jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/25 2004/15/0065

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.10.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §184 Abs3;
BAO §184;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde der A Handelsgesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dkfm. Claus Kuffner, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1180 Wien, Schumanngasse 18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. März 2004, GZ. RV/0992- W/03, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995, 1997 und 1998 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird - soweit sie sich gegen die Umsatzsteuer 1998 richtet - zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 und 1998 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen, also hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995 und 1997, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Mai 1980 gegründeten beschwerdeführenden Handelsgesellschaft m.b.H. (in der Folge: Beschwerdeführerin) ist der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Ton- und Bildträgern aller Art. Seit November 1998 hat die Beschwerdeführerin die Tätigkeit eingestellt und die Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Gesellschafter waren die E Vertriebsgesellschaft m.b.H. mit Sitz in W und die Eu Establishment mit Sitz in V, Liechtenstein. Geschäftsführerin war zuletzt Dkfm. Eva K.

Ab August 1997 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1987 bis 1995 statt.

Das Finanzamt nahm mit Bescheiden vom 26. März 2002 die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1987 bis 1995 jeweils gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Während diese Sachbescheide die Körperschaftsteuer unverändert auswiesen, führte die neue Festsetzung der Umsatzsteuer zu Abgabennachforderungen.

Mit Bescheid vom 10. September 2002 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 fest; dies führte jeweils im Vergleich zum bisher vorgeschriebenen Betrag zu einer Abgabennachforderung.

Mit Bescheid vom 11. September 2002 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 fest; dies führte hinsichtlich der Umsatzsteuer zu einer Abgabennachforderung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995, 1997 und 1998 sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 als unbegründet abgewiesen; der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wurde teilweise Folge gegeben und der diesbezügliche Bescheid abgeändert. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die Betriebsprüfung habe festgestellt, die Bücher seien infolge der formellen und materiellen Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO geführt worden. Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1987 bis 1995 hätten gemäß § 184 BAO geschätzt werden müssen. Die Betriebsprüfung hätte unter Tz. 18 folgende Feststellungen getroffen:

"Die (Beschwerdeführerin) betrieb im Prüfungszeitraum einen Tonträgereinzelhandel. Diese Waren wurden in folgenden 4 Filialen mit der Firmenaufschrift 'P' verkauft. Die Verkaufsgeschäfte waren bzw. sind in W... (Hauptmieter Dkfm. M.), in W... (Hauptmieter Firma E GmbH; Miete wurde von E an Beschwerdeführerin verrechnet und dabei wurde festgestellt, dass der Mietaufwand gegenüber benachbarten Mietobjekten überhöht ist), in W... (Mieter Dkfm. M.), in W... und W... (Hauptmieter Dkfm. M.). Das Zentrallager und das Büro ist in W...

Im Zuge der Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO wurden Feststellungen getroffen, die eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG für notwendig erscheinen ließen.

Bei der am 21.4.1998 durchgeführten Hausdurchsuchung wurde es dann notwendig, dass der Prüfungszeitraum bis zum Jahr 1987 ausgedehnt worden ist.

Anstoß für diese Hausdurchsuchung war, dass im Prüfungszeitraum (lt. Bilanz vom 30.6.1995) Darlehen i.H. von S 25,178.305,50 und im Nachschauzeitraum weitere S 2,990.900,-- ohne einen schriftlichen Vertrag von der Mutterfirma EU aus Liechtenstein in mehreren Teilbeträgen gewährt wurden. Weiters waren auch keine Rückzahlungsmodalitäten und Zinsen schriftlich vereinbart worden. Erst als von der Bp diese Unüblichkeit erörtert wurde, wurden nicht unterfertigte Zinsbelastungen für den Prüfungszeitraum vorgelegt. Auch keine näheren Angaben über die Tätigkeit der Firma Eu waren bekannt. Laut Befragung der Geschäftsführerin Dkfm. Eva K. wurde lediglich angegeben, dass sich die Fa. Eu mit der 'Produktion von Musik' beschäftige und dass man Näheres nicht wisse. Bei Erhebungen seitens der Behörden wurde festgestellt, dass es sich bei der Fa. Eu um eine Sitzgesellschaft in Vaduz handelt. Auch der von der Geschäftsführerin vorgelegte Handelsregisterauszug gab keinen ausreichenden Aufschluss über eine tatsächlich tätige Firma.

Aus den beschlagnahmten Unterlagen wurden Schreiben am Firmencomputer ausgewertet, die Anweisungen des Dkfm. M. über Konten der Mutterfirma EU bei der Privatbank in Vaduz enthielten. Dabei wurde von Österreich aus angeordnet, dass Überweisungen auf ein CA-Konto mit dem Zahlungsgrund 'Kredit' von Liechtenstein erfolgen sollten.

Dkfm. Eva K. ist bzw. war Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin und der Fa. E Vertriebsgesellschaft m.b.H. Laut ihren Angaben in der Niederschrift vom 4.3.1999 bestand ihre Tätigkeit mit der Einstellung des Personals, Verwaltung und Kontrolle der Finanzen und der Buchhaltung bis zur Fertigung des Jahresabschlusses. Hinsichtlich dieser Tätigkeiten konnte sie weisungsfrei handeln. Angemeldet war sie bei der Firma E. Das Gehalt hatte sie sich jedoch seit 1985 nicht ausbezahlt.

Auch Dkfm. M., der bei der Beschwerdeführerin angemeldet war, hatte ebenfalls seit 1985 kein Gehalt ausbezahlt bekommen. Nach Ansicht der Bp ist es unglaubwürdig, dass man jahrelang ohne Gehalt bei einer Firma arbeitet, die nur Verluste erwirtschaftet. Die Tätigkeit des Herrn Dkfm. M. bestand laut Auskunft der Geschäftsführerin in der Beschaffung der Waren und in der Verwaltung bzw. Erfassung des Lagers in einem EDV-System.

