



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch AGENDA Wirtschaftstreuhand GmbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1.1.1996 bis 31.12.1998 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1998 sowie hinsichtlich des Haftungs- und Abgabenbescheids betreffend Kapitalertragsteuer 1.1.1996 bis 31.12.1998 wird im eingeschränkten Umfang stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 wurde zurückgezogen. Die diesbezügliche Berufung wird als gegenstandslos erklärt.

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

### **Rechtsbelehrung**

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

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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**

Strittig ist die Zuschätzung (S 500.000 netto jährlich) aufgrund formeller und materieller Buchführungsmängel nach einer stattgefundenen Betriebsprüfung (fehlender Grundaufzeichnungen, gerundeter Tageslosungen, Nichterfassung von Umsätzen sowie Wareneinsatzverkürzung).

Die Bw. unterhält zwei Betriebsstätten, nämlich ein Gasthaus in X sowie ein Kaffeehaus in Y. Hinsichtlich der zu führenden Aufzeichnungen wurden nachstehende Feststellungen getroffen: Kassabuch bzw. Wareneingangsbuch wurden nicht nach den zwei Lokalen getrennt geführt. Bei den Inventuren habe ebenfalls keine Trennung nach Lokalen stattgefunden, die Grundaufzeichnungen seien nicht mehr vorhanden (so gäbe es keine Details z.B. betr. Lebensmittel und Spirituosen; es wurden keine Zigarettenbestände aufgenommen). Hinsicht Ermittlung und Aufteilung der Tageslosungen sowie vernichteter Grundaufzeichnungen führt die Betriebsprüfung (BP) aus:

Die Grundlagen für die Ermittlung und Aufteilung der Tageslosung (Standlisten, Küchenbons, Aufzeichnungen betr. Hausrunden, Abrechnungen mit den Kellnern) seien für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorhanden.

Hinsichtlich Tageslosungen und deren Höhe stellte die BP Folgendes fest:

#### **1) runde Beträge**

Die Höhe der Tageslosungen, die getrennt je Lokal erfasst werden, seien zum überwiegenden Teil auf 100 S gerundet. Vom geprüften Unternehmen werde dies darauf zurückgeführt, dass von der tatsächlich erzielten Losung ein allenfalls geschätzter Betrag für Hausrunden, Schwund, etc. abgezogen worden sei und sich daher eben ein runder Betrag ergäbe.

#### **2) Doppel- und Mehrfachlosungen**

Stichprobenweise Überprüfungen der erklärten Tageslosungen haben ein exorbitant häufiges Auftreten von Doppel- und Mehrfachlosungen, nämlich selbst innerhalb eines relativ kurzen

Zeitraumes von 1 Monat, feststellen lassen, beispielsweise:

(T = Y, Sch = X)

Zeitraum 3/96		
	13.3. T	3500
	15.3. T	3500
	5.3. Sch	5000
	28.3. T	5000
	1.3. T	3700
	18.3. T	3700
	22.3. T	3700
	2.3. T	3800
	19.3. T	3800
	26.3. T	3800
	13.3. Sch	4900
	26.3. Sch	4900

Zeitraum 10/97		
	4.10. Sch	4400
	11.10. Sch	4400
	26.10. Sch	4400
	10.10. T	3500
	16.10. T	3500
	25.10. T	3500
	1.10. Sch	4900
	16.10. Sch	4900
	15.10. T	4100
	21.10. Sch	4100

	21.10. T	3700
	24.10. T	3700

Zeitraum 3/98		
	11.3. T	3600
	13.3. T	3600
	10.3. T	3900
	29.3. Sch	3900
	8.3. Sch	4300
	30.3. T	4300
	11.3. Sch	5500
	28.3. Sch	5500

Diese genannten Feststellungen (gerundete Tageslosungen und Mehrfachlosungen) seien auch bei den Detaillosungen der verschiedenen Umsatzträger (beispielsweise Küche) getroffen wurden.

Das gehäufte Vorliegen von auf 100 S gerundete Losungen, sowohl in Summe als auch bei den Detaillosungen div. Umsatzgruppen stehe lt. ständiger Rechtsprechung für sich alleine schon mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht im Einklang (vgl. bspw. VwGH 30.9.1980, 252, 285, 286/80, ÖStZB 11/12/1981; VwGH 26.9.1984; 84/13/0036; ÖStZB 17, 18/1985).

Hinsichtlich dem überaus häufigen Auftreten von Mehrfachlosungen wies die BP darauf hin, dass das wiederholte Auftreten von Mehrfachlosungen auf das Jahr (die obigen Ausführungen betreffen innerhalb eines Monats) bezogen, beispielsweise bei einer angenommenen Anzahl verschiedener Preise von 35 und einer Anzahl von täglichen Geschäftsfällen zwischen 100 und 120, „statistisch mit einem Wiederauftreten der gleichen Tageslosung erst wieder nach einem Zeitraum zu rechnen ist, innerhalb dessen unser gegenwärtiges Universum bereits zu existieren aufgehört haben werde“ (so führt die BP mit Hinweis auf Erich Huber, „Zum Auftreten von Mehrfachlosungen“, SWK-Heft 29, 10. Oktober 1997, aus), daher jedes Gesetz einer Wahrscheinlichkeitsrechnung ad absurdum führen würde und somit auszuschließen sei. Rauchwaren:

Im Prüfungszeitraum wurde lediglich im Jahr 1998 ein Zigarettenenerlös (2.11.1998, netto ATS 2.250,00, als Barerlag auf dem betrieblichen Bankkonto, keine weiteren Aufzeichnungen) und ein Einkauf (7.10.98 netto S 1.875,00) erfasst, in den Jahren 1996 und 1997 wurden weder Rauchwarenerlöse noch -einkäufe aufgezeichnet.

Gemäß Auskunft der Geschäftsführerin (GF) anlässlich der Betriebsbesichtigung wurde in den übrigen Zeiträumen die Erfassung der Rauchwareneinkäufe und -erlöse vergessen, über die Höhe dieser nicht der Besteuerung unterzogenen Einnahmen wurden keine Angaben gemacht.

