

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, 1060 Wien, Lehargasse 1, vom 20. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 31. Juli 2002 und 1. August 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2000, Anspruchszinsen 2000, sowie Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. betreibt ein Chinarestaurant in Le (i.d.F. Le genannt). Nach einer Betriebsprüfung (Gegenstand der Prüfung und Zeiträume waren Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000) ergingen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000, Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000, Körperschaftsteuerbescheide 1998 bis 2000 und ein Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2000. Gegen diese Bescheide wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt:

Die Berufung richte sich dagegen, dass "auf Grund der Betriebsprüfung und der dort festgestellten Mängel ein Sicherheitszuschlag von 250.000,00 S pro Jahr und Umsatzsteuer berechnet wurde". Fälschlicherweise sei "in Punkt 13 behauptet", dass ein Sicherheitszuschlag zu berechnen sei, obwohl diese Maßnahme im Ermessen des Prüfers liege. In diesem Zusammenhang werde auf den Artikel von Erich Huber, SWK, 23/24 vom 15.8.2002

verwiesen, wonach "in wenigen anderen Branchen der Betriebsbesichtigung zur Erhellung der tatsächlichen Vorgänge und Betriebsabläufe so große Bedeutung zukomme wie in der Gastronomie". Eine Betriebsbesichtigung sei abgehalten und dabei festgestellt worden, dass der Standort des Lokals zu den schlechtesten in L (i.d.F. L genannt) und Umgebung zähle und auch von Seiten der Steuerberater behauptet werden könne, dass sie "kaum schlechter gehende Lokale in ihrer Klientel" besitzen. Das Unternehmen werde aus Traditionegründen weitergeführt, obwohl die Wirtschaftlichkeit nicht gegeben sei. Der Geschäftsführer habe also die Tageslösungen künstlich erhöht, "um die Glaubwürdigkeit der Finanzverwaltung zu erhalten". Es sei daher nicht einzusehen, dass ein Sicherheitszuschlag von 250.000,00 S pro Jahr berechnet werde, da mit gleicher Berechtigung ein Sicherheitsabschlag in dieser Größenordnung beantragt hätte werden können.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies sämtliche Berufungen als unbegründet ab.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aus den Äußerungen der Betriebsprüfung deren Tendenz erkennbar wäre, die Zuschätzungen von je 250.000,00 S mit "Schwarzinkäufen" zu begründen, die auf Grund der Buchführungsmängel unterstellt werden. Es wird festgehalten, dass die Schätzungsberichtigung der Behörde dem Grunde nach gegeben ist, sie "ist also in der erwiesenen Mangelhaftigkeit der Bücher begründet". Die Behörde habe aber verabsäumt aufzuzeigen,

- a) von welchen Ermittlungsergebnissen tatsächlicher Art sie ausging,
- b) wie sie zu den Schätzungsergebnissen kam, (Schätzungsmethode)
- c) welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus dem Ermittlungsergebnis gezogen wurden und
- d) welche Überlegungen für den Weg, die Annahmen und Folgerungen maßgeblich waren.

Bei den unterstellten Schwarzumsätzen könne von einem logisch Denkenden nicht nachvollzogen werden, "womit die vorgenommenen Zuschläge von je 250.000,00 S ohne die entsprechende Absetzung des Wareneinsatzes nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen".

In einem 17 Monate später verfassten Ergänzungsschreiben wurde im Wesentlichen ausgeführt:

- a) Lt. Punkt 11 des Besprechungsprogrammes wurde der auf die Wohnung des Geschäftsführers entfallende und von der GmbH getragener Mietaufwand als verdeckte Gewinnaus- schüttung behandelt. Dies sei aus folgenden Gründen unzulässig: der Geschäftsführer war im Prüfungszeitraum bis März 2000 auch als Koch gemeldet und erhielt dafür Lohn iHv. ca. 7.000,00 S pro Monat. Für die Geschäftsführung erhielt er mit Ausnahme der "freien Station"

