



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DTL, vertreten durch ZBP, vom 8. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 6. Februar 2002 betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1996 bis 1999 entschieden:

(1) Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Für 1996:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze ig. Erwerbe	4.434.929,60 S	Umsatzsteuer	886.985,92 S
		2.044.048,65 S	Erwerbsteuer	408.809,73 S
			abziehbare Vorsteuer	-685.894,00 S
			EUST	-50.545,00 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	-408.809,73 S
Summe ger.				150.547,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				10.940,68 €

Für 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze ig. Erwerbe Art. 19	1.135.904,30 S 957.184,55 S	Umsatzsteuer	227.180,86 S
			Erwerbsteuer	191.436,91 S
				27.832,00 S
			abziehbare Vorsteuer	-682.459,78 S
			EUSt	-61.650,00 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	-191.436,91 S
			Art. 19	-27.832,00 S
			Berichtigung § 16	-20.742,00 S
Summe ger.				-537.671,00 S
Gutschrift				39.074,08 €

Für 1998:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze ig. Erwerbe	717.718,56 S	Umsatzsteuer	142.630,71 S
		1.314.855,56 S	Erwerbsteuer	456,50 S
				262.971,11 S
			abziehbare Vorsteuer	-514.294,26 S
			EUSt	-27.606,00 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	-262.971,11 S
				-398.813,00 S
Summe ger.				-398.813,00 S
Gutschrift				28.982,88 €

Für 1999:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze ig. Erwerbe	1.940.657,79 S 2.287.792,45 S	Umsatzsteuer	388.131,56 S
			Erwerbsteuer	457.558,49 S
			abziehbare Vorsteuer	-540.859,59 S
			EUSt	-48.165,00 S

		Vorsteuer ig. Erwerb	-457.558,49 S
		Berichtigung	-31.240,00 S
Summe ger.			-232.133,00 S
Gutschrift			16.869,77 €

(2) Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide und die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1996 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.

a. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Für 1996:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	271.600,00 S	Körperschaftsteuer	92.344,00 S
KESt				-65,00 S
				92.279,00 S
Steuer				6.706,18 €

Für 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	99.900,00 S	Körperschaftsteuer	33.966,00 S
KESt				-14,00 S
				33.952,00 S
Steuer				2.467,39 €

Für 1998:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

1998	Einkommen	214.500,00 S	Körperschaftsteuer	72.930,00 S
KESt				0,00 S
Einbehaltene Steuerbeträge				72.930,00 S
Steuer				5.300,03 €

Für 1999:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	594.700,00 S	Körperschaftsteuer	202.198,00 S
KESt				0,00 S
				202.198,00 S
Steuer				14.694,31 €

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

b. Die Kapitalertragsteuer wird für 1996 mit 6.169,00 S, für 1997 mit 6.562,00 S, für 1998 mit 11.250,00 S und für 1999 mit 17.344,00 S festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt.

(A) Die BP stellte im Besprechungsprogramm (ohne Datum) insbesondere folgendes fest:

a. Geprüft habe man die Fa. DTL für den Zeitraum 1996 bis 1999. Gesellschafter seien in dieser Zeit die Herren HB und Dr. CR gewesen. Die Beteiligung werde von diesen für die Fa. DTB, Budweis, gehalten. An der DTB wiederum seien die Gesellschafter IH und UG (Sohn von IH) beteiligt, Geschäftsführer der Firma sei ein weiterer Sohn von IH, nämlich MG, IH sei gleichzeitig Geschäftsführer der DTL. Weitere Angestellte der DTL gebe es nicht, IH sei im Inland für die Geschäftsabwicklung verantwortlich. IH erhalte für ihre Tätigkeit kein Gehalt. Die DTL handle mit zahnmedizinischem Bedarf.

Nach Ansicht der BP liege ein verbundenes Unternehmen vor: Nach Artikel 9 des OECD-Musterabkommens handle es sich um verbundene Unternehmen, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sei oder dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sei und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden seien, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbarten. In diesem Fall dürften die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, den Gewinnen des Unternehmens zugerechnet und besteuert werden.

Die DTB sei zu 100% an der DTL beteiligt. Die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen drückten sich wie folgt aus: Die DTL handle ausschließlich mit der DTB, an andere Firmen verkaufe sie (von Einzelfällen abgesehen) keine Waren des zahnmedizinischen Bedarfs. Die DTL habe kein Warenlager, sondern bestelle nur bei der Fa. AL. Die Waren würden an die DTB ohne Aufschlag verrechnet, es werde nur der Einkaufspreis fakturiert. Die Provision werde bis zu 2 Jahre später verrechnet. Sämtliche Rechnungen würden bar bezahlt. Offene Forderungen blieben längere Zeit unbezahlt und würden nicht verzinst. Es gebe kein Mahnwesen.

b. Verrechnungspreise (Pkt 3):

Die Fakturierung der Waren erfolge von der Fa. AL an die DTL und von dieser an die DTB. Zu prüfen sei, ob die Vorgangsweise (wonach kein Aufschlag verrechnet werde) dem Fremdverhaltensgrundsatz entspreche.

Einem fremden Dritten würden derartige Vorteile nicht zukommen. Da jedes Unternehmen Gewinne erzielen wolle, sei davon auszugehen, dass an Dritte Aufschläge verrechnet würden. Die DTL weise zwar Gewinne auf, diese stammten jedoch aus dem Handel mit Möbeln für inländische Zahnarztpraxen.

Die Verrechnungspreise seien zu korrigieren. Von einer Korrektur der Vorjahre könne Abstand genommen werden, da bei verbundenen Unternehmen eine Anlaufphase von 2-5 Jahren gewährt werden könne. Bis 1995 seien dies drei Jahre Anlaufzeit.

In seltenen Fällen verkaufe man zahnmedizinische Waren auch in Österreich mit einem Aufschlag von 100%, der jedoch nicht repräsentativ sei. Für das Jahr 2001 habe man Rechnungen vorgelegt, aus denen hervorgehe, dass nunmehr ein Aufschlag von 10% verrechnet werde. Allgemeine Unterlagen über Kalkulationen habe man aber trotz

Aufforderung nicht vorlegen können. Es gebe diesbezüglich auch keine Kostenrechnung. IH habe angegeben, dass es undenkbar wäre, von der DTB einen höheren Preis zu verlangen, da der dortige Markt dies nicht zulasse.

Die AL (Lieferant) verrechne einen Aufschlag von 15%. Dieser Aufschlag könne auch für die Lieferungen der DTL herangezogen werden. Auch sei zu berücksichtigen, dass IH kein Entgelt für ihre Tätigkeit erhalte, was nicht fremdüblich sei. Es sei unüblich, dass ein Geschäftsführer zum Wohle der Gesellschaft auf ein Gehalt verzichte.

Aus den genannten Gründen schlage man dem Gewinn der entsprechenden Jahre folgende Beträge zu:

Für 1996 gesamt 399.811,28 S

Für 1997 gesamt 543.583,65 S

Für 1998 gesamt 449.364,07 S

Für 1999 gesamt 583.836,15 S

c. Verzinsung von Forderungen (Pkt. 4):

Die DTL habe im gesamten Prüfungszeitraum Forderungen an die DTB, die nicht verzinst worden seien. Die Stände setzten sich aus Forderungen unterschiedlichen Alters zusammen. Es werde ein durchschnittlicher Forderungsstand ermittelt, der der Verzinsung zugrundegelegt werde. Dieses "Forderungsmittel" sei wie folgt anzusetzen:

Für 1996 mit 886.020,25 S

Für 1997 mit 870.812,46 S

Für 1998 mit 1.646.491,64 S

Für 1999 mit 1.988.457,93 S

Im Zuge der Schlussbesprechung solle der Forderungsstand zum 31. Dezember 1999 vorgelegt werden. Dann spreche man über die Höhe der Verzinsung.

d. Provisionen AL (Pkt. 5):

Eine Provision der Fa. AL sei 1998 nicht erlöswirksam verbucht worden, sondern erst im Jahr 2000. Der Erlös von 210.457,00 S sei im Jahre 1998 zu erfassen.

e. Buchführungsmängel (Pkt. 6):

Im Zuge der BP seien einige Mängel festgestellt worden, von denen man folgende aufliste:

Doppelte Rechnungsnummern, falsche Rechnungsadressaten, Kontoblatt Nr. 4520 könne nicht vorgelegt werden, Buchungen ohne Beleg, falsche Verbuchung lt. Pkt. fünf, die innergemeinschaftlichen Erwerbe stimmten mit den Abfragen nicht überein.

