



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dkfm. Claus Kuffner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995, 1997 und 1998 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995, 1997 und 1998 sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt, welche sich auf folgenden "Gegenstand - Zeiträume" erstreckte: Umsatzsteuer 1987 - 1995 und Körperschaftsteuer 1987 - 1995 (Seite 1 des Berichtes).

Unter Tz. 16 des **Berichtes** traf die BP zur Beweiskraft der Buchführung die Feststellung, die Bücher seien infolge der formellen und materiellen Mängel nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO; verwiesen wurde auf die Tz. 18 des Berichtes.

Daher hätten die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1987 bis 1995 gemäß § 184 BAO geschätzt werden müssen (Tz. 17); verwiesen wurde wiederum auf die Tz. 18 des Berichtes.

Die Feststellungen unter Tz. 18 lauten wie folgt:

"Die (Bw.) betrieb im Prüfungszeitraum einen Tonträger Einzelhandel. Diese Waren wurden in folgenden 4 Filialen mit der Firmenaufschrift ... verkauft. Die Verkaufsgeschäfte waren bzw. sind in ... (Hauptmieter: Hr. Dkfm. ...), in ... (Hauptmieter Fa. ... GmbH; Miete wurde von E... an (die Bw.) verrechnet und dabei wurde festgestellt, dass der Mietaufwand gegenüber benachbarten Mietobjekten überhöht ist), in ... (Mieter Hr. Dkfm. ...), in ... (Hauptmieter Hr. Dkfm. ...). Das Zentrallager und das Büro ist in

Im Zuge der BP gem § 147 BAO wurden Feststellungen getroffen, die eine Prüfung gem § 99 Abs. 2 FinStrG für notwendig erscheinen ließen.

Bei der am 21.4.1998 durchgeführten Hausdurchsuchung wurde es dann notwendig, dass der Prüfungszeitraum bis zum Jahr 1987 ausgedehnt worden ist.

Anstoß für diese Hausdurchsuchung war, dass im Prüfungszeitraum (lt. Bilanz zum 30.6.1995) Darlehen i.H. von S 25.178.305,50 und im Nachschauzeitraum weitere S 2.990.900,-- ohne einen schriftlichen Vertrag, von der Mutterfirma E... aus Liechtenstein in mehreren Teilbeträgen gewährt wurden. Weiters waren auch keine Rückzahlungsmodalitäten und Zinsen schriftlich vereinbart worden. Erst als von der BP diese Unüblichkeit erörtert wurde, wurden nichtunterfertigte Zinsbelastungen für den Prüfungszeitraum vorgelegt. Auch keine näheren Angaben über die Tätigkeit der Fa. E... waren bekannt. Laut Befragung der Geschäftsführerin Fr. Dkfm. ... v. 18.8.1997 wurde lediglich angegeben, dass sich die Fa. E... mit der

"Produktion von Musik" beschäftige und dass man Näheres nicht wisse.

Bei Erhebungen seitens der Behörden wurde festgestellt, dass es sich bei der Fa. E... um eine Sitzgesellschaft in Vaduz handelt. Auch der von der Geschäftsführerin vorgelegte Handelsregisterauszug gab keinen ausreichenden Aufschluss über eine tatsächlich tätige Firma.

Aus den beschlagnahmten Unterlagen wurden Schreiben am Firmencomputer ausgewertet, die Anweisungen des Hrn. Dkfm. ... über Konten der Mutterfirma E... bei der Privatbank in Vaduz enthielten. Dabei wurde von Österreich aus angeordnet, dass Überweisungen auf ein CA-Konto mit dem Zahlungsgrund "Kredit" von Liechtenstein erfolgen sollten.

Fr. Dkfm. ... ist bzw. war Geschäftsführerin der (Bw.) und der Fa. ... Schallplattenvertriebsgesellschaft m.b.H. Laut ihren Angaben in der Niederschrift v. 4.3.1999 bestand ihre Tätigkeit in der Einstellung des Personals, Verwaltung und Kontrolle der Finanzen und der Buchhaltung bis zur Fertigung des Jahresabschlusses. Hinsichtlich dieser Tätigkeiten konnte sie weisungsfrei handeln. Angemeldet war sie bei der (Schallplattenvertriebsgesellschaft m.b.H.). Das Gehalt hatte sie sich jedoch seit 1985 nicht ausbezahlt.

Auch Hr. Dkfm. ..., der bei der (Bw.) angemeldet war, hatte ebenfalls seit 1985 kein Gehalt ausbezahlt bekommen. Nach Ansicht der BP ist es unglaublich, dass man jahrelang ohne Gehalt bei einer Firma arbeitet, die nur Verluste erwirtschaftet. Die Tätigkeit des Hrn. Dkfm. ... bestand lt. Auskunft der Geschäftsführerin in der Beschaffung der Waren und in der Verwaltung bzw. Erfassung des Lagers in einem EDV-System.

Der Inventurwert per 30.6.1995 betrug lt. Bilanz S 27.112.358,59. Im Rahmen von Betriebsbesichtigungen konnte festgestellt werden, dass die in den Filialen vorhandenen Waren lediglich ein Bruchteil des lt. Bilanz vorhandenen Warenbestandes sein können. Außerdem wurde festgestellt, dass die jährlichen Zukäufe sowie der Wareneinsatz nur einen Bruchteil dieser Werte betragen. Die vorgelegten Inventuren während der BP erwiesen sich als unbrauchbar, da deren Höhe nicht nachvollzogen werden konnte. Auch der sehr überhöhte buchmäßig ausgewiesene Durchschnitts-RAK (4,58) und der aufgrund von Einzeltatbeständen ermittelte RAK gab begründeten Anlass, an der sachlichen Richtigkeit zu zweifeln.

Bestätigt wurde dieser Verdacht durch EDV-Listen über Lagerwerte und Lagermengen die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurden. So wies z.B. eine am 24.7.1992 erstellte Liste einen Lagerwert von S 4.496.747,-- und einen Durchschnitts-RAK von 1,66 aus. In der Bilanz zum 30.6.1992 wurde jedoch ein Wert von S 20.693.987,68 ausgewiesen. Auch wurde der Wert durch den Verkauf des Warenlagers im November 1998 an (die Schallplattenvertriebsgesellschaft m.b.H.) mit S 5.391.804,-- vom Unternehmen selbst beziffert.

