



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. L und die weiteren Mitglieder Dr. A, Dr. B und Mag. K im Beisein der Schriftführerin G über die Berufung der Bw, vertreten durch die W-GmbH, vom 22. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes E, vertreten durch MagT, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 und 2000, Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 und 2000, Anspruchszinsen 2000 mit Ausfertigungsdatum 15. November 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für 1999 und 2000 mit Ausfertigungsdatum 2. Juni 2004 nach der am 15. April 2009 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 1999 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer 2000	
steuerpflichtiger Umsatz	0,00 EUR
Umsatzsteuerzahllast	0,01 EUR

Körperschaftsteuer 2000	
Gesamtbetrag der Einkünfte	1,00 EUR
Einkommen	0,00 EUR
Körperschaftsteuer	2,00 EUR

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen 2000 gilt gemäß § 275 der Bundesabgabenordnung (BAO) als zurückgenommen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine GmbH, an der in den Streitjahren der (zwischenzeitig verstorbene) Gesellschafter-Geschäftsführer Karl D. mit 80% und seine Ehegattin Ida D., die mit der Pensionierung ihres Ehegatten im Juli 2000 die Geschäftsführung übernahm, mit 20% am Stammkapital beteiligt waren, betrieb bis Mitte des Jahres 2000 einen und ab diesem Zeitpunkt zwei Friseursalons im Stadtzentrum von E und erklärte daraus im Jahr 1999 rd. 6 Mio. ATS und 2000 rd. 7,5 Mio. ATS an steuerpflichtigen Umsätzen.

Im Jahr 2001 wurde bei der Bw eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt (Prüfungsauftrag vom 14. Mai 2001), wobei zum Zeitpunkt der Prüfung vom Finanzamt für das Jahr 2000 noch keine (Erst-)bescheide erlassen worden sind und der Prüfer für dieses Jahr die Prüfung auf der Grundlage der am 9. Mai 2001 eingereichten Abgabenerklärungen vornahm. Diese Prüfung ergab keine Feststellungen, die zu einer Änderung der für die Jahre 1998 und 1999 bereits

veranlagten, bzw. für das Jahr 2000 erklärten Besteuerungsgrundlagen führten (vgl. Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom 26. Juli 2001).

Da der begründete Verdacht bestand, dass eine Reihe von Klienten des (damaligen) steuerlichen Vertreters der Bw unter Mitwirkung des steuerlichen Vertreters und/oder des Prüfers, der die oben angeführte abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt hat, im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt haben, nahm das Finanzamt E auf Ersuchen des Landesgerichtes E vom 25. Juli 2002 auch bei der Bw eine neuerliche abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG für den oben angeführten Zeitraum vor.

Zu Beginn der Prüfung am 12. August 2002 teilte der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, Karl D., dem Prüfer niederschriftlich mit, die gesamten Belege, Aufzeichnungen und Bücher (Eingangsrechnungen, Kassabelege, Kontoauszüge-Girokonto, Registrierkassenstreifen, Tagesabrechnungen, Buchhaltungskonten, Saldenlisten, Journale, Arbeitsprotokolle und die Kassabücher) der letzten 10 Jahre (vom 1.1.1992 bis Mitte Juli 2002) seien im Zuge von Umbauarbeiten im Friseursalon in der B-Straße (Hauptgeschäft) versehentlich entsorgt worden. Er habe Martin G. mit der Demontage und Entsorgung der Holzverkleidung und Einrichtungsgegenstände in diesen Geschäftsräumen beauftragt. Bei diesen Arbeiten sei auch jenes Regal, in dem die gesamten Aufzeichnungen und Bücher in Kartonschachteln aufbewahrt worden seien, versehentlich samt den Unterlagen entsorgt worden. Als Nachweis legte er dem Prüfer ein mit 8. August 2002 datiertes, als eidesstattliche Erklärung bezeichnetes und von Martin G. und Karl D. unterzeichnetes Schriftstück vor, in dem dieser Sachverhalt dargestellt wird.

Im Zuge der Nachprüfung sind dann verschiedene Unterlagen – soweit möglich – vom Prüfer bzw. von Karl D. bei diversen Lieferanten bzw. Banken angefordert worden. An Hand dieser Unterlagen stellte der Prüfer einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs von ursprünglich 2 Mio. ATS für 1999 und 2,3 Mio. ATS für 2000 fest, den er letztlich nach Berücksichtigung des Geschäftsführerbezuges (1999: 560.000 ATS; 2000: 320.000 ATS) und der Kosten der Lebensführung mit 1,6 Mio. ATS für 1999 und 2,1 Mio. ATS für 2000 ansetzte. Entsprechend diesen Feststellungen nahm der Prüfer Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen vor und sah darin eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter.

Unter Tz. 18 des Bp-Berichtes vom 2. Juni 2004 führte der Prüfer dazu näher aus:

Sachverhalt:

Im April 2000 wurde vom betrieblichen Girokonto eine Zahlung an die Firma We in Höhe von öS 411.444,-- geleistet, welcher Betrag jedoch vom Lieferanten innerhalb kürzester Zeit auf dasselbe Konto rücküberwiesen wurde. Es stellte sich heraus, dass diese Überweisung eine Anzahlung für die Einrichtung in der neu eröffneten Filiale der D. GesmbH in der „L-Passage“ betraf. Von der kurzfristigen Anzahlung bzw. Rücküberweisung abgesehen, schlug sich dieser Vorgang in der vorgelegten Buchhaltung (Anschaffung von Inventar für diese Filiale bzw. Kaufpreisentrichtung vom Betriebskonto) nicht nieder.

Hinsichtlich der erwähnten Einrichtung liegen der Betriebsprüfung das Kundenkonto der Firma We und Rechnungen der Firmen We und Go über insgesamt öS 2.172.483,64 inklusive 20% USt vor. Weiters konnte auch die Art und Weise der Kaufpreisentrichtung eruiert werden. Auffallend dabei ist, dass die Zahlungen nicht vom betrieblichen Girokonto der D. GesmbH, sondern vom Konto Nr. xxx bei der N Landesbank (lautend auf Herrn D.) getätigt wurden.

Der damalige Geschäftsführer der Gesellschaft, Herr Karl D., wurde vom Prüfer mehrmals aufgefordert, dieses Konto über die Jahre 1998 - 2000 vorzulegen. Dem kam er nur insoweit nach, als er auf dem oa. Konto vorgenommene Buchungsvorgänge vorlegte, die das Jahr 2000 betreffen.

Angesprochen auf diese ungewöhnliche Vorgangsweise (Bezahlung der Rechnungen von mehr als 2 Mio. öS vom Konto des Herrn D.) äußerte sich der damalige steuerliche Vertreter Dr. Raimund Sch im Rahmen einer Besprechung (12.11.2003) dahingehend, dass Herr D. die Einrichtung privat angeschafft und der GesmbH unentgeltlich zur Verfügung gestellt habe. Ergänzend wurde hiezu ausgeführt, dass die Firma vor der Übernahme durch die Tochter des Herrn D. nicht belastet werden sollte.

Was das gegenständliche Girokonto des Herrn D. betrifft, ist von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt auszugehen: Das Girokonto, lautend auf D. Karl, wies zum 1.1.2000 einen Guthabensaldo von öS 4.609.616,98 aus. Weiters wurde festgestellt, dass den darauf verbuchten Barentnahmen von insges. öS 2.421.000,-- Bareinlagen von insges. öS 4.970.000,-- gegenüberstanden.

Zu der Gebarung auf dem Bankkonto bzw. der Mittelherkunft der dort verbuchten, sehr hohen Geldbeträge, äußerten sich Herr D. bzw. seine steuerlichen Vertreter der Betriebsprüfung gegenüber wie folgt:

- Der Saldo zum 1.1.2000 sei u.a. durch einen im November 1999 aufgenommenen Kredit über öS 4.000.000,-- zu Stande gekommen.*
- Im Jahr 1996 seien mehrere Lebensversicherungen von insgesamt öS 5.887.514,-- ausbezahlt worden.*
- Herr D. habe zur Abrechnung mit Professionisten aus Erspartem hohe Geldbeträge bereitgehalten.*
- Die ungewöhnliche Abfolge von Entnahmen und Einlagen gleich hoher Beträge innerhalb weniger Tage seien dann zu Stande gekommen, „...wenn eine Abrechnung oder Akontozahlung mit den Professionisten nicht möglich war...“ (Stellungnahme vom 17. 3. 2004).*

Die ausbezahlten Lebensversicherungen bzw. das im November aufgenommene Darlehen über 4 Mio. öS betreffend wurden Bestätigungen der EA Generali und V Versicherungsgesellschaft, sowie ein Schreiben der RLB vorgelegt. Dabei vertraten die steuerlichen Vertreter des Herrn D. bzw. der Gesellschaft in der am 23.03.2004 abgehaltenen Schlussbesprechung die Ansicht, dass damit die Mittelherkunft zur Genüge dargestellt worden sei. Damit sei erwiesen, dass Herr D. über das Geld verfügt habe. Im Übrigen genüge die Glaubhaftmachung, dass mit diesen zugeflossenen Mitteln das Konto des Herrn D. bedient worden sei. Unmittelbar vor dem Ende der Schlussbesprechung wurden (nach Ansicht der steuerlichen Vertreter offenbar als tauglicher Nachweis der Geldflüsse) noch Kontenverdichtungen der RLB über das Sparbuch Nr. YYYY vorgelegt, das am 28.07.2000 zu Gunsten des angeführten Girokontos aufgelöst wurde.

Insgesamt nahmen die steuerlichen Vertreter in der Schlussbesprechung den Standpunkt ein, dass hinsichtlich nicht erklärter Erlöse keine Feststellungen zu treffen seien, da der Nachweis der Mittelherkunft erbracht worden sei. Im Übrigen weise die vom Steuerberater im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte Kalkulation keine nennenswerten Differenzen auf. Abschließend wurde mitgeteilt, dass Herr D. jedenfalls keine weiteren Nachweise über die Mittelherkunft bzw. den Geldfluss vorlegen werde.

