



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat_2 über die Berufung der F.P. GmbH, Adresse, vom 12. April 2002, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 17. Dezember 2001, vertreten durch Amtspartei, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1989 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1989 bis 1994, sowie betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994 und Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995, und gegen die Haftungsbescheide bezüglich Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1995, nach der am 10. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 und Gewerbesteuer 1994 wird Folge gegeben und die Wiederaufnahmbescheide ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1989 bis 1995, Körperschaftsteuer 1989 bis 1993 und 1995 sowie Gewerbesteuer 1989 bis 1993 wird abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1989 bis 1995, Körperschaftsteuer 1989 bis 1993 und 1995 sowie Gewerbesteuer 1989 bis 1993 bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1994 und Gewerbesteuer 1994 wird zurückgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993 und 1995, Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993,

sowie Haftungsbescheide hinsichtlich einzubehaltender Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1995 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Im Zeitraum von 29.10.1996 bis 29.11.2001 fand bei der Berufungswerberin (Bw.) eine Betriebsprüfung (Bp.) über die Jahre 1989 bis 1995 statt, über die am 11.12.2001 der Bericht (83 Seiten) verfasst wurde. Entsprechend den Feststellungen dieser Bp. nahm das Finanzamt die Verfahren bezüglich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1995 bzw. bezüglich Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1994 mit Bescheiden vom 17.12.2001 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide hinsichtlich der genannten Abgaben für die bezeichneten Zeiträume. Außerdem wurde die Bw. mittels Haftungsbescheiden vom 11.12.2001 für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt für die Jahre 1989 bis 1995 in Anspruch genommen und mit Bescheiden vom selben Tag diesbezüglich Säumniszuschläge festgesetzt. Mit Bescheiden vom 11.2.2002 wurden Säumniszuschläge hinsichtlich der Umsatzsteuer 1990 bis 1993 und der KESt 1989 bis 1995 sowie Stundungszinsen festgesetzt. Gegen all diese Bescheide richtet sich die nach mehrmaliger Fristverlängerung am 12.4.2002 fristgerecht beim zuständigen Finanzamt eingebrachte Berufung mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung, bestehend aus 63 Seiten Berufungsvorbringen und 121 Beilagen. Am 15.4.2002 wurde die Aussetzung der Einhebung jener Abgaben beantragt, der voll entsprochen wurde. Am 10.10.2002 erging seitens des Finanzamtes ein Mängelhebungsauftrag hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide, dem am 23.10.2002 nachgekommen wurde. Am 27.1.2003 beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Berufungen wurden durch das Finanzamt Wien 1/23 am 9.1.2004 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Berufung gab der Betriebsprüfer der PAST am 30.9.2002 eine 28seitige Stellungnahme ab. Nach mehrmaliger Fristverlängerung brachte die Bw. am 28.2.2003 eine 40seitige Gegenäußerung zur Stellungnahme ein.

2. Allgemeines und Schätzungsbefugnis

In **Tz 16 des Bp.-Berichtes** führt die Bp. aus, die Prüfung sei aufgrund der Anzeige einer ehemaligen Angestellten der F.P. Galerie KG vom 28.2.1990 eingeleitet worden. In der Niederschrift vom 22.3.1990 gab die Anzeigerin laut Bp.-Bericht insbesondere an, „der tatsächliche Wert der im Umlaufvermögen der Firma befindlichen Bilder [sei] um ein Vielfaches höher, als in der Bilanz bzw. Inventur ausgewiesen wurde. Sodass daher bei einem Verkauf naturgemäß auch die Erlöse nicht vollständig erklärt werden konnten.“ Die Anzeigerin sei bis 1986 in der KG beschäftigt gewesen und habe mit Buchhaltung oder Wareneingangsbuch etc. nie etwas zu tun gehabt (Vernehmungsprotokoll mit H.M. vom 25.10.1996). Die Betriebsprüfung sei erst 1996 eingeleitet worden, weil ein im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens, das „nur bedingt strafrechtlich relevante Umstände“ bezüglich der Bw. hervorbrachte, die Beantwortung eines Amtshilfeersuchens an die Niederlande so lange gedauert habe. Im Oktober 1997 sei ein umfangreicher Fragenkatalog (22 Seiten) an die Bw. überreicht worden, der aufgrund einer Erkrankung (Herzinfarkt) des Gesellschafters und steuerlichen Vertreters R.P. trotz mehrerer Urgenzen unbeantwortet geblieben und keine Aufklärung der offenen Punkte erfolgt sei. Daher sei die Beurteilung durch die Bp. ohne Parteienmitwirkung erfolgt und die Ergebnisse in einer Besprechung am 18.4.2000 der Bw. zur Kenntnis gebracht worden. Stellungnahmen der Bw. (durch R.P.) seien am 18.7. und 13.9.2000 erfolgt und in der Würdigung laut Bp.-Bericht berücksichtigt worden. Eine weitere Einsichtnahme in die Buchhaltung habe am 6.3.2001 stattgefunden.

Weiters wird seitens der Bp. ausgeführt, dass laut Vernehmung des Geschäftsführers E. vom 11.10., 24.10. und 9.11.1995 die von der F.P. KG angekauften Gemälde nur zum Erhalt des Andenkens von der Bw. erworben worden seien ohne Weiterverkaufsabsicht, und dass der wertvollste Teil dieser Gemälde (niederländische Meister) sich in den Privaträumen bzw. in der Steuerberatungskanzlei des Gesellschafters R.P. befunden habe (was durch eine Hausdurchsuchung zutage getreten ist). Außerdem habe es Veräußerungsverbote und Rückkaufsrechte für diese Gemälde für den Gesellschafter R.P. (mehrere Vereinbarungen, zuletzt vom 27.11.1989) gegeben. Der Geschäftsführer E. sei in seinen Befugnissen somit deutlich eingeschränkt gewesen und habe die laufenden Kosten durch Verkauf von Klein- und Mittelwaren zu decken gehabt. Der überwiegende Teil der Geschäfte sei durch das persönliche Engagement des R.P. zustande gekommen, der seine Dienste der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt habe. Aus dieser wesentlichen Stellung und der im Rahmen der Betriebsprüfung beim Einzelunternehmer R.P. festgestellten Vermögensunterdeckung schließt die Bp. dass R.P. Vorteile aus dem Betrieb der Gesellschaft gezogen haben muss.

Diesen allgemeinen Ausführungen der Bp. hält die Bw. in der **Berufung** folgende Punkte entgegen: R.P. habe im Rahmen seiner unentgeltlichen Tätigkeit lediglich Reisespesen

verrechnet. Seine Kanzleiräume seien der Bw. als Ausstellungsräume zur Verfügung gestellt worden, weil das Geschäftslokal der Bw. zu klein gewesen sei, die Kanzleiräume repräsentativ gewesen seien, die Ausstellung der Bilder den Gesellschafter und seinen Kanzleibetrieb nicht belaste und vielmehr die großteils kunstsinnigen Klienten die Möglichkeit gehabt hätten, so die Bilder der Bw. zu besichtigen. R.P. sei ab 1986 beratend für ausländische Interessenten tätig gewesen, wobei diese Tätigkeiten in Österreich nicht der USt unterlagen, und die Erfolge dieser Arbeit ausschließlich der GmbH zugeflossen seien. Die Galerie der Bw. habe R.P. nur selten besucht, die laufenden Geschäfte im Alltagshandel habe dort der Geschäftsführer E. abgewickelt.

Die Bw. gibt nochmals den Verfahrensablauf wieder (Anzeige und Einvernahmen 1990, Erledigung des Rechtshilfeansuchens durch die niederländischen Behörden 1994, Prüfung 1996-2001) und rügt die lange Verfahrensdauer von elf Jahren. Durch das lange Zuwarten mit der Einleitung der Prüfung sei die Bw. um die Chance zur zeitnahen Aufklärung gebracht und in ihren Parteienrechten erheblich geshmälert worden. Die Bw. gibt weiters an, dass für Auskünfte über mehr als sieben Jahre zurückliegende Vorgänge zwar Wahrheits-, aber keine Offenlegungspflicht bestehe, da keine Verpflichtung bestehe, länger zurückliegende Buchhaltungsunterlagen aufzubewahren. Es trete somit „eine Art Umkehr der Beweislast ein, wenn durch die Untätigkeit der Behörde dem Pflichtigen die Vorlage von Buchhaltungsbelegen nicht mehr möglich ist.“

Unter Punkt 3 der Berufungsschrift rügt die Bw. Verfahrensmängel: So sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden, da eine Ladung des Geschäftsführers als gesetzlichen Vertreter der Bw. zur Schlussbesprechung unterblieben sei und aus der Ladung an den rechtsfreundlichen Vertreter Dr. Patzak nicht hervorgegangen sei, dass dieser den Geschäftsführer mitbringen solle. Eine Schlussbesprechung iSd. § 149 BAO habe sohin nicht stattgefunden, zumal die Überschrift auf „Niederschrift über die Besprechung über die Beweisaufnahme“ geändert worden sei. Demzufolge könne ein Bericht über das Ergebnis der Bp. (§ 150 BAO) nicht wirksam vorliegen, weshalb auch die Sachbescheide, welche in der Begründung auf diesen Bericht verweisen, mangelhaft seien. Als weitere Verfahrensmängel führt die Bw. an, dass bei Akteneinsicht am 27.3.2002 der Akt unvollständig gewesen sei und die Einsicht in das Schätzgutachten über den Wert der Gemälde verwehrt wurde (verfahrensleitende Verfügung vom 10.4.2002). Die Bw. rügt weiters, dass zahlreichen Anträgen auf Zeugeneinvernahmen von der Bp. nicht nachgegangen wurde und die Bp. somit die Beweiswürdigung anhand eigener Arbeitshypothesen durchgeführt habe, anstatt von einwandfreien Feststellungen auszugehen. Somit sei der Grundsatz des fairen Verfahrens verletzt worden.

In der **Stellungnahme** zur Berufung hält die Bp. den Vorwürfen entgegen, dass die lange Verfahrensdauer auf die mangelnde Mitwirkung der Bw. zurückzuführen sei, da der umfang-

reiche Fragenkatalog von 1997 drei Jahre unbeantwortet geblieben und die letztlich eingelangten Stellungnahmen auch deutlich verspätet erfolgt seien. Auch könne sich die Bw. nicht auf den Ablauf der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist berufen, da ab Anmeldung der Bp. gemäß § 132 Abs. 1 BAO sämtliche Unterlagen weiterhin aufzubewahren seien. Der Behörde sei es nicht mehr möglich gewesen, die Vollständigkeit und materielle Substanz des Rechenwerkes zu verifizieren, da der zeitliche Zusammenhang zwischen Beleg und Buchungszeitpunkt nicht gegeben war. Zur mangelhaften Ladung bezüglich der Schlussbesprechung vom 29.11.2001 gibt die Bp. an, dass trotz schriftlicher Ladung, in der u.a. auch gebeten wurde, alle betroffenen Personen, also neben R.P. auch die offiziellen Geschäftsführer zu verständigen, nur der rechtsfreundliche Vertreter erschienen sei und zu Protokoll gab, er habe den Inhalt der Ladung nicht erkannt. Die Zustellung der Ladung sei an den rechtsfreundlichen Vertreter erfolgt, weil dieser sich auf eine mündlich erteilte Vollmacht berufen und gebeten habe, den Schriftverkehr im Verfahren über seine Kanzlei abzuwickeln. Zur Unvollständigkeit des Aktes bei Akteneinsicht beruft sich die Bp. auf § 90 Abs. 2 BAO, das Schätzgutachten sei nicht beigelegt, weil es zum Strafverfahren gegen R.P. gehörte und im diesbezüglichen Akt abgelegt ist. Zu den unterlassenen Zeugeneinvernahmen gibt die Bp. an, dass bei erstmaliger Äußerung der Parteienseite im Jahr 2000 ein zu großer Zeitabstand zu den zu erforschenden Umständen gelegen sei, als dass zu erwarten gewesen wäre, dass die Zeugen noch über relevante Dokumentationen verfügt hätten, davon abgesehen reiche die Glaubhaftmachung von Umständen durch Zeugeneinvernahmen nicht aus, das Prinzip einer belegmäßigen Dokumentation zu ersetzen.

In der **Gegenäußerung** der Bw. rügt diese abermals die lange Verfahrensdauer. Die aus der anonymen Anzeige erwarteten Schwarzverkäufe hätten nicht stattgefunden, die zahlreichen Einwände des steuerlichen Vertreters seien argumentationslos ignoriert worden. Die Anzeige sei ohnehin nur ein Racheakt gewesen, weil die Zeugin nicht als Ehenachfolgerin der verstorbenen Gattin in Frage gekommen sei. Die Partei und der rechtsfreundliche Vertreter seien der Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht in vorbildlicher Weise nachgekommen. Des Weiteren wird seitens der Bw. gerügt, dass die Vermögensdeckungsrechnung des Gesellschafters als Argument für Zurechnungen bei der Gesellschaft ins Treffen geführt werden. Im Übrigen seien durch die Bp. keine neuen Tatsachen hervorgekommen, weshalb schon die Wiederaufnahme unzulässig gewesen sei (so auch die Mängelbehebung vom 23.10.2003).

In **Tz 17.1 des Bp.-Berichtes** (Provisionserlöse) stellt die Bp. fest: „Jedenfalls liegen keinerlei Grundaufzeichnungen oder andere Dokumentationen vor, aus denen die Vollständigkeit der einzelnen erklärten Erlöse bzw. der Gesamtumfang aller Vermittlungsleistungen annähernd ableitbar, oder auch Rückschlüsse über eine allfällige Umsatzsteuerfreiheit möglich wären.“ Insbesondere gäbe es keine Verträge oder Schriftsätze

über Leistungsumfang und Entlohnung. Buchungsgrundlagen seien überwiegend Eigenbelege wie z.B. Briefe, Schriftverkehr, Buchungsnotizen gewesen, in denen R.P. dem Gf E. die Höhe der Einnahmen mitgeteilt habe.

Dem hält die Bw. in der **Berufung** entgegen, dass der Kontakt zu ausländischen Kunden aus einem reduzierten Kreis von Kunstexperten bestehe, unter denen mündliche Vereinbarungen dieselbe Verlässlichkeit und Wertigkeit hätten wie schriftliche Dokumentationen. Bei Rechts hilfeansuchen an niederländische Behörden und zahlreichen Erhebungen habe die Behörde kein einziges nicht verbuchtes Rechtsgeschäft finden können, was bei den umfangreichen Ermittlungen für die Vollständigkeit der erklärten Erlöse spräche.