Durch die Systemprüfung, die zur Unterstützung bei der Hausdurchsuchung und zwecks

Datenauswertung herangezogen wurde, konnten die doch sehr veralteten Bänder (tw. mit Passwort) lesbar gemacht werden. Es wurde auch von der Systemprüfung festgestellt, dass es sich um keine Standardsoftware handelt, sondern dass alle Programme in Gwbasic oder Quickbasic selbst programmiert worden sind und dass, wenn man die Programmzeilen liest, man zum Schluss kommt, dass wirklich alles herstellbar, bearbeitbar und änderbar ist. Es konnte daher festgestellt werden, dass mit diesen vorgefundenen Programmen jegliche Inventuren, Inventurstatistiken, Umsatzstatistiken (Jahres-, Monats-, oder Tagesumsätze) verschiedene Auswertungen für die Filialen und noch vieles mehr erstellbar und manipulierbar ist.

Auch die im BP-Zeitraum vorgenommenen Abwertungen konnten seitens der BP in keiner Weise kontrolliert werden, da lt. Angabe der Geschäftsführerin die dazugehörenden Grundauszeichnungen nicht aufbewahrt werden. Ebenfalls werden die Lieferscheine weggeschmissen; mit der Begründung, dass die Anzahl erheblich groß sei.

Bei der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Saldenbestätigung des Lieferanten ... wurde festgestellt, dass in der Buchhaltung ein überhöhter Schuldenstand als EB zum 1.7.1996 ausgewiesen wurde und ein Vermerk, der diese Differenz als "Privat" bezeichnet. Auch bei anderen Lieferanten (... , ...) konnte die BP feststellen, dass die jeweiligen EB der Lieferantenverbindlichkeiten nicht ident mit den abverlangten Kontoauszügen sind.

Weiters wurde die Geschäftsführerin (vor der HD) über die erheblichen Differenzen des Umsatzsteuerverrechnungskontos (Verbindlichkeit) befragt und gab als Antwort, dass die BP eine Berichtigung mittels einer Umbuchung auf a.o. Erträge vornehmen möge, da dies mangels Unterlagen nicht zu klären wäre.

Aufgrund o.a. Mängel und Ungereimtheiten der Bilanzen (GOB-Grundsätze) ist die Behörde berechtigt zu einer Schätzung gem § 184 BAO.

Der Umstand allein, dass jahrelang ein Vielfaches des tatsächlichen Inventurwertes in der Bilanz überhöht angesetzt wurde, rechtfertigt eine Schätzung.

Es wurde für den gesamten Zeitraum ein Gefährdungszuschlag von 10% des jeweiligen Jahresumsatzes vorgenommen, da der begründete Verdacht von außerbücherlichen ("Schwarz"-)Geschäften mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Ausmaß von mindestens 10% der jeweiligen Umsätze gegeben ist."

Die Tz. 19, 20 und 38 des Berichtes weisen die Hinzurechnungsbeträge und die sich aufgrund der Hinzurechnungen ergebenden Gesamtbeträge der Entgelte bzw. steuerpflichtigen Umsätze aus.

Unter Tz. 30 des Berichtes stellte die BP fest, die in den Bilanzen ausgewiesenen Inventurwerte stünden im krassen Gegensatz zu den Werten lt. beschlagnahmten EDV-Protokollen und würden ein Vielfaches des jährlichen Wareneinsatzes betragen. Die Rohaufschläge lt. Bilanzen bewegten sich zwischen 120% und 358%. Bei der Überprüfung der BP von Einzelstatbeständen hätte sich ein Rohaufschlag von durchschnittlich 66% ergeben.

Daher berichtige die BP die Inventurwerte auf die Basis des ermittelten Durchschnittsrohauflages von 66%.

Die entstandenen Verluste seien nicht vortragsfähig.

Um an die Werte der ausgedruckten und beschlagnahmten Lagerlisten (z.B. enthalte die Liste vom 28.7.1991 einen Lagerwert von S 4.374.385,00) annähernd zu kommen, müsse auch die EB (diese sei ebenso falsch erstellt) zum 1.7.1986 berichtigt werden.

Die Berichtigung wurde von einem Wert in Höhe von S 6.490.578,87 auf einen solchen in Höhe von S 2.490.578,87 vorgenommen.

Die **Berufung** vom 25.4.2002 richtet sich mit folgender Begründung "gegen die Umsatzzuschätzungen":

Die BP habe mehr als vier Jahre gedauert. Die unter Tz. 18 aufgelisteten Allgemeinheiten würden vom Thema ablenken, dass für die Umsatzzuschätzung nur fünf Minuten aufgewendet worden seien, nachdem gleich am Anfang der BP festgestellt worden sei, der Rohaufschlag und der Inventurwert seien zu hoch. Dies werde auch nicht bestritten und hätte im Sinne der stets plakatierten Gleichmäßigkeit der Besteuerung, welche durch die BP's gesichert sein soll, zu einer Bilanzänderung geführt.

Der Umstand zu hoher Inventurwerte und damit zu niedrig angesetzter Wareneinsätze hätte bei richtiggestellten Bilanzen zu schlechteren Jahresergebnissen, nicht jedoch zu anderen Umsatzzahlen geführt. Durch Tz.18 des Berichtes werde der Eindruck erweckt, dass durch die EDV manipuliert wurde. Hiefür gebe es keinen Anhaltspunkt.

Die Finanzbuchhaltung sei händisch erfolgt, sämtliche Umsätze seien von diversen Angestellten ebenso handschriftlich ermittelt worden und so gesehen sei alles richtig gewesen. Derartige handschriftlichen Umsatzaufzeichnungen der Verkaufsmitarbeiter seien bei der Durchsuchung der Filialen an Ort und Stelle mitgenommen und das Personal hiezu befragt worden.

Die EDV sei fast ausschließlich für Nachbestellungen, Sortimentsgestaltung und Suche nach bestimmten Titeln und Tonträgern (Musiklexikon) verwendet worden. Die Verwendung der EDV bei der Inventur und deren Bewertung sei - wie eben erst durch die BP erkannt worden

sei - fehlerhaft gewesen.