Der Inventurwert per 30.6.1995 betrug lt. Bilanz 27,112.358,59. Im Rahmen von Betriebsbesichtigungen konnte festgestellt werden, dass die in den einzelnen Filialen vorhandenen Waren lediglich einen Bruchteil des lt. Bilanz vorhandenen Warenbestandes sein können. Außerdem wurde festgestellt, dass die jährlichen Zukäufe sowie der Wareneinsatz nur einen Bruchteil dieser Werte betragen. Die vorgelegten Inventuren während der Bp erwiesen sich als unbrauchbar, da deren Höhe nicht nachvollzogen werden konnte. Auch der sehr überhöhte buchmäßig ausgewiesene Durchschnitts-RAK (4,58) und der aufgrund von Einzeltatbeständen ermittelte RAK gab den begründeten Anlass an der sachlichen Richtigkeit zu zweifeln.

Bestätigt wurde dieser Verdacht durch EDV-Listen über Lagerwerte und Lagermengen, die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurden. So wies z.B. eine am 24.7.1992 erstellte Liste einen Lagerwert von S 4,496.747 und einem Durchschnitts-RAK von 1,66 aus. In der Bilanz zum 30.6.1992 wurde jedoch ein Wert von 20,693.987,68 ausgewiesen. Auch wurde der Wert durch den Verkauf des Warenlagers im November 1998 an E mit 5,391.804,-- vom Unternehmen selbst beziffert.

Durch die Systemprüfung, die zur Unterstützung bei der Hausdurchsuchung und zwecks Datenauswertung herangezogen wurde, konnten die doch sehr veralteten Bänder (tw. mit Passwort) lesbar gemacht werden. Es wurde auch von der Systemprüfung festgestellt, dass es sich um keine Standardsoftware handelt, sondern dass alle Programme im Gwbasic oder Quickbasic selbst programmiert worden sind und dass, wenn man die Programmzeilen liest, man zum Schluss kommt, dass wirklich alles herstellbar, bearbeitbar und änderbar ist. Es konnte daher festgestellt werden, dass mit diesen vorgefundenen Programmen jegliche Inventuren, Inventurstatistiken, Umsatzstatistiken (Jahres-, Monats- oder Tagesumsätze) verschiedene Auswertungen für die Filialen und noch vieles mehr erstellbar und manipulierbar ist.

Auch die im Bp-Zeitraum vorgenommenen Abwertungen konnten von der Bp in keiner Weise kontrolliert werden, da laut Angabe der Geschäftsführerin, die dazugehörenden Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt werden. Ebenfalls werden die Lieferscheine weggeschmissen; mit der Begründung, dass die Anzahl erheblich groß sei.

Bei der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Saldenbestätigung des Lieferanten MSC wurde festgestellt, dass in der Buchhaltung ein überhöhter Schuldenstand als EB zum 1.7.1996 ausgewiesen wurde und ein Vermerk, der diese Differenz als 'Privat' bezeichnet. Auch bei anderen Lieferanten (EMI, Polygram) konnte die Bp feststellen, dass die jeweiligen EB der Lieferantenverbindlichkeiten nicht ident mit den abverlangten Kontoauszügen ist.

Weiters wurde die Geschäftsführerin (vor der HD) über die erheblichen Differenzen des Umsatzsteuerverrechnungskontos (Verbindlichkeit) befragt und gab als Antwort, dass die Bp eine Berichtigung mittels einer Umbuchung auf a.o. Erträge vornehmen möge, da dies mangels Unterlagen nicht zu klären wäre.

Auf Grund o.a. Mängel und Ungereimtheiten der Bilanzen (GOB-Grundsätze) ist die Behörde berechtigt, zu einer Schätzung gemäß § 184 BAO.

Der Umstand allein, dass jahrelang ein Vielfaches des tatsächlichen Inventurwertes in der Bilanz überhöht angesetzt wurde, rechtfertigt eine Schätzung.

Es wurde für den gesamten Zeitraum ein Gefährdungszuschlag von 10 % des jeweiligen Jahresumsatzes vorgenommen, da der begründete Verdacht von außerbücherlichen ('Schwarz-') Geschäften mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Ausmaß von mindestens 10 % der jeweiligen Umsätze gegeben ist."

Unter Tz. 30 des Berichtes habe die Betriebsprüfung festgestellt, die in den Bilanzen ausgewiesenen Inventurwerte stünden im krassen Gegensatz zu den Werten laut beschlagnahmten EDV-Protokollen und würden ein Vielfaches des jährlichen Wareneinsatzes betragen. Die Rohaufschläge laut Bilanzen seien zwischen 120 % und 358 % gelegen. Bei der Überprüfung der BP von Einzeltatbeständen hätte sich ein Rohaufschlag von durchschnittlich 66 % ergeben. Die Betriebsprüfung habe die Inventurwerte auf die Basis des ermittelten Durchschnittsrohaufschlages von 66 % berichtigt. Die entstandenen Verluste seien nicht vortragsfähig. Um an die Werte der ausgedruckten und beschlagnahmten Lagerlisten annähernd zu kommen, müsse auch die "EB" berichtigt werden.

