



## Berufungsentscheidung

Der nabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wechselberger-Mayrlechner & Partner GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1997, 1998 und 1999 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2000 entschieden:

Der eingeschränkten Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage                          |           |             | Abgabe          |        |
|----------------------------------------------|-----------|-------------|-----------------|--------|
| Jahr                                         | Art       | Höhe        | Art             | Höhe   |
| 1997                                         | Einkommen | 55.672,00 S | Einkommensteuer | 0,00 S |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer |           |             |                 | 0,00 € |

| Bemessungsgrundlage                          |           |        | Abgabe          |        |
|----------------------------------------------|-----------|--------|-----------------|--------|
| Jahr                                         | Art       | Höhe   | Art             | Höhe   |
| 1998                                         | Einkommen | 0,00 S | Einkommensteuer | 0,00 S |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer |           |        |                 | 0,00 € |

| Bemessungsgrundlage |           |              | Abgabe          |              |
|---------------------|-----------|--------------|-----------------|--------------|
| Jahr                | Art       | Höhe         | Art             | Höhe         |
| 1999                | Einkommen | 502.943,00 S | Einkommensteuer | 154.718,00 S |

|                                              |             |
|----------------------------------------------|-------------|
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer | 11.243,80 € |
|----------------------------------------------|-------------|

| Bemessungsgrundlage |                                                                                                                |                | Abgabe                        |               |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------|---------------|
| Jahr                | Art                                                                                                            | Höhe           | Art                           | Höhe          |
| 1997                | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 3,075.080,21 S | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer | 612.460,11 S  |
|                     |                                                                                                                |                | abziehbare Vorsteuer und EUST | -774.239,36 S |
|                     |                                                                                                                |                |                               | -161.779,00 S |
| Gutschrift          |                                                                                                                |                |                               | -11.756,94 €  |

| Bemessungsgrundlage       |                                                                                                                |                | Abgabe                        |               |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------|---------------|
| Jahr                      | Art                                                                                                            | Höhe           | Art                           | Höhe          |
| 1998                      | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 3,173.373,53 S | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer | 633.318,61 S  |
|                           |                                                                                                                |                | abziehbare Vorsteuer und EUST | -284.924,48 S |
|                           |                                                                                                                |                |                               | 348.394,00 S  |
| festgesetzte Umsatzsteuer |                                                                                                                |                |                               | 25.318,78 €   |

| Bemessungsgrundlage |                                             |                | Abgabe                        |              |
|---------------------|---------------------------------------------|----------------|-------------------------------|--------------|
| Jahr                | Art                                         | Höhe           | Art                           | Höhe         |
| 1999                | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, | 4,012.398,15 S | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer | 800.972,81 S |

|                           |                                                                    |  |                               |               |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------|---------------|
|                           | Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe |  | abziehbare Vorsteuer und EUST | -313.074,22 S |
|                           |                                                                    |  |                               | 487.899,00 S  |
| festgesetzte Umsatzsteuer |                                                                    |  |                               | 35.457,00 €   |

| Bemessungsgrundlage       |                                                                                                                |              | Abgabe                        |              |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------------------|--------------|
| Zeit-<br>raum             | Art                                                                                                            | Höhe         | Art                           | Höhe         |
| 1-9/<br>2000              | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 406.382,99 S | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer | 81.276,60 S  |
|                           |                                                                                                                |              | abziehbare Vorsteuer          | -26.694,84 S |
|                           |                                                                                                                |              |                               | 54.582,00 S  |
| festgesetzte Umsatzsteuer |                                                                                                                |              |                               | 3.966,63 €   |

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist Inhaberin eines Kosmetikstudios.

Anlässlich einer von Dezember 2000 mit Unterbrechungen bis Oktober 2001 stattgefundenen und die Jahre 1997 bis 1999 sowie den Umsatzsteuernachschau-Zeitraum 01-09/2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin zusammenfassend fest (*Details können aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung [= Anlage I zum BP-Bericht vom 23. Oktober 2001] entnommen werden.*):

Im gesamten Prüfungszeitraum habe das Kassabuch gravierende Mängel, wie Kassafehlbeträge und Kassastandsdifferenzen, die beim Aufbuchen durch den steuerlichen Vertreter aufgedeckt wurden, aufgewiesen. Die Eintragungen seien nicht täglich und auch nicht chronologisch erfolgt. Die Kassastandsdifferenzen deuten darauf hin, dass der Kassenbestand mit dem tatsächlichen Bargeldbestand nicht abgestimmt worden sei.

