



GZ. RV/1531-W/10,
GZ. RV/1532-W/10,
GZ. RV/1538-W/10,
GZ. RV/1539-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 6. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 17. März 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 und vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2009 im Beisein der Schriftführerin Christina Seper nach der am 10. Jänner 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Im Übrigen bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Höhe der Umsätze und Einkünfte bei einem Friseur- und Nagelstudio. Die Berufungswerberin (Bw.) hat in den Streitjahren am Standort X, ein Friseur- und Nagelstudio betrieben.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2005 bis 2009 eine Außenprüfung gem. § 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 18. Mai 2010 ausführlich dargestellt wurden:

ad Wiederaufnahme der Verfahren 2005 bis 2007:

Die Wiederaufnahme der Verfahren sei im Bp-Bericht gem. § 150 BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung begründet worden. Die Begründung der Wiederaufnahme sei in der Niederschrift sehr ausführlich dokumentiert worden, die Auswertung der Aufzeichnungen, die nachweislich solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet seien deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, hätten erst im Rahmen der Prüfung erfolgen können.

ad Schätzung gem. § 184 BAO:

Für die im Kassabuch eingetragenen Erlöse seien Paragons vorgelegt worden. Es habe aber auf diesen Paragons keine Nummerierung gegeben und daher keine Möglichkeit der Feststellung, ob alle Arbeitsabläufe in den Erlösen erfasst worden seien.

Es sei daher folgende kalkulatorische Erlösermittlung durchgeführt worden.

Herr G sei als „Chef“ täglich den ganzen Tag über im Geschäft anwesend gewesen. Er habe auch als einziger (lt. Aussage der Bw.) die Herren-Friseurtermine erledigt. Er sei zwar nicht durchgehend angemeldet aber trotzdem im Geschäft tätig gewesen.

Daher sei er von der Betriebsprüfung mit 20 Stunden angesetzt worden, eine Nichtanmeldung zur Krankenkasse dürfte hier vorliegen.

Frau D habe ausgesagt, dass sie zuerst 30, dann 20, danach 10 und schließlich wieder 20 Stunden gearbeitet habe. Die Kalenderaufzeichnungen würden keine unterschiedlichen Arbeitsmuster zeigen, in denen sich die unterschiedlichen Arbeitszeiten widerspiegeln, daher sei eine durchschnittliche Arbeitszeit von 20 Stunden angesetzt worden.

Lt. den Lohnzettelmeldungen habe Frau E im Jahre 2007 um das 2,5-fache mehr verdient als 2008, daher habe sie 2007 ca. 30 Stunden gearbeitet, wenn sie 2008 mit 10,5 Stunden angemeldet gewesen sei. Aus diesem Grunde sei eine durchschnittliche Arbeitszeit von 22 Stunden angesetzt worden.

Frau J habe bei der WGKK eine Anzeige eingebracht, die Aussage, dass sie täglich von 9 bis 18 Uhr und zwar vom 3. März 2006 bis 16. März 2007 gearbeitet habe und monatlich 1.000 € in bar von Herrn G oder der Bw. erhalten habe, aber nur mit 10 Wochenstunden vom 3. März 2006 bis 31. Juli 2006 angemeldet worden sei.

Auf Rückfrage habe Frau J angegeben, dass sie die Meldung bei der WGKK eingebracht habe, um diesen Missstand aufzuzeigen, aber keine weiteren Schritte bei der Arbeiterkammer gesetzt habe, weil sie sich keinen Erfolg erhofft habe, die noch ausständigen 500 € zu erhalten.

Frau J sei daher bei der Kalkulation mit nur 10 Stunden vom 3. März 2006 bis zum 31. Dezember 2006 angesetzt worden.

Die Bw. selbst habe bei der Besprechung am 5. November 2009 im Friseurgeschäft ausgesagt, dass sie alle anfallenden Damen-Friseurtermine erledige, da alle anderen Damen nur

Nageldesignerinnen gewesen seien. Dazu habe sie einen eigenen Kalender für ihre Termine verwendet. Ihr seien von der Betriebsprüfung aber ohnehin nur eine Produktivität von 20 % zugeschrieben worden, da sie natürlich auch administrative Tätigkeiten zu erledigen habe. Zur Frage nach den Stehzeiten werde festgehalten, dass die Nägeltermine lt. Aussagen der Bw. und ihrer Mitarbeiterinnen sehr „komprimiert“ eingeteilt worden seien, damit es zu keinen langen Wartezeiten komme und die Mitarbeiterinnen wenig Freiläufe hätten. Diese würden sich ihre Arbeitszeit sehr selbstständig einteilen und auf ihre Kundentermine achten.

Daher erscheine eine Stehzeit von 10 % als wahrscheinlich.

ad Kalender:

Die Kalender der Jahre 2005 bis 2007 seien bei einer Anzeige in der Strafsachenstelle des Finanzamtes in Kopie vorgelegt worden. In der Anzeige sei festgehalten worden, dass die Mitarbeiterinnen weit mehr Stunden beschäftigt seien als offiziell angemeldet.

Bei der Betriebsbesichtigung sei die Bw. mit diesen Kalenderkopien konfrontiert worden, die diese als ihre Kalender identifiziert habe.

Frau A habe den Terminkalender für die Nägeltermine geführt, daneben habe es noch einen zweiten Terminkalender für die Friseurtermine gegeben.

Die Nägeltermine seien in einem Kalender eingeschrieben worden, damit keine langen Wartezeiten entstünden und die Mitarbeiterinnen komprimiert arbeiten hätten können. Diese würden sich ihre Arbeitszeit sehr selbstständig einteilen und darauf achten, wenig Freiläufe zu haben.

