



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Dr. Harald Sippl und Gregor Ableidinger im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung der Bw., vertreten durch Gaßner & Hauser Gesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 4225 Luftenberg, Statzinger Straße 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Mag. Michael Wiesner, betreffend

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 – 2001,
 2. Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 – 2001,
 3. Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum September und Dezember 2002 sowie Juni 2003
- und
4. Einkommensteuervorauszahlung 2004,

nach der am 29. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

ad. 1. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 – 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 wird stattgegeben.

ad. 2. Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 - 2000 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

ad. 3. Der Berufung hinsichtlich Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2002 sowie Juni 2003 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung hinsichtlich Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum September 2002 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

ad. 4. Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuervorauszahlung 2004 wird stattgegeben. Die Vorauszahlungen für 2004 und Folgejahre werden mit € 0 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in S (A) seit dem Jahr 1986 in der Rechtsform eines Einzelunternehmers einen Friseurbetrieb. Zusätzliche Filialen betreibt die Bw. in M, K sowie in G. Den Gewinn des Gewerbebetriebes ermittelte die Bw. bis zum Jahr 1999 gemäß § 4 Abs. 3 EStG und ab dem Jahr 2000 gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Bereits für die Abgabengjahre 1993 bis 1996 wurde bei der Bw. – unter anderem hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer – im Jahr 1998 vom Finanzamt eine Betriebsprüfung unter Mitwirkung der bei der Großbetriebsprüfung Wien situierten Systemprüfung durchgeführt. Die im Zuge dieser Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurden von der Bw. mit Berufung angefochten. Im Rechtsmittelverfahren (Berufungsentscheidung vom 22. April 2008, RV/1174-W/02) wurde die von der Betriebsprüfung durchgeführte kalkulatorische Schätzung unter zusätzlicher Einbeziehung eines 5 %-igen Sicherheitszuschlages auf die kalkulatorischen Erlöse vom Berufungssenat aus verschiedenen Gründen als nicht stichhaltig beurteilt und wurden die angefochtenen Bescheide abgeändert. In seiner Entscheidung stellte der Berufungssenat unter anderem fest, dass das Rechenwerk der Bw. formelle und materielle Buchführungsmängel aufweist, insbesondere wurden am 22. April und am 25. April 1998 *... monatliche Buchhaltungsdateien für den Zeitraum November 1993 bis April 1998 auf den*

Computern der betreffenden Filialen wiederum neu abgespeichert und zum Teil auch gelöscht. ..."

Mit Bescheiden vom 5. Mai 1999, vom 20. Oktober 1999, vom 20. März 2001, vom 9. August 2001 und vom 29. April 2002 wurde die Bw. für die Abgabeng Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 erklärungs gemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Im Zuge einer hinsichtlich der Abgabeng Jahre 1997 bis 2001 unter Mitwirkung der Systemprüfung von Februar bis September 2003 gemäß § 147 Abs. 1 und § 151 Abs. 1 BAO durchgeführten Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer (ABp 102005/03) traf der Prüfer im Wesentlichen folgende berufsrelevante Feststellungen:

Tz 16 Allgemeines, EDV-Systeme, Mängel

Die abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1997 – 2001 sei in Anschluss an die Betriebsprüfung der Jahre 1993 – 1996 durchgeführt worden. Auf die Feststellungen der Vorbetriebsprüfung – Differenzen bei Ermittlung der täglichen Lösungen bzw. Manipulationen der EDV-Daten, Tz 15 ff – werde verwiesen.

Systemprüfung, Software, Ergebnis, Stellungnahme Bw.

Unter Beiziehung der Systemprüfung habe man die entsprechenden Buchhaltungsdaten bei Prüfungsbeginn auf Datenträger überspielt und gesichert. Der Vergleich dieser Daten mit jenen gesicherten Daten aus der Vorbetriebsprüfung habe ergeben, dass bis in das Jahr 2000 die Software "*CIS Version 4.2*" und danach das System "*Supercash*" für die Erfassung der täglichen Einnahmen verwendet worden sei. Eine Auswertung dieser Programme habe Verkürzungsfunktionen in der verwendeten Software zu Tage gebracht. Die Einstellungen der einzelnen – je Filialbetrieb unterschiedlichen – Verkürzungsfunktionen (einerseits auf bestimmte Dienstleistungen mit einem Prozentsatz und andererseits mit einem Maximalbetrag pro Arbeitstag) sei bei der Programminstallation vorgenommen worden. Das Ausmaß der einzelnen Verkürzungen sei abweichend von den Grundeinstellungen (20 %-iger Verkürzungsfaktor auf Dienstleistungen und Artikel) mit 10 % eingestellt worden. Diese Einstellungen seien bis Dezember 2000 beibehalten worden.

Die am 5. Dezember 2000 an verschiedenen Betriebsstandorten vorgenommene Hausdurchsuchung habe ergeben, dass einerseits am Bürocomputer im Stammhaus in A keine entsprechenden Daten mehr vorhanden gewesen seien – offensichtlich sei das Programmverzeichnis "*Supercash*" gelöscht worden – andererseits die Grundeinstellungen (Verkürzungsfunktionen) der Computer in den anderen Filialen am Tag der Hausdurchsuchung geändert bzw. Dateien gelöscht worden seien.

In ihren Stellungnahmen bestreite die Bw. die Verkürzungen als absolut unrichtig. Aufgrund der einwandfreien Feststellungen,

- dem Einsatz eines mit Verkürzungsfunktionen ausgestatteten Softwareproduktes im Zeitraum September 1998 bis Dezember 2000,
- sowie der Löschung sämtlicher Grundeinstellungen und dem Verändern bzw. Löschen diverser Dateien am Tag der Hausdurchsuchung,

vertrete die Betriebsprüfung die Ansicht, dass die Buchführung nicht als ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO angesehen werden könne.

Tz 17 Erlöskalkulation

Die wesentlichen Grundlagen für die Waren- und Leistungskalkulation seien anhand der im Betrieb vorliegenden Unterlagen ermittelt worden. Soweit für einzelne Ansätze keine Aufschreibungen geführt worden seien, habe man branchenbezogene Durchschnittswerte angesetzt (Stehzeit). Die Berechnungen samt den maßgeblichen Beilagen habe der steuerliche Vertreter der Bw. übermittelt bekommen. Mit Ausnahme des Ansatzes für die "Stehzeit" habe die Bw. im Rahmen der Schlussbesprechung die Kalkulation betreffend keine Einwände gehabt.

Stehzeit

Wegen fehlender Aufzeichnungen und weil die verkürzten Daten der Realität nicht entsprächen, sei die unproduktive Arbeitszeit der Mitarbeiterinnen unter Zugrundelegung der Branchendurchschnitte ermittelt worden. Die Stehzeit in modern geführten städtischen Salons betrage 10 % der Arbeitszeit, während in Betrieben mit mittelmäßiger Ausstattung, in Seitenstraßen und in Landgemeinden die Stehzeit 33 % ausmache. Die Kalkulation sei daher mit dem Regelwert von 20 % Stehzeit durchgeführt worden.

Einwänden der Bw., es lägen die Voraussetzungen für den Ansatz der maximalen "Stehzeit" von 33 % vor, sei entgegenzuhalten, dass

- eine Zuordnung der einzelnen Filialen des Unternehmens auf alle angeführten Kriterien möglich sei und daher der Ansatz eines Durchschnittswertes gerechtfertigt erscheine;
- für einen wesentlich vom branchenüblichen Durchschnittswert abweichenden Ansatz spezielle laufend geführte Aufschreibungen erforderlich wären, welche allerdings nicht geführt worden seien;
- die auf den Besuch der Berufsschule entfallenden Arbeitszeiten der Lehrlinge bereits berücksichtigt worden seien. Bei der Berechnung der produktiven Arbeitszeit seien die Berufsschulwochen vor Ansatz der jeweiligen Leistungsgrade für Lehrlinge gesondert in Abzug

gebracht worden, was eine "doppelte" Erfassung der Nichtleistungszeit an Berufsschulwochen bedeute. Nach Einbeziehung dieser zusätzlichen Nichtleistungszeit in das unproduktive Ausmaß ergebe sich letztlich eine berücksichtigte Stehzeit von 23 % bis 27 % in den einzelnen Prüfungsjahren.

Tz 18 Umsatzsteuerliche Änderungen

a Kalkulationsdifferenz:

Die im Zuge der Prüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen führen in Verbindung mit den dargelegten Mängeln (Tz 16) zu einer Erhöhung der erklärten Entgelte. Die Kalkulation stelle sich folgendermaßen dar:

1. Leistungserlöse	1997	1998	1999	2000	2001
Kopfleistungsumsatz Brutto	13.644	14.080	14.562	15.327	15.673
- USt 20%	-2.274	-2.347	-2.427	-2.554	-2.612
Netto	11.370	11.734	12.135	12.772	13.061
- Abschlag Altersheim 3%	-341	-352	-364	-383	-392
Produktive KLU netto	11.029	11.382	11.771	12.389	12.669
produktive Leistungswochen	402,8	420,6	370,4	456,4	510,8
kalkulierter Leistungserlös	4.442.104	4.787.564	4.359.920	5.653.966	6.470.732
2. Wareneinsatz	1997	1998	1999	2000	2001
Wareneinkauf	478.274	497.669	613.594	649.680	670.440
- auf WES verb. Verbrauchsmat.	-23.914	-24.883	-30.680	-32.484	-33.522
- Personalverbrauch	-45.000	-45.000	-50.000	-53.000	-56.000
Bestandsveränderung				-138.210	35.048
Wareneinsatz	409.360	427.786	532.914	425.986	615.966
davon Anteil Handelsware 20%	81.872	85.557	106.583	85.197	123.193
Einsatz Kabinettware 80%	327.488	342.228	426.331	340.789	492.773
3. Erlöse Handelsware	1997	1998	1999	2000	2001
Einsatz	81.872	85.557	106.583	85.197	123.193
+ Rohaufschlag 95%	77.778	81.279	101.254	80.937	117.034
kalkulierte HW-Erlöse	159.651	166.836	207.837	166.135	240.227
4. Erlöse Kabinettware	1997	1998	1999	2000	2001
Einsatz gesamt	327.488	342.228	426.331	340.789	492.773
- berücksichtigt in 1. 20%	-65.498	-68.446	-85.266	-68.158	-98.555
Bereinigter Einsatz	261.991	273.783	341.065	272.631	394.218
+ Rohaufschlag 155%	406.085	424.363	528.651	422.578	611.038
kalkulierte Kabinett-Erlöse	668.076	698.146	869.716	695.209	1.005.257
5. Erlösvergleich	1997	1998	1999	2000	2001
Leistungserlöse	4.442.104	4.787.564	4.359.920	5.653.966	6.470.732
HW-Erlöse	159.651	166.836	207.837	166.135	240.227
- Abschlag für Gutscheine	0	-16.958	-85.520	-110.967	-125.868
Personalverbrauch (ohne RA)	45.000	45.000	50.000	53.000	56.000
Kabinettwarenerlöse	668.076	698.146	869.716	695.209	1.005.257
Summe lt. BP	5.314.831	5.680.588	5.401.953	6.457.343	7.646.347
lt. Erklärung	5.186.671	4.938.871	5.227.806	6.097.698	6.643.763
Kalkulationsdifferenz netto	128.160	741.717	174.147	359.645	1.002.584
= in%	2%	15%	3%	6%	15%

b Personalverbrauch:

Jene Leistungen, welche am Personal erbracht wurden (Friseurleistungen der einzelnen Dienstnehmerinnen untereinander), seien gemäß § 1 UStG als Sachzuwendungen des Unternehmers zu qualifizieren. Eine exakte Differenzierung in den unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich sei deshalb möglich, weil derartige Leistungen den Betriebsgegenstand des Unternehmens darstellen. Mangels geführter Aufschreibungen sei die Höhe dieser Zuwendungen durch die Betriebsprüfung im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Als Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert der einzelnen Leistung heranzuziehen.

