



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Günter Denk über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1993 bis 1995 sowie betreffend Gewerbesteuermessbetrag sowie Gewerbesteuerzerlegung 1993, Umsatzsteuer 1993 bis 1996 und Einkommensteuer 1993 bis 1996 nach der am 9. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1993 bis 1995 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung betreffend Gewerbesteuermessbetrag sowie Gewerbesteuerzerlegung 1993, Umsatzsteuer 1993 bis 1996 und Einkommensteuer 1993 bis 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in P seit dem Jahr 1986 in der Rechtsform eines Einzelunternehmers einen Friseurbetrieb. Zusätzliche Filialen eröffnete die Bw. 1990 in M sowie 1993 in G. Den Gewinn des Gewerbebetriebes ermittelte die Bw. bis zum Jahr 1999 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 und ab dem Jahr 2000 gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Mit Bescheiden vom 23. Februar 1995, vom 8. November 1995 und vom 11. Juni 1997 wurde die Bw. für die Abgabeng Jahre 1993, 1994 und 1995 erklärungs gemäß zur Einkommen- und Umsatzsteuer veranlagt.

Im Zuge einer gemäß § 151 Abs. 1 BAO idF BGBl. 151/1980 unter Mitwirkung der Systemprüfung im Jahr 1998 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1993 bis 1996 traf der Prüfer im Wesentlichen folgende berufsrelevante Feststellungen:

Tz 15 *Sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen, Mängel der Aufzeichnungen*

Bis zum Oktober 1993 habe die Bw. die Aufzeichnungen händisch geführt. Vom November 1993 bis zum September 1998 sei das "*CIS Coiffeur Informationssystem*" als Buchhaltungssystem verwendet worden. Mit Oktober 1998 habe die Bw. auf ein neues System umgerüstet.

Die Buchführungsgrenzen habe die Bw. im Prüfungszeitraum überschritten und werde auf die Bestimmungen des § 125 BAO verwiesen.

Für die drei Filialen habe die Bw. monatliche "*Kassenbuchausdrucke*" vorgelegt, worin die täglichen Einnahmen aufscheinen. Daraus könnten auch Eintragungen wie "*Umsatz-Dienstleistung*", "*Umsatz-Verkauf*", "*Abonnementleistungen*", "*Gutscheinverkauf*" und "*Bankeinzahlung*" ersehen werden.

Umsatzstornos könnten aus den vorgelegten Ausdrucken allerdings nicht ersehen werden. Diese Umsatzstornos wären problemlos zu bewerkstelligen, wie sich aus der Datei "*test.doc*" – Datensicherung vom 15. Dezember 1993 des Bürocomputers der Bw.– ergebe.

Derartige Umsatzberichtigungen wären nur auf den täglichen "*Kassenberichten*" ersichtlich, in denen die Anzahl der Stornierungen und der stornierte Betrag in einer Summe angezeigt werde. Der Ausdruck von täglichen "*Kassenberichten*" sei nur im laufenden Monat möglich, tägliche "*Kassenberichte*" für bereits abgeschlossene Monate ließen sich nicht mehr ausdrucken.

In diesem Zusammenhang werde auf die Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 16. März 1995 verwiesen, in der die Notwendigkeit eines täglichen Ausdrucks festgehalten werde.

Zusätzlich biete das Programm Ausdrucke in der Art von "*Kassenstreifen*" an, auf denen die einzelnen Einträge eines Tages in das Kassabuch gesondert aufgelistet seien. Diese Belege könnten ebenfalls täglich ausgedruckt werden. Ein Ausdruck der "*Kassenstreifen*" nach dem Monatsabschluss sei allerdings nicht mehr möglich. Weder habe die Bw. tägliche "*Kassen-*

berichte", noch jene Ausdrucke ("*Kassenstreifen*"), auf denen die einzelnen Einträge in das Kassabuch ersichtlich sind, vorgelegt.

Bei den der Umsatzermittlung zugrunde gelegten "*monatlichen Kassenbuchausdrucken*" vom Computer in P seien folgende Differenzen zu den im Gerät gespeicherten Tageslosungen festgestellt worden:

| | Lt. PC | Lt. Ausdruck | Differenz |
|---------------------------------|---------------|---------------------|------------------|
| Umsatz Dienstleistung 22.2.1994 | 5.045,00 | 3.045,00 | 2.000,00 |
| Umsatz Dienstleistung 18.7.1995 | 8.402,00 | 3.402,00 | 5.000,00 |

Das Zustandekommen dieser Differenzen habe die Bw. während der Betriebsprüfung nicht erklären können.

Nach dem Feststellen der Differenz von ÖS 2.000,-- vom 22.2.1994, wären in weiterer Folge zahlreiche Kassabuchdateien auf den Computern in den Filialen P, M und G neu abgespeichert, somit geändert worden, da eine neue Abspeicherung ohne Änderung sinnlos wäre. Eine vollständige Auflistung der Dateien auf den Computern mit Datum und Uhrzeit der letzten Abspeicherung habe der steuerliche Vertreter der Bw. am 17. Juni 1998 erhalten.

In den Seniorenheimen G und M habe der Bw. kein Computer zur Erfassung der Erlöse zur Verfügung gestanden. Über die Umsatzermittlung in diesen "*Außenstellen*" seien keine gesonderten Aufzeichnungen vorgelegt worden.

Tz 17 *Umsatzschätzung*

Neben den oben beschriebenen Mängeln der Aufzeichnungen wären noch folgende Umstände maßgeblich für Art und Umfang der durchgeführten Umsatzschätzung gewesen:

Zu der Methode der Erlöserfassung und Erlösermittlung befragt, habe die Bw. zu Beginn der Betriebsprüfung angegeben, dass die Umsätze aufgrund der Eingaben ihrer Beschäftigten in die an den Betriebsstandorten vorhandenen Computer ermittelt werden. Die so erfassten Daten würden mittels Disketten auf den Bürocomputer der Bw. übertragen und sodann in Form der bereits erwähnten "*monatlichen Kassenbücher*" ausgedruckt. Der Ausdruck von Kassabuchdaten eines bereits abgeschlossenen Monats sei ebenso wie die nachträgliche Änderung der ursprünglich eingegebenen Daten unmöglich.

Den Umstand, dass im Jahr 1994 Gutscheinverkäufe vereinzelt als "*Ausgaben*" im Kassabuch aufschienen, habe die Bw. mit Anfangschwierigkeiten gerechtfertigt, die nach der Inbetriebnahme des Buchhaltungsprogramms aufgetreten seien.

Auch habe die Bw. einen offensichtlicher Tippfehler – statt "*UMSATZ* ..." habe der Computer das Wort "*ÖUMSATZ* ..." ausgedruckt – nicht erklären können.

Eine Betriebsanleitung zum Computerprogramm der Bw. sei nicht vorhanden.

Aufgrund der beschriebenen Eigenartigkeit der Datenverarbeitungsanlage der Bw. sei am 22. April 1998 ein Vergleich der ausgedruckten Kassabücher mit den am Computer der Bw. gespeicherten Daten durchgeführt worden. Zu Beginn der stichprobenweisen Überprüfung sei die bereits in Tz 15 angeführte Differenz zwischen den gespeicherten und den ausgedruckten Erlösen festgestellt worden.