Telefonerlöse: Im Prüfungszeitraum wurden nachstehende Telefonerlöse (= Barerläge am betrieblichen Betriebskonto, keine Aufzeichnungen) erfasst:

26.11.1996	2176,25
10.11.1997	1542,08
13.01.1998	1554,83
09.06.1998	3380,62
30.09.1998	1814,00
	6749,45

Gem. Aussage der Geschäftsführerin wurden die Telefonerlöse in etwa alle 2 Monate auf das Bankkonto einbezahlt, weshalb diese lt. BP offenkundig unvollständig seien.

kalkulatorische Verprobung: Eine von der BP. durchgeführte kalkulatorische Verprobung habe - in Übereinstimmung mit der vom steuerlichen Vertreter erstellten Nachkalkulation - nachstehende Differenzen ergeben (netto):

1996	-143.000,00
1997	-237.000,00
1998	-170.000,00

Bei diesen Differenzen handelte es sich um solche, bei denen der kalkulatorische Umsatz geringer ist als der erklärte Umsatz gewesen sei, und die somit auf eine Verkürzung des Wareneinsatzes schließen ließen.

Unter Zugrundelegung des erklärten durchschnittlichen „Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) von 3,98" lassen sich aus den obige Kalkulationsdifferenzen Wareneinsatzverkürzungen in folgender Höhe (netto) ableiten:

1996	36.000,00
1997	59.000,00

1998	43.000,00
------	-----------

Lt. BP resultierten daraus nachfolgende steuerliche Feststellungen:

Hinsichtlich Umsatzsteuer:

Tz. 18) Entgelte: Die aufgrund der festgestellten Mängel als Sicherheitszuschlag hinzugerechneten Beträge sind der Umsatzsteuer zu unterziehen, die Aufteilung auf die Steuersätze erfolgte korrespondierend zu den Verhältnissen lt. Erklärung (65 % Normalsteuersatz, 35 % ermäßigter Steuersatz).

Entgelte 20 %

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
lt. Erklärung	1.799.428,37	1.634.968,46	1.587.516,61
Zuschätzung (lt. Tz. 21)	325.000,00	325.000,00	325.000,00
lt. Bp.	2.124.428,37	1.959.968,46	1.912.516,61

Entgelte 10 %

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
lt. Erklärung	900.112,73	812.937,40	814.153,64
Zuschätzung (lt. Tz. 21)	175.000,00	175.000,00	175.000,00
lt. Bp.	1.075.112,73	987.937,40	989.153,64

Die sich aufgrund der Betriebsprüfung ergebenden Mehrsteuern wurden als Passivposten in die Bilanz eingestellt.

Wareneinsatz: Die sich aufgrund der kalkulatorischen Verprobung ergebende Differenz beim Wareneinsatz wurde außerbilanziell abgerechnet:

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
ab lt. Bp.	- 36.000,00	- 59.000,00	- 43.000,00

Ad Tz 21 BP – Bericht: Sicherheitszuschlag (§ 184 BAO)

Aufgrund der in Tz. 16 (Kapitel „Allgemeine Feststellungen“) dargestellten schwerwiegenden Mängel der Buchführung/Aufzeichnungen, insbesondere der vernichteten Grundaufzeichnungen (Standlisten, Küchenbons, etc.), der offensichtlich unvollständigen Ermittlung der Erlöse (Zigaretten, Telefon), sowie der augenscheinlich nicht der Realität entsprechenden Tageslosungen (gerundet, doppelt und mehrfach) und, um sämtliche Unsicherheiten hinsichtlich der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen auszuräumen, wurden von der BP nachstehende Beträge als Sicherheitszuschlag außerbilanziell zugeschätzt:

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
--	-------------	-------------	-------------

Sicherheitszuschlag netto	500.000,00	500.000,00	500.000,00
USt	82.500,00	82.500,00	82.500,00
Hinzurechnung btto	582.500,00	582.500,00	582.500,00
KEST	178.938,00	194.167,00	194.167,00
vA lt. Bp.	761.438,00	776.667,00	776.667,00

Die Höhe der Zuschätzungen, die verdeckten Ausschüttungen (vA) an die Gesellschafter darstellten, ergeben sich lt. BP einerseits aus der Schwere der festgestellten Mängel, andererseits aus dem daraus resultierenden hohen Ausmaß an Unsicherheit hinsichtlich der richtigen und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle.

Angesichts der Höhe der sich nach der Hinzuschätzung ergebenden Umsätze für 2 Lokale (mit insgesamt rd. 70 Plätzen; dies ergibt jährliche Umsätze pro Platz in Höhe von rd. S 41.000,00 bis S 46.000,00, sowie der sich dann ergebenden Rohaufschläge (zw. 350 und 410 %), die sich nach den Erfahrungen des täglichen Lebens durchaus im Normbereich bewegten, erschien lt. BP die Gefahr einer Überschätzung keinesfalls gegeben.

Im übrigen wies die BP darauf hin, dass es im Wesen der Schätzung liege, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen könnten (VwGH 6.6.78; 1952, 2238, 2239/77) und dass, wer zur Schätzung begründeten Anlass gebe, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen müsse (VwGH 25.3.1980, 1775, 1787, 1788/79).

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde bei grundsätzlicher Zulässigkeit der Schätzung frei, und es wurden somit die sich ergebenden Unsicherheiten hinsichtlich der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen durch Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen i.H.v. rd. 20 % der erklärten Umsätze ausgeräumt.

Die sich auf Grund der Betriebsprüfung ergebenden Mehr-/Mindersteuern wurden in die Bilanz aufgenommen und gliedern sich wie folgt:

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
Umsatzsteuer	82.500	165.000	247.500
Körperschaftsteuer	157.760	287.480	287.480
Kapitalertragsteuer	178.938	373.105	567.272
Bilanzansatz lt. BP	419.198	825.585	1.102.252

Tz. 22 des BP-Berichts: Kapitalertragsteuer: Die im Kapitel „Gewinnermittlung“ dargestellten

Hinzuschätzungen stellen verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter dar und unterliegen dem KEST-Abzug:

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
Zuschätzung	582.500,00	582.500,00	582.500,00
KEST	178.938,00	194.167,00	194.167,00
vA lt. Betriebsprüfung (Bp.)	761.438,00	776.667,00	776.667,00

Entgelte 20 %

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
lt. Erklärung	1.799.428,37	1.634.968,46	1.587.516,61
Zuschätzung (lt. Tz. 21)	325.000,00	325.000,00	325.000,00
lt. Bp.	2.124.428,37	1.959.968,46	1.912.516,61

Entgelte 10 %

	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
lt. Erklärung	900.112,73	812.937,40	814.153,64
Zuschätzung (lt. Tz. 21)	175.000,00	175.000,00	175.000,00
lt. Bp.	1.075.112,73	987.937,40	989.153,64

### **Die Bw. begründete die Berufung wie folgt:**

#### **I Kassabuchführung, Losungsaufzeichnung**

a) Im Fall der Buchführung sind Bareingänge und Barausgänge täglich in geeigneter Weise festzuhalten.