Die Berufungen vom 25. April 2002 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1987 bis 1995 und 1998 richteten sich gegen die Umsatzzuschätzungen. Darin werde ausgeführt, die Betriebsprüfung habe über mehr als vier Jahre gedauert. Die in Tz. 18 aufgelisteten "Allgemeinheiten" lenkten vom Thema ab, dass für die Umsatzzuschätzung nur 5 Minuten

aufgewendet worden seien und gleich am Anfang der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass der Rohaufschlag und der Inventurwert zu hoch seien. Dies werde auch nicht bestritten und hätte zu einer Bilanzänderung geführt. Der Umstand, dass die Inventurwerte zu hoch und damit der Wareneinsatz zu niedrig angesetzt worden seien, hätte bei richtig gestellten Bilanzen zu schlechteren Jahresergebnissen, nicht jedoch zu anderen Umsatzzahlen geführt. Durch den allgemeinen Teil (Tz. 18) des Prüfungsberichtes werde der Eindruck erweckt, dass durch die EDV manipuliert worden sei. Hiefür gebe es keinen Anhaltspunkt. Die Finanzbuchhaltung sei händisch erfolgt; sämtliche Umsätze seien von diversen Angestellten händisch ermittelt worden und so gesehen sei alles richtig gewesen. Derartige handschriftliche Umsatzaufzeichnungen der Verkaufsmitarbeiter seien bei der Durchsuchung der Filialen an Ort und Stelle mitgenommen und das Personal hiezu befragt worden. Die EDV sei fast ausschließlich für Nachbestellungen, Sortimentsgestaltung und Suche nach bestimmten Titeln und Tonträgern (Musiklexikon) verwendet worden. Die Verwendung der EDV bei der Inventur und deren Bewertung sei - wie eben erst durch die BP erkannt worden sei - fehlerhaft gewesen. Es möge also wegen gewisser Fehler in der Lagerbewertung, die zu einem zu hohen Warenaufschlag geführt haben (und das Jahresergebnis zu hoch ausgewiesen haben), eine Schätzungsberechtigung abgeleitet werden. Dies sei aber kontraproduktiv. Schwarzgeschäfte führten in der Regel zu niedrigeren Rohaufschlägen, weil die Umsätze gekürzt werden. Im gegenständlichen Fall lägen aber weit überhöhte Rohaufschläge vor und die Umsätze seien vom angestellten Verkaufspersonal täglich händisch ermittelt worden. Das habe auch wohl die Betriebsprüfung nicht in Frage gestellt. Und es sei sicher (nicht nur mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit), dass es zu keinen Umsatzverkürzungen gekommen sei. Die Korrektur der Inventurbestände durch die Betriebsprüfung hätte ein richtigeres Bild der Wirtschaftslage der Firma gebracht. Der Firma sei es auch nicht gut gegangen, sonst hätten ja Gehälter gezahlt werden können. Jeder, der wirtschaftet, will bezahlt bekommen; wenn die Geschäftsführung - um die Lage der Firma nicht weiter zu verschlechtern - auf die Auszahlung von Gehalt zunächst verzichtet, weil Ersparnisse aus besseren Tagen dies möglich machten, so sei das ein legitimer Rettungsversuch, der unbegründet uminterpretiert worden sei. Die Beschwerdeführerin stellte die Frage, wie der Gefährdungszuschlag wirklich zu rechtfertigen sei, und wie man außerbücherliche Geschäfte hätte abwickeln können? Die Betriebsprüfung habe bei Überprüfung der Lieferanten der Beschwerdeführerin festgestellt, dass sämtliche Einkaufsrechnungen verbucht seien. Die Zuschätzung sei einfach eine Strafsanktion, nicht der Versuch, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu bewerkstelligen. Es sei auch der Versuch, die sich als ungerechtfertigt erwiesenen Maßnahmen der Hausdurchsuchungen, Beschlagnahme aller schriftlichen Aufzeichnungen usw., welche unter Angabe von sich als völlig haltlos erwiesenen Beschuldigungen erfolgten, nachträglich zu legitimieren. Das Unternehmen existiere nicht mehr.

Die Betriebsprüfung habe zur Berufung Stellung genommen. Darin sei ausgeführt worden, das Vorbringen, dass die "FIBU" händisch erfolgt sei, gehe ins Leere, weil dies keine Entschuldigung für falsche Inventurwerte darstellen könne. Es sei nicht richtig, dass die Umsätze von den Angestellten handschriftlich ermittelt worden seien. Vielmehr seien alle Verkäufe mit Artikelnummern und Preisen in jeder Filiale EDV-mäßig erfasst und die Bänder mit diesen Daten von Dkfm. M. ausgewertet worden. Dabei habe jedenfalls die Möglichkeit bestanden, die Einzeldaten der Filialen zu verändern und somit Umsätze zu verkürzen. Weiters habe in jeden Bereich des Programmes durch den Bediener eingegriffen werden können und seien jedwede Abänderungen möglich gewesen.

Es werde festgehalten, dass einer auf Grund ihrer kaufmännischen Ausbildung tätigen Geschäftsführerin habe erkennbar sein müssen, dass die der Betriebsprüfung vorgelegten Inventuren unrichtig seien.

Es entbehre jeder Logik, dass man eine finanziell schwer angeschlagene Firma mehrere Jahre lang künstlich am Leben erhalte und die Geschäftsführerin sowie der leitende Angestellte keinerlei Gehalt ausbezahlt bekommen hätten und trotzdem weiterhin tätig geworden seien. Dieser freiwillige "Gehaltsverzicht" könne jedenfalls nur damit begründet werden, dass sowohl die Geschäftsführerin als auch Dkfm. M. die wahren wirtschaftlichen Machthaber der liechtensteinischen Mutterfirma und somit auch der gegenständlichen GmbH seien. Dies werde von den vorliegenden Verfügungen des Dkfm. M. über liechtensteinische Konten der Eu, wonach mehrfache Millionenbeträge auf Bankkonten der Beschwerdeführerin, tituliert als Darlehen, überwiesen worden seien, untermauert.

Bei der Zuschätzung handle es sich auf Grund der fehlenden Grundaufzeichnungen, sowie der nicht vorhandenen Mitwirkung der Abgabepflichtigen um einen gesetzmäßigen Auftrag gemäß § 184 Abs. 1 bis 3 BAO. Die Behauptung der Berufung, die Betriebsprüfung habe bei der Überprüfung der Lieferanten der Beschwerdeführerin festgestellt,

dass sämtliche Einkaufsrechnungen verbucht worden seien, entbehre jeder Grundlage. Vielmehr sei die Geschäftsführerin im Zuge der zahlreichen Einvernahmen mit den Differenzen zwischen beschlagnahmten Saldenbestätigungen bzw. abverlangten Kontoauszügen und der Buchhaltung konfrontiert worden.