Nach dem Sichern der Daten auf dem Bürocomputer in P durch die Systemprüfung habe man festgestellt, dass am 22. April 1998 – offensichtlich nachdem die Beteiligten das Geschäftslokal verlassen hatten – von 52 Kassenbuchdateien des Zeitraumes 1/94 bis 4/98 weitere 16 Dateien zwischen 11.07 Uhr und 16.24 Uhr neu abgespeichert worden seien. Ebenso sei vor Beginn der stichprobenweisen Überprüfung am 22. April 1998 um 8.37 Uhr die Datei "*cs0298*" (Kassabuch des Februar 1998) gelöscht worden. Auch sei am 27. April 1998 in P um 10.15 Uhr die Datei "*cs1193*" (Kassabuch des November 1993) neu abgespeichert worden.

Jedenfalls habe der Prüfer am 29. April 1998, beim Vergleich des Kassabuchausdrucks mit den auf dem Bürocomputer abgespeicherten Daten, die zweite Differenz von ÖS 5.000,-- vom 18. Juli 1995 festgestellt. Anscheinend sei diese Datei bei der Neuabspeicherung der Buchhaltungsdaten vom 22. und 27. April übersehen worden.

Erklärungen zu den festgestellten Differenzen hätten im Rahmen der Betriebsprüfung weder die Bw. noch deren steuerlicher Vertreter abgegeben.

Am 25. April 1998 zwischen 07.23 Uhr und 08.48 Uhr wären von den abgespeicherten Kassabüchern der Filiale G insgesamt acht neu gespeichert worden, darunter auch jenes den November 1993 betreffend. Am 13. Mai 1998 erfolgte zwischen 19.23 Uhr und 19.31 Uhr die Abspeicherung zweier weiterer Kassenbuchdateien des Jahres 1994.

Entsprechende Manipulationen seien in M am 25. April 1998 nachmittags (6 Kassenbuchdateien aus dem Prüfungszeitraum) und am 15. Mai 1998 (Kassenbuchdatei August 1994) sowie am 22. April 1998 (Kassenbuchdatei Jänner 1998) durchgeführt worden.

Die angeführten Datums- und Uhrzeitangaben beziehen sich auf die im jeweiligen Computer voreingestellte Uhrzeit bzw. auf den eingestellten Kalender. Zu erwähnen wäre auch, dass Kassenbuchdateien für Zeiträume, in denen die Aufzeichnungen (offiziell) noch nicht über die Computer geführt worden wären, so etwa August oder Oktober 1993 in der Filiale M, neu gespeichert worden wären.

Unter Mitwirkung der Systemprüfung habe die Betriebsprüfung am 11. Mai 1998 in der Filiale P eine Sicherung der im Computer gespeicherten Daten vorgenommen. Am 18. Mai 1998 habe die Sicherung der entsprechenden Dateien in den Filialen M und G stattgefunden. Im

Zuge dieser Sicherung sei festgestellt worden, dass Ausdrucke von "*Monatskassabüchern*" aus der Vergangenheit – im Gegensatz zu der von der Bw. zu Prüfungsbeginn aufgestellten Behauptung – ohne weiteres möglich seien.

Wegen der festgestellten materiellen Mängel habe der Prüfer zwecks kalkulatorischer Verprobung der Umsätze die Bw. um Vorlage der Aufzeichnungen über den Personaleinsatz ersucht und sei dafür der 25. Mai 1998 in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters der Bw. vereinbart worden. Die bei diesem Termin gestellte Frage hinsichtlich der nachträglich durchgeführten Abspeicherungen der Kassabücher habe die Bw. nicht beantwortet und sich auch das Zustandekommen dieser Speicherdaten nicht erklären können. Auf die von der Bw. unterfertigte Niederschrift werde verwiesen (ABp AS 23).

Am 17. Juni 1998 im Zuge eines neuerlichen Termines wären dem steuerlichen Vertreter der Bw. Kopien der Auflistung der abgespeicherten Kassabuchdateien mit Datum und Uhrzeit der letzten Speicherung übergeben worden. Auch zu diesem Zeitpunkt habe die Bw. erklärt, dass sie sich nicht erinnern könne, wie es zu den fraglichen Speicherdaten der Kassabücher komme. Mit Einverständnis der Bw. habe man die Datenbestände des Bürocomputers, welcher sich zur Reparatur in einem EDV-Fachgeschäft befunden habe, gesichert.

Auf Anregung des steuerlichen Vertreters habe am 29. Juni 1998 eine Besprechung in dessen Kanzleiräumlichkeiten stattgefunden. Dabei habe dieser mitgeteilt, dass er sich der Ordnungswidrigkeit der Aufzeichnungen seiner Klientin bewusst sei und weitergehende Erklärungen der Bw. nur für den Fall der Zusicherung von Straffreiheit in Frage kämen. Im Falle einer kalkulatorischen Umsatzzuschätzung sei mit einer Auskunftserteilung durch die Bw. nicht zu rechnen, da man sich in Hinblick auf eine bevorstehende Berufung alle Möglichkeiten offen halten wolle.

Bei Überprüfung der am 17. Juni 1998 vom Bürocomputer der Bw. gesicherten Daten sei dem Systemprüfer die bereits oben erwähnte Datei "*test.doc*" vom 15. Dezember 1993 aufgefallen, welche die Hinweise auf die Möglichkeit von Stornobuchungen enthalte. Bei einem Testbetrieb des gesicherten Programmes habe man die – bereits in der Tz 15 erwähnten – nachträglichen Programmfunktionen vorgefunden (nachträgliche Stornomöglichkeit, Möglichkeit des Ausdrucks täglicher "*Kassenberichte*" ...).

Nicht festgestellt werden konnte, wie und in welchem Umfang die Bw. während der Betriebsprüfung die Daten auf den Standgeräten manipuliert habe, da mit Abschluss des monatlichen Kassabuchs verschiedene Eintragungen (wie sie z.B. auf den täglichen "*Kassenberichten*" ausgewiesen sind) nicht mehr ersichtlich seien.

Fest stehe, dass während der Betriebsprüfung an den Kassabüchern Manipulationen vorgenommen worden seien, über welche die Pflichtige jede Auskunft verweigert habe. Die Ver-

Kürzung der tatsächlichen Umsätze gehe auch aus dem Vergleich der ausgedruckten mit den im Computer gespeicherten Daten eindeutig hervor. Ohne die täglichen "*Kassenberichte*" wären weitere während des Monats durchgeführte Umsatzverkürzungen (etwa durch Stornobuchungen) nicht erkennbar. Auf das Erfordernis täglicher "*Kassenbuchausdrucke*" werde verwiesen.

Aufgrund der dargestellten materiellen Buchführungsmängel habe die Betriebsprüfung die Umsätze im Schätzungswege ermittelt. Mit Schreiben vom 14. September 1998 (ABp Abschnitt 5) habe die Bw. mitgeteilt, dass sie für weitere Prüfungshandlungen nicht zur Verfügung stehe.