Es mag also wegen gewisser Fehler in der Lagerbuchhaltung, die zu einem zu hohen Warenaufschlag geführt hätten (und das Jahresergebnis zu hoch auswiesen), eine Schätzungsbeurteilung abgeleitet werden. Sie sei aber kontraproduktiv. "Schwarz-" Geschäfte führten in aller Regel zu niedrigeren Rohaufschlägen, weil die Umsätze gekürzt werden. Im gegenständlichen Fall hätte die Bw. aber weit überhöhte Rohaufschläge und die Umsätze seien vom angestellten Verkaufspersonal täglich händisch ermittelt worden. Das habe auch wohl die BP nicht in Frage gestellt. Und es sei sicher (nicht nur mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit), dass es zu keinen Umsatzverkürzungen kam. Die Korrektur der Inventurbestände durch die BP hätte ein richtigeres Bild der Wirtschaftslage der Firma gebracht. Und der Firma sei es auch nicht gut gegangen, sonst hätten ja Gehälter gezahlt werden können. Jeder, der wirtschaftet, wolle bezahlt bekommen; wenn die Geschäftsführung, um die Lage der Firma nicht weiter zu verschlechtern, auf die Auszahlung von Gehalt zunächst verzichtet, weil Ersparnisse aus besseren Tagen dies möglich gemacht hätten, so sei dies ein legitimer Rettungsversuch, der unbegründet uminterpretiert werde. Abgesehen davon: wie ist der Gefährdungszuschlag wirklich zu rechtfertigen, wie hätte man außerbücherliche Geschäfte abwickeln können? Die BP habe bei der Überprüfung der Lieferanten der Bw. festgestellt, dass sämtliche Einkaufsrechnungen verbucht sind.

Die Zuschätzung sei einfach eine Strafaktion, nicht der Versuch, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu bewerkstelligen.

Es sei auch der Versuch, die sich als ungerechtfertigt erwiesenen Maßnahmen der Hausdurchsuchungen, Beschlagnahme aller schriftlichen Aufzeichnungen usw., welche unter Angabe von sich als völlig haltlos erwiesenen Beschuldigungen erfolgt seien, nachträglich zu legitimieren.

Im Übrigen existiere die Firma nicht mehr und stelle sich die Frage nach einem Konkurs.

Die **Stellungnahme** der BP zur Berufung hat folgenden Inhalt:

Die Feststellungen unter Tz. 18 sollten einen allgemeinen Überblick über die Firmenkonstellationen, den jeweiligen Geschäftsverlauf sowie die von der BP gesetzten Schritte dokumentieren und für Außenstehende nachvollziehbar machen.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre bereits ohne Zutun der BP gesichert gewesen, wenn seitens der Geschäftsführung der Bw. sachlich richtige Jahresabschlüsse sowie Erklärungen eingereicht worden und die hiezu als Grundaufzeichnungen zu qualifizierenden

Unterlagen im Rahmen der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht für die BP zur Verfügung gestanden wären.

Die Begründung, dass die FIBU händisch erfolgte, gehe ins Leere, da dies keine Entschuldigung für falsche Inventurwerte darstellen könne. Weiters sei nicht richtig, dass die Umsätze von den Angestellten handschriftlich ermittelt wurden. Vielmehr seien alle Verkäufe mit Artikelnummern und Preisen in jeder Filiale EDV-mäßig erfasst und die Bänder mit diesen Daten von Hr. Dkfm. ... laufend ausgewertet worden, d.h. die Daten dieser Bänder seien lt. Aussagen des Hrn. Dkfm. ... manuell in die zentrale EDV-Anlage übergeleitet und somit die Umsätze aller Filialen zusammengefasst worden. Dabei habe jedenfalls die Möglichkeit bestanden, die Einzeldaten der Filialen zu verändern und somit die Umsätze zu verkürzen; weiters habe in jedem Bereich des Programmes durch die Bediener eingegriffen werden können und seien jedwede Abänderungen möglich gewesen.

Diese Vorgangsweise habe einerseits zur Kontrolle der Tageslosungen der einzelnen Filialen gedient und andererseits einen Einblick in die Warenbewegungen und die jeweiligen Lagerbestände der einzelnen Produkte gegeben und somit die rechtzeitige Nachbestellung bei den Lieferanten gewährleistet. Die Auswertung dieser vorhandenen Daten durch die Systemprüfung habe ergeben, dass es sich vermutlich um ältere selbsterstellte Programme handelt, die jederzeitige Erstellungen von Statistiken (Umsätze, Waren, einzelne Filialen, einzelne Produkte etc.) zuließen. Dies sei sogar soweit gegangen, dass über die Kundenfrequenz der einzelnen Filialen in den jeweiligen EDV-Tagesprotokollen Daten vorhanden sind.

Einvernahmen des Personals sowie der Geschäftsführerin und des für die Warenbewegungen zuständigen Hrn. Dkfm. ... bestätigten die o.a. Vorgangsweise. Es sei zu jedem Zeitpunkt auf Knopfdruck möglich gewesen, jede gewünschte Information auch über Einkauf, Verkauf, Lagerbestand etc. zu erhalten.

Einer aufgrund ihrer kaufmännischen Ausbildung tätigen Geschäftsführerin müsste erkennbar sein, dass die der BP vorgelegten Inventuren unrichtig waren, wenn sogar betriebsfremden Personen auf Anhieb erkennbar ist, dass die vorhandenen Lagerbestände mit den in den Bilanzen ausgewiesenen Inventurwerten nicht übereinstimmen konnten. Nicht zuletzt deshalb, weil bei der Hausdurchsuchung mehrfache (ab dem Jahre 1980) Berechnungen und Statistiken über Wareneinsatz sowie Inventurwerte vorgefunden wurden.

Es entbehre jeder Logik, dass man eine finanziell schwer angeschlagene Firma mehrere Jahre lang künstlich am Leben erhält und die Geschäftsführerin sowie der leitende Angestellte keinerlei Gehalt ausbezahlt bekommen haben und trotzdem weiterhin tätig sind. Dieser freiwillige "Gehaltsverzicht" könne nur damit begründet werden, dass sowohl die Geschäftsführerin

als auch Hr. Dkfm. ... die wahren wirtschaftlichen Machthaber der liechtensteinischen Mutterfirma und somit auch der gegenständlichen GmbH (der Bw.) sind. Dies werde von den vorliegenden Verfügungen des Hrn. Dkfm. ... über liechtensteinische Konten der E..., wonach mehrfache Millionenbeträge auf Bankkonten der Bw., titulierte als Darlehen, überwiesen wurden, untermauert.

Bei der Zuschätzung handle es sich nicht um eine Strafaktion, sondern vielmehr aufgrund der fehlenden Grundaufzeichnungen sowie der nichtvorhandenen Mitwirkung der Abgabepflichtigen um einen gesetzmäßigen Auftrag gemäß § 184 Abs. 1 bis 3 BAO.

Zum Beispiel weise der VwGH in seiner Rechtsprechung darauf hin, dass "wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss".

Die Behauptung der Bw., die BP habe bei der Überprüfung der Lieferanten der Bw. festgestellt, dass sämtliche Einkaufsrechnungen verbucht worden sind, entbehre jeder Grundlage. Vielmehr sei die Geschäftsführerin im Zuge der zahlreichen Einvernahmen mit den Differenzen zwischen beschlagnahmten Saldenbestätigungen bzw. abverlangten Kontoauszügen und der Buchhaltung konfrontiert worden.

