

GZ. RV/0168-W/02,
GZ. RV/0169-W/02,
GZ. RV/1868-W/02,
GZ. RV/1869-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Andreas Ladstätter, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 bis 1998, hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990 bis 1997, hinsichtlich Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 und hinsichtlich Gewerbesteuer 1993, Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1998, Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/1999, Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 bis 1997, Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1990 bis 1992, Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Kapitalertragsteuer 1992 bis 1997

1. entschieden:

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 bis 1998, Körperschaftsteuer 1990 bis 1997, Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 und Gewerbesteuer 1993 verfügenden Bescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1990 bis 1994, die Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1993, die Kapitalertragsteuerbescheide 1992 und 1993, die Bescheide betreffend die Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 und den Gewerbesteuerbescheid 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998, die Körperschaftsteuerbescheide 1994, 1996 und 1997 und die Kapitalertragsteuerbescheide 1994, 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheid 1995 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 1-4/99 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine im Gastronomiegewerbe tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1990 bis 1995:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 39 die folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellung getroffen:

In den Jahren 1990 bis 1995 seien vom Geschäftsführer A über das Verrechnungskonto der Bw. laufend Einlagen getätigten worden. Weiters habe Herr A im Prüfungszeitraum noch ein

Solarium (ab 1993) und ein Textilhandelsgeschäft (1994 bis 1995) geführt, wo ebenfalls höhere Geldbeträge eingezahlt worden seien.

Die Erklärung des Geschäftsführers A, er habe in den Jahren 1992 bzw 1993 von seinem im Jahr 1996 verstorbenen Onkel B je ATS 400.000,- als Darlehen erhalten, sei nicht anerkannt worden,

- da es nicht geklärt sei, woher der verstorbene Onkel des Geschäftsführers A, der seit 20 Jahren Pensionist und zuvor angestellter Spengler gewesen sei, soviel Geld gehabt hätte,
- da der Geschäftsführer A im Zeitpunkt, als er sich das Geld angeblich ausborgte, selbst hohe Summen auf eigenen Sparbüchern gehabt habe,
- da sich der Geschäftsführer A erst zwei Monate nach Übergabe des Vorhaltes durch die Betriebsprüfung an das erworbene Darlehen erinnert habe,
- da schon bei der umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ungeklärte Einlagen festgestellt worden seien, weshalb es nicht glaubwürdig sei, dass der Geschäftsführer A trotz seines Wissens, dass er die Einlagen bei einer Überprüfung nachzuweisen hätte, keinen schriftlichen Vertrag gemacht habe,
- da es im täglichen Leben nicht üblich sei, Beträge in Höhe von ATS 400.000,- in bar zu übergeben.

Sowohl die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die auf ein Bankkonto überwiesen worden seien, seien insoweit berücksichtigt, als sie durch Bankauszüge nachgewiesen worden seien. Die Abhebungen seien zur Ermittlung der nicht gedeckten Einlagen herangezogen worden.

Die Behauptung des Geschäftsführers A, er habe zwischen 60.000,- und 80.000,- S von seinem Bruder erhalten, sei nicht berücksichtigt worden, da sie erst nach mehreren Besprechungen aufgestellt und durch nichts nachgewiesen worden sei.

Sparbücher, die der Geschäftsführer A vorlegt habe, seien ebenfalls bei Ermittlung der Höhe der nicht geklärten Einlagen berücksichtigt worden.

Die Betriebsprüfung stellte ungeklärte Einlagen in folgender Höhe fest (alle Beträge in ATS):

1990	1991	1992	1993	1994	1995
295.000,00	503.000,00	948.000,00	864.000,00	956.000,00	0,00

Diese wurden im Verhältnis 2/3:1/3 den 10- und 20%igen Umsätzen und dem Gewinn hinzugerechnet und unter Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer als verdeckte

Gewinnausschüttung in Ansatz gebracht. Außerdem wurde (wurden) 1/3 (im Jahr 1992 8%) der 20%igen Umsätze der Alkoholabgabe unterzogen.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren dieser Feststellung Rechnung tragende geänderte Sachbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter der Bw. gegen die Umsatz- und Gewinnerhöhung und die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Grund ungeklärter Einlagen in den Jahren 1990 bis 1994. Begründend wurde ausgeführt, von der Betriebsprüfung sei zu Unrecht in Zweifel gezogen worden, dass der Geschäftsführer A von seinem bereits verstorbenen Onkel B im Jahr 1992 und 1993 je S 400.000,- als Darlehen erhalten habe. Der Verstorbene habe aber sehr wohl über diese Mittel verfügt, wie das Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht Döbling gezeigt habe. Den Erben seien Barmittel in Höhe von 1 Million S zugekommen.

Außerdem sei es nicht unüblich, sich kurzfristig Geld bar auszuborgen, wenn das Ausborgen finanzieller Mittel zu günstigeren Konditionen erfolgen könne als die Verwendung der eigenen Mittel. Das von der Betriebsprüfung genannte Sparbuch habe eine hohe Verzinsung (6,5%) und eine verlängerte Kündigungsfrist von 4 Monaten aufgewiesen. Die Barmittel des Verwandten seien hingegen zinsenlos zur Verfügung gestellt worden.

Auch existiere ein Erfahrungssatz, wonach Beträge in Höhe von S 400.000,- nicht bar übergeben würden, im täglichen Leben im Umgang mit Verwandten nicht.

Aber selbst wenn dieses Darlehen bezweifelt würde, sei eine außerbilanzmäßige Zurechnung aus folgenden Gründen unzulässig:

Der Vater des Geschäftsführers A habe mit Bestandvertrag aus dem Jahr 1965 eine Teilfläche eines Grundstückes in Kagrnan samt darauf befindlicher Tankstelle verpachtet gehabt. Seit 1982 kämen diese Einkünfte dem Geschäftsführer A zu, wobei der ihm zustehende Hälftenanteil ca S 30.000,- monatlich betrage.

