



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0975-W/04,  
miterledigt RV/976-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Friseurbetrieb, Wien, vertreten durch Tiefengraber & Hübl Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs OEG, Steuerberatungsgesellschaft, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1a/3, vom 2. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch OR Dr. Walter Klang, vom 11. Februar 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 sowie über den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 3. August 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (=Bw.) betreibt seit 1996 ein Friseurunternehmen in Wien Hietzing. Bei der Bw. fand eine Außenprüfung statt. Auf Grund der im Folgenden wiedergegebenen Feststellungen wurden – nach Wiederaufnahme des Verfahrens - Umsatz- und

Gewinnzuschätzungen vorgenommen, die ebenso wie die Wiederaufnahme des Verfahrens Gegenstand des Berufungsverfahrens sind.

Der über die Prüfung abgefasste **Bericht** führt im Zusammenhang mit den Berufungspunkten folgendes aus:

"Tz. 16: Mängel

Da im Betrieb ein EDV-System (EH - Version 2001.01) eingesetzt wird, wurde von der Betriebsprüfung die Systemprüfung der GBP Wien zur Unterstützung angefordert.

Von der Systemprüfung wurde folgendes festgestellt:

Der Datenbestand ist nur lückenhaft vorhanden.

Am Tag vor der Betriebsbesichtigung wurden von Frau N. sämtliche Daten (mit Ausnahme des laufenden Monats) gelöscht. Die Daten wurden dann an Hand von vorliegenden Sicherungsmedien, soweit vorhanden, zurückgesichert. Es konnten jedoch nicht alle Daten rekonstruiert werden. Die Grunddaten sind daher nicht vollständig vorhanden und die Daten sind nicht mehr in nachvollziehbarer Form gespeichert.

In der Datenbank wurden Stornierungen in den Kassenrollen vorgenommen. Diese Stornierungen treten in der Datei über den gesamten Zeitraum verteilt auf.

Die Daten wurden auch hinsichtlich der Bedienfälle in den Statistikdateien ausgewertet. Dabei wurde festgestellt, dass bei bestimmten Konfigurationen der Verkürzungsfunktionen nur einzelne Dienstleistungen gelöscht wurden und somit die "durchschnittliche" Lösung je Kunde verkürzt wurde.

Von der Betriebsprüfung wurden folgende Mängel festgestellt:

Die vorgelegten Unterlagen sind unvollständig (es fehlen Kassenbestandsblätter, Kassenbuchausdrucke, Terminkalender, Sicherungsdisketten).

Ausdrucke "Kassenbestand"

Dieser Ausdruck wird laut Systemprüfung bei Tagesabschluss mit den gesicherten Daten automatisch ausgedruckt,

die Ausdrucke fehlen teilweise,

die Tageslosungsbeträge auf den Ausdrucken stimmen mit den Beträgen laut Kassenbuch nicht überein,

die Kassenanfangsbestände laut Ausdruck stimmen mit den Kassaständen laut Kassenbuch nicht überein,

zahlreiche Ausdrucke enthalten kein Datum

Sonstige Feststellungen zum Kassenbuch :

Im März 2001 beginnt das Kassenbuch mit 9.3.2001. Die Eingänge vom 9.3.2001 betragen ATS 116.356,-, darin sind die Tageslosungen vom 1.3.2001 bis 9.3.2001 enthalten, ebenso sind in den Ausgängen vom 9.3.2001 in Höhe von ATS 118.440,84 die Ausgaben vom 1.3.2001 bis 9.3.2001 enthalten.

Die im Februar 2000 von den Kunden eingelösten Gutscheine wurden im Kassenbuch am 29.2., also zum Monatsende, in einer Gesamtsumme eingetragen.

Im März 2000 wurden die von den Kunden im Zeitraum 2.3. bis 10.3. eingelösten Gutscheine in einer Gesamtsumme am 10.3.2001 (Anmerkung: gemeint war wohl 2000) eingetragen.

Die Ordnungsmäßigkeit der Bücher im Sinne von § 131 BAO ist nicht gegeben. Die Daten sind nicht mehr vollständig vorhanden. Der Grunddatenzustand lässt eine Überprüfung nicht zu.

Von der Betriebsprüfung wurde eine Verprobung der Lösungsverteilung auf Lognormalverteilung durchgeführt. Dabei wurden in allen Jahren Differenzen festgestellt.

#### Tz.20.: Verdeckte Ausschüttungen

Die in Tz. 16 angeführten Mängel beziehen sich auf die Ebene der Basisdaten (Erfassung einzelner Geschäftsfälle). Resultierend aus den hier fehlenden Daten muss die Betriebsprüfung in ihrer Überprüfungs- und Verprobungstätigkeit auf der höheren Ebene der Tageslosungen ansetzen. Hier wurde zur Plausibilitätsprüfung eine Verprobung auf Übereinstimmung der Losungen mit der logarithmischen Normalverteilung, der höchstwahrscheinlichen Verteilung bei wirtschaftlichen Sachverhalten durchgeführt. Dabei ergaben sich grobe Abweichungen.

Die Technik der Verprobung und die ziffernmäßigen Auswirkungen im konkreten Fall wurden in der Besprechung vom 30.9.2003 mit dem steuerlichen Vertreter ausführlich erläutert.

Für die Jahre 1999 bis 2001 werden jene Beträge, die sich aus der Verprobung der Lösungsverteilung ergaben, hinzugerechnet.

Die Hinzurechnungen stellen verdeckte Ausschüttungen dar und sind daher bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1999 bis 2001 außerplanmäßig (richtig wohl: außerbilanzmäßig) zuzurechnen.

	1999	2000	2001
Umsatzzuschätzung lt. Bp	538.333,33	623.333,33	585.833,33
Umsatzsteuer	107.666,67	124.666,67	117.166,67
Umsatzzuschätzung brutto	646.000,00	748.000,00	703.000,00
Kapitalertragsteuer	215.333,00	249.333,00	234.333,00
Verdeckte Ausschüttung	861.333,00	997.333,00	937.333,00

## Kapitalertragsteuer

Tz. 21.: Die verdeckten Ausschüttungen (siehe dazu auch Tz. 20) unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug. Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer trägt die Gesellschaft."

Die **Niederschrift über die Schlussbesprechung** enthält noch folgende, handschriftlich angebrachte Zusätze.

"Datenbestand ist wegen Programmfehler in Teilen lückenhaft. Diese Daten sind jedoch durch Ausdrucke dokumentiert. Bestritten wird, dass Frau N. die Daten gelöscht habe. Vielmehr wurden Daten, die wegen Programmdefekten möglicherweise verloren wurden (sicherheitshalber) wiederhergestellt, um der Betriebsprüfung möglichst vollständigen Zugang zu gewähren. Die bemängelte Stornierung betreffen tatsächliche Falschbuchungen, die richtig gestellt worden sind. Die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel sind auf Programmfehler zurück zu führen. Die Schätzungsbefugnis wird in Abrede gestellt. Die Tauglichkeit des Programms der Lognormalverteilung zur Berechnung wird in Abrede gestellt – insbesondere die Berücksichtigung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen (z.B. Engpässe) werden nicht berücksichtigt, die Berechnungsmethode daher falsch. Weitere Bemerkungen vorbehalten."

Aus dem in Form eines Aktenvermerkes an die Amtsbetriebsprüfungsstelle erstellten **Bericht des Systemprüfers**, welcher auch dem steuerlichen Vertreter zur Äußerung übermittelt wurde, ergeben sich folgende für das Berufungsverfahren bedeutende Feststellungen. (Anmerkung: Von der Wiedergabe der Bildschirmkopien aus dem Programm EH. 2001.01, Profi II, wurde Abstand genommen.).

"Die Systemprüfung der GBP Wien wurde angefordert, die Betriebsprüfung bei der Überprüfung des eingesetzten EDV-Systems zu unterstützen.

Am 25.3.2003 wurde gemeinsam mit der Prüferin das eingesetzte EDV-System überprüft. Die vorhandenen Daten wurden auf Datenträger der Systemprüfung überspielt (Iomega ZIP-Medien) Es handelt sich hierbei um folgende Version: (Anmerkung: Es wurde eine Bildschirmkopie aus dem Programm EH 2001.01 ausgewiesen.)

Diese vorliegende Version „EH 2001.01“ wurde vom Programmhersteller überarbeitet und die bekannten Tastenkombinationen der vorhergehenden Versionen für die Verkürzungsfunktion sind nicht mehr aktiv.

Die Grundeinstellungen der Verkürzungsfunktionen SCINS1.DAT. SC1NS2.DAT und SCINS3.DAT werden bei jedem Programmstart überschrieben.

Bei Tagesabschluss mit den gesicherten Daten werden folgende Aufzeichnungen automatisch ausgedruckt:

Kassenbestand /Salon (siehe Anlage 1)

Positionsbericht (Anlage 2)

Chefbarometer Kurzübersicht (Anlage 3)

Diese Aufzeichnungen gehören somit zu den Grundaufzeichnungen.....

### 3. Feststellungen

Die gesicherten Daten wurden von der Systemprüfung analysiert und ausgewertet. Dabei konnte festgestellt werden, dass der Datenbestand nur lückenhaft vorhanden ist. Diese Feststellung wurde von Herrn B (Franchise-Nehmer des Softwareherstellers) bestätigt, der am Nachmittag in einem Telefonat mit dem Systemprüfer Walter T angab, dass sämtliche Daten von der Unternehmerin gelöscht wurden und er diese an Hand von vorliegenden Sicherungsmedien, soweit vorhanden, zurückgesichert wurden (Anmerkung: gemeint wohl hatte). Dabei hat Herr B angegeben, dass nicht alle Daten rekonstruiert werden konnten.

Die Grunddaten sind daher nicht vollständig vorhanden (siehe folgende Grafiken).

(Anmerkung: Es wurden wiederum Bildschirmkopien aus dem Programm EH 2001.01 ausgewiesen.)

Wie aus den angeführten Grafiken hervorgeht, sind die Daten nicht mehr in nachvollziehbarer Form gespeichert. Diese beispielhafte Darstellung der einzelnen Monate lässt sich beliebig erweitern. Aus den Statistikdateien ergibt sich folgendes Bild (Spalten mit dem Wert „0“ weisen auf fehlende Dateien hin. (Anmerkung: Es wurden wiederum Bildschirmkopien aus dem Programm EH 2001.01 ausgewiesen.)

### 4. Feststellungen

Datenbank SCIDB.MDB aus dem Obergeschoß, Zeitraum 20.3.2001-31.5.2001

In der Datenbank wurden Stornierungen in den Kassenrollen vorgenommen. Diese Stornierungen waren noch nicht bereinigt.

Die stornierten Dienstleistungen konnten vollständig rekonstruiert werden.

Datenbank SCIDB.MDB aus dem Obergeschoß, Zeitraum 4.7.2001-5.1.2002 und SCIDB.MDB aus dem Erdgeschoß, Zeitraum 5.7.2001-5.1.2002

In den Datenbanken wurden Stornierungen in den Kassenrollen vorgenommen. Die Stornierungen wurden mit Hilfe der Software bereinigt, d.h. es konnten nur mehr die fehlenden Rechnungsnummern festgestellt werden.

Eine Zuordnung kann nicht mehr vorgenommen werden. An Hand der verbliebenen Kassenvorgänge vor und nach der „Lücke“ kann auf den Zeitpunkt geschlossen werden. Diese Stornierungen treten in der Datei über den gesamten Zeitraum verteilt auf.