Werde die Buchführung nicht täglich gemacht, so ist ein besonderes Kassenbuch als Grundaufzeichnung zu führen.

Nach den Darstellungen in der BAO kann dies nur bedeuten, da auch die Bücher für das ganze Unternehmen in einem zu führen sind und die Kassabuchführung überhaupt unnötig ist, wenn die Buchführung täglich gemacht werde. b) Werden die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung auf den Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand ermittelt (was als zulässig gelte), so seien jedenfalls alle Barausgänge sowie die nicht erfolgswirksamen



Eingänge (Einlagen) täglich zu erfassen (Kassabuch mit Bestandfeststellung).

Besonders sei auf den Wortlaut hinzuweisen, wonach im Gegensatz zum Wortlaut der Stammfassung (... aufgezeichnet ...) nunmehr die Barbewegungen (nur) "festgehalten" werden müssten. Dieses "Festhalten" könne wohl, was die Regel sein werde, durchaus im Weg der Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen erfolgen, es könne aber auch außerhalb solcher Aufschreibungen als Grundlage für spätere (zusammengefasste) Eintragungen in geeignet erscheinender Weise geschehen (zum Beispiel: Barkontoschriften, Kassabons, Losungsbögen, Kassaberichte, Zählstreifen; bei Registrierkassen: Portobuch, Reisekassabuch). Erfolge das Festhalten der Barbewegungen nicht unmittelbar und abschließend durch Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen, sondern auf anderen Unterlagen, wie sie beispielhaft angeführt wurden, so unterlägen auch diese der Aufbewahrungspflicht.

Da die Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen erfolgte, treffe auf die Bw. die nur für die späteren zusammengefassten Eintragungen vorgesehene Aufbewahrungspflicht für Losungsbögen und dergleichen nicht zu.

c) Wenn auch an die Kassenführung und an die Verbuchung der Kassenbewegung strenge Anforderungen gestellt werden würden, könne die Buchhaltung noch ordnungsgemäß sein, wenn einige Geschäftsvorfälle nicht erfasst, aber erklärbar seien, oder die Kassendifferenzen auf Mängel zurückzuführen seien.

Es handle sich gegenständlich um ein sehr kleines Unternehmen, dessen Ertragskraft ein ausgefeiltes und entsprechend ausgebautes Kontrollsystem nicht zulasse. Die Erlöse eines Tages seien zwar auf Grund der abgegebenen Speisen und Portionen und der verabreichten Getränke in einem engen Schwankungsrahmen bekannt, innerhalb dieses engen Schwankungsrahmens sei die Geschäftsleitung jedoch auf die Abrechnung durch die Dienstnehmer angewiesen.

Unter Berücksichtigung von jeweils zurückgehaltenem Wechselgeld erfolgte diese Abrechnung durch die Dienstnehmer im Wesentlichen jeweils in auf S 100,00 gerundeten Beträgen.

Da die Tagesumsätze des Unternehmens in einem engen Rahmen schwankten, müssten sich bei Rundungen auf S 100,00 notwendigerweise die Tageslosungen häufig wiederholen. Die Spartenumsätze seien übrigens auch bei gleichen Gesamtumsätzen unterschiedlich.

Unter diesen Umständen bringe das von der BP angeführte Zitat einer unter völlig anderen Prämissen errechneten Unwahrscheinlichkeit des Wiederauftretens gleicher Tageslosungen lediglich die Voreingenommenheit zum Ausdruck, die sich leider wie ein roter Faden durch die gesamte Prüfung gezogen habe.

## II Schätzungsbefugnis

Gemäß § 184 BAO sei die Behörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung nur berechtigt, wenn

- a) sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne,
- b) der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen geben könne oder diese verweigere,
- c) die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Hiebei sei zu beachten, dass gemäß § 163 BAO Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich hätten und der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen seien. Nur, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufwiesen, die geeignet seien die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, sei zu schätzen.

In einem immerhin mehr als ein Jahr dauernden Prüfungsverfahren habe lt. Bw. die Behörde keinerlei derartige Mängel feststellen können.

Die von der Behörde behaupteten Mängel erwiesen sich lt. Bw. als nicht stichhaltig.

a) Das Kassawareneingangsbuch wurde in einem, das heißt nicht nach Lokalen getrennt, geführt. Eine Verpflichtung zur getrennten Führung bestehe nach den Bestimmungen der BAO nicht. Ein Wareneingangsbuch sei bei ordnungsgemäßer Buchführung überhaupt nicht erforderlich (siehe dazu auch VwGH 84/13/0199, 0201, 0203 vom 27.3.1985, in welchem der Verwaltungsgerichtshof u.a. in einem Bescheid eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften darin sehe, dass für die in dem Bescheid aufgestellte Behauptung, "dass auf Grund der in Rede stehenden Kassabücher eine Schätzungsberechtigung gegeben war", ungeachtet zahlreicher zitierter Judikatur keine wie immer erkennbare Begründung geboten werde. Auch hier mangelte es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dem angefochtenen Bescheid in diesem Zusammenhang an jeglicher Sachverhaltsfeststellung sowie einer nachvollziehbar daraus abgeleiteten Konklusion).

b) Inventuren – Ebenfalls keine Trennung nach Lokalen: Auch eine derartige Trennung sei lt. Bw. nicht erforderlich. Die Details seien selbstverständlich vorhanden. Zigarettenbestände seien nicht aufgenommen worden, da es sie nicht gebe.

c) Ermittlung und Aufteilung von Tageslosung: Wie bereits dargelegt bestehe auch hiezu keine Aufbewahrungspflicht.

d) Rauchwaren: Dieses Geschäft sei den Kellnern überlassen worden; die von der BP

behauptete Auskunft der Geschäftsführerin sei von dieser nie gegeben worden.

e) Kalkulatorische Verprobung: Diese Nachkalkulationsdifferenzen beliefen sich auf folgende Größen: 1996 1,3%, 1997 2,0% und 1998 1,5%.