Es sei daher ein Sicherheitszuschlag von jeweils 100.000,00 S für die Jahre 1996 bis 1999 zu verhängen, teilweise mit und teilweise ohne USt. Mit Umsatzsteuer verrechne man

für 1996 gesamt 61.763,55 S

für 1997 gesamt 26.798,14 S

für 1998 gesamt 22.042,96 S und

für 1999 gesamt 31.974,73 S.

f. Innergemeinschaftliche Erwerbe (Pkt. 7).

Im Jahr 1998 seien bei der MIAS-Abfrage Differenzen zu den Erklärungsdaten festgestellt worden. Man habe versucht das Konto abzustimmen. Bis auf die Verbuchung der Fa. S. in Höhe von 365.143,12 habe man alle Verbuchungen nachvollziehen können. Für die Verbuchung dieses Erwerbes gebe es keinen Beleg.

Nach Ansicht der Buchhalterin handle es sich um eine Abstimmung des Verbindlichkeitenkontos. Die Differenz aufgrund der Abstimmung sei wie folgt verbucht worden: Aufwand ig. Erwerbe/Verbindlichkeiten S. 365.143,12 S. Die Abstimmungsdifferenz entspreche der Differenz der Abfrage zum Verbuchten.

Die Korrektur der Verbindlichkeiten sei nach Ansicht der Prüferin erfolgsneutral durchzuführen. Wäre der verbuchte Aufwand falsch gewesen, hätten die Abfragen auch in den Vorjahren gravierend abweichen müssen.

Aufwandskürzung 1998 gesamt 365.143,12 S.

g. Steuerliche Auswirkung:

Die Feststellungen der Punkte drei und vier stellten eine verdeckte Ausschüttung an die DTB und in weiterer Folge an deren Gesellschafter dar. Die Gewinnerhöhungen seien außerbilanziell zuzurechnen. Die KESt sei mit 25% (bzw. 33,33%) und bis 1. Juli 1996 mit 22% (bzw. 28,2%) zu bemessen.

(B) In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14. Januar 2002 wurden die ursprünglichen Feststellungen der BP wie folgt abgeändert:

a. Zu Pkt. 3: Der Aufschlag auf die Verrechnungspreise für 1996 entfalle wegen Erweiterung des Anlaufzeitraumes. Die Berechnung des Aufschlages der Jahre 1997 bis 1999 erfolge in Anlehnung an die Aufschlagsberechnung des Unternehmens im Jahre 2001 mit 10%.

b. Zu Pkt. 4: Die Zinsen habe man nach Entwicklung der durchschnittlichen Forderungsstände gerundet mit 4% berechnet

für 1996 mit 35.000,00 S

für 1997 mit 35.000,00 S

für 1998 mit 60.000,00 S

für 1999 mit 75.000,00 S.

c. Zu Pkt. 6:

Aufgrund der vorgebrachten Einwendungen sei der Sicherheitszuschlag wie folgt festgesetzt worden:

Für 1996, 1997 und 1999 mit je 30.000,00 S

Für 1998 mit 100.000,00 S

d. Zu Pkt. 8:

Punkt vier des Schlussbesprechungsprogrammes stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

KEST-Satz 25% bzw. 1.1.bis 7.1.1996 Mischsatz mit 22%.

e. Zu Pkt. 7 werde noch innerhalb einer Woche versucht die Differenz aufzuklären (Frist bis 21. Januar 2002).

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurde in der Folge mit Schreiben vom 6. Februar 2002 (am Finanzamt eingelangt am 8. Februar 2000) Berufung eingelegt:

(a) Die Berufung richte sich gegen die Körperschaftsteuer,- Umsatzsteuer - und Kapitalertragsteuerbescheide für 1996 bis 1999 vom sechsten Februar 2002.

(b) Zum Sachverhalt verweise man auf das Besprechungsprogramm der BP, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Januar 2002 und auf den Bericht des Finanzamtes über die Ergebnisse der BP vom 6. Februar 2002.

(c) Die Berufung richte sich gegen

die Erhöhung der Verkaufspreise der Lieferungen der DTL an die DTB in den Jahren 1997 bis 1999,

die Gewinnerhöhung durch Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen (unter dem Titel Nichtverzinsung von Forderungen der inländischen Firma DTL an die DTB) in den Jahren 1996 bis 1999, den Ansatz von Sicherheitszuschlägen für 1996 bis 1999.

(d) Für den Fall einer Abweisung der Berufung stelle man den Antrag auf Vorlage an die zweite Instanz unter Ansetzung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

(e) Zur Erhöhung der Verkaufspreise:

(1) Im Hinblick auf das Vorhandensein von verbundenen Unternehmen (DTL sei eine 100%ige Tochtergesellschaft von DTB) komme die BP zum Ergebnis, dass für die Lieferungen der DTL an die DTB eine Handelsspanne in Höhe von 10% des Lieferpreises anzusetzen sei. Der Wareneinkauf sei bisher ohne Aufschlag (dh. zu den Einstandskosten) weiterverrechnet worden. Die Betriebsprüfung verweise darauf, dass vom wesentlichsten Lieferanten, der Firma AL, ein Rohaufschlag von 15% vorgenommen werde. Die BP sei daher zunächst auch von 15% ausgegangen. Bei der Schlussbesprechung habe man den Prozentsatz auf 10% der Liefersummen verringert.

(2) Es hätten sich daher folgende Gewinnzurechnungen ergeben:

Für 1997 gesamt 362.389,10 S

Für 1998 gesamt 299.576,05 S

Für 1999 gesamt 389.224,10 S.

Die BP beurteile die Tätigkeit der DTL als Handelsunternehmen mit ähnlichen Funktionen wie die Firma AL. Diese Beurteilung entspreche nicht dem tatsächlichen Sachverhalt, was nachstehend noch im einzelnen erläutert werde. Darzustellen sei auch die Entwicklung der Geschäftsbeziehungen zwischen der DTL und der DTB.

(3) Die DTB sei Ende 1992 von IH und UG (Sohn) gegründet worden. Betriebsgegenstand sei der Handel mit Dentalwaren aller Art. Die Gründungsgesellschafter seien seit Jahrzehnten im Dentalgeschäft tätig gewesen. IH sei Prokuristin bei der Firma AL gewesen.

Ein wesentlicher Grund für die Gründung der DTB sei die Schaffung einer Existenzgrundlage für den Sohn MG gewesen. Dieser habe sich zunächst einen Überblick über den ausländischen Markt verschafft (Zahnärzte, Wettbewerb, Verkaufsprogramme). Er habe den Verkauf selbst organisiert und die Lagerhaltung für die zugekauften Produkte übernommen. Für die Versorgung der Kunden sei es erforderlich gewesen, auch Dentalwaren aus dem Bereich der EU zu beziehen.

Dabei habe sich herausgestellt, dass Lieferanten aus dem EU-Bereich nicht gewillt gewesen seien, ein unbekanntes Unternehmen zu beliefern und die zolltechnische Abwicklung bei Lieferungen aus der EU kompliziert und langwierig gewesen sei.

(4) Man habe daher beschlossen, eine 100%ige Tochtergesellschaft – nämlich die DTL – zu gründen und zwar mit den folgenden Geschäftszweigen: Abwicklung des Einkaufes aus der EU

für DTB und Durchführung von Eigengeschäften in Form von Lieferungen von Möbeln für Dentalpraxen in Österreich. Dieser Geschäftszweig sei ausschließlich von IH aufgebaut worden und zwar im Zusammenhang damit, dass sie im Jahr 1993 in Pension gegangen sei und ihr Dienstverhältnis bei der Firma AL beendet habe. Dieses angeführte Geschäftskonzept sei in der Folge auch verwirklicht worden. DTB beschäftige derzeit 4 Angestellte und 4 freiberufliche Vertreter, bei DTL sei ausschließlich IH tätig. Die Firma DTB sei im Prüfungszeitraum durch den Sohn MG als Geschäftsführer geleitet worden.

(5) Die tatsächliche Geschäftsführung im Zeitraum 1996 bis 1999 sei wie folgt gestaltet gewesen:

Der Einkauf von DTL für die DTB sei zum Großteil bei der AL erfolgt (die DTL habe dort ein eigenes Büro) und im übrigen (geringerer Teil) bei sonstigen Lieferanten aus der EU. DTB bestelle unter genauer Angabe der einzelnen Artikel die Waren bei der DTL, welche diese Bestellungen entweder an die AL oder an die sonstigen Lieferanten weitergebe. Im Prüfungszeitraum seien durchschnittlich 2x im Monat die bestellten Waren durch einen von der DTB beauftragten Frächter direkt bei der AL oder bei Speditionen abgeholt worden. Die Organisation der Abholung sei durch die DTB erfolgt, von welcher auch die Frachtkosten und sonstigen Kosten getragen worden seien. Die Funktion der DTL bestehe daher ausschließlich in der Empfangnahme und Weitergabe der Bestellungen und Fakturierung der bestellten Waren an DTB.