Da keine entsprechenden Aufzeichnungen über diese Leistungen geführt worden seien, wäre der Wert des Personalverbrauches zu schätzen gewesen.

Als Grundlage seien nur ausgelernnte Dienstnehmer in die Berechnung eingezogen worden (keine Lehrlinge).

	1997	1998	1999	2000	2001
Anzahl DN	11	12	14	16	18
Waschen/Legen netto	141	149	149	168	168
Anzahl je DN u Mo.	2	2	2	2	2
Summe netto	37.180	42.960	50.120	64.320	72.360

Den in der Schlussbesprechung vorgebrachten Einwänden der Bw. – VwGH 4.6.2003, 98/13/0178 sowie USt-Kommentar Ruppe, RZ 123 ff lt. Niederschrift – sei entgegenzuhalten, dass von der steuerlichen Behandlung von kostenlosen Mahlzeiten durch den Arbeitgeber nicht auf die Umsatzsteuerfreiheit von kostenlosen Friseurleistungen geschlossen werden könne. Maßgebend sei nicht die zitierte Literaturstelle, sondern die RZ 119 – 122 des USt-Kommentars. Demnach

- seien Sachzuwendungen des Unternehmers an die Dienstnehmer umsatzsteuerbare Leistungen, gleichgültig ob sie auf Grund von gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtungen oder freiwillig gewährt werden,
- werde die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen für den Bedarf des Personals einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt,
- erfolge die Erbringung der Leistungen ausschließlich zur Deckung des privaten Bedarfes der einzelnen Dienstnehmerinnen.

c Privatanteil KFZ LKW

Ab dem Jahr 2000 würden für Privatfahrten mit dem betrieblichen PKW privatanteilige Kosten in Höhe von 10% berechnet. Da sich in der Nutzung der jeweils im Betriebsvermögen

befindlichen Fahrzeuge (bis 1999 Kleinbus Fiat Ulysse) keine Änderung ergab, erfolge auch für die Jahre 1997 bis 1999 der Ansatz eines Privatanteiles im gleichen Ausmaß:

	1997	1998	1999
Aufwand mit VSt-Abzug	52.944	65.108	84.437
Davon 10% = USt-Basis	5.294	6.511	8.444

d Vorsteuerkürzung:

Der freiwillige Sozialaufwand – an Dienstnehmer verteilte Gutscheine stellen keinen Leistungsaustausch dar – sowie der fehlender Umsatzsteuerausweis in der Rechnung für die Miete Donaupark M. – "Verkehrsflächenbeitrag" – führe zu folgender Vorsteuerkürzung:

Vorsteuer	2000	2001
freiwilliger SA	250	3.000
Miete	0	663
Summe Kürzung	250	3.663

Tz 19 Gesamtbetrag der Entgelte

	1997	1998	1999
lt. Erkl.	5.224.171,42	5.055.984,00	5.265.306,00
Tz 18 a, Kalkulationsdifferenz	128.160,00	741.717,00	174.147,00
Tz 18 b, Personalverbrauch	37.180,00	42.960,00	50.120,00
lt. BP	5.389.511,42	5.840.661,00	5.489.573,00
	2000	2001	
lt. Erkl.	6.146.527,58	6.716.364,30	
Tz 18 a, Kalkulationsdifferenz	359.645,00	1.002.584,00	
Tz 18 b, Personalverbrauch	64.320,00	72.360,00	
	6.570.492,58	7.791.308,30	

Tz 20 Eigenverbrauch

	1997	1998	1999
lt. Erkl.	2.500,00	2.500,00	2.500,00
18 c, PA KFZ	5.294,00	6.511,00	8.444,00
lt. BP	7.794,00	9.011,00	10.944,00

Tz 21 Entgelte 20%

	1997	1998	1999
lt. Erkl.	5.226.671,42	5.058.484,00	5.267.806,00
18 a, Kalkulationsdifferenz	128.160,00	741.717,00	174.147,00
18 b, Personalverbrauch	37.180,00	42.960,00	50.120,00
18 c, PA KFZ	5.294,00	6.511,00	8.444,00
lt. BP	5.397.305,42	5.849.672,00	5.500.517,00
	2000	2001	
lt. Erkl.	6.149.027,58	6.718.864,30	
18 a, Kalkulationsdifferenz	359.645,00	1.002.584,00	
18 b, Personalverbrauch	64.320,00	72.360,00	
	6.572.992,58	7.793.808,30	

Tz 23 Umsatzsteuerliche Änderungen im Nachschauzeitraum:

a Personalverbrauch:

Auf Tz 18 b werde verwiesen. Durch die Betriebsprüfung erfolge der Ansatz für das Jahr 2002 mit € 5.259,00 und 2003 (bis inkl. Juni) anteilig mit € 2.629,00.

b Warenbezugsverpflichtung:

Die im September 2002 mit der Fa. X abgeschlossene vertragliche Vereinbarung über die Finanzierung der Einrichtung in der Filiale in M. gegen die Verpflichtung zum Warenbezug in fixierter Höhe stelle einen Leistungsaustausch i.S. § 11 UStG dar. Der Gegenwert in Höhe von € 57.660,76 netto sei daher den Entgelten 20 % zuzurechnen.

Tz 24 Gesamtbetrag der Entgelte

	09/2002	12/2002	06/2003
lt. Erkl.	37.476,63	61.744,84	48.342,73
23 a, Personalverbrauch	---	5.259,00	2.629,00
23 b, Warenbezugsverpflichtung	57.660,70	---	---
lt. BP	95.137,33	67.003,84	50.971,73

Tz 35 Privatanteil KfZ

	1997	1998	1999
Erfolgsänderung	8.262,00	7.756,00	9.383,00

Tz 46 Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgte für die Umsatzsteuer 1997 bis 2001 unter Hinweis auf die Tz 16 – 18 und für die Einkommensteuer 1997 – 2001 unter Hinweis auf die Tz 16 – 17 sowie Tz 34 – 35.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und nahm mit Bescheiden vom 13. Jänner 2004 die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte analog zu den Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheiden gleichen Datums die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 neuerlich sowie die Umsatzsteuer für die Zeiträume September 2002, Dezember 2002 und Juni 2003 erstmals fest. Mit Bescheid gleichen Datums wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre auf Grundlage der nunmehr maßgeblichen Einkommensteuerveranlagung 2001 mit € 14.870,88 festgesetzt.

Am 16. Februar 2004 erhob die Bw. gegen die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide Berufung, welche sich gegen

a. die Hinzurechnung einer Kalkulationsdifferenz zu den Umsätzen sowie die "Verustung" eines Personalverbrauches,

- b. die Wiederaufnahme des Verfahrens,
- c. die Hinzurechnung einer Kalkulationsdifferenz zum erklärten Verlust/Gewinn,
- d. die "Verustung" eines Personalverbrauches in 12/02 sowie in 06/03 bzw. einer Warenbezugsverpflichtung in 09/02,
- e. die Festsetzung einer Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2004

richte. Begründend führte die Bw. dabei im Wesentlichen aus:

zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Begründend verweisen die angefochtenen Bescheide auf die Tz 16 bis 18 sowie 33 und 34 des Berichtes der Betriebsprüfung. Das angekündigte Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen DI DDr. J. werde nunmehr mit der Berufung übermittelt (ESt-Akt 2001, AS 65 – 112). Daraus ergebe sich,

"dass in der Zeit von September 1998 bis Dezember 2000 kein Softwareprodukt eingesetzt wurde, welches mit Verkürzungsfaktoren ausgestattet war und exakt am Tag der Hausdurchsuchung keine Grundeinstellungen verändert bzw. div. Dateien gelöscht wurden."

Sollte der Berufungssenat dem schriftlichen Gutachten nicht folgen, werde die Ladung des Gutachters als Sachverständigen, aber auch als Zeugen beantragt.

Aufgrund der gutachterlichen Feststellungen könne die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, die Buchführung als nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO anzusehen (Tz 1), nicht mehr aufrechterhalten werden.

Die Kalkulation ergebe in den Jahren 1997, 1999 und 2000 keine Abweichung von mehr als 10% von den erklärten Umsätzen, weshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung fehlen. Wie sich noch zeigen werde, liege die Abweichung in den Jahren 1998 und 2001 ebenfalls unter 10%. Die in der Tz 17 von der BP vorgenommene Erlöskalkulation verliere dadurch ihre Relevanz als neu hervorgekommene Tatsache für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl für die Einkommen- als auch die Umsatzsteuer (Tz 18 a).

Bei der Besteuerung des Personalverbrauches (siehe Tz 18 b) gehe die Behörde von einer unzutreffenden Rechtsansicht aus, weshalb ebenfalls kein Wiederaufnahmegrund vorliege. Die verbleibende Umsatzsteuer von ÖS 1.058,-- für 1997, ÖS 1.302,-- für 1998 sowie ÖS 1.688,-- für 1999 stelle für sich so geringe Beträge dar, sodass diese im Sinne einer der Judikatur entsprechenden Ermessensübung zu keiner Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren führen können. Als ebenso geringfügig, somit keine Wiederaufnahme begründend, stellen sich die Auswirkungen der Vorsteuerkürzung von ÖS 250,-- im Jahr 2000 bzw. von ÖS 3.663,-- im Jahr 2001 dar.

Betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren werden die Tz 34 (Kalkulationsdifferenz) und Tz 35 (Privatanteil KFZ) als Wiederaufnahmegründe angeführt. Zur Kalkulationsdifferenz gelte das bereits Gesagte. Ohne diese Kalkulationsdifferenz mache die Erfolgsänderung in Tz 35 im Jahr 1997 eine einkommensteuerliche Auswirkung von ÖS 2.644,--, im Jahr 1998 von ÖS 1.818,-- und im Jahr 1999 von ÖS 3.003,-- aus. Entsprechend der Judikatur des VwGH seien diese Beträge für eine für die Wiederaufnahme positive Ermessensübung nicht ausreichend.

Umsatz- und Gewinnhinzurechnung, Personalverbrauchsbesteuerung

In der Tz 17 werde festgehalten, dass die wesentlichen Grundlagen für die Kalkulation anhand der im Betrieb vorliegenden Unterlagen ermittelt worden seien. Damit bringe die Betriebsprüfung zum Ausdruck, das Rechenwerk der Bw. sei offensichtlich als Grundlage geeignet.

Einerseits wegen fehlender schriftlicher Aufzeichnungen, andererseits wegen der Unmöglichkeit der Ermittlung des tatsächlichen Ausmaßes der Stehzeit anhand der EDV-Daten wegen der eingestellten Verkürzungsfunktionen im Nachhinein, habe der Prüfer in der Umsatz- und Ertragskalkulation allerdings branchenbezogene Durchschnittswerte für die unproduktive Arbeitszeit (Stehzeit) der Mitarbeiterinnen angesetzt.

Wie das EDV-Gutachten beweise, seien weder Verkürzungsfunktionen eingestellt gewesen noch seien irgendwelche konkrete Feststellungen getroffen worden. Eine konsequente Überprüfung des Datenmaterials hätte zu anderen Schlussfolgerungen geführt.

Weiters habe die Eröffnung einer zusätzlichen Filiale im Jahr 1998 die Kundenfrequenz am nächstgelegenen Standort (Hauptfiliale) reduziert und dort somit die Stehzeit kurzfristig erhöht. Ein ähnlicher Effekt habe die Stehzeiten auch in den Jahren 2000 und 2001 beeinflusst. Erfahrungsgemäß bedarf es etwa drei Jahre einem neuen Standort Stabilität zu verleihen und die personelle Kapazität dem Bedarf halbwegs richtig anzupassen. Im Jahr 2001 sei die Karenz einer Hauptkraft dazugekommen, womit auch die Kundenbindung an das Unternehmen der Bw. verloren gegangen sei. Diese Faktoren seien bei der Ermittlung des Regelwertes von 20 % nicht gewürdigt und berücksichtigt worden. Auch könne zum Beispiel nicht nachvollzogen werden, welche Filiale wie gewichtet, welche konkreten Vergleichsbetriebe in welcher Ausstattung, Lage und Größe dafür herangezogen worden seien.

Den Argumenten der Betriebsprüfung werde zusätzlich entgegengehalten:

- einerseits meine der Prüfer, dass eine Zuordnung der einzelnen Filialen auf alle angeführten Kriterien möglich sei, halte aber im nächsten Moment fest, dass gerade in diesem Fall die Voraussetzungen für den Ansatz eines Durchschnittswertes vorliegen;
- die Behauptung, die durch den Berufsschulbesuch der Lehrlinge entfallenden Zeiten seien doppelt berücksichtigt worden und dadurch sich eine Stehzeit von 23 % bis 27 % ergäbe, könne nicht nachvollzogen werden. Dabei werde negiert, dass Stehzeiten sich auf Anwesenheitszeiten beziehen und Berufsschulzeiten selbstverständlich vorher abzuziehen wären.

Die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entwickelten Regeln zu Schätzungsvorgängen (vgl. VwGH 18.7.2001, 98/13/0061) seien im gegenständlichen Fall nicht eingehalten worden. Ergänzend werde auch auf das Erkenntnis des Gerichtshofes vom 25.5.1998, 96/15/0260, verwiesen, wonach die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet habe, weil dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen worden sei, konkrete Einwendungen gegen die Richtigkeit der von der belangten Behörde herangezogenen Daten vorzubringen.

"... Wie stark sich eine Veränderung der Stehzeit auswirkt, kann man daran erkennen, dass bei der Annahme von durchschnittlich 25 % anstatt 20 % in den Jahren 1997 und 1999 bereits keine negativen Kalkulationsdifferenzen entstehen, im Jahr 2000 nur eine sehr geringe positive, und in den Jahren 1998 und 2001 diese zumindest bereits unter 10 % sinkt. Bei entsprechender Berücksichtigung der o.a. Besonderheiten dieser Jahre wird erklärbar, dass darin die Abweichung zu finden ist und auch in diesen Jahren nicht wirklich eine Kalkulationsdifferenz übrig bleibt. ..."

Personalverbrauch, Personalverbrauch in 12/02 sowie 06/03

Jene Leistungen, welche im Unternehmen am Personal erbracht werden, beurteile die Betriebsprüfung als Sachzuwendungen des Unternehmers gemäß § 1 UStG. Derartige Ausbildungsleistungen könnten nach Ansicht der Betriebsprüfung nur bei Lehrlingen, nicht aber bei ausgelerntem Personal vorkommen. Fachpersonal die Notwendigkeit der betriebsinternen Fortbildung abzusprechen zeige von einer realitätsfernen und wirtschaftsfremden Betrachtungsweise.

"... Der private Bedarf seitens der Dienstnehmerinnen an derartigen Dienstleistungen würde wohl kein anderer sein als der jedes anderen Durchschnittsbürgers. In welcher Relation der Fortbildungsbedarf seitens des Unternehmens zu einem eventuellen privaten Bedarf der Dienstnehmerin steht, wurde von der BP gar nicht ermittelt, weil ja eine Fortbildungsnotwendigkeit in Abrede gestellt wurde. ..."

Betrachte man den Kern des Erkenntnisses vom 4.6.2003, 98/13/0178, komme man zu einem anderen Ergebnis. In diesem Sinne halte auch die steuerliche Literatur (Ruppe, UStG 1994², § 1 Rz 124) fest, dass

"kein Leistungsaustausch und kein Eigenverbrauch gegeben [sind], wenn das Verhalten des Arbeitgebers ausschließlich oder ganz überwiegend vom eigenen Interesse diktiert ist, somit bei Abwägung der Umstände primär dazu dient, die Voraussetzungen für die unternehmerische Leistungserbringung zu schaffen."

Das bei der Schlussbesprechung vorgebrachte Argument, dass diese Leistungen der Ausbildung bzw. Fortbildung dienen und daher im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers liegen, sei ohne konkrete Sachverhaltsfeststellung mit Ausnahme der Lehrlinge verworfen worden.

Betreffend Tz 23 (Warenbezugsverpflichtung) sei festzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene steuerliche Gleichsetzung und Gleichbehandlung der vorliegenden Vereinbarung zwischen der Bw. und der Fa. X mit einer Bierbezugsverpflichtung nicht richtig sei. Einen wesentlichen Unterschied stelle der Umstand dar, wenn die Bw. keine Produkte der Fa. X mehr beziehe. Dann müsse der ausstehende Betrag verzinst zurückbezahlt werden, ohne dass gewährte Rabatte davon berührt werden, ebenso wie die Rabatte unabhängig von einem aushaftenden Betrag gewährt werden.

Einkommensteuervorauszahlung

Die Festsetzung einer Einkommensteuervorauszahlung für 2004 erfolge auf Basis des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2001. Wegen der Eröffnung einer weiteren Filiale und den damit verbundenen Anlaufkosten bzw. Investitionen werde für das Jahr 2004 mit keinem steuerpflichtigen Einkommen zu rechnen sein.

Die Bw. stelle einerseits den Antrag eine mündliche Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) vor dem gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs.1 Z 1 BAO) anzuberaumen, andererseits die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und auch wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Zur Berufung Stellung nehmend entgegnete der Prüfer im Wesentlichen:

zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Im Anschluss an die Prüfung der Abgabengjahre 1993 bis 1996 sei die gegenständliche Abgabenprüfung durchgeführt worden. Bei Prüfungsbeginn am 12. Februar 2003 habe eine Sicherung (Kopie) der EDV-Dateien auf Datenträger der Systemprüfung stattgefunden. Beim Vergleich dieser Daten mit den bereits vorliegenden sei festgestellt worden, dass im Zeitraum von September 1998 bis Dezember 2000 ein Softwareprodukt eingesetzt worden sei, welches mit Verkürzungsfunktionen ausgestattet gewesen war. Darüber hinaus habe die Systemprüfung Änderungen der Grundeinstellungen in diesem Buchhaltungsprogramm am Tag der Hausdurchsuchungen festgestellt (ABp Teil 3, AS 31). Basierend auf diesen Mängeln

seien die festgestellten Kalkulationsdifferenzen den erklärten Betriebsergebnissen hinzugerechnet worden.

Dem mit Berufung vorgelegten Gutachten des DI DDr. J. (ESt-Akt 2001, AS 65 – 112) werde nunmehr die Stellungnahme der Systemprüfung entgegnet (ESt-Akt 2001, AS 120 - 132).

Im Besonderen werde darauf verwiesen, dass im Zuge des ersten Befundes eine Diskettenbox dem Gutachter übergeben worden sei, aber deren Prüfungsergebnisse nicht in das Gutachten Eingang gefunden hätten und im Befund des Gutachters nicht erwähnt worden seien (ESt-Akt 2001, AS 120). Die Überprüfung dieser Datenträger habe jedoch die Verwendung einer Programmversion mit Verkürzungsfaktoren ergeben. Das vorliegende Gutachten sei daher unvollständig bzw. teilweise unrichtig. Bei diesen Disketten handle es sich um Datensicherungen von Programmdateien des Buchhaltungsprogrammes "*Supercash*". Diese Datensicherungen seien zwei Monate nach der Erstinstallation des Buchhaltungsprogrammes im September 1998 erfolgt. Nach dem Starten dieses Programmes gelange man über das synchrone Betätigen der Tasten "*STRG*" + "*ALT*" + "*BACKSPACE*" sowie der Eingabe eines Passwortes über den Ziffernblock der Tastatur in ein mit "*Training*" bezeichnetes Programmmenü, in dem nachträgliche Manipulationen von bereits erstellten Grundaufzeichnungen durchgeführt werden können (ESt-Akt 2001, AS 128 - 130)

Zu den übrigen Vorwürfen (z.B. Dateilöschungen etc.) werde auf die Stellungnahme verwiesen. Aus der zusammenfassenden Stellungnahme ergebe sich (ESt-Akt 2001, AS 131), dass die eingesetzte Software Eingriffe in die Grundaufzeichnungen derart zulasse, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und damit des gesamten Rechenwerkes nicht mehr gewährleistet sei. Durch die Tatsache der Verwendung eines Buchhaltungsprogrammes, welches erwiesermaßen mit Verkürzungsfunktionen ausgestattet gewesen sei, könne die Wahrscheinlichkeit, dass diese Verkürzungsfunktionen verwendet worden seien, als unverhältnismäßig höher beurteilt werden als jene der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung.

zum übrigen Berufsbegehren

Für die Erlöskalkulation seien sämtliche Grundlagen auf Basis der vorliegenden Unterlagen im Betrieb ermittelt worden. Die vorliegenden EDV-Dateien habe man mangels Vollständigkeit (Verkürzungsfaktoren) nicht gänzlich in diese Berechnung einbezogen. Der von der steuerlichen Vertretung gezogene Schluss, das Rechenwerk der Bw. sei als Grundlage für die Erlöskalkulation offensichtlich geeignet, werde von der Betriebsprüfung nicht geteilt und entspreche nicht den Tatsachen.