(Wohnung, Verköstigung) nichts. Seine Gattin war auch Dienstnehmerin der GmbH und verdiente ca. 6.000,00 S pro Monat. Es gab keine schriftlichen Verträge. Dem Geschäftsführer einer GmbH gebühren kraft Gesetzes angemessene Entlohnungen. Der einem Geschäftsführer gewährte Sachbezug sei dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, wenn er bei Fehlen einer vertraglichen Regelung die Angemessenheitsgrenzen überschreite. Die von der Betriebsprüfung hinsichtlich der Geschäftsführerwohnung festgestellten Beträge können weder nach dem inneren noch dem äußeren Betriebsvergleich als unangemessene Entlohnung bezeichnet werden.

b) Hinsichtlich anlässlich der Betriebsprüfung durchgeföhrter Nachkalkulationen wurde ausgeführt, dass der dabei festgestellte Fehlbetrag bei der Warengruppe Bier offenbar nur durch irrtümliche Erfassung der Bierlosungen unter der Warengruppe alkoholfreie Getränke und Speisen zu Stande gekommen sei. Bei vollständiger Prüfung aller Warengruppen hätte nämlich auffallen müssen, dass der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) bei alkoholfreien Getränken und Speisen 1998 gegenüber denen der Jahre 1999 und 2000 wesentlich höher war und der Gesamt-RAK 2000 mit 4,11 insgesamt höher lag als der 1999 (3,96) und 2000 (4,00). Dazu wurde eine Berechnung für die wichtigsten Warengruppen gelegt. Die Betriebsprüfung habe unterlassen, alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO). Es bestehe keine Verkürzung, sondern eine falsche Zuordnung der Erlöse.

c) Von der anlässlich der Betriebsprüfung durchgeföhrten Erhöhung des Verrechnungskontos/Gesellschafter um 481.427,00 S stammen 436.223,00 S aus Umbuchungen vom Konto Löhne und Gehälter. Der tatsächliche Saldo aus Bareinlagen und Barentnahmen betrage somit im Prüfungszeitraum 45.204,00 S. Dieser Geldsaldo stamme nach Angaben des Geschäftsführers zum Teil aus eigenen Ersparnissen, aus Ausleihungen vom Schwager, der in Ungarn ein Chinarestaurant betreibe und von Spielgewinnen, die nach Abzug des Einsatzes etwa 700.000,00 S betragen. Er sei im Casino L als Spieler bekannt. Der Lebensunterhalt der Familie des Geschäftsführers sei bestritten worden aus seinem Bezug als Koch, dem Bezug seiner Frau (ca. 6.000,00 S pro Monat), der Familienbeihilfe für zwei Kinder, der "freien Station" (Verköstigung, Wohnung), sowie 2000 aus dem Bezug während des Präsenzdienstes von ca. 8.000,00 S bis 9.000,00 S pro Monat und "Ersparnissen aus Spielgewinnen". Bei Bedarf würde auch Geld vom Schwager aus Ungarn geborgt. Für den Prüfungszeitraum könne dies nicht bewiesen werden, da dies – wie unter Chinesen üblich – bar geschehe. Die "unterstellten zusätzlichen Einnahmen von 250.000,00 S jährlich" würden einen Rohaufschlagskoeffizienten von 4,86 (1998); 4,79 (1999); 4,91 (2000) ergeben, der unrealistisch sei. Der sich daraus ergebende Umsatz, geschweige denn der Gewinn, könne bei durchschnittlich 40 Gästen pro Tag (Tendenz fallend) mit einem hoch geschätzten Umsatz von netto 85,00 S pro Person in 360 Tagen nicht erbracht werden.

Was die im Besprechungsprogramm (Punkt 7) angeführten nicht verbrauchten Wareneinkäufe betrifft, so wurden sie vom Bruder des Geschäftsführers getätigten und "betreffen auch teilweise private Sachen des Bruders". Die entsprechenden Rechnungen seien vom Bruder nicht ausgetragen worden. Das Fehlen der Rechnungen habe aber auf die Höhe der Erlöse keinen Einfluss, da die Losungen direkt ermittelt wurden. Die Nichterfassung der Rechnungen wirke sich vielmehr zum Nachteil (Vorsteuer, Aufwand) für die Gesellschaft aus.

