



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Horätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Dr. Robert Zsifkovics und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 2514 Traiskirchen, Hauptplatz 17C/Stiege 2/1. Stock/Top 3, vom 15. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Oberrätin Dr. Eleonore Ortmayr, vom 6. August 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995

1. beschlossen:

Die Berufung gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird gemäß § 275 BAO für zurückgenommen erklärt.

2. entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum Betreiberin eines Friseurgeschäftes mit Filialen in G und P.

Zunächst wurde die Bw. gemäß den gelegten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 und 1995 veranlagt und erwuchsen die Bezug habenden Abgabenbescheide in Rechtskraft.

Im Zuge eines im Jahr 2001 durchgeführten Prüfungsverfahrens stellte die Betriebsprüferin in der Tz 13 des BP- Berichtes fest, dass mit Dezember 1995 aus der Einzelfirma der Bw. sowie aus der Einzelfirma ihres Ehegatten die Fa. BGmbH gegründet worden sei, wobei letztgenanntes Unternehmen sowohl auf dem EDV Sektor als auch auf jenem des Friseurgewerbes tätig sei.

Im Auftrag des beim Finanzamt für den 1. Bezirk eingerichteten Spruchsenates als Organ des Finanzamtes für Körperschaften als Finanzstraßbehörde erster Instanz sei am 22. Juli 1999 bei letztangeführtem Unternehmen eine Hausdurchsuchung vorgenommen worden, wobei ein im Jahr 1996 erstelltes Schriftstück der Abteilung Kreditüberwachung der EÖ sichergestellt worden sei, in welchem unter anderem ausgeführt worden sei, dass – den Aussagen der Bw. und ihres Ehegatten zufolge - die offiziellen Erträge des Einzelunternehmens der Bw. in den letzten drei Jahren aus steuerlichen Gründen bei Null gelegen seien. Ein Fehlkapital von zuletzt öS 1.400.000.- sei – so die weiteren Ausführungen des Bankinstitutes - auf hohe Entnahmen zurückzuführen, wobei deren Ausmaß ob „vorhandener außerbücherlicher Einkünfte“ durchaus geringer ausfallen hätten können.

Nämliches Schriftstück wurde seitens der Prüferin als Beweis dafür qualifiziert, dass die der Abgabenbehörde vorgelegten Abgabenerklärungen der Bw. vorsätzlich falsch erstellt worden seien.

Des weiteren wurde in den Tz 14 und 15 des BP- Berichtes ausgeführt, dass die Systemprüfergruppe – via Untersuchung der Software- betreffend die Filiale in P für den Zeitraum 1994 bis Dezember 1995 Erlösdifferenzen im Ausmaß von öS 363.955.- (1994) bzw. von öS 235.996,67 (1995) festgestellt habe, welche den bisher erklärten Umsatzsteuerbasen zuzurechnen seien.

In concreto sei Ausgangspunkt der Feststellungen –gemäß dem in der Tz 14 erwähnten Aktenvermerk der Systemprüfergruppe – eine anonyme Anzeige, wonach im Unternehmen der Bw. von deren Ehegatten entwickelte, zur Abgabenverkürzungen geeignete Softwareprogramme eingesetzt worden seien, gewesen.

Eine, im Zusammenhang mit der Hausdurchsuchung erfolgte Einvernahme des Softwareentwicklers habe ergeben, dass die Programme selbst in verschiedenen Versionen angeboten worden seien, wobei das älteste, in Friseurbetrieben eingesetzte Produkt (MS Dos Version) auf den Namen „S“ laute und dieses auch nach dem Millenniumsprung in überarbeiteter, respektive weiterentwickelter Version auf dem Markt präsent sei.

Aufgrund der Tatsache, dass der Ehegatte der Bw. zu den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Computerdaten nicht zur Aufklärung der nicht im Handbuch dokumentierten Programmfunktionen beigetragen habe, sei von der Prüfergruppe versucht worden mit den vorliegenden Sourcecodes eine Datenstruktur der Anwendung S zu erstellen.

