



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Peter Falle und Günter Benischek im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der A Handelsgesellschaft m.b.H. als Rechtsnachfolgerin der S Handelsgesellschaft m.b.H., Wien, vertreten durch Dynama Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, nunmehr HÜBNER & HÜBNER GMBH & CO KEG Schönbrunnerstraße 222-228, 1120 Wien, vom 9. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften (nunmehr zuständig Finanzamt Wien 1/23), vertreten durch Amtsdirektorin Eva-Maria Biro, vom 9. und 12. August 1999 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1990 bis 1995, Gewerbesteuer 1990 bis 1993, Umsatzsteuer 1996 sowie Sachbescheide Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1990 bis 1995, Gewerbesteuer 1990 bis 1993, Umsatzsteuer 1996 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1990 bis 1996 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1990 bis 1995, Gewerbesteuer 1990 bis 1993, Umsatzsteuer 1996 sowie die Sachbescheide Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1990, 1992, 1993, Umsatzsteuer,

Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1994, 1995 sowie Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die S Handelsgesellschaft m.b.H. (im folgenden Bw.) betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren 1990 bis 1996 den Handel mit Waren aller Art an folgenden Standorten:

Filiale 1	1.1.1990 bis Jänner 1995
Filiale 2	1.1.1990 bis August 1996

Mit Verschmelzungsvertrag vom 9. September 1996 wurde die Bw. als untergehende Gesellschaft mit der A Handelsgesellschaft rückwirkend mit 1.1.1996 verschmolzen. Geschäftsführer der Bw. war C. Die Geschäftsanteile (Beträge in ATS) wurden gehalten von:

C	125.000,-
D	375.000,-
Stammkapital insgesamt	500.000,-

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 1990 bis 1996 wurden vom Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen:

1. Lösungsaufzeichnungen

Aus den vorgelegten Lösungsaufzeichnungen der Bw. sei ersichtlich, dass die Lösungen sämtlicher Filialen jeweils in einer Tageslösungssumme für alle Filialen, getrennt nach 10- und 20-prozentigen Umsätzen, zusammengefasst wurden.

Der Geschäftsführer der Rechtsnachfolgerin habe dazu angegeben, es seien pro Filiale Grundaufzeichnungen in Gestalt so genannter Losungsaufzeichnungen geführt worden.

Die jeweiligen Tageslosungen der einzelnen Filialen seien dann von den Firmenangestellten dem Geschäftsführer telefonisch mitgeteilt worden. Dieser habe diese dann in weiterer Folge addiert und in einer Summe in die, der Betriebsprüfung vorgelegten, Tageslösungslisten aufgenommen. Die Originale dieser Losungsaufzeichnungen

(Grundaufzeichnungen) konnten der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden, weil sie vernichtet worden seien.

2. Mehrfachlosungen

Bei Überprüfung der vorgelegten Tageslosungen wurde festgestellt dass sich gehäuft Tageslosungen wiederholen.

		2-fach	3-fach	4-fach	5-fach	8-fach	Filialen
1990	Erlöse 10%	26	5	1			2
	Erlöse 20%	5	-				
1991	Erlöse 10%	29	10	1			2
	Erlöse 20%	4	1				
1992	Erlöse 10%	31	5	1			2
	Erlöse 20%	11	-				
1993	Erlöse 10%	31	6	1	1		2
	Erlöse 20%	19	-				
1994	Erlöse 10%	41	12	4	1		2
	Erlöse 20%	9	4				
1995	Erlöse 10%	27	17	2	2	1	1-2
	Erlöse 20%	12	4				
1996	Erlöse 10%	23	7	5			1
	Erlöse 20%	8	-				

Daraus zog die Betriebsprüfung den Schluss, dass die vorgelegten Tageslosungsaufzeichnungen manipuliert wurden.

3. Paragons

Laut Auskunft des Geschäftsführers wurden in sämtlichen Filialen Paragons nur auf Wunsch der Kunden ausgestellt. Der Betriebsprüfung wurde nur eine kleine Anzahl von Paragons vorgelegt. Es gab weniger Paragonblöcke als Filialen. Für den Zeitraum 1.1. 1990 bis 29.12.1993 sowie 4.4.1995 bis 28.8.1996 wurden überhaupt keine Paragons vorgelegt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass für diese Zeiträume keine Paragons ausgestellt wurden, obwohl in den organisatorischen und wirtschaftlichen Abläufen der geprüften Gesellschaft keine Veränderungen eingetreten seien. Außerdem seien in diesen Zeiträumen Waren mit höheren Verkaufswerten angeboten worden. Bei dem Erwerb solcher Waren sei davon

auszugehen, dass der Käufer eine Rechnung bzw. Paragon verlangt, um einen möglichen Garantieanspruch geltend machen zu können.

4. Inventuren

Es wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen die Warenbestände zu den einzelnen Inventurstichtagen, gegliedert nach Filialen, ersichtlich waren. Die Inventuren der einzelnen Filialen wurden offensichtlich gesammelt, die Bestände der einzelnen Inventurpositionen addiert, eine neue Inventur geschrieben, und in einer Summe als Gesamtinventur in die Buchhaltung aufgenommen.