**Aus dem Akteninhalt ergibt sich Folgendes:**

Die Betriebsprüfung dauerte vom 29.5. bis 22.7.2002. Es erfolgte dabei eine Betriebsbesichtigung durch die Betriebsprüfer. Die nummerige Bw. ermittelte den Gewinn im Prüfungszeitraum gem. § 5 EStG. Lt. Angaben des Geschäftsführers und des Steuerberaters existieren für den gesamten Prüfungszeitraum keine Inventuren (Punkt 1 Besprechungsprogramm).

Lt. Anzeigen des Arbeitsinspektorats wurden im Jänner 2000 (und außerhalb des Prüfungszeitraums) ausländische Arbeitnehmer ohne Aufenthalts- bzw. Beschäftigungsbewilligung im Lokal arbeitend angetroffen (Punkt 2 Besprechungsprogramm).

Sämtliche Eingangsrechnungen wurden im Prüfungszeitraum bar bezahlt. Die Verbuchung erfolgte in einem Großteil der Fälle jedoch erst mit Bezahlung der Rechnungen und nicht mit Rechnungseingang (Punkt 3 Besprechungsprogramm).

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der RAK aus gebuchtem Einkauf und Erlösen für Kaffee und Tee ermittelt:

Kaffee: 1998 – 60,18; 1999 – 30,64; 2000 – 36,61

Tee: 1998 – 37,96; 1999 – 78,13; 2000 – 26,47 (Punkt 5 Besprechungsprogramm).

In den Originalkassabüchern waren Eintragungen nachträglich durchgeführt und Beträge unleserlich überschrieben worden, weiters war der Bargeldbestand aus den Kassabüchern nicht zu entnehmen (Punkt 6 Besprechungsprogramm).

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden Wareneinkäufe bei Großhändlern im Gesamtbetrag von 8.718,76 S nicht erklärt. Lt. Debitorenkonto eines Großhändlers wurden am 11.8.2000 Waren iHv. 1.792,56 S gekauft; im Kassabuch der Bw. wurde an diesem Tag die Eintragung hinsichtlich dieses Großhändlers mit der Ausgabenhöhe im angeführten Betrag überlackt und stattdessen die Tageslösung eingetragen (Punkt 7 Besprechungsprogramm).

Aus dem Bonsbuch für Juli 2000 geht hervor, dass an fast jedem Tag die Losung zwischen 300,00 S und 400,00 S, einmal sogar um 1.000,00 S, sowohl auf der Monatszusammenfassung als auch im Bonsbuch selber durch nachträgliches Überschreiben erhöht wurde (Punkt 8 Besprechungsprogramm).

Im Nachschauzeitraum 2001 wurden für März, April, September und November und im Nachschauzeitraum 2002 für März keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben bzw. keine Umsatzsteuerzahlungen durchgeführt (Punkt 9 Besprechungsprogramm).

Auf dem positiven Verrechnungskonto/Gesellschafter wurden 1999 insgesamt 147.000,00 S bar von Gesellschaftern einbezahlt, es gibt dafür keine Belege. Auf den Ausgangsbelegen sind nur handschriftliche Vermerke angeführt, deren Herkunft den Gesellschaftern nicht bekannt waren. Verbindlichkeiten iHv. 44.970,00 S wurden von Gesellschaftern beglichen, die Mittelherkunft ist in allen Fällen unbekannt. 1999 wurden Biererlöse iHv. 67.200,00 S brutto auf das Verrechnungskonto/Gesellschafter gebucht. 2000 wurde vom Verrechnungskonto/Löhne, Gehälter ein Betrag von 423.158,00 S auf das Verrechnungskonto/Gesellschafter umgebucht. Es konnte nicht geklärt werden, um wessen Löhne es sich dabei handelte. Lt. Verrechnungskonto erfolgten im Prüfungszeitraum keine Entnahmen. Die Finanzierung des Lebensunterhalts der Gesellschafterfamilie wurde nicht geklärt (Punkt 10 Besprechungsprogramm).