Die Behörde entgegnet hierzu in ihrer **Stellungnahme**, dass das Rechenwerk der Bw. ausschließlich aus Eigenbelegen, nämlich Briefen an den Geschäftsführer, bestanden habe. Es entspräche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, für Vermittlungsleistungen keine Provisionsnote an den Zahlenden zu legen. Dass der Bp. kein Schwarzgeschäft bekannt werden konnte, sei an der Belegorganisation gelegen, die jede Überprüfung unmöglich gemacht habe.

Die Bw. repliziert darauf wie bisher, betont die Vollständigkeit der Aufzeichnungen und dass Schwarzgeschäfte mangels Existenz nicht hätten gefunden werden können.

Tz 17.2 des Bp.-Berichtes (Überhöhte Kaufangebote): Im Jahre 1990 wurde aus beschlag nahmten Unterlagen ersichtlich, dass die Bw. zwei Gemälde dem Louvre zu deutlich überhöhten Preisen angeboten habe (1/7 bzw. 1/10 der durch den Gutachter des Dorotheums im Zuge der Hausdurchsuchung geschätzten Werte). Rückschlüsse auf den Inventurwert seien aufgrund des Fehlens verwechslungssicherer Bezeichnungen im Inventurbuch nicht möglich. Der Bp.-Bericht führt weiters wörtlich aus:

„Rückschlüsse auf den Inventurwert waren auf Grund des Fehlens einer verwechslungssicheren Bezeichnung im Inventurbuch nicht möglich. Es kann aber als gesichert gelten, dass diese Werke jedenfalls sogar noch mit Beträgen unter denen des Gutachters bilanziert sind.“

Im Zuge der Gegenäußerung wurde von der Parteienseite vorgebracht, dass aus psychologischen Gründen vorab hohe Preise genannt worden wären, damit im Falle eines Verkaufes zu einem dann niedrigeren Preis der "Spendencharakter" Betonung gefunden hätte. Die Behörde kann diesem Argument in seiner Logik nur schwer folgen. Nach Ansicht der Finanz zeigen beide Angebote, dass, so wie in der Anzeige gg. R.P. ausgeführt wurde, tatsächlich er selbst in die Galeriegeschäfte involviert ist, und er Gemälde offenbar zu überhöhten, und willkürlich von ihm festgesetzten, Preisen angeboten und höchstwahrscheinlich auch verkauft hat. Selbst wenn die genannten Summen, wie argumentiert wurde, geviertelt worden wären, stünde diese immer noch im krassen Missverhältnis zum tatsächlichen Wert. Im Zusammenhang mit den Feststellungen zum nicht ordnungsgemäßen Belegwesen der Galerie leitet die Behörde aus diesem Umstand daher ebenfalls grundsätzliche Schätzungsbefugnisse ab.“

Zu diesem Punkt wendet die Bw. in der **Berufung** ein, dass allgemein im Kunsthandel die Strategie des hohen Preises verfolgt werde, da nur dieser einen hohen und damit kaufanimierenden Nachlass ermögliche und überdies eben den Spendencharakter seitens des Verkäufers betone. Mit Willkür habe die Kaufpreisfindung aber nichts zu tun. Schätzpreise seien gerade bei Werken der niederländischen Meister mit Vorsicht zu genießen, denn oft hätten auch die tatsächlich erzielbaren Preise mit den Schätzwerten wenig gemeinsam. Die Behörde habe sich diesbezüglich mit den Gegebenheiten auf dem Kunstmarkt nicht auseinander gesetzt. Im konkreten Fall sei der Louvre jedoch an einem Ankauf gar nicht interessiert gewesen, weshalb es zu keinem Verkauf gekommen sei. Bezuglich des Bilanzansatzes verweist die Bw. auf das für das Umlaufvermögen geltende strenge Niederstwertprinzip.

Die Bp. führt dagegen in ihrer **Stellungnahme** aus, dass lediglich die Vorgehensweise bei der Geschäftsanbahnung dargestellt werden sollte. Das Herantasten an den tatsächlichen Wert entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Behörde habe sich nicht mit den Gegebenheiten am Kunstmarkt auseinander zu setzen. Der Inventurwert sei nicht beanstandet worden.

Unter **Tz 17.3 des Bp.-Berichtes** (unklare Ausbuchung von Geschäftsfällen) sei für die Behörde mangels Belegen nicht klar, welche Überweisung in Höhe von 3.978 ATS vom Betriebsbankkonto am 12.6.1990 getätigt bzw. am 2.7.1990 als Bareinlage von 3.978 ATS (Eingangsbeleg Kassabuch) eingebucht worden ist. Weiters seien am 31.3.1993 35.000 ATS offene Anzahlungen für bezeichnete Geschäftsfälle auf 20%-Erlöse umgebucht worden. Das Nichtvorliegen von Ausgangsrechnungen stelle einen Mangel der Buchhaltung dar, da keine Gewähr für eine vollständige Erfassung aller Geschäftsfälle gegeben sei.

Nach den Angaben der Bw. in der **Berufung** sei der erste Geschäftsfall irrtümlich über die Gesellschaft gelaufen und nachträglich korrigiert worden mittels Bareinlage. Mangels Geschäftsfalls der GmbH gebe es dazu keine Belege. Im zweiten Fall handle es sich um Dr.R., der zwar ein zahlungsfähiger Sammler sei, aber die Preise gerne auch nach Kaufabschluss noch zu drücken versuche. In den konkreten Geschäftsfällen sei die Anzahlung letztlich der endgültige Kaufpreis gewesen. Die entsprechenden Journalbuchungen und Bankbelege lägen der Berufung bei.

Die Bp. beanstandet in der **Stellungnahme**, dass es ungewöhnlich sei, dass eine Bank bei Fehlüberweisungen Barauszahlungen tätige, nichts desto trotz müsse ein Beleg vorhanden sein. Nochmals werden für den zweiten Geschäftsfall fehlende Ausgangsrechnungen bemängelt und dass auf einem der Zahlscheine nicht der genannte Käufer, sondern ein Dritter (F.S.) als Einzahler ausgewiesen sei.

Die Bw. entgegnet, dass es der Behörde im Verfahren möglich gewesen sei, den bekannten Arzt als Zeugen zu befragen. Dass Einzahler ein anderer war, müsse der Sphäre des Käufers zugerechnet werden, bei der Bw. sei der Verkauf korrekt gebucht worden.

In **Tz 17.4 des Bp.-Berichtes** wird bemängelt, dass ein geplanter und in weiterer Folge stornierter Export nicht korrekt in der Buchhaltung erfasst war. Weder sei die Anzahlung (5.400 ATS) auf die Ausgangsrechnung gebucht worden, noch der Anspruch auf den Verkaufserlös. Lediglich die mit dem Exportantrag angefallenen Kosten seien gebucht worden.

In der **Berufung** gibt die Bw. an, es sei ein Bild (Kommissionsware) an einen italienischen Touristen fakturiert worden. Das Bild hätte nach Italien versendet und der Kaufpreis per Nachnahme kassiert werden sollen. Bei einem zweiten Besuch im Geschäft habe sich herausgestellt, dass der Kunde irrig von einem Kaufpreis von 300.000 Lire statt Schilling ausgingen sei. Die Bw. legt die Belege bezüglich der angefallenen Kosten sowie die Ausfuhrpapiere samt Storno bei, Auszüge aus dem Buchungsjournal über die getätigten Anzahlungen und Rückzahlungen wurden jedoch nicht vorgelegt.

Tz 17.5 des Bp.-Berichtes führt aus, dass ab dem WJ 1991/92 Differenzen zwischen Werten der Buchhaltungskonten samt Hauptabschlussübersicht und Bilanz bei den Positionen Kassa, Käutionen, ARA und PRA, Lieferverbindlichkeiten, Fremdleistung, RuB und so. Aufwand festgestellt worden seien, die mit Ausnahme der RuB (ATS 43.600 Steuerberaterhonorar R.P.) nicht aufgeklärt werden konnten. Dadurch sei der Bilanzzusammenhang nicht mehr gegeben.

Die Bw. führt dazu in der **Berufung** aus: „Die Salden der Hauptabschlussübersicht sind einwandfrei in die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung übertragen worden. In dieser Kontinuität kann keine Abweichung gefunden werden.“ In weiterer Folge werden die Differenzen erläutert: ATS 43.600 seien Honorare des Rechtsanwalts S., ATS 50.000 beträfen die Restauration des Bildes von EG „BS“ durch den Restaurator Z., ATS 120.000 stellten eine Provision an den ehemaligen Besitzer des Bildes, I.Z., dar. Gebucht sei der Betrag auf Fremdleistungen gegen Lieferverbindlichkeiten worden. Auf dem Konto so. Aufwand sei der Diebstahl eines Ringes aus dem März 1990 mit ATS 100.000 gebucht worden. Die Versicherung habe am 18.10.1990 ATS 5.000 Entschädigung bezahlt, mit der Entschädigung des bisherigen Besitzers des Ringes, H.G., der den Ring in Kommission gegeben habe, sei zugewartet worden, da man hoffte, der Ring tauche wieder auf. Bezahlte sei die Entschädigung an H.G. am 23.3.1994 worden. Die entsprechenden Journal- und Hauptabschlussübersicht-Auszüge seien in Kopie beigelegt, die Um- und Nachbuchungen zum Bilanzstichtag 31.3.1992 erfolgt.

Die Bp. entgegnet hierzu in ihrer **Stellungnahme**, dass die nun beigelegten Buchhaltungsunterlagen von den bei Prüfungsbeginn übergebenen abgewichen und somit offensichtlich

nachträglich ausgebessert worden seien, um in der Berufungsschrift den Anschein der rechnerischen Richtigkeit zu erwecken. Weiters bemängelt die Bp., dass statt Belegen nur Zeugeneinvernahmen angeboten würden. Zu den von den Differenzen betroffenen Aufwendungen von 120.000 ATS, 100.000 ATS und 50.000 ATS seien keine Belege vorgelegt worden. Außerdem sei etwa die Buchung der Zahlung an Z. ungewöhnlich über PRA erfolgt und bis zum 31.3.1995 nicht aufgelöst worden, überdies sei sie als Restzahlung tituliert, ohne dass erkennbar sei, auf welchen Konten und in welchem Umfang bereits Vorauszahlungen erfolgt seien. Im Übrigen sei die Zahlung von ATS 43.600 anerkannt worden, beträfe jedoch Steuerberatung, nicht Anwaltshonorare.

Die Bw. führt dazu in ihrer **Gegenäußerung** nochmals wörtlich aus: „Das Rechenwerk der F.P. GmbH wurde von der Steuerberatungskanzlei R.P. erstellt, ist richtig und vollständig und wurde in diesem Zustand der Behörde vorgelegt. Abschlussbuchungen wurden, sowohl bei mehreren Positionen der Bilanz, sowie der Gewinn- und Verlustrechnung und den Buchhaltungskonten durchgeführt. Alle entsprechenden Belege und Umbuchungen standen und stehen der Betriebsprüfung seit Jahren zur Verfügung. Im Zuge der Bilanzerstellung durchzuführende Umbuchungen entsprechen der üblichen Vorgangsweise bei Bilanzierungsarbeiten, Es kann nichts ungewöhnliches darin erkannt werden, wenn neben der Buchhaltungskraft der Bilanzbuchhalter die Um- und Nachbuchungen durchführt. Naturgemäß ist dann die Handschrift eine andere. Offensichtlich ist der Prüfer mit der Erstellung einer Bilanz nicht vertraut, da andernfalls die Zweifel über den Bilanzzusammenhang gar nicht erst hervorgekommen wären. Alle Buchungen sind in der Hauptabschlussübersicht ersichtlich, nachvollziehbar und in Bilanz und G+V übertragen worden (Nachweis Buchhaltungsunterlagen).“

In **Tz 17.6 des Bp.-Berichtes** wird ausgeführt, dass die Buchhaltungsunterlagen 1988/1989 in Verstoß geraten seien und für dieses Jahr jedenfalls eine Schätzungsbefugnis gegeben sei.

Die Bw. rechtfertigt sich in der **Berufung** dahingehend, dass die Buchhalterin der Steuerberatungskanzlei die Buchhaltung von zu Hause aus geführt habe, was auch bei anderen Klienten praktiziert wurde. Die Buchhalterin sei 1994 bei einem Verkehrsunfall verstorben, und sämtliche Urgenzen bei den Erben auf Herausgabe der fehlenden Unterlagen seien bisher erfolglos geblieben. Außerdem bestehe eine Aufbewahrungspflicht nur für sieben Jahre.

Die Bp. bringt dagegen vor, der Grund für die Nichtvorlage sei nach der BAO unmaßgeblich, und im laufenden Verfahren sei die Aufbewahrungspflicht weiter gegeben (§ 132 Abs. 1 BAO).

In **Tz 17.7 des Bp.-Berichtes** werden Mängel des Kassabuches festgestellt: Ein Kassabeleg aus 1989 sei erst ein Monat später mit einer Ausgangsrechnung verbucht worden, eine Belegnummer sei 1989 doppelt vorhanden. Aus diversen Kassablöcken im Prüfungszeitraum seien nur einige Belegnummern erfasst, die restlichen fehlten, und es seien auch keine entwerteten Kassabelege vorgelegt worden. 1990 und 1993 ergäben sich Kassafehlbeträge im Ausmaß von ATS 35.889 bzw. ATS 118.776,92, da Kassaeingänge tatsächlich erst einige Tage nach ihrer Einbuchung in die Kassa erfolgt sein konnten. Letztlich gäbe es Differenzen zwischen dem Kassastand laut Buchhaltungskonto und laut Kassabuch sowie Hauptab-

schlussübersicht zum 31.3.1992 in Höhe von ATS 17.000, die sich aus Nachbuchungen ergeben hätten. In einem Fall sei das Kassakonto gegen ARA gebucht worden.