Die von der Systemprüfung festgestellten Stornierungen wurden mit der Betriebsprüfung besprochen und dem Steuerberater des Unternehmers zur Stellungnahme übermittelt.

Im Zeitraum 20.3.-31.5.2001 wurden Stornierungen im Ausmaß von ca. 20% mit der EDV-Software vorgenommen. In den weiteren Dateien konnten nur die fehlenden Rechnungsnummern festgestellt werden.

Die entsprechenden Dateien wurden im MS-Excel-Format im Laufe der Prüfung der Betriebsprüfung und dem Steuerberater übergeben.

#### Abschluss

Die Feststellungen der Systemprüfung wurden im Zuge des Parteiengehörs gemeinsam mit dem Betriebsprüfer und der steuerlichen Vertretung besprochen."

Die Bw. erhob sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die neu erlassenen Abgabenbescheide und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer mit folgender Begründung **Berufung:**

"Die bekämpften Bescheide wurden erlassen, obwohl keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Darüber hinaus wurden im Zuge der Betriebsprüfung durch den steuerlichen Vertreter hinreichende Erklärungen für die von der Finanzverwaltung bemängelten Sachverhalte gegeben.

Für den Fall, dass die Erledigung vorstehenden Rechtsmittels nicht vollinhaltlich unserem Berufungsbegehren entspricht, stellen wir

1. den Antrag gem. § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und
2. den Antrag gem. § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

Im Folgenden ergänzte die Bw. ihre Berufung:

"Die von der BP festgestellten Mängel berechtigen die Behörde grundsätzlich nicht zur Schätzung, Die Anzahl der von der BP bemängelten Belege ist jedenfalls im Rahmen einer ordnungsgemäß geführten Buchführung, bei der auch das ein oder andere Mal ein falscher Computerausdruck in den Belegordner eingeordnet werden kann. Dies vor dem Hintergrund, dass bei dem vorhandenen Computer immer wieder technische Probleme aufgetreten sind.

Die von der Behörde behaupteten Kassa-Unregelmäßigkeiten konnten vom steuerlichen Vertreter jedenfalls schlüssig geklärt werden. Die betreffenden Ausführungen wurden jedoch weder im BP-Bericht noch in der Bescheidebegründung erwähnt, geschweige denn gewürdigt oder gar widerlegt.

Die Ausübung des Ermessens wurde nicht in gesetzeskonformer Weise begründet. Immerhin konnte seitens der Abgabepflichtigen ein vollständiges Rechenwerk vorgelegt werden, welches pauschal und ohne inhaltliche Auseinandersetzung seitens der BP als in Bausch und Bogen (Anm. wohl: für) unrichtig erklärt worden ist. Eine Überprüfung der betriebswirtschaftlichen Möglichkeit der von der BP behaupteten Umsätze wurde offenbar nicht einmal in Erwägung gezogen. Eine Begründung, warum die Behörde der eigenen Sichtweise gegenüber den Ausführungen des steuerlichen Vertreters den Vorzug gegeben hat, wurde nicht gegeben und fehlt gänzlich.

Darüber hinaus sind die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 mit dem Formalfehler der nicht ordnungsgemäß erfolgten Wiederaufnahme behaftet. Entsprechende Rechtsmittel wurden bereits eingebracht. Es wurde jedoch bisher noch nicht rechtskräftig darüber abgesprochen.

Die Begründung des Körperschaftsteuerbescheides 1999 weist lediglich auf das VfGH-Erkenntnis betreffend die Mindest-Körperschaftsteuervorauszahlung sowie auf mögliche Rundungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schilling- auf Euro-Beträge hin und ist somit mangels einer Begründung nichtig.

Die "Begründung" des Umsatzsteuerbescheides 1999 weist lediglich auf mögliche Rundungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schilling- auf Euro-Beträge hin und ist somit mangels einer Begründung nichtig.

Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 ist mit dem Hinweis auf mögliche Rundungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schilling- auf Euro-Beträge begründet und somit nichtig.

Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 ist mit dem Hinweis auf mögliche Rundungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schilling- auf Euro-Beträge begründet und somit nichtig.

Der BP-Bericht ist in wesentlichen Punkten der Argumentation nicht konkret. So wird beispielsweise betreffend die von der Systemprüfung angeblich festgestellten Mängel ausgeführt: "Der Datenbestand ist nur lückenhaft vorhanden." Um welche "Lücken" es sich dabei handelt, bleibt völlig unbehandelt. Obwohl der BP-Bericht als solches an dieser Stelle

nicht zur Diskussion steht, wird auf diesen verwiesen, weil der BP-Bericht in den bekämpften Bescheiden teilweise als "Begründung" angeführt wird.

Weitere Einwände bleiben vorbehalten.

Für den Fall, dass die Erledigung eines oder mehrere der vorstehenden Rechtsmittel nicht vollinhaltlich unserem jeweiligen Berufungsbegehren entspricht, stellen wir betreffend aller abweichenden Erledigungen

1. den Antrag gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und (ebenfalls für alle abweichenden Erledigungen)
2. den Antrag gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

Seitens des Finanzamtes wurde eine **Stellungnahme zur Berufung** gegen die aufgrund einer Betriebsprüfung ergangenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2001 eingeholt:

"Seitens der Betriebsprüfung wird dazu wie folgt Stellung genommen :

Schon während der laufenden Betriebsprüfung wurde die Schätzungsbefugnis vom steuerlichen Vertreter in Abrede gestellt, da seiner Meinung nach der Betriebsprüfung eine vollständige und ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt wurde, was in keiner Weise den Tatsachen entspricht.

Wie bereits im Bericht, Tz. 16 ausgeführt, sind die vorgelegten Unterlagen unvollständig.

Es fehlen z.B.

- zahlreiche Kassenbestandsblätter:

Kassenbestand /Salon (siehe Anlage 1)

Positionsbericht (Anlage 2)

Chefbarometer Kurzübersicht (Anlage 3)

Diese Ausdrücke werden laut Systemprüfung bei Tagesabschluss mit den gesicherten Daten automatisch ausgedruckt und gehören daher, wie dem steuerlichen Vertreter sowohl von der Bp als auch vom Systemprüfer mitgeteilt wurde, zu den Grundaufzeichnungen.

Der steuerliche Vertreter vertrat die Ansicht, dass diese Ausdrücke nicht Gegenstand der Buchhaltung seien.

Des Weiteren fehlen diverse Kassenbuchausdrücke, auch die von Frau N. im Geschäft geführten Terminkalender, die von der Bp verlangt wurden und eventuell eine Überprüfung der erklärten Umsätze ermöglicht hätten, konnten nicht mehr vorgelegt werden. Nach Aussage von Frau N. wurden diese laufend vernichtet.



Seitens des steuerlichen Vertreters wurde jedenfalls immer nur ausgeführt, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel auf Programmfehler (laufende EDV-Probleme) sowie auf Unachtsamkeit von Frau N. zurückzuführen seien (siehe dazu auch die Seiten 33 bis 37 im Arbeitsbogen ; Protokoll, das vom steuerlichen Vertreter anlässlich einer Besprechung der Feststellungen erstellt wurde).

Laut Berufung wird nun neuerlich daran festgehalten, dass die von der Bp festgestellten Mängel grundsätzlich nicht zur Schätzung berechtigen und dass die Anzahl (ohne nähere Angaben zu machen) der von der Bp bemängelten Belege jedenfalls im Rahmen einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung seien, bei der auch das ein oder andere Mal ein falscher Computerausdruck in den Belegordner eingeordnet werden kann.

Gemeint sind damit wohl die zahlreichen Kassenbestandsblätter (mindestens 20 Stück im Prüfungszeitraum), wo die Tageslosungen auf den Ausdrucken nicht mit den Beträgen laut Kassenbuch übereinstimmten. In den Unterlagen wurden auch z.B. für den 29.1.1999 zwei verschiedene Tageslosungsblätter aufgefunden. Laut der einen Abrechnung wurde für diesen Tag eine Tageslosung in Höhe von ATS 23.066,00, laut der anderen Abrechnung wurde eine solche von ATS 28.091,00 ausgewiesen.

Bei der Betriebsbesichtigung wurde Frau N. darauf angesprochen, konnte jedoch keine Erklärung dazu abgeben. Bei einer späteren Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter nahm dieser dazu wie folgt Stellung : "Wahrscheinlich Berichtsausdruck 1 bei Verlassen des Geschäfts von Frau N. , die Mitarbeiter wurden angewiesen, den Rest für nächsten Tag vorzumerken. Die Anweisung wurde nicht befolgt. Die Differenz ist wahrscheinlich am 30.1.1999 in Kassa gebucht". Eine Klärung konnte bis zuletzt nicht erreicht werden, nicht zuletzt da der Datenbestand nur mehr lückenhaft vorhanden ist.

Da die von der Bp festgestellten Mängel mit dem steuerlichen Vertreter mehrfach besprochen wurden und ihm auch eine detaillierte Mängelliste überreicht wurde, aus der das Ausmaß der bemängelten Belege deutlich erkennbar ist, kann den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach die Anzahl der von der Bp bemängelten Belege jedenfalls im Rahmen einer ordnungsgemäß geführten Buchführung ist, nicht gefolgt werden. Bei dieser Größenordnung kann wohl keinesfalls mehr von einer Ordnungsmäßigkeit gesprochen werden.

Welche von der Behörde behaupteten Kassa-Unregelmäßigkeiten vom steuerlichen Vertreter jedenfalls schlüssig geklärt werden konnten, ist mangels Darstellung nicht klar, weshalb dazu auch nicht weiter Stellung genommen werden kann.

In der Berufung wird auch ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung hinreichende Erklärungen für die von der Finanzverwaltung bemängelten Sachverhalte gegeben wurden.

Die hinreichenden Erklärungen beschränken sich jedoch immer wieder auf EDV-Probleme, Programmfehler oder auch Unachtsamkeit von Frau N. .

Zum Einwand, dass der Betriebsprüfungsbericht in wesentlichen Punkten der Argumentation nicht konkret sei, wobei beispielsweise die von der Systemprüfung festgestellten "Lücken" angeführt werden, ist zu sagen, dass die von der Systemprüfung festgestellten Mängel im Beisein des Systemprüfers im Detail besprochen wurden und dem steuerlichen Vertreter auch der Bericht der Systemprüfung übergeben wurde. Aus diesem ist ersichtlich, dass Daten nur mehr für die Monate 1-5/1999, 12/2000 und 1,2,3,5,6,9,10 und 11/2001 vorhanden sind.

Zusammenfassend ist, wie bereits im Bericht ausgeführt, die Ordnungsmäßigkeit der Bücher im Sinne von § 131 BAO nicht gegeben. Die Daten sind nicht vollständig vorhanden. Der Grunddatenstatus lässt eine Überprüfung nicht zu. Deshalb wurde von der Betriebsprüfung eine Verprobung der Lösungsverteilung auf Lognormalverteilung durchgeführt, was mit dem steuerlichen Vertreter auch ausführlich besprochen wurde.

Die Bw. gab die im Folgenden wiedergegebene **Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung** ab.

"Grundsätzlich ist fest zu halten:

Zu den Berufungen gegen die Wiederaufnahmen der Verfahren wird seitens der Betriebsprüfung (im folgenden kurz als BP bezeichnet) nicht Stellung genommen.

Die eingebrachten Rechtsmittel betreffen sowohl die Schätzungsbefugnis, als auch die Höhe der Schätzung.