Die Beschwerdeführerin habe zu dieser Stellungnahme eine Gegenäußerung abgegeben. Darin habe sie ausgeführt, die Schätzung des Umsatzes abweichend von den Aufzeichnungen und Erklärungen sei bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung in wenigen Minuten ohne Möglichkeit zur Stellungnahme abgehandelt worden. Wenn die Umsätze richtig erklärt und die Umsatzsteuer korrekt abgeführt worden seien, dann dürfe keine Zuschätzung von Umsätzen erfolgen. Die der Betriebsprüfung vorgelegten, täglich geschriebenen und lückenlos geführten Aufzeichnungen bewiesen die Richtigkeit der Umsatzzahlen und der daraus folgenden Steuerberechnung. Diese als "Kassaabrechnung" bezeichneten Belege enthielten den täglichen Geldeingang und Bestand in Form von Banknoten- und Münzlisten. Der täglich fortgeschriebene Kassa-Wechselgeldbestand ergebe zusammen mit den täglichen Einzahlungen und Buchungen auf dem Bankkonto einen unverfälschbaren Einblick in die Tageseinnahmen jeder einzelnen Filiale. Dies sei ein geschlossener und jederzeit nachprüfbarer Ablauf, in den von der Geschäftsleitung gar nicht habe eingegriffen werden können. Diese Aufzeichnungen seien der Betriebsprüfung komplett zur Verfügung gestellt worden und befänden sich nach der Mitnahme bei der Hausdurchsuchung auch jetzt noch im Besitz der Finanzbehörde. Die Vermutungen, was alles mit der EDV manipuliert hätte werden können, entspringen einer sich nachträglich rechtfertigenden Fantasie der Prüferin. Für das Alles gebe es keinen Beweis. Die aus zwei Heimcomputern bestehende EDV-Anlage habe Dkfm. M. zur Erleichterung seiner Arbeit verwendet. Diese Bearbeitung von Warensortiment und Bestellungen habe mit der Erfassung und Dokumentierung der Tageseinnahmen für "FIBU" nicht das Geringste zu tun.

Während der Betriebsprüfung sei darüber gesprochen worden, dass es bei der Lagerbewertung (Inventurwert) zu Fehlern gekommen sei. Die Beschwerdeführerin sei in Kenntnis, dass die Inventur Bestandteil der Buchhaltung sei. Die zu hohe Inventurbewertung sei passiert, dies sei jedoch unabhängig von der materiellen Richtigkeit der "FIBU". Daraus folge ein zu niedriger Wareneinsatz und ein zu hoher Rohaufschlag, sowie letztlich daher ein zu hoher Jahresgewinn. All dies habe keinen Einfluss auf die Richtigkeit der Einnahmenerfassung. Ein vom Unternehmen zu hoch ermittelter Gewinn führe zu hohen Steuern und sei steuerlich für die Firma nur nachteilig. Die Beschwerdeführerin stellte die Frage, warum ein solcher Fehler vorsätzlich gemacht werden sollte?

Die Behauptung, es hätten Grundaufzeichnungen gefehlt, sei unrichtig, weil alle Einnahmenaufzeichnungen lückenlos vorhanden gewesen und vorgelegt worden seien. Im Rahmen der Hausdurchsuchung seien sie mitgenommen worden. Der Wareneingang sei komplett gebucht worden. Es sei von der Betriebsprüfung bei der Überprüfung der Lieferanten kein einziger Fall festgestellt worden, in dem eine Einkaufsrechnung nicht verbucht worden wäre. Differenzen bei den Saldenbestätigungen zwischen Buchhaltung und Lieferantensaldo seien durch Stichtagsunterschiede bzw. Streichungen und zu hoch berechneten Preisen aufklärbar. Es genüge eine Zahlung auf ein falsches Konto zu buchen und der Saldovortrag sei falsch. Bei einer Handbuchhaltung, die keine "OP-Buchungen" kenne, sei dies noch leichter möglich. Jedenfalls lasse sich aus dieser Unlogik nicht ableiten, dass die Umsätze um einen Gefährdungszuschlag von 10 % erhöht werden müssten.

Obwohl dies mit Umsatzzahlen nichts zu tun habe, sei auf weitere unbewiesene Behauptungen der Betriebsprüfung einzugehen. Es sei amtsbekannt gewesen, dass die Geschäftsführerin von Mieteinnahmen und Zuschüssen ihrer Mutter gelebt habe. Die Betriebsprüfung stelle völlig ohne Beweisangaben die Behauptung auf, es habe eine Beziehung zwischen der Geschäftsführerin und der Mutterfirma bestanden. Zur Widerlegung dieser Vermutung sei von der Geschäftsführerin am 28. September 2001 bei einer Besprechung eine schriftliche eidesstattliche Erklärung des Geschäftsführers der Mutterfirma vorgelegt worden. Mit dieser Bestätigung werde die Unrichtigkeit einer solchen Behauptung eindeutig erwiesen. Gerade bei amtsseitiger Kenntnis über die Lebenshaltung und Umstände der Geschäftsführerin auf sie als wahre Machthaberin zu schließen, könne nur jemand, der von vornherein voreingenommen sei.

Die Berufung vom 25. September 2002 richte sich gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 und 1998. Darin habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, das Rechtsmittel richte sich gegen die Bemessungsgrundlage.

Zur Umsatzsteuer 1997 sei ausgeführt worden, es seien 10 % des Umsatzes dazugeschätzt worden. Bei der

Betriebsprüfung seien keine Differenzen zwischen den geprüften Umsätzen und den erklärten und versteuerten Umsätzen festgestellt worden. Die Betriebsprüfung habe den bilanzierten Rohaufschlag als weit über dem üblichen Maße liegend festgehalten. Durch eine Umsatzerhöhung durch Zuschätzung werde dieser Rohaufschlag noch weiter erhöht.