Für die Kalkulation sei schließlich der Personaleinsatz gemäß den Lohnkonten herangezogen worden. Grundlage für die angenommenen Leistungserlöse habe das Zahlenmaterial eines von der Systemprüfung vorgenommenen Ausdrucks der Umsatzstatistik vom 1. bis 18. Mai 1998 gebildet, aus dem auf einzelne Mitarbeiterinnen entfallende Tagesumsätze ersichtlich seien. Es wurden tägliche Erlöse bis über ÖS 3.000 brutto durch einzelne Mitarbeiterinnen ausgewiesen. Vergleichbare Tagesumsätze je vollbeschäftigter Mitarbeiterin habe man auch bei anderen Friseurgeschäften im Bezirk festgestellt. Unter Berücksichtigung der Preisänderungen gemäß den in der Computeranlage gespeicherten Preislisten habe der Prüfer bei der Kalkulation diese Werte auf die Prüfungsjahre übertragen. Statistiken für (abgeschlossene) Vormonate hätten nicht aufgerufen werden können.

Da aus den vorgelegten Lohnkonten nicht ersichtlich sei, inwieweit die Bw. Teilzeitkräfte und Lehrlinge beschäftigt habe, sei diesem Umstand dadurch Rechnung getragen worden, dass die durch die einzelnen Beschäftigten erzielten Erlöse im Verhältnis ihres Lohnes geschätzt worden seien. Da es sich bei Mitarbeitern der Bw. mit einem Monatslohn unter ÖS 4.000 möglicherweise um Lehrlinge handle, werde für diese kein Umsatz angesetzt.

Aufgrund der mangelnden Bereitschaft der Partei zur Mitwirkung könne nicht garantiert werden, dass durch die vorliegende Schätzung alle Umsätze erfasst worden seien, sodass der Ansatz eines entsprechenden Sicherheitszuschlags erforderlich sei.

Bei der am 18. November im Finanzamt durchgeführten Schlussbesprechung habe der steuerliche Vertreter mitgeteilt, gegen die Umsatzschätzung zu berufen und daher nicht über die Kalkulation sprechen zu wollen.

Für die betreffenden Jahre ergebe sich daher folgendes Bild:

| | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Erlöse aus Lieferungen und Leistungen lt. Kalkulation | 3.688.165,00 | 4.528.231,00 | 4.878.889,00 | 5.073.529,00 |
| Sicherheitszuschlag | 184.408,00 | 226.411,00 | 243.944,00 | 253.676,00 |

| | | | | |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Summe | 3.872.573,00 | 4.754.642,00 | 5.122.833,00 | 5.327.205,00 |
| Erlöse lt. E/A | 2.944.492,00 | 4.081.629,00 | 4.416.181,00 | 4.909.381,00 |
| Differenz | 928.081,00 | 673.013,00 | 706.652,00 | 417.824,00 |
| | | | | |
| Umsatzzurechnung gerundet | 928.000,00 | 673.000,00 | 707.000,00 | 418.000,00 |

Tz 18 *Steuerpflichtiger Umsatz*

| | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Entgelte lt. USt-Erklärung | 2.967.291,67 | 4.111.229,10 | 4.419.180,90 | 4.946.881,03 |
| Zurechnung lt. BP | 928.000,00 | 673.000,00 | 707.000,00 | 418.000,00 |
| Summe | 3.895.291,67 | 4.784.229,10 | 5.126.180,90 | 5.364.881,03 |
| EV lt. Erklärung | 2.500,00 | 2.500,00 | 37.000,00 | 2.500,00 |
| steuerpflichtiger Umsatz lt. BP (zu 20 % USt) | 3.897.791,67 | 4.786.729,10 | 5.163.180,90 | 5.367.381,03 |

Tz 19 *Vorsteuern für Leasing-KFZ*

(siehe Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Vorsteuern in Zusammenhang mit dem Ankauf des bis dahin geleasteten Fiat Ulysee am 27.12.1996 seien nicht abzugsfähig.

| | 1996 |
|-------------------------|-----------|
| Vorsteuerkürzung lt. BP | 32.338,33 |

Tz 22 *Abzugsfähige Vorsteuern*

| | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|--------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Vorsteuern lt. Erklärung | 247.550,49 | 176.491,64 | 248.424,16 | 268.191,48 |
| Berichtigungen lt. BP: | | | | |
| Tz. 19 | | | | -32.338,33 |
| Tz. 20 | | | -6.305,51 | |
| Tz. 21 | | -9.818,18 | -16.906,07 | -16.360,01 |
| abzugsfähige Vorsteuern lt. BP | 247.550,49 | 166.673,46 | 225.212,58 | 219.493,14 |

Tz 27 **Umsatzschätzung**

| Umsatzzurechnung | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| lt. E/A | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| lt. Bp. | 928.000,00 | 673.000,00 | 707.000,00 | 418.000,00 |
| Erf. Änd. | 928.000,00 | 673.000,00 | 707.000,00 | 418.000,00 |

Tz 28 **Fiat Ulysee**

Die nicht abzugsfähigen Vorsteuern in Zusammenhang mit der Anschaffung des Fiat erhöhen die Anschaffungskosten.

| Fiat Ulysee | AVZ | lt. Bp. | Verm. Änd. | Erf. Änd. |
|--------------------|------------|----------------|-------------------|------------------|
| Buchwert EB 1996 | | | 0,00 | |
| Zugang 1996 | 161.692,00 | 194.030,00 | 32.338,00 | 32.338,00 |
| AfA 1996 | 10.106,00 | 12.127,00 | -2.021,00 | -2.021,00 |
| Buchwert SB 1996 | 151.586,00 | 181.903,00 | 30.317,00 | 30.317,00 |

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und nahm mit Bescheiden vom 22. Dezember 1998 (für 1993) und vom 15. Dezember 1998 (für 1994 und 1995) die Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1993 bis 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte analog zu den Feststellungen der Betriebsprüfung die Einkommen- und Umsatzsteuer 1993 bis 1995 sowie den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 1993 fest. Gleichzeitig nahm das Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 15. Dezember 1998 die Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer 1996 vor. Begründend verwies das Finanzamt auf den Betriebsprüfungsbericht vom 3. Dezember 1998, welcher der Bw. (nach eigenen Angaben) am 24. Dezember 1998 zuging.

II. Berufung

Mit Schreiben vom 7. Jänner 1999 erhob die Bw. gegen die vorangeführten Bescheide Berufung, die sich im Wesentlichen gegen das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen sowie gegen die vom Betriebsprüfer angestellte Kalkulation richtet:

Die Bw. betreibe mitten am Land seit 1986 einen Friseursalon, welcher sich in der kleinen Gemeinde mit Wettbewerb konfrontiert sehe, da der Konkurrenzbetrieb im Gegensatz zu dem der Bw. an einer Durchzugsstraße liege. 1990 habe die Bw. in drei Kilometer Entfernung zum bisherigen Betrieb einen weiteren Friseursalon in einem Einkaufszentrum in M eröffnet. Der Umsatz einiger Kunden habe sich in weiterer Folge vom Stammbetrieb in P auf diese neue Filiale verlagert, sodass die anfängliche Umsatzverlagerung nicht ein Mehr an Umsätze bewirkt habe. Nach einer "Durststrecke" entwickelte sich auch diese Filiale in M und habe 1994 ein weiterer Konkurrenzbetrieb (Mobilfriseur) eröffnet.

Mit November 1993 habe die Bw. einen bestehenden Friseursalon in G übernommen. Die erwarteten Umsätze seien aber in Folge hinter den vom Verkäufer vorgelegten Zahlen der

Bilanz 1992 zurückgeblieben, weil, wie erst später offenbar wurde, die beste Mitarbeiterin dieser Filiale sich mit Beginn des Jahres 1993 in einer anderen Gemeinde selbständig gemacht und viele bisherige Stammkunden mitgenommen habe.