Es ist amtsbekannt, dass das Chinarestaurant der Bw. sich an der Kreuzung einer Verbindungsstraße von L nach P - i.d.F. P genannt - (Richtung Flughafen) mit der H (i.d.F. H genannt), die das Gemeindegebiet von Le Richtung Norden aufschließt, befindet. Vor dem Chinarestaurant befindet sich eine Nebenfahrbahn, das Zufahren ist leicht möglich. Vis-a-vis befindet sich ein Bankgebäude, auf der anderen Seite der Kreuzung sind Hochhäuser mit Wohnungen in Obergeschossen und Geschäften im Erdgeschoss. Dahinter befindet sich auf der einen Seite die Produktionsfabrik eines großen Lebensmittelherstellers, auf den anderen Seiten gut aufgeschlossene Wohngebiete mit Familienhäusern und Wohnblöcken. An der dieses Gebiet aufschließenden Le-Straße befinden sich auch kleinere Gewerbebetriebe. Auch hinter dem Chinarestaurant und hinter der vis-a-vis gelegenen Bank befindet sich ein mit Familienhäusern dicht besiedeltes Wohngebiet. Das öffentliche L Verkehrsnetz und ein Anbieter aus dem Umland bieten eine direkte und gute verkehrsmäßige Infrastruktur. Die Lage ist direkt an der Gemeindegrenze zu L; an der Verbindungsstraße befinden sich im Bereich von L diverse Gewerbebetriebe.

Das Chinarestaurant befindet sich im Erdgeschoss des Objekts, darüber ist im Obergeschoss die Privatwohnung des Geschäftsführers. Miet- und Betriebskosten der Privatwohnung wurden zur Gänze von der GmbH getragen. Die Mietaufwendungen wurden von der Betriebsprüfung i.d.F. im Verhältnis der Miete von Wohnung und Geschäftslokal lt. Mietvertrag festgesetzt, d.h. dass 17 % der Nettomiete für die Wohnung ausgeschieden wurden sowie je Jahr 8.000,00 S netto pauschal für Strom und Gas und 6.000,00 S netto pauschal für Telefon, was betrug: 1998 63.725,00 S; 1999 59.953,00 S; 2000 54.446,00 S (Tz 11 Besprechungsprogramm).

Die Betriebsprüfung machte für die Jahre 1998 bis 2000 eine Kalkulation der Warengruppe Bier, indem sie den durchschnittlichen Rohaufschlag ermittelte und auf den Wareneinkauf aufschlug. Es ergaben sich dabei folgende Kalkulationsdifferenzen:

Differenz brutto 1998 66.579,00 S

Differenz brutto 1999 476,00 S

Differenz brutto 2000 6.712,00 S.

Die Kalkulationsdifferenz 1998 wurde von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinn-ausschüttung qualifiziert (Punkt 10 Besprechungsprogramm).

In Punkt 13 des Besprechungsprogramms wurde ausgeführt, dass "auf Grund der Mängel und Feststellungen lt. Punkt 1 bis 9 ein Sicherheitszuschlag zu berechnen" sei. Die Höhe werde im Zuge der Schlussbesprechung festgesetzt.

Lt. Punkt 14 des Schlussbesprechungsprogrammes stellen die Feststellungen lt. Punkt 11 (Geschäftsführerwohnung) sowie die Zuschläge Bier brutto (1998) verdeckte Gewinnaus-schüttungen an die beiden Gesellschafter dar.

Anlässlich der Schlussbesprechung wurden die Sicherheitszuschläge von 1998 bis 2000 mit je 250.000,00 S netto festgesetzt; als Schlussbemerkung ergibt sich aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung, dass volle Einigung erzielt wurde. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde durch den Geschäftsführer gefertigt.

In einer Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wird ausgeführt, dass es nicht maßgebend sei, dass in Punkt 13 ausgeführt wurde, dass ein Sicherheitszuschlag zu berechnen ist. Nicht die Schätzung an sich, sondern die Methoden liegen im Ermessen der Behörde.

