



GZ. RV/1620-W/02,
GZ. RV/1621-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Herbert Duffek GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1994 beträgt S 181.305,--, d.s. € 13.175,95.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sowie die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und 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 Bw. betreibt einen Naturblumengroßhandel, mit den zu je 50% beteiligten Gesellschafter und Geschäftsführer W.K. und Gesellschafter R.D..

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1992 bis 1994 wurden auf Basis festgestellter Kalkulationsdifferenzen eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen.

Die wesentlichen und das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen waren folgende:

Im Rahmen einer Mengenrechnung betreffend die Warengruppe Gerbera wären große Unregelmäßigkeiten festgestellt worden. Eine Gegenüberstellung der Einkünfte zu den Verkäufen für das Jahr 1994 hätte ergeben, dass der eingekauften Menge eine viel zu große Menge an Verkäufen gegenstehen würde. Demzufolge wäre entgegen den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmannes ein Großteil der Ware verdorben.

Die BP hätte durch Verprobung der Wareneinsätze lt. Erklärungen für die Streitjahre 1992 bis 1994 einen Rohaufschlags-Koeffizienten (RAK) von 1,20 bzw. 1,26 und 1,23 ermittelt, sowie auf Basis von sechs verschiedenen Warengruppen jeweils einen durchschnittlichen RAK für den Großhandel von 1,73.

Die BP hätte weiters auf Basis der Angaben der Bw. sowie der Unterlagen und Auskünfte der Innung der Floristen eine Kalkulation vorgenommen. Lt. Bw. hätte sich im Jahresdurchschnitt ein Schwund von 10% bzw. in Einzelfällen bis zu 30% ergeben. Von der BP wäre daher bei der Kalkulation im Einzelhandel ein Schwund von 20% und im Großhandel ein Schwund von 10% berücksichtigt worden. Im Rahmen der Kalkulation wäre weiters der Wareneinsatz lt. Erklärung zu 1/3 für den Einzelhandel und zu 2/3 für den Großhandel angenommen worden, und der Rohaufschlag für den Einzelhandel auf Grund des äußeren Betriebsvergleiches und in Anlehnung an die Angaben der Innung für Floristen mit 2,00 festgesetzt worden.

Die von der BP ermittelten Kalkulationsdifferenzen betreffend 10%ige Umsätze wären in der Folge insgesamt mit rd. S 950.000,00, S 943.000,00 und S 1.070.000,00 für die Streitjahre 1992 bis 1994 festgestellt worden.

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

Die BP hätte betreffend den Einzelhandel in der Betriebsstätte A. eine Hinzurechnung auf Basis eines durchschnittl. Rohaufschlages von 100% bzw. betreffend den Großhandel in der Betriebsstätte "Blumengroßhandel I." eine Hinzurechnung von rd. 73% vorgenommen. Die Bw. wäre im Streitzeitraum jedoch insgesamt ein Großhandelsunternehmen gewesen, welches an beiden Betriebsstätten Großhandelsumsätze durchgeführt hätte, da nur zu großhandelsüblichen Mengen bzw. nur bundweise hätten verkauft werden können. Aus diesem Grund wären auch Einzelhandelskunden in der Betriebsstätte A. praktisch nur in der Lage gewesen zu Großhandelspreisen zu kaufen. Lediglich in Fällen wie Kirchenausschmückungen oder Ausstattung von Räumen für Empfänge hätten geringfügige Zuschläge in Ansatz gebracht werden können.

Die Betriebsstätte A. hätte trotz Renovierungen im Jahre 1996 keine Ertragsverbesserungen erzielen können, und wäre daher im August 1997 verkauft worden. Würden die Berechnungen der BP richtig sein, wäre dieser Verkauf widersinnig vorgenommen worden.

Die BP hätte zur Begründung der Rohaufschläge auf die Aussagen der Innung für Floristen von Herrn KR R. verwiesen, lt. Ansicht der Bw. hätte zu diesem Zwecke jedoch vorerst untersucht werden müssen, welche Betriebe als Vergleichsbasis herangezogen worden wären, da "echte" Kleinhandelsbetriebe im Rohaufschlag wesentlich darunter liegen würden.

Auch wäre der Rohaufschlag für den Großhandel falsch ermittelt worden. Die BP hätte sechs Warengruppen zusammengefasst und den Durchschnitt ermittelt, obwohl in dieser Gruppierung der wesentliche Teil des Umsatzes von den Warengruppen Gerbera und Nelken getragen worden wäre. Wenn jedoch auf die Nebenpositionen, welche umsatzmäßig nicht ins Gewicht fallen würden, Rohaufschläge von 128%, 85%, 81% und 48% ermittelt worden wären, würde sich auf den gewogenen Durchschnitt der restlichen zwei Warengruppen von 48 und 45% eine äußerst negative Auswirkung ergeben.

Auch wäre der Rohaufschlag bei den einzelnen Warengruppen falsch ermittelt worden, bzw. die Menge der einzelnen Preiskategorien nicht berücksichtigt und der Hauptumsatzträger Rosen von rd. 50-60% überhaupt nicht einbezogen worden. Die Mengendifferenzen bei der Warengruppe Gerbera wären darauf zurückzuführen, dass in Kränzen, Sträußen, Gestecken und Kranzwaren an Wiederverkäufer verarbeitete Waren nicht berücksichtigt worden wären.