Eine Mitarbeiterin habe immer nur an einer Kundin gearbeitet. Im Geschäft habe es für die Nägelarbeiten drei Arbeitsplätze gegeben.

Wenn die Kundin fertig gewesen sei, habe sie von der Mitarbeiterin einen Zettel mit der Kostenaufstellung erhalten mit dem sie an der Kassa bezahlte.

Der Zettel werde von der Bw. aufbewahrt und stelle ihre Grundaufzeichnungen zur Erlösermittlung dar. Diese Zettel seien mit dem Datum, dem Namen der Mitarbeiterin und den Kosten der Anwendung versehen gewesen.

Am Abend sei eine Summe aller Paragons im Kassabuch eingetragen worden.

Da es aber keine Nummerierung gegeben habe, habe nicht festgestellt werden können, ob alle Arbeitsabläufe in den Erlösen erfasst worden seien.

Weiters gebe es noch andere Indizien für nicht ordentlich geführte Aufzeichnungen:

Im Kalender befänden sich auch Eintragungen für Mitarbeiterinnen, die zu den Terminen noch nicht als Dienstnehmerinnen angestellt gewesen seien (z.B. werde „Laura“ bereits am 17. August 2005 genannt, obwohl sie erst am 12. September 2006 offiziell angemeldet worden sei).

Ebenso sei „Heidi“ schon am 1. Mai 2006 genannt worden, die aber erst per 16. April 2007 angemeldet worden sei. Dies habe sich die Bw. auf Befragung der Betriebsprüfung nicht erklären können. Lt. Frau A hätten diese Damen „Probearbeiten“ im Geschäft ausgeführt. Die betroffenen Mitarbeiterinnen hätten jedoch niederschriftlich angegeben, dass diese nicht außerhalb der angemeldeten Zeiten gearbeitet hätten und nichts über frühere Eintragungen im Kalender gewusst hätten.

Die Auswertung des Kassabuches habe auch Erlöse am Sonntag ergeben, obwohl nur Montag bis Samstag geöffnet gewesen sei. Daneben gebe es aber an einigen Werktagen überhaupt keine Losungen.

Auffallend sei auch, dass bei einer Überprüfung der Tageslosungen 209 Doppel- und Mehrfachbeträge im Zeitraum 2005 bis 2007 vorgekommen seien.

Durch das Vorkommen von verschiedenen Preisen und einer Vielzahl von täglichen Geschäftsfällen, die sich üblicherweise aus mehreren Einzelpositionen zusammengesetzt hätten, sei statistisch gesehen das Vorkommen gleicher Tageslosungsbeträge innerhalb eines Jahres eher unwahrscheinlich.

Bei den durchgeführten Außenprüfungen in den Jahren 2005 und 2006 seien ebenfalls Prüfungsfeststellungen getroffen worden, die eine Umsatzhinzurechnung auf Grund von Aufzeichnungsmängel gerechtfertigt hätten.

Anscheinend bestehe seitens der Bw. keine Bereitschaft die Unterlagen ordnungsgemäß zu führen. Die großen Differenzen stünden sicherlich in Zusammenhang mit einer falschen Arbeitsstundenanmeldung der Mitarbeiterinnen.

Es sei eher unwahrscheinlich, dass die Mitarbeiterinnen täglich einen Anfahrtsweg von Ungarn nach Wien auf sich nehmen würden, um nur am Vormittag bzw. um nur wenige Stunden täglich hier zu arbeiten. Allein die monatlichen Reisekosten der Mitarbeiterinnen in Bezug zu den monatlichen Gehaltszahlungen stünden in keiner Relation.

Die einzige Mitarbeiterin, die mit 40 Wochenstunden angestellt gewesen sei, sei Frau B. Sie habe nach eigener Aussage darauf bestanden, dass sie ihr Gehalt nicht in bar bekomme – wie in diesem Betrieb üblich –, sondern dass es auf ihr Konto bezahlt werde.

Aufgrund der o.a. Ausführungen bestehe daher die begründete Vermutung, dass die aufgezeichneten Losungen nicht die tatsächlich erzielten Losungen seien und deshalb nicht als Basisdaten der Überschussermittlung geeignet seien.

Die Betriebsprüfung habe daher folgende kalkulatorische Erlösermittlung durchgeführt (vgl. Tz. 2 der Niederschrift vom 5. März 2010):

Die produktiven Arbeitswochen der Mitarbeiter seien lt. den Anmeldungen der Mitarbeiterinnen bei der WGKK angesetzt worden.

Da die Termine lt. Aussagen bestmöglich komprimiert worden seien, sei eine Stehzeit bei den Mitarbeiterinnen von 10 %, bei der Bw. von 80 % und bei Herrn G von 50 % berücksichtigt worden.

Für den Kopfleistungsumsatz sei ein durchschnittlicher Kundenerlös von 40 € brutto errechnet worden.

Der Nettoerlös i.H.v. 33,33 € sei auch in den weiteren Berechnungen verwendet worden.

Betreffend „produktive Wochen“ seien weder Krankenstandsaufzeichnungen noch Urlaubslisten vorgelegt worden, weshalb ein üblicher Durchschnittswert, der dem normalen Arbeitsablauf entsprochen habe, angesetzt worden sei.