Die **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt erstattet:

Die Beschreibungen unter Tz. 18, welche vor allem dazu herangezogen würden, ein negatives Bild der Firma zu schaffen und eine Beurteilung durch einen außenstehenden Betrachter zu beeinflussen, würden vom einzigen Thema, der Umsatzzuschätzung durch die BP, ablenken.

Dieser Punkt sei bei der Schlussbesprechung der BP in wenigen Minuten ohne Möglichkeit zur Stellungnahme seitens der Geschäftsführerin abgehandelt worden.

Wenn die Umsätze richtig erklärt und die Umsatzsteuer korrekt angeführt worden seien, dann dürfe keine Zuschätzung erfolgen.

Richtig und wahr sei, was bewiesen werden kann. Die der BP vorgelegten, täglich geschriebenen und lückenlos geführten Aufzeichnungen würden die Richtigkeit der Umsatzzahlen und der daraus folgenden Steuerberechnung beweisen.

Mit diesen Belegen sei handschriftlich täglich in den Filialen von den Angestellten der Umsatz errechnet worden. Alle diese Personen hätten ihre handschriftlichen Aufzeichnungen jeweils auch durch ihre Unterschrift bestätigt.

Diese als "Kassaabrechnung" bezeichneten Belege (Kopie einer solchen liegt bei) enthielten den täglichen Geldeingang- und Bestand in Form von Banknoten und Münzlisten. Der täglich

fortgeschriebene Kassa-Wechselgeldbestand ergebe zusammen mit den täglichen Einzahlungen und Buchungen auf dem Bankkonto einen unverfälschbaren Einblick in die Tageseinnahmen jeder einzelnen Filiale.

Dies sei ein geschlossener und jederzeit nachprüfbarer Ablauf, in den von der Geschäftsleitung gar nicht eingegriffen werden habe können.

Die Belege und Aufzeichnungen seien der BP von Anfang ihrer Tätigkeit an komplett zur Verfügung gestellt worden und befänden sich, nach Mitnahme bei der Hausdurchsuchung, auch jetzt noch im Besitz der Finanzbehörde.

Die Vermutungen (im 3. und 4. Absatz der Stellungnahme), was alles mit der EDV manipuliert hätte werden können, würden einer sich nachträglich rechtfertigenden Phantasie der Prüferin entspringen.

Die Prüferin behaupte, dass Daten zusammengefasst wurden und in eine "zentrale EDV-Anlage übergeleitet wurden". Das sei nicht richtig. Sie habe nur die Vermutung, EDV-Daten hätten manipuliert werden können. Für das alles gebe es keinen Beweis.

Die Einvernahme des Personales habe wie der Geschäftsführerin beschrieben ergeben, dass die Einnahmen in der Filiale ermittelt und handschriftlich aufgezeichnet wurden.

Die aus zwei Heimcomputern bestehende "EDV-Anlage" habe Hr. Dkfm. ... zur Erleichterung seiner Arbeit verwendet. Die sei jedoch von ihm nur dazu gebraucht worden, um Stückzahlen einzelner Nummern und den Bedarf an zu bestellender Ware festzuhalten, sowie zur Suche nach Musikdaten. Diese Bearbeitung von Warensortiment und Bestellungen habe mit der Erfassung und Dokumentierung der Tageseinnahmen für FIBU nicht das Geringste zu tun gehabt.

Von der BP werde nicht behauptet, dass diese statistischen Hilfemaßnahmen und die Ergebnisse in Widerspruch zu den händischen Umsatzaufzeichnungen gestanden sind.

Ausschließlich mit den handschriftlichen "Kassaabrechnungen" sei die Umsatzberechnung erfolgt, die FIBU und die Steuerberechnung.

Während der Prüfung sei darüber gesprochen worden, dass es bei der Lagerbewertung (Inventurwert) zu Fehlern kam. Man sei in Kenntnis, dass die Inventur Bestandteil der Buchhaltung ist. Die zu hohe Inventurbewertung sei passiert, dies sei jedoch unabhängig von der materiellen Richtigkeit der FIBU. Daraus sei ein zu niedriger Wareneinsatz und ein zu hoher Rohaufschlag erfolgt, sowie letztlich daher ein zu hoher Jahresgewinn.

All dies habe jedoch keinen Einfluss auf die Richtigkeit der Einnahmenerfassung. Ein vom Unternehmen zu hoch ermittelter Gewinn führe zu hohen Steuern und sei steuerlich für die Firma nur nachteilig. Warum hätte ein solcher Fehler vorsätzlich gemacht werden sollen?

Was man aufgrund einer kaufmännischen Ausbildung alles erkennen kann und was nicht, sei dahingestellt. Es gebe auch den Grundsatz von Treu und Glauben. Wenn die Geschäftsführerin sich auf die Ergebnisse der Arbeit eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters verlasse, dann spreche das doch nicht gegen sie.

Wenn es sich bei der Zuschätzung nicht um eine Strafaktion handelt, dann könne ein Fehler bei der Bewertung des Warenlagers nicht den Umsatz und dessen Besteuerung betreffen.

Die Behauptung, es hätten der BP Grundaufzeichnungen gefehlt, sei unrichtig, da alle Einnahmenaufzeichnungen lückenlos vorhanden gewesen und vorgelegt worden seien. Im Rahmen der Hausdurchsuchung seien sie mitgenommen worden. Sie seien weit über die gesetzlich vorgeschriebene Aufbewahrungspflicht hinausgehend bis 1987 vorhanden gewesen.

Die Verpflichtung zur Mitwirkung bei der BP sei in jeder Hinsicht erfüllt worden. Sowohl bei den Prüfungen im Büro als auch bei den späteren Befragungen seien alle Umstände (vor allem hinsichtlich der Umsatzaufzeichnungen) ausführlich und eingehend beantwortet worden.

Der Wareneingang sei komplett bebucht gewesen. Bei der Überprüfung der Lieferanten sei kein einziger Fall festgestellt worden, in dem eine Einkaufsrechnung nicht verbucht worden wäre.

Differenzen bei den Saldenbestätigungen zwischen Buchhaltung und Lieferantensaldo seien durch Stichtagsunterschiede bzw. Streichungen von zu hoch berechneten Preisen aufklärbar gewesen. Es genüge, eine Zahlung auf ein falsches Konto zu buchen, und der Saldo vortrag ist "ewig" falsch. Bei einer Handbuchhaltung, die keine OP-Buchungen kennt, sei dies noch leichter möglich. Jedenfalls lasse sich aus dieser Unlogik nicht ableiten, dass die Umsätze um einen Gefährdungszuschlag von 10% erhöht werden (wer war gefährdet?).