Von diesem Programm seien grundsätzlich alle Daten gespeichert worden, respektive am Tagesende den Vorschriften der BAO entsprechende Listen erstellt worden.

Für den Fall, dass in einem der versteckten Programmfunktionen manipuliert werde, könne es zu Einnahmenverkürzungen kommen, ohne dass diese dritten Personen, welche keine Kenntnis betreffend die entsprechende Funktion besitzen, nachgewiesen werden könne.

In praktischer Hinsicht käme es zu derartigen Überschreibungen der ursprünglichen Dateien mittels Wipefile, so dass auf diesem Weg deren vormaliger Platz auf der Festplatte nicht mehr eruierbar und korrespondierend damit das Ausmaß der Verkürzungen im Nachhinein nicht feststellbar sei.

Ungeachtet dessen gäben jedoch die vom Programm erstellten Statistikdateien Auskunft darüber, ob es zu Manipulationen gekommen sei. Bei vorgenannten Dateien handle es sich um monatlich vorliegende ,von der EDV Anlage automatisch erstellte Dateien (ST*Mmmjj.DAT und ST*Vmmjj.DAT), welche sich aus der täglichen Aufsummierung von Beträgen je Mitarbeiter rekrutieren und für statistische Zwecke aufbewahrt werden.

In diesem Zusammenhang habe ob vorhandener Sourcecodes die Feststellung getroffen werden können, dass in bestimmten Fällen Einträge in die Datei ST*Mmmjj.DAT nicht erfolgt seien, wobei diese Gesten im Kommentar zu den Sourcecodes mit „der Umsatz wird beschnitten“ bezeichnet worden sei. Während die genauen Einstellungen dieser „Sonderprogramme“ nicht in den Inhalt der Benutzerhandbücher eingeflossen seien, seien händischen Aufzeichnungen zur Folge diese in speziellen Seminaren den Anwendern, sprich den Betriebsinhabern von Friseurgeschäften näher gebracht worden. Mit Hilfe dieser „Cheffunktionen“ sei es möglich, entweder gezielt die Daten ST*Vmmjj.DAT , welche den unmanipulierten Erlös beinhalten, zu löschen, oder auf eine Diskette zu überspielen, wobei diese Archive mit dem Passwort „S1“ gesichert seien.

Eine Auswertung der statistischen Daten des Programms „S“ habe bezogen auf die Filiale in P im Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 31. Dezember 1995 Monat für Monat unterschiedliche Werte ausgewiesen, respektive im Endergebnis jährliche Gesamtnettoabweichungen von öS 363.955.- (1994) bzw. von öS 235.996,67 (1995) gezeitigt.

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995.

Gegen die mit 6. August 2001 datierten Wiederaufnahme - und Abgabenbescheide wurde nach mehrmalig gewährter Rechtsmittelfristverlängerung am 15. März 2002 Berufung erhoben.

Eingangs führte der steuerliche Vertreter aus, dass im gesamten Verfahren das Parteiengehör insoweit nicht gewahrt worden sei, als die im Zuge der Hausdurchsuchungen der Jahre 1999 und 2000 beschlagnahmten Unterlagen bis zum Zeitpunkt der am 9. März 2001 abgehaltenen Schlussbesprechung weder vorgehalten bzw. retourniert worden seien, noch diese zur Einleitung eines Verfahrens benutzt worden seien.