Der o.a. Nettoerlös i.H.v. 33,33 € sei mit 7 (= Kundinnen pro Mitarbeiterinnen pro Tag) multipliziert:

$33,33 \times 7 = 233,31 \times 6 \text{ Mitarbeiter} = 1.399,86 \text{ €, rd. } 1.400 \text{ € (Kopfleistungsumsatz pro Woche)}$.

Dabei seien die Aussagen der Mitarbeiterinnen, die Kassabuchaufzeichnungen und die Kalenderauswertungen als Grundlage herangezogen worden.

Unterlagen bzw. Aufzeichnungen über Gratisbehandlungen und Reklamationen seien jedenfalls nicht vorgelegt worden.

Berechnung des kalkulatorischen Leistungserlöses (netto):

	2005	2006	2007	2008
Kalkul. Monate (Berechnung siehe Beilage zu Tz. 2 der Niederschrift v. 5.3.2010)	37,74	26,85	28,74	30,54
x Wochenfaktor	3,58	3,58	3,58	3,58
= Kalkul. Wochen	135,24	96,21	102,99	109,44
x Kalkul. Nettoerlös	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00
= Kalkul. Leistungserlös (netto) = KZ 022 (20 %ige Umsätze)	189.329,00	134.697,50	144.179,00	153.209,00
KZ 022 lt. Erkl.	104.215,48	74.322,39	85.949,52	91.888,91
Zurechn. lt. Bp	85.113,52	60.375,11	58.229,48	61.320,09

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren somit wie folgt zu berichtigen:

	2005	2006	2007	2008
KZ 330 lt. Erkl.	9.654,26	12.444,55	16.403,02	29.312,04
Zurechn. lt. Bp	85.113,52	60.375,11	58.229,48	61.320,09
= KZ 330 lt. Bp	94.767,78	72.819,66	74.632,50	90.632,13

ad Umsatzsteuer 2009:

Lt. Tz. 3 der Niederschrift vom 5. März 2010 seien für das Jahr 2009 bisher weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Zahlungen geleistet worden.

Bei Prüfungsbeginn seien die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2009 offen gelegt worden.

Die Monate Juli bis Dezember 2009 seien noch nicht buchhalterisch erfasst worden.

Die Betriebsprüfung erhöhe die vorgelegten Bemessungsgrundlagen um die kalkul.

Erlöszurechnung lt. Tz. 2 der Niederschrift vom 5. März 2010.

Für die Monate Juli bis Dezember 2009 erfolge die Berechnung in Höhe des rechnerischen Durchschnittes der ersten sechs Monate des Jahres 2009 erhöht um die kalkul.

Erlöszurechnung lt. Tz. 2.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen erfolge eine vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 2009:

	UVA 1-6/2009	1-6/2009 lt. Bp	1-12/2009
KZ 022 (20 %)	48.284,52	79.669,46	159.338,92
KZ 060 (Vorsteuer)	965,37	965,37	1.930,74

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden für die Jahre 2005 bis 2009 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhab gegen die Bescheide vom 17. März 2010 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Beantragt werde die nochmalige Zeugeneinvernahme folgender Personen:

- A
- B
- C
- D
- E
- G

Das Thema der nochmaligen Befragung solle sein:

Wie viele Standzeiten (= unproduktive Zeit) habe es gegeben ?

Wie hoch sei der Ausfall an Kunden, die einen vereinbarten Termin nicht eingehalten haben, gewesen ?

Wie hoch sei der durchschnittliche Umsatz pro Kunde gewesen ?

Wie viele Kunden, die im Terminkalender eingetragen seien, kämen dann doch nicht ?

ad Wiederaufnahme der Verfahren 2005 bis 2007:

Allen diesen Bescheiden fehle eine Begründung. Die verwendeten „Standardfloskeln“ seien nicht ausreichend. Die Bücher und Aufzeichnungen seien formell und materiell richtig und vollständig. Es bestehe keine Berechtigung zur Wiederaufnahme der abgeschlossenen Verfahren.

ad Schätzung gem. § 184 BAO:

Für die Schätzung seien folgende Parameter vom Finanzamt zum Großteil falsch und aktenwidrig herangezogen worden:

Angemeldetes Personal lt. WGKK,

Aussagen einzelner Mitarbeiter,

einen durchschnittlichen pro Kopf Umsatz von 40 € (brutto),

eine produktive Zeit von 90 % für die Mitarbeiter, 50 % für Herrn G und 20 % für die Unternehmerin Frau H,

durchschnittlich 7 Kunden pro Mitarbeiter pro Tag und

43 produktive Wochen.

So sei Herr G vom 1. Jänner 2005 bis 14. Juni 2005 mit 15 Stunden pro Woche und vom 13. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2008 mit 9 Stunden pro Woche angemeldet gewesen.

In der Zeit vom 15. Juni 2005 bis 12. Dezember 2006 sei er gar nicht tätig gewesen.

Das Finanzamt habe aber für ihn durchgehend 20 Stunden pro Woche angesetzt.

Frau D sei im Jahre 2008 nur 10 Stunden pro Woche tätig gewesen, aber auch für sie habe das Finanzamt 20 Stunden pro Woche angesetzt.

Frau E sei vom 16. April 2007 bis 30. November 2007 mit 22 Stunden, vom 1. Dezember 2007 bis 30. April 2008 mit 7 Stunden und ab 1. Mai 2008 mit 10,5 Stunden pro Woche angemeldet gewesen, auch für sie habe das Finanzamt durchgehend 20 Stunden angesetzt.

Frau J sei vom 3. März 2006 bis 31. Juli 2006 mit 10 Stunden pro Woche angemeldet gewesen, für sie habe aber das Finanzamt einen Zeitraum bis 31. Dezember 2006 angesetzt.