Weiters seien wesentliche Grundaufzeichnungen – wie der Terminkalender und die Kundenkartei - nicht mehr vorhanden.

Auf Grund dieser aufgezeigten Mängel sei eine Schätzungsberechtigung gegeben.

Das Hauptaufgabengebiet der Bw. sei die Permanent Visagistik, welche nicht nur am Standort in Linz, sondern auch an diversen Außenstellen ausgeübt worden sei. Bei den Auswärtsterminen habe sich die Bw. bei Kosmetikkolleginnen Kabinen angemietet, um dort das Permanent-Zeichnen durchführen zu können. Die Leistungen des Permanent-Zeichnens umfasse die Beratung, die Pigmentierung und die Nachbehandlungen, wobei je Behandlung zwischen zwei und vier Nachbehandlungen erforderlich seien. Die Kundinnen haben entweder den vollen Preis bei der ersten Behandlung oder in Raten bei den einzelnen Teilbehandlungen zu bezahlen. Um eine Überprüfung der Vollständigkeit der Erlöse an den Außenstellen durchführen zu können, sei ein Reiseprofil erstellt worden. Es seien im Jahr 1999 sämtliche

Reisebelege ausgewertet worden, sodass sehr genau nachvollzogen werden konnte, wo sich die Bw. an welchem Tag aufgehalten habe. Diese Liste sei um die erklärten Erlöse an den jeweiligen Außentagen ergänzt worden, sodass ein genaues Bild darüber entstanden sei, wann Losungen angefallen seien und wann nicht. Anhand der erklärten Losungen an den Außenstellen sei ein durchschnittlicher Erlös ermittelt worden. Dieser betrage pro Kundin für 1999 7.900,00 S und für 2000 9.700,00 S. Die Analyse des Standortes Linz ergab, dass die Bw. pro Tag durchschnittlich 7,6 Personen behandelt habe, die sich auf 2,9 zahlende und 4,7 nicht zahlende Kundinnen aufgeteilt haben. Diese Daten haben aus dem Terminkalender des Jahres 2000 gestammt, da die Terminkalender des Prüfungszeitraumes nicht mehr auffindbar seien. Im Zuge der Schlussbesprechung seien die vorgebrachten Einwände insoweit gewürdigt worden, als die Anzahl der Kunden auf zwei zahlende Neukunden pro Tag reduziert worden sei. Weiters seien 1999 bisher noch nicht eindeutig geklärte losungsfreie Tage aus der Kalkulation ausgeschieden worden. Überdies seien 1999 und 2000 noch zehn Tage als reine Nachbearbeitungstage ohne Losungen berücksichtigt worden. Die Auswertung habe ergeben, dass im Jahr 1999 für 28 Tage und im Nachschauzeitraum Jänner bis September 2000 für 50 Tage keine Losungen erklärt worden seien. Um eine gewisse Anlaufphase zu berücksichtigen sei bei der Zuschätzung für das Jahr 1997 nur 75% von der Basis des Jahres 1999 herangezogen worden. Die Netto-Zuschätzung betrage demnach:

| <u>Jahr</u>   | <u>1997</u> | <u>1998</u> | <u>1999</u> | <u>9/2000</u> |
|---------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| Zuschätzung S | 277.500,00  | 370.000,00  | 370.000,00  | 800.000,00    |

Die Prüferin stellte des Weiteren fest, dass die Aufwendungen für die Restaurantbesuche bei den auswärtigen Behandlungsterminen, an denen die Bw. von ihrem Lebensgefährten begleitet worden sei, ausschließlich Eigenkonsumation darstellen würden und die Kosten daher gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig seien.

