



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Mag. Christoph Kordik, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Berufungswerberin OEG, vom 12. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch AD Peter Bernroider, vom 12. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 nach der am 28. Oktober 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

1) Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben betreffend die Umsatzsteuer wird auf die als Beilage angeschlossenen Berechnungsblätter, die integrierender Bestandteil des Spruches dieser Berufungsentscheidung sind, verwiesen.

2) Die in den Kalenderjahren 2000 und 2001 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

		2000	2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		29.773,55 € 409.693,00 S	28.700,68 € 394.930,00 S

Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: nichtausgleichsfähige Verluste		9,81 € 135,00 S	
Nr. 1 TS	FA 41		
Adresse1	StNr1		
	Einkünfte:	-572,74 € -7.881,00 S	-278,34 € -3.830,00 S
Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: nichtausgleichsfähige Verluste		9,81 € 135,00 S	
Nr. 2 HS	FA 41		
Adresse2	StNr2		
	Einkünfte:	30.346,29 € 417.574,00 S	28.979,02 € 398.760,00 S

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw oder OEG) wurde mit **Gesellschaftsvertrag** vom 18. Feber 2000 **per 1. März 2000** durch Hinzutritt des HS (in der Folge kurz HS) als voll haftender Gesellschafter in die Einzelfirma des TS (in der Folge kurz TS) als **OEG** errichtet. TS brachte sein überschuldetes Einzelunternehmen als Sonderbetriebsvermögen ein. Am künftigen Gewinn und Verlust sowie am künftigen Vermögen wurde eine Beteiligung des Arbeitsgesellschafters HS von 99% und des TS von 1% vereinbart. TS hatte den von ES (in der Folge kurz ES) übernommenen Handel und die Reparatur von Registrierkassen erfolglos als Einzelunternehmer seit April 1999 bis Februar 2000 geführt. ES hat den Handel und die Reparatur von Registrierkassen von 1986 bis März 1999 als Einzelunternehmer betrieben, erkrankte 1997 an Rheuma, war deshalb wegen der Gelenksschmerzen sehr viel im Krankenstand und hat sich daher teilweise in der Dominikanischen Republik aufgehalten. HS und TS sind Neffen des ES.

Die Bw ermittelte das Betriebsergebnis aus den von ihr in der Rechtsform einer OEG betriebenen **Einzelhandel mit Näh-, Strick- und Büromaschinen** als **Sollversteuerer (USt)** mangels Überschreitens eines Umsatzes von 5 Mio. S gemäß **§ 4 Abs. 1 EStG 1988**.

Am 10. Februar 2006 wurde der Bw der sie betreffende **Prüfungsauftrag** betreffend die Umsatzsteuer und die Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 zur Kenntnis gebracht.

Im **Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006** wurde im Wesentlichen Folgendes zu den noch strittigen Punkten ausgeführt:

Pkt. 1: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Bei Prüfung des **Kassabuches** seien folgende **negative Kassenstände** festgestellt worden:

Am 5. Jänner 2001 sei vom Kassabuch eine Bankeinzahlung von 143.000,00 S erfolgt und habe sich dadurch ein negativer Kassastand von 1.103,88 S ergeben, der durch einen ständigen Ausgabenüberhang bis 31. Jänner 2001 bestanden habe (Bareinzahlung von 15.500,00 S am 31. Jänner 2001).

Am 5. April 2001 und am 16. Mai 2001 seien auf das Kassabuch Bareinzahlungen von 35.000,00 S bzw. 50.000,00 S verbunden mit ähnlich hohen Barauszahlungen erfolgt. Durch diese Einzahlungen seien negative Kassenstände vermieden worden. Der mündliche Vorhalt betreffend die Herkunft der Barmittel wurde mit **Schriftsatz vom 31. März 2006** für die Bw durch HS im Wesentlichen wie folgt beantwortet (Einschub durch die Berufungsbehörde):

HS habe in Unkenntnis der Funktionsweise eines Kassabuches am Beginn seiner geschäftlichen Tätigkeit von ihm privat bezahlte Rechnungen ins Kassabuch als Aufwand, als Ausgabe eingeschrieben, aber andererseits die privaten Einlagen nicht ins Kassabuch eingetragen. Dadurch sei zwar theoretisch ein Kassaminus entstanden, nicht jedoch praktisch durch die im Kassabuch ebenfalls fehlenden Privateinlagen. Er ersuche diesen Fehler wegen seiner Unkenntnis zu entschuldigen.

Auf Grund seiner 18-monatigen gut bezahlten Tätigkeit als Kellner in der Dominikanischen Republik habe er noch etwas Barvermögen gehabt und habe deshalb die 15.500,00 S (am 31.1.2001) auf das Konto einzahlen können.

Da HS neu im Geschäft gewesen sei, habe er seinen Onkel (ES) um Unterstützung gebeten. Dieser habe ihm geraten, für die C Geld abzuheben, um bei den Firmen vor Ort günstig einzukaufen. Weil der Onkel ES in Pension ist und massive Gesundheitsprobleme hat, habe er nicht so weit fahren bzw. im Auto nächtigen können. Deshalb sei HS mit seinen geringen Marktkenntnissen doch nicht nach Hannover gefahren. Das Geld aber (62.265,00 S und 35.000,00 S), wovon er einen Teil privat benötigt habe, habe er zuhause behalten. Damit habe er auch die Registrierkasse von Hf angekauft. Den Rest habe er an I bezahlt.