Im Schreiben der Betriebsprüfung vom 7.4.2004 wurde Herrn D. wiederum die Gelegenheit gegeben, die ungeklärten Vermögenszuwächse aufzuklären. Ansonsten sei nach Ansicht des Prüfers davon auszugehen, dass diese Vermögenszuwächse nicht erklärte Erlöse darstellen würden, die im Prüfungszeitraum erwirtschaftet worden wären.

Herr D. hat von dieser Möglichkeit insofern Gebrauch gemacht, als er in der Stellungnahme (Ausfertigungsdatum 16.4.2004) durch Vorlage einer Gutschriftanzeige der RLB nachgewiesen hat, dass mit dem im November 1999 aufgenommenen Kredit über öS 4.000.000.-- das Girokonto bei der RLB Nr. xxx bedient wurde.

Steuerliche Würdigung:

Zur Frage des Mittelnachweises ist zunächst ganz allgemein zu sagen, dass hinsichtlich der ausbezahlten Lebensversicherungen lediglich nachgewiesen wurde, dass diese Mittel drei Jahre vor dem Prüfungszeitraum zugeflossen sind. Ob die Gelder im Prüfungszeitraum überhaupt noch vorhanden waren bzw. wie sich die Geldflüsse zum angesprochenen Konto xxx der N Landesbank darstellen, blieb während des gesamten Prüfungsverfahrens im Dunkeln. Wenn in der Stellungnahme vom 16.4.2004 ausgeführt wird, dass das Finanzamt in der Schlussbesprechung den Standpunkt vertreten habe, dass die Frage der Einlagen am Privatkonto von der Kalkulation abhängen würde, ist dem entgegenzuhalten, dass dies unrichtig ist. Dieser Standpunkt wurde seitens des Prüfers in keinem Abschnitt des Prüfungsverfahrens eingenommen. Ein Grund für die Annahme, dass diese Auffassung schlussendlich in der zitierten Schlussbesprechung vom Finanzamt C vertreten worden sei, ist unerfindlich und steht auch im Widerspruch zur Aktenlage (siehe Niederschrift vom 23.3.2004 über die Schlussbesprechung). Was im Übrigen das Vorbringen angeht, die vom steuerlichen Vertreter beigebrachte Kalkulation würde die Annahme nicht erklärter Erlöse entkräften, ist

festzustellen, dass diese in Ansehung der behaupteten Beratungszeiten von bis zu 1/4 der Leistungsdauer in Verbindung mit den ohnehin schon hoch angesetzten Stehzeiten, schon für sich allein betrachtet zu hinterfragen wäre. Für den Standpunkt des steuerlichen Vertreters ist daher mit der vorgelegten Kalkulation nichts zu gewinnen.

Was den Vorwurf betrifft, Herr D. sei im Schreiben vom 7.4.2004 zur Offenlegung der Ersparnisse verpflichtet worden, ist anzuführen, dass lediglich durch den Hinweis auf die Bestimmung des § 138 BAO eine solche Verpflichtung nicht abgeleitet werden kann. Herrn D. wurde vielmehr - abschließend vor Bescheiderlassung - die Gelegenheit eingeräumt, die festgestellten Vermögensunterdeckungen glaubhaft und nachvollziehbar mittels geeigneter Belege aufzuklären. Dies ergibt sich auch unzweifelhaft aus dem gesamten Textzusammenhang (Schreiben vom 7.4.2004). Im Übrigen wurde während des gesamten Prüfungsverfahrens nie behauptet, dass Herrn D. die Aufklärung nicht zumutbar gewesen wäre. Zum Teil wurde auch die im Schreiben vom 7.4.2004 eingeräumte Gelegenheit in Anspruch genommen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ergibt sich für das Jahr 1999 folgende Ausgangslage: Das am 28.7.2000 zu Gunsten des Girokonto des Herrn D. aufgelöste Sparbuch wurde am 15.09.1999 mit öS 1.500.000.-- bzw. öS 300.000.-- und am 15.10.1999 mit weiteren öS 200.000.-- bedient, insgesamt also mit 2 Mio. öS. Ein Nachweis über die Herkunft dieser Geldmittel bzw. eine genaue Darstellung des Geldflusses der 2 Mio. öS wurde bis dato aber nicht erbracht.

Was das Jahr 2000 angeht (diesbezüglich wurden der Betriebsprüfung die durchgeführten Bankbuchungen vorgelegt) ist zunächst zu bemerken, dass die festgestellten (Bargeld)Bewegungen auf dem Konto des Herrn D. schon bei Betrachtung des chronologischen Zeitablaufs bzw. der entsprechenden Betragshöhe der einzelnen Bewegungen als äußerst ungewöhnlich erscheinen. Allein die Häufigkeit der (Bargeld)Buchungen für sich isoliert gesehen, entspricht nach Ansicht der Betriebsprüfung keinesfalls den üblichen Gepflogenheiten. Davon losgelöst ist in Ansehung der gesamten Barentnahmen (2,4 Mio. öS) bzw. Bareinlagen (2,9 Mio. öS) von einer Vermögensunterdeckung in Höhe von zumindest 0,5 Mio. öS auszugehen. Dabei ist jedoch der Umstand völlig unberücksichtigt, dass die Mittelverwendung der Barentnahmen (im gesamten Umfang) ohnehin nicht festgestellt werden kann. In weiterer Folge darf dieser Aspekt auch keinesfalls außer Acht gelassen werden. Jedenfalls ist die Annahme gerechtfertigt und steht auch im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Großteil dieser Barentnahmen dem Konto nicht wieder (als Bareinlagen) rückgeführt wurde. Dies wird auch durch die Angabe des vormaligen steuerlichen Vertreters Dr. Sch (Besprechung am 25.11.2003) und durch das gleichlautende Vorbringen des jetzigen Steuerberaters (Schreiben vom 17.3.2004) erhärtet, wonach im Jahr 2000 auch Professionisten mit Geldern von diesem Konto bar ausbezahlt worden wären.

Würde man auf Basis dieser Ausführungen schätzungsweise annehmen, dass von den im Jahre 2000 getätigten Barentnahmen in Höhe von 2,4 Mio. öS 75% für die Bezahlung von Professionisten bzw. für andere Zwecke verwendet wurden und sogar 25%, also öS 600.000.-

der Barentnahmen wieder als Bareinlagen auf das Konto zurückgeflossen sind, ergäbe sich bei Gegenüberstellung der Barentnahmen und -einlagen im Jahr 2000 ein Überling an Einlagen und somit ein ungeklärter Vermögenszuwachs in Höhe von 2,3 Mio. öS. In diesem Betrag ist bereits der Zufluss durch das aufgelöste Sparbuch im Jahr 2000 berücksichtigt.

Bei diesem Sachverhalt und der Tatsache der engen Verflechtung zwischen der GesmbH und der Person des Herrn D. ist nach Ansicht der Betriebsprüfung ohne Zweifel davon auszugehen, dass es sich bei dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs um nicht erklärte Betriebseinnahmen der GesmbH handelt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung besteht im gegenständlichen Fall die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Es ist davon auszugehen, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs durch bisher nicht erklärte Erlöse der Frisiersalon D. GesmbH zu Stande gekommen ist, die im Prüfungszeitraum erwirtschaftet wurden. "Nach stRsp des VwGH ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der AbgPfl nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom AbgPfl erklärten Einkünften zu bestehen hat" (VwGH 22.2.2000, 95/14/0077).

Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des gegenständlichen Falles nimmt die Betriebsprüfung bzw. das zuständige Finanzamt daher eine Schätzung iSd § 184 BAO vor, wobei in den Jahren 1999 und 2000 von unaufgeklärten Vermögenszuwächsen in Höhe von 2 bzw. 2.3 Mio. öS ausgegangen wird. Diese werden noch um einen entsprechenden Betrag, dessen Mittelherkunft aus den ausbezahlten Geschäftsführerbezügen des Herrn D. stammt, verringert. Somit werden dem Umsatz und Gewinn 1999 und 2000 Betriebseinnahmen in Höhe von öS 1.600.000.-- bzw. öS 2.100.000.-- brutto 20% hinzugerechnet. Diese Beträge sind als verdeckte Gewinnausschüttungen an den damaligen Geschäftsführer Herrn Karl D. anzusetzen. "Dass in einer Gesellschaft Schwarzgeschäfte mit dem Ergebnis getätigt werden, dass die daraus lukrierten Gewinne einem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zufließen, ist sachverhaltsmäßig nie auszuschließen" (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Im Schreiben vom 7.4.2004 wurde die Frisiersalon D. GesmbH aufgefordert, für den Fall einer Schätzung bekanntzugeben, wer die KEST trägt. Da die Frisiersalon D. GesmbH dieser Aufforderung bis dato nicht nachgekommen ist, wird seitens der Betriebsprüfung angenommen, dass die KEST von der GesmbH getragen wird.

Gestützt auf die dargestellten Feststellungen verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 17. und 24. Mai 2004 ua die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und erließ den Prüfungsfeststellungen

entsprechende neue Sachbescheide sowie mit Ausfertigungsdatum vom 2. Juni 2004 Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für 1999 und 2000.

Der ua gegen die Wiederaufnahme der oben angeführten Verfahren erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 mit der Begründung statt, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden nicht durch eine gerichtlich strafbare Handlung nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt worden seien und hob die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 auf. Tatsächlich hat sich das Finanzamt bei der Wiederaufnahme der Verfahren aber nur auf die oben dargestellten Feststellungen und nicht auf den in der Berufungsvorentscheidung angeführten Erschleichungstatbestand nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO gestützt.

Nach Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung verfügte das Finanzamt in einem nunmehr zweiten Rechtsgang mit Bescheiden von 15. November 2005 wegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel neuerlich von Amts wegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und erließ für diese Jahre Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, die sich inhaltlich mit den nach dem Prüfungsverfahren erlassenen Bescheiden vom 17. und 24. Mai 2004 deckten. Gleichzeitig setzte das Finanzamt betreffend die Körperschaftsteuer für 2000 Anspruchszinsen in der Höhe von 2.204,60 € fest.

