



GZ. RV/3283-W/02

GZ. RV/3284-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Richard Zips gegen die Bescheide des Finanzamtes f.d. 6.,7. u. 15. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999, Körperschaftsteuer für 1996 und 1997 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997 und 1999, Körperschaftsteuer 1996 und 1997 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 1996 bis 1999 wird abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Umsatzsteuer 1998 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. November 1988 gegründet und am 16. Dezember 1988 in das Firmenbuch eingetragen.

Den Gegenstand des Unternehmens bildeten u.a. die Ausübung des Gast- und Schankgewerbes sowie der Hotelbetrieb. Der Betrieb der Bw wurde mit September 1999 eingestellt.

Im Zuge einer bei der Bw über den Zeitraum 1996 bis 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege durch Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% auf die erklärten Umsätze ermittelt, weil für den gesamten Prüfungszeitraum die den Bilanzen zugrunde gelegten Aufzeichnungen und Belege auch nach wiederholten Aufforderungen nicht vorgelegt worden seien (Tz 17 BP-Bericht). Die Umsatzzuschätzungen inklusive Umsatzsteuer stellten einschließlich der Kapitalertragsteuer dem Gewinn der Bw hinzuzurechnende verdeckte Ausschüttungen dar (Tz 34 BP-Bericht).

Weiters sei hinsichtlich zweier Honorarnoten (1997 netto ATS 180.000,- zuzüglich 20% Ust und 1998 netto 150.000,- zuzüglich 20% Ust) kein Leistungsverhältnis nachgewiesen worden, die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern daher nicht anzuerkennen (Tz 20 BP-Bericht) und die Bruttobeträge den erklärten Gewinnen der Jahre 1997 und 1998 hinzuzurechnen (Tz 33 BP-Bericht).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheiden vom 12. April 2001 die Umsatzsteuer für das Jahr 1996 mit ATS – 3.317,00, die Körperschaftsteuer für 1996 mit ATS 90.780,00, die Umsatzsteuer für 1997 mit ATS 354.068,00, die Körperschaftsteuer für 1997 mit ATS 326.264,00, die Umsatzsteuer für 1998 mit ATS 407.878,00 (€ 29.641,65) und die Umsatzsteuer für 1999 mit ATS 115.793,00 (€ 8.415,01) fest. Entsprechend den BP-Ergebnissen wurde mit Bescheiden vom 10. April 2001 die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 mit ATS 85.372,00, für 1997 mit ATS 152.785,00, für 1998 mit ATS 133.051,00 (€ 9.669,19) und für 1999 mit ATS 65.238,00 (€ 4.741,03) festgesetzt.

Gegen die angeführten Bescheide berief die Bw (Schriftsatz vom 10. Mai 2001) mit der Begründung, die "Unterlagen, die durch Räumung einer Wohnung verschwunden" gewesen wären, befänden sich wieder im Besitz der Bw. Zum Zwecke der Gewährleistung einer "ordnungsgemäßen Darstellung", weil die Unterlagen "erheblich zerstreut bzw unorganisiert" an die Bw weitergegeben worden seien, benötige man eine "gewisse Einarbeitungszeit zur