Laut Auskunft des Geschäftsführers seien die Inventuren für sämtliche Filialen von ihm persönlich erstellt worden. Es sei für jede Filiale eine handschriftliche Inventur erstellt und aufgrund der Inventuren aller Filialen die Gesamtinventur errechnet worden. Die Inventuren der einzelnen Filialen (Grundaufzeichnungen für die Inventurerstellung) seien jedoch nicht aufbewahrt worden.

5. Nicht verbuchte Wareneinkäufe

Lieferantenabfragen hätten ergeben, dass eine Eingangsrechnung über 650,- ATS nicht im vorgelegten Rechenwerk erfasst wurde bzw. dass die Summe der erklärten Wareneinkäufe laut Lieferantenabfrage von den in der geprüften Gesellschaft verbuchten Werten abweiche. Die Abweichungen betreffen Wareneinkäufe von den Firmen E und F (siehe dazu Beilagen 2a und 2b des Betriebsprüfungsberichtes).

Aufgrund der dargestellten Mängel der Buchführung, insbesonders aber wegen der Vernichtung der Grundaufzeichnungen vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass eine Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO vorzunehmen sei. Dazu wurde angemerkt, dass bereits im Zuge einer früheren Betriebsprüfung über die Jahre 1988 bis 1990 das Fehlen von Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung gegenüber dem Geschäftsführer C bemängelt worden sei.

Als Grundlage für die Schätzung dienten der Betriebsprüfung Unterlagen, die im Zuge einer Hausdurchsuchung im Zusammenhang mit einem Strafverfahren am 29. November 1994 in den Räumlichkeiten der Bw. beschlagnahmt worden waren.

Es handelt sich dabei um drei in der Filiale 1 gefundene A 5 Hefte, die u.a. die Einnahmen und Ausgaben aller Filialen betreffend den Zeitraum 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 sowie Ausgabenaufzeichnungen bis 10/94 enthalten.

Unter den Ausgaben wurde u.a. Miete, Telefon, Versicherung, Strom und Gas vermerkt, wobei diese Aufwendungen mit den in der Buchhaltung diesbezüglich erfassten Aufwendungen betragsmäßig übereinstimmen. Weiters sind in diesen Unterlagen offensichtlich die Tageslosungen aufgezeichnet. Diese Tageslosungen wurden in der Regel wieder zu Wochenlosungen zusammengefasst.

Der Geschäftsführer ARnf gab bei seiner niederschriftlichen Einvernahme als Beschuldigter am 19.2.1997 an, dass ihm die beschlagnahmten Unterlagen nicht bekannt seien und er nicht wisse, wer die Aufzeichnungen auf diesen Unterlagen gemacht habe.

Ablichtungen dieser Unterlagen wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. am 24. August 1998 übergeben.

Die Betriebsprüfung legte nun im Rahmen ihrer Schätzung die in den beschlagnahmten Unterlagen angeführten Tageslosungen für den Zeitraum 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 auf den gesamten Öffnungszeitraum der Filialen um. Die Umsatzschwankungen in den Jahren 1990 bzw. 1992 bis 8/1996 im Vergleich zu 1991 wurden dahingehend berücksichtigt, dass die Zuschätzungsbezüge im Verhältnis der Umsatzschwankungen adaptiert wurden. Die Aufteilung der Zuschätzungsbezüge auf die Steuersätze erfolgte in Anlehnung an das erklärte Verhältnis. Der zusätzliche Wareneinsatz wurde anhand der erklärten Rohaufschläge ermittelt (Umsatzzuschätzung/RAK).

Erlöse lt. Berufungswerberin

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
20% netto	4.304.921,67	3.753.555,00	3.261.074,17	2.310.077,50	2.489.139,16	1.410.633,21	697.815,84
10% netto	1.944.104,53	1.915.004,56	1.670.199,98	920.159,12	960.640,00	477.674,95	297.852,72
Gesamt (netto)	6.249.026,20	5.668.559,56	4.931.274,15	3.230.236,62	3.449.779,16	1.888.308,16	995.668,56
Gesamt (brutto)	7.304.420,99	6.610.771,02	5.750.508,98	3.784.268,03	4.043.670,99	2.218.202,30	1.165.017,00

Filialen Monate

1.1.-31.12.	12	2	2	2	2	1
1.1.-31.1.	8					1
1.1.-31.1.	1					1

Schätzungsgrundlagen aufgrund vorgefundener Aufzeichnungen	Zeitraum	Tage	Erlöse	Jahresbetrag	Monatswert
	13.5.1991 bis	103	3.373.150	11.953.395,63	996.116
	24.08.1991				

Durchschnittserlös pro Filiale		5.976.698	498.058
Monate	24	24	24
Durchschnittlicher Erlös	304.350,87	275.448,79	239.604,54
pro Filiale (brutto) lt. GuV	157.677,83	168.486,29	170.630,95
Anteil 20% Erlöse	67,83	66,22	66,13
Anteil 10% Erlöse	32,17	33,78	33,87
Durchschnittlicher Erlös	110,49	100,00	86,99
pro Filiale (brutto) lt. GuV im Vergleich zu 1991		57,24	57,24
		61,17	61,17
		61,95	61,95
		52,87	52,87