Er habe das Geld nicht zur Bank zurück gebracht, weil Überweisungen sehr kostspielig sind und er gewusst habe, dass er zu einem späteren Zeitpunkt wegen Schulung, Maschinen, Abholung etc. zu I fahren musste.

Fortsetzung Schlussbesprechungsprogramm zu Pkt. 1:

Die (eben wiedergegebenen) Angaben des HS im Schriftsatz vom 31. März 2006 stünden im Widerspruch zu seinen Angaben in der Niederschrift vom 14. März 2006. In dieser (Zusatz der Berufungsbehörde) hatte er nämlich angegeben, dass er nach seiner Rückkehr aus der Dominikanischen Republik im Jänner 2000 mittellos gewesen sei und unentgeltlich bei seinem Onkel ES gewohnt habe.

Die angebliche „Geldbehebung“ für die C sei nachzuweisen.

Ausgangsrechnungen:

Eine große Anzahl von Ausgangsrechnungen fehle. Zur übergebenen Excel-Auswertung (Zusatz der Berufungsbehörde: Neuerlich übergeben am 24. Oktober 2006) sei bis dato nicht geantwortet worden.

Inventuren:

Die Bestandsaufnahme der Warenvorräte zum Stichtag 28. Februar 2000 sei noch nicht vorgelegt worden. Ausgehend von der Inventur des TS zum 31.12.1999 habe die BP eine Prüfung der Nämlichkeit bei den Registrierkassentypen vorgenommen, wobei sich nach der beiliegenden Auswertung teilweise ein gravierender Überhang an Verkäufen ergeben habe.

Pkt. 2: Auf Grund der von der BP getroffenen Feststellungen liege die **Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO** vor.

Pkt. 4: Ausgaben Fuhrpark – verrechnete Kilometergelder und Diäten

Nach eigener Auskunft (Zusatz der Berufungsbehörde: Niederschrift vom 14. März 2006) des HS habe sich dessen Tätigkeit auf die Geschäftsanbahnung beschränkt, wobei die Fahrten mit dem betrieblichen KFZ vorgenommen wurden. Die Geräteeinführung, Programmierung und Reparaturarbeiten habe nach wie vor der Onkel ES durchgeführt. Im Sinne des Fortbestehens des von ihm gegründeten Unternehmens habe er diese Arbeiten lediglich gegen Bezahlung des Kilometergeldes verrichtet, wobei er die Fahrten mit dem eigenen PKW vorgenommen habe.

Diese Vorgangsweise widerspreche den Erfahrungen des Lebens, weshalb nachzuweisen sei, mit welchen Fahrzeugen die Fahrten unternommen wurden, deren Jahreskilometerleistungen (§ 57a-Gutachten, Werkstattrechnungen etc.)

Die Häufigkeit der Reisen stünde mit den verrechneten Leistungen nicht im Einklang. Zu den geltend gemachten Reisen sei der Konsens mit den zugehörigen Ausgangsrechnungen herzustellen. Auf die Feststellung der fehlenden Ausgangsrechnungen werde verwiesen.

Für den per 19. Dezember 2000 ins Anlagenverzeichnis aufgenommenen PKW KIA Karneval mit Erstzulassung 19. Feber 2001 sei ein IFB von 13.508,00 S geltend gemacht worden. Laut Ergebnis der Abfrage sei dieses KFZ bereits am 28. März 2001 wieder abgemeldet und mit gleichem Datum von ES angemeldet worden.

	2000	2001
Kilometergelder ES	114.045,80 S	32.760,60 S
Diäten Inland (Zusatz der Berufungsbehörde: nicht in lfd. BH)	<u>62.849,45 S</u>	<u>50.400,00 S</u>
Summe gerundet	176.895,00 S	83.161,00 S
(davon 50% gerundet)	88.448,00 S	41.581,00 S

Im **Besprechungsprotokoll** vom **24. Oktober 2006** finden sich dazu folgende Angaben:

Pkt. 1: Kassabuch:

Die Ausführungen stünden nicht im Einklang mit den Aufzeichnungsverpflichtungen hinsichtlich der Führung eines Kassabuches und würden die Feststellungen hinsichtlich der Kassenfehlbeträge nicht entkräften.

Ausgangsrechnungen: Eine Zweitausfertigung der dem Steuerberater schon am 17. März 2006 persönlich übergebenen Excel-Aufstellung sei nochmals überreicht worden.

Die genannte Darstellung zeigt, dass in beiden Berufungsjahren über 50% der Ausgangsrechnungen (2000: 128 von 228=56%, 2001: 137 von 216=63%) fehlen.