Bei der Ermittlung des Rohaufschlages betreffend die Warengruppe Gerbera wären zudem die Bezugskosten nicht berücksichtigt worden, sodass der Rohaufschlag zu hoch ermittelt worden wäre.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Die Kalkulationsgrundlagen wären der Bw. wiederholt zur Gegenäußerung vorgelegt worden, bzw. dem Geschäftsführer W.R. im Rahmen einer mündlichen Besprechung bekannt gegeben worden. Entsprechend den Einwendungen wäre in der Folge die Kalkulation auch abgeändert worden, und die Gewichtung der Rohaufschläge aufgrund einer detaillierten Mengenrechnung der sich aus den Einkaufs- und Verkaufsrechnungen ergebenden Warengruppen vorgenommen worden.

Hinsichtlich der Höhe des Rohaufschlages und der Haltbarkeit verschiedener Pflanzen wäre telefonisch die Auskunft eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt worden, und sei diese Auskunft auch Gegenstand mehrerer Besprechungen gewesen. Auch hätte die BP eine Betriebsbesichtigung vorgenommen und sich ein Bild über die Geschäftsgebarung und Kundenfrequentierung machen können. Unter Berücksichtigung dieser Ermittlungen sei nach Ansicht der BP abschließend eine moderate Kalkulation vorgenommen worden.

Im Rahmen einer weiteren Stellungnahme der BP wurde wie folgt ausgeführt:

ad 1) Welche Betriebe wurden als Vergleichsbasis herangezogen?

Im wesentlichen wäre als Vergleichsbasis die Auskünfte der Innung für Floristen (Herr R.) und die Informationen aus dem Brancheninformationssystem (BRIS) herangezogen worden. Die Auskünfte und ermittelten Kennzahlen seien Ergebnis vergleichender Untersuchungen der Betriebsergebnisse einschlägiger Unternehmen gewesen.

Es würden Betriebe im Finanzamtsbereich vergleichsweise herangezogen, insbesondere Feststellungen für die Beurteilung der "Ortsüblichkeit", und in der Konsequenz schwerpunktmäßig die Erfassung des Wareneinkaufs und die Verprobung der Erlöse vorgenommen werden.

ad 2) Wurde die Warengruppe "Rosen" in die Kalkulation einbezogen, bzw. aus welchem Grund wurden sie nicht einbezogen?

Die Warengruppe "Rosen" wäre sehr wohl in der Kalkulation berücksichtigt worden, bzw. hätte die BP für ihre Kalkulation Fakturauswertungen für den Zeitraum 2.9.1993 bis 22.8.1994 vorgenommen. Unter mengenmäßiger Gewichtung der Verkäufe hätte sich ein durchschnittl.

Rohaufschlagskoeffizient (RAK) von 3,52 brutto ergeben. Die BP hätte jedoch lediglich einen RAK von 2,00 für den Einzelhandel und 1,73 für den Großhandel zum Ansatz gebracht.

Darüber hinaus wäre zum Vergleich für den Einzelhandel eine Kalkulation nach geöffneten Tagen und einer durchschnittl. Tageslosung von S 3.500,00, unter Berücksichtigung verkaufsintensiver Tage, erstellt worden, worin die Zuschätzung lt. BP ebenso Deckung finden würde.

ad 3) Betreffend Mengendifferenzen Gerbera: Wurden die in den Kränzen, Sträußen etc. verarbeiteten Waren berücksichtigt?

Die Prüferin hätte eine detaillierte Aufstellung über Verkäufe und Einkäufe an Gerbera aufgrund des vorgelegten Belegmaterials (vorgelegten Rechnungen) vorgenommen und auch prozentuell die Fehlmengen dargestellt. Lt. Auskunft der Innung der Floristen würden die Blumen im Verkauf 2 bis 3 Tage verbleiben, und die durchschnittl. Haltbarkeit beim Konsumenten insgesamt rd. 5 Tage betragen.

Es hätten sich große Unregelmäßigkeiten hinsichtlich hohe Einkäufe und keine bzw. geringe Verkäufe im anschließenden Zeitraum gezeigt, sodass ein großer Teil der Ware verdorben wäre. Es sei für einen ordentlichen Kaufmann mit langer Erfahrung unglaublich, dass derart große Mengen an Blumen weggeworfen worden wären. Der Geschäftsführer der Bw. wäre am 28.1.1997 diesbezügl. auch befragt worden, wonach die Verkäufe in dem von der BP ermittelten RAK Deckung gefunden hätten.

ad 4) Wurden die Bezugskosten für die Gerbera in der Kalkulation berücksichtigt bzw. warum nicht?

Die Berücksichtigung der Bezugskosten im Rahmen der Kalkulation sei nicht relevant, da sich zwar ein geringerer RAK ergeben hätte, jedoch auf einen höheren Wareneinsatz wieder aufschlagen würde. Bei Außerachtlassung der Bezugskosten hätte sich somit ein höherer RAK ergeben, der jedoch auf einen geringeren WES aufgeschlagen würde.

Die Stellungnahmen der BP wurde der Bw. in Wahrung des Parteigehörs zur Gegenäußerung übermittelt und wie folgt eingewendet:

ad 1) Die Aussage des Herrn R. der Innung für Floristen hätte sich offensichtlich auf Einzelhandelsbetriebe bezogen, und wäre im vorliegenden Fall nicht relevant gewesen, da in der Betriebsstätte A. nur sporadisch Waren an Stammkunden abgegeben worden wären. Es

würde sich somit nicht um ein reguläres Einzelhandelsgeschäft handeln, da dies über den Hausflur und somit nur für Eingeweihte zu betreten gewesen wäre.