Die BP weist korrekterweise auf die Tatsache hin, dass seitens unserer Kanzlei im Zuge der Prüfungshandlungen mehrfach auf das vorgelegte Rechenwerk verwiesen worden ist. Die BP wirft unserer Mandantin beispielsweise vor, dass [Zitat] "zahlreiche Kassenbestandsblätter (mindestens 20 Stück im Prüfungszeitraum) [...] nicht mit den Beträgen It. Kassabuch übereinstimmen". Was die BP an dieser Stelle nicht ausführt ist, dass es offensichtliche EDV-Probleme im Betrieb unserer Mandantin gegeben hat. So wurde beispielsweise mehrere Wochen lang händisch ein Kassenbuch geführt, weil der Computer total ausgefallen war, was selbstverständlich zu einem lückenhaften Datenbestand geführt hat. Weiters ist anzumerken, dass im Prüfungszeitraum rd. 740 Arbeitstage gelegen sind. Eine Schätzungsbefugnis, welche im Ergebnis zu einer Abgabennachforderung von mehr als € 108.000,00 führt, aus dem Fehlen von etwa "zwanzig Kassenbestandsblättern" abzuleiten ist wohl grotesk.

Seitens der Systemprüfung wurde bemängelt, dass zahlreiche Lücken im Datenbestand bestehen, Nach den Aussagen von Herrn T von der Systemprüfung darf jedoch geschlossen werden, dass aus einem vollständigen Datenbestand die BP ebenfalls eine Schätzungsbefugnis

abzuleiten wäre. Dies, weil lt. den Ausführungen von Herrn T , die Finanzverwaltung im Besitz genauester Daten über die eingesetzte EDV ist und das Programm die Aufzeichnung von "Schwarzumsätzen" zulässt. Im Ergebnis führt dies nach Meinung der BP wohl dazu, dass bei vorhandenen Daten die Schätzungsbefugnis auf Grund der gegebenen Möglichkeit, Schwarzumsätze aufzuzeichnen und zu einem späteren Zeitpunkt die Daten verändern zu können (ausführliche Informationen diesbezüglich liegen Mitgliedern des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in ähnlich gelagerten Fällen vor), und bei fehlenden elektronischen Daten, die Schätzungsbefugnis aus dem lückenhaften Datenbestand abgeleitet werden kann.

Von der BP als Ungereimtheiten bemängelte Sachverhalte im vorgelegten Rechenwerk, wie etwa, dass an einem Tag zwei Kassenbestandsblätter, die in weitaus überwiegender Anzahl tatsächlich vorhanden und korrekt im Kassabuch verbucht sind, ausgedruckt worden sind und unterschiedliche Beträge aufweisen, konnten einerseits durch betriebliche Abläufe und andererseits durch (der BP bestens bekannte) EDV-Probleme erklärt werden. Diese hinlänglichen Erklärungen wurden der BP auch gegeben - wie unter anderem auch in der Stellungnahme der BP ausgeführt worden ist: Frau N. verlässt manchmal vor Geschäftsschluss das Lokal. Dabei kann es vorgekommen, dass sie einen Tagesabschluss gemacht hat. Zu einem späteren Zeitpunkt wurde dann von einer Mitarbeiterin ein zweiter Tagesabschluss gemacht, was im Ergebnis zu den beobachteten Sachverhalten führt.

Aus der Stellungnahme der BP ist zu ersehen, dass die Datenbestände für Jänner 1999 jedenfalls vorhanden sind. Der vorstehende Sachverhalt vom Jänner 1999 konnte jedoch, glaubt man den Ausführungen der BP, "nicht zuletzt da der Datenbestand nur mehr lückenhaft vorhanden ist" nicht geklärt werden. Die Widersprüchlichkeit liegt auf der Hand.

Daraus kann also auch geschlossen werden, dass die Systemprüfung im bestehenden und zur Verfügung gestellten Datenmaterial keine Hinweise auf Unregelmäßigkeiten finden konnte. Die Bemängelung erfolgt also demnach auf Grund der Tatsache, dass das eingesetzte Programm die Aufzeichnung von Schwarzumsätzen zulässt. Dies ist jedoch keinesfalls ein Beweis für die nicht ordnungsgemäß erfolgte Buchführung, womit lt. § 163 BAO die vorgelegten Rechenwerke der Besteuerung zu Grunde zu legen sind.

Wesentlich ist im Zusammenhang mit der Schätzung die wirtschaftliche Fehleinschätzung der Betriebsprüfung. Von den sieben Mitarbeitern sind nur 2 vollbeschäftigt, alle anderen nur teilzeitbeschäftigt. Die Höhe des von der BP geschätzten Umsatzes ist in dieser Konstellation schlicht nicht erreichbar. Darüber hinaus wurde seitens der BP eine entsprechende Rechnung überhaupt nicht durchgeführt. Lediglich der Hinweis, dass die Umsätze nicht der Lognormalverteilung entsprechen und nunmehr die Umsatzzuschätzung entsprechend der

Lognormalverteilung vorgenommen werde, wurde als Begründung für die unrealistische Zuschätzung ausgeführt.

Die Besprechung der Lognormalverteilung, welche in der Stellungnahme der BP angeführt wird, konnte die Plausibilität der Zuschätzung ohne die Durchführung einer betriebswirtschaftlichen Machbarkeitsanalyse nicht herstellen, was anlässlich der Schlussbesprechung ausführlich und schriftlich dargelegt worden ist."

Nach Vorlage der Berufung ging an das Finanzamt ein **Erhebungsauftrag**:

"1. Aus dem Betriebsprüfungsbericht und auch aus dem Arbeitsbogen ergeben sich keinerlei Hinweise auf die Lage und Ausstattung des Betriebes, den Kundenkreis, die Anzahl und das Beschäftigungsausmaß der Angestellten oder Lehrlinge. Ebenso fehlen Angaben über die Art der angebotenen Leistungen bzw. über Zusatzleistungen und Pauschalangebote, beispielsweise über Pensionistenvergünstigungen etc. Dergleichen Feststellungen sind aber im Hinblick darauf erforderlich, dass das Schätzungsergebnis aufgrund welcher Schätzungsmethode es auch immer erzielt wurde, mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehen muss.

Das Finanzamt wird eingeladen, die diesbezüglichen Angaben nachzureichen. Es wird darauf hingewiesen, dass die Angaben und Feststellungen vom UFS der Berufungswerberin zur Stellungnahme vorgehalten werden.

2. Aus dem Betriebsprüfungsbericht sind die Hinzuschätzungsbeträge und der Hinweis, dass die Hinzuschätzungen nach Durchführung von "Lognormalverteilungen" erfolgt sind, zu ersehen. Die Lognormalverteilungen selbst werden im Betriebsprüfungsbericht nicht dargestellt. Vielmehr wurden nur deren Ergebnisse im Betriebsprüfungsbericht verwertet. Im Arbeitsbogen liegen mehrere Lognormalverteilungen auf. Anlässlich eines Erörterungstermines (einer Referentin eines anderen Berufungssenates) gab die Prüferin dem zuständigen Referenten Auskunft über die im Bericht verwendeten Lognormalverteilungen sowie über die Verwertung der Ergebnisse in Bericht. Eine detaillierte Darstellung der Wirkweise der herangezogenen Überprüfungs- und Schätzungsmethode "Lognormalverteilung", insbesondere deren literarische und wissenschaftliche Absicherung konnte die Prüferin im Rahmen des stattgefundenen Gespräches dagegen nicht bieten. Abgesehen davon, dass jener Losungsteil, der auf tatsächlich nicht vorgefundene Losungen über öS 36.000,00 entfällt, wieder ausgeschieden wurde, finden sich keinerlei Beurteilungen der in den Lognormalverteilungen enthaltenen Balkendiagramme. Laut Erklärung der Prüferin stellen, getrennt nach Losungsschichten, die schwarzen Balkendiagramme die erklärten Losungen, die grau schattierte Flächendiagramme dagegen die errechneten wahrscheinlichen Losungen dar. Die flächenmäßige Differenz der beiden Diagramme sei – vermindert um die Fläche jener

erklärten schwarzen Balkendiagramme (=erklärte Lösungen), die über die graue Diagrammschicht (errechnete bzw. wahrscheinliche Lösungen) hinausragen, vom Programm "Logverteilung" in einen geldmäßigen Differenzbetrag umgerechnet worden.

Es ist dem UFS mangels versicherungsmathematischer Spezialkenntnisse aus Kosten- aber auch aus Zeitgründen nicht möglich, in jedem einzelnen der künftig wohl häufiger anzutreffenden Berufungsfälle einen Sachverständigen zu betrauen, der ihm die Funktionsweise der konkret angewandten Methode sowie der Eignung für den konkret vorliegenden Fall näher darlegt. Das Finanzamt wird daher eingeladen, zum einen die angewandte Schätzungsmethode allgemein verständlich darzustellen und deren Eignung für den konkreten Fall zu erklären. Dies ist im Hinblick darauf, dass im Fall einer Abweisung oder nur teilweisen Stattgabe mit einer Befassung der Höchstgerichte gerechnet werden muss, unerlässlich.

Im übrigen erscheint es aus Gründen der gesicherten Sachverhaltsfeststellung als zweckmäßig, die für die Schätzung relevanten Besprechungsergebnisse in Niederschriften und nicht nur, wie im vorliegenden Fall, größtenteils in Aktenvermerken festzuhalten.

Das Finanzamt wird eingeladen, innerhalb einer Frist von 6 Wochen ab Erhalt des Auftrages die erforderlichen Auskünfte zu erteilen."

Das Finanzamt legte dem UFS die **Erhebungsergebnisse** vor:

"Lage des Betriebes :

Der Friseurbetrieb befindet sich in unmittelbarer Nähe Adresse.

Größe und Ausstattung des Betriebes :

Das Geschäft hat eine Gesamtgröße von rund 110m<sup>2</sup>. Es besteht aus folgenden Räumlichkeiten:

1. Empfangsraum : ca. 30 m<sup>2</sup> ; drei Frisierplätze, davon einer mit Waschgelegenheit; im Anschluss ein kleiner Abstellraum mit ca. 6 m<sup>2</sup> (Abstellraum und Küche);
2. Waschsalon : ca. 25 m<sup>2</sup> ; vier Waschplätze ; anschließend ein kleiner Raum mit ca. 10 m<sup>2</sup> (Garderobe der Angestellten sowie ein Platz für Kosmetikbehandlungen);
3. Frisiersalon : ca. 40 m<sup>2</sup> ; acht Frisierplätze mit Trockenhauben sowie vier Frisierplätze ohne Trockenhauben;

Die vorhandene Geschäftseinrichtung wurde vom Einzelunternehmen N. übernommen und ist nach Angaben von Frau N. ca. zwanzig bis fünfundzwanzig Jahre alt. Neu angeschafft wurde im Jahr 1997 ein Element mit vier Frisierplätzen.

Kundenkreis :

Nach Angaben von Frau N. handelt es sich hauptsächlich um Stammkunden, die seit mehr als zwanzig Jahren aus ganz Wien ins Geschäft kommen. Laufkundschaft ist wegen der Parkplatzschwierigkeiten praktisch nicht vorhanden.

In einer Liste wurden die in den einzelnen Streitjahren beschäftigten Arbeitnehmer mit Namen, teilweise mit Funktion, und wöchentlicher Arbeitszeit in Stunden angeführt.