Schätzung 1990

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-7.304.420,98
Differenz (brutto)		4.648.974,62
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=110,49%	5.136.800,00
RAK lt. GuV	1,25	
zusätzlicher Aufwand		4.109.400,00

Schätzung 1991

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-6.610.771,02
Differenz (brutto)		5.342.624,58
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=100%	5.342.600,00
RAK lt. GuV	1,30	
zusätzlicher Aufwand		4.109.700,00

Schätzung 1992

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
-----------	--	--------------

Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	<u>5.976.697,80</u>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		<u>-5.750.508,98</u>
Differenz (brutto)		6.202.886,62
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=86,99%	5.395.700,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		3.854.100,00

Schätzung 1993

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	<u>5.976.697,80</u>
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	<u>5.976.697,80</u>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		<u>-3.784.268,03</u>
Differenz (brutto)		8.169.127,57
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=57,24	4.676.330,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		3.340.200,00

Schätzung 1994

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	<u>5.976.697,80</u>
Filiale 2		<u>5.976.697,80</u>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		<u>-4.043.670,99</u>
Differenz (brutto)		7.909.724,61
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=61,17%	4.838.200,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		3.455.900,00

Schätzung 1995

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*1)	<u>498.058,15</u>
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	<u>5.976.697,80</u>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		6.474.755,97
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		<u>-2.218.202,30</u>
Differenz (brutto)		4.256.553,65
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=61,95%	2.636.800,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		1.883.400,00

**Schätzung 1-
8/1996**

Filiale 1		0,00
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*8)	3.984.465,20
Jahreserlös sämtlicher Filialen		3.984.465,21
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-1.165.017,00
Differenz (brutto)		2.819.448,20
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=52,87	1.490.600,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		1.064.700,00

Die Umsatzzuschätzungen wurden abzüglich des zusätzlich geschätzten Wareneinsatzes als verdeckte Ausschüttungen behandelt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Umsatzzuschätzung (netto)	4.405.900,00	4.588.900,00	4.634.900,00	3.997.900,00	4.133.900,00
Umsatzsteuer	730.950,00	753.720,00	760.840,00	678.460,00	704.290,00
Kapitalertragsteuer 25%	342.483,00	410.973,00	513.880,00	445.387,00	
Kapitalertragsteuer 22%					389.877,00
-zusätzlicher Wareneinsatz	4.109.400,00	4.109.700,00	3.854.100,00	3.340.200,00	3.455.900,00
verdeckte Ausschüttung	1.369.933,00	1.643.893,00	2.055.520,00	1.781.547,00	1.772.167,00
	1995	1-8/1996			
Umsatzzuschätzung (netto)	2.247.900,00	1.276.000,00			
Umsatzsteuer	214.670,00	214.670,00			
Kapitalertragsteuer 25%		35.498,00			
Kapitalertragsteuer 22%	212.506,00	90.109,00			
-zusätzlicher Wareneinsatz	1.883.400,00	1.064.700,00			
verdeckte Ausschüttung	965.936,00	551.577,00			

Im Hinblick darauf, dass mit Verschmelzungsvertrag vom 9. September 1996 die Bw. rückwirkend zum 1.1.1996 auf die A Handelsgesellschaft m.b.H. verschmolzen worden war, wurden bilanzmäßige Änderungen und außerbilanzmäßige Hinzurechnungen für den Zeitraum 1 bis 8/1996, bei der aufnehmenden Gesellschaft erfasst (siehe die Ausführungen vor Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1990 bis 1996 bzw.

Gewerbesteuer 1990 bis 1993 neue Sachbescheide hinsichtlich dieser Abgabenarten und Jahre und zog die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttungen heran.

Zusammenfassende Darstellung der Nachforderungen in ATS:

	1990	1991	1992	1993
Umsatzsteuer	730.950,-	753.720,-	760.840,-	678.460,-
Körperschaftsteuer	77.700,-	94.500,-	187.680,-	180.630,-
Gewerbesteuer	37.413,-	46.064,-	88.260,-	83.979,-
Kapitalertragsteuer	342.483,-	410.973,-	513.880,-	445.387,-
Summe	1.188.546,-	1.305.257,-	1.550.660,-	1.388.456,-
	1994	1995	1996	
Umsatzsteuer	704.290,-	388.930,-	214.669,-	
Körperschaftsteuer	258.598,-	81.690,-		
Kapitalertragsteuer	389.877,-	212.506,-	125.607,-	
Summe	1.352.765,-	683.126,-	340.276,-	7.809.086,-

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte die angefochtenen Bescheide mangels nachvollziehbarer Begründung als unüberprüfbar aufzuheben bzw. in eventu die Abgaben im bisher erklärten Umfang vorzuschreiben. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Begründung der Berufung legte die Bw. in umfangreichen Ausführungen zunächst dar, wie ein Prüfungsbericht nach der Dienstanweisung für Betriebsprüfung aufgebaut sein müsste, setzte weiter fort mit grundsätzlichen Darlegungen zur Begründungspflicht gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO, zum Inhalt und Ausmaß der Begründung sowie zur Begründungspflicht von Ermessensentscheidungen und kam zu dem Schluss, dass die Wiederaufnahme von Verfahren in diesem Licht gesetzwidrig sei.

Zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wurde abschließend folgendes ausgeführt:

- Tageslosungen
Die „Unteraufzeichnungen“ (von den Filialen) seien in Unkenntnis vernichtet worden, nicht mit Absicht.
- Inventuren
Die „Unterinventuren (von den Filialen) seien in Unkenntnis nicht aufbewahrt worden, nicht mit Absicht. Wenn zeitnah angeschaffte Ware nicht in der Inventur enthalten

gewesen sei, sei sie zeitnah verkauft worden. Außerdem könne Ware vorher geliefert worden sein.

- Mehrfachlosungen

Es handle sich um gleichartige Waren und gleichartige Packungsgrößen während des Jahres, mit gleichartigen Preisen während eines Jahres, die Verkaufsszyklen seien in etwa gleich, daraus könnten durchaus Doppel-, Dreifach, Vierfach Losungen etc. resultieren. Der Parteienvertreter gehe von der Richtigkeit der Aufzeichnungen aus, eine wissenschaftliche Expertise auf den Grundlagen der statistischen Wahrscheinlichkeit könne hier endgültig Aufschluss geben.

- Paragons

Das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein von Paragons, auch blockweise, ergebe sich ausschließlich aus den Wünschen der Kunden. Die wenigen, vorhandenen Paragons seien ausschließlich durch das spezielle Klientel, das in den wenigsten Fällen Paragons verlange, zu erklären.

- Nicht verbuchte Wareneinkäufe

Die genannten Lieferantenrechnungen seien deshalb nicht in der Buchhaltung, weil sie nicht schulhaft, unabsichtlich verloren wurden. Im Übrigen sei bei den Negativdifferenzen bezüglich von Lieferantenabfragen davon auszugehen, dass deren Rechenwerk nicht in Ordnung sei und nicht das der Bw.

- Beschlagnahmte Unterlagen

Es werde vollinhaltlich auf die Niederschrift mit dem Geschäftsführer am 19.2.1997 verwiesen. Diese Aufzeichnungen stammten nicht vom Geschäftsführer und er kenne sie auch nicht.

Die beschlagnahmten Unterlagen seien daher für eine Schätzung völlig unbrauchbar und ließen keine Schlüsse auf die Folgejahre zu. Auch sei die Höhe der Schätzung völlig unrealistisch.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung der Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Berufungsergänzung vom 27. Juni 2006 führte die Bw. zur Höhe der Schätzung noch folgendes aus:

„Die in der Filiale ., 1 . 30 beschlagnahmten Unterlagen stellen die Tageslösungen sämtlicher Filialen für den Zeitraum 13. Mai bis 24. August 1991 dar. Diese Erlöse wurden auf den gesamten Zeitraum umgelegt, in dem die Filialen aufrecht waren. Die Umsatzschwankungen in den Jahren 1990 bzw. 1992 bis 8/1996 im Vergleich zu 1991 wurden dahingehend berücksichtigt, dass die Zuschätzungs beträge im Verhältnis der Umsatzschwankungen adaptiert wurden.“

In den Feststellungen der Betriebsprüfung werde erläutert, dass „mehrfach auftretende Losungen einen wichtigen Hinweis auf eine Manipulation der Grundaufzeichnungen und auf eine freie Erfindung der Losungen geben würden.“

Trotzdem schätzt die Betriebsprüfung die Losungen in sieben aufeinander folgenden Jahren, unter Berücksichtigung von allfälligen Aliquotierungen aufgrund von Filialschließungen, auf exakt dieselbe Höhe. Dies entspreche nicht der Lebenserfahrung und den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Die oben von der Betriebsprüfung erläuterte Berücksichtigung von Umsatzschwankungen in den Jahren 1990 bzw. 1992 bis 8/1996 im Vergleich zu 1991 müsse nach Ansicht der Bw. nicht erst beim Zuschätzungsbeitrag, sondern schon bei den geschätzten Erlösen entsprechend berücksichtigt werden.

Unberücksichtigt seien außerdem die Filialschließung 1995 (1) sowie die Filialübergabe Ende August 1996 (2) geblieben. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass Filialen mit einem gesunden und positiven Ergebnis nicht ohne weiters geschlossen werden. Die Schließung deute auf einen massiven Geschäftsrückgang hin.

Ein Abschlag auf die Umsatzzahlen der geschlossenen bzw. neu übernommenen Filialen in Höhe von 50% (*Anm. des Monatsumsatzes der Filiale*) könne daher als realistischere Schätzung angenommen werden.

Von der Bw. würden ihren weiteren Berechnungen folgende Umsatzschwankungen zu Grunde gelegt:

	1990	1991	1992	1993
Erlöse GuV (brutto)	7.304.420,98	6.610.771,02	5.750.508,98	3.784.268,03
	110,49%	100%	86,99%	57,24%
angesetzt lt. Kalkulation Bw.	110%	100%	87%	57%
	1994	1995	1996	
Erlöse GuV (brutto)	4.043.670,99	2.218.202,30	1.165.017,00	
	61,17%	33,55%	17,62%	
angesetzt lt. Kalkulation Bw.	61%	45%	35%	

Weiters sei anzumerken, dass die gefundenen Unterlagen nur den Zeitraum vom 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 abdecken würden. Da dieser Zeitraum deutlich weniger als ein halbes Jahr betrage, seien die linearen Hochrechnungen der Umsätze auf ein komplettes Geschäftsjahr ebenso kritisch zu hinterfragen.

