

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Dr. Hannelore Pitzal, Masseverwalter, 1040 Wien, Paulanergasse 9, vom 17. Juni 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 13. Mai 2002 betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2002 nach der am 27. Juli 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 wird als teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2000 sowie gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2002 werden mit € 17.174,89 festgesetzt.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid 2000 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer wird für die Jahre 1998 bis 2000 wie folgt festgesetzt:

	1998	1999	2000
Bemessungsgrundlage	40.857,61 € (562.213,- S)	76.290,92 € (1.049.786,- S)	63.616,49 € (875.382,- S)
Kapitalertragsteuer	10.214,38 € (140.553,- S)	19.072,69 € (262.446,- S)	15.904,09 € (218.845,- S)

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie betreibt einen Lebensmittelgroßhandel.

In einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass Wareneinkäufe von inländischen Lieferanten und von Lieferanten aus dem EU-Raum in der Buchhaltung nicht erfasst worden waren. Aus diesem Grund wurden Umsatz- und Gewinnhinzuschätzungen gemäß § 184 BAO vorgenommen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen festgesetzt, und zwar in folgender Höhe (alle Beträge in ATS):

	1998	1999	2000
Umsatzzuschätzung netto	1.947.000,-	13.840.000,-	2.778.900,-
Wareneinsatzverkürzung	1.650.000,-	3.255.000,-	2.355.000,-
Gewinnhinzuschätzung	297.000,-	585.900,-	423.900,-
vGA	621.813,-	1.270.307,-	658.836,-

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren – entsprechende Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000.

In der dagegen erhobenen Berufung bestritt die Bw. die Richtigkeit der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Differenzen. Sie führte aus, entweder seien die zu Grunde liegenden Unterlagen fehlerhaft oder es hätten Konkurrenzfirmen unter ihrem Namen und ohne ihr Wissen Einkäufe getätigt.

Hinsichtlich der Rechnungen der Fa. C. über ATS 532.632,- netto gehe aus den Unterlagen der Lieferfirma hervor, dass eine Frau X. die Ware im Namen der Firma der Bw. abgeholt und bezahlt habe. Es werde eine diesbezügliche handschriftliche Bestätigung des Geschäftsführers vorgelegt.

Eine Person dieses Namens sei in der Firma der Bw. niemanden namentlich bekannt. Es lasse sich nur der Schluss ziehen, dass eine Konkurrenzfirma auf den Namen der Bw. diese Einkäufe getätigt habe.

Betreffend die Rechnungen der Firmen A., H., S. und andere Firmen in Italien, Deutschland und Holland wurde die Nachreichung von Unterlagen angekündigt.

Ergänzend wurde zum Problem der Zusammenfassenden Meldungen angemerkt, dass es immer wieder vorkomme, dass die Chauffeure mit der bestellten Ware und der ausgestellten Rechnung in Wien ankämen und die Ware – wegen festgestellter Mängel, Preisdifferenzen oder aus anderen Gründen – nicht oder nur teilweise übernommen und bezahlt werde. Die diesbezüglichen Gutschriften und Korrekturen würden dann offensichtlich von vielen Lieferanten nur intern vorgenommen und die ursprüngliche Zusammenfassende Meldung nur in den seltensten Fällen korrigiert.

In Ergänzung des Berufungsvorbringens führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, hinsichtlich der Firmen A. und H. könnten derzeit keine Unterlagen vorgelegt werden. Betreffend die ausländischen Lieferungen bestreite die Bw., alle Lieferungen erhalten zu haben. Besonders eindeutig erscheine dies bei den italienischen Firmen, deren Namen und Adressen keiner der bei der Bw. beschäftigten Personen bekannt seien.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, bereits im Verlauf des Prüfungsverfahrens sei die Bw. mehrmals zur Vorlage entsprechender Unterlagen aufgefordert worden, sie sei dieser Aufforderung jedoch nicht nachgekommen. Im Berufungsverfahren sei trotz Fristverlängerung für die Beibringung von Unterlagen nur auf die die Firma C. betreffende Bestätigung verwiesen worden. Erhebungen bei der Fa. C. hätten ergeben, dass die in den beiden strittigen Rechnungen fakturierten Waren vorher telefonisch bestellt worden seien. Die Zahlungen seien am 3.1.2000 (ATS 500.000,-), am 28.1.2000 (ATS 85.895,20 bar) und am 31.1.2000 (ATS 193.875,- bar) erfolgt. Abgeholt seien die Waren am 27. und 28.1.2000 mittels Lkw worden. Es erscheine unglaublich, dass – wie behauptet – eine Konkurrenzfirma unter einem falschen Namen Bestellungen vornehme, Anzahlungen in beträchtlicher Höhe wochenlang vor der Abholung leiste, die bestellten Waren an zwei aufeinander folgenden Tagen abhole und danach die Restzahlung vornehme. Bei einem solchen Geschäftsverlauf bestehe die Gefahr, dass es zu Rückfragen an das bestellende Unternehmen komme. Auch die Art der bestellten Waren deckten sich mit dem üblichen Einkauf der Bw..