In einer ebenfalls mit 15. November 2005 datierten gesonderten Begründung wurde vom Finanzamt ausführlich dargestellt, welche Tatsachen und Beweismittel gegenüber der Erstprüfung neu hervorgekommen sind und die in den bisherigen Verfahren noch nicht geltend gemacht worden seien. Zusammengefasst führte das Finanzamt aus, Prüfungsschwerpunkt bei der Erstprüfung im Jahr 2001 seien die Betriebsaustattung/Abschreibung, Forderungen/sonstige, Abfertigungsrückstellungen, Gesellschafterverrechnungskonten, Verhältnis Erlöse-Löhne, Reinigungsmaterial, GWG 1998, Gebühren und Stempelmarken 1999 sowie Miet- und Pachtaufwand gewesen. In der Erstprüfung seien keine Feststellungen getroffen worden, die zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hätten, entsprechend sei auch keine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 verfügt worden. Für das Jahr 2000 seien im Zuge dieser Prüfung Erstveranlagungen der Umsatz- und Körperschaftssteuer erklärungsgemäß durchgeführt worden.

Die in den Jahren 2002-2004 durchgeführte Wiederholungsprüfung für die Jahre 1998-2000 habe folgende Schwerpunkte gehabt: Auswertung Kontrollmitteilung (Bonusberechnung) 2000, steuerliche Hinzurechnungen, Kürzungen Köst 1998-2000; Reinigungsmaterial 2000, Miet- und Pachtaufwand 1998-2000, Kopien/Drucksorten 2000, Gebühren/Stempelmarken 1999, USt-Gutschriften Jahresveranlagung 1998-2000, Erlösüberprüfung (Kalkulation) für 1998-2000, Finanzierung der Eigentumswohnungen in der A-Staße, DB- und DZ für Geschäftsführerbezug 1998-2000, verdeckte Gewinnausschüttungen 1998-2000, Gesellschafterverrechnungskonten (Verzinsung) 1998-2000, Vollmachten, Abstimmung Umsätze/Vorsteuer lt. BH/Bilanz mit Jahreserklärungen 1998-2000, Investitionen zum Jahreswechsel 1998-2000, Aufzeichnungsprüfung (wer bucht und kontiert) 1998-2000, Steuerberatungsaufwand 1998-2000.

Folgende im Tz 18 des Bp-Berichtes angeführten Umstände seien bei der Wiederholungsprüfung neu hervorgekommen: Bei Durchsicht des betrieblichen Girokontos sei festgestellt worden, dass eine Anzahlung an die Fa. We in Höhe von 411.444 ATS einige Tage später von der Fa. We wieder rücküberwiesen worden sei. Der Prüfer habe daraufhin bei der Fa. We die Kundenkonten und Rechnungen angefordert, wobei sich herausgestellt habe, dass diese Überweisung eine Anzahlung für die Einrichtung in der neu eröffneten Filiale der Bw in der „L-Passage“ in E betraf. Dazu seien von der Fa. We und Go Kundenkonten und Rechnungen in Höhe von insgesamt 2.172.483,64 ATS brutto 20% vorgelegt worden. Weiters sei auch die Art und Weise der Kaufpreisentrichtung eruiert worden. Dabei sei aufgefallen, dass die Zahlungen nicht vom betrieblichen Girokonto der Bw, sondern vom Konto Nr. xxx bei der N Landesbank (lautend auf Karl D.) durchgeführt worden seien. Darauf hin sei der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer Karl D. vom Prüfer mehrmals aufgefordert worden, dieses Konto über die Jahre 1998-2000 vorzulegen. Dem sei er nur insoweit nachgekommen, als er die für das Jahr 2000 auf dem angeführten Konto vorgenommen Buchungsvorgänge offen gelegt habe. Bei Durchsicht dieser vorgelegten Unterlagen habe der Prüfer im Jahre 2000 Einlagen in Höhe von 2.000.000 ATS festgestellt, deren Mittelherkunft nicht habe nachgewiesen werden können. Unter anderem sei am 28. Juli 2000 eine Einlage über 2.067.808 ATS vorgenommen worden. Als Nachweis der Mittelherkunft dieser Einlage seien dem Prüfer im Zuge der Schlussbesprechung Kontenverdichtungen der RLB über das Sparbuch Nr. YYYY vorgelegt worden, das am 28. Juli 2000 zu Gunsten des Girokontos von Karl D. aufgelöst worden sei. Auf dieses Sparbuch seien am 15. September 1999 1.500.000 ATS bzw. 300.000 ATS und am 15. Oktober 1999 weitere 200.000 ATS eingelegt worden, insgesamt also 2 Mio. ATS. Ein Nachweis über die Herkunft dieser Geldmittel bzw.

eine genaue Darstellung des Geldflusses der 2 Mio. ATS sei aber nicht erbracht worden. Auf Grund dieser unaufgeklärten Vermögenszuwächse und nach Berücksichtigung der erhaltenen Geschäftsführerbezüge sowie nach Abzug der Kosten für den Lebensunterhalt seien im Zuge der Nachprüfung 1999 und 2000 Betriebseinnahmen in Höhe von 1.600.000 ATS bzw. 2.100.000 ATS brutto dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet worden.

Dieses auf Karl D. lautende Girokonto, sei bei der Vorprüfung nicht vorgelegt worden. Deshalb sei eine diesbezügliche Feststellung des Vorprüfers gar nicht erst möglich gewesen. Zudem hätten sich die angeschafften Einrichtungsgegenstände, abgesehen von der kurzfristigen Anzahlung bzw. Rücküberweisung in Höhe von 411.444 ATS, in der Buchhaltung der Bw nicht niedergeschlagen. Erst nach Durchsicht des betrieblichen Girokontos der Bw und nach Anforderung von diversen Unterlagen von der Firma We, sei der Nachprüfer im Zuge der Prüfung auf das Girokonto des Karl D. gestoßen und habe dieses dann erstmalig einer Überprüfung zugeführt. Aufgrund der dabei neu hervorgekommenen Tatsachen hätten sich die oa (siehe auch Tz 18) Feststellungen im Rahmen der Nachprüfung ergeben.

Daraus ergebe sich, dass im Rahmen der Wiederholungsprüfung betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, welche weder im Rahmen der Erstveranlagung aufgrund der eingereichten Erklärungen noch im Rahmen der ersten Betriebsprüfung berücksichtigt worden seien. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen, da die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel nicht nur geringfügige Änderungen der Besteuerungsgrundlagen mit sich gebracht hätten. Im Übrigen werde auf den Prüfungsbericht vom 02. Juni 2004 mit Ausnahme seiner Tz 8 sowie der Tz 28 und 29, welche durch diese Begründung ersetzt würden, verwiesen.

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2005 erhob die Bw gegen die oben angeführten Bescheide fristgerecht Berufung, beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. In der mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 nachgereichten Begründung führte sie hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren im Wesentlichen aus, das Finanzamt stelle die Behauptung auf, im Rahmen der Wiederholungsprüfung seien neue Tatsachen hervorgekommen, welche weder im Rahmen der Erstveranlagung aufgrund der eingereichten Erklärungen noch im Rahmen der ersten Betriebsprüfung berücksichtigt worden wären. Demzufolge bestünde die Berechtigung einer Wiederaufnahme des Verfahrens von

Amts wegen. Dies sei jedoch nicht der Fall. Dem Erstprüfer seien zur ordentlichen Durchführung seines Prüfungsauftrages alle erforderlichen Unterlagen vorgelegen. Die Finanzbehörde könne in diesem Fall nicht „neu“ hervorgekommene Tatsachen behaupten. Sämtliche einem Betriebsprüfer offengelegte Unterlagen seien als der Behörde bekannt zuzurechnen. Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig seien, würden den Stellen zugerechnet, für die sie tätig seien (Stoll, BAO, 2936 f).

Auch der deutsche Bundesfinanzhof stelle in seinem Urteil IX R 49/96 vom 28.4.1998 fest: *„Werden durch den zuständigen Finanzbeamten Tatsachen oder Beweismittel bewusst unterdrückt oder ein fingierter Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt, kommt es für die Frage, ob die Tatsachen oder Beweismittel (...) nachträglich bekannt werden und ob die Kenntnis der Finanzbehörde zuzurechnen ist, darauf an, ob der Steuerpflichtige den Verstoß gegen die Dienstpflichten veranlasst oder auf sonstige Weise mit dem Finanzbeamten einvernehmlich zusammengearbeitet hat.“*

Der BFH führe in der Urteilsbegründung weiter aus: *„Bekannt sind diejenigen Tatsachen und Beweismittel, die der zuständige Finanzbeamte in Ausübung seines Amtes erfährt und von denen er Kenntnis erlangt.“*

Dem Erstprüfer seien die gesamten Buchhaltungsunterlagen, Kassabücher, Kassen- und Bankbelege, Lohnverrechnung, Journale und Inventuren vorgelegt, also „zur Kenntnis gebracht“ worden. Die Qualität und Quantität der prüferischen Auseinandersetzung mit diesen vorgelegten Unterlagen könne nicht der Bw belastend zugerechnet werden. Nach eindeutiger Aussage des BFH seien jene Tatsachen und Beweismittel bekannt, *„die der zuständige Finanzbeamte in Ausübung seines Amtes erfährt und von denen er Kenntnis erlangt“*. Dem BFH zufolge sei selbst ein bewusstes Unterdrücken immer dem Wissensstand der Behörde zuzurechnen, außer der Abgabepflichtige habe *„den Verstoß gegen die Dienstpflichten veranlasst oder auf sonstige Weise mit dem Finanzbeamten einvernehmlich zusammengearbeitet“*.