Es seien nach Ansicht der Bw. nicht alle Umstände berücksichtigt worden, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, sei somit nicht vollständig erreicht worden.

Als Beilage wurde von der Bw. eine Gegenschätzung unter Berücksichtigung der oben dargelegten Überlegungen vorgelegt. Daraus würden sich lt. Bw. folgende Nachforderungen ergeben (Beträge in ATS):

	lt. Bw.	lt. Bescheiden FA
1990	1.347.919,09	1.188.546,00
1991	1.324.081,93	1.305.257,00
1992	1.364.498,33	1.550.660,00
1993	915.156,90	1.388.456,00
1994	889.260,50	1.352.765,00
1995	143.089,67	683.126,00
1996	33.022,03	340.276,00
Summe	6.017.028,45	7.809.086,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 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 hätten.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige die Bücher und Aufzeichnungen nicht vorlegt, oder die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zu schätzen ist lt. ständiger Rechtsprechung jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten Mangelhaftigkeit erbracht, ist die Schätzungsbefugnis die Folge, die nicht erst wieder in ihrer Berechtigung nachzuweisen ist. Die solcherart dem Grunde nach gerechtfertigte Schätzung ist in ihrer Begründetheit, im beschrittenen Weg, in ihrer Schlüssigkeit und Denkfolgerichtigkeit plausibel zu machen. D.h. die Behörde hat aufzuzeigen, von welchen Ermittlungsergebnissen

tatsächlicher Art sie ausgegangen ist und auf welche Weise (Schätzungsmethode) sie zu den Schätzungsergebnissen gekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar., S 1927f).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben und den Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen (VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; 10.9.1998, 96/15/0183; 28.5.2002, 99/14/0021; 2.7.2002 2002/14/0003). 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 (VwGH 15.7..1998, 95/13/028; 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187). 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.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Aufgrund der Erhebungen der Betriebsprüfung, dem Vorbringen der Bw., den Ausführungen in der Berufungsverhandlung und den vorliegenden Unterlagen geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren an zwei Standorten den Handel mit Waren aller Art. Das Rechnungswesen der Bw. enthält hinsichtlich der Umsätze der Filialen nur die vom Geschäftsführer in einer Tageslösungssumme zusammengefassten Umsätze aller Filialen. Die Losungsaufzeichnungen (Grundaufzeichnungen) der einzelnen Filialen wurden nicht vorgelegt.

Die vom Geschäftsführer so zusammengefassten Tageslösungen enthalten nicht die tatsächlichen Umsätze der Bw.

Paragons sind nur in geringer Anzahl vorhanden. Betreffend den Zeitraum 1.1. 1990 bis 29.12.1993 sowie 4.4.1995 bis 28.8.1996 sind überhaupt keine Paragons enthalten.

Es gibt keine Aufzeichnungen, aus denen die Warenbestände zu den einzelnen Inventurstichtagen, gegliedert nach Filialen ersichtlich sind.

Eine Eingangsrechnung über 620,- ATS wurden nicht im vorgelegten Rechenwerk erfasst; die Summe der erklärten Wareneinkäufe laut Lieferantenabfragen weicht von den in der geprüften Gesellschaft verbuchten Werten ab.

Die im Zuge einer Hausdurchsuchung in der Filiale 1 beschlagnahmten Unterlagen (3 A5 Hefte) enthalten Aufzeichnungen über die Erlöse der Bw. für den Zeitraum 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 .

Dieser entscheidungswesentliche Sachverhalt gründet sich hinsichtlich der Buchführungs mängel auf die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen. Das Vorliegen dieser Mängel wird im wesentlichen von der Bw. nicht bestritten, sondern lediglich ausgeführt, dass die Grundaufzeichnungen betreffend Lösungen und Inventuren der einzelnen Filialen in Unkenntnis der Aufbewahrungspflicht vernichtet worden seien. Dies ist unglaublich, weil bereits im Zuge einer früheren Betriebsprüfung über die Jahre 1988 bis 1990 das Fehlen von Grundaufzeichnungen für die Lösungsermittlung gegenüber dem damaligen Geschäftsführer C bemängelt worden ist. Der Umstand, dass nur sehr wenige Paragons vorgelegt wurden, wurde von der Bw. damit erklärt, dass diese nur auf Verlangen der Kunden ausgestellt worden seien. Es ist aber absolut unglaublich, dass, obwohl die Bw. auch Waren mit höheren Verkaufspreisen verkauft hat, keine Kunden in den Zeiträumen 29.12.1993 sowie 4.4.1995 bis 28.8.1996 die Ausstellung von Paragons oder Rechnungen verlangt haben.