Bei derartig geringen Abweichungen, bei denen der Wareneinsatz noch dazu jeweils um diesen Betrag geringer war, als sich auf Grund der Sollkalkulation ergeben habe, von Differenzen zu reden, die auf eine Verkürzung des Wareneinsatzes schließen ließen, entspreche wohl jeder Erfahrung des täglichen Lebens und sei wohl nur mit einer Voreingenommenheit der Betriebsprüferin zu erklären, die letztendlich auch zu einem Ablehnungsantrag wegen Befangenheit geführt habe. Es seien keinerlei nicht erklärte Zukäufe bei Getränken bei der Abstimmung mit den Zahlen der C festgestellt worden.

Unter diesen Umständen könne wohl nicht von einer Schätzungsbefugnis oder gar Schätzungsverpflichtung der Behörde ausgegangen werden.

### **III. Selbst wenn eine Schätzungsbefugnis bestanden hätte würde die Schätzungsmethode nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.**

Seitens der Bw. werde ausdrücklich jegliche Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bestritten: Dies unter nachdrücklichem Hinweis auf die erheblichen rechtstaatlich und disziplinar relevanten Verhaltensweisen des befangenen Betriebsprüfungsorgans, weiters die Nichtbeschäftigung mit vorgelegten Aufzeichnungen sowie die eigenen kalkulatorischen Darstellungen der Betriebsprüfung.

Setze man sich jedoch bei vehementer Bestreitung der Schätzungsbefugnis im konkreten Fall mit § 184 BAO und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur und den entsprechenden Kommentarmeinungen auseinander, sei eindeutig festzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung behauptete Berechtigung einer "griffweisen" Schätzung im Gesetz nicht annähernd gedeckt sei.

Vielmehr nehme die Betriebsprüfung zu der griffweisen Schätzung geradezu Zuflucht, um damit die eklatanten Vefahrensmängel zu verschleiern und um von der Verpflichtung befreit zu werden, die Ergebnisse der eigenen Prüfungstätigkeit auch nur annähernd logisch begründen zu müssen.

Eine "griffweise" Schätzung, die schon per se gesetzwidrig sei, entfalte sich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles zu einem eklatanten Akt behördlicher Staatswillkür. Vielmehr habe auch die Betriebsprüfung sich an jene Schätzungsmethoden zu halten, welche in Übereinstimmung mit § 184 BAO von Literatur und Judikatur entwickelt worden seien.

Eine der Hauptprämissen bestehe darin, dass die Abgabenbehörde sich u.a. auch mit

ausnahmslos allen Umständen zu beschäftigen habe, die zugunsten des Abgabepflichtigen sprechen, weiters in alle ihre Überlegungen alle (und zwar ausnahmslos) abgabenrechtlich relevanten und rechtzeitig vorgelegten Unterlagen mit ein zu beziehen habe, wie etwa die entsprechenden Gasthausabrechnungen, und insbesondere im Bereich der Kalkulation **genau denselben Maßstab an Sorgfalt, Klarheit, Übersichtlichkeit, Objektivität, Vollständigkeit und Gewissenhaftigkeit an den Tag zu legen habe**, wie dies gegenüber den Abgabepflichtigen im Hinblick auf das jeweilige Erfordernis der Buchführung gefordert werde.

Insbesondere sei auf das Judikat einer Schätzung bei einem China Restaurant hingewiesen (Verwaltungsgerichtshof 19.03.1998, 96/15/0005, bei dem die Schätzung u.a. deshalb als rechtmäßig anerkannt worden sei, weil die Hälfte des Verbrauches an Eiern und Geflügel ohne Rechnung erfolgt sei).

Wenn nun im Folgenden der Einkauf ausschließlich mit Rechnung erfolgte, behauptetes Fehlverhalten (wie im Rahmen der B AG sich eindeutig und zweifelsfrei als falsch herausgestellt habe) und anstelle einer Umsatzverkürzung (wie beim oben erwähnten China-Restaurant) sogar etwas mehr Umsatz erklärt worden sei, als die Betriebsprüfung selbst darstellte, diese Umsatzdifferenzen sich in einer branchenüblichen (insgesamt fremdüblichen) Minimalbreite von deutlich unter 5% bewegten, noch dazu eindeutig und zweifelsfrei den erwähnten "Hausrunden" zuzuordnen seien, ausschließlich jene Grundaufzeichnungen nicht geführt worden seien, welche nach den §§ 126 ff. BAO und den dazugehörigen Erlass- und Kommentarmeinungen auch nicht geführt werden müssten, und seitens der Betriebsprüfung mit einer beispiellosen Sorglosigkeit und Oberflächlichkeit in einer durch nichts zu vertretenden zeitlichen Ausdehnung, mangelhaft dokumentiert und überhaupt nicht begründet ein Abgabefehlverhalten lediglich unterstellt werde, dann stelle die Bw. hiermit den Antrag, dass die Abgabenbehörde im Rahmen des Prüfungsverfahrens **mindestens genau dieselben Bemühungen**, d.h. die Rechnungen und Kalkulationen zur Untermauerung ihres Standpunktes anstellt, **wie dies im gegenständlichen Judikat erfolgt sei**, da im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des § 184 BAO zwingend der Wahrheit nahezukommen sei. Hervorgehoben sei, dass auf Seite 2 des entsprechenden Judikats u.a. ebenfalls der Vorwurf erhoben wurde, dass Grundaufzeichnungen ("Strichlisten") nicht aufbewahrt worden wären. Dennoch sah der Verwaltungsgerichtshof nicht nur in der Nichtaufbewahrung der "Strichlisten", sondern sogar noch im Nichtvorhandensein der Belege für den Zeitraum 01-08/1988 nicht annähernd die Begründung für eine Exkulpierung der belangten Behörde hinsichtlich einer detaillierten kalkulatorischen Begründung ihres Standpunktes.

In diesem Judikat seien nicht nur die **Einzelportionen genau dargestellt** worden, sondern es sei der **Reisverbrauch auf Portionen umgerechnet** und berücksichtigt worden, **aus wievielen Portionen Rohreis unter Berücksichtigung von Verdunstung** und Abfallprodukten **wieviele Portionen** verkaufbarer **Essreis erzielt werden könnten**.

Gehe man entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen der BAO davon aus, dass bei einem andersrechtlich buchführungspflichtigen Abgabepflichtigen Aufzeichnungen nicht geführt werden müssten, da die Führung von Büchern (im Sinne des Handelsrechtes) genüge, so liege im gegenständlichen Fall eine formell ordnungsmäßige Buchführung vor.