(6) Die Aufträge für Eigengeschäfte der DTL in Österreich (zB. Möbel für Zahnärzte) würden durch IH oder durch die Mitwirkung freier Vertreter hereingebracht.

Die Pläne und Zeichnungen sowie die Organisation und Durchführung der Montage dieser Möbel erfolgten durch die Mitwirkung der DTB (die DTL verfüge über keine eigenen Angestellten hiefür). Die DTB beschaffe Fachleute zur Montage der Möbel, die Überwachung und Organisation der Montage erfolge durch MG. Die Fachleute stelle man der DTL in Rechnung, die übrigen Leistungen der DTB (insbesondere durch MG und den Innendienst in Budweis) würden nicht in Rechnung gestellt. Von der DTB würden laufend auch Transportkosten für Möbellieferungen an Kunden von der DTL getragen und nicht weiterverrechnet.

(7) Seit der Gründung der beiden Firmen bestehe die mündliche Vereinbarung, dass von der DTL Dienstleistungen für den Einkauf der Waren nicht in Rechnung gestellt würden, aber andererseits auch die Dienstleistungen der DTB im Zusammenhang mit dem Verkauf und der Montage der Möbel in Österreich nicht berechnet würden. Es habe seit Beginn der Geschäftsabwicklungen Einigkeit zwischen den Vertragspartnern gegeben, dass die DTL die für die DTB eingekauften Waren grundsätzlich nur zu Einkaufspreisen weiterverrechne, weil

höhere Einkaufspreise von der DTB (im Hinblick auf die Preissituation) im Ausland nicht getragen werden konnten. Unterlagen, aus denen die Ertragssituation der DTB ersichtlich sei, habe man bei der BP vorgelegt.

Von der Betriebsprüfung sei in diesem Zusammenhang bemängelt worden, dass schriftliche Vereinbarungen nicht vorlägen. Hiezu sei zu bemerken, dass die Abwicklung der beiderseitigen Geschäftsbeziehungen entsprechend der Darstellung eindeutig nachvollziehbar seien und ein schriftliches Vertragswerk hierüber nicht erforderlich erscheine bzw. entbehrlich sei.

(8) Steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit der DTL für die DTB:

Könne die DTL als Dentalgroßhändler wie die Firma AL angesehen werden? Die BP gehe davon aus und komme zum Ergebnis, dass auf die Lieferungen ein Aufschlag von 10% zu verrechnen sei (unzulässige Gewinnverschiebung zwischen verbundenen Unternehmen). Zur richtigen Beurteilung sei eine Funktionsanalyse der Tätigkeiten vorzunehmen.

Die AL führe folgende Tätigkeiten durch:

Erstellung des Verkaufsprogrammes (Warensortiment, Produktgruppen), Qualitäts- und Preisvergleiche bei Lieferanten, Feststellung der Lieferanten einschließlich laufender Preis- und Qualitätskontrollen, Bestellung der Waren (Einkauf), Qualitäts- und Preisprüfung bei Wareneingang, Lagerhaltung (Lagerrisiko) und Lagerfinanzierung, Werbung und Marketing für die Warensortimente, Verkauf der Waren durch angestellte oder selbständige Vertreter, Entgegennahme der Bestellungen der Kunden und Auslieferung, Übernahme des Forderungsausfallsrisikos und allgemeine Verwaltungsarbeit entsprechend dem dargestellten Ablauf. Dafür verrechne AL einen Aufschlag von 15%.

Vergleiche man die Funktion der AL mit der Funktion der DTL, so ergebe sich, dass von der DTL nur die nachstehenden Funktionen durchgeführt würden:

Entgegennahme der Bestellungen von Kunden und Auslieferung und allgemeine Verwaltungsarbeiten (Bestellung, Fakturierung, Vorbereitung der Unterlagen für die Verzollung). Daraus sei zweifelsfrei ersichtlich, dass die DTL eine Handelsfunktion wie die AL nicht ausübe, weshalb auch ein Fremdvergleich nicht vorgenommen werden könne. Die Tätigkeiten der beiden Firmen seien nicht vergleichbar.

Die DTL erbringe für die DTB ausschließlich Dienstleistungen, bei welchen im Sinne der Kundmachungen des BMF vom 1. August 1996 und 27. Mai 1997 (AÖFV 114/1996 und 122/1997: Die Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen) zu untersuchen sei, ob für die Verrechnung dieser Dienstleistungen die

Kostenaufschlagsmethode oder die Methode der Bewertung der Dienstleistungen im Fremdvergleich angewendet werden müsse.

Zur Kostenaufschlagsmethode:

Die im verbundenen Unternehmen angefallenen Aufwendungen wären unter Ansatz eines Gewinnaufschlags (üblicherweise 5%) an das die Dienstleistung empfangende Unternehmen im Firmenverbund weiterzuverrechnen. Bei der DTL würden aber neben den weiterverrechneten Wareneinkäufen direkte Kosten nicht anfallen. Demnach müssten die Anteile an den indirekten Kosten in einem angemessenen Verhältnis (zutreffend sei das Umsatzverhältnis) weiterverrechnet werden. Im gesamten Prüfungszeitraum (1996 bis 1999) betrage der Anteil der Inlandsumsätze rund 47% und der Anteil der Lieferungen an die DTB rund 53%. Die zu verrechnenden indirekten Kosten würden im Durchschnitt dieser Jahre rund 210.000,00 S im Jahr betragen, sodass sich hieraus ein Kostenanteil von rund 111.000,00 S und unter Berücksichtigung eines Aufschlages von 5% ein zu verrechnender Kostenanteil bezogen auf die Lieferungen an DTB von 117.000,00 S pro Jahr ergebe.

Zur Bewertung der Dienstleistungen:

Bei der Bewertung der Dienstleistungen unter Berücksichtigung eines Fremdvergleiches werde der für die Dienstleistung anfallende Zeitaufwand mit einem angemessenen Stundensatz anzusetzen sein.

Nach den gegebenen Auskünften sei IH im Durchschnitt der Jahre etwa zweieinhalb Tage im Monat mit den Lieferungen an die DTB (durchschnittlich zwei Lieferungen im Monat) beschäftigt. Diese Beschäftigung entspreche einem Stundenaufwand von 20 Stunden im Monat, das seien 240 Stunden im Jahr. Der angeführte Zeitaufwand von durchschnittlich 240 Stunden im Jahr sei mit rund 430,00 S je Stunde zu bewerten (entspreche etwa dem Gehalt eines qualifizierten Angestellten von 40.000,00 S im Monat unter Berücksichtigung von Lohnnebenkosten von rd. 30% und einer jährlichen Arbeitsleistung von 1.700 Stunden).

Bewerte man den Zeitaufwand von 240 Stunden mit 430,00 S pro Stunde, so errechne sich ein Dienstleistungsaufwand von rund 103.200,00 S im Jahr.

Vorteilsausgleich:

Die DTB erbringe an die DTL Leistungen, die bisher ebenfalls nicht zur Verrechnung gelangt seien. Diese Leistungen würden sich nach den gegebenen realistischen Angaben zwischen fünfzehn und zwanzig Stunden im Monat bewegen, was ungefähr dem Zeitaufwand der DTL (betreffend Lieferungen an die DTB) entspreche. Diese gegenseitigen Leistungen würden sich im wesentlichen ausgleichen.

Bei verbundenen Unternehmen sei im übrigen bei grenzüberschreitenden Vorgängen der Vorteilsausgleich auch ohne schriftliche Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen, sofern dieser Vorteilsausgleich (wie im vorliegenden Fall) fremdüblich erfolge.

(9) Zusammenfassung:

Die DTL erbringe keine Leistungen als Dentalgroßhändler, sondern lediglich Verwaltungs-Dienstleistungen. Bei einer Bewertung nach der Kostenaufschlagsmethode errechne sich ein Aufwand von rund 117.000,00 S. Bewerte man die Leistungen in Form einer fremdüblichen Dienstleistung, wäre ein Betrag von ca. 103.200,00 S im Jahr an die DTB zu verrechnen.

Die DTB erbringe aber im gleichen Umfang Leistungen an die DTL, wodurch es zu einem Vorteilsausgleich komme. Dieser sei nach den Kundmachungen des BMF zulässig und zu berücksichtigen. Eine Nachverrechnung eines Gewinnaufschlages nach der von der BP vorgenommenen Methode sei steuerlich nicht begründet und daher unzulässig. Zu einer Gewinnverschiebung sei es nicht gekommen.