Auch habe der Vater des Geschäftsführers A auf Grund der Veräußerung von Liegenschaften über ausreichend Barvermögen verfügt. Dieses wurde aber von ihm selbst nicht verbraucht. Die Tatsache, dass das Verlassenschaftsverfahren sowohl nach dem Vater als auch nach der Mutter des Geschäftsführers A mangels Vermögen nicht durchgeführt worden ist, lasse den Schluss zu, dass die Eltern dem Sohn jahrelang aus familiärer Übung für den Familienbetrieb Mittel zur Verfügung gestellt hätten.

Ein schriftlicher Vertrag beim Ausborgen der Geldmittel von nahen Verwandten sei deshalb nicht angefertigt worden, da der Geschäftsführer A weder mit dem Ableben der Verwandten habe rechnen können noch mit dem Umstand, dass die Mittelaufbringung bezweifelt werden könnte.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vertrat die Betriebsprüferin die Ansicht, dem behaupteten Darlehen vom Onkel B fehlten alle wesentlichen Elemente, die der Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen fordere.

Das Vorhandensein von 1 Million S Barmittel am Todestag stelle für sich allein noch keinen zwingenden Grund dar, dass dieser Betrag bereits zum Zeitpunkt der angeblichen Darlehenshingabe vorhanden war. Bei tatsächlichem Vorhandensein bedeute dies nicht automatisch, dass diese Mittel dem Geschäftsführer A zur Verfügung gestellt wurden.

Der Betriebsprüfung sei es infolge des Todes des Onkels B nicht möglich gewesen, dessen Vermögensverhältnisse im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehen zu prüfen. Es wäre Sache des Geschäftsführers gewesen, seine Behauptungen durch entsprechende Beweise zu untermauern.

Auch im Zuge einer die Jahre 1987 bis 1989 umfassenden Betriebsprüfung seien Einlagen festgestellt worden, die mangels eines Nachweises der Mittelherkunft zu einer Umsatz- und Gewinnzuschätzung geführt hätten. Es wären daher dem Geschäftsführer im Zeitpunkt der angeblichen Darlehenshingabe die strengen Vorschriften der Finanzverwaltung bekannt gewesen; dieser hätte es dennoch unterlassen, durch entsprechende Verträge Vorsorge für die steuerliche Anerkennung zu treffen.

Außerdem entspreche die Behauptung, es habe sich um kurzfristige Ausborgungen gehandelt, bei einer Laufzeit von 1 bis 2 Jahren nicht den Tatsachen. Auch seien die angeblichen Darlehen über je ATS 400.000,- nicht in einer Summe verwendet worden. Über die Rückzahlung der Darlehenssumme gebe es keinerlei Hinweis oder Beleg, sondern es werde diese seitens des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Abhebung eines Betrages von ATS 1,200.000,- vom Sparbuch Nr. 1 behauptet.

Der Geldfluss vom Vater des Geschäftsführers sei erstmals in der Berufung vorgebracht worden. Wären die behaupteten Vermögenswerte aus der Zeit vor dem Tod des Vaters tatsächlich vorhanden gewesen, seien das Verhalten bei der letzten Betriebsprüfung (1987 bis 1989) und die Anerkennung der steuerlichen Zuschätzung absolut unerklärlich. Ein Nachweis hätte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden können. Außerdem würde die behauptete

Überlassung von Vermögen durch den Vater eine steuerpflichtige Schenkung darstellen, wofür bisher keine entsprechende Erklärung gegenüber den Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vorgelegt worden sei.

Aus der Tatsache, dass ein Verlassenschaftsverfahren mangels Vermögen nicht durchgeführt worden sei, könne nicht der zwingende Schluss gezogen werden, dass der Sohn des Verstorbenen sämtliche Vermögenswerte zugewendet erhalten habe. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über Verträge zwischen nahen Angehörigen sei nicht zu entnehmen, dass schriftliche Verträge nur dann angefertigt werden müssten, wenn mit dem Ableben des Darlehensgebers zu rechnen sei.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin wurde ausgeführt, die Tatsache, dass im vorliegenden Fall Formvorschriften nicht gewahrt worden seien, spreche a priori nicht gegen den Umstand der Darlehensgewährung, da im Familienkreis schriftliche Vereinbarungen bei ausreichendem Vertrauensverhältnis häufig unterblieben.

Die Tatsache des Vorhandenseins von ATS 1 Million am Todestag des Onkels des Geschäftsführers stelle zwar keine zwingenden Grund dafür dar, dass dieser Betrag bereits zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe in den Jahren 1992 und 1993 vorhanden gewesen sei, es bestehe aber auch kein vernünftiger Grund daran zu zweifeln; dies umso mehr, als der Onkel bereits 1992 im Ruhestand gewesen sei und eine Verlassenschaft nicht selten wesentlich geringere Mittel offenbare als sie der Verstorbene zu Lebzeiten zur Verfügung gehabt habe.

Der Finanzbehörde sei außerdem berechtigt, mit allen Dienststellen und Körperschaften des öffentlichen Rechts unmittelbares Einvernehmen zu pflegen, um so festzustellen, über wieviele Barmittel der Onkel tatsächlich verfügt habe.

Auch seien die Gründe, aus denen das Ergebnis der Vorbetriebsprüfung zur Kenntnis genommen worden seien, häufig nicht mit der materiellen Richtigkeit der Entscheidung zu begründen.

Selbst wenn die Summe der Behebungen vom Sparbuch nicht im Detail mit den Einlagen im Betrieb übereinstimme, spreche dies nicht gegen den Umstand, dass tatsächlich ein Darlehen gewährt worden sei.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. ersucht bekanntzugeben, über welches Konto die Pachteinnahmen aus der Verpachtung der Tankstelle vereinnahmt worden seien und die diesbezüglichen Kontoauszüge zur

Einsichtnahme vorzulegen. Außerdem sollte bekanntgegeben werden, um welche Pachteinnahmen es sich bei den durch die Betriebsprüfung bereits berücksichtigten handelte und wie diese vereinnahmt worden seien.