Da die meisten von der Bw. über einen längeren Zeitraum besuchten Außenstellen als weitere Mittelpunkte ihrer Tätigkeit anzusehen seien, sei die Geltendmachung von Diäten bei den überwiegenden Fahrten ausgeschlossen. Zudem sei die Bw. insbesondere im Jahr 1999 von ihrem Lebensgefährten begleitet worden, weshalb die Hälfte der Nächtigungskosten als privat veranlasst auszuscheiden sei.

Bei den im Prüfungszeitraum angefallenen Auslandsreisen sei der auf den Lebensgefährten entfallende Kostenanteil gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Da in den Prüfungsjahren 1997 und 1998 kein Privatanteil für das Telefon ausgeschieden worden sei werde dieser mit 7.700,00 S festgesetzt.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999, sowie die Festsetzung von Umsatzsteuer für 9/2000, alle jeweils vom 23. Oktober 2001, erhob der steuerliche Vertreter am 26. März 2002 fristgerecht Berufung und führte zusammengefasst aus:

Nach mehrtägigen Geschäftsreisen sei die Aushändigung der Bareinnahmen an die zuständige Mitarbeiterin in Linz erfolgt. Von dieser seien dann die Belege in die Aufzeichnungen übernommen worden. Da diese Mitarbeiterin jedoch bereits für die Vortage ordnungsgemäß ihre Eintragungen durchgeführt habe, sei es zwangsläufig, dass die nachgebrachten Belege für vorangegangene Tage erst zum Zeitpunkt der Abrechnung mit der Handkasse tatsächlich berücksichtigt werden konnten. Es sei auch der Bargeldstand mit dem Kassabestand abgestimmt worden.

Weiters werde die Ansicht vertreten, dass für Terminkalender und Kundenkarteien nach den gesetzlichen Bestimmungen keine zwingende Aufbewahrungspflicht bestehe.

Eine allgemeine Schätzungsberechtigung lasse sich daher nicht ableiten. Es werde aber auch die anhand des erstellten Reiseprofiles angewendete Schätzungsmethode bekämpft. Es sei absolut unzutreffend, dass an all jenen Tagen, an denen kein Entgelt erzielt worden sei von nicht erklärten Losungen auszugehen sei. Wenn an einer Außenstelle eine Neukundin gezeichnet worden sei, führe dies dazu, dass der Behandlungsort rund drei bis viermal (manchmal auch öfters) anzufahren sei, ohne dass hierfür ein zusätzliches Entgelt zu verdienen gewesen sei. Ergänzend werde dazu bemerkt, dass bei Auswärtsterminen Kundinnen oftmals kurzfristig abgesagt hätten bzw. überhaupt nicht erschienen seien. Dies werde auch von den auswärtigen Studiobetreiberinnen bestätigt. Losungsfreie Tage seien durchaus an der Tagesordnung gestanden, da immer wieder kritische Medienberichte erscheinen würden, in welchen der Permanent-Make-up Zeichnung bedenkliche Auswirkungen auf die Gesundheit der Kundinnen nachgesagt werde. Das von der Betriebsprüfung für das Jahr 1999 entwickelte Reiseprofil lasse außerdem keine Rückschlüsse auf die Jahre 1997 und 1998 zu, da in diesen Jahren keine umfassenden Tätigkeiten in den auswärtigen Studios stattgefunden haben. Die nachhaltige Anmietung von Kabinen sei erst ab 1999 erfolgt. Da für das Jahr 2000 eine Verprobung mit dem Kalender vorgenommen werden konnte und sich

daraus zweifelsfrei losungsfreie Tage aufklären ließen, könne der Rückschluss gezogen werden, dass auch im Jahr 1999 Arbeitstage in einem beträchtlichen Ausmaß ohne Losungen vorgelegen seien.