Vielmehr sei erst im Rahmen einer in weiterer Folge in eine Schlussbesprechung „umgetaufte“ Besprechung in Zusammenhang mit anderen Firmen hinsichtlich des Betriebs der Bw. der Prüfungsauftrag zur Kenntnis gebracht worden, ohne dass dem steuerlichen Vertreter Gelegenheit gegeben worden sei, sich zu dem zeitgleich präsentierten Aktenvermerk der Großbetriebsprüfung äußern zu können, bzw. Einsicht in die Bezug habenden Unterlagen nehmen zu können. Insoweit sei die Verweigerung der Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung (mit Datum 9. März 2001 als ausgewiesenem Prüfungsbeginn und Prüfungsende) als logische Konsequenz auf diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz zu qualifizieren. Darüber hinaus sei am 9. März 2001 weder der Bw. noch ihrem Vertreter Gelegenheit geboten worden, in prüfungsrelevante Akten Einsicht nehmen zu können. Als Verweigerung der Akteneinsicht sei auch die die Art und Weise der „Lagerung“ der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen zu werten. Dies insoweit, als sich dies teilweise bei der in der Großbetriebsprüfung domizilierten EDV-Systemprüfungsgruppe, teilweise bei der Prüfungsabteilung Strafsachen im Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk befunden hätten. In weiterer Folgen seien zwar Teile der Unterlagen zurückgestellt worden, während die nicht retournierten Teile in das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk verbracht worden seien. Hierbei habe eine Einlagerung in einem kleinen Raum statt gefunden, in welchem sich auch Unterlagen anderer Abgabepflichtiger befunden hätten. Schlussendlich seien die Unterlagen an das Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk verbracht worden und sei es demzufolge erst im Jahr 2001 möglich gewesen, Akteneinsicht zu nehmen. Wie anhand fotografisch erstellter, dem Berufungsschriftsatz beigelegter Kopien

ersichtlich, seien bei der ersten Akteneinsicht die Unterlagen in einem, im Dachgeschoss befindlichen Raum in „loser Schüttung“ ungeordnet vorgefunden worden.

Was nun das Schriftstück der Kreditüberwachungsabteilung anlangt, so sei der Passus, wonach die Erträge der Bw. in den letzten drei Jahren aus steuerlichen Gründen bei Null gelegen seien, unter dem Aspekt des „möglichst gut Dastehens“ bei Kreditgesprächen zu sehen. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese Aussage den fälschlichen Eindruck hinterlassen habe, mit Hilfe von Bilanzierungswahlrechten das steuerliche Ergebnis möglichst niedrig zu halten. Es sei jedenfalls unrichtig, daraus ein Eingeständnis von Schwarzumsätzen zu konstruieren. Vorgenannte Schlussfolgerung liege auch darin begründet, dass einem dem Ehegatten der Bw. am 18. September 2001 übermittelten Schriftstück auf die in Punkt 2 des am 31. Jänner 1996 erstellten Schriftsatzes der Kreditüberwachungsabteilung angeführten außerbücherlichen Einnahmen des Betriebes der Bw. insoweit Bezug genommen worden sei, dass diese zwar branchenbedingt möglich gewesen seien, nachvollziehbare Zahlungsströme jedoch nicht vorgelegen seien. Insoweit könne daher – entgegen der Ansicht der Betriebsprüferin – aus dem Schriftstück keine taugliche Grundlage für eine Falscherstellung der Abgabenerklärungen geschöpft werden.

Es sei ebenso unrichtig, dass die Systemprüfergruppe aus den beschlagnahmten EDV-Unterlagen höhere Umsätze, als jene in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen festgestellt habe. Nämliche Auffassung liege darin begründet, dass lediglich Eintragungen in zwei Dateien verglichen worden seien und ob des Ausweises unterschiedlicher Beträge auf bewirkte Umsatzverkürzungen geschlossen worden sei.

Betreffend die anonyme Anzeige, auf welche mangels Gewährung von Akteneinsicht nicht näher eingegangen werden könne, verbleibt auszuführen, dass diese nicht von Abgabenverkürzungen spricht, sondern nur davon, dass mittels des Programms „S“ die Umsätze gezielt manipuliert werden können. Es sei jedenfalls unzulässig von einer möglichen Manipulation der Umsätze automatisch auf eine Umsatzverkürzung zu schließen.