Die Bw. selbst sei im gesamten Zeitraum überhaupt nicht „am Kunden“ produktiv tätig gewesen, sondern habe verwaltet, kontrolliert, ausgebessert, die Kunden unterhalten und Termine verwaltet. Das Finanzamt habe sie aber als Umsatzbringerin berücksichtigt.

Die produktiven Zeiten seien für die Mitarbeiter nicht mit 90 % sondern mit max. 80 % zu berücksichtigen, da Termine ausfallen oder länger dauern würden oder Reklamationen (unentgeltlich) zu behandeln gewesen wären.

Das Finanzamt spricht einerseits von einem durchschnittlichen Kundenerlös von 40 € brutto, in der Gesamtkalkulation würden diese 40 € aber netto genommen werden, was zu einer enormen Fehlkalkulation führe.

Den Krankenstand habe das Finanzamt mit einer Woche im Jahr berücksichtigt, richtig seien aber 1,8 bis 2 Wochen im Jahr (siehe Daten des Hauptverbandes der SV-Träger 2005 bis 2008).

Zur Kundenfrequenz halte die Bw. fest, dass maximal von 5 Kunden pro Tag auszugehen sei, da durchschnittlich 2 Reklamationen in der Woche seien und dass einige Kunden Gutscheine für Gratisbehandlungen gehabt hätten (insbesondere im Dezember > Weihnachtsaktionen).

Bei den strittigen Kalendern handle es sich um reine Terminkalender. Diese hätten der Bw. nicht als Grundaufzeichnung gedient und dürften auch so nicht verstanden werden.

Alle Eintragungen seien Notizen, Vermerke, Erinnerungen. Sie ließen keinesfalls den Schluss zu, dass die Eintragungen der Wahrheit entsprechen würden und vollständig seien. Sie würden auch keinerlei Auskunft darüber geben, welcher Kunde tatsächlich gekommen und welcher Umsatz mit ihm erzielt worden sei oder wie lange die Behandlung gedauert habe.

Die Kalender würden ein gänzlich unbrauchbares Mittel darstellen die Realität abzubilden oder ihr nahe zu kommen.

Ein Beamter könne nach Ansicht der Bw. nicht beurteilen, wie realitätsnah Eintragungen in einem Kalender seien, ohne jemals selbst Unternehmer gewesen zu sein, auch habe die Behörde kein diesbezügliches Belehrungsrecht.

Nach Ansicht der Bw. bestehe somit kein Grund für eine Wiederaufnahme der Verfahren in den Jahren 2005 bis 2007.

Die bisherigen Zeugenaussagen seien nicht aussagekräftig, weil die Fragen einseitig ausgelegt worden seien. Die Zeugen seien auch nicht zu Stornierungen, Dauer einer Behandlung, Umsatz pro Behandlung, Krankenstände, Reklamationen, Gutscheinaktionen und Wahrheitsgehalt der Kalendereintragungen befragt worden.

Bei der Kalkulation verwechsle die Abgabenbehörde brutto mit netto; es seien 90 % Produktivzeiten angesetzt worden, die Berechnung der produktiven Wochen sei falsch, die tatsächlichen Arbeitszeiten der einzelnen Mitarbeiter stimme nicht mit den kalkulierten Anwesenheitszeiten überein, die Bw. werde als produktiver Faktor und Umsatzbringer angesetzt, obwohl sie nicht dazu befragt worden sei (Verletzung des Parteiengehörs). Weiters seien Reklamationen und Weihnachtsaktionen nicht berücksichtigt worden. Gerade die Reklamationen seien wesentlich, da für die Abgabenbehörde diese Eintragungen im Kalender als Umsatzbringer zählen würden, obwohl es nur unbezahlte Nachbesserungen gewesen seien. Die o.a. Zeugen seien dazu nicht befragt worden.

Allein bei Ansatz der richtigen Anwesenheitszeiten und des richtigen pro Kopf Umsatzes von 40 € brutto (= 33,33 € netto), ergebe sich keine wesentliche Differenz mehr zu den erklärten Umsätzen.

Wenn dann auch noch die fehlerhaften Standzeiten, die fehlenden Reklamationen und die falsche Anzahl der tatsächlichen Kunden pro Tag berücksichtigt werden würde, ergebe sich überhaupt keine Differenz mehr.

Die von der Betriebsprüfung angesetzten Gewinne seien jedenfalls fern jeder Realität.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

Die Bw. nehme die Berufung gegen die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide nicht zurück, da die Begründung dafür als unzureichend angesehen werde. Weiters werde nochmals beantragt, die in der Berufungsschrift namhaft gemachten Zeugen zu den angeführten Themen zu befragen. Auch möge ein Sachverständiger beigezogen werden, um den durchschnittlichen Tageserlös eines Geschäftes bzw. Friseurbetriebes am Standort „LS“ zu ermitteln. Auch werde die Bw. im Zuge ihrer Einvernahme Unterlagen über den Materialeinsatz vorlegen, um so Grundlagen für die Schätzung der Kundenfrequenz zu geben. Der Finanzamtsvertreter führt daraufhin aus, dass eine Reduzierung des kalkulatorischen Nettoerlöses von 1.400 € auf 1.100 € (bei gleichbleibenden übrigen Faktoren) noch vertretbar wäre. Auch hätte das Finanzamt gegen die Bestellung eines Sachverständigen keinen Einwand, sofern die gegenständliche Schätzmethode nicht geändert werde. Die dafür anfallenden Kosten wären von der Bw. zu tragen (siehe § 313 BAO).