Obwohl dies mit den Umsatzzahlen nichts zu tun habe, gehe die Geschäftsführerin auch auf weitere unbewiesene Behauptungen der Prüferin ein:

Ein Beamter könne sich nicht vorstellen, was eine ältere Frau alles tut, um ihre Arbeitsstelle und die Pension zu retten. Es sei amtsbekannt gewesen, dass die Geschäftsführerin von Mieteinnahmen und Zuschüssen ihrer Mutter leben habe können, wenn auch nicht üppig (was auch amtsbekannt sei).

Die BP stelle völlig ohne Beweisangaben die Behauptung auf, es habe eine Beziehung zwischen der Geschäftsführerin und der Mutterfirma bestanden, welche über ihre Bestellung zur Geschäftsführerin hinausging. Dies solle anscheinend den Mangel an Sachargumenten im eigentlichen Fall verschleiern.

Auch hier gelte, wahr ist was bewiesen ist.

Zur Widerlegung dieser Vermutung sei von der Geschäftsführerin am 28.9.2001 bei der Besprechung eine schriftliche, eidesstattliche Erklärung des Geschäftsführers der Mutterfirma vorgelegt worden. Mit dieser Bestätigung werde die Unrichtigkeit einer solchen Behauptung eindeutig erwiesen.

Gerade bei amtsseitiger Kenntnis über die Lebenshaltung und Umstände der Geschäftsführerin auf sie als "wahre Machthaberin" zu schließen, könne nur jemand, der von vornherein voreingenommen ist, und sich als Aufdecker wähnt. Eine berufsmäßige Antipathie gegen das Reizwort "Liechtenstein" möge da in unheilvoller Weise mitspielen, aber wie gesagt - alles Phantasie.

Zur Beurteilung der Richtigkeit der Umsatzerfassung und der korrekten Berechnung und Zahlung der Umsatzsteuer sei somit nichts vorgebracht worden, was dieses in Zweifel zieht und zu einer Zuschätzung berechtigt.

Die vorgelegten Beweise in Form der Aufzeichnungen seien eindeutig.

Praktisch alle Unterlagen befänden sich seit langem im Besitz der BP. Mit einer Richtigstellung der Bilanzansätze der Inventurwerte sei die Prüfung abgeschlossen gewesen. Die Strafaktion der Zuschätzung sei wegen der enttäuschten Erwartung auf Mehrergebnisse aus der "Liechtenstein-Connection", welche nicht zu beweisen gewesen sei, weil es sie im Sinne "wie man es kennt" nicht gebe, gewählt worden.

Das Ergebnis der Schätzung solle in hohem Grad richtig sein und sei weitgehend eine Übereinstimmung der Bemessungsgrundlage mit den tatsächlichen Gegebenheiten anzustreben. Auch im Schätzungsfall habe die Abgabenbehörde für eine möglichst weitgehende Aufklärung des Sachverhaltes zu sorgen. Dies sei hier nicht erfolgt. Vielmehr stünden Beweisen für die Wahrheit nur unbewiesene Vermutungen und Annahmen gegenüber.

Eine Schätzung sei jedoch nur dann verfahrensfehlerfrei, wenn ihr Tatsachen und Folgerungen zugrunde liegen, zu denen der Abgabepflichtige sich äußern konnte. In Verfolgung des Grundsatzes des § 155 Abs. 2 BAO habe die Behörde entsprechend den gedanklich-pro-

zessualen Ablauffolgen darzulegen, von welchen Annahmen und welchem Ermittlungsergebnis sie ausgeht. Dass dies nicht in wenigen Minuten geschehen habe können, sei offensichtlich.

Die **Berufung** vom 25.9.2002 (gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 1997 und 1998) hat folgenden Inhalt:

Umsatzsteuerbescheid für 1997:

Zur 10%igen Zuschätzung sei zu sagen, dass die BP der Bw. in weniger als einer Stunde durchgeführt worden sei. Bei der BP seien keine Differenzen zwischen den geprüften Umsätzen und den erklärten und versteuerten Umsätzen festgestellt worden. Der Zuschlag sei anscheinend der Einfachheit halber oder weil es Brauch ist, "verhängt" worden. Diesbezüglich sei bereits in der Berufung gegen das Ergebnis der BP ausführlich und begründet Stellung genommen worden.

Schon bei der BP sei der bilanzierte Rohaufschlag als weit über dem üblichen Maße festgehalten worden. Durch die Umsatzerhöhung durch Zuschätzung werde dieser Rohaufschlag noch weiter erhöht, obwohl auch die BP weiß, dass das nicht stimmt. Bei der Berufung vom 25.4.2002 gegen das Ergebnis der BP sei auch dazu eingehend Stellung genommen worden.

Körperschaftsteuerbescheide für 1997 und 1998:

Die Bw. habe seit Jahren trotz hoher Aufschläge immer Verluste gemacht. Diese Verluste würden auch in den Prüferbilanzen der Jahre 1987 bis 1995 als richtig bestätigt. Im Bescheid sei ein Erfahrungswert: Gewinn = 10% des Umsatzes angesetzt worden. Dies sei zwar einfach, jedoch erkennbar unrichtig. Der Bw. lägen zwar nicht die genauen Zahlen vor, jedoch sei auch in den Jahren 1997 und 1998 mit einem hohen Verlust bilanziert worden. Eine realistische Beurteilung der Branchensituation, in welcher die Bw. tätig war, ergebe, dass dieser Geschäftsbereich generell als nicht gewinnbringend gesehen werde.

Außerdem sei dem Bescheid für 1997 kein Verlustvortrag berücksichtigt worden.

Umsatzsteuerbescheid für 1998:

Nach dem November 1998, bis zu welchem Umsätze getätigt worden seien, seien nur noch Mieten für die Geschäftsräume bezahlt worden. Die genauen Umsatzzahlen für die einzelnen Monate 1 - 11/1998 seien anlässlich des Nachschauauftrages der BP bekannt gegeben bzw. von dieser aus den beim Finanzamt liegenden Unterlagen entnommen worden. Diese Umsatzzahlen, welche den monatlichen Umsatzsteuerzahlungen entsprochen hätten, seien von der BP nicht beanstandet worden. Damit sei eine Berechnung einer Nachzahlung oder die Schätzung anderer Werte für diesen Zeitraum nicht berechtigt.