Die Bw. selbst habe nach eigenen Angaben ca. 30 Stunden pro Woche mitgearbeitet (Haarschnitte, Beratung, Betreuung, in Notfällen auch andere Leistungen wie z.B.: Haare färben oder Frisur).

Zur Vollständigkeit würden noch die Öffnungszeiten des Betriebes im Prüfungszeitraum angeführt:

Mo-Fr: 9h bis 18h, Sa: 8h bis 13h

Angebote Leistungen :

Siehe beiliegende von Frau N. für den Prüfungszeitraum überreichte Liste.

Zusatzleistungen und Pauschalangebote hat es laut Frau N. im Prüfungszeitraum nicht gegeben."

Eine Auflistung der Preise für die (im Prüfungszeitraum angebotenen?) Leistungen schloss das Finanzamt bei.

Beigeschlossen war auch eine **Äußerung** der Betriebsprüfung zur Methode der **Anwendung der logarithmischen Normalverteilung** im vorliegenden Prüfungsfall

"Allgemeines:

Die Betriebsprüfung hat die Aufgabe, die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Erlöse bzw. Einnahmen nachzuprüfen.

Sie führt dazu eine Systemkontrolle durch, welche die Aufgabe hat, festzustellen, ob die vorgelegten Unterlagen des Steuerpflichtigen nicht nur äußerlich den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, sondern ob sie auch nach ihrer systematischen Gestaltung Richtigkeit und Vollständigkeit garantieren und eventuell auch betriebsintern überwacht werden. Die Systemkontrolle steht zwischen der Prüfung der formellen und der materiellen Richtigkeit. Die PrüferInnen untersuchen in diesem Zusammenhang intensiver als bisher zuerst das eingesetzte Aufzeichnungs- und Abrechnungssystem und dessen innere Struktur und Funktionalität, um festzustellen, ob damit eine lückenlose Erfassung der Geschäftsfälle sicher erscheint, oder aber ob damit u.U. Manipulationen durch Nichterfassung oder nachträgliche Stornierung möglich sind. Vor allem aber wird dabei die Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Erfassung nachgeprüft (Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtheit, Wahrheit, Klarheit, Belegbarkeit, Sicherheit, Unveränderbarkeit, Prüfbarkeit).

Dem formalen Zustand der Bücher und Aufzeichnungen kommt in Hochrisikobranchen mit überwiegendem Barverkehr (wie z.B. im Friseurgewerbe) in Verbindung mit den Feststellungen aus der Systemkontrolle ein hoher Stellenwert zu, sind doch die Basisdaten dokumentierenden Aufzeichnungen als konkrete körperliche Endprodukte des abstrakten Aufzeichnungssystems die nachvollziehbaren Ausgangsparameter für nachfolgende Plausibilitätsprüfungen. Hierbei wird vor allem die Einhaltung sämtlicher Buchhaltungs- und Aufzeichnungsregeln geprüft. Die Klassifizierung der Fehler und Mängel und ihrer Bedeutung für die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen erfolgt in Manipulationsfällen bereits mit Blick auf das Beweismaß in einer möglichen späteren Schätzung.

Das zusammenfassende Prüfurteil aus Systemkontrolle und Formalprüfung hat größte Bedeutung für die Einschätzung der passiven Prüfungsfähigkeit. Darunter versteht man die tatsächliche Möglichkeit der kontrolltechnischen Durchdringung der Buchungs- und Aufzeichnungsinhalte mit den den Prüfern zur Verfügung stehenden Mitteln und Methoden. Bereits in diesem Stadium der Betriebsprüfung können substanzielle Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung auftreten, wenn etwa ein manipulationsfreundliches Aufzeichnungssystem in Verbindung mit schweren Formalmängeln (z.B. nicht vorlegbaren

Aufzeichnungen über Basisdaten) den Prüfern tiefer gehende Plausibilitätsprüfungen gar nicht ermöglichen.

Zur Systemkontrolle, zur Formalprüfung und zu weiterführenden Kontrollen braucht die BP die Primärzahlen (oder -daten) der Erfassung der Einnahmen, das heißt die ersten Daten, die im spezifischen Erfassungssystem des Prüfungsfalles aufgezeichnet werden.

**Aufzeichnungssystem und Daten:**

Im gegenständlichen Fall handelte es sich dabei um die Daten der einzelnen Geschäftsfälle, die grundsätzlich im verwendeten EDV System EH. 2001.01 auch erfasst werden sollen. Wenn diese Daten der Betriebsprüfung in entsprechender Form zur Verfügung gestellt werden, können Vollständigkeitsprüfungen mittels der Kontrolle der erfassten Datenbestände durchgeführt werden, bzw. können mittels mathematisch-logischer Tests (z.B. Benford) über Prüfsoftware (ACL) Plausibilitäts- und Konsistenzuntersuchungen Auskunft über die Wahrscheinlichkeit der vollständigen Erfassung aller Geschäftsfälle geben.

Wie der Systemprüfer ausführt, ist der Basisdatenbestand im Aufzeichnungssystem nur lückenhaft vorhanden. Für die Teilzeiträume 6-12/1999, 1-12/2000, 4,7,8,12/2001 und 1-3/2001 fehlen die Daten. Für die restlichen Zeiträume (14 weitgehend unzusammenhängende Monate des 36-monatigen Prüfungszeitraumes) sind Daten vorhanden. Für die Zeiträume 20.3.2001 bis 31.5.2001 und 4.7.2001 bis 5.1.2002 wurden Stornierungen vorgenommen. Diese Stornierungen wurden teilweise mit Hilfe der Software bereinigt, d. h. es konnten zwar fehlende Rechnungsnummern festgestellt werden, jedoch keine darüber hinausgehenden Basisdaten.

Darüber hinaus wurden lt. Hrn. B (Systembetreuer) im Prüfungsfall alle Daten bis auf den laufenden Monat gelöscht und danach die noch vorhandenen Daten (Zeiträume siehe oben) wieder eingespielt. Ob es sich bei diesen Daten um die Originaldaten handelt, ob diese bearbeitet oder verändert wurden, ließ sich zum Prüfungszeitpunkt aus dem Bestand heraus nicht mehr feststellen.

**Formelle Nichtordnungsmäßigkeit:**

Es ist jedenfalls festzuhalten, dass den im Prüfungsfall vorhandenen Datenbeständen keinerlei Aussagekraft über die Dokumentation der wahren wirtschaftlichen Vorgänge im Betrieb auf der Ebene der als Basisdaten erfassten Einnahmen/Erlöse mehr zukommt, da durch Stornovorgänge, Löschen und Wiedereinspielen keinerlei Sicherheit über die Originalität des Datenbestandes mehr besteht. Die Aufzeichnungen und das System entbehren der formellen Ordnungsmäßigkeit.

**Passive Prüfungsfähigkeit:**

Die Betriebsprüfung kommt wie o.a. ihrem Prüfungsauftrag zur vollinhaltlichen Kontrolle der Erlöse am besten durch Prüfung des Primärdatenbestandes (Erfassungsdaten aus dem Aufzeichnungssystem) nach. Wenn diese eine eingehende Prüfung nicht zulassen, ist sie gezwungen, auf Basis der nachfolgenden Datenebenen zu prüfen, welche sich aus der Primärebene durch Verdichtung ergeben (z.B. Tageserlöse). Diese Prüfung ist hinsichtlich der möglichen Entdeckungswahrscheinlichkeit von Manipulationen wesentlich weniger effektiv als die Prüfung auf der Primärebene, in welcher Manipulationen üblicherweise geschehen (durch Positionsverkürzungen - Auslassen von Geschäftsfällen, oder durch Werteverkürzungen - Veränderung des Gesamtwertes eines Geschäftsfalles, etwa durch Weglassen von Teilleistungen, wie branchenbezogenes Betriebsmaterial oder von Teilarbeiten).

Dieses Manko an passiver Prüfungsfähigkeit, welches aus der Nichtvorlage von Basisdaten resultiert und welches in den Verantwortungsbereich des Abgabepflichtigen fällt, kann nicht zu Lasten der Fiskus gehen. Ergeben sich daher aus einer Prüfung der Zahlen und Daten auf höherer Ebene Differenzen, so zählen diese umso schwerer, da sie, wie o.a. nicht in der Primärebene aufgedeckt wurden, sondern darüber.

Das zusammenfassende Prüfurteil aus Systemkontrolle und Formalprüfung hat größte Bedeutung für die Einschätzung der passiven Prüfungsfähigkeit. Darunter versteht man die tatsächliche Möglichkeit der kontrolltechnischen Durchdringung der Buchungs- und Aufzeichnungsinhalte mit den den BetriebsprüferInnen zur Verfügung stehenden Mitteln und Methoden. Bereits in diesem Stadium der Betriebsprüfung können substanzielle Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung auftreten, wenn etwa ein manipulationsfreundliches Aufzeichnungssystem in Verbindung mit schweren Formalmängeln (z.B. nicht vorlegbaren Aufzeichnungen über Basisdaten) den Prüferinnen tiefer gehende Plausibilitätsprüfungen gar nicht ermöglichen.

Im vorliegenden Fall war eine passive Prüfungsfähigkeit hinsichtlich der Primärdaten nicht gegeben. Insgesamt bestand eine geringe passive Prüfungsfähigkeit in Anbetracht des Gesamtzustandes der Bücher und Aufzeichnungen.

Verprobung der Tageslosungen und Schätzung über logarithmische Normalverteilung:

Als Ansatz der Prüfung der Plausibilität und der Vollständigkeit von Tageslosungen besteht die Möglichkeit, deren Verteilung zu testen. Dabei werden die einzelnen Tageslosungen klassifiziert, d.h. sie werden in gleich große Klassen geteilt und es werden die Elementanzahlen innerhalb dieser Klassen ermittelt. Dann werden diese Elementanzahlen in Diagrammform dargestellt und es wird ihre Übereinstimmung mit der logarithmischen Normalverteilung untersucht. Diese logarithmische Normalverteilung wird von der Statistik übereinstimmend als höchstwahrscheinliche Verteilung in wirtschaftlichen Sachverhalten bezeichnet. (Siehe Bohley, Statistik, S. 419; Bosch, Grundlagen der Statistik; S.294, Sachs, angewandte Statistik; S. 173; Härtung angewandte Statistik, S. 155 und die zahlreichen bei Ernst, S. 135 -siehe Literatur zur logarithmischen Normalverteilung- Anhang - angeführten Literaturstellen).

Die Methode des Vergleiches der Lösungsverteilung mit der logarithmischen Normalverteilung stammt aus Deutschland (siehe Ernst, Literatur zur logarithmischen Normalverteilung - Anhang), und ist unbestritten. Die Untersuchung erfolgte dort mittels der Errechnung der Summenprozentkurve der Klassenanzahlen und der Eintragung in ein Wahrscheinlichkeitsnetz, in welchem eine reine logarithmischen Normalverteilung als Gerade abgebildet wird.

Mittels der eingesetzten, in der ö. Betriebsprüfung entwickelten Excel-Tabelle wurden die Lösungsverteilungen der geprüften 3 Jahre einzeln untersucht. Die Kontrolle prüft in diesem Fall die Gestalt und Geschlossenheit der Verteilungsstruktur. In allen 3 Jahren weist die Verteilung Lücken und Inkonsistenzen auf.

Daneben wird durch das Excel-Tabelle aus der Spannweite der Lösungen lt. Aufzeichnungen, also dem Minimum und dem Maximum das geometrische Mittel errechnet, sowie die multiplikative Standardabweichung. Daraus ist es möglich, die sich aus diesen Eckwerten ergebende logarithmische Normalverteilung exakt darzustellen. Dabei handelt es sich um eine grafische Verprobungsmethode, wobei die beiden Verteilungen soweit als möglich zur Deckung gebracht werden.