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Berechtigung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 strittig.

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

In den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 vom 17. März 2010 wird ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im Bp-Bericht vom 10. März 2010 wird darauf eingegangen, welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt herangezogen wurden, nämlich die Feststellungen lt. Tz. 1 (Erlöszurechnung) in Verbindung mit Tz. 2 (Erlöszurechnung) und 1 (allgemeine Feststellungen) der Niederschrift vom 5. März 2010.

Die Bw. habe am Standort in X, ein Friseur- und Nagelstudio betrieben.

Die Terminkalender der Jahre 2005 bis 2007 seien bei einer Anzeige in der Strafsachenstelle des Finanzamtes in Kopie vorgelegt worden. In dieser Anzeige sei festgehalten worden, dass die Mitarbeiterinnen der Bw. weit mehr Stunden beschäftigt seien als offiziell angemeldet. Daneben seien Paragons vorgelegt worden, die beweisen sollten, dass nur die Hälfte der Erlöse in der Kassa erfasst worden seien.

Die Bw. habe die Kalenderkopien als ihre Kalender identifiziert.

Die Mitarbeiterin A habe den Terminkalender für die Nägeltermine geführt, daneben habe es noch einen zweiten Terminkalender für die Friseurtermine gegeben.

Nach Aussage der Bw. seien die Nägeltermine im Kalender eingeschrieben worden, damit keine langen Wartezeiten entstehen und die Mitarbeiterinnen „komprimiert“ hätten arbeiten können. Diese würden sich ihre Arbeitszeit sehr selbständig einteilen um wenig Freiläufe zu haben. Eine Mitarbeiterin könne immer nur an einer Kundin arbeiten. Im Geschäft gebe es für die Nägelarbeiten drei Arbeitsplätze.

Sei eine Kundin fertig, erhalte sie von der Mitarbeiterin einen Zettel mit der Kostenaufstellung. Damit gehe die Kundin zur Kassa und bezahle dort.

Der Zettel werde von der Bw. aufbewahrt und stelle ihre Grundaufzeichnungen zur Erlösermittlung dar. Diese Zettel seien mit dem Datum, dem Namen der Mitarbeiterin und den Kosten der Anwendung versehen. Am Abend werde die Summe aller Paragons ins Kassabuch eingetragen.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass es keine Nummerierung und daher keine Möglichkeit gebe festzustellen, ob alle Arbeitsabläufe in den Erlösen erfasst worden seien.

Bei der Auswertung der Kalenderaufzeichnungen seien die eingetragenen Termine mit den Grundaufzeichnungen der Bw. verglichen worden.

Dabei seien gemeinsam mit der Bw. die Monate 4/2005, 10/2006, 5/2007 und 9/2007 ausgewählt worden. Die Aufzeichnungen seien in einer Excel-Liste eingetragen und mit den Terminen des Kalenders verglichen worden.

Die Auswertung habe gezeigt, dass lt. Buchhaltung durchschnittlich 6 Personen pro Tag (= gegen Bezahlung, für „Gratis-Behandlungen“ habe es keinen Zettel gegeben, wie dies von der Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung ausgeführt wurde) bedient worden seien, lt. Kalender seien aber durchschnittlich um 3 Termine mehr pro Tag eingetragen worden. Lt. Bw. würden diese Unterschiede daraus resultieren, dass abgesagte Termine nicht ausgetragen worden seien. Im Kalender seien aber sehr wohl auch Termine durchgestrichen worden und es widerspräche den Erfahrungen des tatsächlichen Wirtschaftslebens, dass täglich rd. 1/3 aller Termine abgesagt würden und dies keinen Niederschlag im Kalender finden würde. Weiters würden sich im Kalender auch Eintragungen für Mitarbeiterinnen befinden, die zu den Terminen noch gar nicht als Dienstnehmer angestellt gewesen seien. So werde Frau D bereits am 17. August 2005 genannt, obwohl sie erst am 12. September 2006 offiziell angemeldet worden sei.

Weiters sei Frau „M“ schon am 1. Mai 2006 genannt, aber erst per 16. April 2007 angemeldet worden. Dies habe sich, nach Befragung durch die Betriebsprüfung, die Bw. nicht erklären können.

Bei den durchgeführten Niederschriften mit den Mitarbeiterinnen hätten diese angegeben, dass diese nicht außerhalb der angemeldeten Zeiten gearbeitet und nichts über frühere Eintragungen im Kalender gewusst hätten.

Andererseits gebe es aber auch eine Anzeige einer ehemaligen Mitarbeiterin Frau J bei der Wiener Gebietskrankenkasse, die dort ausgesagt habe, dass sie täglich von 9 bis 18 Uhr und zwar von 3. März 2006 bis 16. März 2007 gearbeitet habe und monatlich 1.000 € in bar von Herrn G oder der Bw. erhalten habe, aber nur mit 10 Wochenstunden von 3. März 2006 bis 31. Juli 2006 angemeldet worden sei. Frau J habe diese Meldung gemacht, um diesen Missstand aufzuzeigen.

Die Auswertung des Kassabuches ergebe auch Erlöse am Sonntag, obwohl nur Montag bis Samstag geöffnet gewesen sei. Andererseits gebe es wiederum an einigen Werktagen keinerlei Lösungen. Auffallend sei auch, dass bei einer Überprüfung der Tageslösungen 209 Doppel- und Mehrfachbeträge im Zeitraum 2005 bis 2007 vorgekommen seien. Durch das Vorkommen von Preisen und einer Vielzahl von täglichen Geschäftsfällen, die sich üblicherweise aus mehreren Einzelpositionen zusammensetzen würden, sei statistisch gesehen das Vorkommen gleicher Tageslösungenbeträge innerhalb eines Jahres eher unwahrscheinlich.