Diese vom BFH diskutierten Fragen (bewusstes Unterdrücken von Tatsachen oder Beweismitteln, fingierter Sachverhalt, einvernehmliche Zusammenarbeit von Finanzbeamten und Abgabepflichtigen) würden sich im gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren aber nicht stellen. Es stehe aber unwiderlegbar fest, dass vollständige Unterlagen, die den Prüfungsorganen des Finanzamtes E vorgelegt worden seien, keine neue Tatsachen begründen könnten.

Zudem sei den Bescheiden über die geprüften Abgaben und Zeiträume eine erhöhte Bestandskraft zuzusprechen, weil durch die Betriebsprüfung der Sachverhalt ausgiebig geprüft worden sei oder doch jedenfalls ausgiebig geprüft werden hätte können. Der Umfang der erhöhten Bestandskraft ergibt sich aus dem Prüfungsbericht, der einerseits ein Bericht des Prüfers an seine Behörde und andererseits ein Bericht an den Abgabepflichtigen über die Durchführung, Inhalt und Ergebnis der durchgeführten Prüfung sei. Er diene dem allgemeinen Rechtsfrieden, denn er bringe eine Änderungssperre für Abgaben und Zeiträume, die bereits einmal geprüft worden seien, zum Ausdruck. Dieser Rechtsfrieden gelte für den Steuerpflichtigen und den Staat gleichermaßen. Diese Änderungssperre habe nicht nur für Steuerbescheide zu gelten, die aufgrund von Feststellungen einer Betriebsprüfung durch Wiederaufnahme des Verfahrens geändert worden seien, sondern aus Gleichheitsüberlegungen auch für jene Fälle, in denen ein ergebnisloser Prüfungsbericht ergangen sei. Dies sei aus der im Prüfungsbericht verwendeten Formulierung..... „ergaben sich keine Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlage führen“ zu schließen.

Als Ergebnis sei festzuhalten: Die Bw habe nicht auf den Erstprüfer als Organ des Finanzamtes dahingehend eingewirkt, seine Dienstpflichten zu verletzen.

Das Finanzamt habe eine ordnungsgemäße Betriebsprüfung mit allen offen gelegten Unterlagen zur Körperschaftsteuer und zur Umsatzsteuer der Jahre 1998 bis 2000 im Jahr 2001 durchgeführt, über die mit Datum 30. Juli 2001 ein Prüfungsbericht erstellt worden sei. Danach - also in voller Kenntnis über alle anlässlich der Prüfungen offen gelegten Unterlagen - habe das Finanzamt jene Steuerbescheide erlassen, die nun mit der Begründung des Hervorkommens neuer Tatsachen durch Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehoben werden sollten.

Zu den ungeklärten Vermögenszuwächsen führte die Bw aus, wie bereits im Schreiben vom 30. August 2004 dargelegt, habe Herr D. neben dem Kredit über 4 Mio. ATS zusätzlich über Geldmittel aus dem Jahre 1996 aus Versicherungszahlungen in Höhe von 5.877.514 ATS verfügt. Worin das Finanzamt bei zur Verfügung stehenden Geldmitteln von beinahe 10 Mio. ATS den nicht gedeckten Vermögenszuwachs erblicke und aus welchen Einnahmen der Bw sich Herr D. bedient haben solle, nachdem die Nachkalkulation des Betriebes keine Differenzen ergeben hätte, bleibe die Abgabenbehörde schuldig.

Da dem Geschäftsführer Herrn D. einzig und allein wegen seines nicht üblichen Verhaltens, das darin begründet sei, dass er die Bw ohne hohe Schulden an seine Tochter übertragen habe wollen, von der Finanzbehörde keinen Glauben geschenkt werde und alle Sachverhalte

zu seinem Nachteil ausgelegt würden, drücke sich in den in den Jahren 1999 und 2000 zu Unrecht vorgenommenen Zuschätzungen aus.

Hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände des Geschäftes im K-Graben 4, werde, wie bereits dem Antrag im Schreiben vom 30. August 2004 zu entnehmen sei, die Vorsteuer in Höhe von 362.080,60 ATS, eine Abschreibung der Nettoinvestition im Jahr 2000 von 1.840.403,03 ATS auf 10 Jahre, und der Investitionsfreibetrag in Höhe von 9% beantragt.

Die Rechnungen über die Einrichtungsgegenstände würden auf die Bw lauten, die Nutzung erfolgt durch sie, einzig die Bezahlung sei durch Herrn D. erfolgt, was aber weder für den Vorsteuerabzug noch für den Investitionsfreibetrag als auch die Abschreibung von Bedeutung sein könne. Die dazugehörigen Rechnungen befänden sich im Arbeitsbogen des Prüfers.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (zuletzt VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Dabei ist es Aufgabe dieser Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Aufgabe der Berufsbehörde ist es nur, zu prüfen, ob das

Verfahren aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Wurden die Wiederaufnahmegründe im Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz nicht angeführt, ist der Berufung gegen diesen Bescheid stattzugeben. Der Umstand, dass der Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid (mit Berufungsvorentscheidung) durch Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides Folge gegeben wird, steht einer neuerlichen Wiederaufnahme, die sich auf einen anderen Wiederaufnahmegrund stützen kann, nicht entgegen (siehe aus letzter Zeit etwa VwGH vom 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH vom 26.4.2007, 2002/14/0075).

a) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999:

Die Erstprüfung im Jahr 2001 hat zu keiner Änderung der rechtskräftigen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1999 vom 19. Oktober 2000 geführt.

Die vom Finanzamt nach Durchführung der Wiederholungsprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 17. und 24. Mai 2004 stützen sich auf die vom Prüfer in Tz. 18-25 im Prüfungsbericht vom 2. Juni 2004 getroffenen Feststellungen. Aus Tz 28 in Verbindung mit Tz 18 bis 25 des Prüfungsberichtes ergibt sich zweifelsfrei, dass das Finanzamt dabei vom Neuhervorkommen von Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (und nicht wie in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 angeführt, von gerichtlich strafbaren Handlungen iSd § 303 Abs. 1 lit. a BAO) ausgegangen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087; 29.9.2004, 2001/13/0135). Davon ausgehend hatte der Wiederholungsprüfer das Neuhervorkommen entscheidender Sachverhaltelemente allein in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen und Beilagen der am 19. Oktober 2000 erklärungsgemäß erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1999 zu prüfen.

In der oben zitierten Tz. 18 ff des Prüfungsberichtes hat der Prüfer für das Jahr 1999 die Gründe, auf die das Finanzamt die Wiederaufnahmeverfügung gestützt hat, ausreichend dargestellt, auch wenn er nicht expressis verbis angeführt hat, welche von ihm festgestellten

Sachverhaltselemente neu hervorgekommen sind. Da aber alle dort beschriebenen, aus den Steuererklärungen und deren Beilagen nicht ersichtlichen Sachverhaltsmomente im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu waren, sind die Wiederaufnahmegründe hinreichend konkretisiert worden.

Die in der Berufung vertretene Ansicht, wonach die vom Wiederholungsprüfer festgestellten Tatsachen nur dann als neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO anzusehen wären, wenn sie nicht schon dem Erstprüfer bekannt geworden sind oder er sich nicht Kenntnis davon verschaffen hätte können, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen. Die Bw begründet dies im wesentlichen damit, der Betriebsprüfungsbericht würde den Bescheiden über die geprüften Abgaben und Zeiträume eine erhöhte Bestandskraft verleihen und daher wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens über diese geprüften Abgaben und Jahre in der Folge auch dann unzulässig, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die (Erst)Prüfung keine Wiederaufnahme des Verfahrens zur Folge gehabt hat und der Erstprüfer im Prüfungsbericht (Tz. 4) nur darauf hingewiesen hat, dass die abgabenrechtliche Prüfung keine Feststellungen ergeben hat, die zu einer Änderung der veranlagten Besteuerungsgrundlagen führen.

Diese Auffassung der Bw findet im Gesetz keine Deckung. Wie die Bw selbst ausführt, handelt es sich beim Betriebsprüfungsbericht nur um einen Bericht des Prüfers an seine Behörde (und an den Abgabepflichtigen) über die Durchführung, den Inhalt und das Ergebnis der vorgenommenen Prüfung. Abgesehen davon, dass einem Betriebsprüfungsbericht kein Bescheidcharakter zukommt, stünde auch ein Verschulden des Prüfers bzw. des Finanzamtes an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen, der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht entgegen (Ritz, BAO, Tz 2 zu § 150 BAO; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026).

Wie bereits oben angeführt ist für die Beurteilung der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, allein der Wissensstand der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vom 19. Oktober 2000 maßgebend. Dem Finanzamt wäre es daher im gegenständlichen Fall unbenommen gewesen, vom Vorprüfer festgestellte Tatsachen erst nach der Wiederholungsprüfung als Wiederaufnahmsgründe heranzuziehen, denn wiederaufgenommen wurden nach Abschluss der Wiederholungsprüfung die Verfahren zu der am 19. Oktober 2000 erklärungsgemäß veranlagten Umsatz- und Körperschaftssteuer 1999. Abzustellen war daher auf den Wissensstand des Finanzamts zum Zeitpunkt der Veranlagung im Jahr 2000 und nicht auf den Zeitpunkt der Erstellung des Betriebsprüfungsberichtes des Erstprüfers, der zu keiner Bescheidänderung geführt hat.

Entscheidend war allein was gegenüber den Veranlagungsbescheiden neu hervorgekommen ist. Für das Vorliegen der in Tz 18-25 des Bp-Berichtes vom 2. Juni 2004 dargestellten Wiederaufnahmegründe war es daher unerheblich, ob auch der Erstprüfer die vom Wiederholungsprüfer getroffenen Feststellungen bereits festgestellt oder erkannt hat oder hätte erkennen können. Der Wiederholungsprüfer musste sich daher zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mit der Frage auseinander setzen, ob die von ihm festgestellten entscheidungsrelevanten Tatsachen, bereits der Erstprüfer festgestellt hat, zumal sie gegenüber den Erstbescheiden jedenfalls neu waren. Eine Abgrenzung der Feststellungen des Wiederholungsprüfers gegenüber den Feststellungen des Vorprüfers war daher nicht notwendig.