Bei den Schätzungen seien schätzungsspezifische Verfahrensgrundsätze verletzt worden:

- "1. Das Ergebnis einer Schätzung soll in hohem Grad sachlich richtig sein und eine weitgehende Übereinstimmung der geschätzten Bemessungsgrundlagen mit den tatsächlichen Gegebenheiten ist abzustreben. Auch im Schätzungsfall haben die Abgabenbehörden für eine möglichst weitgehende Aufklärung des Sachverhaltes zu sorgen, wobei Bemühungen soweit zu gehen haben, als dies der Behörde unter den gegebenen Umständen des einzelnen Falles zuzumuten ist. Im konkreten Falle befinden sich praktisch alle Unterlagen, wie erwähnt, bereits seit langem im Besitz der Abgabenbehörde.
2. Die Schätzung ist nur dann verfahrensfehlerfrei, wenn ihr Tatsachen und Folgerungen zugrunde liegen, zu denen der Abgabepflichtige sich äußern konnte (Parteiengehör). In Verfolgung des Grundsatzes nach § 155 Abs. 2 BAO hat die Behörde entsprechend den gedanklich-prozessualen Ablauffolgen darzulegen, von welchen Annahmen und welchem Ermittlungsergebnis sie ausgeht.
3. Nicht nur Schätzungsberechtigung und das Schätzungsergebnis, sondern auch die schätzungsbegründenden und das Ergebnis beeinflussenden Tatsachenannahmen (Schritte und Ergebnis des Denkprozesses und Ermittlungsergebnisse sowie Schlussfolgerungen) sind darzulegen."

Über die Berufungen wurde erwogen:

Zu den Bilanzen:

Anlagevermögen:

Betriebs- und Geschäftsausstattung: Diese Position hatte per 30.6.1988 den höchsten Wert (S 35.395,05) und sank in der Folge auf Erinnerungswerte (S 14,00).

Umlaufvermögen:

Mit Ausnahme der - nachstehend wiedergegebenen - Positionen: Warenvorrat weisen die einzelnen Positionen geringe Beträge bzw. Beträge bis zu einigen Hunderttausend Schilling aus (z.B. zum 31.6.1988: Kassa S 5.543,00, Bank S 361.481,31, Gel. Anzahlungen S 163.750,00, Abschlagszahlungen S 103.309,90, Verr.kto. Gesch.führer S 19.336,00, Verr.kto Kassa/Bank S 27.982,00, Verlustvortrag S 217.923,79).

Passiva:

Abgesehen von den - nachstehend wiedergegebenen - Positionen: Lieferverbindlichkeiten, Bankverbindlichkeiten und Darlehen weisen die einzelnen Positionen geringe Beträge bzw.

Beträge bis zu einigen Hunderttausend Schilling aus (z.B. zum 31.6.1988: Sonst. Verbindl. S 984.400,00, Verb. Krk. S 48.036,75, Verb. Finanzamt S 106.096,31, PRA S 713.722,49).

Positionen Warenvorrat – Lieferverbindlichkeiten, Bankverbindlichkeiten und Darlehen:

1987:	S	S
Warenvorrat	8.068.285,23	Bankverbindl. 3.377.843,10
		Lieferverbindl. 3.398.259,30
1988:		
Warenvorrat	10.476.970,94	Lieferverbindl. 9.053.137,19
1989:		
Warenvorrat	12.874.583,70	Lieferverbindl. 3.416.927,51
		Bankverbindl. 7.434.248,73
1990:		
Warenvorrat	15.759.965,94	Lieferverbindl. 5.029.306,91
		Bankverbindl. 8.616.886,84
1991:		
Warenvorrat	18.292.939,56	Lieferverbindl. 6.066.263,06
		Bankverbindl. 9.194.181,76
1992:		
Warenvorrat	20.693.987,68	Lieferverbindl. 6.947.642,32
		Bankverbindl. 9.963.933,56
1993:		
Warenvorrat	24.070.664,08	Lieferverbindl. 8.676.811,15
		Bankverbindl. 10.408.254,79
		Darlehen 1.450.345,50
1994:		
Warenvorrat	27.161.791,22	Lieferverbindl. 1.242.698,98
		Bankverbindl. 3.969.633,53
		Darlehen 19.878.305,50
1995:		
Warenvorrat	27.112.358,59	Lieferverbindl. 1.687.449,15
		Bankverbindl. 54.966,37
		Darlehen 25.178.305,50

1996:

Warenvorrat	27.112.318,07	Lieferverbindl.	1.995.914,46
		Darlehen	26.678.305,50

Die Handelswarenerlöse scheinen in den Gewinn- und Verlustrechnungen mit nachstehenden Beträgen auf:

	S		S
1987:	7.748.870,00	1992:	9.999.937,63
1988:	8.587.304,34	1993:	9.527.706,48
1989:	8.609.645,83	1994:	7.377.537,14
1990:	9.274.211,84	1995:	7.276.831,81
1991:	10.146.503,67	1996:	6.511.203,31

§ 184 BAO bestimmt:

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

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

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Bei der Beweiswürdigung handelt es sich um die Prüfung der Frage, ob die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die volle Überzeugung vom Vorliegen oder Nichtvorliegen einer behaupteten oder von Amts wegen zu erhebenden Tatsache vermitteln. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, die zur Feststellung des Sachverhaltes geführt

hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof in der Richtung überprüfbar, ob der Denkvorgang der Abgabenbehörde zu einem den Denkgesetzen entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Abgabenbehörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt.

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl zB für viele E 19.5 1992, 91/14/0089 bis 0091, ÖStZB 1992, 900).

Die Abgabenbehörde hat von jenem Sachverhalt ausgehen, der nach den Lebenserfahrungen die höchste Wahrscheinlichkeit aufweist.

Zu schätzen ist stets dann, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Zu schätzen ist schließlich, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vorneherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen, Fehler, die über bloße Formalverstöße, über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen, Fehler sohin, die trotz entsprechender Hilfsrechnungen, Ergänzungen und Teilkorrekturen eine einigermaßen zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Ergebnisse unmöglich machen, berechtigen zur Schätzung.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0255).

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. VwGH 15.5.1997, ZI 95/15/0138 bzw. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz. 6 zu § 4).