Aufbereitung der laufenden Unterlagen sowie deren Buchhaltungskonten" und werde daher um Fristerstreckung zu deren Übermittlung ersucht.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus, dass zum vereinbarten Einschaftertermin zur Überprüfung der Belege und Aufzeichnungen am 7. August 2001 die Inventuren noch nicht vorgelegt, sondern erst zum nächstvereinbarten Termin nachgereicht worden seien. Die Einsicht in die übergebenen Unterlagen habe ergeben, dass ein gemeinsames Kassabuch für alle Lokale (C28, CM, CA und Würstelstand) geführt, die Losungen durch Kassasturz ermittelt und die Trennung der Entgelte in 10%-ige und 20%-ige Umsätze unter Heranziehung des Wareneinkaufes durch monatliche Hochrechnung der 20%-igen Umsätze unter Anwendung von durchschnittlichen Rohaufschlägen auf den Wareneinkauf vorgenommen worden sei. Es habe jeweils eine Monatsliste existiert, in welche für jeden Tag ein durch Kassasturz ermittelter Lösungsbetrag eingetragen worden sei. Für den C28 und den CM sei die Eintragung in einer Summe erfolgt, Kassenstände seien keine aufgezeichnet und weitere Hilfsaufzeichnungen nicht vorgelegt worden. Betreffend die Ermittlung der Entgelte in 10% bzw 20%-ige Umsätze nach dem Wareneinsatz liege keine Bewilligung nach § 18 Abs 7 UStG vor. Die Erfassung der Losungen durch Kassasturz bedinge, dass ein Kassabuch mit Bestandsverrechnung geführt werde, wobei täglich die Anfangs- und Endbestände, die Barausgänge sowie die nicht erfolgswirksamen Bareingänge zu erfassen seien. Erfolge die Ermittlung der Tageslosungen in der Weise, dass bei Betriebsschluss der Gesamteingang gezählt und in ein Buch eingetragen werde, könne nicht von einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung gesprochen werden, wenn darüber hinaus keine weiteren Aufzeichnungen vorlägen, aus denen eine Rückrechnung auf die Tageseinnahmen ermöglicht würde. Die Kassenaufzeichnungen seien daher mit formellen Mängeln behaftet, die Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zögen.

Weiters seien keine nach Filialen aufgegliederten Warenbestandsaufzeichnungen zu den einzelnen Inventurstichtagen, sondern die Inventuren der einzelnen Filialen zusammengefasst vorgelegt worden. Die Schätzungsberechtigung sei daher gegeben.

Hinsichtlich der im Jahr 1997 geltend gemachten Fremdleistungen (Hr. K) in Höhe von ATS 180.000,00 zuzüglich 20% USt sei in der schriftlichen Fragebeantwortung vom 22. Oktober 2001 von Seiten der steuerlichen Vertretung angegeben worden, dass irrtümlich eine doppelte Verbuchung des Betrages vorgenommen worden sei. Das Vorliegen einer Leistungsbeziehung betreffend die nicht anerkannten Fremdleistungen des Jahres 1998 in Höhe von ATS 150.000,00 zuzüglich 20% wäre glaubhaft gemacht worden, die diesbezügliche Vorsteuerkorrektur sowie die Aufwandskürzung daher rückgängig zu machen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP führte die Bw aus, dass lediglich für den C28 und den CM, bedingt durch die "örtliche Bestimmung, den gleichartigen Einkauf und die gleichartige Preisliste" ein "gesamtes" Kassabuch geführt worden und die beiden Lokale als Einheit zu betrachten seien, was bei einer Betriebsbesichtigung, die nicht durchgeführt worden sei, erkennbar gewesen wäre. Im übrigen seien der BP tägliche Aufzeichnungen der "Einnahmen und Ausgaben dargelegt worden, wobei eine Ableitung des täglichen Kassastandes in weiterer Folge sehr wohl erkennbar sein könne". Es sei für jeden einzelnen Betrieb eine Inventur vorgelegt worden, lediglich beim C28 und CM "habe sich eine wirtschaftliche Einheit ergeben" und eine abgrenzende Inventur daher nicht erstellt werden können. "Gegenüberstellend der ersten Schätzung eines Sicherheitszuschlages von 10% sei unter Berücksichtigungnahme der obenangeführten Angaben und der teilweise falschen Einschätzung der Betriebsprüfung ungerechtfertigt und werde die Aufhebung des Sicherheitszuschlages beantragt".