Nachdem das Finanzamt die Bescheide vom 17. und 24. Mai 2004, mit denen nach Abschluss der Wiederholungsprüfung die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999 wieder aufgenommen wurden, mit Berufungsvorentscheidung aufgehoben hat, nahm es mit den nunmehr bekämpften Bescheiden die angeführten Verfahren neuerlich wieder auf.

Zwar ist es – wie bereits oben ausgeführt – grundsätzlich durchaus zulässig, nach der Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides, neuerlich eine Wiederaufnahme zu verfügen, dies jedoch nur, wenn sich das Finanzamt auf einen anderen Wiederaufnahmegrund stützt oder einen bisher nicht hinreichend begründeten Wiederaufnahmegrund entsprechend konkretisiert.

Rechtswidrig ist es hingegen bereits im vorangegangenen Verfahren herangezogene Wiederaufnahmsgründe neuerlich heranzuziehen. Das kommt einer neuerlichen bescheidmäßigen Absprache in einer bereits entschiedenen Sache (*res iudicata*) gleich und verstößt, wie der steuerliche Vertreter der Bw in der mündlichen Verhandlung zu Recht eingewendet hat, gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz „ne bis in idem“ (VwGH 23.3.1999, 97/14/0069; 22.2.2006, 2004/17/0028).

Das Finanzamt stützt in den hier in Rede stehenden angefochtenen Bescheiden die neuerliche Wiederaufnahme der Verfahren auf dieselben Tatsachen, die es bereits in den von ihm mit Berufungsvorentscheidung aufgehobenen Wiederaufnahmebescheiden vom 17. und 24. Mai 2004 herangezogen hat. Es führt zwar in der Bescheidbegründung erstmals aus, was gegenüber der Vorprüfung in der Wiederholungsprüfung neu hervorgekommen ist, da aber - wie bereits oben dargestellt - im vorangegangenen Wiederaufnahmeverfahren im Jahr 2004 nicht darauf abzustellen war, was gegenüber der Vorprüfung im Jahr 2001, die zu keiner

Bescheidänderung geführt hat, sondern was gegenüber den damals rechtskräftigen Erstbescheiden des Jahres 2000 neu hervorgekommen ist, waren bereits in den aufgehobenen Wiederaufnahmebescheiden die neu hervorgekommenen Tatsachen (Tz. 14-25 des Bp-Berichtes) hinreichend konkretisiert. Die Erlassung von sich auf dieselben Wiederaufnahmegründe stützenden Bescheiden war daher unzulässig. Dem entsprechend waren die bekämpften Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 ex lege in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben (§ 307 Abs. 3 BAO). Die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 vom 15. November 2005 scheiden damit aus dem Rechtsbestand und die ursprünglichen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1999 (Erstbescheide) mit Ausfertigungsdatum 19. Oktober 2000 treten wiederum in Rechtsbestand. Die gegen die strittigen Sachbescheide erhobene Berufung war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

b) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000:

Anders verhält es sich hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000. Zu Beginn der Vorprüfung im Juni 2001 lagen dem Prüfer nur die unmittelbar vor Beginn der Prüfung eingereichten Abgabenerklärungen für 2000 vor. Erst nach Abschluss dieser Prüfung veranlasste der Prüfer - da er offensichtlich keine Feststellungen getroffen hat, die Anlass zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen gaben - eine erklärungsgemäße Veranlagung durch das Finanzamt.

Da somit die Feststellungen der Vorprüfung im Zeitpunkt der erklärungsgemäßen Veranlagung (Bescheide vom 6. August 2001) bereits zum Wissensstand des Finanzamtes gehört hatten, war eine (neuerliche) Wiederaufnahme nach der in den Jahren 2002-2004 durchgeführten Wiederholungsprüfung nur auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln zulässig, die dem Finanzamt nicht schon bei der Vorprüfung bekannt geworden waren. Die Darstellung der Wiederaufnahmegründe erforderte - anders als im Jahr 1999 - demgemäß eine Abgrenzung zur Vorprüfung, somit konkrete Angaben dazu, welche Tatsachen oder Beweismittel dem

Erstprüfer nicht bekannt waren bzw. nicht zur Verfügung standen und erst bei der Wiederholungsprüfung hervorgekommen sind.

Der Wiederholungsprüfer stellt zwar in Tz 18 des Bp-Berichtes ausführlich dar, aufgrund welcher Umstände und Tatsachen er im Jahr 2000 einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs von mindestens 2,1 Mio. ATS als erwiesen erachtet, welche relevanten Einzelfeststellungen von ihm dabei als gegenüber der Vorprüfung neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel beurteilt wurden, ist dem Prüfungsbericht jedoch nicht zu entnehmen, zumal der Prüfer in seinem Bericht nicht einmal erwähnt hat, dass überhaupt eine Vorprüfung stattgefunden hat (siehe dazu die oben zitierte Tz. 18 des Bp-Berichtes). Es fehlen somit jegliche Ausführungen dazu, welchen Wissensstand das Finanzamt bereits aufgrund der Erstprüfung gehabt hat. Es war daher nicht nachvollziehbar, welche gegenüber der Erstprüfung neuen Tatsachen oder Beweismittel das Finanzamt zur Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2000 konkret herangezogen hat. Das Finanzamt hat daher die Bescheide vom 24. Mai 2004 mit denen die Wiederaufnahme verfügt worden ist, zu Recht (wenn auch aus anderen Gründen) mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 aufgehoben.

In den nunmehr strittigen Bescheiden vom 15. November 2005, mit denen das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 neuerlich wieder aufgenommen hat, wird hingegen hinreichend dargelegt, welche entscheidungswesentlichen Tatsachen erstmals im Zuge der Wiederholungsprüfung neu hervorgekommen sind und als Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden. In der gesondert zugestellten Begründung zu diesen Bescheiden wird vom Finanzamt neben einer Darstellung, welche Prüfungsschwerpunkte der Vorprüfer und welche der Wiederholungsprüfer gesetzt hat, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Überprüfung des bei der N Landesbank geführten Privatkontos des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführers Karl D., das die entscheidende Grundlage für die vom Wiederholungsprüfer festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse darstellt, vom Vorprüfer gar nicht vorgenommen werden konnte, weil es bei der Vorprüfung nicht vorgelegt worden ist. Erst nach Durchsicht des betrieblichen Girokontos der Bw und der Anforderung diverser Unterlagen von der Fa. We, sei der Wiederholungsprüfer auf das Girokonto des Karl D. gestoßen und habe dieses dann erstmals einer Überprüfung zugeführt, aus der sich dann die Feststellungen im Rahmen der Wiederholungsprüfung ergaben. Auch weist das Finanzamt darauf hin, dass erstmals der Wiederholungsprüfer die Kundenkonten und Rechnungen der Fa. We und Go über die angeschafften Einrichtungsgegenstände für die

neu eröffnete Filiale am K-Graben in der Höhe von 2.172.483,64 ATS, die von Karl D. über sein Privatkonto bezahlt und im Rechenwerk der Bw nicht erfasst worden sind, angefordert und überprüft hat.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht außer Zweifel, dass diese Unterlagen auf die der Wiederholungsprüfer die Zuschätzungen stützt, erstmals im Zuge der Wiederholungsprüfung bekannt geworden und näher überprüft worden sind. Dass diese Unterlagen vom Erstprüfer bereits ausgewertet und entsprechende Feststellungen getroffen worden wären oder die Unterlagen zur Überprüfung auch nur zur Verfügung gestanden wären, hat weder Karl D., noch die Bw im Zuge des Verfahrens jemals behauptet. Auch im Arbeitsbogen des Vorprüfers finden sich dazu nicht die geringsten Anhaltspunkte. In der Berufung wird lediglich eingewendet, dem Erstprüfer seien die gesamten Buchhaltungsunterlagen, Kassabücher, Kassa- und Bankbelege, Lohnverrechnung, Journale und Inventuren vorgelegt worden. Dazu ist zu sagen, dass die erstmals vom Wiederholungsprüfer angeforderten Kontoauszüge des Privatkontos von Karl D. und die nicht verbuchten Rechnungen von der Fa. We und Go nicht zu diesen Unterlagen zählen. Abgesehen davon wäre für die Bw selbst dann nichts gewonnen, wenn diese Unterlagen dem Vorprüfer zur Verfügung gestanden wären, zumal es nicht die geringsten Anhaltspunkte dafür gibt, dass er im Zuge der Betriebsprüfung diese Unterlagen einer näheren Überprüfung und Auswertung unterzogen hat. Denn entgegen der von der Bw vertretenen Ansicht führt allein der Umstand, dass dem Vorprüfer die „gesamten Buchhaltungsunterlagen“ vorgelegt worden sind, nicht dazu, dass deren gesamter Inhalt zum Wissensstand des Prüfers bzw. des Finanzamtes gehört. Dass der Vorprüfer bei gehöriger Sorgfalt an Hand der ihm vorgelegten Unterlagen die in Rede stehenden Umstände bereits hätte feststellen können, steht der späteren Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht entgegen, wenn damals (trotz vorliegender Unterlagen) eine tatsächliche Überprüfung und Feststellung nicht erfolgt ist (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Ebenso wenig ergeben sich konkrete Anhaltspunkte für die in der Berufung unter Hinweis auf das dort angeführte Urteil des Bundesfinanzhof angeführte Problematik, wonach der Erstprüfer mit oder ohne Mitwirkung der Bw Tatsachen oder Beweismittel bewusst unterdrückt oder einen fingierten Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt hätte. Die Bw selbst betont in der Berufung, dass sich diese Frage im gegenständlichen Fall gar nicht stelle. Zudem ist der Erstprüfer im (nicht rechtskräftigen) Urteil des Landesgerichtes E vom 29. November

2007 vom Anklagepunkt des Verbrechens des Missbrauches der Amtsgewalt frei gesprochen worden.