Hiezu besage das Judikat VwGH, Zl. 89/13/0260, vom 13.02.1991, u.a. Folgendes: *"Bei formell-ordnungsmäßigen Büchern und Aufzeichnungen wäre eine Schätzung mit Hilfe einer Nachkalkulation nur dann gerechtfertigt, wenn der Unterschied zwischen dem erklärten und dem kalkulatorischen Ergebnis **erheblich** ist. Hiezu müsse allerdings noch kommen, dass sich die Abweichungen vom erklärten Ergebnis nicht durch besondere, vom Regelfall abweichende Umstände und Verhältnisse des Betriebes bzw. des Abgabepflichtigen sinnvoll und einsichtig erklären lassen".*

An weiterer Stelle hieße es u.a.: *"Mit diesen im Wesentlichen ganz allgemein gehaltenen Ausführungen ist aber die Bp auf die in der Berufung vorgebrachten Hinweise des Beschwerdeführers auf Besonderheiten seines Betriebes und seiner Person, wie z.B. das Fehlen eines Gassenlokals, Auswirkungen von Einzel- und Großhandel u. dgl. mit keinem Wort eingegangen."*

Wenn auch ein gewisses Maß an Ungenauigkeit jeder Schätzung anhafte, und diese Ungenauigkeit auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und bei Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden, unter Einhaltung ihrer Prinzipien nicht ausgeschlossen werden könne, somit eine gewisse, im Wesen jeder freien Beweiswürdigung, damit auch jeder Schätzung liegende Ungenauigkeit in Kauf genommen werden müsse, bedeute Schätzung aber nicht ermessensähnliche Freiheit. So bestehe auch aus dieser Sicht die Verpflichtung im Schätzungsfall den wirtschaftlichen Verhältnissen mit denkbar größter Sorgfalt und Sicherheit nachzuspüren, die getroffenen Feststellungen aufzunehmen, und mit Hilfe von entsprechenden denkfolgerichtigen Schlussfolgerungen weiterzuführen und auf diese Weise zu den Besteuerungsgrundlagen zu gelangen. Von einem Ermessen im herkömmlichen Sinn, im Sinne einer bewusst eingeräumten Möglichkeit freier Willensentfaltung (Rechtsfolgenbestimmung) könne daher bei Schätzungen nicht die Rede sein. Diesen Rechtsgrundsätzen entsprechend habe der Verwaltungsgerichtshof in den nur beispielhaft angeführten Entscheidungen strenge Maßstäbe an Schätzungsbefugnis und

Schätzungsmethoden angelegt.

Seitens der Betriebsprüfung seien diese Grundsätze nicht einmal ansatzweise eingehalten worden.

Die Betriebsprüferin habe keinerlei Hinweis gegeben, auf Grund welcher Überlegungen sie zu dem Schätzungsergebnis komme, erläuterte nicht, welche Überprüfungen und Vergleiche sie angestellt habe, und sei in ihrer Vorgangsweise derartig mangelhaft gewesen, dass sie zwar einen Umsatz zuschätzte, jedoch keinerlei Überlegungen anstellte, **mit welchem Aufwand dieser zusätzliche Umsatz hätte erzielt werden sollen – und auch dieser Aufwand wäre zu schätzen gewesen** – wo sie doch bei der Feststellung angeblicher kalkulatorischer Abweichungen Differenzen von 1,5% bis 2% als Beweis eines mangelhaften Rechnungswesens angesehen habe.

*"Der belangten Behörde könne grundsätzlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie bei einer Kalkulationsdifferenz von **über 10%** einen begründeten Anlass sehe, an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung des Beschwerdeführers zu zweifeln und eine Schätzungsbefugnis annahm "* (VwGH Zl. 86/15/0070 vom 25.6.1998).

Daraus ergebe sich sinngemäß, dass bei einer Kalkulationsdifferenz von **deutlich unter 10%** (im gegenständlichen Fall nur 3%!) wohl kein begründeter Anlass gesehen werden könne, an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung zu zweifeln.

Siehe weiters VwGH Zl. 84/13/0107 vom 9.4.1986: *"Geringfügige kalkulatorische Differenzen müssten dabei jedoch unberücksichtigt bleiben."*

*Und weiters : "Auch die weiteren Ausführungen der belangten Behörde .... sind derart allgemein gehalten, dass sie als Elemente einer nachvollziehbaren Begründung ausscheiden." Darüber hinaus: "Ein Verfahrensmangel liegt auch darin, dass die branchenüblichen Erfahrungswerte dem Beschwerdeführer nicht bekannt gegeben bzw. zur Stellungnahme vorgehalten wurden."*

Weiters: *"Zusammenfassend ist zu sagen, dass sich die Schätzung der belangten Behörde weder vom angenommenen Sachverhalt her gesehen, noch **rein rechnerisch als schlüssig erweist.**"*

Hervorzuheben sei, dass es sich bei dem letztgenannten Judikat um einen Überschussrechner handelte, für den per Gesetz (im Gegensatz zum handelsrechtlich Buchführungspflichtigen!) das Führen von Aufzeichnungen verlangt sei. Dass die Betriebsprüferin die Aufforderung, die vorliegenden Detailunterlagen zur Feststellung, dass die gebuchten Beträge der Wahrheit entsprechen, vor immerhin drei Zeugen definitiv abgelehnt habe, passe in dieses Bild. Die Bw. stellte für den Fall der Wiederaufnahme des Verfahrens den Antrag auf Neudurchführung des

Betriebsprüfungsverfahrens nach rechtsstaatlichen Grundsätzen mit der Begründung, dass infolge der Befangenheit des Betriebsprüfungsorgans das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt worden sei.

psychischer Druck auf die Bw. und deren steuerliche Vertretung ausgeübt sowie die Schlussbesprechung rechtswidrig abgebrochen und damit das Parteiengehör verletzt worden sei,

das Betriebsprüfungsorgan einen Großteil der Unterlagen nachweislich nicht der Revision unterzogen habe und

die gesetzlichen Bestimmungen der BAO – insbesondere Schätzungsbefugnis und Vorgehen bei Schätzung und vor allem deren Rechtsschutzgedanken – gröblich verletzt worden seien.

Die Bw. stellte den Antrag die Betriebsprüferin vom weiteren Verfahren wegen deren Befangenheit auszuschließen sowie den Gruppenleiter der BP und die Prüferin als Zeugen einzuvernehmen.