Mangels Aufzeichnungen seien die Stehzeiten im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung heben sich die Auswirkungen von Filial- bzw.

Konkurrenzbetriebseröffnungen gegenseitig nahezu auf. Der Vorwurf der Nichtberücksichtigung der Angaben der Bw. werde zurückgewiesen.

Für die Ermittlung der Stehzeit habe man die branchenüblichen Kennzahlen, welche auf Grund des Praxisbezuges alle beeinflussenden Umstände (z.B. auch Eröffnung von Konkurrenzbetrieben, Filialen an unterschiedlichen Standorten etc.) im aliquoten Ausmaß beinhalten, herangezogen. Dabei seien die Berufsschulzeiten im branchenüblich ermittelten Stehzeitausmaß bereits eingerechnet und berücksichtigt. Im gegenständlichen Prüfungsfall habe man diese Abwesenheitszeiten vor Ansatz der unproduktiven Arbeitszeit gesondert in Abzug gebracht, wodurch sich letztlich ein höheres Ausmaß an Stehzeit gegenüber den Branchenwerten ergeben habe. Es bestehe keine Möglichkeit die Stehzeit im tatsächlichen Ausmaß, getrennt für die einzelnen Jahre, im Nachhinein zu ermitteln.

Die steuerliche Vertretung der Bw. gehe davon aus, dass jene Leistungen, die im Interesse des Arbeitgebers erfolgen, keinen umsatzsteuerbaren Vorgang auslösen. Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Ansätze betreffen jedoch ausschließlich Leistungen, die im Interesse der Arbeitnehmer erfolgt seien und zur Deckung der privaten Bedürfnisse der Arbeitnehmer gedient hätten. Als Basis für die (Eigenverbrauchs-)Besteuerung sei die Leistung "Waschen und Legen" herangezogen worden und können derartige Leistungen auch bei ausgelerntem Personal nicht als zur Ausbildung zählend beurteilt werden.

Nach Ansicht des Prüfers erscheine ein Abschlag in Höhe von 20 % gerechtfertigt, zumal der bisher angesetzte Einzelleistungspreis um den Gewinnanteil zu kürzen wäre. Der verbleibende Nettowert decke sich mit dem entstandenen Aufwand.

Jahr	Ansatz bisher	Abschlag	Betrag	neuer Ansatz
1997	37.180	20%	7.436	29.744
1998	42.960	20%	8.592	34.368
1999	50.120	20%	10.024	40.096
2000	64.320	20%	12.864	51.456
2001	72.360	20%	14.472	57.888
Dez.2002	5.259	20%	1.052	4.207
Juni 2003	2.629	20%	526	2.103

Zum Berufungspunkt Warenbezugsverpflichtung werde auf den Vertrag vom 16. September 2002 (auszugsweise zitiert) verwiesen:

" ... Sinn und Zweck dieser Vereinbarung ist, dass der Kunde von der W (= künftig: W.) Frisiersaloneinrichtungsgegenstände kauft und diese in der Form bezahlt bzw. finanziert werden, dass W. dem Kunden auf den Bezug von Haarkosmetikwaren Rabatte einräumt, die der W.- Einrichtungslieferung zugrunde liegenden Rechnungen gutgeschrieben werden. Durch diese Gutschriften soll der Kaufpreis ... in voraussichtlich vier Jahren bezahlt sein.

<i>Auftragswert lt. Rechnung</i>	<i>57.660,76</i>
<i>zzgl. 20% USt</i>	<i>11.532,15</i>

Kaufpreis69.192,91

1. Der Kunde verpflichtet sich, bis zur vollständigen Tilgung ... bei W. Haarkosmetikwaren um den Listenpreis zu kaufen, beginnend mit 1. Nov. 2002 pro Kalenderquartal um €12.012,66 netto.

2. Für die vom Kunden bei W. bezogenen Haarkosmetikwaren wird dem Kunden auf die jeweils gültigen Listenpreise excl. MWSt ein Rabatt von 30 % gewährt und dieser Rabatt zur Tilgung des Kaufpreises für die W.-Frisiersaloneinrichtungsgegenstände unter der Voraussetzung gutgeschrieben, dass die dem Bonus zugrunde liegende Vereinbarung vollständig erfüllt wird ... "

Dieser Vereinbarung folgend ergebe sich für die Betriebsprüfung, dass die gewährten Rabatte nicht zu einer Minderung des Rechnungsbetrages an sich führen, sondern zur Tilgung des Kaufpreises verwendet werden. Auch würden die Wareneinkäufe in der Buchhaltung mit dem vollen Listenpreis, ohne Rabattabzug, verbucht. Diese Art der Verbuchung bewirke, dass der laufende Aufwand einen höheren Betrag ergeben. Auch die aus diesen Aufwänden resultierende Vorsteuer werde ohne Berücksichtigung des Rabattes zum Abzug gebracht. Somit liege nach Dafürhalten der Betriebsprüfung ein Leistungsaustausch im Sinne des § 1 UStG vor.

Der Rechtsmeinung des Betriebsprüfers folgend beantragte die Amtspartei das Berufungsbegehren – mit Ausnahme der Reduktion des Personalverbrauches – als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2004 wurde der Bw. diese Stellungnahme der Betriebsprüfung sowie die Stellungnahme der Systemprüfung vom 23. Juni 2004 zur Berufung zur Kenntnis gebracht und eine Frist zur allfälligen Gegenäußerung eingeräumt (ESt-Akt 2001, AS 133). Trotz mehrmalig gewährter Fristverlängerungen (ESt-Akt 2001, AS 134 – 141) blieben die Stellungnahmen der Betriebsprüfung von der Bw. unrepliziert.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 29. Oktober 2012 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung brachten die Parteien ergänzend vor:

Auf das bisherige Vorbringen verweisend, hielt die Bw. fest, keine Buchhaltungssoftware eingesetzt zu haben, welche Manipulationsmöglichkeiten vorsah. Dies ergebe sich aus dem Gutachten des DI DDr. J., weswegen von einer Schätzungsberechtigung nicht ausgegangen werden könne. Die Bw. habe das Programm niemals zu Umsatzverkürzungen eingesetzt und habe auch die eingesetzte Software nicht verändert.

Hinsichtlich der Umsatz- und Erlöskalkulation führte die Bw. ergänzend aus, dass laut Auskunft der Wirtschaftskammer Stehzeiten bis zu 40 % durchaus branchenüblich seien, die

Filialen sich ausschließlich im ländlichen Bereich befinden und im Unternehmen der Bw. viele Teilzeitkräfte beschäftigt seien. Auch müsse dem Umstand der Eröffnung der Filiale in K im Jahr 2000 in der Kalkulation Rechnung getragen werden.

Betreffend Warenbezugsverpflichtung sei die Bw. grundsätzlich der Meinung, die Umsatzsteuer sollte zumindest einmal entrichtet worden sein. Sofern die Gutschriften der Fa. W GesmbH mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt und verbucht worden seien, sei auch die Abfuhr der Umsatzsteuer von ihr vorgenommen worden.

Diesem Vorbringen hielt der Vertreter der Amtspartei die Stellungnahme der Systemprüfung vom 23. Juni 2004 entgegen. Demnach seien Verkürzungsfunktionen in der Software vorhanden gewesen und habe eine Veränderung der ursprünglichen Softwareeinstellungen stattgefunden.

Im Übrigen werde auf die im Berufungsverfahren bisher abgegebenen Stellungnahmen verwiesen.

Die Bw. beantragte der Berufung stattzugeben, der Vertreter der Amtspartei hingegen die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. betreibt seit 1986 in S (A) einen Friseurbetrieb und eröffnete in den Folgejahren weitere Filialen (1990 in M, 1993 in G, 2000 in K) in der Umgebung ihres Stammbetriebes. Dabei beschäftigte die Bw. im Jahr 1998 18, im Jahr 1999 21 und im Jahr 2000 26 DienstnehmerInnen (ABp Teil IV, AS 27-29).

In ihrem Betrieb setzte die Bw. die Kassensoftware "*CIS Coiffeur*" und ab Herbst 1998 die Software "*Supercash*" zur automatisierten Erfassung der Erlöse und für ihre Buchhaltung ein.

Diese Feststellung ergibt sich aus der Stellungnahme des Finanzamtes zur Berufung (ESt-Akt 2001, AS 114), aus dem Gutachten des Privatsachverständigen (ESt-Akt 2001, AS 67), aus der zwischen April und November 1998 durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Abgabengjahre 1993 – 1996 (ABp 101048/98, Tz 17 des Bp-Berichtes vom 18. November 1998) sowie dem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren (RV/1174-W/02). In diesem mit Berufungsentscheidung vom 22. April 2008 abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren kam der Berufungssenat im Wesentlichen zum Ergebnis, dass wegen des Vorliegens formeller und materieller Buchführungsmängel im Rechenwerk der Bw. das Finanzamt unbedenklich vom Vorliegen der Schätzungsbefugnis ausgehen durfte. Es hatte sich nämlich herausgestellt, dass

" ... die (monatlichen) Buchhaltungsdateien für den Zeitraum November 1993 bis April 1998 auf den Computern der betreffenden Filialen der Bw. wiederum neu abgespeichert und zum

Teil auch gelöscht wurden ... Demnach wurden auf den Computern in den Filialen am 22. April 1998 16 Dateien und am 25. April 1998 14 Dateien neu abgespeichert. ... "

Bei einer im Betrieb der Bw. am 5. Dezember 2000 durchgeführten Hausdurchsuchung wurden von der Prüfungsabteilung für Strafsachen die Buchhaltungssoftware "*Supercash*" und dazugehörige Buchhaltungsdaten beschlagnahmt. Die Auswertung der vorgefundenen Daten ergab, dass die Bw. im Zeitraum September 1998 - Dezember 2000 ein Softwareprodukt einsetzte, welches die Verkürzung der Umsätze und Erträge zuließ. Abweichend von den Grundeinstellungen der Software "*Supercash*" – der vorgegebene Verkürzungsfaktor beträgt 20 % – wurde das Buchhaltungsprogramm mit einem Verkürzungsfaktor von 10 % auf den Computern der Bw. installiert. Dies ergibt sich aus dem Vergleich und der Gegenüberstellung der sogenannten "*Musterinstallation*" (ABp Teil 3, AS 4 – 5) mit den tatsächlich im Zuge der Installation vorgenommenen Softwareeinstellungen der Bw. (ABp Teil 3, AS 3 - 19), insbesondere aus dem Vergleich der Installationsdateien mit der Bezeichnung "*Scins2.dat*".