Darüberhinaus wurde die Bw. hinsichtlich des Vorbringens, der Geschäftsführer der Bw. habe von seinem im Jahr 1990 verstorbenen Vater aus familiärer Übung finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt erhalten, um einen Nachweis des Geldflusses ersucht.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass durch den Geschäftsführer nicht erst aus dem Jahr 1990 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien, sondern bereits vorher; sie seien regelmäßig auf das Konto Nr. 2 bei der Volksbank K verbucht worden und auch in die Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers aufgenommen worden.

Die Bankauszüge hinsichtlich dieses Kontos wurden trotz Verlangens nicht vorgelegt.

Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1997:

Im Zuge einer diesen Zeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter anderem festgestellt:

Tz 17 a-b:

Im Rahmen einer Hausdurchsuchung beim Lieferanten der Bw. seien dessen Daten kopiert und als Basis für die Auswertung in Form einer Kontrollmitteilung weitergeleitet worden.

Die vom Lieferanten an die Bw. gelieferten und dort nicht erfassten Warenlieferungen seien als "Letztverbraucherlieferung" (Status 9 – Lieferungen) bezeichnet und vom Bierführer stets bei Zustellung bar kassiert worden. Reguläre Lieferungen hätten in der Buchhaltung des Lieferanten den Status 6 erhalten.

Mit Kenntnis dieser Statuseinstufung sei es daher der Systemprüfung über die Kundennummernabfrage möglich gewesen, eine eindeutige Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen an den einzelnen Kunden zu treffen. Es seien dadurch für die Bw. Schwarzeinkäufe in folgender Höhe festgestellt worden (alle Beträge in ATS):

1994	1995	1996	1997
28.479,-	112.098,-	106.689,-	110.209,-

Unter Anwendung eines durchschnittlichen RAK von 3,00 ergebe dies folgende gerundete Zuschätzungen zu den erklärten Umsätzen (alle Beträge in ATS)

1994	1995	1996	1997

	336.000,-	320.000,-	331.000,-
--	-----------	-----------	-----------

Tz 23:

Aufgrund der im Zuge der Vor – Bp für 1994 vorgenommenen Zuschätzungen bleibe das Kontrollmaterial über Schwarzeinkäufe im Zuge der nunmehrigen Bp ohne Auswirkung. Im Rahmen der Gewinnermittlung sei jedoch für 1994 ein Betrag von ATS 34.174,80 für die als Letztverbraucherlieferungen getätigten Biereinkäufe als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Tz 17 d:

Außerdem sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% der 20%-igen Erlöse laut Veranlagung auf Grund von im Zuge des inneren Betriebsvergleichs festgestellten Differenzen festgesetzt worden.

Tz 31 und 36:

Im Zuge der KÖSt – Veranlagung seien die Bierumsatzzuschätzungen erhöht um die Sicherheitszuschläge und vermindert um die Schwarzeinkäufe als verdeckte Ausschüttungen in Ansatz zu bringen und darüberhinaus der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Bw. die Zurechnung der mit Status 9 bezeichneten Lieferungen aus folgenden Gründen:

- Diese grauen Lieferungen seien auch an Schließungstagen sowie während der Urlaubszeit erfolgt.
- In Einzelfällen seien übergroße "graue Lieferungen" zugerechnet worden, die in keiner Relation zur Betriebsgröße und zum Umsatz stünden.
- Die übergebenen Tabellen wiesen einen erheblichen Automatismus (Verdoppelung der Liefermenge) auf, während die Kundennummern selbst nicht angegeben seien.

Teil der Lieferrunde des Bierführers seien auch Kunden auf der "Donauinsel" gewesen, es sei daher keineswegs dargelegt, dass die Letztverbraucherlieferungen der Bw. zuzurechnen seien.

Es sei der Bw. nicht die Möglichkeit eingeräumt worden zu prüfen, inwieweit tatsächlich die aufgenommenen Daten mit den in den Excel-Tabellen erfassten Daten übereinstimmen. Es seien weder die Rohdaten des Systems des Lieferanten noch die Daten oder Angaben der vernommenen Personen zur Kenntnis gebracht worden.

Es sei nicht vorstellbar, dass durch Kundennummernabfragen eine eindeutige Zuordnung von Status 9-Lieferungen erfolgen könne. Ein Beweis sei nicht angetreten worden.

Selbst wenn eine derartige Zurechnung in Einzelfällen denkbar wäre, sei die Bemessungsgrundlage unrichtig, weil

- die Getränkesteuern in Rechnung gestellt worden und daher ein höherer Einkaufspreis anzusetzen wäre,
- die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei, ohne dass es zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung gekommen sei,
- Letztverbraucherlieferungen nicht rabattiert wären und in den Preisen tatsächlich Lieferzuschläge inkludiert seien,
- ein Ausschankschwund adäquat zu berücksichtigen sei.

Auch die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages sei nicht berechtigt. Die kalkulatorische Überprüfung sei unter Zugrundelegung eines RAK von 20,0 erfolgt. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass Spirituosen in nicht unerheblichem Ausmaß als "Geschenk des Hauses" zum Abschluss einer Mahlzeit frei ausgegeben worden seien. In ähnlicher Weise verhalte es sich beim Sekt.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde darauf verwiesen, dass die Auswertung des Kontrollmaterials ergeben habe, dass in der überwiegenden Zahl der Fälle die Schwarzeinkäufe parallel zu den Weißeinkäufen erfolgt seien. Es sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass Details über die Erstellung des vorliegenden Kontrollmaterials und die Grundlagen dafür bei der Prüfungsabteilung für Strafsachen Linz einzusehen seien.

Während des Prüfungsverfahrens sei von der Bw. kein Versuch unternommen worden, die Richtigkeit der Unterlagen zu überprüfen.

Die behauptete Zurechnung von Graulieferungen an Urlaubs- bzw. Schließtagen könne nicht mehr verifiziert werden, da die Buchhaltungsunterlagen nicht mehr zur Verfügung stünden. Auf Grund der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeföhrten stichprobenweisen Überprüfung der Graulieferungen könne es sich bei diesen Lieferungen nur um Einzelfälle handeln. Außerdem sei bei Übermittlung des Kontrollmaterials an die Bw. keine derartige Beanstandung vorgebracht worden.