Da die Bw. seit 1989 auch ihr Kleinkind betreue, habe sie sich auch nicht im erforderlichen Ausmaß um organisatorische Maßnahmen der neuen Geschäftslokale bemühen können.

Aufgrund der vorgefundenen Differenzen – vom 22. Februar 1994 und 18. Juli 1995 – zwischen den "*Kassabuchausdrucker*" und den im Computer gespeicherten Daten, sowie aufgrund des "veränderten Datums" bei 32 Dateien, nehme der Prüfer eine Umsatzzuschätzung für die Jahre 1993 bis 1996 in Höhe von ÖS 1.817.131,-- sowie die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 5 % zu den kalkulierten Umsätzen in Höhe von ÖS 908.439,-- vor. Dieser Umsatzkalkulation könne nicht den realen Gegebenheiten entsprechen und sei daher falsch.

Der Durchschnitt des VPI 86 von 1993 betrage 121,9 Punkte, jener Durchschnitt von 1994 125,6 Punkte, was einer Erhöhung um 3,04 % entspreche. Deshalb könne der vom Prüfer hochgerechnete Nettoerlös nur mit 82 % und nicht mit 84 % gerechnet werden. Auf Basis der durchschnittlichen Gehaltserhöhungen ergebe sich zwischen 1993 und 1994 eine Differenz von 10,60 %.

Willkürlich wähle der Prüfer einen zu kurzen Zeitraum – 10,9 Tage – als Grundlage für den täglichen durchschnittlichen Umsatz, welcher dem Durchschnitt von 4 Jahren entsprechen soll. Auf saisonale Umsatzschwankungen (wie z.B. Maifeiertage, Firmungen, Hochzeiten Erstkommunion, etc.) werde damit keine Rücksicht genommen, zumal der Umsatz des Monats Mai 1998 höher ist als der Gesamtjahresdurchschnitt.

Weiters habe der Prüfer Krankenstände der Mitarbeiterinnen nicht im erforderlichen Ausmaß berücksichtigt. Rechne man die tatsächlichen Krankenstände der Mitarbeiterinnen der Bw. nach den EFZG-Anträgen und den Krankengeldbezügen durch die Krankenkasse, so wären 2,6 Kalenderwochen je Dienstnehmer zu berücksichtigen.

Trotz zweimaliger Bekanntgabe, die Bw. sei nicht im Bereich des Kundendienstes, sondern nur mit organisatorischen Aufgaben für die drei Filialen beschäftigt, habe der Prüfer Umsätze für die Bw. bei seiner Umsatzkalkulation angesetzt.

Darüber hinaus habe der Prüfer bei seiner Kalkulation lediglich den Umsatz der Filiale M berücksichtigt. Die Umsätze der Filialen G und P habe der Prüfer bei der Ermittlung des durchschnittlichen täglichen Umsatzes nicht erfasst, obwohl diese Daten zur Verfügung gestanden seien. Die Filiale M trage etwa 40 - 50 % zum Gesamtumsatz der Bw. bei.

Bereits zu Beginn der Prüfungshandlungen am 22. April 1998 habe die Bw. dem Betriebsprüfer mitgeteilt, voraussichtlich gegen Mittag nach Hause fahren zu müssen, da ihre Tochter krank sei. Nach Feststellen der Differenz von ÖS 2.000,-- zwischen den Kassabuchausdrucken und den im Computer gespeicherten Zahlen für den 22. Februar 1994 habe der Betriebsprüfer beabsichtigt, sofort sämtliche Monate des Prüfungszeitraumes zu kontrollieren bzw. alternativ der Bw. einen neuen Termin vorgeschlagen. Die Bw. habe sich entschieden nach Hause zu fahren und einen neuen Termin zu vereinbaren.

Die im Betriebsprüfungsbericht geäußerte Behauptung des Prüfers, wonach "*... zahlreiche Kassabuchdateien in den PC-Standgeräten in den Filialen P, M und G neu abgespeichert (=geändert – eine neue Abspeicherung ohne Änderung wäre sinnlos)*" worden seien, habe in keiner Weise bewiesen werden können.

In jener Besprechung vom 25. Mai 1998 in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters habe der Betriebsprüfer die Bw. sodann ausschließlich zu den Datenabspeicherungen befragt. Zu den Besprechungspunkten Kalkulationsgrundlagen, Lohnkonten der Mitarbeiter etc. habe der Prüfer nichts wissen wollen.

Abschließend begehrte die Bw. einerseits die Vorsteuern für den Leasingaufwand des "Fiat Ulysse" in Abzug zu bringen und den PKW-Aufwand sowie die diesbezüglichen Vorsteuern anzuerkennen, andererseits die Zuschätzung in Höhe der festgestellten Differenzen von ÖS 2.000,-- für 1994 und ÖS 5.000,-- für 1995 vorzunehmen. Zugleich wurde auch die ersatzlose Aufhebung des Gewerbesteuerermessbetragsbescheides für 1993 sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

III. Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung

Am 22. April 1998 sei ein Vergleich des ausgedruckten Kassabuches (Grundlage für die Umsatzermittlung) des Monats Februar 1994 mit den einzelnen Tageslosungen, die im PC im Frisiersalon in P gespeichert waren, erfolgt. Nach dem Feststellen der Differenz vom 22. Februar 1994 (ÖS 2.000,--) sei auf ausdrücklichen Wunsch der Bw. eine Unterbrechung der Betriebsprüfung erfolgt, da sie sich nun um ihr krankes Kind kümmern müsse.

Ein genauer Vergleich aller ausgedruckten Monatskassabücher mit den im PC in P gespeicherten Daten habe erst am 29. April 1998 durchgeführt werden können. Dabei sei festgestellt worden, dass die gespeicherte Tageslosung vom 18. Juli 1995 um ÖS 5.000,-- höher war, als die entsprechende Losung im "*Kassenbuchausdruck*".

Die Bw. behaupte weiters, Änderungen der Kassabuchdateien seien in keiner Weise bewiesen worden. Dem sei entgegenzuhalten, dass im "*Dateimanager*" [des Computer-Betriebssystems MS-Windows] ersehen werden könne, wann eine Datei das letzte Mal abgespeichert wurde.

Neben dem Dateinamen "*csMMJJ*" sei das Datum und die Uhrzeit der letzten Abspeicherung ersichtlich. Das bloße Öffnen und Schließen einer Datei ohne Änderung bzw. Bearbeitung des Dateninhalts bewirke keine erneute Abspeicherung und keine Änderung des Datums des letzten Speichervorganges. Damit der Dateimanager die entsprechenden Datums- und Uhrzeitangaben anzeige, müssten an den "*Kassenbüchern*" Manipulationen durchgeführt worden sein, die über das bloße "*Aufmachen, Anschauen und Schließen*" der Dateien hinausgehen.