Demnach ist in der Musterinstallation der Verkürzungsfaktor von 20 % – dargestellt in der Datei "*scins2.dat*" – auf bestimmte Friseurdienstleistungen – dargestellt in der Datei "*scins1.dat*" – unter Berücksichtigung des Tageslimits von ÖS 10.000 voreingestellt (ABp Teil 3, AS 4 und 5). Änderungen der Verkürzungsfaktoren werden in den dementsprechenden Dateien erfasst. Dem Ergebnis dieser Auswertung und Gegenüberstellung folgend, wurde das Buchhaltungsprogramm mit den Verkürzungsfunktionen auf den Computern der Filialen A, M und K am 22. September 1998 und in der Filiale G am 1. September 1999 installiert. Dabei wurde die Grundinstallation des Buchhaltungsprogrammes den Filialen insoweit angepasst, als der voreingestellte Verkürzungsfaktor auf 10 % reduziert, das maximal zu verkürzende Tageslimit von ÖS 10.000 beibehalten und die zu verkürzenden Friseurdienstleistungen abgeändert wurden (siehe Ablichtungen des Inhaltes der "*scins2.dat*" und "*scins1.dat*", ABp Teil 3, AS 23, 24, 26, 28, 30 ff). Eine Analyse und Begutachtung der als "*scins1.dat*" bezeichneten Daten (vorgegebene Friseurdienstleistungen) erfolgte durch den Privatgutachter nicht (Gutachten Seite 25, ESt-Akt 2001, AS 89). Das Gutachten trifft keine Aussage über das Zustandekommen des unterschiedlichen Inhaltes der "*scins1.dat*"-Dateien aus der Grundinstallation des Buchhaltungsprogrammes und den beschlagnahmten "*scins1.dat*"-Dateien.

Ergänzend bleibt in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Bw. zwei weitere "*Filialen*", bezeichnet als "*Filiale05-Büro*" und "*Filiale06-Wirtschaftsbund*", auf einem ihrer Computer mit dem Buchhaltungsprogramm bearbeitete. Erklärungen warum die Grundeinstellungen dieser beiden fiktiven "*Filialen*" keine Änderung der Verkürzungsfaktoren erfuhren – der dargestellte Inhalt der "*scins2.dat*"-Dateien ist ident mit den vorgegebenen Grundeinstellungen des Buchhaltungsprogrammes (ESt-Akt 2001, AS 98, AS 100) – sind nicht ersichtlich.

Zudem ergab die weitere Auswertung der vorgefundenen Dateien eine am 5. Dezember 2000 vorgenommene Änderung der Grundeinstellungen des Buchhaltungsprogrammes auf den Filialcomputern (M, ABp Teil 3, AS 7; K, ABp Teil 3, AS 10; G, ABp Teil 3, AS 15). Demnach wurde an diesem Tag eine Veränderung der Einstellungen des Buchhaltungsprogrammes, welche in der Datei mit der Bezeichnung "*Scinsdat.dat*" festgehalten wird, vorgenommen. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Umstand, dass das ausschließliche "*Öffner*" und "*Schließen*" einer Datei keine Veränderung ihres Dateiattributes "*Datum*" bewirkt. Diese Feststellung der neuerlichen Abspeicherung der "*scinsdat.dat*"-Dateien korreliert auch mit dem Befund des Gutachters (ESt-Akt 2001, AS 90, AS 92, AS 94, AS 96). Auch aus der Überprüfung der "*Logfiles*" – Dateien, welche die Zugangskontrolle zum Programm speichern – ist das Bearbeiten der Dateien mit der Kennung "*1 Buzek*" mit dem Passwort zum angegebenen Zeitpunkt schlüssig nachvollziehbar (ESt-Akt 2002, AS 125 ff).

Feststellungen in welchem Ausmaß der Dateninhalt eine Manipulation erfuhr und wer diese Manipulationen letztendlich durchführte, konnten von der Betriebsprüfung allerdings nicht getroffen werden. Der Berufungssenat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Manipulationen letztendlich von der Bw. selbst oder von einer ihrer Vertrauenspersonen durchgeführt wurden, da sich ohne Passwort diese Funktionen der Buchhaltungssoftware auf den betrieblichen Computern nicht aktivieren ließen.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Bw. ein Buchhaltungsprogramm mit einer implementierten Verkürzungsfunktion verwendete, wird durch die auf Anregung des Privatsachverständigen im Berufungsverfahren erfolgte Auswertung der bis dahin aus einem Versehen nicht überprüften Dateien (Diskettenbox GZ 278/00-I/Wie, EO 15 Nr. 1) bestätigt, zumal der Privatsachverständige lediglich jene Programmversion der Buchhaltungssoftware "*Supercash*" begutachtete, welche am 5. Dezember 2000 auf den Computern installiert und beschlagnahmt wurde (ESt-Akt 2002, AS 83). Frühere Programmversionen wurden durch den Privatgutachter nicht beurteilt, weshalb seine in der Berufung beantragte Befragung auch unterbleiben konnte.

Die Überprüfung dieser bis dahin weder durch die Systemprüfung noch durch den Privatgutachter der Bw. nicht ausgewerteten Dateien, deren Ergebnis im Befund des Privatgutachters folglich auch nicht berücksichtigt werden konnte, ergab die Verwendung eines Buchhaltungsprogrammes mit einer Verkürzungsfunktion. Diese Verkürzungsfunktion ließ sich mit den Passwörtern der Bw. aktivieren (ESt-Akt 2002, AS 128 ff). Bis Dezember 2000 wurden diese Verkürzungsfunktionen der Buchhaltungssoftware beibehalten.

Somit bleibt festzustellen, dass die eingesetzte Software Eingriffe in die Grundaufzeichnungen derart zulässt, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und der Buchhaltung der Bw. nicht gewährleistet ist.

Ausgehend von diesen festgestellten materiellen und formellen Buchführungsmängeln wendete das Finanzamt für den Abgabenzeitraum 1997 bis 2001 die Methode der kalkulatorischen Schätzung an. Dabei ging der Prüfer von einer Leistungs- und Warenkalkulation aus, deren Grundlagen aus den im Betrieb vorhandenen Daten und Unterlagen ermittelt wurden (innerer Betriebsvergleich, ABp Teil 4, AS 1, 2).

Unter Berücksichtigung des gesamten Lohnaufwandes, des Wareneinsatzes, der betrieblichen Preislisten sowie der ermittelten Rohaufschläge errechnete der Prüfer unter Bezugnahme auf die Anzahl des beschäftigten Personals der Bw., die Personalkrankstände und den Ausbildungsgrad der Beschäftigten, einen durchschnittlichen Kopfleistungsumsatz pro Beschäftigte pro Woche (ABp Teil 4, AS 26 – 46). Bei dieser "Pro-Kopf-Umsatzleistungskalkulation" ging der Prüfer einerseits von einer geschätzten Anzahl von erbrachten Friseurdienstleistungen, andererseits von einer Schätzung des dafür erforderlichen Arbeitszeitaufwandes aus. Die unproduktive Arbeitszeit der Beschäftigten wurde dabei im Ausmaß von 20 % der Gesamtarbeitszeit geschätzt.

Die derart durchgeführte Kalkulation ergab Differenzen zu den erklärten Erlösen der Bw. im Ausmaß von 2 % für 1997, von 15 % für 1998, von 3 % für 1999, von 6 % für 2000 und von 15 % für 2001 (siehe oben, Tz 18a des Bp-Berichtes).

1. Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO 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.

Einen Wiederaufnahmegrund nach Abs. 1 lit. b leg. cit. bilden lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können (Stoll, BAO Kommentar 2931).

Der Ausdruck "neu hervorkommen" bedeutet, dass der Wiederaufnahmegrund eine zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache bzw. Beweismittel gewesen sein muss, welche der Behörde in dem gegenständlichen Verfahren erstmals nach Bescheiderlassung zur Würdigung zur Verfügung steht.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinn des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. etwa VwGH 22.11.2001, 98/15/0157). Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist somit unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (vgl. etwa VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind.

Eine Interessensabwägung im Sinne des § 20 BAO verbietet bei (absoluter bzw. relativer) Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die in Folge Änderung aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

a hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1997 – 2000

Die Wiederaufnahme des **Umsatzsteuerverfahrens 1997** wird im Betriebsprüfungsbericht mit dem Hinweis auf die TZ 16 bis 18 (Mängel, Erlöskalkulation, umsatzsteuerliche Änderungen im Prüfungszeitraum) und jene des **Einkommensteuerverfahrens 1997** mit dem Hinweis auf die TZ 16 und 17 (Mängel, Erlöskalkulation) sowie die TZ 34 und 35 (Kalkulationsdifferenz, Privatanteil KFZ) begründet.

Wie bereits festgehalten, verwendete die Bw. ab September 1998 die Buchhaltungssoftware "*Supercash*" mit der programmtechnisch implementierten Verkürzungsfunktion. Für die Zeiträume davor hatte die Bw. das Buchhaltungsprogramm "*CIS Coiffeur*" im Einsatz.

Jene Umstände und Tatsachen (Datenlöschungen und Differenzen in den Erlösaufzeichnungen), welche zur Beurteilung der formellen und materiellen Mangelhaftigkeit der Buchhaltung betreffend das Abgabensjahr 1997 führten, wurden bereits bei der unter Beiziehung der Systemprüfung durchgeführten (Erst-)Betriebsprüfung im Jahr 1998 festgestellt und blieben zum damaligen Zeitpunkt wegen des angeordneten Prüfungszeitraumes betreffend die Abgabensjahre 1993 – 1996 allerdings unberücksichtigt.

Zum Zeitpunkt der erklärungskonformen Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1997 am 5. Mai 1999 waren dem Finanzamt die Manipulationen der Daten und Dateien des Buchhaltungsprogrammes "*CIS Coiffeur*" durch die Bw. und folglich die formellen und materiellen Buchführungsmängel bereits bekannt (vgl. Berufungsentscheidung vom 22. April 2008, RV/1174-W/02). Eine rechtliche Würdigung und ertragsmäßige Berücksichtigung dieser evidenten formellen und materiellen Buchführungsmängel wurde jedoch bei der erklärungskonformen Veranlagung der Bw. für das Jahr 1997 durch das Finanzamt nicht vorgenommen. Eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1997 aus eben diesen Gründen kann somit nicht mehr in Betracht kommen, da diese dem Finanzamt bereits bei der Vorbetriebsprüfung und in weiterer Folge bei der Erlassung der Erstbescheide offensichtlich bekannt waren.