Die BP führte nach neuerlicher Einsicht in die Unterlagen in ihrer Stellungnahme zur Gegenäußerung der Bw aus, dass die beiden Lokale C28 und CM örtlich voneinander getrennt seien: der CM habe die Adresse F-straße 28, der C28 mit Adresse F-straße 23 liege gegenüber der Hausnummer 78 auf der anderen Straßenseite. Eine Betriebsbesichtigung hätte nicht stattfinden können, weil beide Cs nur bis September 1999 von der Bw geführt und ab Oktober 1999 bereits von einem anderen Pächter übernommen worden seien. Gleichartiger Einkauf und gleichartige Preise rechtfertigten nicht die Zusammenfassung der Geschäftsfälle in einem Kassabuch. Beim Kassabuch des C28 sei am 8.3.1996 ein Kassenfehlbetrag in Höhe von ATS 26.787,27 und ein weiterer am 4.4.1996 in Höhe von ATS 31.423,20 festgestellt worden und erscheine eine Bareinlage von Hr. K am 1.1.1996 offensichtlich nachgetragen. Eine Ableitung des täglichen Kassastandes aus den bereits beim Kassasturz vom Kassastand abgeleiteten Einnahmen würde eine Ableitung des Standes aus einem bereits abgeleiteten Wert bedeuten und die behauptete Rückrechnung auf die Tageslosung nicht ermöglichen.

Die Inventuren seien für 1996, 1997 und 1998 jeweils auf einer bzw zwei Seiten fortlaufend zusammengefasst für den Würstelstand, das Cafe und die Bars geführt worden, wobei für jedes Jahr eine Summe insgesamt ausgewiesen worden sei. Es seien ausser einer Liste auf einem bzw zwei Blatt Papier von fortlaufend angeführten Positionen nur mit einer Unterteilung in "Würstelstand", "Cafehaus" und "Bars" auch nach Urgenz durch die BP keine weiteren Grundaufzeichnungen vorgelegt worden. Darüber hinaus wäre eine getrennte Erfassung der Lagerbestände der beiden Bars erforderlich gewesen. Weiters sei die Inventur hinsichtlich der Küche sowohl für den Würstelstand als auch für die Cafes jeweils mit einem Betrag geschätzt

worden. Seitens der BP werde daher von der Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages von 10% zu den erklärten Umsätzen nicht abgewichen.

Die Bw gab in einer weiteren Gegenäußerung an, dass die Betriebe CM und C28 infolge ihrer "wirtschaftlichen Gleichheit und enge geografische Nähe" als wirtschaftliche Einheit zu betrachten seien. Hinsichtlich der Kassenfehlbeträge hätte eine Prüfung von Seiten der Bw keine Differenzen ergeben und entbehre die Aussage einer angeblich nachträglich eingetragenen Bareinlage jeder Grundlage. Es habe tägliche Einnahmenaufzeichnungen gegeben, die dem Betriebsprüfungsorgan auch vorgelegt worden seien und in gleicher Folge auch ein Kassabuch, aus dem naturgemäß der Kassenanfangsbestand sowie der Endbestand lückenlos abgeleitet werden könne. Zu den Inventuren gebe es lückenlose Einzelaufzeichnungen auf Schmierblättern, die auch vorgelegt werden könnten. Die Zusammenfassung bzw. Schönschrift sei auf Grund der "schwer leserlichen Zettelwirtschaft, welches unter Umständen unzumutbar gewesen wäre vorzuzeigen", vorgenommen worden. Wie schwerwiegend diese angeblichen Buchführungsmängel seien "und die Glaubwürdigkeit dadurch in Frage gestellt werden könne, dürfe offen gelassen werden, allerdings sei anzuführen, dass in der ausführlichen Judikatur auch von Teilschätzungen die Rede sei, welche aus verwaltungsökonomischen Gründen auch ein Mittel zur Bereinigung der Angelegenheit ins Auge gefasst werden könnte".

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 184 Abs. 2 leg cit ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und

Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Nach Z 4 der zitierten Gesetzesstelle sollen Bücher und Aufzeichnungen, soweit sie gebunden geführt werden, nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO bestimmt, dass die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, wobei der Gewinn durch Entnahmen (d.s. alle nicht betrieblich veranlaßte Abgänge von Werten) nicht gekürzt und durch Einlagen (d.s. alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich) nicht erhöht wird.

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung maßgebend sind, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Nach § 189 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muß so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die

Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Gemäß § 191 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar). Nach Abs. 2 hat er für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar aufzustellen.