Die Verantwortung der Bw hinsichtlich der nicht verbuchten Lieferantenrechnung – diese seien ohne Verschulden der Bw. verloren gegangen und den Differenzen im Hinblick auf Lieferantenabfragen – das Rechnungswesen der Lieferanten sei wohl nicht in Ordnung – vermag nicht zu überzeugen. Es erscheint vielmehr wahrscheinlicher, dass seitens der Bw. einerseits nicht alle Rechnungen verbucht wurden bzw. zu Manipulationszwecken Ausgaben bestimmten Lieferanten zugeordnet wurden, ohne dass von diesen tatsächlich eine Leistung erfolgt war.

Dass die beschlagnahmten Unterlagen die Aufwendungen und Einnahmen der Filialen enthalten, bei denen sie beschlagnahmt wurden stützt sich auf folgende Gründe:

- Die Art der Eintragungen (Auflistung der Beträge nach Datum und Betrag, Bildung von Wochensummen, keine Eintragungen an Sonn- und Feiertagen) weisen auf betriebliche Aufzeichnungen hin.
- Unter den Ausgaben wurde u.a. Miete, Telefon, Versicherung, Strom und Gas etc vermerkt. Diese Aufwendungen stimmen zum Teil mit den in der Buchhaltung der Bw. erfassten Aufwendungen überein (siehe Aufstellung in Beilage 3 des Betriebsprüfungsberichtes) wodurch ein eindeutiger Zusammenhang zwischen den beschlagnahmten Unterlagen und der vorgelegten Buchhaltung erwiesen ist.
- Wareneinkäufe aufgrund von Lieferantenabfragen sind auch in den beschlagnahmten Unterlagen ersichtlich

Dass die vom Geschäftsführer zusammengefassten Tageslosungen nicht die tatsächlichen Umsätze enthalten, sondern manipuliert wurden ergibt sich daraus, dass die Einnahmen aufgrund der beschlagnahmten Unterlagen von den von der Bw. erklärten Umsätzen abweichen.

Als zusätzliches Indiz dafür, dass die vom Geschäftsführer ermittelten Tageslosungen manipuliert wurden, spricht auch der Umstand, dass es wiederholt betragsmäßig identische Tageslosungen gibt:

		2-fach	3-fach	4-fach	5-fach	8-fach	Filialen
1990	Erlöse 10%	26	5	1			2
	Erlöse 20%	5	-				
1991	Erlöse 10%	29	10	1			2
	Erlöse 20%	4	1				
1992	Erlöse 10%	31	5	1			2
	Erlöse 20%	11	-				
1993	Erlöse 10%	31	6	1	1		2
	Erlöse 20%	19	-				
1994	Erlöse 10%	41	12	4	1		2
	Erlöse 20%	9	4				
1995	Erlöse 10%	27	17	2	2	1	1-2
	Erlöse 20%	12	4				
1996	Erlöse 10%	23	7	5			1
	Erlöse 20%	8	-				

Der Erklärungsversuch der Bw., es handle sich um gleichartige Waren und Packungsgrößen während des Jahres, die auch gleichartige Preise aufweisen, vermag im Hinblick auf den Umfang des Warensortiments der Bw. nicht zu überzeugen. So wurden im Prüfungszeitraum 4 bis 14 Waren mit 10% Umsatzsteuer und ca. 80 bis 230 Waren mit 20% Umsatzsteuer angeboten. Die Einkaufspreise reichten von ATS 0,28/Stk (Kaugummi) bis ATS 3.250,-/Stk (Video Recorder)). Zudem schwankten die Preise von Kaffee, Tee und Speiseöl sogar innerhalb eines Monates sehr stark (Erklärung des Geschäftsführers in der Besprechung vom 28. Mai 1998). Es ist aber eine Erfahrungstatsache, dass bei freier Erfindung von Lösungen Mehrfachlösungen gehäuft vorkommen (Erich Huber, Zum Auftreten von Mehrfachlösungen, SWK 1997, S 616).

Zur Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ist auszuführen, dass gegenständlich Sachverhaltselemente vorliegen, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Solche Tatsachen sind zum Beispiel der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind; das Unterbleiben von Aufzeichnungen usw. (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Orac Verlag, Tz 7 f. zu § 303). Gegenständlich liegen Aufzeichnungsmängel vor und wurden Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis.

Gemäß den oben angeführten Darstellungen bestehen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausreichende Gründe für die Wiederaufnahme.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für den berufungsgegenständlichen Zeitraum gegeben. Dies insbesonders deshalb, weil die von der Bw. erklärten Besteuerungsgrundlagen mangels Vorlage der Grundaufzeichnungen der Filialen der Bw. nicht überprüft werden können.

Die Bw. bekämpft sowohl die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis. Zur Schätzungsberichtigung ist auszuführen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH durch die Vernichtung der täglichen Grundaufzeichnungen und Abrechnungsbelege die Schätzung dem Grunde nach zu Recht erfolgt (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0280 u. 0281). Eine Überprüfung der Aufzeichnungen konnte somit nicht vorgenommen werden. Die Bw. hat diesen Mangel auch nicht bestritten, sondern die herangezogenen Kriterien für die Schätzung bzw. die Schätzungshöhe als unrichtig bestritten.