Die hohe Anzahl der Reisen ziehe auch naturgemäß eine entsprechende Konsumation mit sich. Zu den Auswärtsterminen sei die Bw. von ihrem Lebensgefährten chauffiert worden, der sie auch in kaufmännischen Angelegenheiten unterstützt und beraten habe. Herr K. habe für seine Mitarbeit kein Entgelt erhalten. Die Spesen jedoch, die durch seine Mitarbeit angefallen seien, seien vom Betrieb getragen worden. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort werde nur dann anzunehmen sein, an welchem der Arbeitnehmer wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig werde und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr überschritten werde. Es seien daher bis zu 15 Fahrten pro Kalenderjahr je Außer-Haus-Studio als Dienstreisen anzuerkennen. Da auch Herr K. diese Reisen aus betrieblichem Interesse unternommen habe, seien die für ihn aufwendeten Beträge jedenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig. Gleiches gelte auch für die Auslandsreisen des Herrn K. Die Bw. habe ihren Lebensgefährten zur Führung der Verhandlungen mit den Geschäftspartnern mitgenommen. Da eine privat veranlasste Teilnahme nicht gegeben sei, bleibe hier kein Raum für das Ausscheiden von Kostenanteilen im Sinne des § 20 EStG.

Hinsichtlich der Telefonkosten werde darauf hingewiesen, dass auch private Telefon- und Telefaxanschlüsse betrieblich verwendet worden seien. Durch die umfangreiche Reisetätigkeit seien zusätzliche Handyanschaffungen erforderlich gewesen. Diesem Umstand sei durch den Ansatz eines Privatanteiles ab 1999 Rechnung getragen worden.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung hielt die Prüferin am 4. Juni 2002 fest, dass es im Kassabuch unabhängig davon, ob die Bw. auf Geschäftsreise gewesen sei, keine Chronologie gebe. Die zahlreichen Faxe der Buchhaltungsabteilung des steuerlichen Vertreters, in denen daraufhingewiesen wurde, dass der Kassastand richtig zu stellen sei oder dass Belege nicht verbucht worden seien, lassen sich nicht wegdiskutieren. Terminkalender und Kundenkartei wären im konkreten Fall bedeutsam gewesen, um eine Abstimmung der Liste des Reiseprofiles mit den tatsächlichen Gegebenheiten durchführen zu können. Da diese Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung gewesen wären, sei deren Fehlen jedenfalls ein Buchführungsmangel. Bei der Zuschätzung der losungsfreien Tage seien alle Einwendungen gewürdigt worden und aus den ursprünglich 100 losungsfreien Tagen im Jahr 1999 sei die Kalkulation mit nur 28 Tagen ohne Losungen durchgeführt worden. Von den losungsfreien Tagen im Jahr 2000 sei mit 50 Tagen ohne Losungen kalkuliert worden. Von einer in der

Berufung angeführten Gegenverprobung mit dem Terminkalender 2000 und einer daraus erfolgten Aufklärung von bisher vermeintlich losungsfreien Tagen könne jedenfalls nicht die Rede sein, da im Terminkalender lediglich der Ort des Außentermins eingetragen gewesen sei, und von einigen Ausnahmen abgesehen exakte Zeitangaben und Kundennamen gefehlt haben. Es sei zwar richtig, dass für 1997 und 1998 kein detailliertes Reiseprofil vorliege. Auf Grund von Belegen und Zeugenaussagen könne aber gesagt werden, dass die Zuschätzung ab 1997 zu Recht erfolgt sei, und die Anlaufphase ausreichend in der Weise gewürdigt worden sei, dass im Jahr 1997 nur 75% des ermittelten Zuschlagsbetrages des Jahres 1999 angesetzt worden sei.