Von diesen Manipulationen habe die Betriebsprüfung erst Kenntnis erlangt, nachdem die Daten am 11. Mai 1998 durch die Systemprüfung auf dem Computer in P gesichert worden seien. Zu diesen Manipulationen der Datenbestände beim Besprechungstermin am 25. Mai 1998 befragt, habe die Bw. nach längerer Besprechung mit ihrer steuerlichen Vertretung keine Angaben machen können (siehe Niederschrift ABp AS 23). Die für diesen Besprechungstermin vorgesehene Einvernahme der Bw. betreffend Kalkulationsgrundlagen, Rohaufschläge, produktive Arbeitszeit der Mitarbeiter etc. erschienen in Anbetracht der mangelnden Mitwirkung der Bw. nicht zielführend.

Der im Berufungsschriftsatz vertretenen Ansicht, wonach unter Berücksichtigung aller Umstände kein Grund zur Schätzung verbleibe, halte die Betriebsprüfung die materiellen Buchführungsmängel entgegen. In zwei Fällen habe im Prüfungszeitraum nachgewiesen werden können, dass die auf den ausgedruckten "*Kassabüchern*" angeführten Tageslosungen niedriger seien als die im Computer gespeicherten. Auch wären zahlreiche "*Kassabuchdateien*" auf den Computer-Anlagen in den Geschäftsstellen der Bw. noch während der Betriebsprüfung geändert worden.

Nach den Feststellungen der Systemprüfung seien Änderungen – Stornierungen von einzelnen Umsätzen in den Tageslosungen – während eines Monats durchaus möglich, ohne dass diese Stornierungen in den vorgelegten Monatskassabüchern ersichtlich wären. Tägliche "*Kassabuchausdrucke*" auf denen Umsatzstornos ersichtlich wären – das Programm "*CIS 420*" biete diese Funktion nur vor dem jeweiligen Monatsabschluss an – habe die Bw. nicht vorgelegt. Sollte die Bw. von diesen Stornomöglichkeiten keinen Gebrauch gemacht haben, sei unerklärlich, warum diese täglichen "*Kassabuchausdrucke*" mit Vermerk der Umsatzstornos nicht vorgelegt worden seien. Auf die Notwendigkeit der täglichen "*Kassenbuchausdrucke*", sei die Bw. bereits während der letzten UVA-Prüfung hingewiesen worden (siehe Niederschrift vom 16. März 1995).

Unter den gegebenen Umständen sei anzunehmen, dass die Umsätze erheblich verkürzt worden seien. Das Berufungsbegehren, nur die 1994 und 1995 festgestellten Differenzen von ÖS 2.000,-- und ÖS 5.000,-- als Sicherheitszuschlag dem erklärten Betriebsergebnis zuzu-

rechnen, müsse nach Ansicht der Betriebsprüfung zu Besteuerungsgrundlagen führen, die keinesfalls die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten.

Das Verhalten der Bw. während des Verfahrens sei offenbar darauf gerichtet gewesen, den tatsächlichen Sachverhalt zu verschleiern und das Verfahren zu verschleppen (siehe Schreiben der Bw. vom 14. September 1998, in dem sie ankündigte, für die Betriebsprüfung nicht mehr zur Verfügung zu stehen, siehe Mitteilung des Steuerberaters vom 9. Oktober 1998 in der kurz vor Verstreichen der gesetzten Frist mitgeteilt werde, dass das Datenverarbeitungsprogramm der Bw. nicht mehr verfügbar sei (ABp Abschnitt 5).

Der Betriebsprüfung hätten lediglich Statistikausdrucke für den Monat Mai 1998 zur Verfügung gestanden. In diesem Zeitraum hätten die Systemprüfer Daten gesichert. Für den Zeitraum April 1998 und die Vormonate hätten zu diesem Zeitpunkt keine Ausdrucke mehr erstellt werden können. Auch habe die Bw. keine Statistiken über die Vormonate vorgelegt.

Die Rückrechnung der von den einzelnen Friseurinnen erzielten Umsätze durch die Betriebsprüfung sei unter Zugrundelegung der im Computer gespeicherten Preislisten erfolgt. Die älteste Preisliste stamme vom 25. August 1994. Preiserhöhungen wären etwa alle 1,5 Jahre erfolgt. Auf Basis der Preissteigerung laut Preisliste 25. August 1994 zur Preisliste vom 30. Dezember 1995 sei auf die wahrscheinlichen Preise vor dem 25.8.94 zurückgerechnet worden. Diese Preise sollten etwa 8 Monate im Jahr 1994 und etwa 10 Monate 1993 gültig gewesen sein. Bei der Preisrückrechnung sei für 1994 ein zu hoher Abschlag angenommen, da in diesem Jahr die für 1995 maßgebliche Preisliste vom 25. August 1994 schon 4 Monate Gültigkeit hatte. Die derart rückgerechneten Preise – Preisliste vor dem 25. August 1994 – sollten bei einer durchschnittlichen Gültigkeitsdauer von 1,5 Jahren großteils auch 1993 maßgeblich gewesen sein. Eine Rückrechnung unter Zugrundelegung des VPI von 1994 auf 1993, wie sie in der Berufung vorgeschlagen wird, führe nach Ansicht der Betriebsprüfung zu einem falschen Ergebnis.

Den in der Berufung kritisierten kurzen Zeitraum von 10,9 Tagen (Statistikausdrucke für den Monat Mai 1998) habe die Betriebsprüfung nicht willkürlich gewählt, sondern sei dies der einzige gewesen, für den statistische Auswertungen zur Verfügung standen. Dem in der Berufung verwendeten Argument, dass der im Monat Mai erzielte Umsatz den durchschnittlichen [Monats-]Umsatz übersteige und daher die angesetzten Werte entsprechend zu berichtigen seien, sei die gleichfalls mangelhafte Buchführung des Jahres 1998 entgegenzuhalten – auch in diesem Jahr wären "*Kassenbücher*" (Dateien) während der Betriebsprüfung neu abgespeichert worden. Die von der Bw. erklärten Umsätze könnten somit nicht als Grundlage einer kalkulatorischen Schätzung herangezogen werden.

Der für die Kalkulation maßgebliche Krankenstand sei mit ca. 1,5 Wochen (= 2 Wochen abzüglich arbeitsfreier Tage) geschätzt worden. Die Richtigkeit der in der Berufung angeführten Krankenstandstage könne anhand der vorliegenden Unterlagen nicht überprüft werden.

In den Friseursalons in G bzw. P wären auch erhebliche Umsatzanteile unter dem Namen der Bw. erfasst worden. Teilweise seien keine oder offensichtlich zu wenig Arbeitstage auf den Ausdrucken ausgewiesen worden, weswegen diese Auswertungen daher für die Kalkulation unbrauchbar gewesen wären.

Den Ausdrucken der Filiale M zufolge, seien die auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Umsatzanteile offenbar tatsächlich unter deren Namen eingetragen worden. ÖS 3.000,-- Tagesumsatz je Friseurin würden auch in anderen Friseurbetrieben im Bezirk erzielt werden. Aufzeichnungen über Teilzeitarbeitskräfte oder Lehrlinge wären keine vorhanden gewesen, sodass angenommen worden sei, dieser Umsatz werde nur von den besten Friseurinnen erzielt. Der Umsatz der anderen Mitarbeiterinnen sei im Verhältnis ihres Lohnes zu den "Bestverdienern" geschätzt worden.