Der Bw. sei insofern zuzustimmen, als im Falle von Letztverbraucherlieferungen die Getränkesteuern in Rechnung gestellt worden sei. In Höhe der auf die Graulieferungen entfallenden Getränkesteuern sei zusätzlicher Wareneinsatz in Ansatz zu bringen.

Dem Einwand der Bw., die Umsatzsteuer sei in Rechnung gestellt worden, ohne dass es zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung käme, sei insofern Rechnung getragen worden, als die Schwarzeinkäufe mit den jeweiligen Bruttbeträgen in Abzug gebracht worden seien.

Dem Vorbringen, Letztverbraucherlieferungen seien nicht rabattiert und es seien in den Preisen teilweise Lieferzuschläge inkludiert, wurde vom Prüfer entgegengehalten, dass keine Unterlagen hinsichtlich der fehlenden Rabattierung bzw. der Lieferzuschläge vorgelegt worden seien. Auch hinsichtlich des Ausschankschwundes gäbe es kein Vorbringen, das den Ansatz einer derartigen Position rechtfertigen würde.

Der im Zuge der Betriebsprüfung zugerechnete Sicherheitszuschlag basiere nicht nur auf den Graulieferungen, sondern auch auf anderen Feststellungen. Hinsichtlich der Rohaufschlagskoeffizienten sei nicht die generelle Höhe, sondern seien extreme Abweichungen beanstandet worden. Es müssten somit als Geschenk des Hauses in den Jahren 1996 und 1997 Spirituosen (abweichend von den Vorjahren) und im Jahr 1997 zusätzlich noch Sekt an die Gäste verabreicht worden sein. Außerdem müsste im Jahr 1996 auch Eis als Geschenk des Hauses an Gäste verabreicht worden sein.

In der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme rügte der steuerlicher Vertreter der Bw. zum wiederholten Male die Unmöglichkeit, in die der Schätzung zugrundeliegenden Unterlagen Einsicht nehmen zu können. Er führte weiters aus, es gebe detaillierte Aufzeichnungen über Schließ- und Urlaubstage. Schon bei stichprobenartiger Überprüfung sei festgestellt worden, dass auch an diesen Tagen Lieferungen zugerechnet worden seien.

In weiterer Folge wurde der steuerliche Vertreter noch einmal auf die Möglichkeit der Akteneinsicht bei der Prüfungsabteilung Strafsachen Linz hingewiesen.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs Folgendes mitgeteilt:

Die Bw. wurde in den Streitjahren von der St-AG beliefert. Im Februar 1998 erfolgte eine Fusion der St-AG mit der B-AG. Den nach der Hausdurchsuchung bei der B-AG und nach der technischen Auswertung der dabei sichergestellten EDV-Unterlagen dem Finanzamt übermittelten Kontrollmitteilungen in Tabellenform lagen Datenbanken im Textformat zu Grunde, die von Anfang an und ohne Zutun der Abgabenbehörde zwischen zwei Arten von Bierlieferungen unterschieden: Der sogenannte "Status 6" bezeichnet die Lieferung mit Ausgangsrechnung an den Kunden, der sogenannte "Status 9" die Lieferung an den Kunden bar ohne Rechnung.

Schon bei der Bestellung der Waren wurde die Form der Lieferung (offizielle Lieferung und/oder Graulieferung) bekannt gegeben. In weiterer Folge wurde die Eingabe in den Datenbestand der St-AG derart vorgenommen, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirtes die offizielle Lieferung eingegeben wurde. Danach wurde ein Punkt gesetzt und nach diesem Punkt erfolgte die mengenmäßige Eingabe der Graulieferung. Während für die offizielle Lieferung eine Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt wurde, erfolgte über die Graulieferung nur der Ausdruck in der "Bierführer-Info-Liste" bzw. der "Hilfsliste". Die offizielle Lieferung erfolgte nach der vereinbarten Rechnungsmodalität, die "Letztverbraucherlieferung" wurde vom Bierführer sofort bar kassiert. Der Wirt erhielt über diese Letztverbraucherlieferung weder eine Faktura noch einen Zahlungsbeleg.

Diese Feststellungen gründen sich auf Zeugenaussagen von Angestellten der B-AG (siehe Beilagen).

Für die Datenspeicherung dieser Vorgangsweise wurde ein eigenes EDV-System benutzt. Bei jeder Lieferung, sowohl "Status 6" als auch "Status 9", wurde über Datenbanktabellen die Kundennummer sowie der Name und die Anschrift des belieferten Kunden im System gespeichert. Die dort eingelangten Daten waren unveränderlich und konnten nachträglich nicht mehr beeinflusst werden. Die Kundenstammdaten haben eine genaue Abfrage sowohl nach dem Namen als auch nach der Anschrift des Belieferten zugelassen. Das bedeutet, dass die im EDV-Bestand unter der Kundennummer der Bw. angeführten Barverkäufe mit den unter ihrer Kundennummer angeführten, auf Rechnung erfolgten und fast lückenlos verbuchten Lieferungen verknüpft waren. Die in der "Status 6"-Liste enthaltenen offiziellen Lieferungen waren laut Feststellung der Betriebsprüfung in der Buchhaltung der Bw. mit einer einzigen Ausnahme lückenlos erfasst.

Die von den Sachverständigen vorgefundene Dateien wurden mittels Kopieren und Einfügen in ein vorbereitetes Excel-Worksheet eingefügt, um Datenverluste oder Konvertierungsfehler zu vermeiden, d.h. bei den durch die Betriebsprüfung ausgewerteten Excel-Tabellen handelt es sich um Originaldaten aus der Buchhaltung der St-AG.