Die Feststellungen betreffend Bewirtungsaufwand, Reisespesen Inland und Ausland sowie Privatanteil-Telefon würden ebenfalls zur Gänze aufrecht erhalten werden.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin führte der steuerliche Vertreter am 25. Oktober 2002 aus, dass die Richtigkeit des Vorbringens, dass losungsfreie Tage bei Behandlungen außer Haus vorliegen würden, auch von der Betriebsprüfung geteilt worden sei. Es könne nicht nachvollzogen werden, dass gerade das Nichtvorhandensein von Losungen an einzelnen Tagen als Schätzungsbefugnis herangezogen worden sei, nur weil der Terminkalender und die Kundenkartei gefehlt haben. Die Aufbewahrung von Terminkalendern sei in der einschlägigen Literatur nirgends normiert. Auch die Ausführungen von Stoll weisen die Kundenkartei nicht explizit als aufzubewahrende Unterlagen aus. Zu den Kassastandsdifferenzen werde nochmals festgehalten, dass ständig eine Prüfung des Kassenbestandes sowie eine Abstimmung mit den Kassenaufzeichnungen stattgefunden habe. Festzuhalten sei auch, dass der Negativbeweis des Nichtvorhandenseins einer Losung an einem speziellen Tag nicht erbracht werden könne. Weiters sei die lineare Rückrechnung der Zuschätzung für die Vorjahre im bisherigen Ausmaß nicht zulässig, da im Jahr 1997 überhaupt keine Kabinenmiete und ab 1998 erst ab Jahresmitte in Klagenfurt eine Miete bezahlt worden sei. Es seien auch mehrere Zeugenaussagen vorhanden, welche die Behauptung der Bw. bestätigen, dass auch Außentermine stattfanden ohne dass Erstkunden behandelt worden seien.

Zu den Bewirtungsaufwendungen und Reisespesen werde noch einmal betont, dass Herr K. für das Unternehmen tätig gewesen sei. Diese Tätigkeit sei ausschließlich im betrieblichen Interesse gelegen. Dass die verursachten Aufwendungen eine private Mitveranlassung erkennen ließen, werde in Abrede gestellt.

Betriebliche Telefon- und Faxaufwendungen von Privatgeräten seien 1997 und 1998 nicht aufgezeichnet worden. Als Vorteilsausgleich sei im Gegenzug der Nichtansatz von privaten Anteilen für Telefonate erfolgt.

Am 17. September 2003 fand bei der Berufungsbehörde ein Erörterungstermin gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt. Dabei wurde zwischen den Parteien sowohl über die Schätzungsberechtigung als auch über die Schätzungshöhe diskutiert. Strittig war danach vor allem die angewendete Schätzungsmethode sowie die Höhe der Zuschätzung. Durch den Referenten wurde den Parteien unter Berücksichtigung aller Umstände folgender Schätzungsvorschlag unterbreitet: Bei den Reisen der Bw. sind erhöhte Aufwendungen für die Lebensführung angefallen, die in der im BP-Akt liegenden Geldrechnung keine Deckung finden:

| <u>Jahr</u>            | <u>1997</u> | <u>1998</u> | <u>1999</u> | <u>1-9/2000</u> |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|
| Zuschätzung S<br>netto | 96.000,00   | 120.000,00  | 144.000,00  | 108.000,00      |

Der steuerliche Vertreter erhob dagegen keine Einwendungen. Seitens der Amtspartei wurde keine Äußerung abgegeben. Es wurde vereinbart, dass der steuerliche Vertreter einen Vermögensstatus der Bw. beibringt.

Die vom steuerlichen Vertreter am 31. Oktober 2003 eingereichte Vermögens- und Verbindlichkeitaufstellung weist eine Überschuldung von rd. 154.446,00 € auf.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2003 wurden die Berufungspunkte Schätzungsberechtigung, Bewirtungsaufwand, inländische und ausländische Reisespesen sowie Telefonprivatanteil zurückgenommen. Inhaltlich voll aufrecht erhalten wurde die Berufung gegen die angewendete Schätzungsmethode. Betreffend der Höhe der Zuschätzung wurde die Berufung nur für jene Beträge aufrecht erhalten, die über die vom Referenten beim Erörterungstermin vorgeschlagenen Beträge hinausgehen. Dh. eine Zuschätzung von:

| <u>Jahr</u>            | <u>1997</u> | <u>1998</u> | <u>1999</u> | <u>1-9/2000</u> |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|
| Zuschätzung S<br>netto | 96.000,00   | 120.000,00  | 144.000,00  | 108.000,00      |