Die Kalkulation der Betriebsprüfung sei in der Berufung insofern an mehreren Punkten verändert worden, als zum einen der Durchschnittsumsatz mehrerer Friseurinnen errechnet worden sei. Da der Monat Mai der umsatzstärkste Monat gewesen sein soll, habe man diesen Durchschnittsumsatz noch einmal gekürzt und diesen derart ermittelten Betrag auf das Kalkulationsschema der Betriebsprüfung übertragen. Im Gegensatz zur Betriebsprüfung, welche den Betrag von ÖS 3.000,-- pro Tag als absolute Obergrenze betrachte, könne ein "*Durchschnittsumsatz*" mehrerer Mitarbeiterinnen nicht als Obergrenze angesehen werden. Auch entziehen sich die in der Berufung in der vom steuerlichen Vertreter angestellten Kalkulation angesetzten Arbeitszeiten, Lohnverhältnisse und Krankenstände einer weiteren Überprüfung, da diese Daten der Betriebsprüfung nicht zugänglich gemacht worden seien.

Mit Schreiben vom 30. März 1999 replizierte die Bw. auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung und verwies im Wesentlichen auf das bisher Vorgebrachte.

Ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung legte das Finanzamt das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 5. Dezember 2002 beantragte die Bw. gemäß § 323 Abs. 12 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Faxmitteilung vom 27. März 2008 zog die Bw. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat zurück und schränkte das Berufungsbegehren dahingehend ein, als sie

sich mit einem Sicherheitszuschlag von 5% zu den erklärten Umsätzen für den Zeitraum 1993 bis 1996 einverstanden erklärte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Seit 1986 betreibt die Bw. in P in einem ehemaligen Bauernhof einen Friseurbetrieb. Im Jahre 1990 eröffnete die Bw. an einem weiteren Standort, im Einkaufszentrum von M noch einen Friseursalon. Im November 1993 übernahm und betreibt seitdem die Bw. auch in G einen Filialbetrieb.

Als unstrittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Feststellung der Betriebsprüfung dar, wonach die vorhandenen monatlichen Kassenbuchausdrucke, somit die monatliche Zusammenfassung der täglichen Erlöse, für den 22.4.1994 und für den 18.7.1995 Differenzen zu den im Buchhaltungscomputer der Bw. abgespeicherten Erlösen in Höhe von ÖS 2.000 bzw. ÖS 5.000 aufweisen.

Festzuhalten bleibt in diesem Zusammenhang weiters, dass neben den monatlich zusammengefassten Erlösen tägliche Kassenbuchausdrucke der einzelnen Filialen nicht vorhanden waren. Auf diesen täglichen Kassenbuchausdrucken der einzelnen Filialen bzw. des Gesamtbetriebes wären eventuelle Erlösberichtigungen als auch nachträgliche Stornierungen ersichtlich gewesen. Während des Abgabenvorgangs wurden weder tägliche Kassenbuchausdrucke noch jene Ausdrucke vorgelegt, aus denen die einzelnen Einträge in das Kassensbuch ersichtlich sind. Bereits im Rahmen einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen des Zeitraumes Februar – Dezember 1994 (siehe Niederschrift vom 16. März 1995, ESt-Akt 1994, AS 8 ff) wurde seitens des Finanzamtes die Notwendigkeit der täglichen Kassenbuchausdrucke (Kassenberichte) festgehalten.

Darüber hinaus bleibt festzustellen, dass im Zuge der Betriebsprüfung 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. Dies ergibt sich aus dem zu den Buchhaltungsdaten gehörenden Dateiattribut "*Datum*". Demnach wurden auf den Computern in den Filialen am 22.4.1998 16 Dateien und am 25.4.1998 14 Dateien neu abgespeichert. Die Veränderung des Datums der Dateien lässt sich durch die Änderung des Dateninhaltes erklären. Das ausschließliche "*Öffnen*" und "*Schließen*" einer Datei hätte keine Veränderung des Dateiattributes "*Datum*" bewirkt. Feststellungen inwieweit der Dateninhalt einer Manipulation erfuhr, konnten im Zuge der Betriebsprüfung allerdings nicht getroffen werden.

Unterlagen über die Umsatzermittlung und Erlösaufzeichnung von den durch die Bw. betreuten Seniorenheime wurden ebenfalls nicht vorgelegt bzw. wurden darüber keine gesonderten Aufzeichnungen geführt.

Ausgehend von diesen materiellen und formellen Buchführungsmängeln hat das Finanzamt die Methode der kalkulatorischen Schätzung unter zusätzlicher Einbeziehung eines 5%-igen Sicherheitszuschlages auf die kalkulierten Erlöse angewendet.

Als Grundlage für die Kalkulation zog der Betriebsprüfer jenes Zahlenmaterial der betrieblichen Umsatzstatistik des Zeitraumes 1. Mai – 18. Mai 1998 heran, welche die Systemprüfung von den Computern der Bw. sicherte. Aus dieser Statistik konnte der Betriebsprüfer die umsatzstärksten bzw. produktivsten MitarbeiterInnen der Bw. ersehen und ermittelte der Prüfer in weiterer Folge den durchschnittlichen Tageshöchstumsatz einer ausgebildeten und vollbeschäftigten Friseurin mit (aufgerundet) ÖS 2.500,-- netto (Mitarbeiterin A erzielte einen Tagesnettoumsatz von ÖS 2.585,59, Mitarbeiterin B ÖS 2.166,15, Mitarbeiterin C ÖS 2.109,80 und Mitarbeiterin D ÖS 2.539,66, zusammen sohin ÖS 9.401,20).

Unter dem weiteren Ansatz von 218 Arbeitstagen im Jahr – dies ergibt sich nach Abzug des Arbeitnehmerurlaubes von 5 Wochen sowie von geschätzten 3,5 Wochen für Feier- und Krankenstandstage für eine Beschäftigte – errechnete der Prüfer einen produktiven Jahresumsatz für 1998 in Höhe von ÖS 543.750,--.

Unter Berücksichtigung der zwischenzeitig (seit 1993) erfolgten Preiserhöhungen rechnete der Prüfer die seitdem erfolgten Preisindexsteigerungen aus dem geschätzten Jahresumsatz für 1998 heraus und ermittelte auf diese Art einen pro Mitarbeiter geschätzten produktiven Jahresumsatz für den Prüfungszeitraum. Somit ergibt sich, dass 84% des produktiven Mitarbeiterumsatzes für 1998 100% des Mitarbeiterumsatzes für 1993 – ÖS 456.750 – darstellen. Für 1994 beträgt der Mitarbeiterumsatz ÖS 543.750 (das sind 85% des Wertes für 1998); für 1995 beläuft sich der Mitarbeiterumsatz auf ÖS 486.656 (das sind 89,50% des Wertes für 1998) und für 1996 beziffert der Prüfer den Mitarbeiterumsatz mit ÖS 511.125 (das sind 94% des Wertes für 1998).

Die auf die einzelnen Mitarbeiterinnen entfallenden Umsätze schätzte der Prüfer sodann im Verhältnis ihrer Löhne. Dabei unterstellte er, dass die bestbezahlten Mitarbeiterinnen der Bw. die errechneten durchschnittlichen Jahreserlöse erzielten, somit 100% des kalkulierten Jahresumsatzes zum Betriebsergebnis beitragen. Beschäftigte mit einem geringeren Lohn erzielten nach Ansicht des Prüfers auch einen im selben Verhältnis geringeren Jahresumsatz. Ausgehend von der Kalkulation erhielt die bestbezahlte Mitarbeiterin 1993 ÖS 14.400,--, 1994 ÖS 16.000,--, 1995 ÖS 18.000,-- und 1996 ÖS 18.200,--.