Die Begründung des erwiesenermaßen erfolgten Einsatzes und der Verwendung des Buchhaltungsprogrammes "*Supercash*" mit der implementierten Verkürzungsfunktion ab Herbst 1998 kann somit nicht als Wiederaufnahmegrund für das Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1997 – dies vermag lediglich die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000 zu tragen – herangezogen werden.

So bleibt zu prüfen, ob die im Rahmen der Betriebsprüfung getroffene Feststellung der steuerlichen Nichterfassung eines Privatanteiles für die Privatnutzung des betrieblichen KfZ (TZ 18c und Tz 35) eine Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1997 zu begründen vermag.

Die Prüfung der Rechtsfrage, ob im gegenständlichen Fall ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist nach Dafürhalten des Berufungssenates zu bejahen. Dies erhellt sich insbesondere aus dem Umstand, dass dem Finanzamt das Unterlassen einer umsatz- und einkommensteuerlichen Erfassung eines Privatanteiles für das betriebliche KfZ durch die Bw. erstmals durch die Betriebsprüfung offenbar wurde. In Kenntnis dieser Tatsache wäre das

Finanzamt bei der Erlassung der Erstbescheide zu einem anderen Ergebnis als der erklärungsgemäßen Veranlagung gekommen.

In weiterer Folge ist somit zu prüfen, ob die vom Finanzamt bei der Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 1997 angestellte Ermessensausübung im Rahmen des § 20 BAO erfolgte, oder ob in diesem konkreten Wiederaufnahmegrund eine das Verfahren ausschließende Geringfügigkeit darin liegt, dass einerseits die daraus resultierende Umsatzsteuernachforderung für 1997 ÖS 5.294,-- beträgt, andererseits die Erhöhung der Einkommensteuer 1997 ÖS 2.900,-- ausmachen würde.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in der Regel dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², § 303, Tz. 40 zitierte Judikatur). So hat der VwGH im Erkenntnis 12.4.1994, 90/14/0044 die absolute und relative Geringfügigkeit als ermessensrelevant bezeichnet.

Eine der Wiederaufnahme entgegenstehende Geringfügigkeit ist daher dann nicht gegeben, wenn die steuerliche Auswirkung absolut betrachtet nicht geringfügig ist. Es wäre auch mit den bei Ausübung des Ermessens unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit zu berücksichtigenden öffentlichen Interessen, die mit der Vollziehung von Abgabengesetzen zu verfolgen sind, sowie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, die Nachforderung eines Steuerbetrages nur deshalb zu unterlassen, weil er gemessen an der erneuten Steuerfestsetzung prozentuell gesehen geringfügig wäre, während dieser Betrag absolut gesehen keineswegs als geringfügig bezeichnet werden kann.

Eine bestimmte Grenze, bis zu der ein Abgabennachforderungsbetrag als absolut gesehen geringfügig zu bezeichnen wäre, ist der Rechtsprechung nicht zu entnehmen.

Betrachtet man die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes – Erhöhung der Umsatzsteuer 1997 um ÖS 5.294,-- und Erhöhung der Einkommensteuer um ÖS 2.900,-- so ist in diesem Zusammenhang von einer bloßen Geringfügigkeit nicht auszugehen und werden die in Rede stehenden Steuerbeträge auch nach der Verkehrsauffassung nicht als geringfügige Größe zu beurteilen sein.

Darüber hinaus kann bei diesen Beträgen auch nicht mehr davon ausgegangen werden, der unter dem Gesichtspunkt der "Zweckmäßigkeit" mit der Erlassung eines Bescheides verbundene Verwaltungsaufwand stünde außer Verhältnis zum nachgeforderten Steuerbetrag. Der Grundsatz der Verwaltungsökonomie zwingt daher nicht zur Unterlassung der Bescheiderteilung. In diesem Zusammenhang ist auf § 242 BAO zu verweisen, wonach das Gesetz die Vollstreckung eines Abgabebetrages von unter € 20 als nicht verwaltungsökonomisch normiert (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung³, § 242,

Tz. 1). Der vielfache Wert dieses Betrages – wie im gegenständlichen Fall – rechtfertigt nach Ansicht des Berufungssenates die Bescheiderlassung und widerspricht auch nicht dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie.

Das öffentliche Interesse an der Vollziehung der Abgabengesetze sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind somit über die Interessen der Bw. zu stellen. Es spricht daher nichts dagegen, auch im vorliegenden Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Wie bereits oben erwähnt vermag der erwiesenermaßen erfolgte Einsatz und die Verwendung des Buchhaltungsprogrammes "Supercash" mit der implementierten Verkürzungsfunktion zwischen Herbst 1998 und Dezember 2000 die Wiederaufnahme der **Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000** zu begründen (vgl. TZ 16 bis 18 des Bp-Berichtes). Die Umstände der formellen und materiellen Buchführungsmängel wurden, wie sich aus dem Sachverhalt zweifelsfrei ergibt erst im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung dem Finanzamt offenbar. In der Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000 ist eine Rechtswidrigkeit somit nicht zu erblicken.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich **Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2000** wird somit als unbegründet abgewiesen.

b hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2001

Die Wiederaufnahme des **Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 2001** wird im Betriebsprüfungsbericht (ESt-Akt, Dauerbelege, AS 46) ebenfalls mit dem Verweis auf die TZ 16 und 17 (Mängel, Erlöskalkulation) sowie die TZ 34 und 35 (Kalkulationsdifferenz, Privatanteil KFZ) begründet.

Ausdrücklich wird in der TZ 16 c letzter Satz festgehalten, dass "*diese Einstellungen [gemeint die Verkürzungsparameter des Buchhaltungsprogrammes 'Supercash'] bis Dezember 2000 beibehalten [wurden].*"

Feststellungen, welche Buchführungsmängel formeller und/oder materieller Natur für den Zeitraum nach dem 5. Dezember 2000 – dem Zeitpunkt der Durchführung der Hausdurchsuchung und der Beschlagnahme der Buchhaltungsdateien der Bw. – vorliegen, bzw. welche anderen "*neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel*" eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2001 rechtfertigen würden, sind weder aus den Bescheiden, dem Betriebsprüfungsbericht noch aus dem Akteninhalt ersichtlich.

Auch andere Gründe, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2001 rechtfertigen würden, können weder aus dem Wiederaufnahmebescheid, dem Betriebsprüfungsbericht noch aus dem Akteninhalt erkannt werden. Die Begründung der Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 2001 mit dem Verweis auf die TZ 35 (Privatanteil KFZ) geht nach Ansicht des Berufungssenates ins Leere, da diesbezüglich keine Feststellung für dieses Jahr getroffen wurden.

Die von der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 getroffenen Feststellungen stellen jedenfalls aus dem Blickwinkel der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2001 keine "*neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel*" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar und vermögen die Verfügung der Wiederaufnahme nicht zu begründen.

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 wird stattgegeben und werden die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben.

2. Umsatz- und Einkommensteuer 1997 – 2000

a. Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses im Sinne des § 163 BAO liegt auf der Abgabenbehörde (VwGH 29. Juni 2005, 2000/14/0199; 30. April 2003, 99/13/0162; 21. September 1993, 88/14/0110).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Diese Beurteilung der Abgabenbehörde hat den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu entsprechen (vgl. VwGH 21. 10. 2004, 2000/13/0043, 0106).

Nach den Feststellungen der Systemprüfung ist davon auszugehen, dass die Bw. ein EDV-Programm erworben hat, das mit Verkürzungsfaktoren ausgestattet ist und dieses von September 1998 bis Dezember 2000 zum Einsatz kam. Hauptzweck derartiger branchenspezifischer Abrechnungssysteme ist die integrierte Funktion Umsätze nachträglich, systematisch und weitestgehend ohne Mitwisserschaft von Angestellten zu verkürzen. Das EDV-Programm ist geradezu auf Manipulationen angelegt, zumal die Möglichkeit besteht, die

Verkürzungsfaktoren individuell auf bestimmte Leistungen einzustellen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens liegt es nahe, dass EDV-Programme, die eine systematische Einnahmenverkürzung ermöglichen, gerade zu diesem Zweck erworben und im Betrieb eingesetzt werden. Die sachliche Richtigkeit der von der Bw. geführten Aufzeichnungen wurde daher zu Recht von der Betriebsprüfung in Zweifel gezogen, zumal Manipulationsoptionen im EDV-System zweifellos als schwerer sachlicher Mangel anzusehen sind, der unmittelbar eine Schätzung auslöst. Das System gilt als nicht ordnungsgemäß, es ist nämlich nicht mehr gewährleistet, dass alle Geschäfte vollständig, lückenlos und richtig erfasst wurden, zumal Eintragungen und Aufzeichnungen so veränderbar sind, dass deren ursprünglicher Inhalt nicht mehr sichtbar ist. Eine Schätzung wäre nur vermeidbar, wenn die Richtigkeit der Aufzeichnungen bewiesen werden kann, was im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht der Fall ist. Die Schätzungsberechtigung ist daher jedenfalls zu bejahen.

Die Systemprüfung hat zu dem mit der Berufung vorgelegten Gutachten Stellung genommen und im Detail dargestellt, dass die von der Bw. in der Zeit von 1998 bis Dezember 2000 eingesetzte Software Eingriffe in die Grundaufzeichnungen zugelassen hat. Dieser ausführlichen Stellungnahme, welche dem (früheren) steuerlichen Vertreter der Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde, ist bislang nicht entgegengetreten worden, sondern blieben die mehrfach eingebrachten Fristverlängerungsansuchen (ESt-Akt 2001, AS 134 – 141) zur Einbringung einer Gegendarstellung ungenützt.

Der Berufungssenat sieht daher keine Veranlassung, die nachvollziehbar dargestellten Ausführungen der Systemprüfung, wonach die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und damit des gesamten Rechenwerkes verneint wurde, anzuzweifeln. Insbesondere ist festzuhalten, dass das von der Bw. vorgelegte Gutachten nicht geeignet ist, die Ordnungsmäßigkeit der von der Bw. geführten Aufzeichnungen zu beweisen. Von der Polemik abgesehen, analysiert das Gutachten in erster Linie den Aktenvermerk der Systemprüfung, die weiteren Ausführungen betreffen jedenfalls nicht die Programmversionen der Zeiträume vor der am 5. Dezember 2000 stattgefundenen Hausdurchsuchung. Auch wäre es an der Bw. gelegen, sich mit den Ausführungen der Systemprüfung in der Stellungnahme vom 23. Juni 2004 (ESt-Akt 2001, AS 120 – 132) entsprechend auseinanderzusetzen.