Aufgrund dieses Sachverhaltes bestehe daher die begründete Vermutung, dass die aufgezeichneten Lösungen nicht die tatsächlich erzielten Lösungen seien und deshalb nicht als Basisdaten der Überschussermittlung geeignet seien.

Aus den vorgelegten Unterlagen (Steuererklärungen) gingen diese o.a. Umstände nicht hervor, weil dort lediglich Jahressummen ohne nähere Erklärungen ausgewiesen wurden.

Aufgrund dieser o.a. Feststellungen ergaben sich die unter Punkt 2 dargestellten Änderungen. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Im vorliegenden Fall wurden aber wie erst im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche für die Feststellung der Einkünfte maßgeblichen Umstände bekannt. Aus den eingereichten Abgabenerklärungen war der festgestellte Sachverhalt nicht zu entnehmen.

Wie sich aus Tz. 1 des Bp-Berichtes i.V.m. Tz. 2 und 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ergibt, stützt sich die Wiederaufnahme des Verfahrens somit auf Feststellungen über die genannten Ungereimtheiten in der Buchhaltung der Bw., die erst im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt wurden.

Es ist damit unbestritten, dass erst nach Erlassung der Erstbescheide für die Besteuerung der Bw. maßgebliche Tatsachen und Umstände der Abgabenbehörde bekannt wurden.

Dass es für die Abgabenbehörde leicht möglich gewesen wäre, bereits früher diesbezügliche Ermittlungen einzuleiten und insbesondere die Erlösermittlung genau zu untersuchen, dies aber unterlassen wurde, ist für die Berechtigung, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, unerheblich.

Da die Kenntnis der oben angeführten Umstände – wie den angefochtenen Sachbescheiden zu entnehmen ist – zweifellos zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt hat, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., § 303 BAO, Rz. 38).

Da die im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommenen Änderungen nicht von bloß geringfügigem Ausmaß sind (siehe die unter Punkt 2 angeführten Mehrbeträge) und der Erlassung der Sachbescheide auch nicht die Verjährung im Sinne der §§ 207ff BAO entgegen steht, standen der Durchführung einer Wiederaufnahme verwaltungsökonomische Gründe nicht entgegen.

Auch aus Gründen der Billigkeit hatte die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu unterbleiben, da die Bw. im gegenständlichen Fall keinesfalls darauf vertrauen durfte, eine als unrichtig erkannte Vorgangsweise (siehe dazu auch die Vor-Betriebsprüfung und die Ausführungen in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31. März 2006) beibehalten zu dürfen.

2. Schätzung gem. § 184 BAO

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO insbesondere 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 gem. § 184 Abs 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und 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.

Zu schätzen ist lt. ständiger Rechtsprechung jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten Mangelhaftigkeit erbracht, ist die Schätzungsbefugnis die Folge, die nicht erst wieder in ihrer Berechtigung nachzuweisen ist. Die solcherart dem Grunde nach gerechtfertigte Schätzung ist in ihrer Begründung, im beschrittenen Weg, in ihrer Schlüssigkeit und Denkfolgerichtigkeit

plausibel zu machen. D.h. die Behörde hat aufzuzeigen, von welchen Ermittlungsergebnissen tatsächlicher Art sie ausgegangen ist und auf welche Weise (Schätzungsweise) sie zu den Schätzungsergebnissen gekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Komm., S 1927f).

a) Schätzungsberichtigung

Die Schätzungsberichtigung ergibt sich schon aus der Nichtüberprüfbarkeit der Grundaufzeichnungen der einzelnen Tageslosungen mangels Durchnummerierung der Belege. Weiters hat die Auswertung des Kassabuches ergeben, dass darin Erlöse am Sonntag vermerkt wurden, obwohl das Geschäft nur von Montag bis Samstag geöffnet hatte. Daneben gab es wiederum an einigen Werktagen keine Losungseintragungen.

Auch hat die Überprüfung der Tageslosungen 209 Doppel- und Mehrfachbeträge in den Streitjahren 2005 bis 2007 aufgezeigt, wobei aber durch das Vorkommen von Preisen und einer Vielzahl von täglichen Geschäftsfällen, die sich üblicherweise aus mehreren Einzelpositionen zusammensetzen, statistisch gesehen das Vorkommen gleicher Tageslosungsbeträge innerhalb eines Jahres eher unwahrscheinlich ist.

Es bestand daher für die Abgabenbehörde die begründete Vermutung, dass die aufgezeichneten Losungen nicht die tatsächlich erzielten Losungen sind und deshalb nicht als Basisdaten der Überschussermittlung geeignet sind.

Aus diesem Grunde ist von Erlösverkürzungen auszugehen. In diesem Zusammenhang wird auf die ausführliche Darstellung unter Tz. 1 und 2 des Bp-Berichtes vom 10. März 2010 verwiesen, in denen nicht unwesentliche Erlösdifferenzen aufgezeigt werden.

ad Kalender:

Die Kalender der Jahre 2005 bis 2007 sind bei einer Anzeige in der Strafsachenstelle des Finanzamtes in Kopie vorgelegt worden. In der Anzeige wird festgehalten, die Mitarbeiterinnen seien weit mehr Stunden beschäftigt als sie offiziell angemeldet waren.