So wie der, die Programme erstellende Ehegatte der Bw. im Zuge von Befragungen angegeben habe, sei es Aufgabe der Programme durch Simulation verschiedener Betriebsabläufe, Kundenstrukturen, Personalzusammensetzungen, Umsatzzusammensetzungen etc. dem Unternehmer betriebswirtschaftliche Entscheidungshilfen zu bieten.

Angesichts der Tatsache, dass Anonymanzeigen im Regelfall darin begründet liegen anderen steuerliche Nachteile zu verschaffen, seien deren inhaltliche Aussagen generell mit Vorsicht zu genießen.

Selbst wenn der Ehegatte der Bw. nach Einleitung eines Strafverfahrens nicht ausreichend an der Aufklärung des Sachverhalts mitgearbeitet habe, sei diese Gestion als Ausfluss seines Aussageverweigerungsrechts zu qualifizieren und biete dies keine taugliche Grundlage „ dem Steuerpflichtigen etwas anzuhängen“.

Des weiteren sei es nichts rechtens, dass in der Diktion der Systemprüfung der terminus Manipulation der Software im Sinne von Abgabenverkürzungen und nicht in jenem der Salonsimulation verstanden worden sei.

Die Tatsache, dass sich die Salonsimulation in geänderten Statistikwerten widergespiegelt habe, spreche gegen ein Verwendung des Programms zur Abgabenverkürzung, widrigenfalls man es via entsprechender Programmierung vermieden hätte, sich durch den Inhalt der Dateien zu verraten.

Es sei darüber hinaus im allgemeinen Wirtschaftsleben üblich den Mitarbeitern nicht die strategischen Unternehmensziele zu offenbaren, und seien demzufolge auch die Simulationsfunktionen dem Chef vorbehalten.

Zu dem Passus im Aktenvermerk, wonach die Systemprüfung bei Bedarf für Beweisführungszwecke eine detaillierte Aufstellung der Verkürzungen in einem bestimmten Zeitraum erstellen könne, sei ausgeführt, dass eine derartige Aufstellung von der Prüferin zwar nicht angefordert worden sei, dessen ungeachtet jedoch nach wie vor von Verkürzungen gesprochen worden sei.

Für den Fall, dass die Behauptung bewirkter Abgabenverkürzungen aufrecht erhalten werde, werde seitens der Bw. die Vorlage einer derartigen Aufstellung beantragt.

Letztlich sei auch auf ein Gutachten des Herrn WJ , eines allgemein gerichtlich beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Informationstechnik und Telekommunikation, IT- Projektcontrolling, EDV- Vertragsberatung, Streitschlichtung und Universitätslektors im Fach EDV- und Fernmelderecht hinzuweisen, welcher im Abschnitt „Befundaufnahme- Ausgabeverhalten des Simulationsprogramms“ ausführt, dass – in Einklang mit den diesbezüglichen Angaben des Programmerstellers – der Einsatz des Programms xexe die Differenz zwischen den M- und V- Dateien hervorgerufen habe.

Diese Schlussfolgerung liege darin begründet, weil bei Aufruf letztgenannten Programms die Warnung ergeht, dass eine Änderung der V- Daten herbeigeführt wird.

Die Veränderungen der Umsätze lägen demzufolge in Untersuchungen, genauer gesagt im Zutreffen bestimmter Annahmen betreffend die statistische Verteilung der Kundenfrequenz und Umsatz je Kunden begründet.

Damit sei der Beweis geführt, dass die in den Dateien ausgewiesenen Betragsdifferenzen nicht auf Abgabenverkürzungen basieren und seien demzufolge die im Unternehmen der Bw. vorgenommenen Erlöserhöhungen zu Unrecht erfolgt.

In Ansehung obiger Ausführungen beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Umsatzsteuerbescheide 1994 und 1995.

