1994:</b>	<b>6,1875</b>	<b>2,3125</b>	<b>5,28125</b>	<b>3.784,38</b>

Datum:	Teil- massagen:	Ganzkörper- massagen:	Stunden:	Losung:	Auslastung:
02.01.1995	7	4	7,5	5.250,00	94%
03.01.1995	5	1	3,5	2.450,00	44%
04.01.1995	5	2	4,5	3.150,00	56%
05.01.1995	5	1	3,5	2.450,00	44%
08.01.1995	5	0	2,5	1.750,00	31%
09.01.1995	6	1	4	2.800,00	50%
10.01.1995	5	1	3,5	2.450,00	44%
11.01.1995	3	0	1,5	1.050,00	19%
12.01.1995	2	1	2	1.400,00	25%
13.01.1995	6	0	3	2.100,00	38%
16.01.1995	5	0	2,5	1.750,00	31%
17.01.1995	4	1	3	2.100,00	38%
18.01.1995	4	0	2	1.400,00	25%
19.01.1995	7	0	3,5	2.450,00	44%
20.01.1995	4	2	4	2.800,00	50%
23.01.1995	6	1	4	2.800,00	50%
24.01.1995	5	2	4,5	3.150,00	56%
25.01.1995	5	0	2,5	1.750,00	31%
26.01.1995	5	3	5,5	3.850,00	69%
27.01.1995	7	4	7,5	5.250,00	94%
30.01.1995	5	0	2,5	1.750,00	31%

31.01.1995	4	0	2	1.400,00	25%
<b>Summe:</b>	<b>110</b>	<b>24</b>	<b>79</b>	<b>55.300,00</b>	<b>988%</b>
Mittelwert:	5	1	4	2.800,00	50%

Auf Grund der vorstehenden Stichproben, aus denen sich für die Jahre 1994 und 1995 eine Auslastung von 66% (1994) und 50% (1995) sowie ein Tagesschnitt von 6 bzw. 5 Teilkörpermassagen und 2 Ganzkörpermassagen. Daher erübrige sich eine Befragung der Angestellten hinsichtlich des Verhältnisses von Ganzkörper- und Teilkörpermassagen.

Da die Bw. selbst angebe, dass der Geschäftsgang im Laufe der Jahre rückläufig gewesen sei, seien für die Jahre 1994 und 1995 die entsprechenden Stichproben gezogen worden.

Da zu der mit 6. Juli 1998 datierten Stellungnahme der Betriebsprüfung keine Gegenäußerung erfolgte, wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 und 1996 sowie den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Juli 1996 mit Berufungsvorentscheidung vom 27. November 1998 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass bis dato keine Gegenäußerung erfolgt sei, die der Stellungnahme der Betriebsprüfung in glaubwürdiger und nachvollziehbarer Weise entgegentrete.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 1998 stellte die Bw. hinsichtlich der vorstehenden Bescheide den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, dass bereits in der mit 8. April 1998 datierten Berufung versucht worden sei, die Argumente der Betriebsprüfung zu entkräften. Des Weiteren beantragte die Bw. mit Eingabe vom 16. Dezember 1998 die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Aus Anlass der mit 17. Juli 2003 erfolgten persönlichen Vorsprache von V.N., F.K. sowie des steuerlichen Vertreters wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

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

- 1.) Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993, Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1996:

---

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs. 2 leg.cit. ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Soweit gemäß § 184 Abs. 1 BAO 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.

Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Zu schätzen ist nach Abs. 3 leg.cit. 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.

§ 131 Abs. 1 Z. 2 BAO bestimmt, dass die Eintragungen in die Bücher der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. .... Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Hinzuschätzung von Umsätzen und der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund formeller und materieller Mängel gerechtfertigt ist. Insbesondere ist für den berufungsgegenständlichen Zeitraum strittig, welche Auslastung der Massagestudios der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu Grunde zu legen ist und welche Tageslosungen dabei jeweils erzielt wurden.

Eine Schätzung gemäß § 184 BAO setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht er-

---

mitteln oder berechnen kann (vgl. VwGH 13.11.1978, 1636/77). Dabei begründet bereits die Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 21.9.1982, 81/14/0070).

Denn für den Fall, dass die Bareinnahmen nicht einzeln, sondern nach Ermittlung der Tageslosung aufgezeichnet werden, sind auch die Ermittlungsgrundlagen "Schmieraufzeichnungen" Bestandteile der zu führenden Aufzeichnungen und damit aufbewahrungspflichtig (vgl. VwGH 25.5.1988, 86/13/0083). In diesem Fall kommt den Schmierzetteln und Strichlisten, auf denen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden, der Charakter von gemäß § 131 Abs. 1 Z. 5 und § 132 Abs. 1 BAO aufbewahrungspflichtigen Belegen zu, welche die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen und für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214).

Daher sind vernichtete Losungsaufzeichnungen in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und berechtigen bzw. verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung (vgl. VwGH 24.11.1987, 86/14/0098).

Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen. Auf die Führung von Grundaufzeichnungen kann daher nur dann verzichtet werden, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgt die Eintragung in die Bücher jedoch in der Weise zusammengefasst, dass lediglich die tägliche Tageslosung eingetragen wird, genügt dies den Anforderungen des § 131 Abs. 1 Z. 2 vierter Satz BAO nicht.