Da, wie oben ausgeführt, hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 die Wiederaufnahmsgründe erstmals in den angefochtenen Bescheiden dem Gesetz entsprechend dargestellt und konkretisiert worden sind und diese unstrittig geeignet waren, zu einem anderen steuerlichen Ergebnis zu führen, war der Tatbestand einer Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Neuerungstatbestand) erfüllt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO liegt, insoweit ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

In der im ersten Rechtsgang eingebrachten Berufung, auf deren Begründung auch in der gegenständlichen Berufung verwiesen wird, wird dazu eingewendet, dass es sich bei der im Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung um eine unzulässige Wiederholungsprüfung handle. Der formell unter Bezugnahme auf § 99 Abs. 2 FinStrG ausgestellte Prüfungsauftrag sei mangels hinreichender Konkretisierung (das Ziel, nämlich die Klärung eines finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes, sei nicht ausreichend konkret umschrieben) inhaltlich materiell nicht als strafrechtlicher, sondern lediglich als abgabenrechtlicher Prüfungsauftrag zu werten, damit stellten die durchgeführten Prüfungshandlungen keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG, sondern Amtshandlungen nach § 143 BAO dar. Solche rein auf die Erforschung abgabenrechtlicher Sachverhalte gerichtete Prüfungshandlungen seien jedoch aufgrund des bestehenden Wiederholungsverbotes des § 148 Abs. 3 BAO nicht zulässig. Die stattgefundene Betriebsprüfung sei daher jedenfalls als rechtswidrig zu erachten.

Diesem Vorbringen der Bw kann nicht gefolgt werden. Für Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG gelten - gemäß dem zweiten Satz dieser Bestimmung - die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO nicht.

Es ist unzweifelhaft, dass es sich um eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG gehandelt hat, die deswegen nach dieser Bestimmung durchgeführt worden ist, weil – wie dem Prüfungsauftrag zu entnehmen ist – der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden sind. Ein Verdacht, der sich im Zuge der Prüfung

letztlich auch als richtig erwiesen hat. Aber selbst wenn man die Ansicht der Bw teilen würde, dass die Begründung der Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStG mangelhaft war, weil weder die verdächtige Person noch die Tathandlung hinreichend umschrieben worden ist, so kommt dieser keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil selbst eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (vgl. VwGH vom 15. Mai 1991, 90/14/0148, 19.10.1999, 98/14/0118; *Ritz*, BAO³, § 148 Tz 13).

Im vorliegenden Fall war für die Ermessensübung entscheidend, dass anlässlich der Wiederholungsprüfung nicht erklärte Erlöse von erheblichem Ausmaß festgestellt worden sind. Angesichts der steuerlichen Verfehlungen der Bw war bei der Verfügung der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides schützen soll, der Vorrang einzuräumen.

Die steuerlichen Auswirkungen der anlässlich der Wiederholungsprüfung getroffenen Feststellungen betreffend die nicht erklärten Einnahmen erreichten eine Höhe, die die Wiederaufnahme der Verfahren auch dann nicht unbillig erscheinen lässt, wenn, wie die Bw meint, die Wiederholungsprüfung unter Verletzung der Ordnungsvorschriften des § 148 Abs. 3 BAO durchgeführt worden sein sollte.

Die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 verfügt worden ist, erweist sich daher als unbegründet.

2) Unaufgeklärter Vermögenszuwachs:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Neben der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde sieht das Abgabenverfahrensrecht eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen vor. So sind nach § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner

Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3 leg.cit.).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. ua VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; Stoll, BAO-Kommentar, S. 1838). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (Hinweis E 24.9.1996, 95/13/0214). Dabei hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im gegenständlichen Fall sind sämtliche Buchhaltungsunterlagen der Jahre ab 1992 bis Mitte des Jahres 2002 vor der im August 2002 eingeleiteten Wiederholungsprüfung entsorgt worden. Karl D. legte dazu zu Beginn der Wiederholungsprüfung dem Prüfer eine von ihm und Martin G. unterzeichnete mit 8. August 2002 datierte „Eidesstattliche Erklärung“ vor, in der Martin G. bestätigt, wonach er von Karl D. im Frühjahr 2002 beauftragt worden sei, den hinteren Teil seines Frisiersalons in der B-Straße komplett auszuräumen, da Umbau- und Sanierungsarbeiten bevorstanden. Im hinteren Teil des Frisiersalons hätten sich neben alten und gebrauchten Einrichtungsgegenständen für Friseure (Waschplätze, Spiegel etc.) auch

zwei eingebaute Stellagen, voll geräumt mit alten Kartons und sonstigen „Plunder“ befunden. Nach getaner Arbeit habe sich bei einer Besichtigung durch Karl D. herausgestellt, dass er unbeabsichtigt die gesamte Buchhaltung „weggeschmissen“ habe.

In einer am 28. August 2002 aufgenommenen Niederschrift vor der Bundespolizeidirektion E gab Karl D. zum Verlust seiner Buchhaltungsunterlagen an, bis zur Eröffnung seines Zweitgeschäftes am K-Graben (L-Passage), habe er die gesamten Buchhaltungsunterlagen im „alten Geschäft“ in der B-Straße verwahrt. Mit der Neueröffnung des Zweitgeschäftes am K-Graben im Jahr 2000 seien die Unterlagen dorthin gebracht worden, da die Lagerräumlichkeiten in der B-Straße an den Vermieter zurückgegeben und das Geschäftslokal verkleinert worden sei. Erst nachdem er mit 1. Juli 2002 diese Büro- und Lagerräume wieder angemietet habe, habe er Mitte Juli 2002 die Unterlagen wieder dorthin zurückgebracht.

Martin G. gab hingegen in der von ihm unterzeichneten Erklärung vom 8. August 2002 an, die Buchhaltung in der B-Straße bereits im Frühjahr 2002 entsorgt zu haben, obwohl die Bw diese Räumlichkeiten nachweislich erst wieder am 1. Juli 2002 angemietet hat. Eigenartig erscheint auch, dass die gesamten Buchhaltungsunterlagen der letzten 10 Jahre wieder dort hin zurückgebracht worden sein sollen, obwohl dort angeblich unmittelbar Umbau- und Sanierungsarbeiten bevorstanden und dieser Frisiersalon im Oktober 2002 an den Sohn von Karl D. verkauft worden ist, der ihn als Einzelunternehmen fortführt. Die Entsorgung des Lagers und damit der Buchhaltung müsste daher unmittelbar nach der Einlagerung erfolgt sein. Zudem finden sich weder in der Buchhaltung der Bw noch in der des Käufers (des Sohnes von Karl D.) Hinweise dafür, dass in diesen Räumlichkeiten im Jahr 2002 eine Sanierung bzw. ein Umbau durchgeführt worden ist. Es sind dazu weder entsprechende Aktivierungen noch Reparaturen oder Instandhaltungskosten ausgewiesen.

Unverständlich erscheint auch, dass Herr G. nicht überprüft haben soll, was sich in den entsorgten Kartons befunden haben soll, zumal die gesamten Geschäftsunterlagen der letzten 10 Jahre ein erhebliches Ausmaß umfasst haben müssen eine kurze Überprüfung des Inhaltes schon aus Gründen der Trennung der Abfallstoffe notwendig erschienen wäre. Trotz all dieser Ungereimtheiten ist das Finanzamt offensichtlich davon ausgegangen, dass die gesamten Buchhaltungsunterlagen der letzten 10 Jahre unmittelbar vor der (von der Bw zu erwartenden) Wiederholungsprüfung unbeabsichtigt entsorgt worden sind.

Dem Prüfer standen daher zur Prüfung im Wesentlichen nur die im Laufe des Prüfungsverfahrens vorgelegte vom steuerlichen Vertreter nicht gelöschte, auf Datenträger

vorhandene Buchhaltung des Jahres 2000, einige bei bekannten Lieferanten angeforderte Eingangsrechnungen (z.B. We GmbH, Go Handels GmbH), Versicherungslisten der Tiroler Gebietskrankenkasse, Mietverträge über die angemieteten Geschäftslokale und die für das Jahr 2000 vorgelegten Girokonten (Kontoverdichtungen) der Bw und von Karl D. zur Verfügung (vgl. Bp-Bericht, Tz. 17).

Über die bei den Firmen We und Go angeforderten Kundenkonten stellte der Prüfer fest, dass die in der Buchhaltung der Bw nicht erfasste, gesamte Ausstattung des neu eröffneten Friseursalons am K-Graben, mit einem Anschaffungswert von rd. 2,1 Mio. ATS, über ein bei der N Landesbank geführtes Privatkonto von Karl D. finanziert worden ist. An Hand der von Karl D. über Ersuchen des Prüfers zu diesem Privatkonto für das Jahr 2000 vorgelegten Kontokorrentaufstellung der Bank (sogenannte Kontoverdichtungen) stellte der Prüfer nachfolgende Bareinlagen und Barentnahmen fest:

Datum	Bareinlagen	Barentnahmen
01.02.2000		66.000,00
02.02.2000	100.000,00	
04.02.2000		15.000,00
14.02.2000		30.000,00
14.02.2000		200.000,00
23.02.2000		500.000,00
02.03.2000		500.000,00
07.03.2000		25.000,00
15.03.2000	200.000,00	
12.04.2000		500.000,00
03.05.2000	200.000,00	
08.05.2000	100.000,00	
15.05.2000	100.000,00	
18.05.2000	100.000,00	
29.05.2000		500.000,00
14.06.2000	150.000,00	
19.06.2000	150.000,00	
23.06.2000	160.000,00	
28.06.2000	150.000,00	
30.06.2000	150.000,00	
13.07.2000	100.000,00	
19.07.2000	100.000,00	
27.07.2000	100.000,00	
28.07.2000	2.067.808,00	
31.07.2000	20.000,00	
09.08.2000	100.000,00	
28.08.2000	150.000,00	
31.08.2000		50.000,00
06.09.2000	100.000,00	
13.09.2000	60.000,00	

19.09.2000	50.000,00	
29.09.2000	100.000,00	
29.09.2000		25.000,00
06.10.2000	100.000,00	
17.10.2000		10.000,00
18.10.2000	101.200,00	
25.10.2000	100.995,00	
30.10.2000	100.000,00	
28.11.2000	80.000,00	
	4.990.003,00	2.421.000,00

Für das Jahr 2000 aufgeklärt wurde im Zuge der Schlussbesprechung die Herkunft der Bareinlage vom 28. Juli 2000 über 2.067.808 ATS. Danach stammt diese Einlage aus der Auflösung eines im Jahr 1999 bei der N-Landesbank Tirol unter der KtoNr. 41.803.339 angelegten, auf „Überbringer“ lautenden Sparbuches. Die Herkunft der im Jahr 1999 in drei Teilbeträgen von 1.500.000 ATS, 300.000 ATS und 200.000 ATS erfolgten Bareinlagen auf dieses Sparbuch in der Höhe von insgesamt 2. Mio. ATS hat Karl D. aber trotz (wiederholter) Aufforderungen durch den Prüfer nicht nachgewiesen.