Um zu den Betriebsergebnissen von Unternehmungen Stellung nehmen zu können, würde zudem um die Bekanntgabe der Art und Lage dieser Unternehmen ersucht.

ad 2) Die BP würde weiters darauf verweisen, dass der Hauptumsatzträger "Rosen" in der Kalkulation berücksichtigt worden wäre, die Bw. könnte auf den genannten Seiten jedoch lediglich einen Einkauf vom 19.12.1993 entnehmen. Dieser Einkauf sei nicht als repräsentativ für einen Jahresbezug von rd. 200.000 Stück Rosen und daher zu bezweifeln. Auch sei nicht nachvollziehbar, wie die durchschnittl. Tageslosung von S 3.500,00 ermittelt worden wäre.

ad 3) Die Aufstellungen der BP über den Ein- und Verkauf für das Jahr 1994 würden wie folgend dargestellt einen Rohaufschlag von 44,6 ergeben:

Summe der Verkäufe	Stk.	118.428	Mittelwert Verkaufspreis	5,70
Summe der Einkäufe	Stk.	194.210	Mittelwert Einkaufspreis	3,94

Weiters wären in dieser Einkaufspreis-Verkaufspreis-Relation nicht die Bezugskosten der polnischen Waren iHv. S 1,50 per Stück (Einkaufspreis S 0,50 per Stück) sowie die Verpackungskosten der österreichischen Ware von ca. 7% berücksichtigt worden.

Die BP würde in ihrer Aufstellung eine Fehlmenge iHv. S 75.782,00 ausweisen, jedoch nicht den Schwund von 30% iHv. S 58.363,00 berücksichtigen. Die polnische Gerbera hätte einen besonders hohen Schwund aufgewiesen, und würde die Fehlmenge daher plausibel sein.

Die Feststellung betreffend die durchschnittliche Haltbarkeit von insgesamt fünf Tage sei falsch, bzw. wäre Herrn R. wahrscheinlich von seinem eigenen Geschäft mit Standort in der Stadt ausgegangen. Darüber hinaus hätte auch die BP festgestellt, dass die ersten Einkäufe am 2., 14., 15. September (nur 150 Stück) und 19. September erfolgt wären, die Verkäufe jedoch durchgehend vom 2. bis 14. September. Dies ergäbe zumindest eine Lagerdauer von 11 Tagen.

Bezügl. der Unglaubwürdigkeit, dass ein ordentlicher Kaufmann in der Branche eine derart große Menge an Blumen wegwerfen würde, führt die Bw. weiters aus, dass die Bestellungen im Gegensatz zum Einzelhandel nicht täglich sondern wöchentlich durchgeführt worden wären, und daher nicht vorausgesagt hätte werden können, wie sich das Wetter und die Anlieferungen bei der Konkurrenz entwickelt hätten. Die Bw. hätte unter chronischen Geldmangel gelitten, und daher keine Waren auf Kredit erhalten. Es wären daher die Waren

bei der Spedition G. solange verblieben, bis die Bezahlung hätte erfolgen können, die Qualität der Ware hätte daher Schaden erlitten.

ad 4) Aufgrund der Auflistungen Einkauf- und Verkauf sei weiters ersichtlich, dass die Bezugskosten nicht berücksichtigt worden wären. Wieso ein Einkaufspreis von S 0,50 und Bezugskosten von S 1,50 bzw. Bezugskosten bei der österr. Ware iHv rd. 7% keinen Einfluss auf die Rohaufschläge gehabt hätte, sei nicht erkennbar. Lt. Ansicht der Bw. würde der ermittelte Aufschlag von 44,6% nach Berücksichtigung des Schwundes und der Bezugskosten jedenfalls stark absinken.

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen W. vom 14. Juli 1999 wurde Unzuständigkeit des Gerichtes gem. § 214 FinStrG festgestellt und in den Entscheidungsgründen wie folgt ausgeführt:

Herr W.K. hätte im Zeitraum 1992 bis 1994 die Geschäfte der Bw. betreffend einen Blumenhandel am Großmarkt in I. sowie ein Blumengeschäft in W., A.gasse geführt. Im Rahmen einer BP durch die Finanzverwaltungsbehörde wäre das Vorliegen von Schwarzverkäufen vorgeworfen worden.

Die BP (Prüferin) wäre jedoch nicht in der Lage gewesen, die Einwendungen betreffend große Mengen an verdorbener Ware bereits bei Empfang der Ware, auszuräumen. Lt. Angaben des einvernommenen Zeugen G. wären trotz des Transportes in Kühlwägen rund 30 % der Ware zum Zeitpunkt der Empfangnahme verdorben gewesen.

Die Einwendung, dass die Umsatzbeträge neben den Warengruppen Gerbera, Nelken auch von der Warengruppe Rosen gebildet worden wären, hätte durch den Sachverständigen im Rahmen des ergänzenden Sachverständigengutachtens verifiziert werden können. Eine Gegenüberstellung der Ein- und Verkäufe hätte das Vorliegen der drei Warengruppen Gerbera, Nelken und Rosen als wesentlichste Umsatzanteile bestätigt.