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

A) Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer 1998 bis 2000:

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

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. 2).

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 Auf-zeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Wie sich aus § 184 Abs. 1 leg.cit. ergibt, trifft die Abgabenbehörde eine Schätzungsverpflichtung (....."hat sie diese zu schätzen".....), wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde seitens der Bw. auch festgehalten, dass die Schätzungsberichtigung der Behörde dem Grunde nach gegeben ist, sie "ist also in der erwiesenen Mangelhaftigkeit der Bücher begründet". – Es erübrigt sich in der Folge, auf die Umstände der Schätzungsberichtigung der Behörde näher einzugehen.

Wie aus der VwGH-Judikatur ersichtlich und in der herrschenden Literatur vertreten, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei (VwGH vom 15.7.1998, 95/13/0286 u.a.; Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, § 184, Tz 12).

Ein Sicherheitszuschlag stellt eine Schätzungsmethode dar. Wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, sah auch die Betriebsprüfung, dass die Wahl der Schätzungsmethode im Er-messen der Betriebsprüfung lag. Die diesbezüglichen Berufungsvorbringen gehen in der Folge ins Leere.

Die Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlags geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen (wie im berufungsgegenständlichen Fall offenkundig und unstreitig) neben den nachgewiesenen nicht verbuchten Vorgängen auch von weiteren nicht verbuchten Vor-gängen auszugehen ist (VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0212 u.a.).

Wie aus dem Berufungsvorbringen zu entnehmen, möchte die Bw. offenkundig, dass der Wareneinsatz aus Schwarzeinkäufen von den Sicherheitszuschlägen abgezogen wird. Dazu ist auszuführen, dass es dem Wesen des Sicherheitszuschlages immanent ist, eine Be-steuerungsgrundlage zu schaffen, die den tatsächlichen Umständen möglichst nahe kommt. D.h. dass aus dem Umstand, dass der Sicherheitszuschlag eine Besteuerungsgrundlage schafft, wesensimmanent bei Verhängung des Sicherheitszuschlages ja schon etwaige Betriebsausgaben berücksichtigt sind, ansonsten eine Definition als Besteuerungsgrundlage gar nicht erfolgen könnte. Es ist in der Folge weder ein Wareneinsatz aus den Sicherheits-zuschlägen herauszurechnen noch ein in der Berufung geforderter "Sicherheitsabschlag" abzuziehen, da dieser keine Methode der Berechnung steuerlicher Bemessungsgrundlagen darstellt.

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1991, 91/13/0090 besteht im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei. Das Schätzungsverfahren wurde anlässlich der Betriebsprüfung durchgeführt; es wurde eine Betriebsbesichtigung vorgenommen (was auch in der Berufung erwähnt wurde); anlässlich diverser Befragungen während der BP wurde dem Geschäftsführer auch die Möglichkeit gegeben, am Schätzungsverfahren mitzuwirken, nicht zuletzt erfolgte diese Mitwirkung wie aus dem Besprechungsprogramm ersichtlich. Soweit der Geschäfts-

führer seiner Pflicht zur Mitwirkung nachkam, konnten seine Vorbringen bei Erhebung der tatsächlichen Umstände, die zur Schätzung nötig sind, auch seitens der Betriebsprüfer gewürdigt werden.