Zur Umsatzsteuer 1998 sei ausgeführt worden, Umsätze seien nur bis November 1998 getätigt worden. Nach diesem Zeitpunkt seien nur noch Mieten für Geschäftsräume bezahlt worden. Die genauen Umsatzzahlen für die einzelnen Monate 1-11/1998 seien anlässlich des Nachschauauftrages der Betriebsprüfung bekannt gegeben bzw. von dieser aus den beim Finanzamt liegenden Unterlagen entnommen worden. Diese Umsatzzahlen, welche den monatlichen Umsatzsteuerzahlungen entsprochen hätten, seien von der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden. Damit sei eine Berechnung einer Nachzahlung oder die Schätzung anderer Werte für diesen Zeitraum nicht berechtigt.

Zu den Körperschaftsteuerbescheiden 1997 und 1998 sei ausgeführt worden, die Beschwerdeführerin mache seit Jahren trotz hoher Aufschläge immer Verluste. Diese Verluste seien auch in den Prüferbilanzen der Jahre 1987 bis 1995 als richtig bestätigt worden. Im Bescheid werde ein Erfahrungswert, Gewinn = 10 % des Umsatzes, angesetzt. Dies sei unrichtig. Die Beschwerdeführerin habe auch im Jahr 1997 und 1998 mit einem hohen Verlust bilanziert. Eine realistische Beurteilung der Branchensituation ergebe, dass dieser Geschäftsbereich generell als nicht gewinnbringend angesehen werde. Außerdem sei beim Körperschaftsteuerbescheid 1997 kein Verlustvortrag berücksichtigt worden.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde nach Gesetzeszitaten und der Wiedergabe von Rechtssätzen aus, nach Tz. 18 des Berichtes der Betriebsprüfung stehe fest, dass die in den einzelnen Filialen vorhandenen Waren lediglich einen Bruchteil des laut Bilanz vorhandenen Warenbestandes sein könnten. In dem Bericht sei der Inventurwert per 30. Juni 1995 im Betrag von S 27,112.358,59 aufgenommen worden; die letzte erstellte Bilanz zum 30. Juni 1996 weise einen Warenvorrat im Wert von S 27,112.318,07 aus. Auch die weitere Feststellung, dass die jährlichen Zukäufe sowie der Wareneinsatz nur einen Bruchteil der Bilanzposition Warenvorrat betragen, sei unbestritten geblieben. Das Vorliegen enormer Differenzen sei von der Betriebsprüfung unter Verweis auf die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten EDV-Listen über Lagerwerte und Lagermengen untermauert worden. Eine am 24. Juli 1992 erstellte Liste habe einen Lagerwert von S 4,496.747,-- (und einen Durchschnitts-RAK von 1,66) ausgewiesen, wohingegen in der Bilanz vom 30. Juni 1992 ein Wert von S 20,693.987,68 ausgewiesen worden sei. Die Bilanz zum 30. Juni 1993 weise einen Warenvorrat von S 24,070.664,08, die Gewinn- und Verlustrechnung Handelswarenerlöse von S 9,527.706,48 bei einem Warenverbrauch von S 2,244.353,-- auf. Als weiteren Nachweis hinsichtlich der im Übrigen sowohl absolut, als auch relativ, gegenüber den erklärten Wareneinsätzen und Erlösen enormen Differenzen, habe die Betriebsprüfung zutreffend auch den vom Unternehmen selbst bezifferten Wert beim Verkauf des Warenlagers im November 1998 mit S 5,391.804,-- anführen können. Die letzte erstellte Bilanz zum 30. Juni 1996 habe einen Warenvorrat im Betrag von S 27,112.318,07 ausgewiesen, in den Jahren 1997 und 1998 gelangten jedoch lediglich Erlöse von insgesamt rund S 11,500.000,-- in Ansatz. Die errechnete Größe der Warenvorratsreduktion betrage jedoch S 21,720.514,-- (S 27,112.318,07 - S 5,391.804,--). Auf Grund der angeführten Dimensionen müsse von Inventurmanipulationen, und nicht von versehentlichen Abweichungen, gesprochen werden. Bezüglich dieser Vorgangsweise werde der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass ohne das Ausweisen eines unzutreffenden hohen Warenvorrates mit Überprüfungshandlungen durch die Abgabenbehörde zu einem viel früheren Zeitpunkt zu rechnen gewesen wäre. In den Berufungen sei nicht bestritten worden, dass die Inventurwerte zu hoch seien. Auf Basis dieser unbestrittenen Feststellung des Vorliegens enormer Differenzen zwischen den tatsächlichen Warenbeständen und den Warenvorräten laut den Bilanzen (Inventuren) seien unrichtige Erfassungen der Bestände vorgelegen, die bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten seien und zur Annahme führten, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst worden seien. In die Richtung einer nicht ordnungsgemäßen Erfassung aller Geschäftsvorfälle wiesen die im Einzelnen wiedergegebenen Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen. Ginge man von einer Erfassung aller Erlöse aus und würden um viele Millionen Schilling niedrigere Warenvorräte berücksichtigt werden, so würden sich die erklärten Verluste erhöhen und die geringfügigen positiv erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in hohe Verluste umschlagen. Dies sei im Hinblick auf über eineinhalb Jahrzehnte lang in Kauf genommene hohe Verluste ein Geschehnisablauf, dem ein geringer Grad an Wahrscheinlichkeit beizumessen sei.

Hinsichtlich des Vorbringens über die Nichtzahlung der Gehälter werde der konkrete Zeithorizont übersehen. Bei einem über ein Jahrzehnt andauernden Zeitraum könne von einem bloß zunächst erfolgenden Verzicht auf Gehaltsauszahlungen nicht die Rede sein.