Sollten die Ausführungen von der Finanzbehörde in Zweifel gezogen werden, werde der Antrag gestellt, die in der Berufung angeführten Personen als Zeugen einzuvernehmen. Ferner sei man bereit, weitere erforderliche Unterlagen der Firma DTB vorzulegen.

(f) Zu den verdeckten Ausschüttungen (vA) aus der Nichtverzinsung von Forderungen der DTL gegen die DTB in den Jahren 1996 bis 1999:

Folgende Zurechnungen habe die BP vorgenommen

vA 1996	35.000,00 S	
Übernahme KEST	10.751,63 S	
		45.752,00 S
vA 1997	35.000,00 S	
Übernahme KEST	11.666,67 S	
		46.667,00 S
vA 1998	60.000,00 S	
Übernahme KEST	20.000,00 S	
		80.000,00 S
vA 1999	75.000,00 S	

	25.000,00 S	
		100.000,00 S
Gesamt		272.419,00 S

Sofern eine verdeckte Ausschüttung tatsächlich vorliege, werde die anfallende KESt von der DTB übernommen, sodass die Hinzurechnung unter den Titel „Übernahme KESt“ entfalle.

Zudem treffe die Berechnung der Zinsen in den einzelnen Jahren in der vorgenommenen Art nicht zu. Die BP sei von den durchschnittlichen Forderungsständen der Jahre 1996 bis 1999 ausgegangen und habe diese mit 4% verzinst. Sie habe dabei nicht beachtet, dass der DTB von der DTL übliche (im Dentalgewerbe längere) Zahlungsziele eingeräumt worden seien, weil auf der anderen Seite die DTL ebenfalls längere Zahlungsziele durch die Lieferanten erhalte. Dadurch komme es zur Berechnung von Zinsen, die zu hoch angesetzt seien.

Sachgerecht sei es, den angefallenen Zinsaufwand bei der DTL im Umsatzverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften aufzuteilen. Bei dieser Berechnung komme es zu folgendem Ergebnis:

	Zinsen DTL rund 1.000	Anteil DTB 53%
1996	41,5	22,0
1997	65,7	34,8
1998	53,5	28,4
1999	36,6	19,1

Die Zinsen seien von der DTL irrtümlich nicht in Rechnung gestellt worden. Es werde daher der Antrag gestellt, die angeführten Zinsen im Rahmen der BP als Forderungen an die DTB zu verrechnen, wodurch der Ansatz einer vA entfallen könne.

Sollte dem Antrag nicht stattgegeben werden, würde die Bw. ein Verständigungsverfahren mit dem Ausland einleiten müssen, weil es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung im Rahmen der beiden Gesellschaften komme.

(g) Zum Ansatz von Sicherheitszuschlägen (SZ):

Die BP habe SZ berechnet und zwar

für 1996 gesamt 33.705,81 S, für 1997 gesamt 31.607,89 S, für 1998 gesamt 104.408,59 S und für 1999 gesamt 31.918,48 S.

Die SZ seien mit formalen Buchhaltungsmängeln – doppelte Rechnungsnummern, falsche Rechnungsadressaten, Fehlen eines Kontoblattes, Buchungen ohne Beleg, falsche Verbuchung eines Provisionserlöses (2000 nachgeholt), mit der Abfrage nicht übereinstimmende ig. Erwerbe - begründet worden.

Dazu sei festzustellen, dass man diese formalen Mängel zur Gänze habe aufklären können und materielle Buchhaltungsmängel (Fehlen von Erlösen, nicht belegter Aufwand) nicht vorgelegen seien. Der Ansatz von SZ sei daher sachlich nicht gerechtfertigt und in voller Höhe aufzuheben.

(h) Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999:

Sofern es doch zu einer Verhängung eines SZ komme, seien keine umsatzsteuerlichen Tangenten gegeben.

3. Stellungnahme der BP zur Berufung, Äußerung der Bw. zur Stellungnahme und Ergänzungsersuchen des Finanzamtes mit Beantwortung durch die Bw. (Auszüge).

(a) Stellungnahme der BP vom 15. Mai 2002:

Bei den beteiligten Personen handle es sich ausschließlich um Familienmitglieder.

Verrechnungspreise:

Zur Warenverrechnung werde festgestellt, dass erst 2001 ein Aufschlag in Höhe von 10% zum Ansatz gebracht worden sei. Um einen fremdüblichen Aufschlag in Ansatz bringen zu können, habe man die von der AL verrechnete Provision von 10% herangezogen. Grundsätzlich gebe es Erfahrungswerte, dass ein Aufschlag unter 20-30% nicht plausibel erscheine, weil damit für die Deckung der laufenden Kosten kein Auslangen gefunden werden könne. Ein Aufschlag von 15% erscheine daher mehr als plausibel. Im Zuge der Schlussbesprechung habe man – im Sinne einer Einigung – den Aufschlag in Anlehnung an 2001 auf 10% reduziert und den Anlaufzeitraum ausgedehnt. Nach Ansicht der BP seien auch bei der gegenständlichen Firma die wesentlichen Merkmale eines Handelsbetriebes erfüllt.

Dass eine mündliche Vereinbarung gegenseitiger Nichtabrechnung von Leistungen bestehe, werde erstmalig im Berufungsschreiben behauptet. Es stelle sich vorweg die Frage der Glaubwürdigkeit der Behauptung. Es bedürfe keiner näheren Erläuterung, dass mündliche Vereinbarungen im Geschäftsleben schlichtweg unüblich seien. Die Bewertung der Gegenleistung (nämlich die behaupteten Dienstleistungen der DTB) seien nicht nachvollziehbar. Dazu wären Unterlagen über Ort, Dauer und Art der Leistung und über das Personal vorzulegen. Diesbezügliche Unterlagen seien weder dem Berufungsschreiben beigelegt, noch zur Einsicht angeboten worden.

Bemerkenswert sei auch, dass einerseits umfangreiche Gegenleistungen (angeblich) nicht verrechnet worden seien, andererseits habe man Kleinbeträge tatsächlich abgerechnet. Neu sei auch der Umstand, dass die Tätigkeit von IH so wenig Zeitaufwand in Anspruch nehme. Der Ansatz von Verrechnungspreisen in der von der BP gewählten Höhe sei gerechtfertigt.

Zinsenverrechnung:

Bei der Ausfertigung des Berichtes habe man festgestellt, dass für 1999 ein falscher Wert hinsichtlich des Forderungsstandes bekanntgegeben worden sei. Die Zinsen seien daher wie folgt anzusetzen:

Forderungen 1.1.1999 gesamt 2.298.347,37 S

Forderungen 31.12.1999 gesamt 2.330.424,73 S

durchschnittlicher Forderungsstand 2.314.386,00 S (und nicht wie angegeben 1.988.457,93).

Mit einer Verzinsung von 4% ergebe das für 1999 rd. 92.500,00 S Zinsen und nicht wie dargestellt 75.000,00 S.

Hinsichtlich der KEST-Übernahme habe sich offensichtlich die Meinung inzwischen geändert.

Die irrtümliche Nichtverrechnung der Zinsen sei nicht relevant.

Der Ansatz von 4% Zinsen entspreche den nunmehr vorgebrachten Argumenten. Die Berufung sei für 1999 zu "verbösern".

Sicherheitszuschläge:

Es handle sich nicht nur um formale Mängel. Das Belegwesen sei vielmehr unübersichtlich und die Buchhaltung nicht korrekt. Grundsatz sei, dass es keine Buchung ohne Beleg geben könne. Die unrichtige Verbuchung des Provisionserlöses von 210.457,00 S führe zu einer Erlösminderung 1998, die nicht geringfügig sei.

Beim Aufwand von 365.143,12 handle es sich um die Verbuchung eines Aufwandes welcher ohne Beleg durchgeführt worden sei. Die Buchung habe man nicht aufklären können und man habe festgestellt, dass das diesbezügliche Lieferantenkonto seit Jahren nicht abgestimmt worden sei.

Es handle sich somit um eine festgestellte Verkürzung von 575.000,00 S, sodass die Verhängung eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt sei. 1998 sei demgemäß auch ein höherer Sicherheitszuschlag verhängt worden.

Auch das Forderungskonto der verbundenen DTB sei hinsichtlich der Fälligkeiten nicht nachvollziehbar gewesen.