Die Umsatzstruktur wäre lt. Sachverständigengutachten für den Zeitraum September und Oktober 1993 sowie Februar und August 1994 wie folgend dargestellt ermittelt worden. Dabei sei auch der Einwand, dass die kalkulatorische Berechnung der Umsatzanteile im Wege von gewogenen Rohaufschlägen zu berücksichtigen sind, berechtigt. Für die Ermittlung der gewogenen Rohaufschläge wären in den genannten Beobachtungsmonaten die Rohaufschläge ermittelt und daraus der Mittelwert berechnet worden.

Warenart	Umsatzanteile	Rohaufschlag	Gewogener Rohaufschlag
Gerbera	16,057 %	44 %	7,07 %
Nelken	19,409 %	16 %	3,11 %
Rosen	29,50 %	29 %	8,56 %

Eine Analyse der Ausgangsrechnungen würde darüber hinaus zeigen, dass die Umsätze hauptsächlich durch den Verkauf größerer Stückzahlen erzielt worden wären, und daher die Einwendung grundsätzlich im Großhandel tätig gewesen zu sein, stützen. Der Schwund von Waren wäre aufgrund von Vergleichsgrößen mit 10 % angenommen worden.

Im Zuge der BP wäre weiters für das Jahr 1994 eine Fehlmenge von 75.782 Stück Gerbera festgestellt und diese Differenz vom Angeklagten (Bw.) im wesentlichen Teil mit der Verwendung für Gestecke und Kränze erklärt worden. Betreffend die Berücksichtigung der Bezugskosten würde eine geringere Gewinnspanne einen niedrigeren Rohaufschlag ergeben,

andererseits den Wareneinsatz erhöhen und daher bei der Kalkulation wiederum zu einem höheren Umsatz führen. Diese Einwendung würde daher zu keinem anderen Ergebnis führen.

In den genannten Beobachtungsmonaten wären weiters zahlreiche Ungereimtheiten festgestellt worden, dass z.B. im Zeitraum Oktober 1993 Einkäufe von S 72.035,-- für Nelken, jedoch Einnahmen i.H.v. lediglich S 45.957,-- verzeichnet worden wären. Im Zeitraum Februar 1994 wären Rosen i.H.v. S 235.599,-- eingekauft und Verkäufe i.H.v. S 196.217,-- getätigt worden. In der zweiten Septemberhälfte 1993 wären Gerbera i.H.v. S 4.500,-- netto bezogen, jedoch Erlöse von S 33.096,-- brutto eingenommen worden, wobei jedoch in Hinblick auf die Stückzahl dies möglich erscheinen würde. Einer günstig bezogenen Einkaufsmenge von 9.000 Stück würde eine Verkaufsmenge von 6.600 Stück gegenüberstehen, und somit ein ungewöhnlich hoher Rohaufschlag von 812% vorliegen.

Im Rahmen des ergänzenden Sachverständigengutachtens wären auch Ungereimtheiten betreffend die weiteren Verkaufsgruppen einbezogen und die Ein- und Verkäufe wie folgend dargestellt ermittelt worden. Eine prozentmäßige Prüfung des gesamten wertmäßigen Ein- und Verkaufsvolumens sämtlicher Warengruppen hätte die Ermittlung eines Rohaufschlages für die anderen (restlichen) Warengruppen von rd. 70% als vertretbar erscheinen lassen.

Warenart		September 1993		Oktober 1993		Februar 1994		August 1994
Bancia			Einkauf	5.400				
			Verkauf	1.724				
Orchideen	Einkauf	16.079	Einkauf	20.676	Einkauf	13.386		
	Verkauf	327	Verkauf	4.334	Verkauf	4.817		
Chrysanthemen							Einkauf	25.242
							Verkauf	5.426

Prozentmäßige Verteilung der Warenarten insgesamt)

Warenart		September 1993		Oktober 1993		Februar 1994		August 1994
Summe in %	Einkauf	70,18	Einkauf	75,68	Einkauf	85,03	Einkauf	78,01
	Verkauf	74,07	Verkauf	75,07	Verkauf	82,50	Verkauf	73,32
Basis in S	Einkauf	99.329,39	Einkauf	255.112,03	Einkauf	474.284,06	Einkauf	232.361,42
	Verkauf	124.059,09	Verkauf	305.799,09	Verkauf	520.967,89	Verkauf	254.279,15

Lt. Urteil des Landesgerichtes (entsprechend dem ergänzenden Sachverständigengutachten) seien somit die geschätzten Beträge (finanzbehördlichen strafbestimmenden Wertbeträge) wie folgt i.H.v. insgesamt S 249.890,-- zu ermitteln:

1992	Umsatzsteuer	S	22.900,--
	Kapitalertragsteuer	S	83.967,--
1993	Umsatzsteuer	S	9.700,--
	Körperschaftsteuer	S	1.350,--
	Gewerbsteuer	S	11.022,--
	Kapitalertragsteuer	S	65.567,--
1994	Umsatzsteuer	S	18.800,--
	Gewerbsteuer	S	4.813,--
	Kapitalertragsteuer	S	61.771,--

In der Stellungnahme der BP zur Gegenäußerung der Bw. unter Berücksichtigung des Urteils des Landesgerichtes W. sowie der Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Rechnungswesen wird weiters wie folgt ausgeführt:

Im Gutachten des Sachverständigen würde ausgeführt, dass die seitens der Finanzverwaltung durchgeführte Schätzung logisch und nachvollziehbar aufgebaut und bzgl. des Warenschwundes weitestgehend den Angaben des Beschuldigten gefolgt worden wäre. Die Berechtigung zur Schätzung wegen fehlerhafter Buchhaltung wie Fehlmengen bei der Warengruppe Gerbera sowie weiterer Ungereimtheiten würde somit vorliegen. Im Rahmen des Erstgutachtens wäre weiters bestätigt worden, dass die Schätzung der BP den Angaben des Beschuldigten (Bw.) in der niederschriftlichen Befragung vom 28. Jänner 1997 sowohl hinsichtlich des Schwundes und des durchschnittlichen Rohaufschlages als Grundlage zur Berechnung der Großhandelsumsätze entsprechen würde und auch der Rohaufschlag des Einzelhandels sich in der angegebenen Bandbreite bewegen würde. Im Rahmen des Gutachtens würde auch auf die Argumentation hinsichtlich Großhandel und Einzelhandel als unglaublich klingend eingegangen. Zu diesen Feststellungen des Sachverständigen sei ergänzend hervorzuheben, dass die Ermittlung der Großhandels- und Einzelhandelsumsätze nach der Besichtigung des Geschäftslokales erfolgt wäre unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt bzw. während der Besichtigung erzielten Detailverkäufe (an die sogenannte Laufkundschaft ohne Rechnungsausstellung) und zu erwartende Verkaufserlöse. Auf Grund dieser Wahrnehmungen sei davon ausgegangen worden, dass die Einzelhandelserlöse weitestgehend buchhalterisch nicht erfasst worden wären. Zum Zeitpunkt der Besichtigung hätte sich eine Registrierkasse im Geschäft befunden, jedoch keine Angaben über den Anschaffungszeitpunkt gemacht werden können. Lt. Argumentation des Geschäftsführers W.K. wäre der Einzelhandel erst im Jahre 1997 forciert worden. Weiters würde auf die Aussage bzgl. der Haltbarkeit der Warengruppe Gerbera hingewiesen, dass diese bis zu drei Wochen verkauft worden wären. Im Rahmen der Mengenrechnung wären Fehlmengen festgestellt worden, da die Verkäufe i.d.R. wenige Tage nach dem Einkauf erfolgt wären. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei daher davon auszugehen, dass auch bei den übrigen gängigen Blumensorten Schwarzeinkäufe erfolgt wären.

Im Rahmen des Ergänzungsgutachtens sei jedoch der Sachverständige den Argumentationen des Beschuldigten (Bw.) bzgl. Einzel- und Großhandel gefolgt, und lediglich bzgl. Restzweifel ein Schwundanteil von 10% statt 20% entsprechend der BP berücksichtigt worden. Für die kalkulatorische Schätzung des Umsatzes durch den Sachverständigen seien im Zuge des Ergänzungsgutachtens die Einkaufs- und Verkaufsrechnungen für die Monate September und Oktober 1993 sowie Februar und August 1994 bzgl. der Warenarten Gerbera, Nelken sowie auch Rosen herangezogen und die gewogenen Rohaufschläge ermittelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Judikatur des VwGH ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht gebunden (VwGH 26.1.1996, 93/13/0214; 30.3.1998, 95/16/0324). Die Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (vgl. Ritz, BAO, 2. Aufl., Tz 14 zu § 116, VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

ad Umsatz-, Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer)

Gem. § 184 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

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

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

Im gegenständlichen Fall bekämpft die Bw. das Schätzungsergebnis der Höhe nach. Die BP hätte unrichtigerweise für den Einzelhandel einen Rohaufschlag von 100% und für den Großhandel einen Rohaufschlag von 73% ermittelt. Im Streitzeitraum wären jedoch an beiden Betriebsstätten, d.h. auch in der Betriebsstätte A. nur Großhandelsumsätze getätigt worden. Lediglich in Fällen wie Kirchenausschmückungen oder Ausstattung von Räumen für Empfänge hätten geringfügige Zuschläge in Ansatz gebracht werden können. Da die Betriebsstätte A. trotz Renovierungen im Jahre 1996 keine Ertragsverbesserungen erzielt hätte, wäre diese im Juni 1997 auch verkauft worden.

In Hinblick auf die Aussage der Innung der Floristen wären die Vergleichsbetriebe nicht bekannt gegeben worden, und würden echte Kleinhandelsbetriebe im Rohaufschlag wesentlich darunterliegen. Zudem wäre auch der Rohaufschlag für den Großhandel falsch ermittelt worden. Die BP hätte schwerpunktmäßig die Rohaufschläge für Nebenpositionen berücksichtigt, die umsatzmäßig nicht ins Gewicht fallen würden, und hätte dies auf den gewogenen Durchschnitt der wesentlichen zwei Warengruppen eine negative bzw. unrichtige Auswirkung haben. Auch wäre der Rohaufschlag der einzelnen Warengruppen insofern falsch ermittelt worden, da die Menge der einzelnen Preiskategorien nicht berücksichtigt wurde. Der Hauptumsatzträger Rosen wäre zudem zur Gänze nicht einbezogen worden.

Die von der BP festgestellten Mengendifferenzen bei der Warengruppe Gerbera wären weiters dadurch entstanden, dass die verarbeiteten Waren in Kränzen, Sträußen, Gestecken und Kranzwaren an Wiederverkäufer und die Bezugskosten nicht berücksichtigt worden wären.