Gemäß § 192 Abs. 1 HGB sind die Vermögensgegenstände im Regelfall im Wege einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung wurde ausser Streit gestellt, dass die Verbuchung von Fremdleistungslöhnen (Hr. K) in Höhe von ATS 180.000,00 zuzügl. 20% USt im Jahr 1997 irrtümlich vorgenommen worden ist (Telefax vom 22. Oktober 2001). Die vom Finanzamt vorgenommene Vorsteuerkürzung bzw Hinzurechnung dieses Postens zum Betriebsergebnis erfolgte daher zu Recht.

Weil der Fremdleistungsaufwand des Jahres 1998 in Höhe von ATS 150.000,00 durch Vorlage eines entsprechenden Beleges glaubhaft gemacht werden konnte, war die von der BP vorgenommene Vorsteuerkürzung in Höhe von ATS 30.000,00 rückgängig zu machen.

Die Bw behauptet in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP (7. Jänner 2002) die Mängelfreiheit der im Zuge des Berufungsverfahrens erstmals vorgelegten

Buchhaltungsunterlagen und begehrt die Aufhebung des Sicherheitszuschlages als im Vergleich zur ersten infolge Nichtvorlage der Buchhaltung vorgenommenen

Zuschlagsschätzung ungerechtfertigt. Insoweit sich die Bw damit gegen die von der Abgabenbehörde aufrechterhaltene Auffassung hinsichtlich des Vorliegens der

Schätzungsbefugnis dem Grunde nach wendet, sind ihr die Ergebnisse der Einschau in die im Zuge des Berufungsverfahrens nachgereichten Buchhaltungsunterlagen entgegenzuhalten:

Auf die der BP unbestritten erst nach der im Zuge des Berufungsverfahrens durchgeführten Einschau eingereichten Inventuraufzeichnungen wird weiter unten näher eingegangen. Die BP hat die im Berufungsverfahren erstmals vorgelegten Kassenaufzeichnungen in Ablichtung dem Verwaltungsakt angeschlossen. Daraus gehen zweifelsfrei zwei Kassenfehlbeträge hervor, und zwar 1) vom 8. März 1996 in Höhe von ATS 26.287,27 (in der Stellungnahme der BP zur Gegenäußerung vom 5. März 2002 mit ATS 26.787,27 beziffert) und 2) jener vom 4. April

1996 in Höhe von ATS 31.423,20. Die BP ging bei der Ermittlung des zweiten Fehlbetrages vom im Monatskassenblatt für den März eingetragenen Saldo in Höhe von ATS 65.963,63 aus. Dieser Saldo stimmt jedoch nicht mit jenem überein, der sich aus dem von der Bw zuerst eingetragenen Einnahmenvortrag zuzüglich der Monateinnahmen, zusammen ATS 150.318,40, und dem Ausgabenvortrag plus Monatsausgaben, zusammen ATS 92.929,10, (Saldo) somit mit ATS 57.389,30, errechnet. Ausgehend von diesen Eintragungen ergibt sich zum 4. April 1996 sogar ein Kassenfehlbetrag von ATS 39.997,62. Die Bw beschränkt sich diesbezüglich auf das Vorbringen, dass eine Prüfung ihrerseits keine Differenzen ergeben hätte. Kassenfehlbeträge – hier in Höhe des Mehrfachen der jeweils eingetragenen Tageslosungen (diese bewegen sich zwischen ca ATS 1.500,00 und ATS 5.000,00) – stellen aber einen materiellen Buchführungsmangel dar, der zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt bzw verpflichtet (vgl. dazu Stoll, Kommentar zur BAO, 1928 und die dort zitierte Judikatur sowie VwGH 9.2.1982, 81/14/0096; 11.11.1990, 89/14/0045; 11.12.1990, 89/14/0109; 21.5.1997, 96/14/0086).