Für das Jahr 2000 ungeklärt blieben die oben angeführten Bareinlagen von rd. 2,9 Mio. ATS. Der Aufforderung des Prüfers die Herkunft dieser Bareinlagen bzw. den Geldfluss konkret nachzuweisen, ist Karl D. ebenfalls nicht nachgekommen. Wie der Niederschrift vom 5. Februar 2003 zu entnehmen ist, war er, nachdem der Prüfer die Herkunft dieser Bareinlagen des Jahres 2000 auf seinem Privatkonto hinterfragt hat, auch nicht mehr bereit, die angeforderten Kontoauszüge der Jahre 1998 und 1999 für dieses Konto vorzulegen. Eine weitere Überprüfung dieses Kontos für die weiteren Prüfungsjahre war dem Prüfer daher nicht möglich.

Der wiederholt vorgebrachte Einwand, wonach Karl D. aus der Aufnahme eines Kredites und aus der Auszahlung von Lebensversicherungen rd. 10 Mio. ATS an Geldmitteln zur Verfügung gestanden seien, vermag die Herkunft der Bareinlagen im Jahr 2000, wie bereits der Prüfer in der Schlussbesprechung vom 23. März 2004 und im Schreiben 7. April 2004 dargelegt hat, nicht zu erweisen.

Es ist zwar richtig, wie die Bw in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 16. April 2004 nachgewiesen hat, dass Karl D. ein Darlehen über 4 Mio. ATS in Anspruch genommen hat, das seinem Girokonto bei der N-Landesbank Tirol am 29. November 1999 gutgeschrieben worden ist. Dieser Darlehensbetrag ist aber bereits in der ersten Jahreshälfte des Jahres 2000 für

diverse Überweisungen und für die oben aufgezeigten Barentnahmen verwendet worden. Insgesamt sind über dieses Girokonto im Jahr 2000 Überweisungen und Barentnahmen in der Höhe von rd. 9,0 Mio. ATS vorgenommen worden. Die regelmäßigen Bareinlagen auf dieses Girokonto von meist 100.000 bis 200.000 ATS können daher nicht von diesem Darlehen stammen.

Unbestritten ist auch, dass Karl D. im März-April 1996 drei Lebensversicherungen in der Höhe von insgesamt 5.887.514 ATS ausbezahlt worden sind, wobei nach vorliegenden Abrechnungsbelegen ein Betrag von 1.514.216 ATS auf ein auf seinen Namen lautendes Konto bei der Landes-H Tirol überwiesen worden ist. Auf welches Konto der restliche Betrag von rd. 4,37 Mio. ATS ausbezahlt worden ist und die weitere Verwendung dieser Mittel ist aber nicht nachgewiesen worden. In der Stellungnahme vom 17. März 2004 wird dazu lediglich behauptet, Karl D. habe seine Reserven auf diverse Sparbücher angelegt und immer wieder Umbuchungen auf das Girokonto Nr. xxx durch Bareinzahlungen vorgenommen, um den Bau bzw. Ausbau des Salons am K-Graben finanzieren zu können. Einen entsprechenden Nachweis über diese Umbuchungen hat Karl D. trotz Ersuchens nicht vorgelegt, obwohl es an ihm gelegen wäre, diese Behauptung zu belegen. Würden die Bareinlagen tatsächlich, wie behauptet, von Einlagen aus Sparbüchern stammen, wäre es für Karl D. ein Leichtes gewesen, dies durch Vorlage der entsprechenden Sparbücher oder Kontoauszüge nachzuweisen. Ein Nachweis des Zahlungsflusses wäre ihm, wie bereits der Prüfer im Schreiben vom 7. April 2004 zu Recht betont hat, jedenfalls zumutbar gewesen, zumal die Bareinzahlungen im Zeitpunkt der Prüfung erst zwei Jahre zurücklagen.

Abgesehen davon, dass für diese Behauptung ein Nachweis nicht erbracht worden ist, erscheint es auch völlig lebensfremd, wonach er während des Jahres in regelmäßigen Abständen (über 20 Mal) von Sparbüchern zumeist 100.000 ATS, 150.000 ATS oder 200.000 ATS abgehoben und auf sein privates Girokonto eingezahlt haben soll, obschon zum Zeitpunkt der Einzahlungen auf dem Girokonto bei Kontoständen zwischen 1 Mio. bis 4 Mio. ATS genügend liquide Mittel zur Verfügung standen, um seinen Zahlungsverpflichtungen im privaten Bereich und für die Ausstattung des neuen Frisiersalons nachkommen zu können. So wies z.B. zum Zeitpunkt der Bareinlage von 100.000 ATS am 2. Februar 2000 sein Girokonto einen Aktivsaldo von rd. 4,3 Mio. ATS oder bei der Einlage von 200.000 ATS am 15. März 2000 von rd. 2,8 Mio. ATS auf. Keine der im Jahr 2000 vorgenommenen Bareinlagen war notwendig, um die in der Folge durchgeführten Überweisungen abdecken zu können. Auch unter diesem Aspekt erscheint diese unbewiesene

Behauptung unglaublich, denn jeder wirtschaftlich denkende Unternehmer würde diese Umbuchungen zu einem Zeitpunkt und in einem Ausmaß vornehmen, zu dem diese Mittel in entsprechender Höhe benötigt würden.

Nicht weniger unglaublich und lebensfremd ist die ebenfalls bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens erhobene Behauptung, wonach die Bareinlagen von den Barentnahmen stammen würden. Danach habe Karl D. zur Abrechnung mit Professionisten hohe Geldbeträge bereitgehalten, die aber wieder, wenn eine Abrechnung oder eine Akontozahlung nicht möglich gewesen sei, auf das Konto eingelegt worden sein sollen.

Abgesehen davon, dass im regulären (steuerehrlichen) Wirtschaftsverkehr Barzahlungen in dieser Größenordnung wohl nur in begründeten Ausnahmefällen vorkommen und ungeklärt blieb, warum die angeblich vereinbarten Barzahlungen nicht zustande gekommen sein sollen, ergibt sich auch aus der oben dargestellten zeitlichen Abfolge von Barentnahmen und Bareinlagen und aus der Höhe dieser Beträge kein Anhaltspunkt für diese Behauptung.

Würde man dieser Behauptung Glauben schenken, so wäre wohl zumindest anzunehmen, dass die Geldbeträge erst ein oder zwei Tage vor der beabsichtigten Abrechnung oder Akontozahlung abgehoben und spätestens in diesem Zeitraum nach der nicht zustande gekommenen Aushändigung der Barbeträge wieder eingelegt worden wären. Eine solche zeitliche Nähe zwischen Barentnahme und Bareinlage ergibt sich nur bei den Entnahmen vom 1. Februar (66.000 ATS), 29. September (25.000 ATS) und 17. Oktober 2000 (10.000 ATS). In all diesen Fällen sind aber die auf die Entnahme folgende Einlage (2. Februar: 100.000 ATS; 29. September: 100.000 ATS; 18. Oktober: 101.200 ATS) weit höher als die davor getätigte Entnahme, sodass wohl nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein wesentlicher Teil der Entnahmen auf dieses Konto rückgeführt worden ist. Abgesehen davon, ist das Finanzamt in seiner durchaus moderaten Schätzung davon ausgegangen, dass von den Entnahmen von rd. 2,4 Mio. ATS wieder 600.000 ATS als Bareinlagen auf dieses Konto zurückgeflossen sind.

Die in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung erhobene Behauptung, wonach die Nachkalkulation des Prüfers keine Kalkulationsdifferenzen ergeben hätte und damit das Finanzamt die Antwort schuldig geblieben sei, aus welchen Einnahmen der Bw sich Karl D. bedient haben soll, ist unrichtig.

Es liegt im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung

innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Seite 1902 ff).

Der Prüfer, dem außer der von der Tiroler Gebietskrankenkasse angeforderten Aufstellung der Dienstnehmer der Bw, für die Prüfungsjahre keine geeigneten Unterlagen zur Schätzung des Umsatzes zur Verfügung standen, stellte in einer aufwendigen Kalkulation anhand der erhobenen Anwesenheitszeiten der insgesamt rd. 25 Mitarbeiter/innen und eines aufgrund eines internen Betriebsvergleiches ermittelten durchschnittlichen Umsatzes pro Mitarbeiter, für die Jahre 1999 und 2000 (das Jahr 1998 ist nicht streitgegenständlich) eine Kalkulationsdifferenz von ursprünglich 6,7 Mio. für 1999 bzw. 5,3 Mio. ATS netto für 2000 und nach Berücksichtigung einer Reihe von Einwendungen der Bw, von rd. 3,7 Mio. für 1999 bzw. 3,0 Mio. ATS netto für 2000 fest. Zwar sind auch zu dieser Kalkulation in der Schlussbesprechung noch Einwendungen, insbesondere über die Dauer der zu berücksichtigenden Beratungszeiten der Kunden und über die Höhe der Preise erhoben worden, da der Prüfer die Zurechnung letztlich nicht auf diese Kalkulationsdifferenzen sondern allein auf den unaufgeklärten Vermögenszuwachs gestützt hat, erübrigt es sich auf diese Einwendungen näher einzugehen.