Mit Schriftsatz vom 11.4. 2002 nahm die Prüferin zum Rechtsmittel wie folgt Stellung:

Die Initiierung des Prüfungsverfahrens im Unternehmen der Bw. liege in einer anonymen, gegen ihren Ehegatten gerichteten Anzeige begründet, der zufolge dieser Computerprogramme für Friseurbetriebe entwickelt habe, mit deren Hilfe Umsätze verkürzt, respektive Kunden dateimäßig gelöscht worden seien. Im Zuge von zum Teil das Bundesgebiet umfassenden Betriebsprüfungsverfahren seien in den mit dem EDV Equipment des Ehegatten der Bw. ausgestatteten Unternehmen erhebliche Differenzen zwischen den kassabuchmäßig erfassten Daten und jenen des Statistikmoduls festgestellt worden.

Herr B habe der Abgabenbehörde gegenüber die Funktion des Programms S zwar erklärt, das Vorhandensein „versteckter“ Funktionen jedoch in Abrede gestellt.

Dessen ungeachtet sei von einem leitenden Vertreter eines Unternehmens gegenüber der Abgabenbehörde bestätigt worden, dass den Computerprogrammen eine Umsatzverkürzungsfunktion immanent gewesen sei, wobei vom Anwender der (Verkürzungs) Prozentsatz via Passwort frei wählbar gewesen sei.

In Ansehung des Umstandes, dass der Verdacht des Einsatzes eines derartigen Programms im Unternehmen der Bw. bestanden habe, sei es zu einer Beschlagnahme der Buchhaltungsunterlagen gekommen.

Schlussendlich habe die Prüfung der Unterlagen zur Feststellung von Differenzen, respektive zum Ansatz der nunmehr bekämpften Zurechnungsbeträge geführt.

Abschließend führte die Prüferin aus, dass das im Berufungsschriftsatz angesprochene, der Entlastung der Bw. dienende Gutachten des EDV Sachverständigen, nicht beigelegt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2002 wurde seitens des vormaligen Vertreters der Bw. wie folgt repliziert:

Die Betriebsprüfung sei nicht bereit den Inhalt des Schreibens der Sparkassa, welches Herrn B am 18. September 2001 übermittelt worden sei zu akzeptieren. In diesem habe die Sparkassa lediglich auf die branchenbedingten Möglichkeit, außerbücherliche Einnahmen lukrieren zu

können, hingewiesen ohne jedoch das tatsächliche Vorhandensein derartiger Einnahmen zu bestätigen.

Der Hinweis auf Differenzen zwischen Saldenlisten und den Umsätzen der, der Abgabenbehörde vorgelegten Jahresabschlüssen sei ebenso wenig Ziel führend, zumal letztere Werte aus gesetzlich normierten Um- und Nachbuchungen herrühren.

Auf den Einwand der Nichtvorlage des in der Berufung angeführten „Entlastungsgutachtens“ wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. nicht repliziert.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 12. Oktober 2007 wurde die Bw. ersucht betreffend die gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 erhobene Berufung dahingehend zu ergänzen, als in Entsprechung der Norm des § 250 Abs. 1 lit. b und d BAO einerseits eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten sind, abzugeben, andererseits die Berufung zu begründen.

Innerhalb, der der Bw. am 15. November 2007 behördlicherseits gewährten Nachfrist von 14 Tagen führte die Bw. mit Schriftsatz vom 29. November 2007 aus, dass die die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide in allen Punkten angefochten worden seien. Was die Begründung des Rechtsmittels gegen vorgenannte Bescheide anlange, sei auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15. März 2002 zu verweisen.

Zusammenfassend ergehe der Antrag die Wiederaufnahmebescheide ersatzlos aufzuheben.