Erfahrungsgemäß zeigen sich Verteilungslücken meist im oberen Bereich, Dies korrespondiert mit der Erfahrung der Abgabenbehörde, dass Manipulationen meist im Bereich der oberen Tageslosungen vorkommen, da dort Kürzungen relativ unauffällig möglich sind. Entsprechend dieser Feststellung fehlen in der Grafik meist Elemente im oberen (Spitzen-)Bereich. Wenn der Abgabepflichtige keinerlei nachprüfbare Erklärungen für die besondere Gestalt seiner Lösungsverteilung geben kann und die Datenebene der Primärdaten für die Abgabenbehörde unprüfbar ist, kann die Umlegung auf logarithmische Normalverteilung der Betriebsprüfung auch als Schätzungsbasis dienen. Dies wird insbesondere in Fällen notwendig sein, in welchen die Betriebsprüfung auf keinem anderen Weg zu nachvollziehbaren Schätzungsparametern kommen kann, die dimensional geeignet sind. Umsatzverkürzungen über größtmäßig unbegründbare pauschale Zuschläge hinaus nachzufordern. Dabei werden die Differenzen, welche sich aus der Gegenüberstellung ergeben, als Mehrumsatz gewertet. Im



gegenständlichen Fall wurden die Eckwerte der Lösungen (Min, Max) unverändert belassen, d. h. es wurden nur jene Schichtveränderungen in die Neuberechnung einbezogen, die jene Lösungsschichten betrafen, die bereits in der Aufstellung der Lösungen laut Buchhaltung mit Elementen belegt waren. Es wurden deshalb die sich aus den über die maximale Buchführungs-Lösung hinausgehenden - nicht mehr als ganzzahligen -Elemente ergebenden Differenzen aus der Berechnung ausgeklammert. Dabei ergaben sich die der Neuvorschreibung zugrunde gelegten Werte.

Die Methode der Anwendung der logarithmische Normalverteilung durch die Betriebsprüfung leitet sich vor allem aus dem Gedanken der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Rahmen der prüfungstechnischen Durchführung einer Betriebsprüfung ab. Ein Steuerpflichtiger, welcher der Betriebsprüfung nicht alle seine Unterlagen zur Prüfung zur Verfügung stellt und so - insbesondere in einer Zeit, in welcher durch die Anwendung von neuer Prüfungstechnik und Prüfsoftware tief greifende Analysen der Aufzeichnungsdaten möglich sind - der Betriebsprüfung die Grundlagen für eine eingehende Kontrolle seiner Erlöse nimmt, soll durch dieses Manko an passiver Prüfungsfähigkeit nicht besser behandelt werden, als ein Steuerpflichtiger, der alle Unterlagen vorlegt.

In vielen Fällen führen die als Verprobungsmethode verbreiteten Aufschlagsrechnungen (sog. Nachkalkulationen) durch Abstimmung von Einkauf und Erlös heute zu keinen Ergebnissen mehr, obwohl Manipulationen aufgetreten sind. Das ist der Grund weshalb die Betriebsprüfung neue Methoden anzuwenden gezwungen ist, um ihrem Prüfungsauftrag vollinhaltlich nachkommen zu können. Bei diesen Schätzungen entsteht üblicherweise ein Schätzungsspielraum, der nach Zahlen oder nach Wahrscheinlichkeit größer oder kleiner sein kann. Im gegenständlichen Fall ist die Betriebsprüfung an der unteren Grenze des Schätzungsrahmens geblieben, da sie alle oberen, nicht ganzzahligen Klassensummen ausgeklammert hat.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass es im konkreten Fall aus den angeführten Systemmängeln heraus an der formellen Ordnungsmäßigkeit mangelte, dass die Betriebsprüfung ihrem Prüflingsauftrag mangels einer echten passiven Prüfungsfähigkeit der Unterlagen nur in unzureichendem Ausmaß nachkommen konnte und dass sich aus der beschriebenen Verprobungsmethode Verteilungsdifferenzen ergaben, welche als Mehrumsätze angesetzt wurden. Die Bücher und Aufzeichnungen waren daher jedenfalls als sachlich nicht richtig zu bezeichnen.

Zur Methode der LN siehe Huber, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung, LexisNexis ARD Orac 2004; S 154, Huber und Huber, Nochmals zur Analyse der Verteilungsstruktur von Tageseinnahmen und zur Umlegung auf LogNV, FJ 5,6/2004, SS. 173. 216, Ernst, Indirekte Methoden der steuerlichen Betriebsprüfung, 1986 S. 97."

In der am 3. August 2005 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wies der steuerliche Vertreter im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren nochmals darauf hin, dass der bloße Verweis auf die Ausführungen im BP-Bericht eine Begründung im Bescheid selbst nicht darstellen könne. Diese seine Rechtsauffassung leite er aus dem Kommentar Stoll, Bundesabgabenordnung sowie BAO-Kommentar, 2. Auflage, Ritz ab und ergänzte, diesbezüglich auch von Prof. Dr. Ritz diese Auffassung bestätigt erhalten zu haben.

Der steuerliche Vertreter wies auf die Entstehungsgeschichte des Betriebes hin, der bereits im Jahr 1925 gegründet worden sei. Weiters bemängelte er, dass seitens der BP nicht auch eine betriebswirtschaftliche Betrachtung des Betriebes durchgeführt worden sei. Bei Umlegung der um die Zuschätzungen erhöhten Umsätze würden sich um völlig überhöhte Stundenumsätze

in Höhe von S 54,73 für 1999, S 63,37 für das Jahr 2000 und S 59,56 für das Jahr 2001 pro "Anwesenheitsstunde" (somit nicht die tatsächliche Leistung, die durch Krankenstände, Urlaub vermindert ist) ergeben.

Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, Frau N. die ihren Betrieb schon vor vielen Jahren verkaufen wollte, schon seit seiner Tätigkeit bei der Steuerberatungskanzlei G zu kennen. Kurz nach seiner Kanzleigründung sei ihm Frau N. als Klientin gefolgt. Frühere Betriebsprüfungen hätten nur jeweils geringfügige Mehrergebnisse aufgrund von bestimmten Berichtigungen ergeben.

Der steuerliche Vertreter stellte die Frage in den Raum, warum der Systemprüfer (Herr T ) bzw. der Franchise-Nehmer der Software, Herr B , telefonisch in Kontakt gewesen seien. ADir. H wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Systemprüfer seinerzeit im Rahmen von Hausdurchsuchungen zum Programmcode (Source-Code) des verwendeten Buchhaltungsprogrammes EH; 1.1 gekommen sei. Gemeinsam mit einem weiteren Spezialisten sei es gelungen festzustellen, dass mit Hilfe dieses konkreten Programmes Steuerverkürzungen in gezielter Weise möglich seien. Unter anderen sei der Kontakt zu Herr B auch deshalb zu erklären, weil Herr ADir. H vor Jahren zu einer Prüfung beim Software-Hersteller beigezogen worden sei und ihn deshalb persönlich kenne.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, der Systemprüfer habe im Rahmen der Prüfungshandlungen die Behauptung aufgestellt, Herr B habe die Daten von Frau N. manipuliert.

Auf Befragen der Prüferin gab diese an, sich an eine solche Aussage von Herrn T nicht erinnern zu können.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass seitens Herrn B lediglich Sicherungen durchgeführt worden seien und dass insbesondere die Vermutung von Herrn T , dass Herr B zur Manipulation des Systems beigezogen worden ist, eine Fehlinterpretation darstelle. Grund für diese Ergänzungen sei, dass seiner Ansicht nach, der Inhalt des Aktenvermerkes des Systemprüfers, die Aussage von Herrn B missverständlich wiedergebe. Er selbst habe diesbezüglich mit Herrn B telefoniert und habe eine entsprechende Auskunft erhalten.

Herr ADir. H erhob bei der Prüferin, für wie viele Monate des Prüfungszeitraumes Daten vorhanden sind.

Die Prüferin entnahm ihren Unterlagen, dass für das Jahr 1999 5 Monate , für 2000 ein Monat und für das Jahr 2001 sind es 8 Monate vorhanden waren.

ADir. H verwendete die im Verhandlungssaal aufgestellte Flip-Chart und stellte die Erfassung mittels eines Ablaufdiagrammes dar. Unter anderem wies er darauf hin, dass es ein

Datenerfassungsprotokoll in einem solchen System gebe, das die Vollständigkeit der Buchhaltung garantieren solle. Wenn jedoch Daten gelöscht und wieder aufgespielt würden, sei die Vollständigkeit des Systems nicht mehr gewährleistet. Ein (in elektronischer Form vorliegendes) Datenerfassungsprotokoll als solches habe Frau S. für die fehlenden Daten (wie oben dargestellt sei nur mehr ein rundes Drittel im Original vorhanden gewesen) nicht zu Gesicht bekommen.

In der Folge nahm ADir. H zum Vorwurf der unmöglich erzielten Umsätze Stellung und gelangte zu dem Schluss, dass die Ergebnisse seiner Auffassung nach erzielbar gewesen wären.

Der steuerliche Vertreter wandte dagegen ein, dass die von der Innung zur Verfügung gestellten Daten z.B. Dauerwellen Damen rd. 2 Stunden als Voraussetzung für die Meisterprüfung ausgewiesen hätten. Für Herren wird eine "Bearbeitungszeit" von 1 Stunde 20 Minuten angeführt.

Der steuerliche Vertreter wies neuerlich darauf hin, dass die Feststellungen im Rahmen der BP in ungenügendem Rahmen erfolgt seien (z.B. Überprüfung Kopfumsätze etc.). Dies stelle zweifelsohne einen erheblichen Verfahrensmangel dar, er verwies auf den BAO-Kommentar Ritz Rz. 12 zu § 93 BAO. Er vermisste weiters auch, dass die Ergebnisse der Log-Verteilung mit irgendwelchen anderen Überprüfungsmethoden, die allerdings nicht in den BP-Bericht eingeflossen seien, verglichen worden seien.

ADir. H entgegnete in diesem Zusammenhang, dass der BP die Wahl der Verprobungsmethode sowie auch der Schätzungsmethode frei stehe. Er stellte die Frage an den steuerlichen Vertreter, warum die Kalender für den Prüfungszeitraum nicht mehr existieren.

Der steuerliche Vertreter sah sich außer Stande, zu dieser Frage eine Antwort abgeben.

ADir. H wies darauf hin, dass die Kalender an sich eine ideale Verprobungsmethode darstellen würden. Herr ADir. H stellte weiters die Frage nach der Kundenkartei, in welcher die verschiedenen speziellen Erfordernisse der Kunden vermerkt würden, z.B. Allergien, Farbnuancedaten sowie Daten der letzten Behandlungen.

Der steuerliche Vertreter fragte, ob denn solche Daten überhaupt abverlangt worden seien. Die Prüferin wendete ein, dass sie sehr wohl in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters alle diese Unterlagen abverlangt hätte.

ADir. H führte aus, dass aufgrund des Nichtvorhandenseins der Kalender und der Kundenkartei eine innerbetriebliche Verprobung nicht im notwendigen Ausmaß möglich gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter richtete an die Prüferin die Frage, ob sie die Richtigkeit der Personaldaten (Löhne) aufgrund von Anfragen z.B. an die zuständige Sozialversicherungsanstalt überprüft hätte. Die Prüferin gab an, dass sie sehr wohl die Ausdrücke aus der Finanzdatenbank in den Akt aufgenommen, darüberhinaus aber keine weiteren Erhebungen durchgeführt habe.