Die Bw. wurde darüberhinaus ersucht, einen geeigneten Nachweis dafür zu führen, welche Graulieferungen an Schließungstagen nicht hätten erfolgen können.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens bestritt die Bw. die Richtigkeit der EDV-Aufzeichnungen, da die Datenbestände nicht mit den Tatsachen (Öffnungs- und

Schließungstage) in Übereinstimmung zu bringen seien. Die Unrichtigkeit an Schließungstagen indiziere jedenfalls die Unrichtigkeit des gesamten Datenbestandes.

Von der Bw. wurde eine Aufstellung vorgelegt, an welchen Schließungstagen welche Lieferungen angeblich erfolgt seien und zum Nachweis dafür die Kassabücher der betroffenen Monate vorgelegt.

Darüberhinaus wurde zu den in Kopie übermittelten Zeugenaussagen der Angestellten angemerkt, die einvernommenen Zeugen hätten keine Informationen zu konkreten an die Bw. erfolgten Lieferungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1994, Körperschaftsteuer 1990 bis 1994 und Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 sowie Wiederaufnahme

Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens:

- In den Aufwandskonten Energie, Brennstoff und Instandhaltung waren private Aufwendungen bzw. Aufwendungen für das Solarium enthalten.
- Über das Verrechnungskonto der Bw. wurden durch den Geschäftsführer A laufend Einlagen getätigt, deren Herkunft aus den der Behörde vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen war.

b) Sachbescheide:

Der Geschäftsführer der Bw. tätigte in den Jahren 1990 bis 1994 laufend Einlagen über das Verrechnungskonto der Bw. in folgender Höhe (alle Beträge in ATS):

1990	1991	1992	1993	1994	1995
295.000,00	503.000,00	948.000,00	864.000,00	956.000,00	0,00

Im Jahr 1994 tätigte die Bw. Biereinkäufe in Höhe von ATS 34.174,80, die nicht als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht worden waren (zum näheren Sachverhalt siehe unter Pkt.2).

Für den im Jahr 1994 erfolgten Schwarzeinkauf fiel Getränkesteuer in Höhe von 10%, d.s. ATS 7.615,- an (Berechnung siehe Tabelle unter Pkt. 2.2).

Der unter lit a und b dargestellte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung und die Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Aufwandskonten Energie, Brennstoff und Instandhaltung wurde festgestellt, dass private Aufwendungen enthalten waren. Weiters wurden bei Überprüfung des Verrechnungskontos Einlagen festgestellt, die Mittelherkunft dafür war in den der Behörde bis dahin vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich.

Diese tatsächlichen Umstände stellen neu hervorgekommene Tatsachen dar, die taugliche Wiederaufnahmegründe bilden.

Bei Beurteilung der Zulässigkeit der amtsweigigen Wiederaufnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen ist. Entsprechend dieser Bestimmung sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH v. 12.4.1994, 90/14/0044, und die dort zitierte Judikatur).

Da die steuerlichen Auswirkungen der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens nicht bloß geringfügig sind, war zu Recht dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit eingeräumt und daher die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden.

Die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide betreffend die Jahre 1990 bis 1994 war daher als unbegründet abzuweisen.

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

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung 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 wesentlich sind.

Die Behörde stützte die Schätzungsberichtigung darauf, dass die Bw. die Herkunft jener Mittel, die für das Tägeln von Einlagen verwendet wurden, nicht klären konnte.

Kann die Herkunft der für das Tägeln von Einlagen verwendeten Mittel nicht aufgeklärt werden, dann ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass für die Einlagen nicht einbekannte Einkünfte herangezogen wurden. Das Vorliegen von ungeklärten Einlagen löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer den ungeklärten Einlagen entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. Erkenntnis des VwGH v. 27.2.2002, 97/13/0201).

Die von der Behörde für diesen Zeitraum gewählte Schätzmethode bestand entsprechend dem oben angeführten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis in der Zurechnung der nicht geklärten Einlagen zu den Einkünften der Bw..

Das Berufungsvorbringen zur Erklärung der Mittelherkunft war aus den im Folgenden dargestellten Erwägungen nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen:

a) Darlehen des Onkels:

Die Hingabe des behaupteten Darlehens (je ATS 400.000,- in den Jahren 1992 und 1993) wurde von der Bw. nicht nachgewiesen. Die Tatsache, dass der mittlerweile verstorbene Onkel seinen Erben Barmittel in Höhe von 1 Million S zugewendet hat, ist kein Nachweis dafür, dass der Onkel dem Geschäftsführer der Bw. im Jahr 1992 und 1993 je ATS 400.000,- als Darlehen überließ. Das Vorhandensein von Geld in einem bestimmten Zeitpunkt lässt keinen Schluss auf die Verwendung desselben zu.

Da weder ein Nachweis über die Hingabe des Darlehens noch über die Rückzahlung vorgelegt wurde (eine Sparbuchabhebung über 1 Million S ist kein geeigneter Nachweis, da das Geld auch für andere Zwecke hätte verwendet werden können), waren die jeweils 400.000 S zu Recht bei der Ermittlung der Höhe der Zurechnungsbeträge nicht berücksichtigt worden.

b) Einkünfte aus der Verpachtung einer Tankstelle:

Die Bw. wurde aufgefordert, die Kontoauszüge jenes Kontos vorzulegen, auf das die Pachteinnahmen geflossen sind. Diese wurden aber weder im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch im Berufungsverfahren vorgelegt, sodass eine diesbezügliche Überprüfung nicht möglich war. Die Tatsache, dass die Pachteinnahmen in die Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers aufgenommen wurden, ist kein Nachweis dafür, dass diese Beträge verwendet wurden, um die von der Betriebsprüfung festgestellten Einlagen zu tätigen.

c) Zuwendungen durch den Vater:

Das Vorbringen, der Vater des Geschäftsführers habe auf Grund der Veräußerung von Liegenschaften über ausreichend Barvermögen verfügt, dieses aber nicht selbst verbraucht, und die Tatsache, dass das Verlassenschaftsverfahren sowohl nach dem Vater als auch nach der Mutter mangels Vermögen nicht durchgeführt wurde, ersetzen nicht den Nachweis des Zahlungsflusses. Aus dem Nichtvorhandensein von Geldmitteln im Zeitpunkt des Todes einer Person kann ebensowenig wie aus dem Vorhandensein von Geld in diesem Zeitpunkt geschlossen werden (siehe lit a), dass das vorhandene Geld dem Geschäftsführer zugewendet wurde. Dem Argument, der Geschäftsführer habe nicht mit dem Ableben der Verwandten rechnen können, ist entgegenzuhalten, dass ihn sehr wohl eine Beweisvorsorgepflicht trifft, deren Verletzung ihm zum Nachteil gereichen muss.