Es fehlen folgende Ausgangsrechnungsnummern:

2000 (höchste Nr. 228)	2001 (höchste Nr. 216)
1, 2, 4-11, 21, 23, 25, 26, 29-31, 36, 38, 39, 41-45, 47, 49-51, 53, 59, 62, 64, 67, 69-71, 74, 75, 78-84, 86, 88-93, 95, 97, 99, 102, 105, 108, 111, 114, 116, 117, 119-121, 123, 126-134, 136, 138, 140, 142, 143, 147-150, 155-157, 160, 162, 163, 166, 167, 170-172, 174-179, 181-184, 186, 189, 192, 202, 205-210, 212-218, 221-224, 226	2, 8-10, 12, 14-17, 19, 21, 23-28, 30, 32-35, 38-40, 44, 46, 49-54, 57, 58, 60-62, 64, 66, 67, 69-76, 80, 82-84, 86, 94, 97-100, 102, 105, 107-113, 115, 116, 119-125, 130, 132, 134-138, 140-144, 149-163, 165, 167-170, 172, 174-179, 181, 183, 184, 188-190, 196, 197, 200, 202-209, 211, 213, 214
Sonstige Unregelmäßigkeiten	Sonstige Unregelmäßigkeiten
Nr. 003 vom 17.7., Nr. 12 vom 18.12., Nr 19	Nr. 01 vom 30.1.

<p>vom 1.3, Nr. 165 vom 27.6, Nr. 1000 vom 17.7, doppelt: Nr. 20 vom 1.3. und 17.8. Nr. 52 vom 28.4. und 4.5.</p>	<p>doppelt: Nr. 81 am 2.6; Nr. 101 am 25.1. und 13.7.</p>
---	---

Inventur: Die Ausfertigung per 28. Februar 2000 stelle lediglich eine rechnerische Fortführung auf Basis der Inventur per 30. Dezember 1999 dar.

Pkt. 2: WEK-Umsatz

Entsprechend den bisherigen Feststellungen gehe die BP von folgenden Zuschätzungen aus:

Umsatzzuschätzung 20%: 5% der erklärten Jahresumsätze

Sicherheitszuschlag: 5% der erklärten Jahresumsätze

Auf die Problematik der fehlenden Leistungserlöse iZm den erklärten Fahrtkosten des ES werde hingewiesen. Die vorgelegten Bestätigungen von 3 Kunden über Schenkungen von Registrierkassen seien rückdatiert und daher nicht beweiskräftig iZm der Nämlichkeitsprüfung (handschriftlicher Zusatz: betreffen 2003 und nicht die OEG)

Pkt. 4: Fuhrpark: Der Aufforderung im SB-Programm sei nicht nachgekommen worden.

Ergebnis der Besprechung mit dem Steuerbüro: Kürzung von 50% der geltend gemachten Kilometergelder und (handschriftlicher Zusatz) Diäten

Die Überlassung von Fahrzeugen lediglich gegen Unkostenersatz sei weder fremdüblich noch dokumentiert.

In der Niederschrift über die **Schlussbesprechung** am **24. November 2006** wurden im Wesentlichen folgende Änderungen gegenüber dem Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006 und dem Besprechungsprotokoll vom 24. Oktober 2006 vorgenommen:

Pkt. 2: Sicherheitszuschläge bei Umsatz und Gewinn netto je 100.000,00 S 2000 und 2001

Pkt. 4: Fuhrpark

Feststellung des Privatanteiles mit 20% (bislang hinsichtlich KIA nicht dem EV unterworfen)
Der IFB sei 2001 gewinnerhöhend aufzulösen.

Bei **Kilometergeldern und Diäten** (ausgenommen Ausland) erfolge eine **Kürzung um 50%**.

Im **Betriebsprüfungsbericht** vom **10. Jänner 2007** wurden schließlich im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1: Die Ordnungsmäßigkeit der **Buchführung** sei auf Grund der in Punkt 1 der Niederschrift angeführten **schwerwiegenden Ordnungsmängel** nicht gegeben. Umsatz und Gewinn seien daher gemäß **§ 184 BAO** im Schätzungswege zu ermitteln (Zusatz der

Berufungsbehörde: Durch einen **Sicherheitszuschlag** zu den dem Normalsteuersatz von 20% unterliegenden **Umsätzen und Gewinn von je 100.000,00 S, Tz 2**).

Einkunftsquelle Büromaschinenhandel

Zeitraum	2000	2001
Vor Bp	234.083,08 S	273.562,23 S
Tz 2 Zuschätzungen (Sicherheitszuschläge Umsatz 20% nto)	100.000,00 S	100.000,00 S
Tz 4 Ausgaben Fuhrpark, Diäten	93.911,00 S	62.557,00 S
Tz 5 USt-Passivierung	<u>-23.142,00 S</u>	<u>-34.604,00 S</u>
Nach Bp	404.852,08 S	424.657,60 S

Tz 4 Ausgaben Fuhrpark, Diäten

Infolge der Feststellungen der Bp seien im Schätzungswege die Privatanteile bei den PKW-Kosten und den Kilometergeldern und Diäten anzupassen.

Lt. Pkt. 4 der Niederschrift	2000	2001
Erhöhung Privatanteil PKW 0%	5.463,00 S	7.468,00 S
Kürzung Ausgaben Diäten und Km-Gelder (um 50%)	<u>88.448,00 S</u>	41.581,00 S
Auflösung IFB 2001		<u>13.508,00 S</u>
Summe	93.911,00 S	62.557,00 S

Mit **Bescheiden** vom **12. Jänner 2007** nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 und 2001 wieder auf und setzte unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung in neuen Sachbescheiden die Umsatzsteuer fest und stellte die Einkünfte gemäß § 188 BAO fest.