Der steuerliche Vertreter leitete daraus ab, dass die Verwendung der Log-Normalverteilung wegen des Scheiterns anderer Prüfungsansätze gewählt worden ist. Der Steuerberater übergab ein **Gutachten über statistische Verfahren in der steuerlichen Betriebsprüfung**, von Univ.Prof. Dr. h.c. Dr. Peter Hackl vom Institut für Statistik, Wirtschaftsuniversität Wien, mit dem Hinweis, dass darin die Anwendung der Log-Normalverteilung zur Überprüfung von Manipulationen bei Tageslosungen in der Gastronomie massiv abgelehnt werde.

In dem - 15 Seiten umfassenden - Gutachten (Dezember 2004) wird eingangs beziehend auf die Monographie Erich Huber, Die Neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung – Methoden zur Betrugsbekämpfung, die Fragestellungen des Gutachtens angeführt:

- Ist die Behauptung, die Tageslosungen eines gastronomischen Betriebs seien logarithmisch normalverteilt, in der von Huber behaupteten und von der steuerlichen Betriebsprüfung geübten Allgemeinheit zu halten?
- Wie wirken sich den Umsatz bestimmende Faktoren wie Wochenzyklus, Saisonalitäten, Kalendereffekte (Weihnachten, Martini, Bälle, etc.), das Wetter, die konjunkturelle Lage, Werbemaßnahmen, etc. auf die Verteilung von Tageslosungen aus?
- Unter welchen Voraussetzungen können die oben angesprochene Verfahren zur Analyse der Verteilungsstruktur von Tageseinnahmen valide Ergebnisse liefern, und welche ergänzenden Analysen sind notwendig, um das Vorliegen dieser Voraussetzungen zu überprüfen?

Auf den Seiten 7 und 8 kommt der Gutachter hinsichtlich Lognormalverteilung von Tageslosungen zu folgendem Schluss:

"Daraus, dass die empirische Verteilung von Tageslosungen nicht die logarithmische Normalverteilung ist, kann nicht geschlossen werden,

dass die Tageslosungen nicht zufällig entstanden seien. Nach dem oben Gesagten muss es eher als Ausnahme angesehen werden, dass die Tageslosungen logarithmisch normalverteilt sind. Jede beliebige empirische Verteilung der Tageslosungen kann sowohl durch Manipulieren als auch als ganz den tatsächlichen Tageslosungen entsprechend zustande kommen. Aus Abweichungen von einer bestimmte Verteilung wie der logarithmischen Normalverteilung kann

daher nicht geschlossen werden, wie die buchmäßigen Tageslosungen zustande gekommen sind: Es kann daraus weder auf ein Manipulieren noch auf ein ordnungsgemäßes Verbuchen geschlossen werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass für Tageslosungen kaum eine Verteilung gefunden werden kann, die für alle Betriebe in gleicher Weise gilt. Auch für die Realisationen innerhalb eines Betriebes wird die Verteilung nicht über die Zeit konstant sein, sondern von Faktoren wie Saisonalität, Wetter, Werbeaktionen u.a. bestimmt werden."

Im weiteren Gutachten (Seiten 9 ff.) geht der Gutachter der Frage nach, ob die graphische Darstellung der Losungen, die vom Gutachter als "qq-plot" bezeichnet wird, bzw. der darin angestellte Vergleich zwischen den tatsächlichen und den an Hand der niedrigsten und höchsten festgestellten Tageslosungen mittels Lognormalverteilung errechneten Losungen die Feststellung von Manipulationen der Tageslosungen und darüber hinaus auch die betragsmäßige Quantifizierung von Abweichungen erlaubt.

Der Gutachter vertritt den Standpunkt, dass die Tageslosungen beispielsweise bei einem Gastronomiebetrieb der Lognormalverteilung folgen können aber keineswegs, wie von Huber unterstellt wird, immer einer Lognormalverteilung entsprechen müssen. Für eine Überprüfung mittels Lognormalverteilung müsse bekannt sein bzw. überprüft werden, welcher Verteilung die Tageslosungen folgten und es müsse eine ausreichende Menge von Daten zur Verfügung stehen. Allerdings sei es praktisch unmöglich die jeweilige konkrete Verteilung der Tageslosungen zu ermitteln. Die Heranziehung von Daten aus früheren Jahren bzw. von anderen Unternehmen sei dagegen mit einer gewissen Unsicherheit verbunden.

Der Gutachter stellt im Zusammenhang mit der Schätzung der Tageslosungen durch Vergleich der tatsächlichen Losungen mit den sich aus einer Lognormalverteilung ergebenden Losungen fest, dass der von Huber zur grafischen und betragsmäßigen Darstellung der Abweichungen im Excelprogramm (=Makro) verwendete Algorithmus nicht dargestellt wurde.

Schließlich fasst der Gutachter seine Feststellungen unter Punkt D wie folgt zusammen:

"Nach dem im Abschnitt C Gesagten kann nicht davon ausgegangen werden, dass Tageslosungen der logarithmischen Normalverteilung folgen. Die logarithmische Normalverteilung von Tageslosungen wird eher die Ausnahme und nur unter idealisierten Umständen in der Realität zu beobachten sein; man wird sogar in den meisten Situationen nicht einmal davon ausgehen können, dass die Wahrscheinlichkeitsverteilung der Tageslosungen über längere Zeit konstant ist; den Umsatz bestimmende Faktoren wie Wochenzyklus, Saisonalitäten, Kalendereffekte, das Wetter, die konjunkturelle Lage, Werbemaßnahmen, etc. werden beispielsweise den Mittelwert und damit die gesamte Verteilung der Tageslosungen von solchen Ereignissen abhängig machen. Diese Ausführungen

machen klar, dass Abweichungen der Verteilung der Tageslosungen von der logarithmischen Normalverteilung die Regel sein werden und dass aus solchen Abweichungen keineswegs geschlossen werden kann, dass Veränderungen der verbuchten Werte gegenüber den realisierten Tageslosungen, also Manipulationen der Buchhaltungsdaten, vorgenommen wurden.

Die von Huber (2004) vorgeschlagenen Verfahren, das qq-Plot und ein Verfahren zum Schätzen der Tageslosungen, sind nicht geeignet, die behaupteten Ergebnisse zu liefern. Beide Verfahren gehen von der nicht haltbaren Annahme aus, die Tageslosungen würden der logarithmischen Normalverteilung folgen. Der Anwendung der Verfahren von Huber (2004) müsste also eine Überprüfung der Annahme vorausgehen, dass die Tageslosungen überhaupt der logarithmischen Normalverteilung folgen. Wenn ein solcher Nachweis nicht möglich ist, kann mit Hilfe der Verfahren von Huber

- weder ein Verdacht von Manipulationen belegt, noch ein Beweis von Manipulationen erbracht werden;
- noch kann die Differenz zwischen den Bemessungsgrundlagen geschätzt werden, die den buchmäßigen und den tatsächlichen Tageslosungen entsprechen."

Über Befragen durch den Referenten gab ADir. H an, das Gutachten von Univ.Prof. Dr. Hackl zu kennen.

ADir. H nahm zum Gutachten von Univ.Prof. Dr. Hackl Stellung und stellt fest, dass der Gutachter zutreffenderweise bestimmte Schwächen der Lognormalverteilung festgestellt habe. Im vorliegenden Fall könne nicht exakt festgestellt werden, ob eine Mischverteilung, die sich aus den Daten her aufdrängen würde, vorliege oder nicht. Weiters sei ihm eine Stellungnahme eines Linzer Universitätsassistenten Dr. Weichbold bekannt, der im Gegensatz zum "Hackl-Gutachten" die Lognormalverteilung als höchstwahrscheinliche Verteilungsmethode der wirtschaftlichen Sachverhalte bestätigt und damit auch unter Berücksichtigung der fallspezifischen Eigenheiten für die Verprobung von Tageslosungen als geeignet ansehe.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass er ein weiteres Gutachten zum konkreten Fall über die Durchführung der Lognormalverteilung besitze (Gutachter DDr. Schn.), in dem dieser die rechnerische Durchführung der Lognormalverteilung als falsch bezeichnet habe. (Im genannten, dem UFS übergebenen Gutachten eines DDr. Schn wird die Anwendung der Lognormalverteilung zur Überprüfung von Tageslosungen ebenfalls abgelehnt.) Es handle sich um Schätzungen, die um mehr als 30 % zu Lasten seiner Mandantin vom rechnerischen Wert abweichen würden. Das Ergebnis der korrekt ermittelten Lognormalverteilung weise entgegen den Annahmen der BP einen geringeren Umsatz als die gemeldeten Daten aus. Damit ist eine Abgabenverkürzung definitiv auszuschließen.

Herr ADir. H verließ terminbedingt die Verhandlung um ca. 11Uhr.

Der steuerliche Vertreter hielt fest, dass die Anwendung der Lognormalverteilung durch fehlerhafte Berechnung zu nicht adäquaten Mehrbelastungen seiner Mandantin geführt habe, dass eine korrekte Berechnung im wesentlichen die Ergebnisse der Aufzeichnungen, mögen sie auch mangelhaft gewesen sein, bestätige. Zusätzlich wies er auf die persönlich schlechte finanzielle Situation seiner Mandantin hin, der es nicht möglich sei, die hohen Abgabenschulden zu begleichen.

Der Referent verkündete den Beschluss, die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorzubehalten.

In weiterer Folge langte seitens des steuerlichen Vertreters per Fax eine Einschränkung der Berufung auf eine Hinzuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von 7% der erklärten Umsätze ein.

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

#### **1. Wiederaufnahme der Verfahren**

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wieder aufgenommen und geänderte Bescheide erlassen, wobei als Begründung jeweils auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die aufgenommene Niederschrift verwiesen wurde. Im Betriebsprüfungsbericht selbst wurde hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Feststellungen unter den Tzlen. 16, 18 und 20 verwiesen und eine kurze Begründung der Ermessensübung geliefert.

Vor allem die im Sachverhalt wiedergegebenen Feststellungen lt. Tz. 16, in der das Hervorkommen von nach Auffassung des UFS schwer wiegenden Mängel der Buchführung dargelegt wurde, insbesondere die Löschung von Daten durch die Bw. am Tag vor der Prüfung, die nur unvollständige Wiedereinspielung der Lösungsdaten von Sicherungsmedien sowie die Stornierung von Losungen wie auch das vom Systemprüfer für Zeiträume des Jahres 2001 festgestellte, nicht unerhebliche prozentuelle Ausmaß der Lösungsverkürzungen stellen taugliche Gründe, und zwar neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne von § 303 Abs. 4 BAO für die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren dar, bei deren Kenntnis durch die Behörde mit der Erlassung von im Spruch anders lautenden Bescheiden zu rechnen gewesen wäre.

Die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren wie auch die Ermessensübung erscheint aus diesen Gründen sehr wohl ausreichend begründet.

Soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der angefochtenen Abgaben der Jahre 1999 und 2000 richtet, war sie als unbegründet abzuweisen.

## **2. Umsatz- und Gewinnhinzuschätzungen**

In der Berufung wird sowohl die Schätzungsberechtigung als solche als auch die sich unter Anwendung der Lognormalverteilung ergebenden Umsatzdifferenzen und die daraus abgeleiteten verdeckten Ausschüttungen bestritten.