Die Bw. wendet dagegen ein, die verspätete Erfassung aus 1989 sei erfolgt, weil das Geld erst ein Monat später eingelangt sei, die Doppelnummer sei ein einmaliger Irrtum. Zu den fehlenden Nummern seien die Kassablöcke mit den Durchschlägen der Behörde vorgelegt worden. Fehlende laufende Nummerierung röhre daher, dass immer wieder Ware dem Kunden zu Hause vorbeigebracht werde. Zu den Kassafehlbeträgen wird erklärt: Im ersten Fall sei ein Betrag von ATS 438.900 aus Amsterdam von Herrn G. mitgenommen worden, der schon drei Tage früher nach Wien gereist sei. Im zweiten Fall seien Aufwendungen durch die Geschäftsleitung getragen worden, bis wieder hinreichend Geld in der Kassa war. Bezuglich der Differenzen wird auf das Übereinstimmen der einzelnen Konten verwiesen.

Die Geldübergabe an Herrn G. wird von der Bp. in ihrer **Stellungnahme** angezweifelt, da sich die Geschäftsbeziehungen zu ihm als problematisch darstellten (laut Berufungsschrift Seite 33) und es ungewöhnlich wäre, über einen Betrag von rund ATS 440.000 keine Übernahmekonten auszustellen (die abverlangt aber nicht vorgelegt wurden). Hinsichtlich der ATS 118.776,92 hätten für die Auslage durch die Geschäftsleitung entsprechende Verrechnungsbuchungen erfolgen müssen. Zu den Nachbuchungen auf dem Kassakonto wird auf Tz 17.5 und den Vorwurf der nachträglichen Manipulation der Buchhaltung verwiesen.

Zum letzten Vorwurf entgegnet die Bw. „Nachträgliche Ausbesserungen, insbesondere nach dem Erhalt der Bp.-Bescheide sind selbstverständlich nicht erfolgt, das ist ausschließlich eine böswillige Unterstellung des Prüfers, dem offenbar die Argumente ausgegangen sind.“

Unter **Tz 17.8 des Bp.-Berichtes** wird bemängelt, dass das Wareneingangsbuch mit 1.4.1987 und mit Nr. 1 beginne, obwohl die GmbH bereits ein Jahr länger bestanden habe. Ältere Aufzeichnungen konnten nicht vorgelegt werden. Weiters sei der Wareneinkauf teils erst verspätet bzw. nach erfolgtem Verkauf erfasst worden, wobei nachträglich mit Kommissionsgeschäften argumentiert worden sei (die allerdings nicht in den Wareneinkauf gehörten). Gar nicht gebucht worden sei der Wareneinkauf „G.“, obwohl mehrere Wechsel über insgesamt ATS 560.000 begeben und in weiterer Folge auch eingelöst worden seien, was auf ein Zustandekommen des Einkaufes hindeute. Zuletzt sei aufgrund des Rechtshilfeersuchens mit den Niederlanden hervorgekommen, dass zwei erworbene Gemälde nicht in der Inventur verzeichnet, dafür zwei nicht erworbenere niedriger bewertete Bilder erfasst seien.

Die Bw. führt hierzu in der **Berufung** aus, dass der Beginn des Wareneingangsbuches mit Nr. 1 nicht zu beanstanden sei. Die Vorgänge zur Buchung des Wareneinganges seien dokumentiert und nachvollziehbar und stünden in der Regel mit Kommissionsgeschäften im

Zusammenhang, bei denen Waren aus dem Dorotheum mit Originalbeleg übernommen worden seien, wobei bei gelungenem Verkauf der Dorotheums-Einkaufspreis an den Kommittenten ausbezahlt worden sei. Im Fall G. sei das Geschäft nicht zustandegekommen, wie durch die Rückzahlung und die entsprechenden Buchungen belegt werden könne. Dass der Wechsel erst nach Rückzahlung eingelangt sei, liege in der Natur des Wechselgeschäftes, bei dem die eigene Bank sofort auszahle, aber bei der fremden Bank erst mit Fälligkeit den Wechsel einlöse. Zum Vorwurf der falschen Inventurwerte gibt die Bw. an, sie habe die in Rede stehenden Gemälde für einen auf der Auktion anwesenden Freund ersteigert. Die beiden angeblich nicht erworbenen Bilder hingegen seien nachweislich erworben worden, auch wenn die Aufzeichnungen des Auktionshauses diesbezüglich offenbar nicht vollständig seien. Es sei nicht nachvollziehbar, welchen Vorteil die Bw. aus dem Ausweis zu niedriger Anschaffungskosten hätte.

Dazu führt die Bp. in ihrer **Stellungnahme** aus, die Führung des Wareneingangsbuches erst ein Jahr nach Entstehen der Firma stelle zumindest einen formellen Mangel dar. Im Fall G. seien keine neuen Unterlagen vorgelegt worden. Bezüglich der zu niedrigen Inventurwerte könne die Bp. nur Vermutungen anstellen über die Vorteile der Bw. – diese könnten etwa in der günstigen Beeinflussung der Werbemessung für Eingangsabgaben liegen.

In der **Gegenäußerung** führt die Bw. aus, das Wareneingangsbuch könne in jedem Jahr mit Nr. 1 beginnen. Zum Fall G. führt die Bw. aus wie bisher und betont, dass die Rechtsbeziehungen zu ihm problematisch gewesen seien. Durch die Behörde werde absolut willkürlich eine Inventurerhöhung durchgeführt, nur weil Bilder ähnlich bezeichnet worden seien.

Tz 17.9 des Bp.-Berichts (Grundaufzeichnungen Kommissionsware): Im Bp.-Verfahren habe die Bw. angegeben, bei Kommissionsgeschäften Lieferscheine, Übernahmescheine oder Übernahmebestätigungen ausgestellt zu haben, diese Grundaufzeichnungen aber nicht aufbewahrt zu haben, was einen formellen und materiellen Mangel der Buchhaltung darstelle.

Die Bw. wendet dagegen in der **Berufung** ein, dass die Behörde im Verfahren in die Kommissionswarenkartei habe Einsicht nehmen können. Bei Nichtverkauf seien die Übernahmescheine retourniert worden. Bei Erwerb von Dorotheumswaren sei der Dorotheumsbeleg verwendet worden. Im Verkaufsfall sei der Differenzbetrag eingebucht worden. Die Behörde habe in keinem Fall nachweisen können, dass ein Geschäftsfall nicht verbucht worden sei. Zusammenfassend seien die in sieben Prüfungsjahren festgestellten Mängel geringfügig.

Die Darstellung der Bw. sei laut Bp. unrichtig, da die Kommissionswarenkartei im Verfahren nicht vorgelegt worden sei. Die Bw. bestreitet dies.

3. Änderungen in den Sachbescheiden

In **Tz 18 des Bp.-Berichtes** wird festgehalten, dass die USt-Jahreserklärungen aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres der Bw. nicht ident seien mit den Zahlen der Bilanz, weshalb die Firmenverantwortlichen bereits 1997 aufgefordert worden seien, die rechnerische Ermittlung darzustellen. Da dies nicht erfolgt sei, sei auch die Behörde nicht zu einer periodengerechten Zu- und Abrechnung in der Lage, wodurch jedoch dem Abgabepflichtigen kein steuerlicher Nachteil erwachse.

Die Bw. führt dazu in der **Berufung** aus, dass die Erklärungen den gesetzlichen Bestimmungen genügten und es der Behörde zumutbar sei, in ihren eigenen Berechnungen periodengerecht vorzugehen.

Die Bp. entgegnet hierzu in ihrer **Stellungnahme**, sie habe bis jetzt keine Berechnungsunterlagen für die periodengerechte Ermittlung der Umsätze erhalten. Sofern solche Unterlagen vorgelegt werden, könne die Bp. zumutbare Überprüfungen vornehmen und die periodengenaue Abrechnung durchführen.

Tz 19 des Bp.-Berichtes (steuerfreie Erlöse): Soweit für Exportlieferungen keine Ausfuhrerklärungen vorhanden gewesen seien oder für sonstige Leistungen nur Eigenbelege des R.P. und sonst keine die Steuerfreiheit belegenden Unterlagen vorgelegen seien, würden die entsprechenden Umsätze als steuerpflichtig zum Normalsteuersatz von 20 % behandelt.

Die Bw. entgegnet dazu in der **Berufung**, dass die Geschäftsgebarung branchenüblich erfolgt sei und die Eigenbelege nachvollziehbar die steuerfreien Vermittlungsleistungen dokumentierten. Für Ausfuhren würden teilweise Rechnungen, teilweise Bewilligungsansuchen nach dem Ausfuhrverbotsgesetz, teilweise Zeugeneinvernahmen angeboten.

Dies betrifft im besonderen (Nummerierung der linken Spalte durch den Berufungssenat):

Tabelle 1

Nr.	Datum	Betrag ATS	Begründung
1	31.3.1990	200.000,00	Handschriftlicher Eigenbeleg auf Namen „B.L.“; lt. Bw. betreffend erhaltene Anzahlung einer Frau Bu, betrifft somit nicht dieses Rechtsgeschäft; kein Ausfuhrnachweis.
2	6.7.1989	40.000,00	Kein Ausfuhrnachweis über Verbringung von Ölbild
3	20.5.1989	140.000,00	Nicht laufend durchnummerierter Beleg über eine Vermittlungsprovision; keine Angaben über Gegenstand, Ort, Käufer, Verkäufer
4	31.3.1990	438.900,00	Vermittlungserlöse „F.“, Eigenbeleg ohne Angaben zu Person, Vertragspartner, Gegenstand, Ort der Vermittlungsleistung.

5	12.11.1990 14.11.1990	54.150,00	Kein Ausfuhrnachweis
6	31.12.1990 28.1.1991 1.2.1991 1.3.1991	470.000,00	Vermittlungsprovision für einen Gemäldeverkauf „EG“ an die [ausländische] Regierung, nur Eigenbeleg, was bei Verkauf an staatliche Stelle, Provisionssumme, Aufteilung auf mehrere Vermittler, Ratenzahlung ungewöhnlich erscheint (üblich wäre ein Vertrag), Ort der Leistung zur Beurteilung der Steuerfreiheit konnte nicht nachvollzogen werden.
7	31.1.1991	53.752,28	Kein Ausfuhrnachweis
8	2.4.1991 7.2.1992	485.100,00	Eigenbeleg Vermittlung „EG“, kein Gegenstand, Ort der Leistung, Käufer, Verkäufer
9	14.5.1992	300.000,00	Keine Unterlagen, Vermittlung in New York unglaubwürdig, da in letzten 1,5 Jahren keine Reiseausgaben erfasst seien
10	21.7.1992	23.000,00	Keine Ausfuhrerklärung
11	16.6.1993	140.000,00	Keine Ausfuhrerklärung
12	1.6.1994	22.000,00	Keine Ausfuhrerklärung
13	31.3.1995	214.200,00	Kein Beleg über eine USt-frei eingebuchte Kundenforderung, nur allgemeiner Hinweis auf eine Geschäftsverbindung zu einem „D.S.“

Im Einzelnen ergeben sich folgende Anmerkungen seitens der Bw. in der **Berufung**:

Zu 1. werden Buchhaltungskonten, Wareneingangsbuch, Kassenbericht und ein Zeuge als Beweise angeboten, jedoch keine Ausfuhrnachweise vorgelegt. Daneben wird bemerkt, dass bei Steuerpflicht der Gemäldeverkauf dem 10%igen Steuersatz unterliege.

Laut Stellungnahme der Bp. sei aus den Unterlagen nicht ersichtlich, dass es sich um ein Gemälde handle, weshalb zu Recht 20% USt angesetzt worden seien.

Zu 2. werden Rechnung und Kassabericht als Beweise angeboten, sowie die Tatsache, dass es ein ausländischer Kunde (aus Atlanta, USA) sei. Ein Ausfuhrnachweis wird nicht vorgelegt. Wieder wird darauf hingewiesen, dass Ölgemälde nicht dem 20%igen Steuersatz unterliegen.

Zu 3. wird angegeben, dass Herr G. (Deutschland) über Vermittlung der Bw. ein Ölgemälde aus England an eine Schweizer Hotelgruppe geliefert habe. Als Beweise werden Kassabericht und Beleg angeboten, auf letzterem findet sich nur der Text: „Für eine Gemäldevermittlung im Ausland (England-Schweiz) haben wir eine Vermittlungsprovision von DM 20.000 = ÖS 140.000 erhalten. Wien, 20.5.1989, Firmenstempel, Unterschrift.“ Bemängelt wird, dass die Bp. trotz ihrer Zweifel Herrn G. nicht als Zeugen vernommen hat.

Zu 4. führt die Bw. aus, die Bp. irre, wenn sie meine, der Beleg enthalte keine Angaben zu Provisionszahler und Leistung. Beigelegt ist eine „Honorarabrechnung“, adressiert an einen Engländer, über ein Schätzgutachten. „Wien, den [Datum]“ ist auf dem Briefpapier durchgestrichen und durch „Amsterdam, den“ ersetzt. Das begutachtete Bild habe sich in Holland in Privatbesitz befunden, weshalb auch die Begutachtung dort stattgefunden habe.

Die Bp. entgegnet dazu, dass die Buchung am 31.3.1990 erfolgt sei, die nun vorgelegte Honorarabrechnung aber mit 22.5.1990 datiert sei. Da im Zuge der Hausdurchsuchung auch der gesamte Schriftverkehr beschlagnahmt worden sei, in dem sich bis 1968 zurück Anbots-schreiben und Gutachten zu einzelnen Werken befunden hätten, die Behörde jedoch bezüglich eines Herrn F. nicht fündig geworden sei, zweifelt sie weiterhin an der Aussagekraft der vorgelegten Belege.

Die Bw. entgegnet hierzu, dass sich im Behördenakt ein Aktenvermerk vom 16.10.2000 (Seite 1020 des AB) befindet, der genau den geschilderten Geschäftsfall dokumentiere. In diesem Aktenvermerk heiße es abschließend: „Dieser Geschäftsfall ist in den Büchern der Gesellschaft ordnungsgemäß und ausreichend dokumentiert!“

Zu 5. sei an einen amerikanischen Touristen aus Crestline, USA, verkauft worden, Rechnung und Ansuchen um Ausfuhrbewilligung lägen bei, jedoch keine Exportpapiere.