Bereits aufgetretene Differenzen zwischen den Eintragungen in den Aufzeichnungen und dem Inhalt der Belege berechtigen die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0144).

Wenn überdies gehäuft Kassenfehlbeträge auftreten, so verstößt dies gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Bücher und Aufzeichnungen, die auf gravierender Fehlgebarung der Kassenführung beruhen, haben gemäß § 163 BAO nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich. Dabei berechtigen bereits Kassenfehlbeträge in Höhe von S 18.000,-- zu einer Teilschätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. 22.12.1980, 2055/78).

Wenn daher im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1992 bis 1995 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner bis Juli 1996 u.a. in Tz. 17 des BP-Berichtes festgestellt wurde, dass Grundaufzeichnungen wie Strichlisten vernichtet wurden, gehäuft Kassenfehlbeträge auftraten, Buchungsdifferenzen auf dem Gesellschafter- Verrech-

---

nungskonto nicht geklärt werden können, ist damit eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gegeben.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen der Bw., ihrer Bücher und Aufzeichnungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, so dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat (vgl. VwGH 21.12.2000, 97/16/0334).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung immer dann vor, wenn eine Körperschaft einem Gesellschafter Vermögensvorteile zuwendet, die nach außen hin nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind, ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72).

Insbesondere stellen die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, deren Zufluss an den Gesellschafter grundsätzlich anzunehmen ist (vgl. VwGH 27.4.1994, 92/13/0011).

Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist es weiters ausreichend, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. 26.9.1985, 85/14/0051; 6.2.1990, 89/14/0034).

Ergeben sich im Zuge einer Kalkulation der Besteuerungsgrundlagen erhebliche Kalkulationsdifferenzen, ist davon auszugehen, dass die Umsätze und Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt wurden und daher entsprechend zu erhöhen sind (vgl. VwGH 22.4.1999, 97/15/0171).

Im vorliegenden Fall ergibt die stichprobenartige Überprüfung der Tagesabrechnungen der Jahre 1994 und 1995 in der mit 6. Juli 1998 datierten Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass selbst bei einer Beschäftigung einer im Vergleich zu den Vorjahren geringeren Zahl von Masseusen (zwei bzw. drei Masseusen in den Jahren 1994 und 1995) durchschnittlich Tageslosungen in Höhe von S 3.500,-- (1994) bzw. S 2.800,-- (1995) erzielt wurden. Dies entspricht für die Jahre 1994 und 1995 einer durchschnittlichen Geschäftsauslastung von 66% (1994) bzw. 50% (1995) bei zwei bzw. drei beschäftigten Masseusen.

Den von der Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 ermittelten kalkulatorischen Umsätzen wurde jedoch nur eine durchschnittliche Tageslösung in Höhe von S 2.800,-- jeweils zu Grunde gelegt. Dieser Kalkulation liegt eine Geschäftsauslastung von 50% sowie die niederschriftlichen Aussagen einiger Masseusen zu Grunde, denen zufolge an einem Halbtag zwei bis vier Kunden massiert worden seien.

Bei der von der Betriebsprüfung durchgeführten Kalkulation blieb jedoch der Umstand völlig unberücksichtigt, in den Massagestudios der Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 bisweilen bis zu 10 Masseusen beschäftigt waren, was die Erzielung wesentlich höherer Tageslosungen wahrscheinlich erscheinen lässt.

Bei der von der Betriebsprüfung durchgeführten Kalkulation der Besteuerungsgrundlagen auf Basis einer durchschnittlichen Tageslösung in Höhe von S 2.800,-- pro Massagestudio blieb die Anwendung eines Sicherheitszuschlages, der auf Grund der festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel geboten gewesen wäre, noch völlig unberücksichtigt.

Im vorliegenden Fall ist daher die für die Jahre 1992 bis 1996 erfolgte Hinzuschätzung von Umsätzen als auch der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in dem von der Betriebsprüfung vorgenommenen Ausmaß gerechtfertigt.

Durch das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung sollen nur jene Einkommensminderungen der Körperschaft neutralisiert werden, die durch das Naheverhältnis der Körperschaft zu ihrem Anteilsinhaber verursacht wurden. Wird daher eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Körperschaft festgestellt, kann bei der Körperschaft auch nur jener Betrag außerbilanzmäßig hinzugerechnet werden, der zuvor das Einkommen der Körperschaft minderte.

Wurde daher infolge einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt, kann bei der Bw. für das Jahr 1996 nur ein Betrag in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ohne Kapitalertragsteuer außerbilanzmäßig hinzugerechnet werden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden daher für das Jahr 1996 wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA:	339.396,00
abzüglich Kapitalertragsteuer:	- 75.761,00
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS:</b>	<b>263.635,00</b>

2.) Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Juli 1996:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in den für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug

vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. 818/1993 22% und für Kapitalerträge, die gemäß § 124b Z 15 EStG nach dem 30. Juni 1996 zufließen, idF BGBl. 201/1996 25%.

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

In den vorstehenden Ausführungen zu Punkt 1 dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund einer Nachkalkulation der Umsätze hinreichend begründet.

Für die Klärung der Frage, ob die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen R.K. und V.N. mit 25% von S 2.098.800,-- sowie 22% von S 1.486.374 und somit im Gesamtbetrag von S 851.708,-- in Anspruch genommen wurde, wird daher auf die Ausführungen in Punkt 1 der Entscheidung verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, 7. August 2003