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

Im vorliegenden Fall stellte die BP unter Tz. 18 des Berichtes unbestrittenermaßen fest, dass die in den einzelnen Filialen vorhandenen Waren lediglich ein Bruchteil des laut Bilanz vorhandenen Warenbestandes sein können. In den Bericht wurde der Inventurwert per 30.6.1995 im Betrag von S 27.112.358,59 aufgenommen; die (letzte erstellte) Bilanz zum 30.6.1996 weist einen Warenvorrat im Betrag von S 27.112.318,07 aus. Auch die weitere Feststellung, dass die jährlichen Zukäufe sowie der Wareneinsatz nur einen Bruchteil der Bilanzpositionen: Warenvorrat betragen, blieb unbestritten. Das Vorliegen enormer Differenzen wurde von der BP unter Verweis auf die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten EDV-Listen über Lagerwerte und Lagermengen untermauert: Eine am 24. Juli 1992 erstellte Liste wies einen Lagerwert von S 4.496.747,00 (und einen Durchschnitts-RAK von 1,66) aus, wohingegen in der Bilanz zum 30.6.1992 ein Wert von S 20.693.987,68 ausgewiesen wurde. Die Bilanz zum 30.6.1993 weist einen Warenvorrat von S 24.070.664,08, die Gewinn- und Verlustrechnung Handelswarenerlöse von S 9.527.706,48 bei einem Warenverbrauch von S 2.244.353,00. Als weiteren Nachweis hinsichtlich der im Übrigen sowohl absolut als auch relativ gegenüber den erklärten Wareneinsätzen und Erlösen enormen Differenzen vermochte die BP zutreffend auch den vom Unternehmen selbst bezifferten Wert beim Verkauf des Warenlagers im November 1998 mit S 5.391.804,00 anzuführen. Die (letzte erstellte) Bilanz zum 30.6.1996 weist, wie oben festgehalten, einen Warenvorrat im Betrag von S 27.112.318,07 aus, in den Jahren 1997 und 1998 gelangten jedoch lediglich Erlöse von insgesamt rd. S 11.500.000,00 in Ansatz. Die errechnete Größe der Warenvorratreduktion beträgt jedoch ($S\ 27.112.318,07 - S\ 5.391.804,00 =$) S 21.720.514,00. Aufgrund der angeführten Dimensionen muss von Inventurmanipulationen, und nicht von versehentlichen Abweichungen, gesprochen werden. Bezüglich dieser Vorgangsweise wird der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass ohne das Ausweisen eines (unzutreffenden)

hohen Warenvorrates mit Überprüfungshandlungen durch die Abgabenbehörde seitens der Bw. zu einem viel früheren Zeitpunkt zu rechnen gewesen wäre.

In der Berufung wird bezüglich der Feststellung der BP, dass die Inventurwerte zu hoch sind, ausdrücklich festgehalten, dass dies nicht bestritten wird (wenngleich seitens der Bw. daran eine vom Finanzamt abweichende Rechtsmeinung geknüpft wird, worauf unten eingegangen wird).

Auf Basis dieser unbestrittenen Feststellung des Vorliegens enormer Differenzen zwischen den tatsächlichen Warenbeständen und den Warenvorräten laut den Bilanzen (Inventuren) lagen unrichtige Erfassungen der Bestände vor, die gemäß den obigen Rechtsausführungen bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten sind zur berechtigten Annahme führen, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden.

In die Richtung einer nicht ordnungsgemäßen Erfassung aller Geschäftsvorfälle weisen die oben im Einzelnen wiedergegebenen Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen. Ginge man von einer Erfassung aller Erlöse aus und werden um viele Millionen S niedrigere Warenvorräte berücksichtigt, so würden sich die erklärten Verluste erhöhen und die geringfügigen positiv erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in hohe Verluste umschlagen.

Dies ist - ohne Berücksichtigung der Feststellungen der BP - im Hinblick auf über 1 1/2 Jahrzehnte lang in Kauf genommene hohe Verluste ein Geschehnisablauf, dem ein geringer Grad an Wahrscheinlichkeit beizumessen ist.

Der BP wird u.a. vorgeworfen, mit den Ausführungen unter Tz. 18 des Berichtes ein negatives Bild der Firma geschaffen zu haben, es wird jedoch unterlassen, sich etwa mit den belastenden Feststellungen im zweiten Absatz auseinanderzusetzen. Wenn seitens der Bw. darauf nicht eingegangen wird, so ließ man die Gelegenheit, die schwer wiegenden Feststellungen zu widerlegen, ungenützt verstreichen.

Beim bezüglich der Gehälter(nicht)zahlungen erstatteten Vorbringen: "Jeder, der wirtschaftet, will bezahlt bekommen; wenn die Geschäftsführung, um die Lage der Firma nicht weiter zu verschlechtern, auf die Auszahlung von Gehalt zunächst verzichtet, weil Ersparnisse aus besseren Tagen dies möglich machten" wird der konkrete Zeithorizont übersehen. Bei einem über ein Jahrzehnt andauernden Zeitraum kann von einem bloß zunächst erfolgenden Verzicht auf Gehaltsauszahlungen nicht die Rede sein.

Im Hinblick auf den vergleichsweise niedrigen Betrag (S 257.325,00) wird der Vollständigkeit halber auf Folgendes eingegangen: Bezüglich der Aufbewahrungspflicht von Unterlagen stellte die BP fest, die zu den vorgenommenen Abwertungen gehörenden Grundaufzeichnungen seien ebenso wenig wie die Lieferscheine (mit der Begründung, dass die Anzahl erheblich groß sei) aufbewahrt worden (Tz. 18, viertletzter Absatz).

In der Berufungsschrift wurde dieser Feststellung nicht widersprochen. Als die BP in der Stellungnahme zur Berufung im Zusammenhang mit dem Gesetzauftrag zur Schätzung nochmals auf fehlende Grundaufzeichnungen verwies, veranlasste dies die Bw. in ihrer Gegenüberung zum Vorbringen, die Behauptung, es hätten der BP "Grundaufzeichnungen gefehlt, ist unrichtig, da alle Einnahmenaufzeichnungen lückenlos vorhanden waren und vorgelegt wurden."

Grundaufzeichnungen (iSd § 131 Abs. 1 fünfter Satz) sind Aufzeichnungen, welche Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsfälle sind (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 3 zu § 131).

Die Ordnungsmäßigkeit einer Buchhaltung setzt Ordnung und Sicherheit (Zeitfolgegemäßheit, Vollständigkeit, Unveränderbarkeit) im Grundlagen-(Beleg-)wesen voraus (Stoll, BAO-Kommentar, Tz. 3c zu § 131).

Das von der BP beanstandete Nichtaufbewahren der Unterlagen führte daher zu einem Buchhaltungsmangel.