Mit **Schriftsatz** vom **12. Feber 2007** erob die OEG **Berufung** gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001, beantragte die Zuschätzungen vollinhaltlich zu streichen und die zu 50% nicht anerkannten km-Gelder und Diäten für Herrn ES als an diesen bezahlte Provisionen zu werten und als Betriebsausgaben der HS-OEG (Bw) anzuerkennen. Die Bw beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat des UFS und führte zur Begründung im Wesentlichen Folgendes aus:

Die reine Umsatzschätzung sei viel zu hoch. Die Erhöhung nur des Umsatzes und nicht auch der Aufwendungen, führe zu einem Gewinn, der in dieser Branche und der Größe des Unternehmens nicht erzielbar sei. Das Finanzamt gehe fälschlicherweise davon aus, dass Umsatz gleich Gewinn sei. Wenn es überhaupt zu einer Schätzung kommen könne, so müsse diese so genau wie möglich erfolgen. Der Gewinn sei auch unter Anwendung eines äußereren Betriebsvergleiches zu schätzen und nicht nur die fiktive Umsatzsteigerung ohne jedwede Ausgabenschätzung zu einem Gewinn in der Einkommensteuer zu machen.

Zur vornehmlichen Schätzungsbefugnis:

Die Bw habe **kein formelles „Kassabuch“**, sondern nur ein „Kassen-Bargeldverrechnungskonto“ geführt, auf das die strengen Vorschriften über ein Kassabuch nicht anzuwenden seien. Die Bezeichnung in den Aufzeichnungen sei falsch gewesen. Die Bw habe kein Kassabuch im klassischen Sinn, sondern Aufzeichnungen über die Bewegung von und in den privaten Bereich und eine Zusammenstellung ihrer Einnahmen und Ausgaben unter Benützung von Kassabuchvordrucken geführt. Mangels Vorliegens einer formellen Kassa und damit eines formellen Kassabuches könnten dortige Mängel nicht Grundlage einer Schätzungsbefugnis sein.

Die **fehlenden Nummern der Ausgangsrechnungen** seien bereits bei der Schlussbesprechung ausführlich erörtert worden. Die Bw sei von Herrn ES beraten worden, der in dem Betrieb bereits über 20 Jahre tätig gewesen sei. Die Bw habe für die Abrechnung ein veraltetes, sehr fehleranfälliges EDV-System verwendet. Außerdem sei HS noch sehr unerfahren in der Abrechnung und Handhabung des Systems gewesen, sodass durch Papierstau, Bedienungsfehler etc. sehr oft ausgedruckte Nummern nicht verwendbar gewesen und von Herrn HS irrtümlich weggeworfen oder vom System gar nicht ausgedruckt worden seien. Weitere Einzelheiten dazu wolle die Bw in der mündlichen Verhandlung vorbringen und wenn gewünscht auch unter Mitnahme des Abrechnungssystems vorführen, weil eine schriftliche Erläuterung alleine zu kompliziert erscheine.

Diäten und Kilometergelder:

Die Gelder seien in voller Höhe an Herrn ES ausbezahlt worden, was auch nicht von der Betriebsprüfung bestritten worden sei. Wenn man die bezahlten Summen schon nicht als Kilometergelder und Reisekosten des Herrn ES anerkenne, müsse man sie zumindest als an ES für dessen Mühewaltung bezahlten Provisionsaufwand der OEG anerkennen.

Es widerspreche dem österreichischen Grundsatz der Individualbesteuerung, dass derjenige, der von den Zahlungen nicht profitiert habe, die Steuern bezahle, während der, der das Geld nachweisbar erhalten habe, keine Steuern dafür bezahle. Diese Beträge habe daher Herr ES

zu versteuern und nicht die OEG. Die Zahlung der Beträge sei eindeutig im Interesse der OEG erfolgt und daher beim Zahlungsempfänger der Einkommensteuer zu unterziehen.

Zur Berufung gab der **Betriebsprüfer** mit **Schreiben** vom **2. März 2007** im Wesentlichen folgende **Stellungnahme** ab:

Die dem Prüfer **eher niedrig erscheinende Zuschätzung** sei der Höhe nach vom Fachbereich nach eingehender Besprechung anlässlich der Schlussbesprechung festgesetzt worden.

Die Zuschätzungen basierten auf einer Reihe von Feststellungen, die im SB-Programm und den zugehörigen Unterlagen ausführlich dargestellt seien. Mit Verweis auf die im **Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen** erscheine es müßig, hier nochmals darauf einzugehen.

Zur angeblichen **Mittelherkunft aus der Dominikanischen Republik** werde darauf hingewiesen, dass die handschriftliche Bestätigung eines gewissen MK über „40.000 Dollar in den Jahren 2000-2001 erst bei der SB nachgereicht wurde, nicht datiert sei und keinerlei weiteres Belegmaterial angeschlossen sei.