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist durchaus bewusst, dass gerade bei einem Dienstleistungsbetrieb wie dem eines Friseurs, eine Gesamtschätzung des Umsatzes, insbesondere wie im gegenständlichen Fall, wo dem Prüfer nicht einmal mehr die Preislisten für die Jahre der Schätzung zur Verfügung gestanden sind und daher auch die Preise für die einzelnen Dienstleistungen erst an Hand von Zeugenaussagen von erfahrenen, langjährigen Mitarbeiterinnen der Bw erfragt werden mussten, mit hohen Unsicherheitsfaktoren belastet ist. Dass die vom Prüfer aber letztendlich vorgenommene Zuschätzung von 1.333,333,33 ATS netto im Jahr 1999 und 1.750.000 ATS netto im Jahr 2000 (rd. 20% des insgesamt angesetzten Umsatzes), die weit unter den von ihm zur Schätzung nicht mehr herangezogenen Kalkulationsdifferenzen liegt, von der Bw nicht erwirtschaftbar gewesen wäre, ist im Berufungsverfahren nicht aufgezeigt worden.

Nicht zuletzt lässt auch der Umstand, dass Karl D. die gesamte Betriebsausstattung für den neu angemieteten und ausgestatteten Friseursalon am K-Graben nicht ins Betriebsvermögen

der Bw aufgenommen und damit auf den Vorsteuerabzug, die Abschreibung der angeschafften Wirtschaftsgüter und den Investitionsfreibetrag verzichtet hat, darauf schließen, dass es sich bei diesen Mitteln zumindest zum Teil um nicht erklärte Erlöse gehandelt hat. Offensichtlich sollte damit verhindert werden, dass im Zuge einer Prüfung die Herkunft der Mittel zur Finanzierung dieser Anschaffungskosten näher hinterfragt wird. Die Rechtfertigung, wonach er seiner Tochter den Betrieb schuldenfrei übergeben wollte, vermag diese Vorgehensweise jedenfalls nicht zu erklären. Die Schuldenfreiheit der Bw hätte er ebenso erreicht, wenn er die vorhandenen privaten Mittel der Bw offen zugeführt hätte.

Da Karl D. als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, der neben seiner Geschäftsführervergütung über keine weitere Einkunftsquelle verfügte, die Herkunft der Bareinlagen im Jahr 2000 auf seinem Privatkonto bzw. die Bareinlagen im Jahr 1999 auf dem vorgelegten Sparbuch nicht einmal ansatzweise erweisen konnte, ist der vom Prüfer festgestellte Vermögenszuwachs ungeklärt geblieben.

In Bezug auf die Körperschaftsteuer 2000 sind die vom Prüfer ermittelten Mehrerlöse, soweit diese die von der Bw erklärten Umsätze übersteigen, als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Der unaufgeklärte Vermögenszuwachs, den der Prüfer zu Recht aus nicht erklärten Umsätzen der Bw stammend angesehen hat, führte bei Karl D. zu einem Vermögensvorteil, den er zu Lasten der Bw erhalten hat. Dabei ist unzweifelhaft, dass seine Absicht darauf gerichtet war, die Steuerlast der Bw zu mindern und sein Vermögen zu mehren.

Das Finanzamt hat daher diesen unaufgeklärten Vermögenszuwachs zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung der Bw angesehen und hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 den darin enthaltenen Nettobetrag als nicht erklärte Erlöse den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

3) Antrag auf Vorsteuerabzug, Investitionsfreibetrag und AfA:

Den Antrag der Bw, die für die Ausstattung des Friseursalons am K-Graben in Rechnung gestellten Vorsteuern von 362.080,60 ATS, die Abschreibung der Nettoinvestitionen von 1.840.403,03 ATS verteilt auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren und den Investitionsfreibetrag von 9% zu berücksichtigen, wies das Finanzamt mit der Begründung ab, die Einrichtungsgegenstände seien von Karl D. (privat) angeschafft und der Bw unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

a) Vorsteuerabzug:

Alle vorliegenden vom Prüfer angeforderten Rechnungen über die Ausstattung des Friseursalons weisen als Rechnungsadressat die Bw aus. Auch handelt es sich bei der angeschafften Ausstattung unbestritten um notwendiges Betriebsvermögen. Es liegt daher zweifelsfrei eine Anschaffung der Bw im Rahmen ihres Unternehmens vor, auch wenn die Bezahlung über das Privatkonto von Karl D. abgewickelt worden ist. Die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG sind somit gegeben. Der Bw ist daher für diese Anschaffungen, soweit entsprechende Rechnungen im Sinne des § 11 UStG vorliegen, der Vorsteuerabzug zu gewähren. Die in den vorliegenden Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer beträgt bei einem Nettoumsatz von 1.810.403,03 ATS wie von der Bw beantragt, 362.080,60 ATS.

Der Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern des Jahres 2000 erfährt daher folgende Änderung:

Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid:	433.870,70 ATS
+ Vorsteuern lt. Pkt. 3a:	+362.080,60 ATS
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung:	795.951,30 ATS

b) Investitionsfreibetrag:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag (IFB) von höchstens 9% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

Dass es sich bei den strittigen Einrichtungsgegenständen um abnutzbare Anlagegüter handelt, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und der

Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen, steht außer Zweifel. Der Bw steht daher für diese Anschaffungen der Investitionsfreibetrag dem Grund nach zu.

Die Höhe der nachgewiesenen Investitionen betrug nach den vorliegenden Unterlagen und der Klarstellung in der mündlichen Verhandlung nicht wie in der Berufung angeführt 1.840.403,03 ATS sondern nur 1.810.403,03 ATS. Es ergibt sich somit für die gegenständliche Anschaffung ein Investitionsfreibetrag von 162.936,27 ATS.

c) Absetzung für Abnutzung:

Hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung (AfA) beträgt die Bemessungsgrundlage ebenfalls 1.810.403,03 ATS. Die in der Berufung angeführte Nutzungsdauer von 10 Jahren erscheint angemessen.

Die AfA beginnt mit der Inbetriebnahme (betriebliche Verwendung) des Wirtschaftsgutes. Da der Friseursalon am K-Graben erst im Juli 2000 und damit in der zweiten Jahreshälfte eröffnet worden ist, ist für das Jahr 2000 nach § 7 Abs. 2 EStG auch nur eine Halbjahres-AfA in der Höhe von 90.520,15 ATS (die Hälfte von 181.040,30 ATS) als Betriebsausgabe anzusetzen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 erfahren somit folgende Änderung:

Einkünfte lt. angefochtenem Bescheid:	1.750.521,00 ATS
- Investitionsfreibetrag:	-162.936,27 ATS
- Halbjahres-AfA	-90.520,15 ATS
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	1.497.064,58 ATS

Die abzugsfähigen Verluste aus den Vorjahren erhöhen sich gegenüber dem angefochtenen Bescheid von 421.177 ATS auf 1.686.974 ATS, da der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1999 mit Ausfertigungsdatum 19. Oktober 2000 wiederum in Rechtsbestand tritt und es daher im Jahr 1999 aufgrund der negativen Einkünfte zu keiner Verrechnung der Verluste der Jahre 1990 bis 1998 kommt.

4) Anspruchszinsen für das Jahr 2000:

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung ua. eine Begründung enthalten. Entspricht eine Berufung nicht diesem Erfordernis, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosen Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt (§ 275 BAO).

Die Berufung vom 22. Dezember 2005, in der unter anderem der Bescheid vom 15. November 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000 in der Höhe von 2.204,60 € bekämpft worden ist, enthielt keine Begründung. Der Bw ist daher mit Bescheiden vom 23. und 30. Jänner 2006 die Behebung dieses Mangels bis zum 31. Jänner und in der Folge (aufgrund eines Fristverlängerungsansuchens) bis zum 28. Februar 2006 aufgetragen worden. In der nachgereichten Begründung vom 31. Jänner 2006 nahm die Bw nur zur bekämpften Wiederaufnahme der Verfahren und zu den Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 und 2000 Stellung. Sie ließ aber unbeantwortet, worin die Unrichtigkeit des Bescheides über die Anspruchszinsen gelegen sein soll.

Allein der Umstand, dass eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides für 2000 auch zu einer Neufestsetzung der Anspruchszinsen führt, vermag die Begründung des bekämpften Anspruchszinsenbescheides nicht zu ersetzen, denn bei einer nachträglichen Änderung des Stammabgabenbescheides, der sich als rechtswidrig erwiesen hat, wird nicht der ursprüngliche Zinsbescheid abgeändert oder ersetzt, sondern diesem Umstand wird durch einen an den Abänderungsbescheid gebundenen (weiteren) Zinsbescheid Rechnung getragen

(zB Gutschriftzinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, § 205, Tz 33,35).

Da dem Auftrag, die Mängel der Berufung vom 22. Dezember 2005 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen worden ist, hatte die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten.

5) Kapitalertragsteuer für 1999 und 2000:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013 mwN).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall ist daher die Bw zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

In den vorstehenden Ausführungen dieser Bescheidbegründung (Pkt. 2) wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet. Auch hinsichtlich der für das Jahr 1999 vorgeschriebenen Kapitalertragssteuer ist bereits dargestellt worden, dass Karl D. die Herkunft der im Jahr 1999 in drei Teilbeträgen erfolgten Bareinlagen auf seinem Sparbuch bei der N-Landesbank mit der KtoNr. YYYY in der Höhe von insgesamt 2. Mio. ATS nicht nachgewiesen hat. Der Prüfer ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass auch dieser Betrag aus nicht erklärten Umsätzen der Bw stammte.

Somit war das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 auch für das Jahr 1999 als erwiesen anzunehmen und das Finanzamt hat daher zu Recht gemäß § 95 EStG 1988 die Bw als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer herangezogen.

6) Neuberechnung:

Die Berechnung und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter (in ATS und EUR)

Innsbruck, am 12. Mai 2009