(b) Äußerung der Bw. zur Stellungnahme vom 7. August 2002:

A. Verrechnungspreise:

Die DTL erbringe nur Dienstleistungen (für die DTB) und übe nicht die Funktion eines Handelsunternehmens aus. Die DTL trage weder das Risiko des Unterganges der Ware, noch ein Forderungsausfallsrisiko. Das Risiko sämtlicher Geschäftshandlungen der DTL betreffe (aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Eingliederung) ausschließlich die Muttergesellschaft. Die gegenseitigen Dienstleistungen der Gesellschaften hätten sich ausgeglichen. Die BP bemängle das Bestehen der mündlichen Vereinbarungen. Bei der gegebenen gesellschaftsrechtlichen Struktur (gemeinsames Unternehmen von Mutter und Sohn, beide Gesellschafter seien auch Geschäftsführer, also ein Familienunternehmen) seien mündliche Vereinbarungen in der Praxis durchaus üblich. Entscheidend sei, ob der tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalt nachvollziehbar sei.

Bemängelt werde von der BP auch, dass die Dienstleistungen der DTB für die DTL bisher nicht glaubhaft nachgewiesen worden seien. Man werde diese Tätigkeit daher noch einmal darstellen. Die Geschäftsführerin der DTL akquiriere Aufträge für die Lieferung von Einrichtungen. Dabei handle es sich um Maßanfertigungen. Die technische Abwicklung erfolge im wesentlichen über die DTB, in der DTL verfüge niemand über die technischen Voraussetzungen hierfür (keine Infrastruktur, keine Angestellten, die Geschäftsführerin sei Pensionistin und übe diese Tätigkeit als Nebenbeschäftigung neben ihrer Pension aus). Die DTB verfüge dagegen über alle organisatorischen Voraussetzungen zur Durchführung dieser Leistungen (zB. Mitwirkung bei der Planung, Mitwirkung bei der Möbelbestellung, Planerläuterungen beim Lieferanten der Möbel, mindestens vier Fahrten nach Italien zur Firma S., Organisation der Abholung aus Italien und Verteilung der Möbel in Österreich).

Nach den plausibel erscheinenden Auskünften beanspruche diese Tätigkeit mindestens 15 Stunden im Monat (180 Stunden im Jahr).

Dazu komme die Tätigkeit der Überwachung der Lieferung und Montage der Möbel in Österreich. Dafür habe man ebenfalls nachstehende Zeiten aufgewendet:

1996 gesamt 152 Stunden

1997 gesamt 392 Stunden

1998 gesamt 121 Stunden

1999 gesamt 235 Stunden.

Der von DTB erbrachte Zeitaufwand belaufe sich demnach im Prüfungszeitraum auf insgesamt 1.620 Stunden, das seien im Jahr ca. 405 Stunden. Dabei seien Reisespesen noch nicht berücksichtigt.

Wie in der Berufung ausgeführt, betrage der Zeitaufwand der DTL für Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Einkauf ca. 240 Stunden im Jahr. Die Leistungen der DTB seien daher wesentlich höher als umgekehrt. Der Vorteilsausgleich für die beiderseitigen Dienstleistungen sei demgemäss mehr als gegeben, für den Ansatz höherer Verrechnungspreise fehle jede Grundlage. Die Fakturierung ohne Preisaufschlag sei vereinbart worden, weil höhere Einkaufspreise aufgrund der Preissituation nicht hätten erzielt werden können.

Die Jahresabschlüsse der DTB habe man der BP übergeben. Die DTL habe im Prüfungszeitraum 1996 bis 1999 ein KÖST-pflichtiges Ergebnis von 2,3 Millionen Schilling erzielt, während die DTB einen Verlust von rd. 1,1 Millionen Schilling erlitten habe. Durch den Einsatz höherer Verrechnungspreise würden Ergebnisse ausgewiesen, die dem tatsächlichen Sachverhalt in keiner Weise entsprechen würden. Beim Vergleich der Umsätze aus den Eigengeschäften würde die Gewinnverschiebung zugunsten der DTL noch augenscheinlicher. Mit einer Nachbelastung unter dem Titel „Verrechnungspreise“ würden die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der beiden Unternehmen sachverhaltswidrig verdreht. Die DTL würde fiktive Gewinne versteuern, während die DTB nicht erlittene Verluste bilanzieren würde. Es würde dadurch auch zu einer bilanzmäßigen Überschuldung der DTB kommen.

Der Transport der Einrichtungen von Italien nach Österreich für die DTL erfolge durch tschechische Frächter, die von der DTB beauftragt würden. Die Frachtrechnungen habe die DTB bisher nicht weiterverrechnet. Es handle sich um folgende Beträge:

Für 1996 gesamt 58.846,00 S

Für 1997 gesamt 44.744,00 S

Für 1998 gesamt 18.970,00 S

Für 1999 gesamt 38.295,00 S.

Die Frachtkosten sollten im Rahmen des Berufungsverfahrens berücksichtigt werden, Detailrechnungen könne man jederzeit vorlegen.

B. Forderungsverzinsung:

In der Dentalbranche sei es üblich, unverzinsliche Zahlungsziele von 90 Tagen (3 Monate) einzuräumen, also auch im Verhältnis von DTL zu DTB. Diese Zahlungsziele würden von der DTL auch tatsächlich in Anspruch genommen. Die verdeckten Ausschüttungen wären daher um ein Viertel des jeweiligen Betrages zu kürzen, da beim durchschnittlichen Forderungsstand der zinsfreie Anteil zu berücksichtigen sei.

C. Sicherheitszuschläge:

Die Verhängung von Sicherheitszuschlägen (SZ) werde mit formellen Mängeln begründet, insbesondere mit den Fehlbuchungen 1998. Nach den uns gegebenen Auskünften konnten im Rahmen der BP (wenn auch vielfach mit zeitlicher Verzögerung) alle relevanten Fragen aufgeklärt werden. Die Geschäftsführerin verfügt über keine Buchhaltungskenntnisse und hat die Führung der Buchhaltung daher dem seinerzeitigen Steuerberater übertragen. Frau IH hatte auf die Führung der Buchhaltung keinen Einfluss. Da deren Führung von einem Sachverständigen erfolgte, habe sie davon ausgehen können, dass diese den gesetzlichen Vorschriften entspreche.

Die Fehlbuchungen 1998 seien darauf zurückzuführen, dass das Vertragsverhältnis zum Steuerberater damals gelöst worden sei. Es sei zu Differenzen gekommen, buchhalterische Aufklärung habe man in keiner Weise erhalten.

Die Fehlbuchungen würden sich wie folgt zusammensetzen:

Unrichtige Weiterverrechnung einer Einkaufsprovision der Fa. AL an DTB. Der Betrag sei 1998 erfolgsneutral erfasst worden, die Fehlbuchung habe man aber im Jahr 2000 erkannt und dort erfolgsmäßig verbucht. Materiell sei es zu einer Erfolgsverschiebung zwischen 1998 und 2000 gekommen. Dies rechtfertige aber nicht die Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

Einbuchung einer Kontodifferenz beim Lieferantenkonto der Fa. S. in Höhe von 365.143,12 S. Während bei der Fa. S. eine Lieferantenforderung von 378.956,33 S aufgeschienen sei, habe der Saldo der Buchhaltung der DTL nur 13.813,21 S betragen. Der Differenzbetrag iHv. 365.143,12 S sei als Saldenberichtigung zum 31. Dezember 1998 eingebucht worden. Der Saldo vortrag vom 31. Dezember 1995 iHv. 215.575,00 S sei in der Buchhaltung der DTL nicht aufgenommen worden. Der Wareneinkauf bei der Fa. S. im Jahr 1997 sei um 125.510,00 S zu niedrig in der Buchhaltung der DTL erfasst. Der Restbetrag von 24.058,00 S betreffe Kursdifferenzen der vergangenen Jahre.

Die Differenz aus 1995 iHv. 215.575,00 S sei 1998 erfolgsneutral auszuscheiden. Die Wareneinkäufe bei der Fa. S. könnten nachgewiesen werden, die Einkaufsdifferenz von 125.510,00 S sei 1998 zuzurechnen, im Jahre 1997 jedoch aufwandsmäßig zu berücksichtigen. Die Kursdifferenzen seien aufwandsmäßig im Jahr 1998 zu belassen.

Da es sich um Vorgänge handle, die im Zusammenhang mit dem Wechsel der steuerlichen Vertretung und den danach aufgetretenen Problemen erfolgt seien und die steuerpflichtige Firma dies weder veranlasst, noch gewusst habe, könne auch unter diesem Titel die Verhängung eines Sicherheitszuschlages nicht erfolgen.

Die Fehlbuchungen habe man offengelegt und es könnten diese entsprechend berichtigt werden. Sonstige Formalmängel hätten auf das steuerliche Ergebnis keine Auswirkungen. Sie könnten daher nicht Anlass einer Zuschätzung sein.

Für eine neuerliche Besprechung stünde man zur Verfügung.

(c) Ersuchen des Finanzamtes um Ergänzung vom 22. Oktober 2002:

Vorzulegen seien die Detailbelege zu den Frachtkosten.