Zu 6. irre die Bp., dass die Bw. mit der Regierung verhandelt habe. Die Provision stamme von den Verkäufern. Da es sich um fünf Miteigentümer gehandelt habe, habe jeder für sich an die Bw. bezahlt. Die Vermittlung habe insgesamt neun Jahre in Anspruch genommen, wobei mehrere Personen beteiligt gewesen seien und die Vermittlung letztlich gemeinsam mit dem englischen Auktionshaus V. bewirkt worden sei. Das Gemälde habe sich nachweislich nie im Inland befunden. Mit dem Voreigentümer I.Z. (Wien) sei überdies ebenfalls eine Provision für den Verkaufsfall ausbedungen gewesen, welche die Bw. aus ihrer erhaltenen Provision zu bestreiten gehabt habe. Beigelegt werden Kassabericht und Belege über vier Kassaeingänge (ohne Namen der Einzahler).

Wie zu 4. entgegnet auch hier die Bp., dass kein Schriftverkehr vorhanden sei, der die Ausführungen der Bw. untermauern könne.

Zu 7. legt die Bw. die Kopie des Ausfuhrnachweises vor.

Zu 8. gehöre zu 6., worauf verwiesen wird unter Beilage des Kassaberichts.

Zu 9. führt die Bw. aus, dass aus den der Bp. bereits vorliegenden Unterlagen sehr wohl ersichtlich sei, dass R.P. 1991 in New York war, und zwar im Rahmen einer hauptsächlich privat veranlassten Reise, weshalb keine Reisekosten geltend gemacht worden seien.

Beigelegt sind Briefwechsel zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer, ein Kassa-

eingangsbeleg mit Bezeichnung des Einzahlers, seiner Adresse und dem Zahlungsgrund, Kassabericht und ein Fax an R.P. mit Sendebestätigung (New Yorker Nummer).

Für die Bp. ist nach wie vor ungewöhnlich, dass keine Honorarnoten vorliegen, sondern nur anhand von Eigenbelegen Buchungen erfolgt seien.

Zu 10. werden Rechnung, Brief und Kontoauszug beigelegt, jedoch keine Ausfuhrbestätigung. Auf den 10%igen Steuersatz für Antiquitäten wird verwiesen.

Die Bp. entgegnet, bei Antiquitäten über 100 Jahren sei der Normalsteuersatz anzuwenden.

Zu 11. wird ebenfalls keine Ausfuhrbestätigung beigebracht. Es wird jedoch wieder auf den 10%igen Steuersatz verwiesen und gefragt, weshalb die Bp. nur ATS 76.300 berichtige aber die gesamten ATS 140.000 mit 20% USt besteuere.

Die Bp. beruft sich diesbezüglich auf die Unmöglichkeit einer periodengerechten Zuordnung.

Zu 12. werden Rechnung und Kontoauszug vorgelegt, jedoch keine Ausfuhrbestätigung.

Zu 13. legt die Bw. einen Brief vom 15.11.1994 von R.P. an den Geschäftsführer vor, der die Vermittlungsleistung beschreibt, sowie Journalauszüge und ein Fax aus dem Vorjahr nach New York, das die Vermittlung im Ausland bescheinigen soll.

Die Bp. entgegnet dazu, dass keine Honorarnote vorliege und die Buchung wieder nur aufgrund von Eigenbelegen erfolgt sei. Nach dem vorgelegten Schreiben soll die Galerie bis spätestens 28.2.1995 von David Stern die ausgehandelte Provision erhalten. Es existiere kein Beleg, der die Buchung am 31.3. erkläre. Überdies sei aus dem vorgelegten Schreiben hervorgegangen, dass der Bw. eine Kreditkarte zur Verfügung stehe, wofür im Bp.-Verfahren aber keine Abrechnungen oder Buchungen ersichtlich gewesen seien.

Darauf repliziert die Bw., ein Eigenbeleg, der zu einer Erlösbuchung von ATS 214.200 führe, müsse glaubwürdig sein. Hinsichtlich der Kreditkarte sei nicht klar, ob es sich nicht um eine private handle.

In **Tz 23 des Bp.-Berichtes** werden Vorsteuerbeträge in Höhe von ATS 54.000 im Jahr 1992 und ATS 12.623,32 im Jahr 1993 berichtet. Laut Bw. wurden diese Beträge jedoch ohnehin ohne Vorsteuer gebucht, was von der Bp. eingestanden wird, weshalb laut Bp. insoweit dem Begehrten der Bw. zu folgen sei.

Tz 29 und 30 des Bp.-Berichtes (Inventurwerte und Warenzukauf) steht in Zusammenhang mit Tz 17.8. Hinsichtlich falscher Inventurwerte wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Unter **Tz 31 des Bp.-Berichtes** werden nicht erfasste Erlöse den Umsätzen und dem Gewinn hinzugerechnet (Nummerierung der linken Spalte durch den Berufungssenat). Hierzu merkt

die Bp. an, dass sich die Erlösberichtigungen überwiegend auf Gemäldegeschäfte bezögen, die von R.P. initiiert worden seien. Diese Vorteile seien daher als verdeckte Ausschüttung an ihn zu behandeln. Sämtliche Änderungen seien außerbilanziell erfolgt.

Tabelle 2

Nr.	Datum	Betrag ATS	Begründung
14	28.2.1990 (Tz 31.1 Bp.-Bericht)	170.000,00 80.000,00	Für eine Lieferung in die Schweiz an P.A. gab es Ausfuhrgenehmigungen für zwei Bilder und eine Sitzgarnitur. Es ist jedoch nur die Sitzgarnitur als steuerfreier Erlös erfasst, die Bilder fehlen. Deren Nichtexport aufgrund eines geplatzten Wechsels erscheine unglaublich, weil auch kein Wechselgeschäft verbucht sei. Zumal für die exportierte Sitzgarnitur keine Ausfuhrerklärung vorliege, wird vermutet, dass diese Erklärung nicht vorgelegt werde, weil darauf alle drei Exporte ersichtlich wären. Mangels Formerfordernis erfolgt daher die Zurechnung zu den Inlandsumsätze 20%.
15	10.12.1990 (Tz 31.2 Bp.-Bericht)	433.800,00	Für AR 15 (ein Ölgemälde an die Firma G.D.) liegen Zollerklärung und Ausfuhrbewilligung des Bundesdenkmalamtes vor, doch wurde der Erlös nicht verbucht. Dass es sich um Kommissionsware handle, die erst 16 Monate später am 15.4.1992 bezahlt und verbucht worden sei, sei unglaublich. Es bestehe nur eine Betragsähnlichkeit zwischen Zahlung und Faktura. Außerdem habe ein Rechtshilfeersuchen nur eine Rechtsbeziehung mit dem benannten Empfänger hervorgebracht aus einem anderen Jahr mit einem völlig anderen Betrag.

Im Einzelnen ergeben sich hierzu folgende Einwendungen seitens der Bw.:

Zu 14. gibt die Bw. an, dass lediglich die Sitzgarnitur verkauft und ausgeführt worden sei, wofür ein ausgefüllter Ausfuhrnachweis in Kopie vorgelegt werde, auf dem jedoch keine zollamtliche Bestätigung ersichtlich ist. Angemerkt wird auch, dass der Zahlungseingang steuerpflichtig zum Normalsteuersatz gebucht worden sei, weshalb nun die Umqualifizierung auf Export ohne USt beantragt werde. Buchhaltungsunterlagen dazu werden vorgelegt. Zu den beiden Bildern gibt die Bw. an, dass diese bereits 1987 an A.E. in Deutschland verkauft worden seien, wofür hinsichtlich des zweiten Bildes Belege vorgelegt werden, die aber weder Empfänger noch Leistung bezeichnen.

Die Bp. erwidert dazu, dass der Verkauf im Jahr 1987 unglaublich sei, wenn aus dem Jahr 1990 Ausfuhrbestätigungen des Bundesdenkmalamtes für die Bw. vorlägen und im Jahr 1989 ebenso Bestätigungen für diese Bilder zwecks einer Ausstellung in Nürnberg an die Bw. als Eigentümerin der Bilder ausgestellt wurden.

Die Bw. meint hierzu nur, dass sie die Belege des Bundesdenkmalamtes nicht kenne, dass aber der Widerspruch sicher leicht aufzuklären sei und der Sachverhalt so sei, wie von der Bw. dargestellt.

Zu 15. führt die Bw. aus, dass die Bezahlung nicht 1992 sondern genau ein Jahr früher erfolgt sei, dass die Betragsdifferenzen daher rührten, dass die Rechnung in GBP, die Buchung

jedoch in ATS erfolgt sei (aus Rechnung ersichtlich) und dass die Nachforschungen in den Niederlanden zu keinem Erfolg führen konnten, weil Geschäftspartner die Galerie in London gewesen sei.

Die Bp. verweist darauf, dass lediglich ein Bankbeleg über GBP 20.700 vorliege, die Ausgangsrechnung jedoch auf GBP 21.000 laute. Außerdem sei nur der Zahlungseingang vom 16.4.1991 verbucht worden, eine Forderungseinbuchung bei Rechnungslegung sei unterblieben, was den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung zuwiderlaufe.

Tz 32 des Bp.-Berichtes (bisher erfolgsneutral gebuchte Anzahlungen): Soweit erhaltene Anzahlungen laut Buchhaltung wieder zurückbezahlt wurden, aber die Bp. Zweifel an der Rückzahlung wegen Unterbleibens des Geschäfts hatte, weil lediglich Scheckbehebungen oder Eigenbelege vorhanden waren, wurden erfolgreiche Geschäftsabschlüsse angenommen und die Ausbuchungen umsatz- und gewinnerhöhend behandelt. Die entsprechenden Buchungsbelege seien auch deshalb unglaubwürdig, weil zum Teil Anzahlungen verschiedener Personen aus mehreren Jahren in einer Summe via Barscheck vom Bankkonto behoben worden seien.

Die Bw. entgegnet dazu in der **Berufung**, dass nur tatsächlich zurückgegebene Anzahlungen und Depots ausgebucht worden seien, die Bp. jedoch Beweisanträge auf Zeugeneinvernahmen diesbezüglich abgelehnt habe.

(Nummerierung der linken Spalte durch den Berufungssenat).

Tabelle 3

Nr.	Datum	Betrag ATS	Begründung
16	Okt-Dez 1989 (Tz 32.1 Bp.-Bericht)	45.000,00	Von der Anzahlung eines ausländischen Kunden wurden nach Abzug diverser Spesen ATS 44.000,00 mittels Scheck behoben. Der Scheckbeleg wurde nicht vorgelegt, weshalb davon auszugehen sei, dass der Gesellschafter das Geld behoben habe. ATS 45.000 wurden somit als steuerfreier Erlös erfasst.
17	28.3.1990 29.3.1991 (Tz 32.2 Bp.-Bericht)	14.500,00	Anzahlung einer japanischen Kundin (Fr. J. aus Tokio) für eine Uhr, die ein Jahr später mittels Eigenbeleg aus der Kassa ausgebucht wurde. Die ungewöhnliche Gestaltung führt zum Zweifel der Bp., weshalb gewinnerhöhender Inlandsumsatz (mangels Ausfuhrenachweisen) vorgelegen sei (+12.083,33 netto +20% USt).
18	1.7.1991 31.3.1992 (Tz 32.3)	30.000,00	Bar vereinnahmt und später bar gegen Eigenbeleg entnommen, daher Zurechnung von netto 25.000,00.

	Bp.-Bericht)		
19	24.10.1991 28.10.1991 (Tz 32.3 Bp.-Bericht)	50.000,00 119.010,00	Bareinzahlung bzw. Gutschrift einer Scheckvergütung in USD, Kundendepot „W.“ (handschriftlich auf Kontoauszug ergänzt), gemeinsam mittels Scheck behoben, angeblich ein Depot der Fa G. für einen ungenannten Dritten. Keine weiteren Unterlagen. Gewinnerhöhend ausgebucht 140.841,67 netto +20% USt, mangels Ausfuhrnachweises keine Steuerfreiheit.
20	1.10./4.11.91 (Tz 32.3 Bp.-Bericht)	150.000,00	Kassa-Eigenbeleg „B.L. Schweiz“, bis 1994 in mehreren Tranchen erfolgsneutral über Scheck bzw. Kassa und Eigenbeleg ausgebucht. Dass es sich um Gelder zum Mitbieten bei Auktionen handelte, sei unglaublich, zumal solche Treuhandgelder nicht unter Anzahlungen zu verbuchen seien (Bilanzklarheit). Gewinnerhöhung um 125.000,00 netto +20% USt.
21	1991/1992 (Tz 32.3 Bp.-Bericht)	840.000,00	Eigenerlag am Bankkonto unter „D.S., USA“, Schreiben der Bw. an sich selbst mit Bestätigung, das Geld gemäß den im Vorjahr in New York getroffenen Vereinbarungen erhalten zu haben. Mehrere Scheckbehebungen bis 25.1.1995 (hier 619.600,00). Keine Unterlagen über die gescheiterten Rechtsgeschäfte. Keine Reisekosten nach New York im Vorjahr, Vermittlungsprovision für „Hl. Cäcilia“ nur 172.500,00 vereinbart. Gewinnerhöhung daher um 700.000,00 netto +20% USt.
22	2.12.1993 31.3.1993 (Tz 32.4 Bp.-Bericht)	14.000,00 17.500,00	Unbekannter Kunde, ursprünglich auf Erlös, dann auf Anzahlung umgebucht. Am 25.1.1995 behoben (siehe Nr. 21). Mangels Unterlagen gewinnerhöhend 26.250,00 netto +20% USt.
23	30.11.1994 (Tz 32.5 Bp.-Bericht)	135.000,00	Bis dato mehrere Einbuchungen mit Eigenbeleg. Ausbuchung zum Bilanzstichtag 31.3.1995 durch Entnahme aus der Kassa mittels Eigenbeleg. Keine hinreichenden Erklärungen dazu, daher gewinnerhöhend 112.500,00 netto +20% USt.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Anmerkungen in der **Berufung** seitens der Bw.:

Zu 16. verweist die Bw. darauf, dass der Scheck nicht vorgelegt werden könne, weil er dem Kunden übergeben worden sei und nur bei der Bank einsehbar wäre. Bereits am 6.3.2001 habe der Anwalt der Bw. im Bp.-Verfahren den Prüfer darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Bank von der Bw. von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden worden sei, weshalb die Behörde selbst in die Bankakten einsehen hätte können. Die Bw. habe somit ihren Beitrag zur Offenlegung erbracht, die Behörde hingegen habe mangelhaft erhoben, wodurch auch die erlassenen Bescheide mangelhaft seien.