Da das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein von Geldmitteln am Todestag von der Behörde nicht in Zweifel gezogen wird, dieses aber nicht geeignet ist, den Zahlungsfluss davor nachzuweisen, erübrigte sich die Aufnahme der in der Berufung beantragten Beweise.

Im Übrigen wird auf die Begründung der Betriebsprüfung verwiesen.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1990 bis 1994, gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1993, gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993 und gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Alkoholabgabe 1990 bis 1992 war daher als unbegründet abzuweisen. Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheid 1994 war insofern teilweise statzugeben, als Biereinkäufe in Höhe von ATS 34.174,80 als Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen sowie eine Getränkesteuerrückstellung in Höhe von 7.615,- zu berücksichtigen waren.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 wird auf die Ausführungen unter Pkt. 2.3. verwiesen.

2. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1998 und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 sowie Wiederaufnahme

Die Behörde nahm diesbezüglich folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

a) Wiederaufnahme:

- In den Aufwandskonten Energie, Brennstoff und Instandhaltung betreffend 1995 waren private Aufwendungen bzw. Aufwendungen für das Solarium enthalten.
- In den Jahren 1995 bis 1998 waren nicht sämtliche Bierlieferungen durch die St-AG in der Buchhaltung erfasst.

b) Sachbescheide:

Die Bw. war Kunde der St-AG. Im Februar 1998 erfolgte eine Fusion der St-AG mit der B-AG. Die Bw. erhielt neben regulären Bierlieferungen (Status 6-Lieferungen) auch sogenannte "Letztverbraucherlieferungen" bzw. Status 9-Lieferungen, die in der Buchhaltung der Bw. nicht enthalten waren. Insgesamt waren folgende Beträge nicht als Wareneinsatz erfasst:

1994	1995	1996	1997
28.479,-	112.098,-	106.689,-	110.209,-

Schon bei der telefonischen Bestellung einer Bierlieferung wurde die Form der Lieferung (offizielle Lieferung und/oder Graulieferung) bekannt gegeben. Die Eingabe in den Datenbestand der St-AG wurde derart vorgenommen, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirts die offizielle Lieferung eingegeben, danach ein Punkt gesetzt und nach diesem Punkt die mengenmäßige Eingabe der Graulieferung vorgenommen wurde. Für die offizielle Lieferung wurde eine Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt, über

die Graulieferung erfolgte nur der Ausdruck in der "Bierführer-Info-Liste" bzw. einer Hilfsliste. Die Letztverbraucherlieferung wurde vom Bierführer sofort bar kassiert. Der Wirt erhielt weder eine Faktura noch einen Zahlungsbeleg.

Für die Datenspeicherung dieser Vorgangsweise wurde ein eigenes EDV-System benutzt. Bei jeder Lieferung, sowohl Status 6 als auch Status 9, wurde über Datenbanktabellen die Kundennummer sowie der Name und die Anschrift des belieferten Kunden im System gespeichert. Die dort eingelangten Daten waren unveränderlich und konnten nachträglich nicht mehr beeinflusst werden. Die Kundenstammdaten haben eine genaue Abfrage sowohl nach dem Namen als auch nach der Anschrift des Belieferten zugelassen. Die im EDV-Bestand unter der Kundennummer der Bw. angeführten Barverkäufe waren mit den unter ihrer Kundennummer angeführten, auf Rechnung erfolgten Lieferungen verknüpft.

Der durchschnittliche RAK bei Bier betrug in den Streitjahren 3,00.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgte Kontrolle der Weißlieferungen ergab, dass diese bis auf eine Ausnahme lückenlos in der Buchhaltung erfasst waren.

In den einzelnen Prüfungsjahren gab es bei Wein, Spirituosen, Sekt und Eis Differenzen beim Rohaufschlag.

Der unter lit a und b dargestellte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie die Aussagen der als Zeugen einvernommenen Angestellten der B-AG und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

2.1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Hinsichtlich der bezughabenden Norm wird auf die rechtlichen Ausführungen unter Pkt. 1 verwiesen. Ergänzend wird angemerkt, dass die näheren Umstände der Bierlieferungen erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung zu Tage getreten sind und nicht schon den der Behörde vorliegenden Unterlagen zu entnehmen waren. Da die steuerlichen Auswirkungen auch nicht absolut geringfügig waren, war in Anwendung des der Behörde eingeräumten Ermessens die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht verfügt worden. Die dagegen gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2.2. Umsatzsteuer 1995 bis 1998 und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997:

Die Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO wurde bereits oben zitiert.

Entsprechend der Bestimmung des § 184 Abs. 3 leg. cit. ist ua dann zu schätzen, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

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

Im vorliegenden Fall waren die von der Bw. geführten Bücher und Aufzeichnung sachlich unrichtig (sie umfassten nicht die von der B-AG bezogenen Status 9-Lieferungen) und begründeten die Schätzungsberichtigung der Behörde, da es aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht möglich war, die Bemessungsgrundlagen zu ermitteln.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde frei. Es ist entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint. Im zu beurteilenden Fall wurden die nicht in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufe herangezogen und unter Anwendungen eines Sicherheitszuschlages die Besteuerungsgrundlagen ermittelt.