Bedeutung kommt in dem Zusammenhang auch folgenden Feststellungen der BP zu:

Nach den unbestrittenen Feststellungen der BP liegen den im Rechenwerk aufscheinenden Darlehen in Höhe von rd. S 28.000.000,00 keine schriftlichen Verträge zugrunde und waren auch keine Rückzahlungsmodalitäten und Zinsen schriftlich vereinbart. Erst als von der BP diese Umstände angezogen wurden, wurden nichtunterfertigte Zinsbelastungen für den Prüfungszeitraum vorgelegt. Auch waren keine näheren Angaben über die Tätigkeit der Fa. E. bekannt. Über Befragung gab die Geschäftsführerin der Bw. an, die Fa. E. beschäftige sich mit der Produktion von Musik und man wisse Näheres nicht. Nach der ebenfalls unbestrittenen Feststellung der BP handelt es sich bei der Fa. E. um eine Sitzgesellschaft in Vaduz. Wenn nun außerdem berücksichtigt wird, dass aus den beschlagnahmten Unterlagen Schreiben am Firmencomputer der Bw. ausgewertet wurden, die Anweisungen des bei der Bw. beschäftigten Dkfm. M. über Konten der Fa. E. bei der Privatbank in Vaduz enthielten, wo von Österreich aus angeordnet wurde, dass Überweisungen auf ein CA-Konto mit dem Zahlungsgrund "Kredit" von Liechtenstein erfolgen sollten, so erhärtet sich die aus den Inventurmani-

pulationen berechtigterweise abgeleitete Annahme, dass nicht alle Erlöse ordnungsgemäß erfasst wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (20.1.2000, 95/15/0015, 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB. das Erkenntnis vom 22.2.1995, 95/13/0016, mwN, ÖStZB 1995, 577).

In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zugrunde zu legen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Im Erkenntnis vom 15.7.1998, 95/13/0286, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden muss, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen muss.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. für viele etwa E 19.3.1998, 96/15/0005, ÖStZB 1999, 72, und 24.2.1998, 95/13/0083, ÖStZB 1999, 69, jeweils mwN).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden gehört die mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages. Eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient.

Die Schätzung muss zum Sicherheitszuschlag greifen, wenn der Behörde keine andere Methode anwendbar erscheint. Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH vom 18.2.1999, 96/15/0050).

Die oben angeführten Umstände haben ein Ausmaß, welches nur im Weg einer Globalschätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahekommendes Ergebnis ermöglichten. Als Maß dazu dienten die vorliegenden enormen Differenzen. Es wurde ein Sicherheitszuschlag von 10 Prozent der erklärten Umsätze angewandt. Damit errechnen sich Hinzurechnungsbeträge für den Zeitraum von 1987 bis 1995 von insgesamt rd. S 7.900.000,00; betreffend das nicht berufsgegenständliche Jahr 1996 wurde ein erklärungskonformer Umsatzsteuerbescheid erlassen; 1997 betrug der Sicherheitszuschlag von 10 Prozent S 345.675,00. Stellt man die Hinzurechnungsbeträge den Beträgen der Inventurmanipulationen bzw. Darlehen gegenüber, so erweist sich der angewandte Sicherheitszuschlag als gemäßigte Schätzung. Der Sicherheitszuschlag ist daher jedenfalls als angemessen zu betrachten.

Zum Umsatzsteuerbescheid 1997:

Wenn in der Berufung argumentiert wird, bei der BP seien keine Differenzen zwischen den geprüften Umsätzen und den erklärten und versteuerten Umsätzen festgestellt worden und der Zuschlag sei anscheinend der Einfachheit halber oder weil es Brauch sei verhängt worden, so werden die tatsächlich von der BP getroffenen Feststellungen bzw. die obigen Erwägungen außer Acht gelassen.

Die Argumentation, dass durch eine Umsatzerhöhung durch Zuschätzung der weit über dem üblichen Maße liegende bilanzierte Rohaufschlag noch weiter erhöht wird, ist nicht stichhältig, weil diese Betrachtungsweise die Richtigkeit der Wareneinsatzseite voraussetzen würde. Davon kann schon wegen der erörterten Inventurmanipulationen nicht ausgegangen werden.

Zum Umsatzsteuerbescheid 1998:

Betreffend diesen Bescheid wird auf das Tätigen von Umsätzen bis November und darauf verwiesen, dass die genauen Umsatzzahlen für die einzelnen Monate 1 - 11, welche den monatlichen Umsatzsteuerzahlungen entsprochen hätten, anlässlich des Nachschauauftrages der BP bekannt gegeben worden seien. Diese Umsatzzahlen seien von der BP nicht beanstandet worden. Damit sei eine Berechnung einer Nachzahlung oder die Schätzung anderer Werte für diesen Zeitraum nicht berechtigt.

Die Nachzahlung bzw. die Schätzung war Folge des Umstandes, dass lediglich die Umsätze der Monate Jänner, Feber, März, Mai, Juni und November zur Verfügung standen (S 6.735.796,49) und für die fünf fehlenden Monate: April, Juli bis Oktober Umsätze in Höhe von je S 200.000,00 geschätzt wurden. Diese Schätzung ist unter Bedachtnahme auf den

niedrigsten Monatsumsatz des Jahres 1998 - Feber: S 271.705,83 - nicht als unangemessen zu bezeichnen.

Zu den Körperschaftsteuerbescheiden 1997 und 1998:

Die Bw. führt zur Stützung ihrer Behauptung betreffend seit Jahren trotz hoher Aufschläge immer erzielter Verluste an, die BP habe diese Verluste der Jahre 1987 bis 1995 als richtig bestätigt. Diesbezüglich genügt es darauf zu verweisen, dass unter Tz. 17 des Berichtes die Verluste der Jahre 1987 bis 1995 als nicht vortragsfähig festgestellt wurden.

Berechtigt ist jedoch der in der Berufung erhobene Einwand betreffend den Ansatz eines Erfahrungswertes: Gewinn = 10% des Umsatzes. Ein Vergleich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 zeigt Folgendes: Im Falle des Bescheides 1997 gelangte ein Gewinn in Höhe von 10% des Umsatzes in Ansatz, im Falle des Bescheides 1998 jedoch ein solcher in Höhe von rd. 5% des Umsatzes. Im Hinblick auf das Ziel, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, wird der 5%ige Gewinnsatz auch betreffend das Jahr 1997 angewendet.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird daher teilweise stattgegeben, im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Körperschaftsteuer für das Jahr 1997:

	S	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	190.100,00	13.815,11
Gesamtbetrag der Einkünfte	190.100,00	13.815,11
Einkommen	190.100,00	13.815,11
Körperschaftsteuer 34% vom Einkommen	64.634,00	4.697,14
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	45.000,00	3.270,28
Abgabenschuld	19.634,00	1.426,86

Wien, 23. März 2004