Exemplarisch für die übrigen Firmen werde auf die Geschäftsbeziehungen zur Firma A. eingegangen. Laut Kontenabstimmung seien acht Rechnungen nicht in der Buchhaltung der Bw. erfasst. Sämtliche Waren aus diesen Rechnungen seien laut den vorliegenden Lieferscheinen an die Adresse der Bw. frei Haus geliefert und übernommen worden.

Es sei somit nachgewiesen, dass die fakturierten Waren sehr wohl von der Bw. und nicht von Konkurrenzfirmen bestellt und entgegengenommen, aber nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien. Die Zurechnung der Einkäufe und damit die Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen seien gerechtfertigt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der steuerliche Vertreter, die Bw. vertrete die Auffassung, dass jemand Fremder in ihrem Namen und mit ihrer UID-Nummer Einkäufe getätigt habe. Insbesondere bezüglich der ausländischen Lieferanten sei es der Bw. bisher unmöglich gewesen, die von der Betriebsprüfung auf Grund der Zusammenfassenden Meldung ermittelten Wareneinkäufe nachzuvollziehen.

Die bisherigen, vom Finanzamt vorgenommenen Erhebungen seien nicht ausreichend. Es werde beantragt, die Zusammenfassenden Meldungen im Rahmen von Amtshilfeverfahren zu überprüfen und festzustellen, an welche Abnehmer die Warenlieferungen tatsächlich gegangen seien.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. vorgehalten, dass die Behörde beabsichtige, der Schätzung jene Zahlen betreffend die Höhe der innergemeinschaftlichen Erwerbe zu Grunde zu legen, die sich durch Heranziehen der Gesamtsumme laut einer elektronischen Abfrage ergeben. Außerdem wurde die Bw. ersucht, das Berufungsvorbringen, dass Differenzen zu den von der Behörde herangezogenen Listen deshalb bestünden, weil Waren wegen festgestellter Mängel, Preisdifferenzen oder aus anderen Gründen nicht oder nur teilweise übernommen worden seien, durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Dem Ergänzungsersuchen bzw. der Aufforderung zur Stellungnahme wurde nicht Folge geleistet.

Zu der am 27. Juli 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung erschien die Vertreterin der Bw. nicht. Die Vertreter der Amtspartei erhoben gegen die von der Behörde beabsichtigte Vorgangsweise keine Einwendungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Schätzungsberechtigung

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

In der Buchhaltung der Bw. waren im Streitzeitraum folgende Wareneinkäufe von inländischen Lieferanten und von Lieferanten aus dem EU-Raum nicht enthalten:

Jahr	nicht erklärter inländischer Wareneinkauf	Differenz bei ig.Ewerben	Summe	Summe gerundet
1998	253.400,-	1.271.360,48	1.524.760,48	1.500.000,-
1999	172.600,-	2.561.480,58	2.734.080,58	2.700.000,-
2000	2.076.632,-	848.561,58	2.925.193,58	2.900.000,-

Bei den Netto-Gewinnhinzuschätzungen handelte es sich unter Berücksichtigung der sich ergebenden Umsatzsteuernachforderung inklusive der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung und die der Behörde vorliegenden elektronischen Abfragen. Den Berufungsausführungen, Konkurrenzfirmen hätten unter dem Namen der Bw. eingekauft bzw. die Zusammenfassenden Meldungen seien falsch, weil Waren wegen festgestellter Mängel, Preisdifferenzen oder aus anderen Gründen nur teilweise übernommen und bezahlt würden, aber von den ausländischen Lieferanten die Zusammenfassende Meldung nur in den seltensten Fällen korrigiert würden, ist entgegenzuhalten, dass im Ermittlungsverfahren um den Nachweis dieses Vorbringens durch Vorlage von eigenen Buchhaltungsunterlagen ersucht wurde, dieser Nachweis aber nicht erbracht wurde. Denn wenn tatsächlich bestellte Waren nicht oder nicht zur Gänze übernommen worden wären, wäre nach Ansicht der Behörde dies in Form von Bestätigungen über die Nichtannahme bzw. die teilweise Nichtannahme möglich. Auch eine Angabe jener Lieferungen, bei denen die Waren teilweise nicht angenommen wurden, würde die Überprüfung ermöglichen, ob an diesen Tagen überhaupt eine Lieferung in der Buchhaltung der Bw. erfasst ist.

Auch hinsichtlich der inländischen Lieferungen ist der Nachweis, dass die Lieferungen der Fa. C., A. und H. nicht von der Bw., sondern von Konkurrenzfirmen bezogen wurden, nicht erbracht worden. Der betreffend die Lieferungen von der Fa. C. vorgelegten Bestätigung, die Waren seien Frau X. übergeben worden, diese sei aber der Bw. nicht bekannt, kommt in Anbetracht der Tatsache, dass mit der Fa. C. eine ständige Geschäftsbeziehung unterhalten wurde, keine Beweiskraft zu. Dass gerade zwei Lieferungen nicht an die Bw. erfolgt seien, ist vor allem in Anbetracht der Tatsache, dass in Teilbeträgen bezahlt wurde und Anzahlungen geleistet wurden, äußerst unglaublich. Hinsichtlich der beiden übrigen Lieferanten ist anzumerken, dass ein Nachweis nicht versucht wurde und darüber hinaus sämtliche Waren aus den Rechnungen der Fa. A. laut den vorliegenden Lieferscheinen an die Adresse der Bw. frei Haus geliefert und übernommen wurden.