Darüber hinaus erscheint eine Bareinlage vom 1. Jänner 1996 (Hr. K) in Höhe von ATS 100.000,00 offensichtlich nachgetragen. Die Eintragung erfolgte in einer Zeile zusammen mit bzw oberhalb der eingetragenen Tageslosung. Eine glaubhafte Aufklärung dieser Feststellung wurde von Seiten der Bw nicht einmal angestrebt, sondern auch in ihrer zweiten Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP (3.4.2002) mit den Worten "entbehren jeder Grundlage" kommentiert. Auf die Nichteinhaltung der Formalerfordernisse eines ordnungsgemäß geführten Kassabuches sei hier daher nur der Vollständigkeit halber eingegangen: beispielsweise beanstandete die BP zu Recht, dass zwar eine tägliche Eintragung der Tageslosungen sowie der Ausgaben erfolgt, die Aufzeichnung der Kassenanfangs- bzw endbestände jedoch unterblieben ist. Zudem wurden die Losungen ab dem Jahr 1997 unbestrittenermaßen für zwei örtlich voneinander getrennte Betriebe in einem Kassabuch erfasst. Die Bw beschränkt sich in ihren diesbezüglichen Stellungnahmen auf die Aussage, dass die Kassenbestände jeweils aus den Aufzeichnungen der Tageslosungen bzw der Ausgaben ableitbar sei. Sie hat aber weder einen nachweisbaren Versuch unternommen, die Art und Weise der Tageslosungsermittlung darzustellen, noch die lückenlose und zuverlässige Rückrechenbarkeit auf die Tageseinnahmen etwa an Hand einzelner Tage zu demonstrieren.

Die Bw führt in ihren Inventuraufzeichnungen für die Jahre 1996 bis 1998 getrennt nach "Cafehaus", "Bar" und "Würstelstand" bzw "Imbiss" Sammelbegriffe wie "diverse Lebensmittel", "div. Schnäpse" und "Küche gesamt" an. Für den Würstelstand wurde in den

vorgelegten Aufzeichnungen beispielsweise im Jahr 1996 ein Wert von ATS 35.500,00 mit der Sammelbezeichnung "Div. Lm/Eis/Zub", für den Barbetrieb (hier zusammengefasst für CM und C28) ein Wert von ATS 5.320,00 für "div.Schnäpse" und für das Cafehaus ein Wert von ATS 2.100,00 für "Div. Schnäpse" und ein Wert von ATS 3.000,00 für "div.LM" ausgewiesen. Im Jahr 1997 wurde für das Cafe in gleicher Weise ein Wert von ATS 5.500,00 für "div.LM" und für den Imbiss ein Wert von ATS 32.000,00 mit der Sammelbezeichnung "Div. LM, Eis Zub" angeführt. Im Jahr 1998 erfolgte die Erfassung des Bestandes der Küche mit "Küche gesamt" in einer Summe mit ATS 5.800,00 und für "div. Schnäpse" mit ATS 2.700,00. Mengenmäßige Angaben über die Warenbestände fehlen demnach. Auffallend ist an den vorgelegten Aufzeichnungen überdies, dass unter den hier angeführten Sammelbezeichnungen die jeweils zahlenmäßig höchsten Inventurposten jeweils in einer runden Hundertsumme angegeben wurden (1996 Wertangaben für die übrigen Positionen des Würstelstandes zwischen ATS 205,00 und ATS 527,00, demgegenüber die "Div.Lm/Eis/Zub mit 35.500,00; desgleichen beim Imbissstand für das Jahr 1997 ATS 32.000,00 für "Div.LM, Eis Zub" gegenüber Posten in der Höhe zwischen ATS 162,00 und ATS 366,00 für Coca-Cola, Bier; 1998 für "diverse Schnäpse" ATS 2.700,00 und "Küche gesamt" ATS 5.800,00 gegenüber genauer bezeichneten Positionen zwischen ATS 120,00 und ATS 2.520,00).

In einer Inventur können zwar Waren gleicher Art zu einheitlichen Vermögensposten zusammengefasst werden. Von solchen Waren gleicher Art kann aber jedenfalls dann nicht mehr gesprochen werden, wenn sie im Marktgeschehen differenziert beurteilt werden. Dies trifft nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls auf Blumen zu (vgl. VwGH 20.10.1999, 93/13/0063), wird aber auch für die von der Bw verwendeten gemeinsamen Oberbegriffe "Diverse Lebensmittel", "Div. Schnäpse" oder "Küche gesamt" gelten können. Diese Begriffe lassen für sich allein noch keine entsprechend umfassende Gruppenbewertung zu. Weitere Grundaufzeichnungen wurden der BP laut Stellungnahme der BP auch nach Urgenz nicht vorgelegt.