Bezüglich der Aufbewahrungsfrist von Unterlagen habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass die zu den vorgenommenen Abwertungen gehörenden Grundaufzeichnungen ebenso wenig wie die Lieferscheine aufbewahrt worden seien. In den Berufungen sei diesen Feststellungen nicht widersprochen worden. Die Betriebsprüfung habe in ihrer Stellungnahme zu den Berufungen auf das Fehlen der Grundaufzeichnungen hingewiesen. Die Beschwerdeführerin habe nun in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung bloß behauptet, es sei unrichtig, dass die Grundaufzeichnungen gefehlt hätten. Alle Einnahmenaufzeichnungen seien lückenlos vorhanden gewesen und vorgelegt worden. Das von der Betriebsprüfung beanstandete Nichtaufbewahren der Unterlagen führe zu einem Buchhaltungsmangel.

Nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung lägen den im Rechenwerk aufscheinenden Darlehen in Höhe von rund S 28 Mio. keine schriftlichen Verträge zu Grunde und seien auch keine Rückzahlungsmodalitäten und Zinsen schriftlich vereinbart worden. Erst als von der Betriebsprüfung diese Umstände herangezogen worden seien, seien nicht unterfertigte Zinsbelastungen für den Prüfungszeitraum vorgelegt worden. Auch seien keine näheren Angaben über die Tätigkeit der Firma Eu bekannt geworden. Über Befragen habe die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin angegeben, die Firma Eu beschäftige sich mit der Produktion von Musik, man wisse Näheres nicht. Unbestritten sei, dass es sich bei der Firma Eu um eine Sitzgesellschaft in Vaduz handle. Wenn nun berücksichtigt werde, dass aus den beschlagnahmten Unterlagen Schreiben am Firmencomputer der Beschwerdeführerin ausgewertet worden seien, wonach die Anweisungen des bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Dkfm. M. über Konten der Firma Eu bei der Privatbank in Vaduz enthalten haben, wonach von Österreich aus angeordnet worden sei, dass Überweisungen auf ein CA-Konto mit dem Zahlungsgrund "Kredit" von Liechtenstein erfolgen sollten, so erhärte sich die aus den Inventurmanipulationen berechtigterweise abgeleitete Annahme, dass nicht alle Erlöse ordnungsgemäß erfasst worden seien.

Die oben angeführten Umstände hätten ein Ausmaß, welches nur im Wege einer Globalschätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahe kommendes Ergebnis ermöglichte. Als Maß dazu dienten die vorliegenden enormen Differenzen. Es sei ein Sicherheitszuschlag von 10 % der erklärten Umsätze angewandt worden. Damit errechneten sich Hinzurechnungsbeträge für den Zeitraum von 1987 bis 1995 von insgesamt rund S 7,900.000,--; betreffend das nicht berufungsgegenständliche Jahr 1996 sei ein erklärungsgemäßer Umsatzsteuerbescheid erlassen worden; 1997 habe der Sicherheitszuschlag 10 % von S 345.675,-- betragen. Stelle man die Hinzurechnungsbeträge den Beträgen der Inventurmanipulationen bzw. Darlehen gegenüber, so erweise sich der angewandte Sicherheitszuschlag als gemäßigte Schätzung.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass durch eine Umsatzerhöhung durch Zuschätzung der weit über dem üblichen Maße liegende bilanzierte Rohaufschlag noch weiter erhöht werde, sei nicht stichhältig, weil diese Betrachtungsweise die Richtigkeit der Wareneinsatzseite voraussetzen würde. Davon könne wegen der Inventurmanipulationen nicht ausgegangen werden.

Die Schätzung des Umsatzes für 1998 sei Folge des Umstandes gewesen, dass lediglich die Umsätze der Monate Jänner, Februar, März, Mai, Juni und November zur Verfügung gestanden seien. Für die fünf fehlenden Monate, April, Juli bis Oktober seien Umsätze von jeweils S 200.000,-- geschätzt worden. Diese Schätzung sei unter Bedachtnahme auf den niedrigsten Monatsumsatz des Jahres 1998 - Februar S 271.705,83 - nicht als unangemessen zu bezeichnen.

Zum Vorbringen der Berufungen hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 sei darauf zu verweisen, dass nach den Feststellungen der Betriebsprüfung die Verluste der Jahre 1987 bis 1995 als nicht vortragsfähig anzusehen seien. Berechtigt sei jedoch der Einwand, es entspreche der Erfahrung, dass der Gewinn 10 % des Umsatzes sei. Ein Vergleich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 zeige, dass 1997 ein Gewinn in Höhe von 10 % des Umsatzes in Ansatz gelangt sei, im Fall des Bescheides 1998 jedoch ein solcher in Höhe von rund 5 % des Umsatzes. Im Hinblick auf das Ziel, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, werde der 5 %ige Gewinnsatz auch betreffend das Jahr 1997 angewendet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht

ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung 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.

Zu schätzen ist gemäß § 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substanziiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 19. März 1998, 96/15/0005, m.w.N.).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050). Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (vgl. Ritz, BAO3, § 184 Tz. 21).

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Zulässigkeit einer Zuschätzung zum Umsatz, weil die von ihr zugestandene "Überbewertung des Warenlagers" als auch die Annahme der belangten Behörde, es seien nicht alle Erlöse ordnungsgemäß erfasst worden, einer Zuschätzung widersprechen.

Die belangte Behörde ist nicht nur vom Vorliegen enormer Differenzen zwischen den tatsächlichen Warenbeständen und den Warenvorräten laut den Inventuren (Bilanzen) ausgegangen. Sie hat sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz. 18 des Berichtes) gestützt. Ausgehend davon ist sie zur Annahme gelangt, dass die EDV-Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin nicht vollständig gewesen sind. Sie ist daher von einer unrichtigen Inventur ausgegangen.

Wenn die belangte Behörde - unter der Voraussetzung eines ordnungsgemäßen Verfahrens - zu diesem Ergebnis gelangte, kann die Zulässigkeit einer Schätzung nicht bezweifelt werden. Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 15. Mai 1997, 95/15/0138, und vom 31. März 1998, 93/13/0035).