wurde akzeptiert und außer Streit gestellt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Nach der Zurücknahme bzw. Einschränkung einzelner Berufungspunkte ist nur mehr die Schätzungsmethode und die daraus resultierende Zuschätzungshöhe strittig.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Wahlfreiheit bei Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe kommen zu können. Da der Abgabepflichtige im Schätzungsverfahren gehört werden muss, muss ihm nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern es müssen ihm auch die Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen zur Kenntnis gebracht werden. Es liegt in der Folge am Abgabepflichtigen, begründete Überlegungen und zielführende Anhaltspunkte gegen die Schätzung der Abgabenbehörde vorzubringen. Sind die Einwände des Abgabepflichtigen gegen die angewandte Methode berechtigt, so hat die Abgabenbehörde dem Rechnung zu tragen. Es ist jener Schätzungsmethode der Vorrang einzuräumen, deren mögliches Ergebnis, das in der Feststellung der der Wirklichkeit entsprechenden Besteuerungsgrundlagen zu bestehen hat, nach der Lebenserfahrung sowie nach dem Maßstab des wirtschaftlich Möglichen und Vernünftigen beurteilt, die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben scheint. Es gilt ein hohes Maß an Sachrichtigkeit sicherzustellen und somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, wobei die einzelnen Schätzungskomponenten keinen Strafcharakter aufweisen dürfen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 184, S 1931 f.).

Um eine Überprüfung der Vollständigkeit der Erlöse an den Außenstellen durchführen zu können, erstellte die Prüferin an Hand der vorgefundenen Belege ein Reiseprofil für das Jahr 1999. Diese Liste wurde um die erklärten Erlöse bei den "Außentagen" ergänzt, um so ein genaues Bild zu bekommen, an welchen Tagen Losungen angefallen sind und an welchen nicht. Eine Analyse am Standort Linz ergab, dass die Bw. pro Tag durchschnittlich 2,9 zahlende und 4,7 nicht zahlende Kunden behandelte. Im Zuge der Schlussbesprechung wurden die Einwände der Bw. insofern gewürdigt, dass die Anzahl der zahlenden Kunden auf zwei pro Tag reduziert wurde und losungsfreie Reisetage und Nachbearbeitungstage zusätzlich berücksichtigt wurden. Bei einer durchschnittlichen Losung pro Kunden von 7.900,00 S ergibt sich bei zwei Kunden und 28 Tagen ohne erklärten Losungen eine Bruttozuschätzung in den Jahren 1998 und 1999 in Höhe von jeweils 442.400,00 S. Unter Berücksichtigung einer Anlaufphase wurde für das Jahr 1997 nur 75% von der Basis des

Jahres 1999 herangezogen. Für den Zeitraum 1-9/2000 wurde eine fehlende Losung von netto rd. 800.000,00 S zugeschätzt.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde im Wesentlichen eingewendet, dass aus dem Reiseprofil ein Aufenthalt in den Außenstudios nur vermutet werden kann, die tatsächliche Reisebewegung zu den Studios daraus aber nicht exakt nachgewiesen werden kann. Da die Kabinenanmietung im größeren Umfang erst 1999 begonnen hat, kann das Reiseprofil des Jahres 1999 nicht für eine Zuschätzung der Jahre 1997 und 1998 herangezogen werden. Absolut unzutreffend ist nach Ansicht des steuerlichen Vertreters die Annahme, dass für eine gewisse Anzahl von Tagen, an denen bei den "Außenterminen" kein Entgelt erzielt wurde, von nicht erklärten Losungen auszugehen ist. Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass der Beweis des Nichtvorhandenseins einer Losung an einem losungsfreien Tag nicht erbracht werden kann.

Dazu hält der Unabhängige Finanzsenat fest, dass es der Betriebsprüfung im gesamten Verfahren nicht gelungen ist, nicht erklärte Losungen von Behandlungen (bzw. Schwarzgeschäfte überhaupt) konkret nachzuweisen. Es wurde somit im Einzelnen nicht nachgewiesen, dass die Erlöse verkürzt in das Rechenwerk aufgenommen wurden.

Wenn auch ein gewisses Maß an Ungenauigkeit jeder Schätzung anhaftet und diese Ungenauigkeit auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften in Kauf genommen werden muss, besteht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dennoch die Verpflichtung, im Schätzungsfall den wirtschaftlichen Verhältnissen mit großer Sorgfalt und Sicherheit nachzuspüren.