Auf Grundlage der Anzahl der bei der Bw. lt. Lohnkonto angemeldeten Mitarbeiterinnen, der Dauer der Beschäftigungsverhältnisse, des geschätzten Lohnes lt. Lohnkonto und dem Verhältnis dieses Lohnes zu der Bestverdienerin ermittelte der Prüfer für jede Beschäftigte den kalkulierten produktiven Jahresumsatz für den Prüfungszeitraum und setzte dabei die eigene

Betriebsleistung der Bw. mit 40% einer ganzjährig beschäftigten Friseurin an.

MitarbeiterInnen, die einen Lohn von ÖS 4.000,-- und weniger erhielten, wurden bei der Kalkulation außer Acht gelassen, da der Prüfer davon ausging, dass diese als Lehrlinge beschäftigt keinen produktiven Jahresumsatz erzielten. Zu diesem derart geschätzten Jahresumsatz verhängte der Prüfer einen 5%-igen Sicherheitszuschlag und rechnete abschließend die Differenz zwischen den von der Bw. erklärten und den kalkulierten Umsätzen sodann den erklärten Erlösen hinzu. Den Sicherheitszuschlag begründete der Prüfer mit der Unsicherheit, aufgrund der mangelnden Bereitschaft der Bw. zur Mitwirkung, nicht alle Umsätze durch die vorliegende Schätzung erfasst zu haben.

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.

Die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Differenzen zwischen den von der Bw. auf Papier ausgedruckten "*monatlichen Kassenbuchausdrucken*" und jenen im Buchhaltungsprogramm erfassten und abgespeicherten Dateien sind neu hervorgekommene Umstände im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO. Auch bei den weiteren im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Aufzeichnungsmängel – Nichtvorhandensein täglicher Kassenberichte bzw. von Ausdrucken, auf denen die einzelnen Kassenbucheinträge ersichtlich sind, Fehlen der Aufzeichnungen für die Seniorenheime, Neuabspeicherung von Daten im Prüfungszeitraum – handelt es sich um neu hervorgekommene Sachverhaltselemente. Aus der Aktenlage ist zweifelsfrei und eindeutig ersichtlich, dass diese Tatsachen – formelle und materielle Buchführungsmängel – dem Finanzamt erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt wurden.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

Erlös- und Umsatzkalkulation

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 Wahrscheinlichkeitsausschlüsse, durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln.

Im Hinblick auf die eingangs dargestellten Mängel 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).

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, allerdings scheinen die betrieblichen Besonderheiten nicht

ausreichend berücksichtigt, um die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben. Nach Dafürhalten des Berufungssenates stützt sich die gegenständliche Kalkulation auf zu wenig gesicherte Ausgangspositionen und ist daher mit zu großen Unsicherheiten behaftet:

1. Im November 1993 übernahm und eröffnete die Bw. in G eine weitere Friseurfiliale. Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, dass die Neuübernahme und das Weiterführen dieser Filiale ohne Umsatzeinbußen vonstatten gegangen sein soll. Vielmehr geht der Berufungssenat davon aus, dass dieser Neubetrieb nicht im bisherigen Ausmaß zu den Gesamtumsätzen des Jahres 1993 beigetragen haben kann, wie die Betriebsprüfung in ihrer Kalkulation vermeint. Diese Bedenken des Berufungssenates werden auch durch das Vorbringen der Bw. in der Berufung gestützt, wonach eine der besten Mitarbeiterinnen dieses Betriebes Anfang des Jahres 1993 gekündigt und einen eigenen (Konkurrenz-)Friseursalon in der Nachbargemeinde eröffnet hatte. Ein möglicher (Anlauf-)Zeitraum für den Aufbau eines neuen Kundenstocks wurde in der Kalkulation nicht berücksichtigt, sondern wurden die produktiven Durchschnittserlöse aus dem Jahr 1998 – preissteigerungsbereinigt zwar – auch auf die Mitarbeiterinnen in der Eröffnungsphase dieser Filiale umgelegt.

2. Ausgehend von den vorgefundenen statistischen Daten für den 1. bis 18. Mai 1998 setzte der Prüfer den produktiven Durchschnittstagesumsatz der besten vier Mitarbeiterinnen – in Summe ÖS 9.401,20 (netto) – mit ÖS 2.500 fest, obwohl der mathematische Durchschnitt sich mit ÖS 2.350,30 errechnet. Die Plausibilität der "*Aufrundung*" des produktiven Durchschnittstagesumsatzes der vier besten Mitarbeiterinnen um ÖS 150,-- ist aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu ersehen. Bedenkt man, dass diese großzügige "*Aufrundung*" in der Kalkulation des Prüfers bei einer einzigen ganzjährig beschäftigten Mitarbeiterin ÖS 32.700,-- ausmacht (218 Arbeitstage x ÖS 150,--), so erhöht sich diese "*Rundungsdifferenz*" in der vorgenommenen Kalkulation um ein Vielfaches.

Folgt man dem Berufungsvorbringen vom 7. Jänner 1999, so lässt sich der Durchschnittstagesumsatz des Jahres 1998 mit ÖS 2.250,-- auf Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen des Zeitraumes Jänner bis Dezember 1998, errechnen. Aus dieser Berechnung ergibt sich, dass der Durchschnittstagesumsatz des Zeitraumes 1. bis 18. Mai 1998 als nicht unbedingt repräsentativ für den Durchschnittstagesumsatz des gesamten Jahres 1998 zu betrachten ist. Die Berechnung des Jahresumsatzes mit diesem Ansatz führt zwangsläufig zu anderen Ergebnissen. Unter diesem Ansatz erhöht sich die Differenz zur Kalkulation des Betriebsprüfers lediglich bei den vollbeschäftigten und bestentlohten Mitarbeiterinnen auf ÖS 54.400,-- (218 Arbeitstage x ÖS 250,--) und vervielfacht sich in der Kalkulation dementsprechend.

Zu konstatieren bleibt in diesem Zusammenhang, dass nach Ansicht des Berufungssenates, diese auf Basis eines rund zwei wöchigen Zeitraumes ermittelten Durchschnittstagesumsätze einer bestverdienenden Mitarbeiterin im Jahr 1998 als Grundlage zur Kalkulation der Gesamterlöse der Jahre 1993 bis 1996 nicht unbedingt als aussagekräftig bzw. zu ungenau erscheinen, um eine der Realität nahe kommende Schätzung zu gewährleisten.

3. Laut der Kalkulation des Betriebsprüfers beschäftigte die Bw. 1993 19 MitarbeiterInnen, 1994 und 1995 22 sowie 1995 20 MitarbeiterInnen auf jeweils drei Filialen (ab dem November 1993) verteilt. Die eigene Betriebsleistung der Bw. zum Gesamtumsatz schätzte der Prüfer mit 40% des produktiven Durchschnittjahresumsatzes der vier bestentlohten und umsatzstärksten MitarbeiterInnen. Nach Dafürhalten des Berufungssenates entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, einen solcherart hohen Produktivitäts- und Umsatzansatz der Inhaberin eines derart umfangreichen Betriebes annehmen zu wollen. Der Berufungssenat geht davon aus, dass die organisatorischen Arbeiten und manipulativen Tätigkeiten der Bw., welche im Prüfungszeitraum zusätzlich auch noch ihr Kleinkind zu betreuen hatte, für drei Standorte ein solches Ausmaß und einen solchen Umfang in Anspruch nahmen, dass dieser Prozentansatz in der Kalkulation als zu hoch gegriffen erscheint. Darüber hinaus ergeben sich auch keine Anhaltspunkte und Feststellungen aus den Unterlagen des Betriebsprüfers, die dessen Annahme stützen und rechtfertigen.