Zur Beantragung der Berücksichtigung eines „**äußereren Betriebsvergleiches**“ werde festgestellt, dass beim Folgeunternehmen auf Basis der Daten des vorgelegten Jahresabschlusses ein um mehr als das Doppelte höherer Rohaufschlag berechnet worden sei.

Zum Antrag, die 50% nicht anerkannten km-Gelder und Diäten für ES als an ihn bezahlte Provisionen zu werten und als Betriebsausgaben anzuerkennen:

Den gezahlten Kilometergeldern stünden keine konkreten belegbare Leistungen gegenüber. Die wiederholt angeforderte Ergänzung der Grundaufzeichnungen bzw. die Herstellung eines Konnexes zu an Kunden der OEG verrechnete Lieferungen bzw. Leistungen sei nicht beigebracht worden. Trotz nachgewiesenen Auslandsaufenthaltes in der Dominikanischen Republik seien Kilometergelder geltend gemacht und bezahlt worden.

Es sei nachgewiesen worden, dass ES eigene gewerbliche Tätigkeit entfaltet habe. In Anbetracht des Naheverhältnisses und weiterer besonderer Umstände (Aufnahme nach unbemittelter Rückkehr aus der Dominikanischen Republik etc.) sei außerdem Versorgungscharakter zu erkennen.

Anlässlich der Schlussbesprechung habe die steuerliche Vertretung ausdrücklich erklärt: **„Im Hinblick auf ein eventuelles Strafverfahren ist mir eine Ausgabenkürzung lieber als eine höhere Umsatzzuschätzung“**.

Mit **Schriftsatz** vom **21. Juni 2007** gab die OEG zur Stellungnahme des Prüfers vom 2. März 2007 im Wesentlichen folgende **Gegenäußerung** direkt bei der Berufungsbehörde ab:

Die Zuschätzungen seien viel zu hoch. Die dem Prüfer auch bekannte Unerfahrenheit sei viel zu wenig berücksichtigt und die wegen ihr gemachten Fehler voll gegen die Bw verwendet worden.

Die Mittel stammten von Herrn MK. Die Bw biete an, von dieser momentan in der Dominikanischen Republik lebenden Person eine beglaubigte Aussage zu besorgen oder ihn als Zeugen zu benennen.

Zum angeblich doppelt so hohen Rohaufschlag des Nachfolgeunternehmens werde ersucht, mitzuteilen, welches hier herangezogen worden sei (DLR, F oder HS). Nach Meinung der Bw könne dies nicht stimmen und würden daher weitere Ausführungen vorbehalten.

Wie auch Herr ES bereits bei einer Besprechung ausgesagt habe, sei er für das Unternehmen der Bw auf Basis der Kilometergelder und Taggelder tätig gewesen. Die Umsätze seien in der Buchhaltung enthalten und für die Bw kein Versorgungscharakter zu erkennen. Der Prüfer sei anfangs sogar der offensichtlich später wieder verworfenen Auffassung gewesen, dass die Ergebnisse wirtschaftlich dem Herrn ES zugerechnet werden sollten.

Ergänzend werde beantragt, die bisher noch nicht rückgestellten Beiträge zur Sozialversicherung des Herrn HS, die sich aufgrund der Betriebsprüfung laut beiliegender Abrechnung der GSVG ergeben, wie folgt zusätzlich rückzustellen:

Nachbelastung für	2000	2001
Pensionsversicherung	1.378,72 €	2.686,68 €
Krankenversicherungsbeitrag	817,68 €	1.504,56 €
Zusatzbeitrag Krankenversicherung	<u>47,52 €</u>	<u>89,64 €</u>
Summen	2.243,92 €	4.280,88 €
Summen in ATS	30.877,00 S	58.906,00 S
Gesamtbetrag	6.524,80 € (89.783,00 S)	

Diese Beiträge ergäben sich ausschließlich aufgrund der Betriebsprüfung und seien rückzustellen, weil die OEG seinerzeit gemäß § 4 Abs. 1 EStG bilanziert habe.

Mit **Schreiben vom 3. Juli 2007** übermittelte das **Finanzamt** an die Berufungsbehörde folgende Berichtigung zum BP-Bericht vom 10. Jänner 2007, Akt S 78/2001, weil die Gewinnermittlung für 2000 und 2001 Fehler aufweise und wie folgt zu berichtigen sei:

Tz 5 USt-Passivierung in ATS	2000	2001

Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	23.142,00	57.746,00
+/- BV	-23.142,00	-57.746,00
+/- Gewinn	-23.142,00	-34.604,00
+/- Gewinn in Euro	-1.681,79 €	-2.514,77 €

Einkunftsquelle Büromaschinenhandel

BP-Bericht S 72/2001 in ATS	2000	2001
Vor Bp	234.083,00	273.562,00
Tz 2 Zuschätzung brutto	120.000,00	120.000,00
Tz 4 Ausgaben Fuhrpark, Diäten	93.911,00	62.557,00
Tz 5 USt-Passivierung wie oben	<u>-23.142,00</u>	<u>-34.604,00</u>
Nach Bp in ATS	424.852,00	421.515,00
Nach Bp in Euro	30.875,20 €	30.632,69 €