Neben der Mitwirkungspflicht der Partei im Schätzungsverfahren besteht auch eine Pflicht zur Wahrung des Parteiengehörs (VwGH vom 28.5.1998, 96/15/0260 u.a.); dabei sind der Partei vor Bescheiderlassung Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsweise und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. All dies erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung; ersichtlich ist es daraus, wenn in Punkt 13 des Besprechungsprogramms ausgeführt wird, dass lt. Punkt 1 bis 9 ein Sicherheitszuschlag zu berechnen sei: dies dokumentiert nicht nur, dass – wie o.a. – eine Pflicht zur Schätzung auf Grund der objektiven Unmöglichkeit der Ermittlung bzw. Berechnung der Besteuerungsgrundlagen besteht (VwGH vom 28.2.1995, 94/14/0157), die aus den Punkten 9 bis 11 ersichtlich sind und also die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen darstellen; es dokumentiert daneben auch, dass die angewandte Schätzungsweise mitgeteilt wurde (Punkt 13: "..... es ist ein Sicherheitszuschlag zu berechnen ....."). Weiters wurde ausgeführt, dass die Höhe des Sicherheitszuschlags im Zuge der Schlussbesprechung festgesetzt werde. Der anlässlich der Schlussbesprechung letztlich festgesetzte Sicherheitszuschlag beträgt eben die je 250.000,00 S für die berufungsgegenständlichen Jahre. Als Schlussbemerkung ist angeführt, dass volle Einigung erzielt wurde, was eindeutig darauf hinweist, dass das Parteiengehör gewahrt wurde. Es kann somit eindeutig davon ausgegangen werden, dass die Verhängung der Sicherheitszuschläge den gesetzlichen Bestimmungen gemäß erfolgte.

Was die Höhe der jeweiligen Sicherheitszuschläge betrifft, so ist diesbezüglich auszuführen, dass – wie o.a. – ursprünglich auch die Vertreter der Bw. diese Höhe als durchaus entsprechend erachteten, weshalb "volle Einigung" anlässlich der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung erzielt werden konnte. Wenn nun in der Berufung ausgeführt wird, dass von einem logisch Denkenden nicht nachvollzogen werden könne, wieso man 250.000,00 S pro berufungsgegenständlichem Jahr an Sicherheitszuschlägen verhängte und also von den Schwarzumsätzen die entsprechende Absetzung des Wareneinsatzes zu erfolgen habe, so ist auszuführen, dass es – bei Beachtung der anlässlich der Betriebsprüfung eruierten Aufzeichnungsmängel und nachgewiesenen Schwarzeinkäufe – durchaus plausibel erscheint, die Sicherheitszuschläge in dieser Höhe zu verhängen, da nicht glaubhaft ist, dass nur 40 Gäste pro Tag (bei sinkender Tendenz) im Lokal verkehren. Es ist zu beachten, dass in der Nähe viele Gewerbebetriebe und ein großer Erzeugungsbetrieb bestehen, ein dicht besiedeltes Wohngebiet ist und das Restaurant sich an einer Durchzugsstraße befindet, das von einer Nebenstraße direkt zu befahren ist, d.h. es durchaus zentral gelegen ist, mit öffentlichen Verkehrsmitteln wie auch privat gut zu erreichen ist und eine große Bevölkerungsdichte und potenzielle Gästezahl in dieser Gegend besteht. Der Umstand, dass das Lokal nicht zu den besten zählt, ist dabei nicht erheblich, da es in der Gastronomie üblich ist, dass

Lokale sich qualitäts- und angebotsmäßig unterscheiden, was durch die verschiedenen Vorlieben der Gäste wettgemacht wird.

Es ist weiters nicht glaubhaft, dass das Lokal "aus Traditionegründen" weitergeführt wird, obwohl es angeblich unwirtschaftlich geführt wird: es entspricht den allgemeinen Erfahrungen, dass Restaurants sich sehr wohl nach der Marktsituation, Konsumentenvorlieben und anderem orientieren und für den Fall, dass etwa eine spezielle Lage nicht mehr gewinnbringend ist, entweder das Lokal geschlossen und an einem anderen (besseren) Standort eröffnet wird oder das Lokal am selben Standort neu ausgerichtet wird.