Am 11. Dezember 2007 langte bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein neuerlicher, das Schreiben vom 29. November 2007 ergänzender Schriftsatz der Bw. ein, worin diese ausführte, dass sämtliche in der Bescheidbegründung angeführte, der Wiederaufnahme der Verfahren dienenden Tatsachen als unzutreffend festgestellt und so hin irrelevant zu qualifizieren seien. Demzufolge sei auch die Verfügung der Wiederaufnahmen der Verfahren nicht rechtens erfolgt. Das Rechtsmittel sei dahingehend begründet, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung auf falscher Sachverhaltsdarstellung basieren, respektive diese als Produkt von Verfahrensmängel zu werten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide

Nach der Bestimmung des § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a.) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b.) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- c.) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d.) eine Begründung

§ 275 BAO normiert, dass für den Fall, dass eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 umschriebenen Erfordernissen entspricht, die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen hat, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt eine Maßnahme nach § 275 BAO ein Anbringen voraus, dem zumindest ansatzweise zu entnehmen ist, dass die Partei beabsichtigt, eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen (VwGH v. 19.2. 1997, 94/13/0269).

Dieses Postulat wurde im vorliegenden Fall insoweit erfüllt, als im Rubrum des Berufungsschriftsatzes vom 15. März 2002 klar zum Ausdruck gekommen ist, dass die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide bekämpft werden.

Dessen ungeachtet wurde seitens der Bw. in den weiteren Berufungsausführungen mit keinem Wort auf die behauptete Zu bzw. genauer gesagt Unzulässigkeit der bescheidmäßig verfügten Wiederaufnahme der Verfahren eingegangen, weswegen dem Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. d BAO, welcher seinem Zweck nach die Berufungsbehörde in die Lage versetzen soll zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält, nicht Rechnung getragen wurde (VwGH v. 21.1. 2004, 99/13/0120).

Zusammenfassend war ob vorgenannten Mangels des Berufungsschriftsatzes die Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu verpflichtet entsprechend der §§ 275 und 279 Abs. 1 BAO zu verfahren (in diesem Zusammenhang wird auch auf die zu diesem Themenbereich ergangenen Erkenntnisse des VwGH v. 4.4. 1990, 89/13/0190 bzw. v. 14.9. 1992, 91/15/0081 verwiesen).

In der innerhalb behördlicherseits verlängerten Frist eingereichten, mit 29. November 2007 datierten Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages verweist die Bw unter Berufung auf eine Rücksprache mit ihrem vormaligen steuerlichen Vertreter hinsichtlich der nachzureichenden Begründung auf dessen Ausführungen unter Punkt 1 und 2 des Berufungsschriftsatzes vom 15. März 2002 .

Angeichts obiger Ausführungen gelangte der erkennende Senat, welchem gemäß § 270 Abs. 5 BAO die Erlassung des Zurücknahmebescheides obliegt, zur Überzeugung, dass dem Mängelbehebungsauftrag vom 11. Oktober 2007 bezüglich des in § 250 Abs. 1 lit. d BAO normierten Formerfordernis nicht entsprochen worden ist.

Es wäre nämlich an der Bw. gelegen in der Beantwortung darzulegen, aus welchen Gründen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nicht vorgelegen sind.

Diesem Erfordernis ist die Bw., in dem sie lediglich auf die Begründung der gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 gerichteten Berufung verweist, gerade nicht nachgekommen.

Demzufolge war die gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 gerichtete Berufung gemäß § 275 BAO für zurückgenommen zu erklären.

2. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995

In materieller Hinsicht hatte der Senat über die Rechtmäßigkeit der Hinzurechnungen zu den erklärten Umsätzen der Jahre 1994 und 1995 zu befinden.

Hierbei war sowohl die Stichhaltigkeit der zu den Hinzurechnungen führenden Feststellungen der Betriebsprüferin, als auch die Schlüssigkeit der Ausführungen in den Repliken der Bw. zu untersuchen.

Nach dem ersten Satz der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Satz 2 leg. cit. sieht, vor, dass dabei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

§ 184 Abs. 3 BAO normiert, dass ferner zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es ist im zu beurteilenden Fall unstrittig, dass die von der Systemprüfergruppe beschlagnahmten Dateien in sämtlichen Monaten der Jahre 1994 und 1995 unterschiedliche Werte aufgewiesen haben und diese mit den in den Umsatzsteuererklärungen der Bw. ausgewiesenen Umsatzerlösen nicht korrelieren.