Ein Vorteilsausgleich sei nicht gegeben, weil lt. Berufungsschrift keine schriftlichen Aufzeichnungen zu den angeführten Leistungen vorlägen. Mündliche Vereinbarungen seien nicht anzuerkennen, weil sie den Fremdvergleichsgrundsätzen nicht entsprechen würden. Die Einvernahme beteiligter Personen als Zeugen scheine entbehrlich, weil diese der Körperschaft nahestünden und die für Familienverträge entwickelten Kriterien zur Anwendung kämen. Den Anforderungen an Familienverträgen entsprechende Unterlagen hätte man bisher nicht vorlegen können. Es seien klare vertragliche Abmachungen über Umfang und Art der Leistung notwendig. Die im Zuge der Gegenäußerung vorgelegten Stundenaufzeichnungen erfüllten diese Voraussetzungen nicht.

(d) Mit Schreiben vom 2. Dezember 2002 wurde das Ergänzungsschreiben des Finanzamtes beantwortet:

Man übermittle die Frachtkosten für 1996 bis 1999.

Mit den Leistungen der DTB habe sich die BP in keiner Weise auseinandergesetzt. Bereits seit Gründung der Firmen DTL und DTB bestehe eine mündliche Vereinbarung für einen Ausgleich von Dienstleistungen. Beide Dienstleistungen habe man nicht in Rechnung gestellt, weil man geglaubt habe, dass sich beide in etwa ausgleichen würden. Die BP habe die Dienstleistungen mit 10% bewertet, eine Bewertung der Leistungen der DTB sei nicht erfolgt. Die Leistungen seien durch die DTB erbracht worden, weil auch das Finanzamt nicht annehmen könne, dass die Geschäftsführerin selbst über die erforderliche technische und handwerkliche Ausbildung verfüge. Es sei auch Tatsache, dass nach der Sachlage von vorneherein ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig sei. Warum das Finanzamt diesen Zusammenhang nicht sehe, sei unverständlich.

Zudem sei ein Verständigungsverfahren mit der Tschechischen Republik einzuleiten.

4. Am 5. Dezember 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

5. Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2003 legte das Finanzamt diverse Ergänzungsschreiben der Bw. an das Finanzamt vor und verwies auf den rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

(a) Schreiben vom 2. Dezember 2002:

(1) In Erledigung des Schreibens des Finanzamtes vom 22. Oktober 2002 übermittle man die von der DTB getragenen und nicht an die DTL weiterverrechneten Frachtkosten über die Jahre 1996 bis 1999; die Umrechnung erfolge für 1,00 S mit 2,65 Kc.

(2) Das Finanzamt weise darauf hin, dass zur Frage der Verrechnungspreise schriftliche Vereinbarungen nicht vorlägen und der Vorteilsausgleich daher steuerlich nicht anerkannt werden könne. Da das Finanzamt an einer weiteren Besprechung bzw. einer Einvernahme der beteiligten Personen nicht interessiert sei, könne angenommen werden, dass das Finanzamt auf die Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes keinen Wert lege. Die Frage der gegenseitigen Leistungsverrechnung sei durch die BP überhaupt nicht behandelt worden bzw. nur einseitig hinsichtlich der Verrechnungspreise. Mit den von der DTB erbrachten Leistungen habe sich die BP in keiner Weise auseinandergesetzt.

Es bestehe seit Gründung der Firmen die mündliche Vereinbarung, dass gegenseitige Dienstleistungen nicht in Rechnung gestellt würden, weil sich beide Leistungen (nach Ansicht der Vertragspartner) ausgleichen würden. Die Leistungen der DTB seien nicht bewertet worden. Diese Leistungen beim Verkauf von Dental-Einrichtungen in Österreich für die DTL führe man der Ordnung halber noch einmal an: Mitwirkung bei der Planung, Mitwirkung bei der Bestellung, Organisation der Abholung der Möbel und Verteilung der Möbel, Übernahme von Frachtkosten, Beauftragung von Montagefachleuten, Überwachung der Lieferung und Montage der Einrichtungen einschließlich mehrerer Fahrten zum Lieferanten nach Italien.

Da die DTL über keine Angestellten verfüge, bestehe vermutlich auch seitens des Finanzamtes kein Zweifel, dass die angeführten Leistungen durch die DTB erbracht worden seien, da IH selbst über die erforderliche technische und handwerkliche Ausbildung nicht verfüge. Bei der Planung der Möbel handle es sich um technisch komplizierte Vorgänge, da in diesem Zusammenhang auch Elektro-, Wasser- und pneumatische Leitungen verlegt und die entsprechenden Anschlüsse hergestellt werden müssten. Da der Sachverhalt demnach unstrittig sei, könne die Bewertung dieser Leistungen nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass eine schriftliche Vereinbarung hierüber nicht vorliege. Tatsache sei, dass nach der Sachlage von vorneherein ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig sei. Weshalb das Finanzamt diesen Zusammenhang nicht sehe, sei unverständlich. Ferner ergebe sich die Frage, ob nicht ein Verständigungsverfahren einzuleiten sei, da die unrichtigen Feststellungen der BP zu einer negativen Veränderung der

Besteuerungsgrundlagen der DTB führten. Da das Finanzamt nach wie vor offensichtlich an einer Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes nicht interessiert sei, wäre es zweckmäßig, die Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

(b) Schreiben vom 31. Januar 2003:

Gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1999 sei Berufung erhoben worden. Beantragt werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten müssten die Leistungsbeziehungen nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes bzw. der Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten nach dem Fremdverhaltensgrundsatz erfolgen. Der Grundsatz der Verrechnung von gegenseitig erbrachten Leistungen mit einem Fremdvergleichswert gehe anderen Gewinnermittlungsgrundsätzen vor. Dazu gehörten insbesondere jene, wonach Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen bzw. einem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft nur dann anzuerkennen seien, wenn von vorneherein klar und eindeutig festgelegte nach außen hin in Erscheinung tretende schriftliche Vereinbarungen vorlägen.

Auch die Judikatur des VwGH zum Vorteilsausgleich zähle zu diesen Grundsätzen, diese seien aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nicht anzuerkennen, weil hier die Verrechnungspreisgrundsätze des zwischenstaatlichen Steuerrechtes Vorrang hätten.

Dieser Grundsatz sei auch den EStR zu entnehmen, wonach Nutzungseinlagen bei ausschließlich inländischen Sachverhalten grundsätzlich keine steuerlichen Auswirkungen hätten. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten seien Nutzungseinlagen ebenfalls mit steuerlichen Konsequenzen zu versehen, selbst wenn keine (schriftlichen) Vereinbarungen vorlägen. Hier sehe man, dass schriftliche und von vorneherein vorliegende Vereinbarungen keinesfalls erforderlich seien, da der Grundsatz der „richtigen“ bzw. fremdüblichen Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Transaktionen diesen innerstaatlichen Grundsätzen vorgehe.

Nähere Ausführungen behalte man sich für die mündliche Berufungsverhandlung vor.

6. Am 11. Februar 2005 wurde beim Unabhängigen Finanzsenat eine nochmalige Besprechung über die gesamten strittigen Punkte mit dem Steuerberater der Bw. abgehalten. Insbesondere die Frage der Fehlbuchungen wurde nochmals erörtert. Der steuerliche Vertreter zeigte anhand von Kontoauszügen auf, dass es sich beim Betrag von 125.510,00 S um einen Wareneinkauf bei der Fa. S. gehandelt haben muss, der richtigerweise im Jahr 1997 zu

verbuchen gewesen wäre. Das Finanzamt wurde mündlich vom Ergebnis der Besprechung informiert.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2005 wurde das Ergebnis der Besprechung dem Steuerberater schriftlich übermittelt und es wurde ersucht, den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückzuziehen.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2005 präzisierte die Bw. nochmals das Ergebnis der Besprechung mit dem Steuerberater und zog die obbezeichneten Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verrechnungspreise:

Striitig ist die Frage, ob ein in der vorliegenden Form verbundenes Unternehmen bei der Verrechnung von Waren Gewinnaufschläge ansetzen muss bzw. ob eine mündliche Vereinbarung, Dienstleistungen des Lieferempfängers im Gegenzug nicht in Rechnung zu stellen, anzuerkennen ist.

(1) Um zu verhindern, dass Gewinne bevorzugt in jenen Ländern anfallen, die sich durch eine günstige Besteuerung auszeichnen, wurden (auch von Österreich) internationale Abkommen abgeschlossen. Verwandten Unternehmungen im Ausland müssen die gleichen Preise verrechnet werden, wie fremden Vertragspartnern. Art. 9 Abs.1 des OECD-Musterabkommens 1992 besagt, dass Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen dem Fremdverhaltensgrundsatz ("dealing at arm´s lenght principle") entsprechen müssen. Andernfalls sind die Abgabenbehörden ermächtigt, entsprechende Gewinnkorrekturen durchzuführen.