Die Beschwerdeführerin rügt, der angefochtene Bescheid entspreche hinsichtlich seiner Begründung nicht den gesetzlichen Erfordernissen. Dem Bescheid sei eine zusammenfassende Darstellung des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes nicht zu entnehmen.

Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass von zentraler Bedeutung die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu

ermöglichen, die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes ist, also der Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zunächst die Feststellungen der Betriebsprüfer und die teils gegenteiligen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren dargestellt. Im Erwägungsteil ist sie dann auf die unterschiedlichen Auffassungen sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht eingegangen, woraus sich mit hinreichender Deutlichkeit ergibt, dass die belangte Behörde den Feststellungen der Betriebsprüfer gefolgt ist. Der Bescheid erweist sich daher als überprüfbar. Die behauptete Mangelhaftigkeit liegt sohin nicht vor.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe zum Vorbringen, dass die Finanzbuchhaltung händisch geführt worden sei, keine weiteren Ermittlungen gepflogen. Sie wäre verpflichtet gewesen, durch nochmalige Befragung der ihr bekannten Angestellten entsprechende Erhebungen zu führen.

Mit diesen Ausführungen übersieht die Beschwerdeführerin, dass die Betriebsprüfung den Angaben der Geschäftsführerin folgend davon ausgegangen ist, dass "Grundaufzeichnungen" nicht aufbewahrt und die Lieferscheine "weggeschmissen" worden sind. Weiters stützte sich die belangte Behörde auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung, worin ausgeführt worden ist, dass es unrichtig ist, dass die Umsätze von den Angestellten der Beschwerdeführerin handschriftlich ermittelt worden seien. Vielmehr seien alle Verkäufe mit Artikelnummern und Preisen in jeder Filiale EDV-mäßig erfasst und diese Bänder mit diesen Daten dem Dkfm. M. vorgelegt worden. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen und hat der in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung enthaltenen allgemeinen Aussage der Beschwerdeführerin, die vorgelegten, täglich geschriebenen und lückenlos geführten Aufzeichnungen bewiesen die Richtigkeit der Umsatzzahlen und der daraus folgenden Steuerberechnung, keinen Glauben geschenkt. Für diese Behauptung hat die Beschwerdeführerin keinerlei Beweise angeboten. Die allgemein gehaltene, unsubstanziierte Behauptung der Beschwerdeführerin konnte die belangte Behörde nicht zu einer "nochmaligen Befragung der ihr bekannten Angestellten" verpflichten.

Auch soweit die Beschwerdeführerin auf von der belangten Behörde unterlassenen Erhebungen bei ihren Lieferanten hinweist, vermag sie keine Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen. Die belangte Behörde hat sich auf die Feststellung der Betriebsprüfung auf Grund der Einvernahme der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin gestützt, wonach Differenzen zwischen den Saldenbestätigungen der Lieferanten bzw. den abverlangten Kontoauszügen und der Buchhaltung bestanden. Die belangte Behörde ist somit mit der Betriebsprüferin auf Grund der Einvernahme der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin davon ausgegangen, dass keinesfalls sämtliche Einkaufsrechnungen verbucht worden sind.

Zur Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages führt die Beschwerdeführerin aus, sie habe zwar das Warenlager um einiges zu hoch bewertet. Eine fehlerhafte Bewertung des Lagerbestandes stelle keinen Grund dar, die während des gesamten Geschäftsjahres ordnungsgemäß und lückenlos dokumentierten Umsatzaufzeichnungen in Frage zu stellen. Die belangte Behörde stütze sich bloß auf Vermutungen, dass die Beschwerdeführerin Schwarzumsätze getätigt habe.

Die Beschwerdeführerin übersieht, dass die belangte Behörde auf Grund der Ergebnisse der Betriebsprüfung davon ausgegangen ist, dass die Beschwerdeführerin ihre Umsätze unvollständig erklärt hat. Wie bereits ausgeführt, ist sie davon ausgegangen, dass nicht händisch erfasste Aufzeichnungen in den Filialen dem Rechenwerk der Beschwerdeführerin zu Grunde gelegt wurden, sondern EDV-Listen, die jedoch in jeder Richtung hin vom Bediener, dem Dkfm. M., abänderbar waren. Die belangte Behörde hat sich nicht bloß auf eine Überbewertung des Warenlagers berufen, sondern hat auf die enorme Dimension der Inventurmängel hingewiesen, die im Zusammenhang mit den übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung die Annahme bewusster Manipulationen rechtfertigten.

Die Beschwerdeführerin meint, sie habe in all den Streitjahren tatsächlich Verluste erwirtschaftet. Ein Schluss von der vorgenommenen Überbewertung des Warenlagers auf nicht verbuchte Umsätze, also Schwarzumsätze, sei nicht folgerichtig.

Auch hiebei übersieht die Beschwerdeführerin, dass die belangte Behörde sich nicht lediglich auf die Überbewertung des Warenlagers gestützt hat, sondern auf sämtliche Feststellungen laut Tz. 18 des Prüfungsberichtes. Im Übrigen kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie darauf hingewiesen hat, dass der von der Beschwerdeführerin dargestellte Geschehnisablauf, wonach über viele Jahre hohe Verluste in Kauf genommen worden sind, ein geringer Grad an Wahrscheinlichkeit beizumessen ist.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass im Falle eines zugeschätzten Umsatzes auch zusätzliche Ware umgesetzt worden sein müsse. Dafür müsse zuvor ein entsprechender Aufwand getätigt worden sein. Wenn die belangte Behörde eine Umsatzerhöhung im Ausmaß von 10 % vornehme und die neu festgesetzte Umsatzsteuer ebenfalls im Ausmaß von 10 % erhöhte, sei dies rechtswidrig, weil für einen solchen zusätzlichen Umsatz erforderliche Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen seien. Insbesondere müsse auch die Vorsteuer aus diesen Aufwendungen berücksichtigt werden.