Mit **Schreiben vom 5. Juli 2010** übermittelte die **Berufungsbehörde** der Bw 1) das Schreiben des Finanzamtes vom 3. Juli 2007 zur Kenntnis und hielt Ihr Folgendes vor und forderte die Vorlage folgender Unterlagen:

- 2) Vorlage aller schriftlichen Vereinbarungen der OEG und deren Gesellschafter mit ES und Darlegung des Inhaltes von mündlichen derartigen Vereinbarungen
- 3) Vorlage aller von ES gelegten Rechnungen bzw. ihm erteilten Gutschriften
- 4) Vorlage des Fahrtenbuches für die von ES geltend gemachten Kilometergelder und Diäten
- 5) Vorlage von Nachweisen der im Schriftsatz vom 31. März 2006 behaupteten Behebung von Geld für die C von 62.265,00 S und 35.000,00 S und Benennung des entsprechenden Kontos und der Bank
- 6) Nach der Excel-Aufstellung des Prüfers fehlen in beiden Berufungsjahren mehr als die Hälfte der Ausgangsrechnungen. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung sind in Ansehung der Tatsache, dass sich der Betrieb der OEG im Wesentlichen mit dem Verkauf und der Reparatur von Registrierkassen beschäftigt, völlig unglaubwürdig. Die bisherigen Zuschätzungen in Form eines Sicherheitszuschlages von je 100.000,00 S netto zu Umsatz und Gewinn erscheinen daher als wesentlich zu niedrig.
- 7) Andererseits hat die Betriebsprüfung durch Prüfung der Nämlichkeit der Registrierkassentypen teilweise einen gravierenden Überhang an Verkäufen festgestellt. Etwaige bisher nicht berücksichtigte Wareneinkäufe wären daher, wenn sie nicht

nachgewiesen werden, ebenfalls im Schätzungswege zu berücksichtigen sein.

Vorlage entsprechender Nachweise oder Darlegung entsprechender Beträge samt Begründung

8) Zum Schriftsatz der Bw vom 21. Juni 2007: Der vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 2. März 2007 genannte um das mehr als das Doppelte höhere (als jener der OEG im Jahr 2001) Rohaufschlag dürfte das Jahr 2002 des unmittelbaren Nachfolgeunternehmens betreffen.

9) Vorlage der im Schriftsatz der Bw vom 21. Juni 2007 genannten, jedoch nicht angeschlossene Abrechnung der GSVG zum Nachweis der zusätzlich geltend gemachten erhöhten Rückstellungsbeträge

10) Vorlage der angebotenen beglaubigten Aussage des Herrn MK und Nachweis der Herkunft der Mittel, die Beteiligung an dieser Bar, deren steuerliche Erfassung, der Erhalt dieser Mittel und deren zwischenzeitliche Veranlagung und letztliche Verwendung durch Vorlage zweckdienlicher weiterer Unterlagen (Belege, Kontoauszüge, Sparbücher)

Mit **Schriftsatz vom 27. August 2010** nahm die Bw zum Vorhalt der Berufungsbehörde vom 5. Juli 2010 wie folgt Stellung:

Zu 2: Zwischen Herrn ES und der Bw gebe es keine schriftliche Vereinbarung. Mündlich sei vereinbart worden, dass Herr ES für Fahrten mit einem Privat-PKW das jeweils gültige amtliche Kilometergeld maximal in Höhe der gültigen Sätze erhalte. Aufgrund der von ES geführten Aufzeichnungen seien ihm diese dann bis 30. April 2001 auch ausbezahlt worden. Danach habe Herr ES kein Kilometergeld mehr verlangt, sondern eine pauschale Miete (Verweis auf Beilage) in Rechnung gestellt. Diese Miete habe Herr ES auch versteuert.

Zu 3: Außer den Kilometergeldern habe Herr ES keine Rechnungen gelegt bzw. Gutschriften von der OEG erhalten. Diäten habe Herr ES nicht geltend gemacht.

Zu 4: Die geforderten Aufzeichnungen liegen bei.

Anmerkung der Berufungsbehörde zu den zu Pkt. 2 bis 4 vorgelegten Unterlagen:

Für die Monate März 2000 bis Dezember 2001 hat ES der Bw handschriftlich Rechnungen über Miete in Höhe von 3.000,00 S zuzüglich 20% USt von 600,00 gestellt, die das Datum des jeweiligen Monatsletzten tragen und die Barzahlung des Rechnungsbetrages von 3.600,00 S am selben Tag bestätigen. Bei der Adressierung der Rechnung an die OEG bediente sich ES eines Stempels seines eigenen Unternehmens (ES COMPUTERKASSEN-VERTRIEB, Vertretungen weltweit führender Marken, eigener Import-Export) den er durch den handschriftlichen Zusatz H OEG ergänzte

Für die Monate März 2000 bis Dezember 2000 und Jänner bis März 2001 hat ES der Bw weiters handschriftlich Rechnungen über Fahrtspesen für gefahrene Kilometer gestellt, die ebenfalls das Datum des jeweiligen Monatsletzten tragen und die Barzahlung des jeweiligen Rechnungsbetrages am selben Tag bestätigen. Dazu hat die Bw Kopien von Seiten eines Fahrtenbuches betreffend den Mercedes mit dem Kennzeichen PKW vorgelegt. In den

vorgesehenen Spalten „Fahrstrecke“ sind Ortsnamen (ohne Hinweise auf Kundennamen) und in der Spalte „gefahren km“ sind Eintragungen erfolgt, die vorgesehene Spalte „km-Stand (abends) wurde jedoch nie ausgefüllt.