Inventuren zählen zu den wesentlichen Bestandteilen einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft – im gegenständlichen Fall liegen hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1998 lediglich wertmäßige, jedoch keine mengenmäßigen Angaben über die Warenbestände (vgl. hierzu VwGH 18.7.2001, 98/13/0061), für das Jahr 1999 überhaupt keine Inventuraufzeichnungen vor – so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (vgl. VwGH 31.3.1998, 93/13/0035). Die Bw beschränkt sich diesbezüglich auf die Aussage "...dass sog. Schmieraufzeichnungen infolge Unzumutbarkeit nicht vorgelegt worden seien", äussert somit auch ihre eigenen Zweifel daran, inwiefern

dieses überdies lediglich in Aussicht gestellte Beweisanbot geeignet wäre, ein für die Bw günstigeres Ergebnis herbeizuführen.

Weil aber nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, geeignet sind, der Abgabenerhebung zugrunde gelegt zu werden, die im Zuge des Berufungsverfahrens der BP vorgelegten Unterlagen die angeführten Mängel aufweisen, ist von einer grundsätzlichen Berechtigung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für den Berufszeitraum auszugehen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 2.7.2002, 2002/14/0003). Hinsichtlich des Jahres 1999 ist zufolge der mangelhaften Inventur des Vorjahres ein zuverlässiger Betriebsvermögensvergleich in Form einer vom Gesetz geforderten Gegenüberstellung des Endvermögens zum Anfangsvermögen (= Endbestand 1998) nicht möglich, weshalb die Abgabenbehörde die Schätzungsbefugnis auch für dieses Jahr zu Recht in Anspruch genommen hat.

Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 12 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahezukommen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Weder die Ausführungen der Bw in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP (Eingabe vom 7. Jänner 2002), wonach die Beibehaltung des Sicherheitszuschlages unrechtmäßig wäre und dessen Aufhebung beantragt wird, weil keine "gerechtfertigten Mängel festgestellt werden konnten", noch jene in der zweiten Stellungnahme, in der mit den Worten "...lediglich ein Buchführungsmangel belastend vorgeworfen worden wäre und deshalb die Möglichkeit einer Teilschätzung, die aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen zur Bereinigung dieser Angelegenheit ins Auge gefasst werden könnte" (Eingabe vom 3. April 2002) offensichtlich auf eine Herabsetzung des Zuschlages auf einen nicht bezifferten Prozentsatz abgezielt wurde, reichen nicht aus, die gerade durch den Sicherheitszuschlag ausgeglichenen Unsicherheiten auszuräumen und sind auch nicht geeignet, ein den tatsächlichen Verhältnissen der Bw eher entsprechendes Ergebnis darzulegen. Die Bw zeigte nämlich in keiner Weise auf, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsmethoden als jene des Ansatzes des Sicherheitszuschlages auf Grund der vorhandenen bzw. der der Behörde vorgelegten Unterlagen überhaupt möglich gewesen wäre (vgl. VwGH 16.5.2002, 98/13/0195). Auch hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages hat die Bw jegliche Angaben darüber unterlassen, warum gerade der von der Abgabenbehörde gewählte Hundertsatz zu einem rechtswidrigen Ergebnis geführt hätte (vgl. VwGH 4.5.1982,

81/14/128; 16.5.2002, 98/13/0195). Mangels substantiierten bzw konkreten Vorbringens in bezug auf das von der BP beibehaltene und mit den aufgezeigten Mängeln begründete Ausmaß des Sicherheitszuschlages besteht daher auch kein begründeter Anlaß zu dessen Herabsetzung.

Gegen die Feststellung der BP, dass die verhängten Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttung den Gewinnen der Berufungsjahre hinzuzurechnen sind, hat die Bw in der vorliegenden Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1996 und 1997 keine gesonderten Vorbringen erstattet.

Soweit sich die Bw gegen die Haftung für Kapitalertragsteuer wendet, ist darauf zu verweisen, dass die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten sind (vgl. VwGH 27.4.1994, 92/13/0011; 6.4.1995, 93/15/0060).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. April 2003