Im Kalender befinden sich auch Eintragungen für Mitarbeiterinnen, die zu den Terminen noch nicht als Dienstnehmer angestellt gewesen waren (z.B. wurde „Laura“ bereits am 17. August 2005 genannt, obwohl sie erst am 12. September 2006 offiziell angemeldet wurde).

Ebenso wurde „Heidi“ schon am 1. Mai 2006 genannt, aber erst per 16. April 2007 angemeldet.

Die betroffenen Mitarbeiterinnen haben jedoch niederschriftlich angegeben, dass diese nicht außerhalb der angemeldeten Zeiten gearbeitet haben und nichts über frühere Eintragungen im Kalender gewusst haben.

Aufgrund von unrichtigen Meldungen bei der Sozialversicherung (Meldung von zu geringer Stundenanzahl), unrichtigen Eintragungen im Kassabuch (Erlöse auch für geschlossenen Sonntag und losungsfreie Werkstage) und einer fehlenden chronologischen Nummerierung der von der Bw. vorgelegten Grundaufzeichnungen, was jedenfalls einen derart schwerwiegenden

Mangel darstellt, der der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegensteht (Unmöglichkeit der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen), war es unumgänglich die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Der Bw. hat diesen Mangel (fehlende chronologische Nummerierung der Grundaufzeichnungen) auch nicht bestritten (vgl. die von der Bw. unwidersprochen gebliebenen Aussagen im Schreiben der Betriebsprüfung vom 18. Mai 2010 betreffend der vorgefundenen Paragons).

Höhe der Schätzung:

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Wahlfreiheit der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem wahrscheinlichen Betriebserfolg möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH vom 24.9.2003, 99/13/0094).

Mangels Überprüfbarkeit der chronologischen Erlös-Paragons, wird die von der Betriebsprüfung angewandte kalkulatorische Erlösermittlung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz für den gegenständlichen Fall für zweckmäßig erachtet und die kalkulatorischen Erlöse wie folgt ermittelt (siehe Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2010):

Wie bereits oben erwähnt, ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen davon auszugehen, dass von den Mitarbeiterinnen nicht erfasste Mehrleistungen erbracht wurden (was zu noch höheren Besteuerungsgrundlagen geführt hätte als von der Betriebsprüfung letztlich angesetzt wurden).

Dennoch geht die folgende Kalkulation nur von den von der Bw. selbst durchgeföhrten Anmeldungen der Mitarbeiter bei der Wiener Gebietskrankenkasse aus.

Bei der Bw. selbst, die für die (hochpreisigeren) Friseurleistungen zuständig war, wurde unter Berücksichtigung administrativer Tätigkeiten eine Produktivität von bloß 10 % angesetzt. Die Anzahl der Kundinnen pro Mitarbeiterin wurde aufgrund der niederschriftlichen Aussagen der Mitarbeiterinnen, wonach ca. 4 bis 6 Kundinnen täglich bei einer Beschäftigungszeit von 20 bis 25 Wochenstunden betreut worden seien, ermittelt. Die Betriebsprüfung setzte bei einer 40 stündigen Beschäftigung eine hochgerechnete Kundenfrequenz von 7 Kundinnen pro Mitarbeiterin und pro vollem Arbeitstag in ihrer Kalkulation an.

Da die Kundentermine bestmöglich komprimiert wurden, wird eine Stehzeit von 10 % berücksichtigt (ausgenommen die Bw. mit 80 % und Herr G mit 50 % Stehzeit).

Trotz der unterschiedlichen Meldezeiten von Herrn G ist aufgrund der niederschriftlichen Aussagen der Mitarbeiterinnen davon auszugehen, dass dieser stets im Geschäft anwesend war und auch kassiert hat.

Eine nochmalige Zeugeneinvernahme zu den Beweisthemen (Arbeitszeiten, Kundenfrequenz, Standzeiten etc.), wie dies die Bw. in ihrer Berufungsschrift fordert, konnte unterbleiben, da diese Einvernahmen bereits zu diesen Themen von der Betriebsprüfung niederschriftlich durchgeführt wurden und bei den nachstehenden Berechnungen berücksichtigt worden sind. Weiter gehende Sachverhaltsermittlungen waren daher im gegenständlichen Fall nicht erforderlich.

Für den **Kopfleistungsumsatz** kann aufgrund von der Bw. selbst vorgelegten Erlösaufzeichnungen ein durchschnittlicher Kundenerlös i.H.v. 40 € brutto wie folgt errechnet werden:

- Das arithmetisches Mittel der täglichen Erlöse lt. Kassabuch beträgt 40,48 €:

tgl. Erlös:		brutto:	
220 €	für 5 Kunden	= 44,00 €	
245 €	für 5 Kunden	= 49,00 €	
235 €	für 9 Kunden	= 26,11 €	
257 €	für 6 Kunden	= 42,83 €	
Summe:		161,94	: 4 = 40,48 € (= 33,33 € netto)

Dieser Erlös wird dann mit 7 (Kundinnen pro Mitarbeiterin pro Tag) multipliziert.

Als Grundlage dafür werden die Aussagen der Mitarbeiterinnen lt. Niederschriften, die Kassabuchaufzeichnungen und die Kalenderauswertungen herangezogen.