### **2.1. Schätzungsberechtigung**

Während seitens der Betriebsprüfung von einem mit schweren Mängeln behafteten Rechenwerk ausgegangen wird, führt die Bw. die festgestellten Lücken in ihren Aufzeichnungen auf häufige Fehler ihrer EDV-Anlage zurück. Durch Gebrechen der EDV - Anlage entstandene Fehler führten ihrer Auffassung nach keineswegs zur Annahme einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung und auch nicht zur Schätzungsberechtigung der Behörde.

Für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, zu der die Bw. nach § 5 EStG1988 verpflichtet ist, muss auf die Bestimmungen des § 131 BAO Bedacht genommen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die BAO per 1.1.1962 in Kraft trat. Insbesondere die Bestimmungen von § 131 Abs. 1 BAO stellen noch auf die Art der damals vom Gesetzgeber vorgefundenen – vor allem händischen und maschinellen - Buchführungssysteme ab. Die Bestimmungen über das Gebot, die Seiten der Buchhaltung zu nummerieren, einen Kontenregister zu führen, nicht leicht entfernbare Schreibmittel zu verwenden und nicht zu radieren, lassen sich nur vor diesem Hintergrund erklären. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese Bestimmungen bei den heute weit vorherrschenden EDV-Buchhaltungen keine Bedeutung mehr hätten. Vielmehr ist bei solchen Systemen eine am Sinn des Gesetzes orientierte Auslegung erforderlich.

Während die Bestimmungen über das Nummerieren der Seiten und der Führung eines Kontenregisters (Abs. 1 Z. 4 der zitierten Bestimmung) der Vollständigkeitskontrolle dienen sollten, erfordert die sinngemäße Anwendung dieser Bestimmungen auf EDV-Buchführungen alle jene erforderlichen, programmtechnischen und hardwaremäßigen Maßnahmen, die sicherstellen sollen, dass die Vollständigkeit der Buchhaltungsunterlagen (z.B. an Hand eines EDV-Protokolls, vergl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, Tz. 3 zu § 131) gewährleistet ist und auch spätere, allenfalls durch EDV-Ausfälle erforderlichen Korrekturen ebenso wie die ursprünglichen Daten ersichtlich bleiben. Ein Buchhaltungssystem, das wie im vorliegenden Fall ein Löschen von Datenbeständen und ein Neueinspielen von Daten aus Sicherungsmedien ermöglicht, ohne dass die ursprünglichen Daten erhalten bleiben und ohne nachvollziehbare Protokollierung der Veränderung der Daten aus der Buchhaltung erfüllt diese Forderungen der



BAO jedenfalls nicht. Die vom Gesetzgeber in der zitierten Bestimmung festgelegte Forderung nach Vollständigkeit und Unveränderbarkeit der Buchhaltung ist bei einem solchen für nachträgliche Manipulationen offenem Buchführungssystem nicht erfüllt, (Auf Art und Tauglichkeit der Sicherungsmedien war in diesem Zusammenhang erst gar nicht mehr einzugehen.); war es doch der Bw. nach den Feststellungen des Systemprüfers möglich, noch am Tag vor Beginn der Prüfung die gesamte Buchhaltung zu löschen und größtenteils wiederaufzuspielen ohne dass dies für die auf Grund ihrer umfangreichen Ausbildung in Buchhaltung jedenfalls entsprechend fachkundige Prüferin erkennbar gewesen war.

Wie sich (erst) aus dem Bericht des Systemprüfers ergab, waren im gesamten Prüfungszeitraum systematisch Lösungen verkürzt worden. Durch das Programm waren diese Änderungen jedoch bis auf einen Zeitraum im Jahr 2001 bereits "bereinigt", das heißt durch das Buchhaltungsprogramm verschleiert worden, so dass für den Systemprüfer auch mittels der eingesetzten Prüfungssoftware nur mehr die fehlenden Rechnungen bzw. die Lücken ersichtlich waren, nicht mehr dagegen die ursprünglich erfassten Lösungsdaten.

Hinsichtlich der noch nicht bereinigten, relativ kurzen Zeitspanne im Jahr 2001 stellte er eine systematische Verkürzung von Lösungen im ungefähren Ausmaß von 20% fest.

Weiters wurde vom Systemprüfer aufgezeigt, dass das von der Bw. verwendete Buchhaltungsprogramm täglich automatisch folgende Unterlagen ausdruckt, die der Prüferin jedoch offensichtlich vorenthalten wurden:

Angeführt wurden "Kassenbestand/Salon", "Positionsbericht", "Chefbarometer" und "Kurzübersicht". Diese wurden lt. Steuerberater nicht als Teile der Grundaufzeichnungen bezeichnet. Die diesbezügliche Feststellung des Systemprüfers über die programmgesteuerte (werk)tägliche Erstellung dieser Unterlagen wurde dagegen nicht bestritten.

Der UFS schließt sich der Auffassung der Betriebsprüfung an, dass es sich bei diesen - nicht aufbewahrten oder zumindest der Betriebsprüfung nicht übergebenen - Ausdrucken sehr wohl um aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen im Sinne von § 131 BAO handelt.

Unter all diesen Umständen noch von einer ordnungsgemäßen Buchführung zu sprechen erscheint dem UFS als verfehlt: Ergibt sich schon in Fällen eine Schätzungsberechtigung durch die Finanzbehörden, in denen die Unvollständigkeit der Buchhaltungsunterlagen nicht durch die Abgabepflichtigen selbst verursacht wurde, z.B. bei Diebstahl, Brand oder Verlust von Buchhaltungsunterlagen, so muss dies umso mehr für Fälle gelten, in denen die Abgabepflichtigen selbst die Unvollständigkeit durch bewusstes Handeln, zu verantworten haben.

## **2.2. Hinzuschätzungen unter Heranziehung der Lognormalverteilung**

Fest steht, dass die Bw. im Prüfungszeitraum eine Buchführungssoftware verwendete, die eine systematische Verkürzung der Lösungen ermöglichte. Die Verwendung eines EDV-Buchführungsprogrammes, welches die Möglichkeit zur systematischen Verkürzung von Lösungen und der dadurch erforderlichen sonstigen Anpassungen (beispielsweise Verkürzung des Wareneinkaufes zur Vermeidung von Rohaufschlagsdifferenzen bei Nachkalkulationen im Zuge von künftigen Außenprüfungen) ermöglicht, begründet für sich allein noch nicht die Berechtigung zur Schätzung. Allerdings liegt es nahe, dass derartige Programme gerade für diesem Zweck erworben wurden und werden. (Durch die teilweise unverblümt erfolgte Werbung auf Fachmessen für diese Funktion wurde schließlich auch die Finanzverwaltung auf derartige Programme aufmerksam.) Hauptzweck derartig erweiterter Buchführungsprogramme ist die Funktion, die Lösungen nachträglich, systematisch und weitestgehend ohne Mitwisserschaft von Angestellten zu verkürzen und die mit den Umsätzen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (vor allem Wareneinkauf) so anzupassen (zumeist zu verkürzen), dass z.B. bei einer nachträglichen Umsatzverprobung unter Anwendung einer Rohaufschlagsnachkalkulation auf den erklärten (kalkulatorischen) Wareneinsatz keine bzw. keine wesentlichen Differenzen festgestellt werden können (siehe diesbezüglich Huber, Die Neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung, 1).

Angesichts der zunehmenden Ineffizienz der herkömmlichen Prüfungsmethoden, die im wesentlichen auf den erklärten Ziffern der Buchhaltung aufbauen, wie vor allem die bereits genannte Rohaufschlagsnachkalkulation, aber auch die Mengenrechnung, wurden seitens der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung alternativ zu den herkömmlichen Methoden weitere Methoden zur Überprüfung der erklärten Ergebnisse erarbeitet, die sich vor allem auf Erkenntnisse und Methoden der Statistik stützen. Während der Heranziehung dieser meist sehr rechenaufwendigen Anwendungen in der Anfangszeit der sehr erhebliche Zeitaufwand entgegenstand, wurde dieses Manko durch moderne EDV-Ausstattung, durch die Schaffung von gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich Übergabepflicht der Buchführungsdaten in standardisierter Form (vergleiche Bernhard Kurz, Die Zurverfügungstellung von Unterlagen auf Datenträgern, ÖSTZ 2000/893 sowie derselbe, Die elektronische Betriebsprüfung, ÖStZ 2004/192), sowie letztlich durch die Zurverfügungstellung von moderner, auch außerhalb der Finanzverwaltung genützter Software (im gegenständlichen Fall ACL) beseitigt. Einige dieser Methoden (Untersuchung auf das Hervorkommen von Mehrfachlösungen, Anfangs- und Endziffernanalyse) wurden bereits vom unabhängigen Finanzsenat in einigen Berufungsentscheidungen (z.B. RV/0712-W/02 oder RV/2196-W/02) als taugliche Instrumente zum Nachweis von Manipulationen, insbesondere von erfundenen Lösungen, anerkannt.

Auch die strittige Methode der Lognormalverteilung wurde und wird als ein solches Mittel zur Überprüfung der erklärten Tageslosungen unter Heranziehung der Methoden der Statistik eingesetzt.

Sie zieht als Grundlagen die erklärten Tageslosungen heran und erfasst diese in Schichten (z.B. € 200 – 400, 400 – 600, ...), wodurch eine Kurve entsteht, die sich zwischen den erklärten niedrigsten und höchsten Losungen spannt. Sie geht davon aus, dass nach den Erkenntnissen der Statistik unter bestimmten Bedingungen die Verteilung von in der Natur vorkommenden Elementen, unter anderem auch von Tageslosungen in nicht manipulierten Systemen der so genannten "Normalverteilung" (auch als "Gauß'sche Glocke" bekannt, folgt. Zur besseren Darstellung wird das Ergebnis dieser "Gauß'schen Glocke" mit dem natürlichen Logarithmus multipliziert (=logarithmiert), ohne dass dies auf das Ergebnis eine Auswirkung hat.

Im Standardwerk Angewandte Statistik<sup>9</sup> von Lothar Sachs, Springer-Verlag, 173 ff. wird die logarithmische Normalverteilung folgendermaßen beschrieben:

"139 Die logarithmische Normalverteilung

Viele Verteilungen in der Natur laufen als positiv schiefe, linkssteile Verteilungen rechtsflach aus. Eine anschauliche Erklärung dafür, dass sich ein Merkmal nicht symmetrisch-normal verteilt, ist oft dadurch gegeben, dass das Merkmal einen bestimmten Schrankenwert nicht unter- bzw. überschreiten kann und somit nach dieser Seite hin in seiner Variationsmöglichkeit gehemmt ist. Markantes Beispiel ist die Verteilung von Zeiten (untere Grenze: Null). Besonders dann, wenn die Verteilung links durch den Wert Null begrenzt ist, kommt man durch Logarithmieren zu annähernd normalverteilten Werten. Durch das Logarithmieren wird der Bereich zwischen 0 und 1 in den Bereich - unendlich bis 0 überführt, der linke Teil der Verteilung stark gestreckt und der rechte stark gestaucht. Das gilt besonders dann, wenn die Standardabweichung groß ist im Vergleich zum Mittelwert, wenn der Variabilitätskoeffizient größer als 33% ist.