**Die BP gab dazu ergänzend folgende Stellungnahme ab:**

Es sei richtig, dass im Fall der Buchführung Bareingänge und -ausgänge täglich in geeigneter Weise festzuhalten seien. Dieses Festhalten („Grundlagensicherung“) solle zumindest einmal pro Tag, spätestens jedoch zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages, vorgenommen werden; für die Grundlagensicherung könnten beispielsweise verwendet werden:

- Eingangs- und Ausgangsrechnung,
- Paragons (Durchschriften),
- Lösungsblätter („Stricherliste“),
- Kassabuch (-bericht)

Den in der Berufung aus dieser Bestimmung getroffenen Schlussfolgerungen, dass „die Kassabuchführung überhaupt nicht nötig sei, wenn die Buchführung täglich gemacht werde“, könne aus Sicht der Bp. nicht gefolgt werden. Zu keinem Zeitpunkt während des Prüfungsverfahrens sei behauptet worden, dass die Eintragungen in das Kassabuch täglich vorgenommen worden wären, und es erscheine dies auch angesichts des Erscheinungsbildes des Kassabuches (gleiches Schriftbild, vgl. beispielsweise Kopie Arbeitsbogen) sowie der Situation im Betrieb (2 Lokale) wenig glaubhaft, d. h. die Grundlagen für diese Eintragungen (Lösungsaufzeichnungen) wären jedenfalls aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen.

Den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung, dass dies auf jeweils zurückgehaltenes Wechselgeld zurückzuführen wäre, wurde seitens der Bp entgegengehalten, dass dieser Umstand einen Grund mehr darstellen sollte, die entsprechenden Grundaufzeichnungen (Abrechnungen mit den Dienstnehmern, etc.) aufzubewahren, sodass sich die Höhe der

tatsächlich erzielten Tageslosung exakt feststellen lasse. Eine nur gerundete Aufzeichnung von Tageslosungen stehe jedenfalls mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht im Einklang, und es stelle die Verbuchung von Tageslosungen in runden Summen unabhängig davon, aus welchem Grund eine den Tatsachen entsprechende Feststellung des Kassastandes unterblieben sei, einen Buchführungsmangel dar.

## II. Schätzungsbefugnis

- a) Das „Kassawareneingangsbuch“ wurde in einem, d. .h. nicht nach Lokalen getrennt geführt. Lt. Bp sei die Ansicht der Bw. richtig, dass die Führung eines Wareneingangsbuches bei buchführenden Unternehmen nicht erforderlich sei; jedoch sollte nach Ansicht der Bp. - wenn ein solches freiwillig geführt wird - dieses auch ordnungsgemäß sein und den Vorschriften gem. § 128 BAO entsprechen;
- b) Inventuren - wie im Bp-Bericht bereits ausgeführt, seien Uraufzeichnungen nicht mehr vorhanden, sondern lediglich maschineschriebene Tabellen, die - entgegen den Ausführungen in der Berufung - keine Details betr. Küche sowie Spirituosen enthielten (Erfassung der Werte in einer betragsmäßigen Summe ohne Angabe von Art und Menge der inventarisierten Ware).
- c) Die Aufzeichnungen hinsichtlich Ermittlung und Aufteilung der Tageslosung seien jedenfalls aufzubewahren.
- d) Ad Rauchwaren wurde wiederholend ausgeführt, dass im Zuge der Bp angegeben worden sei, dass in diversen Zeiträumen deren Erfassung vergessen worden sei.
- e) kalkulatorische Verprobung - Die in der Berufung zitierten Differenzen seien lt. Bp richtig, diese stellten jedoch keineswegs die Grundlage für die Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln dar, sondern vielmehr die dargestellten schweren Mängel in der Buchhaltung/den Aufzeichnungen.

Wie im Bp-Bericht sowie den obigen Ausführungen bereits dargelegt, ergebe sich die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde aus den erheblichen festgestellten Mängeln der Buchführung/Aufzeichnungen. Die Argumentation des steuerlichen Vertreters des geprüften Unternehmens, bei formell-ordnungsmäßigen Büchern und Aufzeichnungen wäre eine Schätzung mit Hilfe einer Nachkalkulation nur dann gerechtfertigt, wenn der Unterschied zwischen dem erklärten und dem kalkulatorischen Ergebnis erheblich sei bei einer Kalkulationsdifferenz von deutlich unter 10 %, könne wohl kein begründeter Anlass gesehen werden, an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung zu zweifeln, gehe somit ins Leere, da die Bücher und Aufzeichnungen keineswegs als ordnungsmäßig einzustufen seien.

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde frei. Es sei jene Methode zu



wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehöre zu den Elementen einer Schätzung (vgl. z.B. VwGH 15.9.1993, 92/13/0004; 26.11.1996, 92/14/0212). Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien.

Es liege dann am Abg.pfl., begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen würden.

Die von der Bw. vorgebrachten Vorwürfe gegen die Person der Betriebsprüferin (Befangenheit der Prüferin, Verschleppungsabsicht, Nichtbeschäftigen mit von der Bw. vorgelegten Unterlagen udgl.) wurden von der Betriebsprüferin nochmals entschieden zurückgewiesen.

#### **Die Bw. gab dazu folgende Stellungnahme ab:**

Zu den fehlenden Grundaufzeichnungen führte die Bw. Folgendes ergänzend aus:

Es handle sich bei den Betrieben um sehr kleine, fast familienhaft geführte Unternehmen, die bemüht seien, die Verwaltungsarbeiten aufgrund des ohnehin sehr stark anfallenden Arbeitseinsatzes auf ein Minimum zu beschränken. Richtig sei, dass bei der Bw. den beteiligten Personen nicht klar gewesen sei, dass für viele Grundaufzeichnungen (Küchenbons auf „Schmierzetteln“) eine Aufbewahrungsfrist bestehe, und dass das Nichtaufbewahren keineswegs mit einer „bewussten Vernichtung“ von Grundaufzeichnungen zu tun gehabt hätte, sondern lediglich aus Unwissenheit bzw. sogenannten Vereinfachungsgründen nicht geschehen sei.