Auch damit kann die Beschwerdeführerin - soweit es um die Festsetzung der Umsatzsteuer geht - keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Das Vorliegen von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen wurde nicht behauptet. Konnte die belangte Behörde zutreffend von Schwarzgeschäften ausgehen, scheidet ein Vorsteuerabzug mangels Rechnungslegung aus. Es erübrigen sich daher Ausführungen dazu, ob das Thema Vorsteuerabzug überhaupt Gegenstand des Berufungsverfahrens war.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe die Darlehen der Muttergesellschaft angeführt und in den Raum gestellt, dass es sich bei dieser Gesellschaft um eine bloße Sitzgesellschaft handle, die im Machtbereich der Beschwerdeführerin gelegen wäre. Die Beschwerdeführerin habe alles ihr zumutbare unternommen, um das Gegenteil zu belegen. Sie habe auch die beglaubigt unterfertigte eidesstättige Erklärung des alleinigen Verwaltungsrates der Muttergesellschaft vorgelegt. Die belangte Behörde habe weder diese Erklärung berücksichtigt noch selbst weitere Erhebungen gepflogen. Auch habe die belangte Behörde außer Acht gelassen, dass sowohl die Geschäftsführerin als auch der leitende Angestellte Dkfm. M. auf Gehaltsauszahlungen verzichtet haben, um das Unternehmen noch retten zu können. Den beiden Personen sei es darum gegangen, ihre Arbeitsstellen und die Pension zu retten. All diese Umstände sprächen gegen die Annahme von Schwarzumsätzen.

Auch mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Einerseits übersieht sie, dass die von ihr angesprochene eidesstättige Erklärung lediglich dartut, dass ihre Geschäftsführerin keinen Einfluss auf die Muttergesellschaft ausgeübt habe. Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch nicht, dass ihr leitender Angestellter, vom Sitz der Beschwerdeführerin aus, Anweisungen der Muttergesellschaft getätigt hat, der Beschwerdeführerin Kredite in mehrfacher Millionenhöhe zu überweisen, und dass über diese Vorgehensweise keine hinreichenden Geschäftsunterlagen vorgelegt werden konnten. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2006/13/0100, 0101). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden. Wenn die belangte Behörde auf Grund der weder widersprochenen, geschweige denn widerlegten Befugnis des leitenden Angestellten der Beschwerdeführerin, für die Muttergesellschaft Überweisungen an die Beschwerdeführerin in Millionenhöhe vorzunehmen, darauf geschlossen hat, dass zumindest dieser wirtschaftlicher Machthaber der Muttergesellschaft war, ist dies nicht unschlüssig. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dieser leitende Angestellte habe seit 1985 auf sein Gehalt verzichtet, um das Unternehmen der Beschwerdeführerin zu retten, bzw. um sich seine Arbeitsstelle und die Pension zu erhalten, ist daher zu Recht kein Glauben geschenkt worden.

Die von der belangten Behörde dargestellten Mängel in der Buchführung, keine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Inventurerstellung, Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Belegen, nicht nachvollziehbare Darlehensbeträge in Millionenhöhe, waren zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen. Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit Anlass geben, bedarf es eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, nicht. Es steht dem Abgabepflichtigen allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnisse entgegenzuwirken (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. September 1998, 97/13/0033). Diesen Nachweis hat die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Umsatzzuschätzungen für die Jahre 1987 bis 1995 und 1997 sind daher nicht rechtswidrig.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 geht die belangte Behörde davon aus, dass für die Monate April und Juli bis Oktober die Umsätze von je S 200.000,-- geschätzt worden seien, weil keinerlei Erklärungen vorgelegt worden seien. Angesichts des erklärten niedrigsten Monatsumsatzes für Februar in Höhe von S 271.705,83 sei diese Schätzung nicht unangemessen.

Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, sie habe für den Zeitraum 7 bis 12/98 einen Umsatzsaldo von S 908.489,15, Mieterträge von S 6.608,33 und eine Erlösberichtigung von S 3.752,50 bekannt gegeben. Eine Umsatzzuschätzung sei daher nicht zulässig gewesen.

Damit übersieht die Beschwerdeführerin aber, dass sie durch diese in der Beschwerde vorgenommene Berechnung einschließlich der vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen, insbesondere für den Kalendermonat November 1998 (Verkauf des Warenlagers um S 5,391.804) zu einer Bemessungsgrundlage von S 6,303.148,98 kommt, während die belangte Behörde unter Zugrundelegung ihrer Schätzung zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage, nämlich S 6,191.804,--, kommt. Ein die Umsatzsteuerschuld in niedriger Höhe festsetzender Bescheid, als in der Beschwerde angestrebt, kann keine vor dem Verwaltungsgerichtshof verfolgbare Rechtsverletzung bewirken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2002/13/0119, 0120). Soweit sich die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 1998 richtet, war sie daher mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG im nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Die belangte Behörde führte hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 aus, das Finanzamt sei im Jahr 1997 von einem Gewinn in Höhe von 10 % des Umsatzes ausgegangen, im Jahr 1998 hingegen von einem Gewinn in Höhe von rund 5 % des Umsatzes. Im Hinblick auf das Ziel, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, werde der 5 %- ige Gewinnsatz auch betreffend das Jahr 1997 angewendet und sei daher der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 entsprechend abzuändern gewesen.

Wenn die Beschwerdeführerin insoweit rügt, dass die Bescheidbegründung nicht nachvollziehbar sei, ist sie im Recht, weil die belangte Behörde ihrer Entscheidung zwar einen einheitlichen "Gewinnsatz" zu Grunde gelegt hat, aber auch dieser (niedrigere) Prozentsatz von der Prüferin nicht näher begründet worden war. Die belangte Behörde hat den Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 und 1998 mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er insoweit aufzuheben war. Im Übrigen, also hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1995 und 1997 war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2004150065.X00

Im RIS seit

30.11.2006

Zuletzt aktualisiert am

10.11.2014

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at