Die nach Verhängung der Sicherheitszuschläge erreichten Besteuerungsgrundlagen entsprechen einem Abwägen der lokalen Situation, Verkehrslage, Nachfrage und auch Bedarf der Gesellschafter zur Wahrung ihres täglichen Unterhalts: die angeführten Beträge aus Löhnen bzw. Entgelt/Präsenzdienst und Kinderbeihilfe sind bei weitem zu gering zur Bestreitung des nötigen Unterhalts. Nicht anders lässt sich auch erklären, weshalb in der "Ergänzung zur Berufung" gerade ein Betrag von 700.000,00 S an Spielgewinnen im Casino (nach Abzug der Einsätze) erwirtschaftet worden sei und zum Lebensunterhalt beigesteuert worden sei; die nicht erwiesenen Spielgewinne sind 50.000,00 S unter den Sicherheitszuschlägen und sollen offenkundig erklären, dass die Familie des Geschäftsführers größtenteils davon lebte und nicht von den Einnahmen aus dem Restaurant.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die Bemessungsgrundlagen der in Berufung gezogenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide denkfolgerichtig ermittelt wurden und ist die Berufung hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen.

B) Gem. § 8 Abs. 2 1. und 2. Unterstrich KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird (1. Unterstrich) oder entnommen wird (2. Unterstrich).

Was nun die Berufung hinsichtlich der Kapitalertragsteuerbescheide betrifft, so ist Folgendes auszuführen:

a) Hinsichtlich des Sachbezugs/Geschäftsführerwohnung sind die Angemessenheitsgrenzen überschritten, da auf Grund der Tätigkeit des Geschäftsführers als Koch und seines Präsenzdienstes 2000 ohnehin fast keine Zeit für die Tätigkeit als Geschäftsführer übrig blieb und er – wie sich aus den anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten Mängeln ergibt – offenkundig seine Geschäftsführertätigkeit gar nicht bis äußerst mangelhaft ausübte, weshalb eine "angemessene Entlohnung" keinesfalls in der eingeräumten Höhe vorliegt, d.h. die Belebung der Miete und Betriebskosten für die Wohnung durch die Gesellschafter die Angemessenheitsgrenze der Entlohnung des Geschäftsführers bei weitem übersteigt.

b) Es fand eine vollständige Prüfung aller Warengruppen statt. Dass die Vorbringen in der Berufungsergänzung insgesamt konfus sind ist ersichtlich daraus, wenn vorgebracht wird, "dass der Gesamt-RAK **2000** mit 4,11 insgesamt höher lag als der 1999 mit 3,96 und **2000** mit 4,00" (in einem Satz wird 2000 zweimal mit verschiedenen RAK-Angaben zitiert!!).

Aus der Zusammenstellung ist zwar ersichtlich, dass der RAK iHv. 4,11 dem Jahr 1998 zuzurechnen ist, doch bringt das auch nichts für die Berufung, da diese geringen Rak-Differenzen durch individuelle Vorgaben und betriebliche Hintergründe gegeben und durchaus üblich sind.

Es ist der Bw. mit diesem Vorbringen nicht gelungen darzutun, weshalb eine Verkürzung nicht bestehe (zumal offenkundig Schwarzeinkäufe getätigt wurden) und bloß Erlöse falsch zugeordnet worden seien.

c) In der Ergänzung der Berufung wird weiterhin von einem Besuch von ca. 40 Gästen pro Tag ausgegangen; es wird jedoch nicht beachtet, dass dieser Satz zu gering genommen ist, da auf Grund der Schwarzeinkäufe anzunehmen ist, dass mehr Gäste im Lokal verkehren. Diese Annahme findet auch ihre Bestätigung darin, dass das Lokal verkehrsmäßig günstig liegt, in der Nähe sich Gewerbebetriebe befinden (die Mitarbeiter können mittagessen im Chinarestaurant), das Lokal sich im dichten Siedlungsgebiet befindet. Es erübrigt sich in der Folge, auf die Äußerung zum RAK einzugehen.