Während das Vorhandensein nämlicher Differenzen laut Betriebsprüferin mit Umsatzsteuerverkürzungen begründet wurden, wurde seitens der Bw. eingewendet, dass die höheren Werte des jeweiligen Monats aus – offen ausgewiesenen - Salonsimulationen herrühren und diese somit als nicht in Einklang mit den tatsächlich erzielten Umsätzen stehend zu erachten sind. Dies deshalb, weil die aus der Programmsimulation abgeleiteten Beträge nur bei Zutreffen angenommener statistischer Parameter betreffend die Kundenfrequenz zu realisieren sind und demzufolge auch keinen unter die Vorschriften der Bestimmung des § 131 BAO fallenden Bestandteil bilden.

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist der Einwand, wonach die höheren Beträge aus Statistiksimulationen herrühren, insoweit als unschlüssig und unglaubwürdig zu qualifizieren sind, als ob des Auftretens monatlicher Differenzen, die Initiierung derartiger, rein aus statistischen Gründen angestellter „Umsatzkalkulationen“ einer wirtschaftlichen Betriebsführung widerstreiten.

Aus der Existenz kontinuierlich auftretender Differenzen ist in Übereinstimmung mit der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr der Schluss auf die tatsächliche Erwirtschaftung von höheren, in den Abgabenerklärungen nicht einbekannten Umsatzerlösen zu ziehen.

Nach Ansicht des erkennenden Senates gebietet sich vorgenannter Schluss geradezu, respektive rundet dieser auch das durch den Inhalt des mit 31. Jänner 1996 datierten Schriftstückes der Kreditüberwachungsabteilung geschaffene Bild, wonach die Rückführung der in der Höhe von öS 9.569.000.- aufgenommenen Kredite (die monatliche Belastung beläuft sich auf öS 106.000.- bzw. auf eine solche von öS 1.272.000.- per anno) nicht möglich ist, da – trotz des Hinweises auf außerbücherliche Einnahmen – die Erträge des Unternehmens der Bw. sowie jenes ihres Ehegatten [die Buchhaltung vorgenannter Unternehmen weist für das Jahr 1994 einen Gesamtverlust von öS 315.000.- (darin enthalten ein Verlust des Unternehmens der Bw. von öS 400.000.-), bzw. für das Jahr 1995 einen Gesamtüberschuss von öS 460.000.- (darin enthalten Gewinn aus dem Unternehmen der Bw. von öS 104.000.- aus)] in keiner Relation zu der zu bedienenden Kreditsumme stehen.

Den Umstand, dass in dem Bezug habenden Schriftstücke einerseits von außerbücherlichen Einnahmen gesprochen wird, andererseits die beschlagnahmten EDV- Dateien des Unternehmens der Bw. im gesamten Prüfungszeitraum differente Höhen der Umsätze ausweisen, wertet der erkennende Senat dahingehend, dass das Rechenwerk, respektive die den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 und 1995 zugrunde gelegten Daten, nicht den tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen entspricht.

Die von der Bw. ins Treffen geführte, an ihren Ehegatten gerichtete Stellungnahme vom 18. September 2001 zum Aktenvermerk vom 31. Jänner 1996, der gemäß die in Punkt 2 des Vermerks angesprochenen außerbücherlichen Einnahmen lediglich im Sinne einer branchenbedingten Möglichkeit derartige Einnahmen erzielen zu können, zu interpretieren sei, wobei tatsächliche Zahlungsströme nicht nachzuvollziehen seien, ist als Versuch einer „nachträglichen Entlastung“ zu qualifizieren und ändert nichts daran, dass – so wie unter Punkt 3 des Aktenvermerks „Kreditrückzahlungsfähigkeit“ dargelegt, Herr B dem Kreditinstitut gegenüber auf außerbücherliche Einnahmen hingewiesen hat, somit aus eigenem die Existenz zusätzliche Einkunftsquellen „ins Spiel“ gebracht hat.