Dem Einwand der Bw., die einvernommenen Zeugen hätten keine Aussage über konkrete an die Bw. erfolgte Lieferungen gemacht ist anzumerken, dass die Aussagen zwar tatsächlich keine Angaben über Lieferungen an konkrete Kunden der B-AG enthalten, aber übereinstimmende Informationen über den üblichen Hergang von Bierbestellungen beinhalten. Da diese Praxis durch das in der B-AG verwendete EDV-System bedingt war, besteht für die Behörde kein Zweifel daran, dass die Vorgangsweise unterschiedslos bei allen Kunden der B-AG Anwendung fand, zumal von Ausnahmen beim Bestellvorgang in den Zeugenaussagen keine Rede war.

Das Vorbringen, Graulieferungen hätten an Schließungstagen nicht erfolgen können, versuchte die Bw. durch Vorlage der betreffenden Kassabücher zu untermauern. Die Tatsache aber, dass an bestimmten Tagen wegen Schließung des Lokals keine Einnahmen erzielt wurden, ist nicht als Nachweis dafür geeignet, dass Graulieferungen nicht übernommen werden konnten.

Dem Berufungsvorbringen, die übergebenen Tabellen wiesen einen erheblichen Automatismus auf (Verdoppelung der Liefermenge), während die Kundennummer selbst nicht angegeben sei, ist zu entgegnen, dass die Tabellen sehr wohl die Kundennummer der Bw. enthalten,

sowohl bei den Status 6 - als auch bei den Status 9 – Lieferungen und die Verdoppelung der Liefermenge im Hinblick auf das von der B-AG verwendete EDV-System nicht in Zweifel zu ziehen war. Ein über eine bloße Behauptung hinausgehender konkreter Nachweis, dass bestimmte Liefermengen nicht bezogen wurden, wurde von der Bw. nicht erbracht.

Hinsichtlich des Vorbringens, die Getränkesteuer sei in Rechnung gestellt worden und es sei daher ein höherer Einstandspreis in Ansatz zu bringen, wird dem Berufungsbegehren Folge gegeben und 10% des Einkaufspreises als zusätzlicher Aufwand berücksichtigt.

Beim Ausschankschwund, dessen Berücksichtigung ebenfalls in der Berufung beantragt wurde, gelangte die Behörde zur Überzeugung, dass 2% von den als Fassbier (nicht als Flaschenbier) bezogenen Letztverbraucherlieferungen ein den Lebenserfahrungen entsprechender Ansatz ist. Gegenteiliges wurde von der Bw. trotz eines entsprechenden Vorhaltes nicht vorgebracht.

Dem Vorbringen, Letztverbraucherlieferungen seien nicht rabattiert und es seien in den Preisen teilweise Lieferzuschläge enthalten, ist – in Anlehnung an die Stellungnahme des Betriebsprüfers – entgegenzuhalten, dass von der Bw. diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Bezüglich des Einwandes, die Umsatzsteuer sei in Rechnung gestellt worden, ohne dass es zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung gekommen sei, wird auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers verwiesen, wonach diesem Einwand durch den Ansatz der Schwarzeinkäufe mit den jeweiligen Bruttobeträgen ohnehin Rechnung getragen worden sei.

Zur Rüge, die Verhängung eines Sicherheitszuschlages sei nicht gerechtfertigt, da in nicht unerheblichem Ausmaß Spirituosen als "Geschenk des Hauses" frei ausgegeben worden seien, ist anzumerken, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen der Schätzung gehört. Diese Schätzungsmethode geht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Dies erscheint der Behörde vor allem in Anbetracht der Tatsache gerechtfertigt, dass keine Zuschätzung im Rahmen der 10%igen Umsätze erfolgte, obwohl den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, dass es sich bei der Bw. um ein Lokal mit einer sehr umfangreichen Speisekarte handelt. Auch hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10% der erklärten Umsätze schloss sich die Behörde der Ansicht des Betriebsprüfers an. Dem Einwand, es sei zu berücksichtigen, dass Spirituosen in nicht unerheblichem Ausmaß als "Geschenk des Hauses" frei ausgegeben

worden seien, ist damit entgegenzutreten, dass die Verhängung des Sicherheitszuschlages ihre Begründung nicht nur in den festgestellten Schwarzlieferungen hat, sondern vom Betriebprüfer auch erhebliche Schwankungen der Rohaufschlagskoeffizienten in den einzelnen Streitjahren festgestellt wurden.

In der folgenden Tabelle ist die Ermittlung der Umsatzzuschätzung unter Berücksichtigung des Ausschankschwundes von 2% und der Getränkesteuer dargestellt (alle Beträge in ATS):

Getränkesteuer-Rückstellung	7.614,49	29.968,18	28.535,56	29.464,83
Getränkesteuer-Rückstellung gerundet	7.615,00	29.968,00	28.536,00	29.465,00
Gesamtbetrag der Entgelte laut BE				
	1995	1996	1997	1998
Gesamtbetrag laut Vlg	3.620.264,45	3.826.156,22	4.200.553,41	4.266.224,74
Umsatzzuschätzung lt. BE	329.600,00	313.800,00	324.100,00	323.460,00
Sicherheitszuschlag lt. Bp	109.000,00	114.000,00	118.000,00	120.000,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE	4.058.864,45	4.253.956,22	4.642.653,41	4.709.684,74
davon zu versteuern mit 10% lt. Erkl.	2.582.023,63	2.687.384,56	3.018.210,91	3.068.191,92
davon zu versteuern mit 20% lt. Erkl.	1.038.240,82	1.138.771,66	1.182.342,50	1.198.032,82
EV lt. Erkl.	51.134,00			
Umsatzzuschätzung lt. BE	329.600,00	313.800,00	324.100,00	323.460,00
Sicherheitszuschlag lt. Bp	109.000,00	114.000,00	118.000,00	120.000,00
Summe 20% lt. BE	1.527.974,82	1.566.571,66	1.624.442,50	1.641.492,82

Hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 ist anzumerken, dass in diesem Jahr eine Umsatzzurechnung in Anlehnung an die Vorjahre vorgenommen wurde. Auch ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% der erklärten 20%igen Umsätze wurde verhängt.