Anfragen an die B AG im geprüften Zeitraum hätten ergeben, dass keine Schwarzeinkäufe und somit keine Schwarzumsätze getätigt worden seien. Die von der Bw. bezogenen Einkäufe von der B AG betragen rund 50 % des gesamten Wareneinsatzes. Wie von der Betriebsprüfung auch festgestellt seien die ermittelten Rohaufschläge schlüssig. Es stehe daher auch seitens der kalkulatorischen Verprobung außer Zweifel, dass auf diesem Gebiet keinerlei Ungereimtheiten aufgetreten seien. Bezüglich der „unvollständigen“ Ermittlung der Erlöse von Zigaretten und Telefon sei von Seiten der Geschäftsführung der Bw. mitgeteilt worden, dass die Telefonerlöse bei weitem nicht kostendeckend seien, sondern eine Art „Service“ für die Kunden darstellten. Bezüglich der Zigaretten werde darauf hingewiesen, dass nicht im gesamten Prüfungszeitraum Zigaretten auch verkauft worden seien. Selbst in den Fällen wo Schwarzumsätze festgestellt worden seien, seien wie der Bw. bekannt sei, nur für diese

Warengruppen Sicherheitszuschläge gerechnet worden. Der Sicherheitszuschlag habe in den meisten Fällen jedoch nicht den Prozentsatz von 2 - 5 % überschritten, wobei auch Betriebsprüfungen ohne Sicherheitszuschlag abgeschlossen worden seien, und zwar in den Fällen wo die sonstigen Kalkulationen etc. gestimmt hätten.

Da keinerlei Schwarzumsätze hinsichtlich B AG getätigt worden seien, ersuchte die Bw. für diese Umsätze (Bier, und ca. die Hälfte der alkoholfreien Einkäufe) keine Feststellungen zu treffen, und bot vorerst an, dass aufgrund der festgestellten Buchhaltungsmängel den anderen Umsätzen ein Sicherheitszuschlag von 2 % hinzugerechnet werde.

**Daraufhin legte die Bw. vor dem UFS folgende Berufungseinschränkung vor:**

Der Antrag auf Zeugeneinvernahme wurde von der Bw. zurückgezogen, und das Berufsbegehren wurde auf einen Sicherheitszuschlag in der Höhe von 3% der gesamten Umsätze (abzüglich Personalumsätze) eingeschränkt.

Die als Sicherheitszuschlag hinzugerechneten Beträge seien der Umsatzsteuer unterzogen. Die Aufteilung auf die Steuersätze erfolge korrespondierend zu den Verhältnissen laut Erklärung (ca. 67% Normal-Steuersatz, ca. 33% ermäßigter Steuersatz).

Die verdeckten Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter seien der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die Bw. beantrage von den Gesamtumsätzen ATS 2,692.259,85 (1996), ATS 2,434.286,24 (1997) sowie ATS 2,373.887,13 (1998) einen Sicherheitszuschlag von 3% anzuerkennen (Aufteilung in 10% und 20% Umsätze erklärungs- bzw. wie in Bp):

Umsätze	20%	1.792.147,12	66,57%	1.634.691,15	67,18%	1.573.205,04	66,27%	Gesamt
SZ	3%	53.764,41		49.040,73		47.196,15		150.001,30
UST	20%	10.752,88		9.808,15		9.439,23		30.000,26
VGA		64.817,30		58.548,88		58.635,38		180.001,56
KEST		16.129,32		14.712,22		14.158,86		45.000,39
Umsätze	10%	900.112,73	33,43%	799.595,09	32,85%	800.682,09	33,73%	
SZ	3%	27.003,38		23.887,85		24.020,46		75.011,70
UST	10%	2.700,34		2.398,79		2.402,05		7.501,17
VGA		29.703,72		26.386,64		26.422,61		82.512,87
KEST		7.425,93		6.596,66		6.606,63		20.628,22

Der Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde zurückgezogen.

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

Im gegenständlichen Berufungsfall stehen nachstehende Punkte in Streit:

### **Zuschätzungen zum Umsatz und Ertrag der berufsgegenständlichen Jahre.**

Nach der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. § 184 Abs. 3 leg. cit. normiert, dass ferner zu schätzen ist, wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes berechtigen formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen nur dann zu einer Schätzung, wenn diese derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher, respektive Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH v. 2.6. 1992, 87/14/0160).

Wie die Bp. ausführt, stellen die Mängel in der Buchhaltung bzw. den Aufzeichnungen die Grundlage für die Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln dar.

Die Bp. gesteht zu, dass die geringen sich aus der kalkulatorischen Verprobung ergebenden Differenzen richtig sind, wie in der Berufung ausgeführt wird, nämlich 1996 1,3%, 1997 2,0% und 1998 1,5%.

Angemerkt wird, dass bei der von der Bp. durchgeführten kalkulatorischen Verprobung mit dem unstrittigen und auch erklärten Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) von 3,98 Wareneinsatzverkürzungen abgeleitet wurden, und die Bp. diese außerbilanziell abrechnete, zumal der erklärte Umsatz laut Ermittlungen der Bp. höher war als der sich aufgrund des Wareneinsatzes ergebende Umsatz.

Was nun die formelle Ordnungsmäßigkeit der Bücher der Bw. anlangt, so ist eingangs festzuhalten, dass diese schon auf Grund der Tatsache, dass die Ermittlung und Aufteilung der Tageslosungen (und auch der Detaillosungen) aufgrund fehlender Grundaufzeichnungen nicht möglich war, nicht gegeben war. Weiters gab es Auftreten von Mehrfach- bzw.

Doppellosungen und gerundeten Tageslosungen. Die gerundeten Tageslosungen wurde wie die Bp. ausführt von der Bw. darauf zurückgeführt, dass von der tatsächlich erzielten Losung ein (wohl wahrscheinlich geschätzter) Betrag für Hausrunden, Schwund, etc. abgezogen worden sei.

Letztendlich spiegeln die vorliegenden Mängel ein verzerrtes Bild der unternehmerischen Kalkulation wider.

Zusammenfassend konnte in Ansehung obiger Ausführungen der Ansicht der Prüferin, wonach ob vorliegender formeller Mängel in der Buchführung des Unternehmens eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde dem Grunde nach gegeben ist, von der Bw. insgesamt nicht erfolgreich entgegengetreten werden. Diese Ansicht liegt vor allem darin begründet, als in Entsprechung höchstgerichtlicher Rechtsprechung die Mängel sowohl quantitativ als auch qualitativ als derart schwerwiegend zu erachten sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH v. 2.6. 1992, 87/14/0160).