Die Schätzungsberechtigung wird somit dem Grunde nach nicht bestritten, jedoch die Kalkulationsgrundlagen, dass die Rohaufschläge falsch ermittelt und die Warengruppe und Hauptumsatzträger Rosen gar nicht berücksichtigt worden wären, bzw. umsatzmäßig unbedeutende Warennebangruppen in die Rohaufschlagsermittlung einbezogen worden wären. Dies hätte sich auf die Ermittlung des gewogenen Rohaufschlages der zwei Warengruppen Nelken und Gerbera ungünstig ausgewirkt.

Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung die kalkulatorische Ermittlung der durchschnittlichen Rohaufschläge der Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung dient, zur Feststellung der Schätzungsberechtigung. Einwendungen gegen die Schätzungsberechtigung werden auch grundsätzlich nicht vorgebracht.

Zum Schätzungsergebnis wird die falsche Ermittlung der Rohaufschläge bzw. fehlende Berücksichtigung der Warenhauptgruppe Rosen eingewendet. Dazu ist auszuführen, dass die Ermittlung der Rohaufschläge lt. BP auf Basis folgender Werte erfolgte:

Zeitraum	Warengruppe	Rohaufschlag	Zeitraum	Warengruppe	Rohaufschlag
2.9.1993	Gerbera	8,64	1.3.1994	Gerbera	1,24
19.9.1993	Nelken	1,36	29.3.1994	Gerbera	4,71
18.10.1993	Gerbera	10,1	10.4.1994	Gerb.,Lilien	6,60
24.10.1993	Gerbera	1,53	27.4.1994	Graskopf	1,66
7.11.1993	Gerbera	8,18	6.5.1994	Lilien	1,27
26.11.1993	Nelken	1,62	1.5.1994	Gerbera	9
19.12.1993	Gerbera	1,52	14.6.1994	Graskopf	1,49
23.1.1994	Gerbera	1,31	24.6.1994	Gerbera	1,60
11.2.1994	Amaryllis	1,74	15.7. und	Ememures,	
11.2.1994	Astromerten	1,64	16.7.1994	Astromerten	1,69
27.2.1994	Gerbera	4,80	5.8.1994	Graskopf	2,90
			22.8.1994	Nelken	1,66

Den Einwendungen des Bw. entsprechend wurde somit die Warengruppe Rosen nicht berücksichtigt und auch keine Gewichtung der Rohaufschläge nach den Umsatzverhältnissen vorgenommen. Dass im Rahmen des Großhandelbetriebes keine Umsätze betreffend Rosen getätigt worden wären, ist jedoch als jedenfalls unrealistisch zu beurteilen.

Dazu ist auszuführen, dass im Rahmen des Strafverfahrens vor dem Landesgericht für Strafsachen auf Basis der Buchhaltungsunterlagen des Bw. ein Ergänzungsgutachten erstellt wurde, und der Gutachter folgende Analyse der Umsatzstruktur im Wege einer Stichprobe der Daten betreffend Einkäufe und Verkäufe für die Monate September und Oktober 1993 sowie Februar und August 1994 ermittelte.

Die Untersuchung ergab folgende die Einwendungen des Bw. berücksichtigende Rohaufschläge und Umsatzverhältnisse. Dazu ist weiters anzumerken, dass bei der Ermittlung des Umsatzverhältnisses sowie die Ermittlung der Rohaufschläge die in den Monaten September und Oktober 1993 erzielten Rohaufschläge betreffend die Warengruppe Gerbera in Höhe von 812% und 97,61% als nicht repräsentativ nicht berücksichtigt wurden.

Warenart	Umsatzanteile	Rohaufschläge
Gerbera	16,06%	1,44
Nelken	19,41%	1,16
Rosen	29,50%	1,29
Gesamt	64,9%	
restl. Warenarten daher	35,03	1,70

Zu den Einwendungen betreffend Großhandelsumsätze, dass im Streitzeitraum an beiden Betriebsstätten nur Großhandelsumsätze getätigt worden wären und lediglich für Kirchen-

ausschmückungen, udgl. geringfügige Zuschläge in Ansatz gebracht worden wären, wurde ausgeführt, dass die Durchschriften der (Ausgangs)Rechnungen entsprechend den Einwendungen der Bw. den Verkauf größere Stückzahlen zeigen. Diesbezüglich wurden somit die Einwendungen der Bw. ebenso als glaubhaft beurteilt.