Komkretisiert wird dieses Prinzip durch den OECD-Bericht "Verrechnungspreise und multinationale Unternehmungen" (AÖF 1986/79) bzw. die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 (veröffentlicht in AÖF 1996/114, 1997/122, 1998/155 und 2000/171).

Verrechnungspreise sind so festzusetzen, wie dies zwischen fremden, voneinander unabhängigen Unternehmen geschehen würde. Regelungsgegenstand sind nicht nur Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, sondern auch Beziehungen zwischen anderen Unternehmungen gemeinsamer Leitungen sowie Betriebsstätten. Als Maßstab für eine angemessene Gewinnaufteilung zwischen den Vertragsstaaten dient der Fremdverhaltensgrundsatz. An Methoden stehen die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode und zusätzlich die Gewinnteilungsmethode bzw. die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode

zur Verfügung. Auch eine Kombination von Methoden ist möglich (Joklik-Fürst, ÖStZ 2002/765).

(2) Zwar sind die Verrechnungspreisgrundsätze nur Empfehlungen einer internationalen Organisation, sie sind aber Auslegungsinstrument für alle von dieser Empfehlung betroffenen Rechtsnormen. Dies können Normen des Völkerrechtes (DBA) oder solche des innerstaatlichen Rechtes sein.

a. Abs.1 des OECD-Kommentars zu Art. 9 des OECD-MA beruft sich ausdrücklich auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, bezieht diese damit in den rechtlichen Wirkungsbereich des OECD-Kommentars ein und hebt sie damit auf die bereits höchstgerichtlich anerkannte Bedeutungsebene des OECD-Kommentars. Aussagen über den rechtlichen Bedeutungswert des OECD-Kommentars sind daher auch für die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze relevant. Im OECD-Musterabkommen und seinem Kommentar festgeschriebene Auslegungsergebnisse strahlen auch auf die Auslegung des inländischen Rechtes aus (zB. im Bereich der zinsfreien Kreditgewährung).

b. Als innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer solchen OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur kann zB. § 6 Z 6 EStG (subsidiär auch § 21 BAO) herangezogen werden.

§ 6 Z 6 EStG 1988 lautet auszugsweise folgendermaßen: " Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört, der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Der Wortlaut der Bestimmung stellt zwar nur auf die "Überführung von Wirtschaftsgütern" ab. Würde man aber den konzerninternen Dienstleistungsverkehr nicht miteinbeziehen, so würde eine derartige Auslegung gegen einschlägige Empfehlungen der OECD verstoßen. Die Bestimmung ist demgemäß weit auszulegen (Loukota, SWI 2000, 517).

c. Nach § 138 BAO ist zudem eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei konzerninternen Auslandsbeziehungen gegeben. Die Grundlagen der Verrechnungspreisgestaltung sind schriftlich festzuhalten (einschließlich der Angabe der gewählten Methode). Wird dies unterlassen, kann es nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass man diese Daten für die nach Handelsrecht zu führende Buchhaltung nicht benötigt.

(3) Aufgrund der vorangehenden Ausführungen bestehen für den Unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel, dass auch im vorliegenden Fall die Preisgestaltung zwischen der DTL und der DTB anhand der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze auszurichten ist.

Die personellen Verflechtungen der beiden Firmen, die bereits im Besprechungsprogramm der BP dargestellt wurden, führen dazu, dass man von verbundenen Unternehmen ausgehen muss.

Der Warenverkehr gehört nach dem Obgesagten in jedem Fall zu jenen Bereichen, die unter das Regime des § 6 Z 6 EStG 1988 fallen. Auch im gegenständlichen Fall wäre es geboten gewesen (fremd)verkehrsübliche Preise vom Abnehmer der Waren zu verlangen. Die Grundaussage der BP, wonach ein üblicher Aufschlag bei den gelieferten zahntechnischen Waren anzusetzen gewesen wäre, kann damit nachvollzogen werden.

Strittig kann allenfalls die Höhe der Zurechnung sein. Zu diesem Punkt gibt es aber Ausführungen der Bw. selbst, die nach der Kostenaufschlagsmethode auf rd. 117.000,00 S pro Jahr und nach der Methode der Bewertung der Dienstleistungen auf rd. 103.200,00 S pro Jahr kommt. Bezieht man die (von der BP unwidersprochene) Argumentation der Bw. mit ein, dass die DTL nicht die gleichen Leistungen wie die Lieferantin AL erbracht hat, so kann man auch nicht vom gleichen Rohaufschlag ausgehen. Zudem sind die Besonderheiten des Dentalwarenmarktes zu berücksichtigen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der Berechnungsmethode der Bw. an und setzt den niedrigsten von ihr ermittelten Wert als Zurechnung fest. Demgemäß ist für die Jahre 1997 bis 1999 jeweils ein Betrag von 103.200,00 S jährlich zuzuschätzen.

(4) Soweit die Bw. anführt, es habe mündliche Absprachen über nicht erfolgte Verrechnungen von Leistungen der DTB gegeben, welche die Zurechnung wiederum zunichte machen würden, ist ihr folgendes entgegenzuhalten:

a. Für einen "Ausgleich" zwischen den Forderungen der DTL an die DTB aus den Warenlieferungen und den von der DTB nicht eingeforderten Leistungsverrechnungen, müssen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dieselben Grundsätze gelten, wie im Falle eines Vorteilsausgleiches bei verdeckten Ausschüttungen (wobei die gegenständliche Zurechnung, anders als die Nichtverrechnung der Zinsen, im Bericht der BP nicht mehr als verdeckte Ausschüttung behandelt wurde).

Für die Anerkennung eines Vorteilsausgleiches ist eine eindeutige (vgl. VwGH vom 23.10.1997, 94/15/0160), wechselseitige, im Voraus getroffene (grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung notwendig. Konkludente Handlungen können nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende klare Regelungen nicht ersetzen. Von einer ausdrücklichen Vereinbarung kann nur abgesehen werden, wenn ein von vorneherein bestehender innerer Zusammenhang

von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0252 und vom 22.11.1995, 95/15/0070).

Die Bw. spricht von einer seit Gründung der Firmen bestehenden Vereinbarung, wonach gegenseitig "Dienstleistungen" (nämlich für den Wareneinkauf der DTL und den Möbelverkauf der DTB) nicht in Rechnung gestellt würden. Mit dieser Darlegung kann eine "Aufrechnung" nicht begründet werden. Einerseits ist eine Warenlieferung nicht mit einer Dienstleistung zu vergleichen, es liegen daher keine "gleichartigen Leistungen" vor, wie die Bw. andeuten will. Auch ein "innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung" ist nicht ersichtlich, hängen doch die Warenlieferungen der DTL an die DTB in keiner Weise mit deren andgedeuteten "Dienstleistungen" an die DTL zusammen. Andererseits gibt es dazu auch keine exakten Nachweise. Die Bw. behauptet vielmehr zuerst in ihren Schriftsätzen, die Leistungen seien gleichwertig, um dann wiederum darauf hinzuweisen, dass die Forderungen der DTB diejenigen der DTL bei weitem (fast um das Doppelte) übersteigen würden. Diese unterschiedlichen Darstellungen sprechen nicht für die Bw., die offenkundig, ohne dies durch Berechnungen oder mit Abrechnungen auch nur andeutungsweise untermauern zu können, davon ausgeht, dass sich die bezeichneten Leistungen im Laufe der Zeit "irgendwie" neutralisieren. Ein derartiger, übliche Verhaltensweisen ignorierender Ausgleichsvertrag, wäre mit einem Fremden niemals abgeschlossen worden, weil ein ordentlicher Kaufmann hier auf eine Festlegung der gegenseitigen Verpflichtungen gedrängt hätte.

Wenn die Bw. sechs Jahre später (geht man von 1996 aus) nunmehr ausführt, die Planungen bei den Möbeln und die Überwachungstätigkeit hätten im Jahr mehrere hundert Stunden betragen, so wäre es ihr freigestanden, diese Leistungen zu dokumentieren und abzurechnen bzw. gegenzurechnen, wie das jeder ordentliche Kaufmann mit Fremden wohl getan hätte.

Die Berufungsbehörde hat nicht zu beurteilen, welche Firma welches Bilanzergebnis oder welche Verschuldung eine Firma ausweisen muss, sondern ob im Vergleich die Fremdverhaltensgrundsätze eingehalten wurden oder nicht.

b. Wenn sich die Bw. schließlich darauf beruft, dass im internationalen Zusammenhang ein schriftliches Vertragswerk überhaupt obsolet sei bzw. bei grenzüberschreitenden Vorgängen ein "Vorteilsausgleich" jedenfalls bei Fremdüblichkeit anzuerkennen sei, so kann ihr auch hierin nicht gefolgt werden.