Das wiederholte Vorbringen der Bw., aus dem vorgelegten Gutachten ergebe sich kein Anhaltspunkt für den Einsatz einer Buchhaltungssoftware, welche eine Verkürzungsfunktion implementiert habe und so eine Verkürzung der Umsätze zulasse, vermag den Berufungssenat nicht zu überzeugen und so der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Folgende Überlegung verdeutlicht diesen Standpunkt:

So kommt der Gutachter zum Ergebnis, dass der Amtssachverständige zu den Grundeinstellungen der Datei "SCINS2.DAT" zur Software "Supercash" offenbar divergierende Aussagen trifft.

" ... Einen Anhaltspunkt dafür, dass diese Einstellung von der [Bw.] geändert wurde, gibt es nicht. Die sichergestellten Grundeinstellungen der Installation von 'Supercash' in den Filialen der [Bw.] entsprechen offenbar schon vom Dateidatum her den Grundeinstellungen wie sie vom Hersteller des Systems ausgeliefert wurden und liefern keinen Hinweis auf das Vorhandensein oder die Verwendung einer Verkürzungsfunktion."

Diese Schlussfolgerung ist für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar. Aus dem Gutachten ist ersichtlich, dass die Dateiattribute "Datum" der "SCINS2.DAT"-Datei der Buchhaltungssoftware "Supercash" am 22.9.1998 für die Filiale 01-A, Filiale 02-M und Filiale 04-K (ESt-Akt 2001, AS 9, 92 und 96) sowie für die Filiale-03 G am 13.9.1999 (ESt-Akt 2001, AS 94) letztmalig bearbeitet wurden. Eine Veränderung dieser Daten und deren Inhalte bis zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung ergibt sich wegen des unveränderten Dateiattributes nicht.

Im Gutachten ebenfalls angeführt ist die beschlagnahmte Grundeinstellung der Buchhaltung der Bw. mit der Software "Supercash" für die Filiale 05-Büro (ESt-Akt 2001, AS 98) und die Filiale 06-Wirtschaftsbund (ESt-Akt 2001, AS 100). Die Installation bzw. Existenz dieser "Filialen" ist einerseits auf die Buchführung der Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 bis zum Jahr 1999 andererseits auf die damalige Tätigkeit der Bw. als Kassiererin beim Wirtschaftsbund zurückzuführen. Aus der Grundeinstellung dieser beiden "Filialen" ist zum einen das Dateiattribut "Datum" der "SCINS2.DAT"-Datei lautend mit 1.12.1995 und zum anderen der Dateiinhalt zu ersehen.

Eine Erklärung, weshalb die Installation der Buchhaltungssoftware "Supercash" bei der Einrichtung der "Filialen" verschiedene Ergebnisse zeitigt, bleibt der Privatgutachter schuldig.

Vielmehr ergibt sich aus dem von der Betriebsprüfung vorgenommenen Vergleich der Installationsdaten der "SCINS2.DAT"-Dateien der Software "Supercash" – Grundinstallation eines Musterkunden, ABp Teil 3, AS 4 verglichen mit den Daten der "Filialen 01 bis 04", ABp Teil 3, AS 7, 10, 15, 18 – eine Diskrepanz im Dateninhalt, der nach Dafürhalten des Berufungssenates nicht auf die Grundinstallation zurückzuführen ist, sondern auf die oben beschriebene Veränderung des vorgegebenen Verkürzungsfaktors auf 10 %. Eine Veränderung des vorgegebenen Verkürzungsfaktors in der Buchhaltung der "Filiale 06-Wirtschaftsbund" durch die Bw. war nicht notwendig, weswegen dieser auch in der "SCINS2.DAT"-Datei seit dem 1.12.1995 keine Änderung erfuhr.

Im Hinblick auf die dargestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel konnte das Finanzamt unbedenklich das Vorliegen der Schätzungsbefugnis annehmen.

b. Erlöskalkulation

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabenschlichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen, wenn der Abgabenschlichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

"Schätzen" bedeutet, die Besteuerungsgrundlagen mangels Erfüllung der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflicht seitens des Abgabenschlichtigen durch Wahrscheinlichkeitsschlüsse, durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln.

Im Hinblick auf die eingangs dargestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel konnte das Finanzamt unbedenklich das Vorliegen der Schätzungsbefugnis annehmen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabenschlichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH vom 19.3.1998, 96/15/0005, VwGH vom 24.2.1998, 95/13/0083, jeweils mit weiteren Nachweisen). Gleichfalls der Begründungspflicht unterliegen die Schätzungsergebnisse. Die Begründung hat unter anderem die der Schätzung zugrundeliegenden Annahmen darzulegen (VwGH 22. September 1988, 85/17/0132; 28. Mai 1998, 96/15/0260).

Betrachtet man nunmehr den Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so vertritt der Berufungssenat die Ansicht, dass die vom Betriebsprüfer angewendete kalkulatorische Schätzung zwar grundsätzlich geeignet ist, den branchentypischen Verhältnissen Rechnung zu tragen, um die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben.

Die gegenständliche Kalkulation stützt sich dabei im Besonderen auf die Annahme einer unproduktiven Arbeitszeit (Stehzeit) der Beschäftigten im Ausmaß von 20 %. Die Begründung für den Ansatz der Stehzeit in diesem Ausmaß sieht der Prüfer im Fehlen von betriebsinternen Aufzeichnungen durch die Bw. und in der branchenüblichen durchschnittlichen Stehzeit gelegen. Diese beträgt in modern geführten städtischen Friseursalons 10 % und in ländlichen Betrieben mit mittelmäßiger Ausstattung, in Seitenstraßen und Landgemeinden bis zu 33 % der Gesamtarbeitszeit.

Nach Ansicht des Berufungssenates vernachlässigt diese Annahme eines Durchschnittssatzes von 20 % allerdings die unterschiedliche Struktur und die Verhältnisse der einzelnen Filialen (etwa Standort, Anzahl der dort Beschäftigten sowie Personalmanagement, Kundenkreis, Anzahl der Konkurrenzbetriebe) der Bw.

Vergegenwärtigt man sich zum Beispiel die Lage der Salons der Bw., so liegen diese durchwegs in ländlichen Ortschaften und Gebieten. Dies ergibt sich nicht nur aus der geographisch bekannten Lage sondern auch aus der Einwohnerzahl der jeweiligen Gemeinde im Prüfungszeitraum. So hat die Gemeinde St. P. 2.470 Einwohner (www.statistik.at/blickgem/blick1/g30529.pdf), die Marktgemeinde M. 4.845 Einwohner (www.statistik.at/blickgem/blick1/g41111.pdf), die Stadtgemeinde G. 3.109 Einwohner (www.statistik.at/blickgem/blick1/g41105.pdf) und die Gemeinde K. 2.733 Einwohner (www.statistik.at/blickgem/blick1/g41106.pdf).

Welche Gewichtung der einzelnen Filialen der Bw. zur angenommenen unproduktiven Arbeitszeit von 20 % führte, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht zu ersehen.

Der wiederholte Einwand der Bw. während der Betriebsprüfung, die Eröffnung von Konkurrenzbetrieben hätte Einfluss auf die nichtproduktiven Arbeitszeiten ihrer Beschäftigten entspricht nach Ansicht des Berufungssenates den Erfahrungen des täglichen Lebens. Durch zeugenschaftliche Befragungen der Beschäftigten der Bw. etwa hätte das Ausmaß der unproduktiven Arbeitszeiten in den einzelnen Filialen des Unternehmens der Bw. näher konkretisiert und erhärtet werden können.

Die auf der Grundlage von einer unproduktiven Arbeitszeit von 20 % durchgeführte Kalkulation führte in den Streitjahren zu stark schwankenden Ergebnissen und Erlösdifferenzen. So lag die vom Prüfer ermittelte Kalkulationsdifferenz im Jahr 1998 bei rund

ÖS 741.000,-- und betrug im Jahr 2001 gar ÖS 1.000.000. Hingegen wurde für das Jahr 1997 eine Differenz von ÖS 128.000,--, für 1999 eine solche ÖS 174.000,-- und für 2000 eine Abweichung von ÖS 360.000,-- ermittelt. Die Bandbreite der Kalkulationsdifferenzen liegt sohin von 1997 bis 2001 zwischen 2 % und 15 %. Eine Begründung für diese extremen Schwankungen lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen und wird daher die Methode der kalkulatorischen Schätzung vom Berufungssenat als mit zu hohen Unsicherheitsfaktoren belastet angesehen und erscheint nur wenig geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Bereits geringfügige Veränderungen einer oder mehrerer Kalkulationsgrundlagen (Veränderung bei geschätztem zeitlichen Arbeitsaufwand für einzelne Dienstleistungen, Veränderung bei Stehzeiten, ...) führen zu unverhältnismäßig großen Auswirkungen im Ergebnis der Umsatz- und Erlöskalkulation.

In Fällen, in denen verlässliche Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Das bloße Vorhandensein der Verkürzungsfaktoren ist – wie bereits der Systemprüfer in seiner Stellungnahme vom 23.6.2004 zutreffend ausführt – eine objektiv überprüfbare Tatsache, da die Einstellungsdateien (SCINS*.DAT) dazu vorhanden sind. Auch die Tatsache, dass Einstellungsdateien am Tag der Hausdurchsuchung mit neuem Datum abgespeichert wurden, was jeweils dann der Fall ist, wenn diese vorher verändert wurden, ist objektiv feststellbar. Geht man im gegenständlichen Verfahren davon aus, dass die Standardeinstellung der Buchhaltungssoftware einen Verkürzungsfaktor von 20 % vorsah und dieser im Betrieb der Bw. mit 10 % auf bestimmte Leistungen bzw. mit einer Obergrenze von ÖS 10.000,-- pro Tag festgesetzt wurde ist, so erscheint ein Sicherheitszuschlag von jährlich 3 % auf die erklärten Ergebnisse als nicht zu hoch gegriffen, sondern an der Untergrenze gelegen.

Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zu Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

Dem Berufsbegehren wird in diesem Punkt daher teilweise stattgegeben und werden die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide entsprechend abgeändert.

c. Personalverbrauch (auch UVA 12/2002, UVA 6/2003)

In diesem Berufungspunkt besteht zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens Uneinigkeit darüber, ob von den Dienstnehmerinnen gegenseitig erbrachte Friseurleistungen im Interesse des Arbeitgebers oder im Interesse der Dienstnehmerinnen liegen und somit der

Deckung privater Bedürfnisse dienen. Stellen nach der von der Bw. vertretenen Auffassung diese Leistungen keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar, so liegt nach Ansicht des Finanzamtes gemäß § 1 UStG ein steuerbarer und steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor.