Monat	verrechnet	4,90 S/km	Monat	verrechnet	4,90 S/km
3/2000	2.262 km	11.083,00 S	1/2001	1.489 km	7.296,10 S
4/2000	2.473 km	12.117,70 S	2/2001	2.022 km	9.907,00 S
5/2000	2.236 km	10.956,40 S	3/2001	<u>1.405 km</u>	<u>6.884,50 S</u>
6/2000	2.033 km	9.961,70 S	1-3/2001	4.916 km	24.087,60 S
7/2000	2.029 km	9.942,10 S			
8/2000	2.654 km	13.004,60 S			
9/2000	1.979 km	9.697,10 S			
10/2000	2.682 km	13.141,00 S			
11/2000	2.389 km	11.706,00 S			
12/2000	<u>2.538 km</u>	<u>12.436,20 S</u>			
3-12/2000	23.275 km	114.045,80 S			

Zu 5: Am 20. Feber 2001 seien 62.265,00 S vom Konto OB 221-0606.50 behoben worden (Hinweis auf angeschlossenen Bankbeleg). 35.000,00 S seien im Februar 2001 aus dem Kassenverrechnungskonto bar behoben worden (Hinweis auf Auszug aus dem Kassabuch vom Februar 2001).

Anmerkung der Berufungsbehörde zu den zu Pkt. 5 vorgelegten Unterlagen:

Nach der vorgelegten Kopie des Kontoauszuges wurde am 20. Februar 2001 ein Betrag von 62.265,00 S zu Lasten des genannten Kontos der Bw bei der Bank bar behoben und hat sich dadurch die dort bereits bestehende Verbindlichkeit auf 437.352,98 S erhöht.

In der vorgelegten Kopie der Seite 2 des Kassenbuches Kassenkontos der OEG vom Februar 2001 ist am 28. Februar 2001 eine Privatentnahme in Höhe von 35.000,00 S ersichtlich.

Zu 6: Der dem Prüfer seinerzeit ausführlich mündlich geschilderte Sachverhalt werde hier wiederholt:

Herr ES habe das Kassengeschäft übergeben, weil er schwer an Rheuma erkrankt sei. Da HS und TS zu diesem Zeitpunkt das nötige Wissen gefehlt habe, habe ihnen ES, soweit es ihm bei

seiner Krankheit möglich gewesen sei, noch beim Kassenverkauf und beim Schreiben von Rechnungen geholfen. ES habe HS gezeigt, wie Rechnungen zu schreiben sind etc. Herr HS sei defacto in diesem Geschäftsbereich ein Lehrling gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei ein altes auf dem Betriebssystem MS-DOS basierendes Fakturierungsprogramm von G und Sch verwendet worden.

Der eingesetzte Tintenstrahldrucker HP 2000 habe immer wieder Probleme beim Papiereinzug gemacht. Er habe sehr oft das Papier eingezogen und im Drucker zerknüllt oder das Papier mit der Einzugswalze nicht erfasst. Das Programm habe dies aber nicht bemerkt und die Rechnungsnummer vergeben worden, obwohl das Papier nicht bedruckt oder verknüllt gewesen sei und der Drucker eine Fehlermeldung gegeben habe. Der Bw sei nichts anderes übrig geblieben als die Rechnung nach Beseitigung des Fehlers nochmals mit einer anderen Nummer zu drucken. Keiner der Herren S habe auf den Rechnungszähler geachtet und sei sich bewusst gewesen, dass dies von jemand anderen jemals als „fehlende Rechnung“ interpretiert würde.

Es werde daher **beantragt, Herrn ES** in der beantragten mündlichen Verhandlung **zur Schilderung des Sachverhaltes zu vernehmen.**

Die Bw habe keine Rechnungen verschwinden lassen. Die fehlenden Nummerierungen seien nur aus Missgeschick und Unkenntnis bei der Arbeit passiert. Herr HS sei bis zum Jahr 2000 Kellner gewesen und habe mit der Materie Computerkassen keinerlei Erfahrung gehabt. Herr ES habe seinem Neffen, soweit krankheitsbedingt möglich bei der Einschulung geholfen und habe die Kundenbetreuung übernommen, um das Geschäft aufgrund seiner Kundenbeziehungen zumindest umsatzmäßig zu halten. Keiner der Herren habe wie offensichtlich sogar von der Berufungsbehörde unterstellt, irgendeine Ausbildung als Programmierer oder Feinmechaniker, die zu einer derartigen Manipulation eines Softwareprogramms oder der Kassen erforderlich wäre. Die Bw empfinde die unterschwellige Androhung einer Verböserung durch die Berufungsbehörde als persönliche Beleidigung und verwahre sich ausdrücklich gegen derartige Unterstellungen.