Dem entgegnet die Bp., bereits im Vorhalt aus 1997 sei um Vorlage der entsprechenden Bankschecks ersucht worden. Erst vier Jahre und zwei Besprechungen später habe der

rechtsfreundliche Vertreter der Bw. der Bp. mitgeteilt, dass er die Belege nicht vorlegen werde, womit die Bw. ihrer Mitwirkungspflicht (§§ 138, 119 u.a. BAO) nicht nachgekommen sei.

Zu 17. irre die Behörde, dass die japanische Kundschaft Touristen seien, vielmehr arbeiteten sie in Österreich für ein japanisches Unternehmen. Namentliche Ein- und Auszahlungsbelege werden beigelegt.

Auch hier verweist die Bp. darauf, dass der Empfang vom Kunden nicht quittiert worden sei.

Zu 18. werden namentliche Ein- und Auszahlungsbelege vorgelegt und festgestellt, die Behörde könne nicht aus der bloßen Ausbuchung zum Bilanzstichtag einen verschleierten Verkauf annehmen. Wolle man Verkäufe verschleiern, würde man wohl schon die Einnahme nicht erfassen.

Auch hier verweist die Bp. darauf, dass der Empfang vom Kunden nicht quittiert worden sei.

Zu 19. führt die Bw. aus, das Depot diente zur Anschaffung eines Gemäldes W. für einen namentlich genannten Saarbrückner Kunden. Das Geschäft sei aber wegen Zweifel der Experten über die Echtheit nicht zustande gekommen. Dass es eine Bareinzahlung gegeben habe, sei dadurch erklärbar, dass Geschäftsvermittler Herr G. war, der des öfteren in Wien weilte.

Zu 20. bringt die Bw. vor, dass sie durch ihre örtliche Nähe zum Dorotheum öfters gebeten werde, bei Auktionen mitzubieten. Die entsprechenden Depotzahlungen werden auf das Konto „Anzahlungen, Depots“ gebucht, dem Grundsatz der Bilanzklarheit werde somit entsprochen. Beigelegt sind Kassaberichte und Kassaeingangsbelege (davon ein handschriftlicher Zettel und ein Kassabeleg, jeweils mit Name des Kunden versehen). Das Buchhaltungskonto ist entgegen der Angaben in der Berufung nicht beigelegt. Für die Auszahlungen liegen keine weiteren Belege vor.

Zu 21. führt die Bw. aus, Herr D.S. sei ein bekannter Kunstvermittler für Großkunden und Auktionshäuser. Zwei Vermittlungen (ATS 172.000,00 1993 und ATS 159.400 1994) seien gegen Erlös vom Depot ausgebucht worden (und nicht erfolgsneutral), der Rest sei mittels Scheck rückbezahlt worden. Zum Beweis liegen Buchungsauszüge und Briefwechsel bei. Die Bildvermittlung sei in Hamburg im Zuge einer Ausstellung erfolgt, weshalb keine Reise nach New York notwendig gewesen sei.

Hinsichtlich der erfolgswirksamen Ausbuchungen merkt die Bp. an, dass weder aus den Buchungen noch aus Beilagen ersichtlich sei, dass es sich bei den gebuchten Erlösen um das Depot von D.S. handle und es nicht Aufgabe der Behörde sei, Zusammenhänge in der Buchhaltung zu erraten. Die Fragestellungen seien bereits im Vorhalt des Jahres 1997 ent-

halten gewesen. Aus dem in der Berufung neu vorgelegten Schreiben an D.S. betreffend die Rückzahlung ergäben sich hinsichtlich des Rückzahlungsbetrages weitere Widersprüche. Auch hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung stünden keine Unterlagen zur Verfügung, welche auf eine Steuerfreiheit schließen ließen, zumal die Bw. keine persönlichen Daten zur näheren Identifizierung des Kunden vorgelegt habe.

Dazu ergänzt die Bw., dass hinsichtlich der ATS 159.400 aus der Buchhaltung ersichtlich sei, dass es um eine Vermittlungsprovision gehe und laut (nicht vorliegender) Abrechnung GBP 9.000 vereinbart gewesen seien, weshalb es sich zuzüglich Umrechnungsspesen nur um diese Provision für D.S. handeln könne. Gegen welche Konten der Erlös gebucht wurde, ist aus den beigelegten Buchungen (Beilage 93 zur Berufung) nicht ersichtlich.

Zu 22. gibt die Bw. an, ATS 17.500 seien irrtümlich auf Erlöse gebucht worden und dann auf Anzahlung umgebucht, ATS 14.000 seien eine Anzahlung für eine Biedermeierkommode gewesen. Da beide Geschäfte nicht zustande gekommen seien, seien die Anzahlungen wieder rückgezahlt worden. Als Nachweis werden die Einzahlungsbelege beigelegt, nicht aber Unterlagen zur Auszahlung.

Zu 23. seien Einzahlungen der Gesellschafter erfolgt, um dringend nötige Wareneinkäufe und Überweisungen tätigen zu können, da – wie von der Bp. angemerkt – zu wenig Geld vorhanden gewesen sei, um laufende Ausgaben zu decken. Die Verbuchung auf dem Konto Anzahlungen sei irrtümlich erfolgt, durch die spätere Rückzahlung an die Gesellschafter und Ausbuchung habe sich aber keine Erfolgsauswirkung ergeben.

Hierzu stellt die Bp. fest, dass in den Grundaufzeichnungen zum Kassabuch der Eingang als Akonto-Zahlung, der Ausgang als „Anzahlung Kunden retour“ ausgewiesen sei, somit keinesfalls eine Fehlbuchung vorliegen könne. Diese Geschäftsfälle zeigten deutlich, dass weder Grundaufzeichnungen noch Buchhaltung den Mindesterfordernissen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung entsprächen.

Laut Bw. handle es sich sehr wohl um Fehlbuchungen, weil die Kassabelege falsch bezeichnet worden seien.

Unter **Tz 33 des Bp.-Berichtes** (Einnahmen aus Verkaufserlösen / bisher inländische Kommissionsgeschäfte) wird die Differenz zwischen dem verbuchten Provisionserlös von 6.250,00 +20% USt und dem aus dem angeschlossenen aber nicht verbuchten Kassaquittungsbeleg von 19.583,33 +20% USt aus dem Verkauf einer Rahmenuhr) hinzurechnet. Für die Behauptung, dass es sich um einen privaten Verkauf eines Angestellten handle, lägen keine Nachweise vor.

Dabei handle es sich im Ausmaß von ATS 7.500 laut **Berufung** und Angaben der Bw. im Bp.-Verfahren um die Provision, welche ein Angestellter der Galerie (Herr X.) dafür zukommen ließ, dass er seine Privatuhren verkauft habe.

In **Tz 35 des Bp.-Berichtes** wird der Sicherheitszuschlag damit begründet, dass es Mängel im Belegwesen (Tz 17.1-2), bei den Grundaufzeichnungen (Tz 17.7, 17.9), beim Wareneingangs- und Kassabuch (Tz 17.8), bei Kassafehltbeträgen (Tz 17.7), den nicht erklärten Erlösen (Tz 31) sowie bei unklaren Ausbuchungen (Tz 17.3, 32) gebe. Für den betragsmäßigen Ansatz des Sicherheitszuschlages wurden je Umsatzgruppe die erklärten den nicht erfassten Erlösen gegenüber gestellt.

Die Bw. bestreitet in der **Berufung** die Schätzungsberechtigung dem Grunde wie der Höhe nach. Die Aufzeichnungen seien vollständig und richtig. Durch die volle Hinzurechnung angezweifelter Buchungen sei außerdem ein fehlender Umsatz bereits zur Gänze berücksichtigt. Auch die Berechnung des Sicherheitszuschlages sei fehlerhaft und überhöht erfolgt. Gerügt wird auch, dass bei der Hinzurechnung auf die Vermögensunterdeckung bei R.P. bezug genommen wird.

In **Tz 36.1 des Bp.-Berichtes** werden Rechts- und Beratungskosten für einen Zivilprozess des Gesellschafters R.P. gegen die Anzeigerin H.M. nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Andere Gründe für den Zivilprozess seien nicht vorgelegt worden.

Die Bw. legt nun in der **Berufung** erstmals die Klageschrift vor, wonach es sich um eine Klage gegen H.M. auf Herausgabe von Geschäftsunterlagen (insb. Kundenkartei) handelt, weshalb diese Rechtsanwaltskosten ausschließlich betrieblich veranlasst seien.

Die Bp. vermeint, da es sich um Unterlagen der F.P. KG handle, seien deren Interessen betroffen, nicht jene der Bw., welche den Betrieb der KG erworben hat.

Dem entgegnet die Bw., dass die KG nicht mehr existent sei und die GmbH ein betriebliches Interesse an den Unterlagen habe, insbesondere an der Kundenkartei.

In **Tz 36.2 des Bp.-Berichtes** werden die unter Tz 17.5 dargestellten Differenzen mangels rechnungsmäßigen Nachweises nicht als Betriebsausgaben anerkannt und Vorsteuern „gemäß § 184 BAO“ gekürzt. Soweit es den Ersatz des Diebstahls (ATS 100.000) betreffe, wäre schon 1990 eine Rückstellung (für den künftig zu erwartenden Aufwand) zu bilden gewesen und nicht erst 1992 zu erfassen, wobei nicht ersichtlich sei, wogegen der Aufwand gebildet worden sei.

Die Bw. wiederholt hierzu in der **Berufung**, dass die Buchhaltung vollständig sei, die Ausgaben angefallen, betrieblich veranlasst und belegmäßig nachgewiesen seien und die Empfänger benannt worden seien. Der Aufwand aus dem Diebstahl sei gegen Verbindlichkeit

gebucht und am 23.3.1994 ausbezahlt worden. Vorgelegt werden Aufwands- und Verbindlichkeitskonto, wo nach den Buchungen vom Bilanzstichtag die gegenständlichen Buchungen in anderer Schrift und ohne Bezeichnung des Gegenkontos gebucht sind. Ebenso vorgelegt wird das Kassabuch und der Auszahlungsbeleg über ATS 100.000, nicht jedoch die buchhalterische Erfassung.

Die Bp. wiederholt, dass Zeugenaussagen (der Empfänger) einen Belegnachweis (iSv. Rechnungen) nicht ersetzen und lediglich feststehe, dass kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei.

In **Tz 37 des Bp.-Berichtes** wird ausgeführt, dass der Gesellschafter R.P. einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft gehabt habe und den Bereich des Gemäldehandels bzw. der Gemäldevermittlung durch seine Fachkenntnisse ausschließlich er geführt habe. Die ausgezeichnete wirtschaftliche Lage der Bw. sei seinem Bemühen zu verdanken. Da in diesem Bereich die wesentlichen Feststellungen getroffen worden seien und zusammen mit der in seinem eigenen Prüfungsverfahren festgestellten Vermögensunterdeckung, wurden sämtliche Hinzurechnungen allein dem Gesellschafter R.P. als verdeckte Ausschüttungen zugerechnet. Von der Behörde seien grobe Mängel der Buchhaltung, der Grundaufzeichnungen etc. festgestellt worden. Erschwerend erscheine der Umstand, dass R.P. in seiner Funktion als Steuerberater der Bw. diese Mängel bewusst gewesen sein mussten und er die Folgen, vertrauend auf den Umstand, dass eine andere Person nach außen als Geschäftsführer und somit Verantwortlicher vorhanden gewesen sei, billigend in Kauf genommen habe.

Die Bw. bestreitet in der **Berufung** unter Verweis auf ihre bisherigen Ausführungen die verdeckten Ausschüttungen.

In der am 10. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führt die Amtsvertreterin nach Hinweis auf die bisherigen schriftlichen Ausführungen des Finanzamtes ergänzend aus, dass bisher unmissverständlich und klar herausgekommen sei, dass sehr große Ungereimtheiten im Rechenwerk der Bw. durchaus Anlass zur Schätzung gegeben hätten.

Zu den Beweisanträgen bzw. zur Untermauerung der Unglaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw., wonach immer wieder Umsätze als im Inland nicht steuerbare Vermittlungsprovisionserlöse dargestellt wurden, verweist die Amtsvertreterin beispielhaft auf den Geschäftsfall „EG“ (Bild BS), der die Jahre 1991 und 1992 betreffe, der aber nachweislich bereits im Jahr 1988 über Sotheby's Wien nach Griechenland gelangt sei, was einen Zusammenhang mit Provisionszahlungen aus den Jahren 1991 und 1992 umso unwahrscheinlicher mache. Der in

diesem Zusammenhang beantragte, aus Sicht der Bw. wichtige Zeuge I.Z. sei zum Zeitpunkt der Beantragung bereits vier Jahre tot gewesen.

Zu den durch die Betriebsprüfung steuerpflichtig erklärten Vermittlungsprovisionen sei zu bemerken, dass zu diesen durchwegs keine Ausfuhrnachweise vorgelegt werden hätten können.

Für die den steuerpflichtigen Erlösen zugerechneten Gemälde sei der ermäßigte Umsatzsteuersatz (10%) zuzugestehen. Das gelte jedoch nicht für die anderen Kunstgegenstände und Antiquitäten.