Vorauszuschicken ist zunächst, dass in Bezug auf die Häufigkeit der von der Betriebsprüfung angenommenen Leistungen „Waschen/Legen“ keinerlei Feststellungen getroffen wurden und die im Zuge der Betriebsprüfung getroffene Annahme, wonach ausgelernnte Dienstnehmerinnen 2 mal im Monat die Leistung „Waschen/Legen“ untereinander erbringen, sich als rein spekulativ erweist. Der Berufungssenat geht abweichend von der Meinung des Finanzamtes weiters davon aus, dass auch die regelmäßige Haarwäsche zur üblichen Körperhygiene zählt, die üblicherweise und unabhängig vom ausgeübten Beruf zu Hause erfolgt. Es ist nämlich kaum vorstellbar, dass in der Friseurbranche tätige Arbeitnehmerinnen derartige Handlungen der Körperpflege einfach in ihre Berufssphäre verlagern und dies vom Arbeitgeber auch noch toleriert wird.

Der Berufungssenat vertritt überdies die Auffassung, dass es im ausschließlichen wirtschaftlichen und betrieblichen Interesse der Bw. liegt, von ihren DienstnehmerInnen fachliches Können, die Bereitschaft für ständige Weiterbildungen, sowie den laufenden modischen Innovationen aufgeschlossen und kreativ zu begegnen, zu verlangen. Dass gerade im Dienstleistungsgewerbe der Bw. ein gepflegtes Erscheinungsbild der DienstnehmerInnen ein wesentliches Qualitätsmerkmal eines Unternehmens darstellt und eine nicht unbeträchtliche Außenwirkung entfaltet, liegt auf der Hand. Verknüpft die Bw. nunmehr diese ausschließlich unternehmerischen Interessen – betriebliche Fortbildung, Qualitätssicherung, Publizitätseffekte – in ihrem Betrieb dadurch, dass sie ihre DienstnehmerInnen an sich gegenseitig Friseurleistungen erbringen lässt, so kann diesem Umstand vom Finanzamt nicht mit dem Einwand, diese Leistungen dienen der Deckung der privaten Bedürfnisse der DienstnehmerInnen, entgegengetreten werden.

Der Argumentation der Bw., wonach das Erlernen neuer Modetrends und das praktische Ausprobieren eigener Kreationen – *"Üben am lebenden Objekt"* – ein wesentliches Merkmal der laufenden Fortbildung von FriseurInnen ist, wird seitens des Berufungssenates gefolgt. Auch stellen diese im Unternehmen von den DienstnehmerInnen gegenseitig durchgeführten Leistungen nach Dafürhalten des Berufungssenates einen *"Katalog"* der verfügbaren handwerklichen Fähigkeiten im Unternehmen der Bw. dar. Am *"lebenden Objekt"* können somit neue Produkt, Modetrends, technische Fertigkeiten der DienstnehmerInnen und auch Kreativität den Kunden im Unternehmen zeit- und lebensnahe, sowie anschaulicher präsentiert werden.

Das private Interesse der Beschäftigten an derartigen Leistungen tritt nach Ansicht des Berufungssenates hinter das zweifelsfrei im Vordergrund stehende betriebliche Interesse zurück, weswegen dem Berufsbegehren in diesem Punkt stattzugeben war. Bei der Festsetzung der Umsatzsteuer 1998 bis 2000 hat die Berücksichtigung eines *"Personalverbrauches"*, wie das Finanzamt vermeint, zu unterbleiben und erfolgt die Berücksichtigung des Eigenverbrauches wieder erklärungsgemäß.

Der Berufung hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer Dezember 2002 sowie Juni 2003 wird stattgegeben und werden die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aufgehoben.

d. Warenbezugsverpflichtung (UVA 9/2002)

Mit Vertrag vom 10. September 2002 schloss die Bw. mit der Fa. W. Österreich GesmbH eine Haarkosmetik-Abnahmevereinbarung (Einrichtungsfinanzierung) ab (ABp Teil V, AS 61 – 63). Diesbezüglich hält Punkt I. der Vereinbarung fest:

"Sinn und Zweck dieser Vereinbarung ist, dass der Kunde von der W.-Friseursaloneinrichtungsgegenstände kauft und diese in der Form bezahlt bzw. finanziert werden, dass W. dem Kunden auf den Bezug von Haarkosmetikwaren Rabatte/Boni (Gutschriften) einräumt, die der W.-Einrichtungslieferung zugrundeliegenden Rechnungen gutgeschrieben werden. Durch diese Gutschriften soll der Kaufpreis zuzüglich der Zinsen für die W.-Friseursaloneinrichtungsgegenstände in voraussichtlich vier Jahren bezahlt sein." ...

Dabei verpflichtete sich die Bw. zur Tilgung der Restkaufsumme von € 69.192,91 (€ 57.660,76 netto) für ihre Friseursaloneinrichtung. Die Tilgung der Restkaufsumme erfolgt über Rabattgutschriften der Wareneinkäufe der Bw. (siehe Abrechnung für das IV. Quartal 2002, ABp AS 64).

Bis zur vollständigen Tilgung der Restkaufsumme, verpflichtete sich die Bw. weiters pro Kalenderquartal zu einer vereinbarten Warenabnahme von mindestens € 12.012,66 netto – Umsatz pro Kalenderjahr somit € 48.050,64 – bei der Fa. W. Österreich GesmbH zu tätigen. Vertragsgemäß gewährte die Fa. W. Österreich GesmbH der Bw. bei diesen Umsätzen einen 30 %-igen Rabatt auf die jeweils gültigen Listenpreise

"... und wird dieser Rabatt/Bonus zur Tilgung des Kaufpreises exkl. Mehrwertsteuer für die W.-Friseursaloneinrichtungsgegenstände unter der Voraussetzung gutgeschrieben, dass die dem Bonus zugrundeliegende Vereinbarung vollständig erfüllt wird und die Rechnungen ordnungsgemäß bezahlt werden. ... "

Als strittig stellt sich in diesem Punkt die Frage der umsatzsteuerpflichtigen Behandlung der Warenbezugsverpflichtung der Bw. dar. Vermeint die Bw. eine steuerbare Leistung dadurch zu verneinen, als der vereinbarte Rabatt zur Tilgung des Kaufpreises verwendet wird, sieht das Finanzamt in der Rabattgewährung keine Minderung der Wareneinkäufe an sich, weil die

Verbuchung der Wareneinkäufe im Rechenwerk ohne Rabattabzug zum vollen Listenpreis erfolgt

Wirtschaftlich betrachtet vertritt der Berufungssenat die Ansicht, dass die Bw. für die Friseursaloneinrichtungsgegenstände über den Zeitraum von vier Jahren keinen Aufwand zu tätigen hatte, zumal über diesen Zeitraum vom Vertragspartner gewährte Rabatte/Gutschriften auf die Listenpreise zu einer Tilgung der Restkaufsumme führten. Die Verhaltenspflicht der Bw. besitzt für den Vertragspartner eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung. Damit ist aber klar, dass die Warenbezugsverpflichtung (Abnahmeverpflichtung) das Entgelt der Bw. für die an sie erbrachte Leistung (Friseursaloneinrichtung) darstellt. Der Wert des Entgeltes der Warenbezugsverpflichtung ist aus dem Wert der Friseursaloneinrichtung abzuleiten (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 55).

Da somit ein Leistungsaustausch im Sinne des § 1 UStG 1994 vorliegt, ist eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Zeitraum September 2002 nicht zu erkennen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3. Umsatz- und Einkommensteuer 2001

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist unter anderem bei mangelnder Bescheidqualität oder bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung unzulässig.

Mit der Stattgabe der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 vom 13. Jänner 2004 wurden diese Verfahrensbescheide aufgehoben und traten die in Verbindung mit der Wiederaufnahme erlassenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand.

Die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

4. Einkommensteuervorauszahlung 2004

Die Festsetzung der berufungsgegenständlichen Vorauszahlungen erfolgte auf Grundlage der Jahresveranlagung 2001 – Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Jänner 2004 – in Folge der Betriebsprüfung.

Erfolgreich können in der Berufung gegen einen Vorauszahlungsbescheid nur solche Einwendungen vorgebracht werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen. Mit dieser Berufungsentscheidung wurde dem Berufungsbegehren der Bw. hinsichtlich Einkommensteuer 2001 insoweit gefolgt, als dieser Bescheid dem Rechtsbestand nicht mehr angehört (siehe

obige Begründung Punkt 1b und Punkt 3). Die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2004 auf Grundlage eben dieses Einkommensteuerbescheides erwies sich als rechtswidrig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Aufgrund obiger Ausführungen ergeben sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

Umsatzsteuer	1997	1998	1999	2000
Umsätze lt. Erkl.	5.224.171,42	5.055.984,00	5.265.306,00	6.416.527,58
EV lt. Erkl.	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
SZ 3 %	156.725,14	151.679,52	157.959,18	184.395,83
Personalverbrauch	0,00	0,00	0,00	0,00
Privatanteil KFZ	5.294,00	6.511,00	8.444,00	---
Bemessungsgrundlage	5.388.690,56	5.216.674,52	5.434.209,18	6.333.423,41
Steuersatz 20 %	1.077.738,11	1.043.334,90	1.086.841,84	1.266.684,68
Vorsteuer lt. BE bzw Bp	-226.141,26	-232.783,18	-285.891,54	-419.976,32
USt lt. BE	851.596,85	810.551,72	800.950,84	846.708,36
gerundet	851.597	810.552	800.951	846.708
bisherige Steuer	819.193	778.914	767.670	809.579
Mehr-/Minderbetrag	32.404	31.638	33.281	37.129
USt-Verrechnung	1997	1998	1999	2000
lt. Bilanz	0	0	0	
lt. BE	32.404	64.042	97.323	134.452
Vermögensänderung	-32.404	-64.042	-97.323	-134.452
Vermögensänderung	0	32.404	64.042	97.323
Zwischensumme	-32.404	-31.638	-33.281	37.129
Entnahme	32.404	31.638	33.281	36.879
Erfolgsänderung	0	0	0	-250
Einkommensteuer	1997	1998	1999	2000
Einkünfte lt. Erkl.	206.163	165.964	249.131	
+ SZ lt. BE	156.725	151.680	157.959	
+ Tz 35, KfZ	8.262	7.756	9.383	
Freibetrag lt. Erkl.		-40.000	-60.000	
Gewinn lt Bp.				264.098
- Kalkulationsdifferenz				-359.645
SZ lt. BE				184.396
+ USt-Verrechnung				12.864
Gewinn	371.150	285.400	356.473	101.713

Beilage: 16 Berechnungsblätter

Wien, am 27. November 2012