Aus der durch den steuerlichen Vertreter vorgelegten Vermögensaufstellung geht eine Überschuldung von rd. 154.446,00 € (rd. 2,125.223,00 S) per September 2003 hervor. Sowohl im Betriebsprüfungsverfahren als auch im Rechtsmittelverfahren sind keinerlei Hinweise auf einen ungeklärten Vermögenszuwachs im Ausmaß der Gesamtzuschätzung von 1,817.500,00 S zu Tage getreten.

Unter Bedachtnahme auf die Betriebsstruktur und die Betriebsführung gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Erkenntnis, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Zuschätzung nicht mit der realen wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens der Bw. einher geht. Für die Berufungsbehörde erscheint es in freier Beweiswürdigung glaubhaft, dass sich bei den "Außenterminen" auf Grund von kostenlosen Nachbehandlungen sowie

Nichterscheinen von angemeldeten Kunden und auch aus Werbegründen eine überproportional hohe Anzahl von losungsfreien Tagen ergibt. Dass möglicherweise eine effizientere betriebliche Organisation die losungsfreien Tage bzw. den Reiseaufwand verringert hätte, darf hier nicht zum Nachteil der Bw. gereichen.

Da nachweislich die Anmietung der Kabinen und somit die Kundenbehandlungen an den Außenstellen erst ab 1999 regelmäßig im größeren Ausmaß erfolgten, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die von der Betriebsprüfung gewählte Schätzungsmethode in den Jahren 1997 und 1998 schon grundsätzlich nicht anwendbar.

Gleichwohl gilt es festzuhalten, dass im Rahmen des Erörterungstermins die Schätzungsberechtigung generell außer Streit gestellt wurde.

Aus den vorgelegten Akten und Schriftsätzen geht hervor, dass bei den Reisen erhöhte Aufwendungen für Konsumation in Restaurants für die Bw. und ihren Lebensgefährten anfielen. Diese nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung sind aber durch die Geldrechnung, die im Zuge der Betriebsprüfung erstellt wurde, nur teilweise gedeckt und auch auf den Konten der Bw. nicht vollständig erfasst.

Die mit dem steuerlichen Vertreter abgestimmte Geldrechnung zeigt folgendes Bild:

| <u>1996</u> | <u>1997</u> | <u>1998</u> | <u>1999</u> |
|-------------|-------------|-------------|-------------|
| -3.175,00 S | 25.237,00 S | 39.733,00 S | 2.610,00 S  |

In diesem Ergebnis sind auch private Aufwendungen für die Lebenshaltung enthalten.

Gegen die in der Erörterung getroffene Feststellung, dass die erhöhten Verpflegungsaufwendungen die Barbeträge, die der Bw. aus versteuerten Einkünften oder sonstigen bekannten Quellen zur Verfügung standen, überschritten haben, gab es von Seiten des steuerlichen Vertreters keine Einwände.

Derartige Ausgaben-Mehrbeträge begründen die Schätzung des Betriebsergebnisses dem Grunde nach und geben auch entsprechende Anhalte für eine Zuschätzung, ohne dass etwa Schwarzgeschäfte im Einzelnen nachgewiesen werden müssen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände sowie der Tatsache, dass die Rechtsmittelbehörde befugt ist, von der Schätzung der Abgabenbehörde erster Instanz abzugehen, kommt der

Unabhängiger Finanzsenat zum Ergebnis, dass für den Berufszeitraum folgende Zuschätzungen gerechtfertigt sind:

| <u>Zuschätzung/Jahr</u> | <u>1997</u> | <u>1998</u> | <u>1999</u> | <u>1-9/2000</u> |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|
| monatlich/netto S       | 8.000,00    | 10.000,00   | 12.000,00   | 12.000,00       |
| gesamt/netto S          | 96.000,00   | 120.000,00  | 144.000,00  | 108.000,00      |

Die Erhöhung der Zuschätzung in den Jahren 1998 und 1999 ergibt sich aus den zunehmenden Reisen und den damit steigenden Verpflegungsaufwendungen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 7 Berechnungsblätter (in ATS)

Linz, 16. Dezember 2003