Bezüglich der nicht anerkannten Betriebsausgaben (Tz 36) schließe sich die Amtsvertreterin – ausgenommen die „Klage H.M.“ – der Betriebsprüfung an. Ebenso beantrage sie die verdeckte Ausschüttung so, wie von der Bp. festgestellt.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

4. Sachverhalt

Aufgrund der Parteienvorbringen sowie der festgestellten Aktenlage nimmt der Berufungssenat folgenden Sachverhalt als erwiesen an: Die Bw. hat ein Rechenwerk, das zwar die Vollständigkeit der Buchungen vermittelt, doch erfolgten die meisten Buchungen anhand von Eigenbelegen wie handgeschriebenen Zetteln oder Briefen des Gesellschafters R.P. an den Geschäftsführer E.. Oftmals sind Einzahler oder Empfänger nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich, eine eindeutige Zuordnung von Debitoren oder Kreditoren zu den Buchungen ist belegmäßig nicht immer möglich. Als Anzahlung bezeichnete Eingänge stellen nach Angabe der Bw. oft den Rechnungsendbetrag dar. Empfangsbestätigungen mit Name und Leistung gibt es selten. Zudem geht aus der Gegenüberstellung der Hauptabschlussübersicht, wie sie von der Bp. bei der Bw. vorgefunden und als Kopie in den Arbeitsbogen gelegt wurde (2. Ordner, Blatt 624), und jenem Exemplar, das im Rahmen der Berufung (Beilage 13 hierzu) in Kopie vorgelegt wurde, hervor, dass die Bw. oder ihr steuerlicher Vertreter die Buchhaltungsunterlagen nachträglich gefälscht haben, indem ursprüngliche Buchungen mit Tipp-Ex überdeckt und in veränderter Form mit anderen Zahlen versehen worden sind, um dem Berufungssenat eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorzutäuschen (siehe die Vorbringen zu Tz 17.5 des Bp.-Berichts). Damit sind für den Berufungssenat sämtliche erst im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegte Urkunden nicht beweiskräftig, sofern nicht weitere Umstände für ihre Richtigkeit sprechen.

Die Bw. hat nicht den Eindruck vermitteln können, ihrer Mitwirkungspflicht im vollen Umfang nachgekommen zu sein und zu einem raschen Verfahrensablauf beigetragen zu haben. Dies beginnt beim Zeitrahmen von drei Jahren für die Beantwortung des Fragenkataloges der Bp.,

setzt sich fort bei der Nichtvorlage von Unterlagen und ersatzweisem Anbieten von Zeugenaussagen und endet beim Nichtanerkennen der Schlussbesprechung.

Im Einzelnen haben sich die im Rahmen der Betriebsprüfung aufgegriffenen Geschäftsvorfälle wie folgt zugetragen:

Tabelle 4

Nr.	Datum	Betrag ATS	Sachverhalte wurden als Exporte ohne USt erfasst und von der Bp. den steuerpflichtigen Umsätzen mit 20 % USt unterzogen (Tz 19 des Bp.-Berichts).
1	31.3.1990	200.000,00	Aus Eigenbeleg und Buchhaltung geht hervor, dass ein „B.L.“ etwas gekauft hat. Der Kaufgegenstand ist nicht eindeutig aus den Aufzeichnungen erkennbar, ein Ausfurnachweis liegt nicht vor.
2	6.7.1989	40.000,00	Ein Ölgemälde wird ohne Ausfurnachweis verkauft.
3	20.5.1989	140.000,00	Für eine Vermittlung liegt nur ein Beleg ohne laufende Nummer über eine Vermittlungsprovision ohne Angaben über Gegenstand, Käufer, Verkäufer vor, Ortsangabe „England-Schweiz“.
4	31.3.1990	438.900,00	Ein Vermittlungserlös, wurde am 31.3.1990 verbucht, die Honorarnote dazu an einen Engländer namens F. ist mit 22.5.1990 datiert und wurde erst im Berufungsverfahren vorgelegt. Auf dem Rechnungsvordruck ist „Wien, am“ maschinschriftlich durch „Amsterdam, am“ ersetzt worden.
5	12.11.1990 14.11.1990	54.150,00	Zu einem Verkauf liegt kein Ausfurnachweis vor.
6	31.12.1990 28.1.1991 1.2.1991 1.3.1991	470.000,00	Für mehrere Zahlungseingänge wird der Zusammenhang mit der Vermittlung für einen Gemäldeverkauf „EG“ an die [ausländische] Regierung behauptet, doch finden sich hierzu nur Eigenbelege ohne Namennennungen.
7	31.1.1991	53.752,28	Für eine Ausfuhr liegen Speditionsrechnung und Ausfurnachweis vor.
8	2.4.1991 7.2.1992	485.100,00	Es handelt sich laut Beleg um einen weiteren Zahlungseingang aus dem Gemäldeverkauf „EG“, doch finden sich auch hierzu keine Belege, die näher auf die Leistung und ihre Empfänger eingehen.
9	14.5.1992	300.000,00	Aufgrund der vorliegenden Unterlagen (Faxe und Briefwechsel) handelt es sich um ein Vermittlungshonorar für eine in New York durchgeführte Vermittlung.
10	21.7.1992	23.000,00	Geliefert wurde eine antike Uhr ohne Ausfahrerklärung.
11	16.6.1993	140.000,00	Geliefert wurden Antiquitäten ohne Ausfahrerklärung.

12	1.6.1994	22.000,00	Geliefert wird eine Pendeluhr (nicht als Antiquität erkennbar) ohne Ausfurtherklärung.
13	31.3.1995	214.200,00	Zu dem im Bp.-Verfahren beleglos gebliebenen Vermittlungsgeschäft wird erst im Berufungsverfahren ein Brief des Gesellschafters R.P. an den Geschäftsführer E. vorgelegt.

Hinsichtlich der Vorsteuerkürzungen aus Tz 23 des Bp.-Berichtes wird dem Vorbringen der Bw. gefolgt, da die von der Bp. korrigierten Buchungen ursprünglich ohne Vorsteuerabzug erfolgt sind. Dies wird auch von der Vertreterin der Amtspartei zugestanden.

Hinsichtlich falscher Inventurwerte (Tz 29, 30) wird den Vorbringen der Bw. gefolgt, da insbesondere nicht nachvollziehbar ist, welche Vorteile aus zu niedrig ausgewiesenen Anschaffungskosten gezogen werden könnten.

Tabelle 5

Nr.	Datum	Betrag ATS	Nicht erfasste Erlöse (Tz 31 des Bp.-Berichtes)
14	28.2.1990	170.000,00 80.000,00	Es wurden eine Sitzgarnitur und zwei Bilder von S.K. an P.A. verkauft. Die Sitzgarnitur wurde ursprünglich bei den Inlandserlösen 20 % erfasst und mit der Berufung eine ausgefüllte Ausfurtherklärung aber ohne Zollstempel vorgelegt. Die Aufführungen der Bw., dass die beiden Bilder bereits 1987 verkauft und erlösmäßig erfasst worden seien, sind unglaublich: Die Belege aus 1987 lassen keinen Schluss auf die gelieferten Gegenstände oder den Käufer zu. In Anträgen an das Bundesdenkmalamt aus 1989 (anlässlich einer Ausstellung) und 1990 wird die Bw. als Eigentümerin der beiden Bilder angeführt (vgl. 2. Band Bp.-Arbeitsbogen, Blätter 392-398, 407, 408).
15	10.12.1990	433.800,00	Das Geschäft konnte von der Bw. plausibel erklärt werden, wie die Beilagen 75-78 der Berufung zeigen.

Tabelle 6

Nr.	Datum	Betrag ATS	Bisher steuerneutral behandelte Buchungen, die seitens der Bp. auf Erlöse umgebucht wurden (Tz 32 des Berichts).
16	Okt-Dez 1989	45.000,00	Von der Anzahlung eines ausländischen Kunden wurden nach Abzug diverser Spesen ATS 44.000,00 mittels Scheck behoben. Auf das Ersuchen um Scheckvorlage mittels Vorhalt aus 1997 hat die Bw. zunächst gar nicht reagiert und erst 2001 eröffnet, dass die Bp. selbst bei der Bank Einsicht

			nehmen kann, da sie vom Bankgeheimnis entbunden wurde.
17	28.3.1990 29.3.1991	14.500,00	Die Anzahlung einer japanischen Kundin für eine Uhr wurde ein Jahr später mittels Eigenbeleg aus der Kassa ausgebucht, ohne dass die Empfängerin den Betrag quittiert hat.
18	1.7.1991 31.3.1992	30.000,00	Die Anzahlung eines deutschen Kunden wurde im Folgejahr mittels Eigenbeleg aus der Kassa ausgebucht, ohne dass der Empfänger den Betrag quittiert hat.
19	24.10.1991 28.10.1991	50.000,00 119.010,00	Die Anzahlung eines ausländischen Kunden wurde mittels Scheck behoben. Auf das Ersuchen um Scheckvorlage mittels Vorhalt aus 1997 hat die Bw. zunächst gar nicht reagiert und erst 2001 eröffnet, dass die Bp. selbst bei der Bank Einsicht nehmen kann, da sie vom Bankgeheimnis entbunden wurde.
20	1.10./4.11.91	150.000,00	Ein Kassa-Eigenbeleg lautend auf einen Schweizer Kunden wurde bis 1994 in mehreren Tranchen erfolgsneutral über Scheck bzw. Kassa ohne Empfängerquittierung ausgebucht. Zum Procedere bezüglich Scheck siehe auch 16. und 19.
21	1991/1992	840.000,00	Ein Depot von 840.000 ATS ist hinterlegt worden. Nach Abzug erfolgs-wirksamer Buchungen ergeben sich zum mittels Scheck rückgezahlten Restdepot betragmäßige Differenzen. Diverse Buchungsunterlagen und Briefwechsel werden vorgelegt, aus denen jedoch nicht ersichtlich ist, welche Geschäfte in welchem Ausmaß angestrebt und nicht zustande gekommen sind.
22	2.12.1993 31.3.1993	14.000,00 17.500,00	Für die Rückzahlung dieser Anzahlungen sind von den Journalbuchungen abgesehen keine Belege vorhanden.
23	30.11.1994	135.000,00	Eine Anzahlung wurde über die Kassa bar ausbezahlt, ohne dass der Empfänger den Betrag quittiert hat.

Ein Erlös in Höhe von 23.500 ATS brutto wurde nicht verbucht (Tz 33). Aus den Aufzeichnungen ist nicht ersichtlich, dass es sich bei der mittels Beleg der Bw. verkauften Ware um Kommissionsware eines Angestellten handelt.

Die von der Bp. nicht anerkannten Zivilprozesskosten (Tz 36.1) stehen im Zusammenhang mit einem Prozess gegen eine ehemalige Angestellte um Herausgabe von Firmenunterlagen.

Nicht belegte Aufwendungen im Ausmaß von 270.000 ATS (Tz 36.2) führen zu Differenzen in der Buchhaltung. Um diese Differenzen zu verschleiern, werden in der Version, die der Berufung beiliegt, Buchungen so ausgebessert, dass die ursprünglichen Inhalte nicht mehr ersichtlich sind und so eine Ordnungsgemäßheit vorgetäuscht wird, die ursprünglich nicht vorhanden war.

5. Rechtliche Würdigung

a) Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine amtswegige Wiederaufnahme unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Bw. bekämpft die Wiederaufnahme der Verfahren mit dem Argument, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe verweisen die Bescheide des Finanzamtes auf die Ergebnisse der Bp. Im Bp.-Bericht wird auf das Ergebnis der abgabenrechtlichen Prüfung, hierbei auf die Tz 16-46 und 53-67 verwiesen. Diesen Tz ist unter anderem zu entnehmen, dass in allen Jahren für einen Großteil der Betriebseinnahmen nur von der Bw. oder ihrem Gesellschafter eigenhändig geschriebene Belege vorhanden waren, was als Wiederaufnahmegrund ausreicht (vgl. VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Da nicht anzunehmen ist, dass der Aufbau des Rechnungswesens vor der Bp. der Behörde bekannt war und die Bw. nicht näher beschreibt, in welchem Ausmaß das Finanzamt von den festgestellten Sachverhalten bereits bei der erstmaligen Veranlagung Kenntnis gehabt haben muss, sind im Zuge der Betriebsprüfung für alle geprüften Jahre Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen.

Da diese Tatsachen mit Ausnahme der Körperschaftsteuer 1994 und Gewerbesteuer 1994 zu anders lautenden Bescheiden geführt haben, sind die Wiederaufnahmen für alle Abgaben und Jahre – mit Ausnahme der KöSt und GewSt 1994 – zu Recht erfolgt. Die Änderungen in den zu Recht wiederaufgenommenen Jahren waren – wie in der untenstehenden Tabelle ersichtlich – durchwegs nicht geringfügig:

Tabelle 7

Text	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
USt lt. Erkl.	-11.585	-66.270	-6.725	6.347	70.881	52.339	-21.469
USt lt. UFS	52.030	9.560	142.860	149.700	108.048	79.239	21.371
USt mehr	63.615	75.830	149.585	143.353	37.167	26.900	42.840
mehr in %	-449%	-14%	-2124%	2359%	152%	151%	-100%
KöSt lt. Erkl.	11.550	14.250	15.750	28.470	21.720	20.128	20.400
KöSt lt. UFS	49.357	100.237	19.361	251.837	35.478	20.120	58.653
KöSt mehr	37.807	85.987	3.611	223.367	13.758	-8	38.253
mehr in %	427%	703%	123%	885%	163%	100%	288%
GewSt lt. Erkl.	6.424	15.902	19.654	13.934	10.797	8.773	
GewSt lt. UFS	25.249	48.997	10.008	117.808	17.200	8.775	

GewSt mehr	18.825	33.095	-9.646	103.874	6.403	2
mehr in %	393%	308%	51%	845%	159%	100%

Bei der iSd. § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (*Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 38 mwN).

Die Berufung erweist sich damit lediglich hinsichtlich der Wiederaufnahme betreffend die Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1994 als berechtigt. Die Berufung gegen die übrigen Wiederaufnahmebescheide war hingegen als unbegründet abzuweisen.

b) Weitere verfahrensrechtliche Einwendungen

Mit der Behauptung, nach sieben Jahren Ende die Offenlegungspflicht der Abgabepflichtigen, womit eine Art Beweislastumkehr eintrete, verkennt die Bw. die Rechtslage.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO idF. BGBI I 1998/9 sind Bücher und Aufzeichnungen so lange aufzubewahren, als sie für ein anhängiges Verfahren von Bedeutung sind. Die Vorschrift ist mit 10.1.1998 in Kraft getreten und somit im gegenständlichen Verfahren auf die Belege ab dem Wirtschaftsjahr 1990/1991 anzuwenden, somit für Belege, die Geschäftsfälle ab dem 1.4.1990 betreffen. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr beginnt die Frist mit Ende des Kalenderjahres zu laufen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (so ausdrücklich § 132 Abs. 1 BAO idF. BGBI I 1998/9, aber auch schon davor, vgl. *Stoll*, BAO (1994), 1489).