Zu den Einwendungen betreffend Mengendifferenzen bei der Warengruppe Gerbera, dass verarbeitete Ware in Kränzen, Gestecken u. dgl. an Wiederverkäufer und die Bezugskosten nicht berücksichtigt worden wären, wurde ausgeführt, dass für die Kalkulation die Bezugskosten letztendlich nicht relevant sind. Es ergäbe sich somit nur eine Änderung der Berechnungswerte nicht aber des Ergebnisses. Betreffend die Mengendifferenzen bei der Warengruppe Gerbera wurde weiters ausgeführt, dass die BP durch eine detaillierte Aufstellung über die Verkäufe und Einkäufe im Zeitraum September 1993 bis August 1994 prozentuelle Fehlmengen zwischen 1,33% und 78% ermittelte. Lt. Angaben des Bw. im Prüfungsverfahren würde sich die Haltbarkeit auf drei Wochen belaufen, lt. Auskunft des Herrn R. der Innung nur rund 10 Tage. Im Rahmen des Gerichtsurteils und Sachverständigengutachtens wurde in diesem Zusammenhang ebenfalls Divergenzen aufgezeigt, dass im Zeitraum Oktober 1993 S 72.035,-- an Einkäufen für Nelken verzeichnet worden wären, jedoch die Verkaufseinnahmen sich lediglich auf S 45.857,-- belaufen hätten. Im Februar 1994 wären bzgl. der Warengruppe Rosen S 235.599,-- an Einkaufskosten angefallen und lediglich S 196.217,-- an Verkäufen getätigt worden. Andererseits wären bzgl. der Warengruppe Gerbera in der ersten Septemberhälfte 1993 Einkäufe von S 4.500,-- netto verzeichnet, jedoch S 33.096,-- an Verkaufserlösen verzeichnet worden, wobei einer Einkaufsmenge von 9.000 Stück eine Verkaufsmenge von 6.600 Stück gegenübergestanden wären. Aufgrund der hohen Verkaufserlöse hätte sich diesbzgl. ein ungewöhnlicher hoher und nicht repräsentativer Rohaufschlag von 812% bzw. 8,12 RAK ergeben. Weiters hätten sich auch bei den Nebenwarengruppen wie Banxia, Chrysanthemen, Lilien und Orchideen Divergenzen bzgl. Ein- und Verkauf ergeben. Eine zusammenfassende Verteilung der Warengruppen und prozentmäßige Verteilung der Ein- und Verkäufe zum gesamten Ein- und Verkauf hätte somit insgesamt einen Rohaufschlag von durchschnittlich 1,70 als vertretbar erscheinen lassen.

In Hinblick auf die von der BP ermittelten Rohaufschläge bzw. RAK für die Hauptwarengruppe Nelken, Gerbera und anderen Warengruppe i.H.v. rund 1,73, fehlende Ermittlung der Rohaufschläge für die Warengruppen Rosen als auch mangelhafte bzw. fehlende Ermittlung der Umsatzverhältnisse ist somit die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen lt. Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen W. auf der Grundlage des Ergänzungsgutachtens auch der Höhe nach als wahrscheinlich zu beurteilen.

Die Ergebnisse der BP vergleichend gegenüber gestellt den Ergebnissen des Gutachtens lauten auf Rohaufschläge von 45% betreffend Gerbera für den Zeitraum 12/1993 bis 3/1994, 55%, betreffend Nelken für den Zeitraum September und November 1993 und August 1994 sowie 77% betreffend die Nebenpositionen Lilien, Graskopf, Astromerten, und dgl., und wurde tatsächlich keine Ermittlung des Rohaufschlages für die Warengruppe Rosen und keine Gewichtung der Rohaufschläge insgesamt vorgenommen. Stellt man weiters die von der BP ermittelten Werte zeitlich gegenüber, ist zu erkennen, dass die Rohaufschläge für die Warengruppe Gerbera im Verlaufe des Jahres großen Schwankungen unterlagen. So wurden im Verlaufe des Zeitraumes September 1993 bis Juni 1994 zwar Rohaufschläge bis zu 900% festgestellt, jedoch sowohl von der BP als auch vom Gutachter bei der Ermittlung des (gewogenen) Rohaufschlages nicht berücksichtigt.

Die Einwendung, dass die Umsatzträger von den Warengruppen Gerbera, Nelken und Rosen gebildet worden wären, wurde durch die Ermittlungen des Sachverständigen somit verifiziert. Eine Gegenüberstellung der Ein- und Verkäufe bestätigte das Vorliegen der drei Warengruppen Gerbera, Nelken und Rosen als wesentlichste Umsatzanteile.

Im Urteil des Landesgerichtes wird in den Entscheidungsgründen weiters ausgeführt. Die BP (Prüferin) wäre nicht in der Lage gewesen, den Einwendungen betreffend große Mengen an verdorbener Ware bereits bei Empfang der Ware, etwas entgegenzusetzen. Lt. Angaben des einvernommenen Zeugen G. wären trotz des Transportes in Kühlwägen rd. 30% der Ware zum Zeitpunkt der Empfangnahme verdorben gewesen. In Hinblick auf die Einwendungen betreffend Großhandelsumsätze und Vergleichsgrößen wurde somit lt. Urteil des Landesgerichtes der Warenschwund mit 10% angenommen.

Zu den Ausführungen des Urteils ist somit weiters zu bemerken, dass die Schätzung lt. Sachverständigengutachten auf Basis der tatsächlichen betrieblichen Wareneinsatz- und Fakturenanalyse festgestellten Rohaufschläge auf Basis der Mindestansätze erfolgte, entsprechend dem Ziel den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe zu kommen. Die Warengruppen Gerbera, Nelken als auch Rosen stellten die Hauptumsatzträger der Bw. dar, und erfolgte somit die Schätzung auf Basis der gewogenen Rohaufschläge unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umsatzermittlung. Auch in Hinblick auf die Trennung der Umsätze in Einzel- und Großhandelsbetriebsumsätze wurde den Einwendungen der Bw. Rechnung getragen und die Umsätze insgesamt dem Großhandel zugerechnet, und wurde somit auch dem Vorliegen allfälliger Einzelhandelsumsätze lt. Ausführungen des Urteils im Rahmen des Abschlages von lediglich rd. 10% Rechnung getragen. Der Berufung war somit insgesamt teilweise Folge zugeben.

Die Besteuerungsgrundlagen im gegenständlichen Fall werden somit wie folgt ermittelt.