Betreffend die innergemeinschaftlichen Lieferungen geht die Behörde von jenen Beträgen aus, die laut einer EDV-Abfrage in den Streitjahren an die Bw. erfolgten. Eine Gegenüberstellung mit den von der Bw. erklärten Beträgen ergab die oben dargestellten Differenzen, die ua der Umsatz- und Gewinnhinzuschätzung zu Grunde gelegt wurden. Das oben wiedergegebene Vorbringen ist nicht geeignet, die Richtigkeit der Listen in Frage zu stellen, zumal die Bw. über Aufforderung keinen Nachweis für ihr Vorbringen erbrachte. Hinzuweisen ist darauf, dass die Bw. bei Sachverhalten, die in Verbindung mit dem Ausland stehen, eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Der Rohaufschlagskoeffizient wurde im Zuge der Betriebsprüfung ausgehend von den vorliegenden Ein- und Verkaufsrechnungen als Durchschnittswert mit 1,18 ermittelt. In der Berufung wurden gegen die Höhe keinerlei Einwendungen erhoben, weshalb dieser durchaus rechnerisch nachvollziehbare Wert auch von der Berufungsbehörde angewandt wurde.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO 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 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Wie bereits oben dargestellt, gaben die Aufzeichnungen der Bw. nicht sämtliche Wareneinkäufe und Erlöse wieder, sondern waren sowohl die Einkäufe im Inland als auch die innergemeinschaftlichen Erwerbe und Erlöse nur verkürzt in der Buchhaltung der Bw. enthalten. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist somit gerechtfertigt.

b) Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 184, Tz 12 und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im vorliegenden Fall ging die Behörde von den nicht in der Buchhaltung erfassten Wareneinkäufen aus, rundete diese Beträge und ermittelte unter Anwendung des von der Betriebsprüfung ermittelten durchschnittlichen Rohaufschlages von 18 Prozent die Umsatzverkürzung und als Differenz zwischen Umsatzhinzuschätzung und Wareneinsatzverkürzung die Gewinnhinzuschätzung wie folgt (alle Beträge in ATS):

Jahr	nicht erklärter inländischer Wareneinkauf	Differenz bei ig.Ewerben	Summe	Summe gerundet	Umsatzzuschätzung	Gewinnzuschätzung
1998	253.400,-	1.271.360,48	1.524.760,48	1.500.000,-	1.770.000,-	270.000,-
1999	172.600,-	2.561.480,58	2.734.080,58	2.700.000,-	3.186.000,-	486.000,-
2000	2.076.632,-	848.561,58	2.925.193,58	2.900.000,-	3.422.000,-	522.000,-

Es kann davon ausgegangen werden, dass mit dieser Schätzungsweise ein den tatsächlichen Umsätzen und Gewinnen am ehesten gerecht werdendes Ergebnis erzielt wurde.

c) Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002

Der Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002 war – wie im Folgenden ausgeführt – an die geänderte Körperschaftsteuerschuld 2000 anzupassen und mit € 17.174,89 festzusetzen:

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 war die maßgebende Abgabenschuld in Höhe von € 15.756,78 um 9,00% zu erhöhen.

Die in § 121 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 enthaltene Sonderregelung für die Vorauszahlungen bestimmter Kalenderjahre, welche im konkreten Fall eine weitere Erhöhung um 10% vorsieht, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.11.2002, G 318/02, Slgnr. 16727, als verfassungswidrig aufgehoben. Frühere gesetzliche Bestimmungen traten nicht wieder in Wirksamkeit. Von der Setzung einer Frist im Sinne des Art. 140 Abs. 5 B-VG wurde Abstand genommen.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 darf dementsprechend die vom VfGH aufgehobene Bestimmung nicht mehr angewandt werden.

d) Kapitalertragsteuerbescheide 1998 bis 2000

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne

Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne sind solche verdeckten Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 19.7.2000, 97/13/0241).

Ausgehend von der Gewinnhinzuschätzung wurde unter Berücksichtigung der Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer die Basis für die Kapitalertragsteuer ermittelt und die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung sowie der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren wie folgt errechnet (alle Beträge in ATS):

	1998	1999	2000
Gewinnhinzuschätzung	270.000,-	486.000,-	522.000,-
USt-Nachforderung laut BP	169.360,-	366.830,-	70.227,-
Änderung der USt-Nachforderung laut BE	-17.700,-	-65.490,-	+64.310,-
KEST-Basis laut BE	421.660,-	787.340,-	656.537,-
Kapitalertragsteuer	140.553,-	262.446,-	218.845,-
vGA (KESt durch Bw. getragen)	562.213,-	1.049.786,-	875.382,-

Der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide 1998 und 1999 war daher in Anbetracht obiger Ausführungen teilweise stattzugeben, während der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheid 2000 und der Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002 abzuändern war.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Juli 2005