Für das erste geprüfte Wirtschaftsjahr 1989/1990 endete die Aufbewahrungsfrist zwar mit 31.12.1997, doch waren zu diesem Zeitpunkt der Bw. bereits die Prüfungsschwerpunkte bekannt und der Fragenkatalog übergeben. Derart angeforderte Belege nicht vorzulegen, sondern mit Antworten bis weit nach Ende der gesetzlich Belegaufbewahrungspflicht zuzuwarten, führt nicht zu einer „Beweislastumkehr“, sondern kann im Rahmen der freien Beweiswürdigung gegen die Bw. ausgelegt werden. Auch zur Rechtslage vor BGBI I 1998/9 hat der VwGH judiziert, dass ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO berufen kann (VwGH 24.11.1998, 97/14/0152).

Im Übrigen erscheint die Angabe der Bw. unglaubwürdig, die Buchhaltungsunterlagen des Wirtschaftsjahres 1988/89 seien im Zuge des Ablebens der Buchhalterin in Verstoß geraten, weil Urgenzen auf Herausgabe durch die Erben erfolglos geblieben seien. Die ehemalige Galerie-Mitarbeiterin M. wird auf Herausgabe Jahrzehnte alter Unterlagen geklagt, weshalb es nicht nachvollziehbar ist, dass zur Herausgabe aufbewahrungspflichtiger Buchhaltungsunterlagen keine gerichtlichen Schritte angestrengt werden.

Ebenso geht der Einwand der Bw. ins Leere, das Parteiengehör sei verletzt worden, da zur Schlussbesprechung nicht ordentlich geladen worden sei. Gegenüber der Abgabenbehörde war der Steuerberater und Geschäftsführer der Bw., R.P. als Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht. Im Bp.-Verfahren trat Rechtsanwalt Dr. Patzak als Vertreter auf und berief sich auf eine ihm erteilte Vollmacht (Schreiben vom 6.8.1997, Blatt 45 des Arbeitsbogens).

Beruft sich ein Rechtsanwalt auf die ihm erteilte Vollmacht, schließt diese die Zustellvollmacht ein, ohne dass es einer besonderen Erwähnung oder eines urkundlichen Nachweises der selben bedürfte (VwGH 25.10.1994, 94/14/0104; VwGH 23.10.2008, 2007/16/0032). Es gab somit im Bp.-Verfahren zwei Zustellbevollmächtigte. Bei mehreren Zustellbevollmächtigten gilt die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist (§ 9 Abs. 4 ZustellG bzw. § 9 Abs. 2 ZustellG idF vor BGBl I 2004/10; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0078). In der Ladung zur Schlussbesprechung am 29.11.2001 vom 19.11.2001, die Dr. Patzak per Fax nachweislich zugestellt worden ist (Blatt 1158 des Arbeitsbogens), wird dieser „als Zustellbevollmächtigter eingeladen, den Termin mit den Parteien wahrzunehmen.“ Inhalt und rechtliche Wirkung der Ladung mussten dem rechtskundigen Vertreter somit eindeutig erkennbar gewesen sein.

Dass gemäß § 103 Abs. 1 BAO Ladungen ungeachtet einer Zustellvollmacht dem Vorge-ladenen zuzustellen sind, ist eine Ermessensbestimmung (*Ritz*, BAO⁴, § 103 Tz 1). Gerade dann, wenn Zweck des Vollmachtsverhältnisses der fachliche Beistand ist, wäre eine Zustellung an die Partei unrichtiger Ermessensgebrauch und unwirksam (*Walter/Mayer, Das österreichische Zustellrecht (1983)*, 148). Die Vorladung zur Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) hatte somit an den Zustellbevollmächtigten zu erfolgen.

Die Bw. hätte im Übrigen die Gelegenheit gehabt, ihr Parteiengehör im Berufungsverfahren nachzuholen. Der Berufungssenat hat mit Schreiben vom 17.10.2011 sowohl die Bw. gemäß § 103 Abs. 1 BAO, als auch den als Zustellbevollmächtigten ausgewiesenen R.P. gemäß § 98 Abs. 1 BAO iVm. § 9 Abs. 3 ZustellG für die von der Bw. beantragte mündliche Verhandlung am 10.11.2011 gemäß § 284 Abs. 4 BAO geladen. Während die Ladung an die Bw. unbehoben zurückkam, wurde die Ladung an R.P. von diesem laut Rückschein am 18.10.2011 persönlich entgegengenommen. Mit dem Zugang beim Zustellbevollmächtigten ist die Ladung somit ordnungsgemäß erfolgt (§ 9 Abs. 3 letzter Satz ZustellG). Mit einem am 4.11.2011 an den UFS abgesandten und hier am 9.11.2011 eingelangten Schreiben teilte der Zustellbevollmächtigte mit, dass er krankheitsbedingt nicht an der Verhandlung teilnehmen könne und machte als seinen bevollmächtigten Vertreter Rechtsanwalt Dr. Patzak namhaft. Dieser wurde von R.P. mit ebenfalls beigelegtem Schreiben vom 22.10.2011 mit Betreff „Vorladung zum 10.Nov.2011“ um „Einschreiten in obiger Sache“ ersucht. Zur Verhandlung ist

trotz 30minütigen Zuwartens und bis zum Schluss der Berufungsverhandlung knapp vier Stunden nach dem anberaumten Termin kein Parteienvertreter erschienen.

Im gegenständlichen Fall sieht der Berufungssenat auch keinen wesentlichen Verfahrensmangel darin, dass den Beweisanträgen auf Zeugeneinvernahmen seitens der Bp. nicht nachgekommen wurde. Folgende Zeugen wurden im erstinstanzlichen Verfahren beantragt: RA Dr. F.S., Adr1 zum Beweisthema Tz 17.5; R.K., Sensalin, Adr2 zum Beweisthema Tz 17.8.3; E.X., Adr3 zum Beweisthema Tz 33; H.G., Adr4 zum Beweisthema Tz 17.5, 36.2; B.L., CH Adr5 zum Beweisthema Tz 19.1; A.H., Gf V., Adr6 zum Beweisthema Tz 19.2, 19.3. Folgende Zeugen wurden im Rahmen der Berufung beantragt: I.Z., Adr7 zum Beweisthema Tz 17.5, 19.2, 36.2; A.Z., Restaurator, Adr8 zum Beweisthema Tz 17.5, 36.2; A.E., D Adr9 zum Beweisthema Tz 31.1; Sachverständiger des internationalen Kunsthandels zum Beweisthema Tz 17.1, 17.2; Dr.R. zum Beweisthema Tz 17.3.2.

Sämtliche Zeugeneinvernahmen wurden in Zusammenhang mit Rechtsgeschäften beantragt, bezüglich derer die Aufzeichnungen der Abgabepflichtigen mangelhaft waren. Aus der Buchhaltung und den ihr zugrunde liegenden Eigenbelegen geht über weite Strecken nicht hervor, welche Buchungen welchen Geschäften zuordenbar sind. Damit wurde gegen § 189 Abs. 1 HGB verstoßen, wonach sich Geschäftsvorfälle aus den Büchern in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung können jedoch ebenso wenig durch Zeugeneinvernahmen ersetzt werden, wie die Aufbewahrungspflichten des § 132 BAO. Zu dem in der Berufung beantragten Zeugen I.Z. wird im Übrigen angemerkt, dass dieser bereits 1998 verstorben ist.

c) Materielle Feststellungen

Die für die umsatzsteuerliche Beurteilung der folgenden Geschäftsfälle maßgeblichen Rechtsnormen lauten:

Umsatzsteuergesetz 1972

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

§ 3. (11) Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterlässt. Ein Dulden im Inland ist auch bei der technischen und wirtschaftlichen Beratung und Planung für Anlagen einschließlich der Anfertigung von Konstruktions-, Kalkulations- und Betriebsunterlagen und der Überwachung der Ausführung, bei der Überlassung von gewerblichen Verfahren und Erfahrungen, bei der Erstellung von Gutachten und bei der Datenverarbeitung gegeben, wenn die Auswertung dieser sonstigen Leistungen durch den Leistungsempfänger im Inland erfolgt.

§ 6. Von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7);

§ 7. (1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Z. 1) liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer muss das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben. Ausländischer Abnehmer ist

a) ein Abnehmer, der seinen Wohnsitz (Sitz) außerhalb des Bundesgebietes hat,

b) eine Zweigniederlassung oder Organgesellschaft eines im Bundesgebiet ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz außerhalb des Bundesgebietes hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Bundesgebiet befindliche Zweigniederlassung oder Organgesellschaft eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer;

2. der Gegenstand muss in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Ausland befördert oder versendet worden sein. Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird. Macht der Unternehmer in den Fällen der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er daher die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, dass diese Vorgangsweise in allen Fällen der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen. Eine Versendung in das Ausland gilt auch in folgenden Fällen als gegeben:

a) wenn der Gegenstand zunächst an einen steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers (Abs. 4) übergeben oder versendet und sodann vom Beauftragten in das Ausland befördert oder versendet worden ist,

b) wenn der ausländische Abnehmer den Gegenstand selbst abholt und sodann in das Ausland befördert oder durch einen Frachtführer oder Spediteur befördern lässt oder durch einen Frachtführer oder Spediteur abholen lässt, ausgenommen jene Fälle, in welchen der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an einen ausländischen Abnehmer gelieferten Gegenstände 1 000 S nicht übersteigt. Der ausländische Abnehmer kann die von ihm eingekauften Gegenstände beim inländischen Lieferer oder von dem inländischen Ort abholen oder abholen lassen, zu dem der Lieferer die Gegenstände befördert oder versendet hat oder an dem der Lieferer sie selbst eingekauft hat. Die zur Abholung benutzten Fahrzeuge können inländische oder ausländische sein;

3. die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig (§ 18 Abs. 8) nachgewiesen sein.

§ 10. (2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10 vom Hundert für

1. die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage A aufgezählten Gegenstände;

Anlage A (zu § 10 Abs. 2 1972)

Verzeichnis der dem Steuersatz 10 vom Hundert unterliegenden Gegenstände

44. Kunstgegenstände (Unternummer 9701 10, Nummern 9702 und 9703 des Zolltarifes).

UStG 1994

§ 10. (2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

1. die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände sowie von Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 vH. des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt (aus Positionen 7118, 9705 und 9706 der Kombinierten Nomenklatur);

Anlage (zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994)

Verzeichnis der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Gegenstände

44. Kunstgegenstände, und zwar

a) Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur),

b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke (Position 9702 der Kombinierten Nomenklatur),

c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art (Position 9703 der Kombinierten Nomenklatur),

d) Tapisserien, handgewebt, nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 58 05 der Kombinierten Nomenklatur),

e) Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 6304 der Kombinierten Nomenklatur).

46. Antiquitäten, mehr als 100 Jahre alt (Position 9706 der Kombinierten Nomenklatur).

Tabelle 8

Nr.	Datum	Änderung auf steuerpflichtig (Beträge in ATS) mit		Sachverhalte wurden als Exporte ohne USt erfasst und von der Bp. den steuerpflichtigen Umsätzen mit 20 % USt unterzogen (Tz 19 des Bp.-Berichts).
		20 % USt	10 % USt	
1	31.3.1990	200.000,00		Der Kaufgegenstand ist nicht eindeutig aus den Aufzeichnungen erkennbar, ein für die Steuerfreiheit gemäß § 6 Z 1 iVm. § 7 UStG 1972 erforderlicher Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) liegt nicht vor.
2	6.7.1989		40.000,00	Es liegt zwar kein Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) vor, doch ist der Gegenstand der Lieferung als dem ermäßigten Steuersatz unterliegend erkennbar (§ 10 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 iVm. Anlage A Z 44).
3	20.5.1989	140.000,00		Die bloße Angabe auf einem Eigenbeleg, dass es sich um eine Vermittlung im Ausland handle, ohne dass Gegenstand, Käufer, oder Verkäufer belegmäßig ersichtlich sind, genügt nicht, um nachzuweisen, dass das Geschäft nicht im Inland steuerbar ist (§ 3 Abs. 11 iVm. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1972).

4	31.3.1990	0,00		Die Bp. geht selbst davon aus, dass der Betrag von 438.900 ATS erst in die Kassa eingelebt werden konnte, als der Bw. von der Auslandsreise heimgekehrt ist, auf welcher er die Leistung erbracht hat (vgl. Tz 17.7). Daher muss von einem im Inland nicht steuerbaren Auslandsumsatz ausgegangen werden.
5	12.11.1990 14.11.1990	54.150,00		Ein für die Steuerfreiheit erforderlicher Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) liegt nicht vor.
6	31.12.1990 28.1.1991 1.2.1991 1.3.1991	470.000,00		Eigenbelege, auf denen lediglich der Hinweis „EG“ ohne Namensnennungen ersichtlich ist, reichen nicht aus, um die fehlende Steuerbarkeit zu untermauern. Auch ist es nicht glaubwürdig, dass zu einem Vermittlungsverfahren, in das fünf aktuelle und ein Voreigentümer involviert sind, keinerlei schriftliche Unterlagen vorhanden sind, zumal es sich um beträchtliche Summen handelt. Die Leistung ist somit im Inland steuerpflichtig (§ 3 Abs. 11 iVm. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1972).
7	31.1.1991	0,00	0,00	Die Ausfuhr wurde korrekt nachgewiesen.
8	2.4.1991 7.2.1992	485.100,00		wie 6.
9	14.5.1992	0,00	0,00	Aus den vorliegenden Unterlagen (Faxe und Briefwechsel) geht glaubwürdig hervor, dass es sich um ein Vermittlungs honorar für eine in New York durchgeführte Vermittlung handelt. Diese ist im Inland nicht steuerbar.
10	21.7.1992	23.000,00		Ein für die Steuerfreiheit erforderlicher Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) liegt nicht vor. Der Gegenstand der Lieferung unterliegt dem Normalsteuersatz von 20 %, weil der ermäßigte Steuersatz auf Antiquitäten nur nach der Anlage zum UStG 1994 (Z 46) anwendbar ist. Eine vergleichbare Ermäßigung ist im Regime des UStG 1972 nicht vorgesehen.
11	16.6.1993	140.000,00		Ähnlicher Sachverhalt wie 10., auf die dortige Begründung wird verwiesen.
12	1.6.1994	22.000,00		Ein für die Steuerfreiheit erforderlicher Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) liegt nicht vor.
13	31.3.1995	214.200,00		Da erst im Berufungsverfahren erstmals Unterlagen vorgelegt wurden und kein Beleg existiert, der die Buchung am 31.3. erklärt, zweifelt die Berufungsbehörde an deren

				ursprünglicher Echtheit, zumal die Bw. nicht davor zurückgeschreckt ist, auch Buchhaltungsunterlagen nachträglich für die Berufung zu manipulieren. Die vorgelegten Belege sind somit nicht geeignet, die Nichtsteuerbarkeit im Inland nachzuweisen.
--	--	--	--	--

Hinsichtlich der Vorsteuerkürzungen aus Tz 23 des Bp.-Berichtes wird dem Vorbringen der Bw. gefolgt, da die von der Bp. korrigierten Buchungen – wie die Bp. in ihrer Stellungnahme zur Berufung einräumt – ursprünglich ohne Vorsteuerabzug erfolgt sind.