Dies offensichtlich zum Zweck der Sicherung der Finanzierung durch die Bank, wobei im Hinblick auf die Kreditgewährung davon auszugehen ist, dass die Mitarbeiter vom Vorliegen derartiger „außerbücherlicher Einnahmen“ überzeugt waren.

In diesem Zusammenhang sei die Bw, darauf hingewiesen, dass in der Stellungnahme vom 18. September 2001 der diesbezügliche Verweis ihres Ehegatten (Punkt 3 des Aktenvermerks vom 31. Jänner 1996 weder abgeschwächt, geschweige denn in Abrede gestellt wurde.

Der Einwand, dass die Systemprüfergruppe tatsächlich nicht höhere Umsätze als die in den Erklärungen ausgewiesenen, sondern lediglich Differenzen zwischen den Dateien festgestellt habe, ist grundsätzlich zutreffend.

Allerdings liegt es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nahe, dass EDV – Programme, die eine systematische Einnahmenverkürzung ermöglichen, gerade für diesen Zweck erworben und im Betrieb eingesetzt werden.

Hauptzweck derartiger branchenspezifischer Abrechnungssysteme ist die integrierte Funktion Umsätze nachträglich, systematisch und weitestgehend ohne Mitwisserschaft von Angestellten zu verkürzen.

Die von der steuerlichen Vertretung dargelegte Begründung der festgestellten Differenzen vermochte den erkennenden Senat aus den oben dargestellten Erwägungen nicht zu überzeugen.

Ebenso konnte auch einer Prüfung des Einwands, wonach das Gutachten Drs. J die ausgewiesenen Differenzen als Substrate des, auf betriebswirtschaftlichen Erwägungen erfolgten Einsatzes des Simulationsprogramms erachtet habe, in Ermangelung einer – trotz entsprechenden Hinweises in der Stellungnahme der Betriebsprüferin - bis dato unterbliebenen Vorlage desselben, seitens des Senates nicht näher getreten werden.

Zusammenfassend stellen –entgegen vehementem Replizieren der Bw. – somit in Kumulation die festgestellten Differenzen der Dateien, der Hinweis auf außerbücherliche Einnahmen, als auch die Höhe der Kreditstände (öS 9.569.000.-) im Verhältnis zum „Wert“ der hypothekarischen Sicherungen (öS 1.831.000.-) Parameter für das Vorliegen nicht einbekannter Umsatzerlöse dar, widrigenfalls schon die (seinerzeitige) Zuzählung derartigen Fremdkapitals mehr als in Frage gestellt erscheinen müsste.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen erachtete es der erkennende Senat als rechters, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die erklärten Umsätze um die festgestellten Differenzen erhöht hat.

Was das Ausmaß der Hinzurechnung anlangt, so ist dieses nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates insoweit schlüssig, als die Differenzen für den jeweiligen Monat exakt berechenbar waren, ohne dass es einer – von der Bw. geforderten detaillierten Aufstellung der (angeblichen) Verkürzungen – bedarf.

Diese Schlussfolgerung liegt vor allem auch darin begründet, dass die zugerechneten Differenzen – so die unbestritten gebliebenen Ausführungen unter Punkt 4 des Aktenvermerks der Systemprüfergruppe – ohnehin nur die aus direkten Leistungen herrührende Umsätze betroffen hat.

Da angesichts des Gesamtbildes der Verhältnisse Verkürzungen aus indirekten Leistungen und Hilfsgeschäften nicht gänzlich ausgeschlossen werden können, ist die Hinzurechnung der nachgewiesenen Differenzen aus den direkten Leistungen als Produkt einer moderaten Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen zu werten.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. Februar 2008