Die von der Betriebsprüfung herangezogene Schätzungsmethode, die bereits vorhin detailliert dargelegt wurde, nämlich die in den beschlagnahmten Unterlagen angeführten Tageslosungen für den Zeitraum 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 auf den gesamten Öffnungszeitraum der Filialen umzulegen erscheint im gegenständlichen Fall die sachgerechteste Methode zu sein. Die Bw. hat zudem lediglich vorgebracht, dass dem Geschäftsführer die der Schätzung zugrunde gelegten Aufzeichnungen nicht bekannt seien, für eine Schätzung völlig unbrauchbar seien und keine Schlüsse auf die Folgejahre zuließen. Aufgrund der geschilderten Umstände betreffend die Beschlagnahme der Unterlagen in den Verkaufsräumlichkeiten der

Bw. ist die Verantwortung der Bw., dass die beschlagnahmten Unterlagen keine betrieblichen Aufzeichnungen der Bw. enthalten, völlig unglaubwürdig.

Die Einwendung der Bw. in der Berufungsergänzung vom 27. Juni 2006, dass anlässlich der Schließung und Eröffnung von Filialen mit geringeren Umsätzen zu rechnen sei, ist berechtigt.

Hinsichtlich der Schließung und Eröffnung von Filialen wird dem Vorbringen der Bw. gefolgt und jeweils für den Monat der Schließung bzw. Eröffnung einer Filiale nur ein halber Monatsumsatz der betreffenden Filiale angesetzt.

Dem Einwand der Bw., dass die gefundenen Unterlagen nur den Zeitraum vom 13. Mai 1991 bis 24. August 1991 abdecken würden, dieser Zeitraum deutlich weniger als ein halbes Jahr betrage, und die darauf basierenden linearen Hochrechnungen der Umsätze auf ein komplettes Geschäftsjahr daher kritisch zu hinterfragen seien, wird in der Form Rechnung getragen, dass von den von der Betriebsprüfung geschätzten Filialumsätzen, nach Verringerung des Umsatzes bei Filialschließungen, noch ein Abschlag in Höhe von 15% vorgenommen wird, der den von der Bw. eingewendeten Unsicherheiten pauschal Rechnung trägt.

Die von der Bw. in der vorgelegten Gegenschätzung vorgenommene Berücksichtigung der Umsatzschwankungen schon bei der Schätzung der Losungen der einzelnen Filialen erscheint nicht sachgerecht, weil dies bei konsequenter Anwendung dieses Berechnungsansatzes dazu führen würde, dass der Gesamtumsatz aller Filialen in den Jahren 1995 und 1996 jeweils unter den erklärten Umsätzen liegen würde. Dies steht aber nicht mit der Lebenserfahrung im Zusammenhang mit Umsatzverkürzungen im Einklang. Die Umsatzschwankungen werden daher wie bisher in der Form berücksichtigt, dass der Differenzbetrag zwischen der Summe der Losungen der einzelnen Filialen lt. Schätzung der Betriebsprüfung, die von den beschlagnahmten Unterlagen betreffend das Jahr 1991 hergeleitet wurden, und dem jeweils erklärten Jahresumsatz der Bw. entsprechend den Umsatzschwankungen zwischen 1991 und 1990 bzw. 1992 bis 1996 gewichtet werden.

Die Schätzung für die berufungsgegenständlichen Jahre wird daher wie folgt vorgenommen (Beträge in ATS):

Schätzung 1990

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat * 12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat * 12)	5.976.697,80
		11.953.395,60
Abschlag 15%		-1.793.009,34
Jahreserlös sämtlicher Filialen		10.160.386,29

-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-7.304.420,98
Differenz (brutto)		2.855.965,30
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=110,49%	3.155.600,00
RAK lt. GuV	1,25	
zusätzlicher Aufwand		2.524.500,00

Schätzung 1991

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-6.610.771,02
Differenz (brutto)		5.342.624,58
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=100%	5.342.600,00
RAK lt. GuV	1,30	
zusätzlicher Aufwand		4.109.700,00

Schätzung 1992

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
Abschlag 15%		-1.793.009,34
Jahreserlös sämtlicher Filialen		10.160.386,29
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-5.750.508,98
Differenz (brutto)		4.409.877,31
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=86,99%	3.836.000,00
RAK lt. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		2.740.000,00

Schätzung 1993

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Jahreserlös sämtlicher Filialen		11.953.395,60
Abschlag 15%		-1.793.009,34
Jahreserlös sämtlicher Filialen		10.160.386,29
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-3.784.268,03
Differenz (brutto)		6.376.118,26
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=57,24	3.649.940,00

RAK It. GuV	1,40
zusätzlicher Aufwand	2.607.100,00

Schätzung 1994

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
Filiale 2		5.976.697,80
		<hr/>
		11.953.395,60
Abschlag 15%		-1.793.009,34
		<hr/>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		10.160.386,29
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-4.043.670,99
		<hr/>
Differenz (brutto)		6.116.715,30
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=61,17%	3.741.500,00
RAK It. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		2.672.500,00