Ermittlung des Umsatzes im Zeitraum 1992-1994 lt. BE			
	1992	1993	1994
Wareneinsatz lt. Bw.	2.554.480	3.000.995	3.123.724
abzügl. 10% Schwund	-255.448	-300.099	-312.3372
Wareneinsatz	2.299.032	2.700.896	2.811.352
10,06% Gerbera	369.225	433.764	451.503
19,41% Nelken	446.242	524.244	545.683
29,05% Rosen	678.214	796.764	829.349
35,03% andere Waren	805.351	946.124	984.817
	2.299.032	2.700.896	2.811.352
RAK 1,44 Gerbera	531.683	624.620	650.165
RAK 1,16 Nelken	517.541	608.123	632.993
RAK 1,29 Rosen	874.897	1.027.826	1.069.860
RAK 1,70 andere Waren	1.369.097	1.608.411	1.674.188
Umsatz lt. BE	3.293.317	3.868.980	4.027.206

Berechnung der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 bis 1994)

Berechnung der Umsatzsteuer lt. BE			
	1992	1993	1994
Gesamtumsatz 10% lt. BE	3.293.317	3.868.980	4.027.206
Gesamtumsatz 10% lt. Bw.	3.063.976	3.772.141	3.838.875
Kalkulationsdifferenz netto	229.341	96.839	188.331
Kalkulationsdifferenz netto gerundet	229.000	97.000	188.000
zuzügl. 10% USt	22.900	9.700	18.800
Kalkulationsdifferenz brutto	251.900	106.700	206.800

Berechnung der Körperschaftsteuer lt. BE			
	1992	1993	1994
Gewinn/Verlust lt. Bw.	1.305.629	-74.427	-253.793
USt-Passivierung Kalkulationsdiff.	-22.900	-9.700	-18.800
USt-Passivierung Tz 17 Bp-Bericht			-4.383
KESt-Passivierung	-83.967	-35.567	-61.771
GewSt-Passivierung		-18.065	-4.813
Bilanzgewinn/-verlust lt. BE	1.198.762	-137.759	-343.560
Kalkulationsdifferenz brutto	251.900	106.700	206.800
Kapitalertragsteuer	83.967	35.567	61.771
Vermögensteuer	5.000	5.000	1.250
Körperschaftsteuer			11.250
nicht stpfl. Einnahmen	-261		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.539.368	9.508	-62.489
Sonderausgaben	-5.000	-5.000	-1.250

Verlustabzug	-874.624		
Einkommen	659.744	4.508	-63.739
Sanierungsgewinn	-659.744		
zu versteuerndes Einkommen	0	4.500	-63.700
Körperschaftsteuersatz	30%	30%	34%
Körperschaftsteuer lt. BE in S	0	1.350	
KSt lt. Veranlagung in S	0	0	15.000
Körperschaftsteuer lt. BE in €		98,11	1.090,09

Berechnung der Gewerbesteuer lt. BE			
	1992	1993	1994
Gewinn aus Gewerbebetrieb	1.539.368	9.508	-62.489
Gesellschafterbezüge	120.000	120.000	165.998
Zwischensumme	1.659.368	129.508	103.509
Verlustabzug	-874.624		
Zwischensumme	784.744		
Sanierungsgewinn	-784.744		
abzügl. Anteil 1994 (8/12)			-69.006
Zwischenbetrag	0	129.508	34.503
abgerundeter Gewerbeertrag	0	129.500	34.500
Gewerbesteuersatz	4,50%	4,50%	4,50%
Steuermessbetrag	0	5.827	1.553
Hebesatz	310%	310%	310%
GewSt lt. BE in S	0	18.064	4.813
Gewerbesteuer lt. BE in €		1.312,76	349,77

ad Kapitalertragsteuer)

Dem angefochtenen (Haftungs-) Bescheid betr. Kapitalertragsteuer – Abfuhrdifferenzen gem. § 95 Abs. 2 EStG vom 20.5.1997 des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf liegt ein die Jahre 1992 – 1994 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren zu Grunde. In diesem Verfahren kam es zu Hinzuschätzungen (Globalschätzung) betreffend Umsatz und Gewinn für die Jahre 1992 bis 1994, da im Zuge der Überprüfung der Buchführung mittels Mengenrechnung Kalkulationsdifferenzen festgestellt wurden. Zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt wird auf die oben angeführten Ausführungen verwiesen. Als steuerliche Konsequenz daraus ergab sich eine (verdeckte) Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurden lediglich Argumente gegen die Sachbescheide hinsichtlich Umsatz - und Körperschaftsteuer der Jahre 1997 bis 1999 vorgebracht.

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

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

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

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

Der gegenständliche Bescheid ist Ausfluss der betreffenden Sachbescheide, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind, und wenden sich die Ausführungen der Bw. in der Berufung auch nicht gegen die Wertung der verdeckten Ausschüttung und auch nicht grundsätzlich gegen die Haftungsinanspruchnahme. Die aus o.a. Gründen durchgeführten Zuschätzungen stellen daher eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, und war der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 daher unter Verweis auf die obigen Ausführungen insgesamt teilweise stattzugeben.

Berechnung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1994)

Berechnung der Kapitalertragsteuer lt. BE			
	1992	1993	1994
Kalkulationsdifferenz brutto	251.900	106.700	206.800
Bemessungsgrundlage KESt	335.867	142.267	268.571
Kapitalertragsteuersatz	25%	25%	23%
Kapitalertragsteuer in S	83.967	35.567	61.771
Kapitalertragsteuer in €	6.102,12	2.584,75	4.489,07

Der Berufung war insgesamt teilweise Folge zu geben.

Wien, 2. April 2004