Dem Einwand hinsichtlich Ausschankschwund ist aber insoweit Rechnung zu tragen als auch für das Jahr 1998 im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO in Anlehnung an das Jahr 1997 ein Ausschankschwund in Höhe von ATS 2.180,- zu berücksichtigen war.

Zuschätzung lt. Bp	BMGI. inkl Schwund	BMGI. exkl Schwund	Zuschätzung lt. BE
330.000,-	110.000,-	107.820,-	323.460,-

In Anbetracht obiger Ausführungen war der Gesamtbetrag der Entgelte der Jahre 1995 bis 1998 wie folgt zu ermitteln:

		1995	1996	1997	1998
Gesamtbetrag laut Vlg		3.620.264,45	3.826.156,22	4.200.553,41	4.266.224,74
Umsatzzuschätzung lt. BE		329.600,00	313.800,00	324.100,00	323.460,00
Sicherheitszuschlag lt. Bp		109.000,00	114.000,00	118.000,00	120.000,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE		4.058.864,45	4.253.956,22	4.642.653,41	4.709.684,74
davon zu versteuern mit 10% lt. Erkl.		2.582.023,63	2.687.384,56	3.018.210,91	3.068.191,92
davon zu versteuern mit 20% lt. Erkl.		1.038.240,82	1.138.771,66	1.182.342,50	1.198.032,82
EV lt. Erkl.		51.134,00			
Umsatzzuschätzung lt. BE		329.600,00	313.800,00	324.100,00	323.460,00
Sicherheitszuschlag lt. Bp		109.000,00	114.000,00	118.000,00	120.000,00
Summe 20% lt. BE		1.527.974,82	1.566.571,66	1.624.442,50	1.641.492,82

Unter Bedachtnahme auf die oben dargestellten Änderungen war das Einkommen wie folgt zu ermitteln und war daher Körperschaftsteuer in der im Folgenden dargestellten Höhe festzusetzen (alle Beträge in ATS außer die ausdrücklich in Euro ausgewiesenenen):

Berechnung des Einkommens					
		1994	1995	1996	1997
zu versteuerndes Einkommen lt. Bp		-17.124,00	171.499,00	253.303,00	198.385,00
vGA lt. Bp		-1.407.456,00	-478.150,00	-392.773,00	-406.549,00
vGA lt. BE		1.373.281,00	470.470,40	385.333,20	398.269,20
Rückstellung für Getränkesteuer		-7.615,00	-29.968,00	-28.536,00	-29.465,00
Änderung Rückstellung USt, KESt			2.970,00	3.100,00	3.450,00
zu versteuerndes Einkommen lt. BE		-58.914,00	136.821,40	220.427,20	164.090,20
Berechnung der Körperschaftsteuer					
zu versteuerndes Einkommen gerundet		-58.900,00	136.800,00	220.400,00	164.000,00
Körperschaftsteuer			46.512,00	74.936,00	55.760,00
azurechnende Steuerabzugsbeträge			-355,00	-597,00	-1.061,00
KSt lt. BE		15.000,00	46.157,00	74.339,00	54.699,00
KSt lt. BE in Euro		1.090,09	3.354,36	5.402,43	3.975,13

2.3. Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1997

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesem Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte

Gewinnausschüttungen. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne sind solche verdeckten Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH v. 19.7.2000, 97/13/0241).

Im vorliegenden Fall rechnete der Betriebsprüfer die festgestellten Mehrgewinne zu und wertete sie als dem Geschäftsführer der Bw. zugeflossen. Im Rahmen der Berufungsentscheidung war dem Einwand der Bw. (Ausschankschwund) für die Jahre 1994 bis 1997 Rechnung zu tragen und daher – da kein darüberhinaus gehendes Vorbringen erstattet wurde - die Kapitalertragsteuer wie folgt festzusetzen (alle Beträge in ATS, außer die ausdrücklich in Euro ausgewiesenen):

Verdeckte Gewinnausschüttung					
	1994	1995	1996	1997	
Umsatzzuschätzung brutto lt. BE		395.520,00	376.560,00	388.920,00	
Sicherheitszuschlag brutto lt. Bp		130.800,00	136.800,00	141.600,00	
Schwarzinkäufe lt. Bp	34.175,00	134.517,60	128.026,80	132.250,80	
verdeckte Ausschüttung VorBp	1.407.456,00	78.668,00			
Verdeckte Ausschüttung lt. BE	1.373.281,00	470.470,40	385.333,20	398.269,20	
Steuersatz	22	22	25	25	
Kapitalertragsteuer	302.121,82	103.503,49	96.333,30	99.567,30	
Kapitalertragsteuer in Euro	21.956,05	7.521,89	7.000,81	7.235,84	

Hinsichtlich des Betrages von ATS 78.668,- (verdeckte Ausschüttung VorBp, 1995) ist erklärend anzumerken, dass es sich hiebei um jene nicht strittige verdeckte Ausschüttung handelt, die aus der Deckung von betriebsfremden Aufwendungen resultierte.

2.4. Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/1999:

Der Umsatzsteuerjahresbescheid 1999, mit dem die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vorläufig festgesetzt wurde, ist datiert mit 20.3.2001. Mit Erlassung dieses Jahresbescheides trat die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-4/99 außer Kraft.

Die gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 1-4/99 gerichtete Berufung war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang Folgendes:

Durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz, BGBl I 97/2002 wurde der Anwendungsbereich des § 274 BAO mit Wirksamkeit ab 1.1.2003 erweitert.

Gemäß § 274 BAO idF BGBl I 2002/97 gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid

gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Diese Bestimmung ist auch auf Umsatzsteuerjahresbescheide anzuwenden, die nach Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden ergehen und den betreffenden Zeitraum beinhalten.

Im vorliegenden Fall erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 1999 vor Inkrafttreten der oben zitierten Bestimmung. Nach Ansicht der Behörde war der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/99 zu diesem Zeitpunkt bereits außer Kraft getreten und konnte durch die zum 1.1.2003 eingetretene Gesetzesänderung nicht wieder auflieben. Daher war die dagegen gerichtete Berufung trotz geänderter Rechtslage als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 26. Jänner 2005