Hinsichtlich falscher Inventurwerte (Tz 29, 30) wird den Vorbringen der Bw. gefolgt, da insbesondere nicht nachvollziehbar ist, welche Vorteile aus zu niedrig ausgewiesenen Anschaffungskosten gezogen werden könnten.

Tabelle 9

Nr.	Datum	Zurechnung bei Umsätzen 10 % und KöSt-Bemessungsgrundlage hinsichtlich bisher nicht erfasster Erlöse (Beträge in ATS)	
14	28.2.1990	170.000,00 80.000,00	Die bereits bisher mit 20 % USt belegte Sitzgarnitur bleibt unverändert eine im Inland erfolgte Lieferung zum Normaltarif, da eine ausgefüllte Ausfuhrerklärung nicht die zollrechtlich abgefertigte Ausfuhrerklärung und damit den Ausfuhrnachweis iSd. § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972 ersetzt. Da im Ausfuhrersuchen an das Bundesdenkmalamt für die Sitzgarnitur auch zwei Gemälde enthalten sind, die an denselben Kunden geliefert werden sollen und die bisher nicht erlösmäßig erfasst waren, ist auch für diese beiden Gemälde von einem Verkauf auszugehen. Mangels Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972) erfolgt eine Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß Z 44 der Anlage A zu § 10 Abs. 2 Z 1 UStG 1972.
15	10.12.1990	0,00	Die Würdigung der Bp. erfolgte unter Verwechslung von Jahreszahlen und Währungen, weshalb ihr weniger Glauben zu schenken war, als den Ausführungen der Bw.
		Zurechnung bei Umsätzen 20 % und KöSt-Bemessungsgrundlage hinsichtlich bisher nicht erfasster Erlöse	
Tz 33	9.9.1993	19.583,33	Ein Erlös in Höhe von 23.500 ATS brutto wurde nicht verbucht. Aus den Aufzeichnungen ist nicht ersichtlich, dass es sich bei der mittels Beleg der Bw. verkauften Ware um Kommissionsware eines Angestellten handelt. Es ist daher von einer im Inland steuerpflichtigen Lieferung der Bw. auszugehen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1972).

Tabelle 10

Nr.	Datum	Zurechnung bei Umsätzen 20 % und KöSt-Bemessungsgrundlage hinsichtlich bisher erfolgsneutral gebuchter Erlöse (Beträge in ATS)	
16	10-12 1989	36.666,67	Die Bp. geht zurecht davon aus, dass der Scheck durch die Bw. bzw. ihren Gesellschafter R.P. behoben worden ist. Auf das Ersuchen um Scheckvorlage mittels Vorhalt aus 1997 zunächst gar nicht zu reagieren und erst 2001 zu eröffnen, dass die Bp. selbst bei der Bank Einsicht nehmen könne, dient einzig der Verschleppung des Verfahrens, bis die Belegaufbewahrungspflicht der Bank endet. Die Bw. ist hier ihrer Beweissicherungspflicht nicht nachgekommen, was ihr anzulasten ist. Nach Abzug von Spesen sind daher 44.000 ATS brutto hinzuzurechnen.
17	28.3.1990 29.3.1991	12.083,33	Die Bp. geht zu Recht davon aus, dass keine Rückzahlung sondern ein erfolgswirksames Geschäft stattgefunden hat, da es – zumal bei Laufkundschaft – absolut unüblich ist, sich die Ausfolgung bedeutender Geldbeträge

			nicht vom Empfänger quittieren zu lassen.
18	1.7.1991 31.3.1992	25.000,00	Es gelten die Ausführungen zu 17. sinngemäß.
19	24.10.1991 28.10.1991	140.841,67	Auch hier ist eine Erfolgszurechnung zu Recht erfolgt, die Begründung ist aus 16. und 17. zu entnehmen.
20	1.10./4.11.91	125.000,00	Auch hier ist eine Erfolgszurechnung zu Recht erfolgt, die Begründung ist aus 16. und 17. zu entnehmen.
21	1991/1992	183.666,67	Da aus den vorgelegten Unterlagen weder ersichtlich ist, welche Geschäfte vereinbart, geschlossen oder gescheitert sein sollen, noch, wem die Behebungen tatsächlich zuzurechnen sind und auch die von der Bw. vorgebrachten Summen mit den von der Bp. festgestellten nicht in Einklang zu bringen sind, wäre grundsätzlich auch hier eine erfolgswirksame Hinzu-rechnung geboten. Sie unterbleibt jedoch hinsichtlich der letzten Scheckbe-hebung von 619.600 ATS aus 1995, weil die Bp. diesbezüglich auch 2001 noch jedenfalls Einsicht in den Scheck bei der Bank hätte nehmen können und somit insoweit ihrer amtsweigigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Somit wird nur ein Bruttbetrag von 220.400 ATS zuge-rechnet.
22	2.12.1993 31.3.1993	26.250,00	Für die Rückzahlung dieser Anzahlungen sind keine Belege vorhanden, wie bei 17. erfolgte daher die Erfolgswirksamkeit zu Recht.
23	30.11.1994	112.500,00	Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesellschafter ein Darlehen oder einen Gesellschafterzuschuss irrtümlich als Anzahlung bezeichnet. Somit ist von einer Anzahlung auszugehen, deren Ausbuchung mangels Empfangsbe-stätigung der Empfänger nicht erfolgsneutral betrachtet werden kann.

Für die Zivilprozesskosten (Tz 36.1) ist es ohne Bedeutung, dass es sich um Unterlagen der F.P. KG handelt und nicht um solche der Bw. Die Bw. hat den Betrieb der KG entgeltlich erworben und damit auch ein rechtliches Interesse an der Herausgabe der Unterlagen. Die betriebliche Veranlassung im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG ist somit gegeben, die Prozesskosten werden anerkannt.

Nicht belegte Aufwendungen im Ausmaß von 270.000 ATS (Tz 36.2) führen zu Differenzen in der Buchhaltung. Diese Differenzen konnten von der Bw. nicht aufgeklärt werden, weshalb der Senat davon ausgeht, dass in jenem Jahr durch die fehlerhafte Buchhaltung zu hoher Aufwand oder entgangener Ertrag in jenem Ausmaß vorgelegen ist. Da für diesen Aufwand kein Vorsteuerabzug beansprucht wurde, erfolgt nur eine Zurechnung zur KöSt-Bemessungsgrundlage.

Die Änderungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wirken sich entsprechend auf den Gewerbeertrag und damit auf die Gewerbesteuer aus.

d) Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO besteht eine Schätzungsbefugnis auch dann, 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.

In der Buchhaltung wurden gravierende Mängel festgestellt. So sind viele Geschäftsfälle nur anhand von Eigenbelegen dokumentiert, die zu einem Großteil nicht einmal Vertragspartner und Leistung hinreichend deutlich bezeichnen. Zwar ist für jede Buchung ein Beleg vorhanden, von Vollständigkeit kann deshalb jedoch keine Rede sein, da die Vollständigkeit nicht nur das formelle Belegprinzip, sondern auch die materielle Nachvollziehbarkeit der gebuchten Geschäftsfälle einschließt.

Ein grober Mangel besteht in den Buchungsdifferenzen, die durch Fälschung von Buchungszeilen gegenüber dem Berufungssenat verschleiert hätten werden sollen, damit diese über die Vollständigkeit und Richtigkeit des Rechenwerks getäuscht wird und eine stattgebende Entscheidung trifft, womit der Bund in seinem Recht auf richtige Abgabenfestsetzung geschädigt worden wäre. Die Täuschungsabsicht bezog sich dabei nach Auffassung des Senates nicht nur auf die festgestellten Buchungsdifferenzen, sondern auf das gesamte Prüfungsverfahren. Durch den Anschein der Vollständigkeit hätte die Glaubwürdigkeit des gesamten Rechenwerkes einschließlich der vorgelegten Belege untermauert werden sollen, was jedoch der Bw. misslang.

Soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht belegmäßig nachgewiesen werden konnten, war die Behörde somit zur Schätzung gemäß § 184 Abs. 3 BAO berechtigt.

Im Bp.-Verfahren wurde ein Sicherheitszuschlag auf sämtliche festgestellten Umsatzerhöhungen angewendet. Die Methode der Schätzung anhand eines Sicherheitszuschlages dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (VwGH 28.11.2011, 96/13/0210). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist daher gerechtfertigt, soweit tatsächlich nicht erfasste Einnahmen vorgelegen sind. Dies betrifft die Feststellungen hinsichtlich bisher nicht erfasster Erlöse (170.000,00+80.000,00+19.583,33=269.583,33 ATS). Allerdings ist die Summe der nicht erfassten Erlöse im Verhältnis zum Gesamtumsatz vernachlässigbar, weshalb ein diesbezüglicher Sicherheitszuschlag dem Senat nicht gerechtfertigt erscheint.

Soweit lediglich steuerneutrale Buchungen auf erfolgswirksame Buchungen geändert wurden oder steuerfreie in steuerpflichtige Vorgänge umgedeutet wurden, bestehen in den Wirtschaftsjahren 1989/1990 bis 1994/1995 keine Unsicherheiten, die einen Sicherheitszuschlag

rechtfertigten. Dauer und Umfang der durchgeführten Bp. legen zudem nahe, dass die verdächtigen gebuchten Geschäftsfälle nahezu lückenlos geprüft worden sind.

Lediglich für das Wirtschaftsjahr 1988/1989, für welches keine Buchhaltung vorhanden ist, war das Finanzamt zur vollständigen Schätzung berechtigt. Es ist dabei nichts dagegen einzuwenden, das Verhältnis der in den Folgejahren getroffenen Feststellungen zu den erklärten Umsätzen heranzuziehen, um jenen Aufschlag zu ermitteln, von dem vermutet werden kann, dass er geeignet ist, die Unsicherheiten zu beseitigen. Es ist jedoch der Bw. einzuräumen, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1989 ab 1.4. sehr wohl das Rechnungswesen vorhanden ist, daher der Zuschlag nur für das erste Quartal, somit im Ausmaß von 1/4 zu ermitteln ist. Der erklärte Umsatz des ersten Quartals 1989 wird daher in jenem Ausmaß erhöht, das sich aus Gegenüberstellung der Gesamtumsätze der Jahre 1990-1995 und der Gesamthinzurechnungen der Jahre 1990-1995 ergibt. Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1988/89 werden in jenem Ausmaß erhöht, das sich aus der Gegenüberstellung der Einkünfte der Wirtschaftsjahre 1989/90-1994/95 und der Gesamthinzurechnungen der Jahre 1989/90-1994/95 ergibt.

e) Verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Kapitalertragsteuer (KESt) erhoben. Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien sowie Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den inländischen Kapitalerträgen, wenn die ausschüttende Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat.

Bei einer Kapitalgesellschaft festgestellte Mehrgewinne (im Verhältnis zu den in ihrem Rechnungswesen ausgewiesenen Ergebnissen) sind, wenn sie im Vermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, als den Gesellschaftern im Wege einer verdeckten Ausschüttung zugeflossen zu werten (vgl. beispielsweise VwGH 27.4.1994, 92/13/0011), es sei denn, es wird der Nachweis für eine anderweitige Mittelverwendung erbracht (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0029). Daher sind jene Hinzurechnungen, die sich aus der Behebung der in Punkt 5.c Nr. 16-23 dieser Entscheidung angeführten Beträge ergeben, die nicht erfassten Erlöse aus Punkt 5.c Nr. 14 und Nr. Tz 33, sowie die Zuschätzungen des Wirtschaftsjahres 1988/89 als verdeckte Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG) zu beurteilen.

Ohne konkrete Anhaltspunkte für den tatsächlichen Empfänger ist davon auszugehen, dass alle Gesellschafter entsprechend ihren Beteiligungen die Ausschüttung erhalten haben (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 360). Die Tatsache, dass der 25-Prozent-Gesellschafter R.P. durch seine faktische Tätigkeit und gemeinsam mit der 25-Prozent-

Beteiligung seiner Gattin einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, berechtigt noch nicht zur Annahme, die verdeckte Ausschüttung sei ihm alleine zugeflossen, zumal die den verdeckten Ausschüttungen zugrunde liegenden Geschäfte nicht nur seinem Tätigkeitsgebiet zuordenbar sind.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre 1989-1993 geltenden Fassung 25 %, in der für die Jahre 1994 und 1995 geltenden Fassung 22 % vom Bruttobetrag der Kapitalerträge. Berechnet vom Nettobetrag der Kapitalerträge beträgt die Steuerbelastung 33,33 % bzw. 28,205%.

Da es sich bei den verdeckten Ausschüttungen nicht um übermäßige Vergütungen für Leistungen der Gesellschafter handelt, die von ihnen noch der Einkommensteuer unterzogen werden müssten, wird davon ausgegangen, dass die den Gesellschaftern zugeflossenen Beträge bereits den Nettovorteil aus den Ausschüttungen darstellen sollen.

Für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt haftet gemäß § 95 Abs. 2 EStG der Abzugsverpflichtete, hier der Schuldner der Kapitalerträge (§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG), somit die Bw. Die Heranziehung der Bw. im Wege von Haftungsbescheiden (§ 224 BAO) ist somit zu Recht erfolgt. Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig (§ 224 Abs. 3 BAO). Für die Gesellschafter E. und G.P. ist die Erlassung von Haftungsbescheiden für die Jahre 1989 bis 1995 daher nicht mehr möglich. Lediglich bezüglich jener 25 % der verdeckten Ausschüttungen, die auf R.P. entfallen, kann die KESt im Haftungswege geltend gemacht werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 10. November 2011

Wien, am 17. November 2011