Schätzung 1995

Filiale 1	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*1)	498.058,15
	Filialauflösung	-249.029,08
Filiale 2	(Durchschnittserlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*12)	5.976.697,80
		<hr/>
		6.225.726,87
Abschlag 15%		-933.859,01
		<hr/>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		5.291.867,86
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-2.218.202,30
		<hr/>
Differenz (brutto)		3.073.665,56
Umsatz bezogen auf 1991(100%)	=61,95%	1.904.000,00
RAK It. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		1.360.000,00

**Schätzung 1-
8/1996**

Filiale 1		0,00
Filiale 2	Erlös lt. Aufzeichnungen pro Monat*8	3.984.465,20
	Filialauflösung	-249.029,08
		<hr/>
		3.735.436,12
Abschlag 15%		-560.315,42
		<hr/>
Jahreserlös sämtlicher Filialen		3.175.120,70
-Erlös lt. GuV lt. Bw.		-1.165.017,00
		<hr/>

Differenz (brutto)		2.010.103,70
Umsatz bezogen auf 1994 (100%)	=52,87%	1.062.700,00
RAK It. GuV	1,40	
zusätzlicher Aufwand		759.100,00

Soweit die Bw. die Schätzung als zu hoch ansieht, ist dem entgegenzuhalten, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111).

Verdeckte Ausschüttungen

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind verdeckte Ausschüttungen Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen.

Verdeckte Ausschüttungen können sich auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen infolge abgabenbehördlicher Prüfungen ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln als zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 2.4.1994, 92/13/0011; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241). Die Beweislast des behaupteten Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

	1990	1991	1992	1993	1994
Umsatzzuschätzung (netto)	2.706.600,00	4.588.900,00	3.295.100,00	3.120.400,00	3.197.000,00
Umsatzsteuer	449.030,00	753.720	540.910,00	529.540,00	544.530,00
Kapitalertragsteuer 25%	210.376,67	410.973,33	365.336,67	347.613,00	
Kapitalertragsteuer 22%					301.521,00
-zusätzlicher Wareneinsatz	2.524.500,00	4.109.700,00	2.740.000,00	2.607.100,00	2.672.500,00
verdeckte Ausschüttung	841.506,67	1.643.893,33	1.461.346,67	1.390.453,00	1.370.551,00
	1995	1-8/1996			
Umsatzzuschätzung (netto)	1.623.200,00	909.700,00			
Umsatzsteuer	280.830,00	153.050,00			
Kapitalertragsteuer 25%	153.444,00	25.304,00			

Kapitalertragsteuer 22%		64.234,00
-zusätzlicher Wareneinsatz	1.360.000,00	759.100,00
verdeckte Ausschüttung	697.474,00	393.188,00

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde wie folgt ermittelt (Beträge in ATS):

	1990	1991	1992	1993
Gewinn lt. Bilanz	45.568	-120.107	-66.943	1.014
Umsatzsteuerrückstellung	-449.030	-753.720	-540.910	-529.540
Körperschaftsteuerrückstellung	-31.590	-94.500	-128.280	-137.010
Kest-Rückstellung	-210.377	-410.973	-365.337	-347.613
Gewerbesteuer Rst.	-15.300	-46.100	-60.600	-63.700
Gewinn neu	-660.729	-1.425.400	-1.162.070	-1.076.849
verdeckte Ausschüttungen	841.507	1.643.893	1.461.347	1.390.453
Körperschaftsteuer	77.940	96.505	128.280	137.010
Vermögensteuer	6.120	5.000	7.240	6.120
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	264.838	319.998	434.797	456.734
	1994	1995		
Gewinn lt. Bilanz	111.669	-51.048		
Umsatzsteuerrückstellung	-544.530	-280.830		
Körperschaftsteuerrückstellung	-201.308	-62.248		
Kest-Rückstellung	-301.521	-153.444		
Gewinn neu	-935.690	-547.570		
verdeckte Ausschüttungen	1.370.551	697.474		
Körperschaftsteuer	201.308	77.248		
Vermögensteuer				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	636.169	227.152		

Haftung für Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

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

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Aufgrund des Umstandes, dass gegenständlich (siehe die obenstehenden Ausführungen) verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter erfolgt sind, war die Bw. mit Haftungsbescheid zur Haftung für die darauf entfallende Kapitalertragsteuer heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden:

Zur Information:

Zusammenfassende Darstellung der Nachforderungen bezogen auf die Erstbescheide (Beträge in ATS):

	1990	1991	1992	1993
Umsatzsteuer	449.030,00	753.720,00	540.910,00	529.540,00
Körperschaftsteuer	31.590,00	94.500,00	128.280	137.010,00
Gewerbesteuer	15.212,00	46.064,00	60.641,00	63.710,00
Kapitalertragsteuer	210.377,00	410.973,00	365.337,00	347.613,00
Summe	706.209,00	1.305.257,00	1.095.168,00	1.077.873,00
	1994	1995	1996	
Umsatzsteuer	544.530,00	280.830,00	153.050,00	
Körperschaftsteuer	201.308,00	47.248,00		
Gewerbesteuer				
Kapitalertragsteuer	301.521,00	153.444,00	89.538,00	
Summe	1.047.359,00	481.522,00	242.588,00	5.955.976,00

Beilage: 24 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Juli 2006