Die Entstehung einer logarithmischen Normalverteilung, kurz Lognormalverteilung genannt, kann darauf zurückgeführt werden, dass viele Zufallsgrößen MULTIPLIKATIV zusammenwirken, die Wirkung einer Zufallsänderung also jeweils der zuvor bestehenden Größe proportional ist. Dagegen kommt die Normalverteilung durch additives Zusammenwirken vieler Zufallsgrößen zustande. Es ist somit verständlich, dass die Lognormalverteilung insbesondere bei Merkmalen aus Biologie und Wirtschaft **vorherrscht**. Beispielsweise die Empfindlichkeit von Tieren einer Art - Bakterien bis Großsäuger - gegenüber Pharmaka, Merkmale beim Menschen: Körperlänge (Kinder), Herzgröße, Brustumfang, Pulsfrequenz, systolischer und diastolischer Blutdruck, Senkungsgeschwindigkeit der roten Blutkörperchen, prozentuale Anteile der einzelnen Arten weißer Blutkörperchen sowie der Gehalt vieler Serumbestandteile. Wirtschaftsstatistische Merkmale: Bruttomonatsverdienst von Angestellten, **Umsätze von Unternehmen**, Anbauflächen verschiedener Fruchtarten in den Gemeinden. Näherungsweise **folgen der Lognormalverteilung**, oft auch solche Merkmale, die nur ganzzahlige Werte annehmen können..., (Anmerk.: Hervorhebungen durch UFS)

Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen wurde die Lognormalverteilung als ein Mittel zur Darstellung bzw. Überprüfung des wahrscheinlichen Vorkommens von sich aus verschiedenen

Einzelumsätzen zusammensetzenden Tageslosungen beurteilt und im Rahmen von Außenprüfungen herangezogen.

Die Lognormalverteilung dient in ihrer um die Excelmakros erweiterten Form nicht nur zur Überprüfung, ob die erklärten, in Kurven dargestellten Losungen mit den lt.

Lognormalverteilung errechneten wahrscheinlichen Losungen, die ebenfalls in Kurvenform dargestellt werden, weitestgehend übereinstimmen, sondern weist im Fall von Abweichungen auch noch diese Differenzen zwischen den erklärten Losungen und den (unter Zuhilfenahme der Lognormalverteilung und Excelmakros) ermittelten Losungen betragsmäßig und prozentmäßig aus.

Graphisch ersichtlich ist diese Differenz aus den Flächenunterschieden, die sich aus der Fläche unter der Kurve der erklärten, in Schichten zusammengefassten Losungen mit der Fläche unter der Kurve aus den auf Grund der Wahrscheinlichkeit mittels Lognormalverteilung errechneten Kurve ergibt, wobei die Flächendifferenz der solcherart errechneten Losungen mittels Excelmakros in Schillingbeträge umgerechnet wurde. Der Graph, d.h. die Kurvenlinie umfasst bei der Logverteilung die niedrigsten und die höchsten Losungen. Inwieweit der Graph nach den höchsten Losungen noch auf die Nulllinie zustrebt, wird die Fläche bzw. der auf sie entfallende Betrag lt. den im Arbeitsbogen (Bl. 3-5, 125-127) aufliegenden Berechnungsblättern korrigiert bzw. ausgeschieden.

Unabhängig von den Ausführungen im oben angeführten, in Auszügen wiedergegebenen Gutachten von Prof. Hackl ist Kritik an der konkreten Durchführung der Lognormalverteilung durch die Betriebsprüfung angebracht:

Wie im Sachverhalt dargelegt, ist weder aus dem Betriebsprüfungsbericht, noch aus der über die Schlussbesprechung verfassten Niederschrift oder einer sonstigen in den Akten befindlichen Niederschrift die rechnerische Ermittlung der Umsatzdifferenzen zu entnehmen. Lediglich im Arbeitsbogen selbst finden sich einige ACL-Ausdrucke über durchgeführte Lognormalverteilungsüberprüfungen der in den Prüfungsjahren erklärten Losungen. Der Bericht enthält lediglich den Hinweis, dass die Technik der Verprobung und die ziffernmäßigen Auswirkungen dem steuerlichen Vertreter in der Besprechung vom 30.09.2003 "ausführlich erläutert" worden seien.

Dieser Hinweis kann eine rechnerische Darstellung des Schätzungsvorganges **keineswegs** ersetzen!

Sowohl dem UFS als auch den allenfalls die Entscheidung nachprüfenden Höchstgerichten muss ein Nachvollzug der Schätzung auf Grund der Aktenlage, somit **ohne Heranziehung** des mitunter umfangreichen **Arbeitsbogens möglich sein**.

Im vorliegenden Fall wurden die letztlich für die Schätzung heran gezogenen Ergebnisse der durchgeführten Lognormalverteilungen im Arbeitsbogen (Bl 3-5) abgeheftet. Die in den Lognormalverteilungen ausgewiesenen Bruttoumsatzdifferenzen wurden lt. den vorliegenden Ausdrucken wie bereits oben beschrieben, noch insoweit gekürzt, als das Programm auch für Umsätze jenseits der festgestellten höchsten Tageslosungen (wohl bedingt durch das Auslaufen der Kurve) fiktive Tageslosungen auswies. Nicht nachvollziehbar für den UFS ist dagegen die Hinzurechnung zur EDV-mäßig errechneten Differenz auf Grund des Vorliegens einer höheren Bereichssumme lt. Buchhaltung gegenüber der errechneten Bereichssumme lt. Betriebsprüfung in Höhe von öS 88.000,00 im Jahr 2000. Die Formel bzw. Formeln, die der Lognormalverteilung bzw. der daran anschließenden Errechnung der Bruttoumsatzdifferenzen mittels Excelmakros zu Grunde liegen, sind dem Arbeitsbogen nicht zu entnehmen.

Wesentliche Aussagen des angeführten Gutachtens sind die Feststellungen, dass die Tageslosungen zwar der Lognormalverteilung (wie auch von Sachs, aaO, ausgeführt) folgen können, aber auf Grund der vielfältigen Einflüsse auf einen Gewerbebetrieb keineswegs zwangsläufig, wie in der angewandten Methode unterstellt wurde, folgen müssen. Wie auch von Seiten der Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung zugestanden wurde, fehlen Feststellungen der Behörde über das Übereinstimmen der konkreten Losungen mit der der Lognormalverteilung zu Grunde gelegten Verteilung der Tageslosungen des Prüfungszeitraumes, insbesondere auch darüber ob bei Vorliegen einer solchen von einer eingipfeligen oder von einer mehrgipfeligen Lognormalverteilung auszugehen gewesen wäre. Es wurden auch keine statistischen Tests, wie sie im Gutachten zur Überprüfung der Anwendbarkeit der Lognormalverteilung als erforderlich dargestellt wurden, durchgeführt.

Auch der Logarithmus, mit dem die grafischen Differenzen zwischen den Kurven der tatsächlichen und der errechneten Losungen lt. Lognormalverteilung nicht nur grafisch, sondern auch betragsmäßig in Umsatzdifferenzen umgerechnet wurden, ergibt sich wie bereits aufgezeigt, nicht aus dem Betriebsprüfungsbericht oder den sonstigen Veranlagungsakten. (Das knapper gehaltene weitere Gutachten von DDr. Schn bietet keine über die im Hackl-Gutachten angeführten Ausführungen, weshalb sich seine Wiedergabe bzw. Besprechung erübrigte.)

Wiewohl der UFS die Anwendung von statistischen Tests zur Überprüfung der erklärten Bemessungsgrundlagen schon bisher als taugliches Mittel zur Überprüfung der erklärten Entgelte wie auch des gesamten Rechenwerkes anerkannt hat, müssen diese Überprüfungsmethoden in der Bescheidbegründung bzw. im Betriebsprüfungsbericht als Teil der Bescheidbegründung nachvollziehbar dargelegt werden. Die Lognormalverteilung mag, ergänzt um Feststellungen, wonach die zu überprüfenden Grundlagen, insbesondere Tageslosungen einer solchen Lognormalverteilung entsprechen bzw. ob eine eingipfelige oder

mehrgipfelige Lognormalverteilung vorliegen müsste, durchaus geeignet sein, um zu überprüfen ob die erklärten Tageslosungen erheblich von der jeweiligen Lognormalverteilung abweichen oder nicht und im Falle von erheblichen Abweichungen Anlass für weitere Erhebungen sein.

Eine auch nur einigermaßen genaue Ermittlung der unverkürzten Umsätze auf Basis von - möglicherweise verkürzten – Tageslosungen allein mittels Lognormalverteilung ohne weitere Anhaltspunkte und Beweismittel hält der UFS ebenso wie der Verfasser des zitierten Gutachtens für äußerst unwahrscheinlich und daher für nicht geeignet für eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen.

Da auch die im Zuge des dem Finanzamtes vom UFS aufgetragenen Ermittlungsverfahrens ermittelten Daten über den Personaleinsatz der Bw. im Streitzeitraum eine Nachkalkulation durch den UFS nicht zulassen, erscheint daher eine Korrektur der Entgelte durch Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages als angebracht. Der von der Bw. vorgeschlagene Sicherheitszuschlag erweist sich nach Auffassung des UFS als noch vertretbar, so dass der Berufung gegen die im Spruch genannten Abgabenbescheide und gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 daher im Umfang der erfolgten Einschränkung teilweise Folge zu geben war.

#### **Neuberechnungen:**

Umsatzsteuer (=USt)			
Jahr	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Umsatz 20% lt. Erklärung	3.116.866,85	3.003.765,83	2.961.719,15
Sicherheitszuschlag 7%	218.180,68	210.263,61	207.320,34
Umsatz 20% lt. BE	3.335.047,53	3.214.029,44	3.169.039,49
Kapitalertragsteuer (=KESt)			
Jahr	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Sicherheitszuschlag (=SZ) 7%	218.180,68	210.263,61	207.320,34
zuzüglich 20% Umsatzsteuer	43.636,14	42.052,72	41.464,07
Sicherheitszuschlag, inkl. USt	261.816,82	252.316,33	248.784,41
Kapitalertragsteuer	87.272,27	84.105,44	82.928,14

= verdeckte Ausschüttung	349.089,09	336.421,77	331.712,55
Gewinn- und Einkommensermittlung			
Jahr	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Gewinn lt. Handelsbilanz	126.108,36	16.297,05	
Verlust lt. Handelsbilanz			-249.353,05
- Umsatzsteuer vom SZ	-43.636,14	-42.052,72	-41.464,07
- KEST vom SZ	-87.272,27	-84.105,44	-82.928,14
= Gewinn/Verlust lt.			
Berufungsentscheidung (=BE)	-4.800,05	-109.861,11	-373.745,26
+ verdeckte Ausschüttung	349.089,09	336.421,77	331.712,55
Gewinn/Verlust lt. BE	344.289,04	226.560,66	-42.032,71
+ Körperschaftsteuer lt. Erklärung	48.416,00	22.508,00	0,00
-/+ erkl. Zu- u. Abrechnungen	-32.132,00	39.664,00	-92.471,00
=steuerpflicht. Einkommen lt. BE	360.573,04	288.732,66	-134.503,71
steuerpflicht. Einkommen gerund.	360.600,00	288.700,00	-134.500,00
Körperschaftsteuer 34%	122.604,00	98.158,00	-
Mindestkörperschaftsteuer	-	-	24.080,00
anzurechn. Steuerabzugsbeträge	-952,00	-1.220,00	-33,00

Beilage: 12 Berechnungsblätter (je 6 in € und in öS)

Wien, am 14. September 2005