Dadurch ergibt sich ein Kopfleistungsumsatz pro Woche von 1.400 € (Nettoerlös 33,33 x 7 = 233,31 x 6 Mitarbeiter = 1.399,86 €, rd. 1.400 €).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz konnte die Betriebsprüfung aufgrund der obigen Feststellungen zu den angesetzten Durchschnittswerten (siehe obige Erläuterungen der Betriebsprüfung bei den Entscheidungsgründen) somit folgende Erlösberechnung für die einzelnen Streitjahre durchführen:

Berechnung der kalkulatorischen Monate in den Streitjahren 2005 bis 2008:

2005						
Name	Produk- tivität	Arbeits- zeit	Von	Bis	Monate	kalk. Monate
G	50 %	100 %	1.1.	31.12.	12	6

L	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
K	90 %	50%	1.1.	29.10.	10	4,5
A	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
N	90 %	90 %	15.1.	31.5.	4	3,24
B	90 %	100 %	1.1.	31.12.	12	10,8
H	20 %	100 %	1.1.	31.12.	12	2,4
= Summe der produktiven Monate						37,74
2006						
Name	Produktivität	Arbeitszeit	Von	Bis	Monate	kalk. Monate
G	50 %	100 %	1.1.	31.12.	12	6
L	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
A	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
N	90 %	100 %	1.1.	12.5.	4	3,6
H	20 %	100 %	1.1.	31.12.	12	2,4
J	90 %	25 %	3.3.	31.12.	10	2,25
D	90 %	50%	12.9.	31.12.	4	1,8
= Summe der produktiven Monate						26,85
2007						
Name	Produktivität	Arbeitszeit	Von	Bis	Monate	kalk. Monate
G	50 %	100 %	1.1.	31.12.	12	6
L	90 %	50%	1.1.	31.8.	8	3,6
A	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
H	20 %	100 %	1.1.	31.12.	12	2,4
P	90 %	55 %	1.1.	31.12.	12	5,94
D	90 %	50 %	1.1.	31.12.	12	5,4
= Summe der produktiven Monate						28,74
2008						
Name	Produktivität	Arbeitszeit	Von	Bis	Monate	kalk. Monate
G	50 %	100 %	1.1.	31.12.	12	6

C	90 %	50%	8.1.	31.12.	12	5,4
A	90 %	50%	1.1.	31.12.	12	5,4
H	20 %	100 %	1.1.	31.12.	12	2,4
P	90 %	55 %	1.1.	31.12.	12	5,94
D	90 %	50 %	1.1.	31.12.	12	5,4
= Summe der produktiven Monate						30,54

Berechnung des Wochenfaktors:

Von 52 Jahreswochen werden 5 Wochen für Urlaub, 1 Woche für Krankenstände und 3 Wochen für Feiertage/Sonstiges in Abzug gebracht, sodass sich 43 produktive Wochen letztlich ergeben. Dividiert durch 12 Monate ergibt sich demnach ein Wochenfaktor von 3,58 Wochen pro Monat.

Berechnung des kalkulatorischen Leistungserlöses (netto):

	2005	2006	2007	2008
Kalkul. Monate (Berechnung siehe Beilage zu Tz. 2 der Niederschrift v. 5.3.2010)	37,74	26,85	28,74	30,54
x Wochenfaktor	3,58	3,58	3,58	3,58
= Kalkul. Wochen	135,24	96,21	102,99	109,44
x Kalkul. Nettoerlös	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00
= Kalkul. Leistungserlös (netto) = KZ 022 (20 %ige Umsätze)	189.329,00	134.697,50	144.179,00	153.209,00
KZ 022 lt. Erkl.	104.215,48	74.322,39	85.949,52	91.888,91
Zurechnung:	85.113,52	60.375,11	58.229,48	61.320,09

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind somit wie folgt zu berichtigen:

	2005	2006	2007	2008
KZ 330 lt. Erkl.	9.654,26	12.444,55	16.403,02	29.312,04
Zurechnung	85.113,52	60.375,11	58.229,48	61.320,09
= KZ 330 neu	94.767,78	72.819,66	74.632,50	90.632,13

ad Umsatzsteuer 2009:

Lt. Tz. 3 der Niederschrift vom 5. März 2010 wurden für das Jahr 2009 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Zahlungen geleistet.

Bei Prüfungsbeginn sind die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2009 offen gelegt worden.

Die Monate Juli bis Dezember 2009 sind aber noch nicht buchhalterisch erfasst worden.

Die Betriebsprüfung erhöhte die vorgelegten Bemessungsgrundlagen um die kalkul.

Erlöszurechnung lt. Tz. 2 der Niederschrift vom 5. März 2010.

Für die Monate Juli bis Dezember 2009 erfolgte die Berechnung in Höhe des rechnerischen Durchschnittes der ersten sechs Monate des Jahres 2009 erhöht um die kalkul.

Erlöszurechnung lt. Tz. 2.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen erfolgte eine vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 2009:

	UVA 1-6/2009	1-6/2009 lt. Bp	1-12/2009
KZ 022 (20 %)	48.284,52	79.669,46	159.338,92
KZ 060 (Vorsteuer)	965,37	965,37	1.930,74

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz besteht aber eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabenpflicht im gegenständlichen Fall nicht, weshalb der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2009 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären ist.

Die Schätzung gründet sich somit auf Erfahrungswerte unter Berücksichtigung der Angaben der Bw. und ihrer Mitarbeiterinnen und Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Nichtaufbewahrung chronologisch nachvollziehbarer Belege und mangelhafter Erlösaufzeichnungen. Die Schätzungshöhe kann auch in Hinblick auf die lt. Bw. angegebenen Erlös-Beträge (Kassabucheintragungen) nicht als zu hoch, sondern der Höhe nach begründet wie o.a. beurteilt werden, mit dem Ziel der Wahrheit möglichst nahe zu kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2013