Für einen Vorteilsausgleich im Konzern ist das Vorliegen einer Vereinbarung und eine ausreichende Beweissicherung und Beweisvorsorge notwendig. Werden diese Vorsorgemaßnahmen unterlassen und erstmalig bei einer BP das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches behauptet (aber nicht entsprechend mit vorbereiteten Nachweisen

untermauert), gilt die dessen Nichtanerkennung als vom Unternehmen selbst verschuldet (Loukota, SWI 2000, 517).

c. Auch zusätzliche Fracht- und Transportkosten der DTB sind aus den bezeichneten Gründen nicht anzuerkennen.

(5) Der Berufung war in diesem Punkt für die Jahre 1997 bis 1999 teilweise stattzugeben.

2. Verzinsung:

(1) Bezüglich der fehlenden Verzinsung liegt eine verdeckte Ausschüttung (ohne dass dies im BP-Bericht näher konkretisiert worden wäre) vor. Zinsenlose Gesellschaftsdarlehen an einen Anteilsinhaber sind nicht fremdüblich und bewirken grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Die DTL hat zugunsten ihres Hauptgesellschafters, welcher wiederum von der Geschäftsführerin (der DTL) IH und ihrem Sohn beherrscht wird, auf Erträge verzichtet. Da IH Geschäftsführerin der DTL ist, kann dieser Verzicht auch dem vertretungsbefugten Organ zugerechnet werden.

Die Vorteilszuwendung wird von der Bw. auch nicht bestritten.

(2) Bezüglich der für die Forderungen nicht in Rechnung gestellten Zinsen führt die Bw. aus, dass diese Verrechnung irrtümlich unterblieben sei. Ein solcher Irrtum ändert nichts an der verdeckten Ausschüttung. Wenn das Wissen und Wollen um eine beanstandete Vereinbarung gegeben ist, kann ein steuerlich beachtlicher Irrtum nicht vorliegen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051/0052).

(3) Eine Rückgängigmachung der verdeckten Ausschüttung durch Einstellung einer Forderung kommt nicht in Betracht. Die steuerliche Wirkung einer verdeckten Ausschüttung kann nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der Ausschüttung) von der Gesellschaft rückgefordert und eine Forderung bilanziert wird (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179). Eine bereits verwirklichte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013).

(4) Kapitalertragsteuer:

Die DTB ist zwar zu 100% (über eine offen gelegte Treuhandschaft) an der DTL beteiligt, trotzdem ist die in § 94 Z 2 EStG 1988 geregelte KEST-Befreiung nicht anwendbar, weil sie als Empfänger der Kapitalerträge (diesfalls die DTB) eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft voraussetzt.

Inländische Tochtergesellschaften ausländischer Firmen stehen zwar in einem Abhängigkeitsverhältnis, sind aber selbständige Steuerpflichtige und keine Betriebsstätten der

ausländischen Muttergesellschaften (Art. 5 Abs. 7 OECD-Musterabkommen). Die im Falle einer schweizerischen Betriebsstätte angewandte Befreiung des § 94 Z 2 EStG, welche vom BMF (SWI 1995, 345) auf andere DBA-rechtliche Diskriminierungsverbote ausgedehnt wurde, ist daher ebenfalls nicht anwendbar.

EG-rechtliche (durch den EuGH ausjudizierte) Diskriminierungsverbote greifen nicht, da Tschechien im Zeitpunkt der gegenständlichen Betriebsprüfung nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft war (Beitritt zum 1. Mai 1994). Auch § 94a EStG 1988 ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Die Kapitalertragsteuer ist daher für 1996 mit einem Mischsatz von 23,5% (aus 22% und 25%) und für die Folgejahre mit 25% festzusetzen.

(5) Berechnung der verdeckten Ausschüttung:

a.) Da nach den Angaben der Bw. der Empfänger der Kapitalerträge diese trägt, ist die KEST der Bemessungsgrundlage nicht hinzuzurechnen.

b.) Nach den Angaben der Bw. sei die von der BP berechnete verdeckte Ausschüttung um ein 1/4 des jeweiligen Betrages zu kürzen, da in der Dentalbranche unverzinsliche Zahlungsziele von 90 Tagen (= rd. ein Viertel des Jahres) üblich seien. Dem vorgebrachten Faktum wurde seitens der Finanzverwaltung nicht widersprochen. Der Berufungssenat übernimmt daher die von der Bw. geforderte Kürzung der Zurechnungen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde ergänzend in der Stellungnahme vom 15. Mai 2002 angeführt, dass der durchschnittliche Forderungsstand für 1999 gesamt 2.314.386,00 S und die Verzinsung mit 4% damit einen Betrag von rd. 92.500,00 S ergebe.

Damit sind für die einzelnen Jahre nachstehende Zurechnungen (verdeckte Ausschüttung) anzusetzen:

Für 1996 gesamt 26.250,00 S (35.000,00 x 75%).

Für 1997 gesamt 26.250,00 S.

Für 1998 gesamt 45.000,00 S (60.000,00 X 75%).

Für 1999 gesamt 69.375,00 S (92.500,00 x 75%).

c.) Damit ergibt sich folgende KEST:

Für 1996 gesamt 6.169,00 S (23,5% von 26.250,00 S).

Für 1997 gesamt 6.562,00 S (25% von 26.250,00 S).

Für 1998 gesamt 11.250,00 S (25% von 45.000,00 S).

Für 1999 gesamt 17.344,00 S (25% von 69.375,00 S).

Der Berufung ist in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

3. Sicherheitszuschläge und sonstiges:

(1) Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist ein Element der Schätzung, wobei davon ausgegangen wird, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO-Kommentar, § 184, Rz 18). Im vorliegenden Fall weist die Buchhaltung zwar Mängel auf, diese sind aber auf die schlampige Verbuchung des Steuerbüros zurückzuführen und nicht auf Handlungen der Bw. selbst. Bei der Einkaufsprovision der Fa. AL handelt es sich um eine zeitlich verzögerte Verbuchung und nicht um die Nichtverbuchung eines Erlöses. Die Differenz des Lieferantenkontos wurde einerseits von den Beträgen her aufgeklärt und wird zudem durch das Forderungskonto der Fa. S. zumindest glaubhaft gemacht. Zusammengefasst ist nicht davon auszugehen, dass Aufwendungen unrichtig oder Erlöse nicht verbucht wurden, vielmehr liegt eine mit formellen Mängeln behaftete Buchhaltung vor, die nicht zwingend auf materielle Mängel schließen lässt.

Der von der BP verhängte Sicherheitszuschlag für die Jahre 1996 bis 1999 ist aufgrund der obigen Darlegungen nicht anzusetzen. Damit entfallen folgende Zurechnungen: Für 1996 gesamt 33.706,00 S, für 1997 gesamt 31.608,00 S, für 1998 gesamt 104.409,00 S und für 1999 gesamt 31.918,00 S.

Die Umsatzsteuer ist im entsprechenden Ausmaß rückzurechnen (bisherige Umsätze mit 20%: Für 1996 gesamt 18.529,07 S; für 1997 gesamt 8.039,44 S; für 1998 gesamt 22.042,96 S und für 1999 gesamt 9.592,42 S). Hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolgt somit eine Stattgabe der Berufung.

(2) Der Betrag von 210.457,00 S (Einkaufsprovision) bleibt als Einnahmenezurechnung für 1998 aufrecht.

Die Kontodifferenz beim Lieferantenkonto iHv. 365.143,12 S ist wie folgt zu behandeln: Der Einkauf iHv. 125.510,00 S ist im Jahr 1997 als Ausgabe anzusetzen. Die restliche Zurechnung der Betriebsprüfung bleibt aufrecht, da die Differenz aus 1995 im Jahr 1998 nicht mehr berichtigt werden kann. Zu korrigieren ist bei der außerbücherlichen Zurechnung lediglich der Betrag von 24.058,00 S (Kursdifferenzen), der 1998 als Aufwand anzusetzen ist.

Die Kürzung der ig. Erwerbe bei der Umsatzsteuer 1998 ist um 125.510,00 S und 24.058,00 S zu berichtigen. Die Vorsteuerkürzung vermindert sich um 29.913,60 S. Im Jahr 1997 ist hinsichtlich des Betrages von 125.510,00 S die Gegenberichtigung der ig. Erwerbe (und der Vorsteuer) anzusetzen.

Beilage: 8 Berechnungsblätter, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 14. März 2005