Betreffend die Wahl der Schätzungsmethode im allgemeinen, respektive die Höhe der Schätzung im speziellen, verbleibt eingangs festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Ziel der Schätzung darin besteht, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH v. 28.5. 2002, 99/14/0021; VwGH v. 2.7. 2002, 2002/14/0003). Wiewohl die von der Prüferin für die Berufungsjahre angestellte Kalkulationen- rein bezogen auf die Höhe des Rohaufschlages bzw. den Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) – lediglich geringe bereits o.a. Differenzen zu den Betriebsergebnissen der Berufungsjahre zeitigten, so darf nicht übersehen werden, dass bereits allein aufgrund dieser Mängel darauf geschlossen werden muss, dass die Besteuerungsgrundlagen von der Bw. nicht exakt ermittelt worden sind (was auch ansatzweise wie im Zuge der Bp zu Tage getreten ist nicht bestritten worden ist (etwa Begründung der Bw. betreffend die gerundeten Tageslosungen udgl mehr).

Was nun die Wahl der Schätzungsmethode anlangt, so steht diese nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, ohne jedoch das Ziel, mit Hilfe der Schätzung den tatsächlichen Gegebenheiten, sprich den realen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, "aus den Augen zu verlieren" (VwGH v. 18.7. 2001, 98/13/0061; VwGH v. 18.11. 2003, 200/14/0187). Im Sinne vorstehender Ausführungen gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zu den Elementen der Schätzung (VwGH v. 25.2. 2004, 200/13/0050, 0060, 0061; VwGH v. 24.2. 2005, 2003/15/0019), wobei diese Schätzungsmethode davon ausgeht, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH v. 25.2 2004, 2003/13/0147; VwGH v. 21.10. 2004, 2000/13/0043, 01016). In Anbetracht der Unregelmäßigkeit der Aufzeichnungen gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass im vorliegenden Fall für die Berufungsjahre - abweichend von der Höhe des Sicherheitszuschlages durch die Prüferin - der

Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 3 % zu den erklärten Umsätzen (10% und 20% USt) der Vorzug zu geben ist. In diesem Zusammenhang verbleibt auch anzumerken, dass mit der Verhängung des Sicherheitszuschlages von 3 % (und somit mit der Verringerung des Sicherheitszuschlags gegenüber den Bescheiden aufgrund der Bp) auf den gesamten Umsatz der Bw. (auch hinsichtlich der Umsätze betreffend Wareneinkäufe von der B AG), welcher sich letztendlich in einer Reduktion der Abgabennachforderung niederschlägt, auch den im Rechtsmittel angeführten Umständen, wonach hinsichtlich der Biereinkäufe von der B AG nachgewiesener Maßen (was von der BP geprüft und bestätigt worden ist) keine Schwarzeinkäufe getätigt wurden, Rechnung getragen wurde. Wenn auch keine Schwarzeinkäufe nachgewiesen wurden, ist in Hinblick auf die vorhandenen Buchhaltungsmängel dennoch nicht auszuschließen, dass nicht alle diesbezüglichen Geschäftsvorfälle vollständig erfasst worden sind.

Zu berücksichtigt ist weiters bei der Höhe bzw. Reduktion des gewählten Sicherheitszuschlages, dass die Einkäufe von der B AG im Prüfungszeitraum rd. 50 % des gesamten Wareneinsatzes betragen haben.

Laut Ansicht des unabhängigen Finanzsenats kann, wenn Bücher und Aufzeichnungen mangelhaft geführt werden, darauf geschlossen werden, dass auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, als jene, bei denen nachgewiesen wurde, dass Vorgänge nicht verbucht wurden. Aufgabe dieses Sicherheitszuschlages ist es, diese bestehende Unsicherheit, dass nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst sind, zu verringern bzw. zu beseitigen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags gehört jedenfalls zu den Elementen einer Schätzung.

Ausdrücklich angemerkt wird, dass der Sicherheitszuschlag kein Strafzuschlag ist und auch kein Strafzuschlag sein darf. Wenn aufgrund von etwa Nichtmitwirken des Abgabepflichtigen oder auch mangelhafter Buchführung udgl. Unsicherheiten entstehen, so wird dies in der Form eines Sicherheitszuschlags seinen Niederschlag finden. Ein Sicherheitszuschlag kann durch griffweise Schätzung ermittelt werden, wobei er sich an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder an den Umsätzen (was berufsgegenständlich angewendet wurde) orientieren kann (Gierlinger/Neschkudla, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, Orac Verlag, S 14).

Bis 30. 6. 1996 betrug die Kapitalertragsteuer 22% (§ 95 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 1993/818 ab 1994).

Angemerkt wird dass die Höhe der Kapitalertragsteuer gem. § 95 EStG 1988 BGBl 1996/201, (neuer Prozentsatz) ab 1.7.1996 25 % beträgt.

Gem. Abs. 2 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der zum Abzug gem. Abs. 3 Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die Bp. ist daher von einem "Mischsatz" von 23,5% für das Jahr 1996 ausgegangen, weshalb der Antrag der Bw. (beantragte für alle drei Berufungsjahre 25% KEST-Abzug) hinsichtlich des Jahres 1996 (in Übereinstimmung mit dem Bescheid des Finanzamtes) auf 23,5% zugunsten der Bw. abgeändert wird.

Zur Vervollständigung wird ausgeführt, dass bei Anteilen an GmbHs, wie dies gegenständlich der Fall ist (Vg. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d in den in den Berufungsjahren geltenden Fassungen) gem. § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die eingehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen sind, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages unterlässt.

Maßgeblich ist, ob die ausschüttende Körperschaft die KEST endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt : Trägt die KEST der Gesellschafter oder fordert die Körperschaft die auf die vA entfallende KEST in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der KEST (Bruttobetrag) anzusehen. Dem Umstand, dass eine derartige Forderung nicht bilanziert worden ist, ist bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Absicht einer GmbH, die KEST tatsächlich einzufordern, bedeutungslos. Als angemessener Zeitraum kann die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer vA festgestellt wird (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, die Körperschaftsteuer KStG 1988, Bd II, Anhang zu § 8, 8. Lieferung, Nov. 2005, Seite 62). Der gegenständliche Sachverhalt ist unter den genannten Tatbestand zu subsumieren.

Zusammenfassend war dem Berufungsbegehren daher grundsätzlich (unter Berücksichtigung der angeführten Abänderung zugunsten der Bw.) im Sinne der o.a. Berufungseinschränkung, in der ein Sicherheitszuschlag von 3 % auf die Gesamtumsätze von ATS 2,692.259,85 (im Jahr 1996), ATS 2,434.286,24 (im Jahr 1997) sowie ATS 2,373.887,13 (im Jahr 1998) beantragt wird, stattzugeben.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 15 Berechnungsblätter

Wien, 18. Dezember 2006