Was die Vorbringen zu Casinogewinnen und Ausleihungen vom Schwager aus Ungarn betrifft, ist dem primär entgegen zu halten, dass das – würde es auch nur annähernd der Wirklichkeit entsprechen – üblicherweise schon während der Betriebsprüfung releviert worden wäre. Allein der Umstand, dass zwei Jahre nach Betriebsprüfung in einer "Ergänzung der Berufung" diese Vorbringen gemacht werden, die – wenn sie zutreffen würden – umgehend offenbart worden wären, lässt eindeutig den Schluss zu, dass es sich dabei um "klassische" Ausreden handelt, umso mehr sie nicht bewiesen sind: der Hinweis auf die Übung der Chinesen, mündliche Vereinbarungen zu treffen und Geld bar zu übergeben ist im Hinblick auf ihre angepassten Gestione in der westlichen Wirtschaft und Verpflichtung der Beachtung der diesbezüglichen Normen für alle Steuerpflichtigen absolut unzutreffend; auch die Vorbringen zu Spielgewinnen sind nicht glaubhaft, da sie nicht bewiesen sind.

Was das Vorbringen zum Berufungspunkt 7 betrifft, so ist allein aus dem Umstand, dass der Bruder des Geschäftsführers die Einkäufe tätigte, noch nicht bewiesen, dass es sich dabei nicht doch um Schwarzeinkäufe für die Gesellschaft handelte, da nicht bewiesen werden konnte, dass es sich bei den so eingekauften Waren um solche für den Privatbereich des Bruders des Geschäftsführers handelte. Es scheint vielmehr durchaus glaubhaft zu sein, dass der Bruder des Geschäftsführers für die Gesellschaft einkaufte, da dies explizit durch das weitere Vorbringen in der Berufungsergänzung auch mitgeteilt wurde, wenn ausgeführt wurde, dass "die Nichterfassung der Rechnungen sich zum Nachteil (Vorsteuer, Aufwand) für die

Gesellschaft auswirkte": Wenn die so gekauften Produkte wirklich für das Privatleben (egal ob nun des Geschäftsführers oder seines Bruders) gedacht waren, so hätte ohnehin ein Vorsteuerabzug bzw. eine Aufwandsminderung hinsichtlich dieser Produkte nicht stattfinden können.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass es sich in den berufungsgegenständlichen Fällen um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Auch die Höhe der Sicherheitszuschläge von 250.000,00 € pro Berufungsjahr erscheint angemessen, da sie ca. 20 % des erklärten Umsatzes ausmachen. Es erscheint den Umständen entsprechend, unter Berücksichtigung der anlässlich der Betriebsprüfung hervorgekommenen Mängel Sicherheitszuschläge in diesem Prozentsatz zu verhängen (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Zuschätzungen im Wege von Sicherheitszuschlägen den Anteilsinhabern als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG zuzurechnen (VwGH vom 27.4.1994, 92/13/0011, 624/13/0094 u.a.), weswegen die Berufung hinsichtlich der Kapitalertragsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen war.

### C) Anspruchszinsen:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Juli des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gem. Abs. 2 leg.cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz.

Gem. § 323 Abs. 7 BAO ist § 205 idF des BGBI. I Nr. 142/2000 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.1999 entstanden ist; abweichend vom § 205 Abs. 1 ist für Abgaben, für die der Abgabenanspruch vor dem 1.1.2001 entsteht, an Stelle des 1. Juli der 1. Oktober 2001 für den Beginn der Verzinsung maßgebend.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, wurde die Körperschaftsteuer für 2000 mit Bescheid vom 1.8.2002 festgesetzt. Die Abgabenbehörde erster Instanz berechnete nun unter Anwendung der o.a. Normen die Anspruchszinsen für 2000 beginnend mit 1.10.2001 (= 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches/Körperschaftsteuer 2000 folgenden Jahres) bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheides 2000 am 1.8.2002 von der Bemessungsgrundlage (das ist die lt. Körperschaftsteuerbescheid 2000 festgesetzte Körperschaftsteuer), wobei berücksichtigt wurde, dass keine Anzahlungen geleistet wurden. Da – wie ad A) behandelt – die Körperschaftsteuer 2000 zu Recht festgesetzt wurde, ist die so ermittelte Bemessungsgrundlage auch der Anspruchsverzinsung

gem. § 205 BAO zu Grunde zu legen und kann in der Folge eine Reduzierung der Anspruchs-  
zinsen nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen die Berufung ad C) als unbegründet abzuweisen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. November 2005