4. Betrachtet man darüber hinausgehend im gegenständlichen Fall den vom Betriebsprüfer verhängten Sicherheitszuschlag, so erachtet diesen der Berufungssenat bei der durchgeführten Kalkulation als entbehrlich. Werden wie im gegenständlichen Fall die Einnahmen global – etwa kalkulatorisch – geschätzt, so darf kein Sicherheitszuschlag verhängt werden (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366). Außerdem fanden bei der Kalkulation "*Aufrundungen*" von Beträgen und Berechnungsgrundlagen grundsätzlich zum Nachteil der Bw. statt und erweckt die Begründung für den Sicherheitszuschlag den Eindruck, damit solle die mangelnde Bereitschaft der Bw. zur Mitwirkung berücksichtigt werden.

5. In seiner Umsatz- und Erlöskalkulation schätzte der Betriebsprüfer für den Zeitraum 1993 bis 1996 mangels vorliegenden Datenmaterials die Feier- und Krankenstandstage mit 3,5 Wochen. Unter Berücksichtigung von 13 Feiertagen bedeutet dies in etwa einen durchschnittlichen Krankenstand pro Beschäftigte von 8 Arbeitstagen jährlich. Diese Annahme erscheint dem Berufungssenat als zu ungenau und wenig realistisch, wenn man sich die Krankenstandswochen (37,7) des Betriebes der Bw. im Jahr 1997 bei 17 Beschäftigten vergewärtigt. Demnach wäre jede Beschäftigte 15 Tage im Jahr, sohin durchschnittlich etwa 11 Arbeitstage im Krankenstand und von der Arbeit abwesend gewesen.

Folgt man oben angeführten Argumenten, bleibt in weiterer Schlussfolgerung festzuhalten, dass jede – wenn auch geringfügige – Veränderung einer oder mehrerer Grundlagen der Kalkulation im Ansatz (wie z.B. durchschnittlicher Tagesumsatz, Krankenstandstage, etc.) zu unverhältnismäßig großen Unterschieden im Ergebnis der Umsatz- und Erlöskalkulation führt.

Der Berufungssenat vertritt daher im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren in Anbetracht der schwerwiegenden Mängel der Buchführung, insbesondere aufgrund der nachträglichen Manipulation von Dateien, die Ansicht, dass – als grundsätzliche Schätzungsmethode – die Verhängung eines Sicherheitszuschlages zu den erklärten Umsätzen am besten geeignet ist, den tatsächlichen Verhältnissen und Gegebenheiten des Falles gerecht zu werden. Was dessen Höhe betrifft, so wird vor allem in Anbetracht des Umstandes, dass Daten aus der Buchhaltung ohne nachvollziehbare Protokollierung verändert wurden, ein Sicherheitszuschlag von 5% zu den erklärten Umsätzen als gerade noch an der Untergrenze gelegen angesehen.

Dem Berufungsbegehren wird in diesem Punkt daher teilweise stattgegeben.

Vorsteuerabzug Leasing-Kfz Fiat Ulysse (TZ 19, TZ 21)

Mit Urteil vom 8. Jänner 2002, C-409/99, hat der Europäische Gerichtshof aus Anlass der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung der Kraftfahrzeuge Ponatiac Trans Sport und Fiat Ulysse, entschieden, dass es einem Mitgliedstaat nach Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie verwehrt ist, Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie – für Österreich ist dies der Zeitpunkt des Beitritts zur EU, somit der 1. Jänner 1995 – vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde.

Dies bedeutet, dass die Abgrenzung von vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen gegenüber nichtvorsteuerabzugsberechtigten Personen- und Kombinationskraftwagen wieder nach der Erlassregelung, wie sie zum 1. Jänner 1995 bestanden hat (AÖF 1987/330) vorzunehmen ist.

Nach dieser Regelung gilt folgendes:

"Unter einem Kleinbus ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die aufgrund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird."

Unter Bedachtnahme auf das Urteil der EuGH vom 8. Jänner 2002 listete das Bundesministerium für Finanzen am 18. Februar 2002 (GZ 09 1202/25/IV/9/02) jene Fahrzeuge auf,

welche als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse anzusehen sind. In dieser Aufzählung ist auch die Fahrzeugtype "*Fiat Ulysse*" aufgelistet.

Der vom Finanzamt versagte Vorsteuerabzug für den von der Bw. betrieblich verwendeten *Fiat Ulysse* in Höhe von ÖS 32.338,-- (TZ 19) sowie die damit verbundene Erhöhung der Anschaffungskosten (TZ 28) sind daher rückgängig zu machen.

Dem Berufungsbegehren wird in diesem Punkt folglich vollinhaltlich stattgegeben.

Somit ergeben sich für die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer 1993 bis 1996 auf Basis eines 5% Sicherheitszuschlages und unter Berücksichtigung des stattzugebenden Berufungspunktes Fiat Ulysse nachstehende Berechnungen:

| Umsatzsteuer | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Umsätze lt. Erklärung | 2.967.291,67 | 4.111.229,10 | 4.419.180,90 | 4.946.881,03 |
| 5% SZ lt. UFS | 148.364,58 | 205.561,46 | 220.959,05 | 247.344,05 |
| Eigenverbrauch lt. Erklärung | 2.500,00 | 2.500,00 | 37.000,00 | 2.500,00 |
| Umsatz lt. UFS | 3.118.156,25 | 4.319.290,56 | 4.677.139,95 | 5.196.725,08 |
| Steuer 20% | 623.631,25 | 863.858,11 | 935.427,99 | 1.039.345,02 |
| Vorsteuern lt. Bp (Tz 22) | 247.550,49 | 166.673,46 | 225.212,58 | 219.493,14 |
| Fiat Ulysse | | | | 32.338,33 |
| Vorsteuern lt. UFS | 247.550,49 | 166.673,46 | 225.212,58 | 251.831,47 |
| Zahllast lt. UFS | 376.080,76 | 697.184,65 | 710.215,41 | 787.513,55 |

| Einkommensteuer | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|-------------------------------|-------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Gewinn/Verlust lt. Erklärung | -215.035,00 | -103.541,00 | -634.657,00 | -52.843,00 |
| Umsatzzurechnung (SZ) | 148.364,58 | 205.561,46 | 220.959,05 | 247.344,05 |
| Fiat Ulysse (Tz 28) | | | | 2.0213,00 |
| Versicherungsaufwand (Tz 29) | | | -6.306,00 | |
| Miete G (Tz 30) | | -9.818,00 | -16.906,00 | -16.360,00 |
| Gewinn/Verlust lt. UFS | -66.670,42 | 92.202,46 | -436.909,96 | 180.162,05 |

Beilage: 17 Berechnungsblätter

Wien, am 22. April 2008