Die Berufungsbehörde gehe offensichtlich davon aus, dass nur die unbewiesenen Behauptungen und Unterstellungen eines Prüfers zählen und stimmen könnten. Ob die Finanzverwaltung mit ihren Druckern nie Probleme gehabt habe, sie alle Fehldrucke und durch den Drucker zerknüllten Papierteile immer aufbewahrt habe? Daher stimme auch die Behauptung der Berufungsbehörde, die Sicherheitszuschläge seien zu gering, nicht. Die überhöhten Sicherheitszuschläge hätten daher aus dem Titel „fehlende Rechnungsnummerierungen“ keinerlei Rechtfertigung.

Welcher Umsatz sei bei einem Unternehmen dieser Größe in diesem Bereich unter Berücksichtigung des laufenden Sinkens der erzielbaren Preise wegen der stärker werdenden Konkurrenz und des generellen Preisverfalles überhaupt erzielbar? Aus der Beilage seien für die Jahre 1996 bis 1998, als es Herrn ES gesundheitlich noch einigermaßen gut gegangen sei, die von ES erzielten Umsätze aus dem Kassenverkauf zu entnehmen. Die im Punkt 7 geforderten ungefähren Wareneinsätze (netto) seien ebenso aus dieser Beilage als Durchschnitt der drei Jahre herauszurechnen (Hinweis auf die Berechnungsbeilage zu Pkt. 7). Da der Bw für einen ihr unterstellten fiktiven Wareneinkauf kein Vorsteuerabzug zustehe, sei dieser Wareneinsatz brutto zu schätzen. Die Bw bestreite jedoch ausdrücklich weiterhin die fiktiven Umsatzerhöhungen durch Sicherheitszuschläge.

Zu 7: Die Bw habe auf die Ermittlungsfehler bei der sogenannten Nämlichkeitsprüfung bereits bei der Schlussbesprechung und in der Berufung hingewiesen und dies dem Prüfer seinerzeit auch erklärt (z.B. habe der Prüfer Kassenbezeichnungen verwechselt). Es werde beantragt, auch zu diesem Punkt **ES zur Erläuterung als Zeugen in der mündlichen Verhandlung zu befragen.**

ES habe aus Erfahrung gewusst, dass man, um eine neue Kassa verkaufen zu können, eine alte, wenn auch in vielen Fällen defekte zurücknehmen muss. Für alte Kassen waren oft vom Hersteller keine oder nur sehr teure Ersatzteile erhältlich. ES habe aus mehreren dieser zurückgenommenen defekten Kassen (z.B. desselben Herstellers) eine funktionierende hergestellt und verkauft. Dadurch sei im Laufe mehrerer Jahre natürlich ein „Überhang“ entstanden. Dies zeige aber auch auf, dass sehr wohl für jede verkauft Kassa eine Rechnung geschrieben worden sei. Wenn diese Kassen ohne Rechnung verkauft worden wären, hätte der Prüfer logischerweise keinen Überhang feststellen können. Es wäre leicht gewesen, derartige selbst zusammengebaute Kassen ohne Rechnung zu verkaufen. Dies habe die Bw aber nicht gemacht.

Dies sei dem Prüfer auch so erklärt worden. Wenn jemand etwas nicht glauben wolle, werde er es nie glauben.

Daher ergebe sich aus diesem Punkt ebenfalls keine Berechtigung für irgendwelche Zuschätzungen oder Sicherheitszuschläge.

Zu 8: Die Rohaufschlagssätze könnten der Beilage entnommen werden. Die Rohaufschläge seien aus der Erfolgsrechnung des ES als Durchschnitt der Jahre 1996 bis 1998 netto abgeleitet worden, weil es sich dabei ebenfalls um den Verkauf von Kassen gehandelt habe.

Anmerkung der Berufungsbehörde zu den zu Pkt. 6 bis 8 vorgelegten Unterlagen:

Die Bw haben eine Erfolgsrechnung des ES für die Jahre 1996 bis 1998 vorgelegt. Die darin ausgewiesenen Nettoerlöse (Betriebsleistung) wurden sinngemäß in einer Beilage dem

zugehörigen Materialaufwand gegenüber gestellt und daraus ein Rohaufschlag (RAS) netto errechnet und ein Durchschnitt der drei Jahre wie folgt gebildet:

Beträge in ATS	1996	1997	1998
Erlöse netto (Betriebsleistung) = 100%	1,198.028,49	1,164.687,40	895.863,05
Materialaufwand dazu	907.360,95	680.966,18	597.447,36
Materialaufwand in % vom Erlös	75,74%	58,47%	66,69%
Rohaufschlag (RAS) daher	24,26%	41,53%	33,31%
RAK (Nettoerlös/Materialaufwand)	1,32	1,71	1,50
RAS netto durchschnittlich 1996-1998	33,03%		
durchschnittlicher RAK 1996-1998	1,51		

Die Bw fügten dieser sinngemäß wiedergegebenen Darstellung folgende Anmerkungen hinzu:
 Die unterschiedlichen RAS-Sätze in den jeweiligen Jahren ergeben sich ua daraus, dass in der Betriebsleistung auch Reparaturumsätze (nur geringer Wareneinsatz) enthalten sind. Mangels Detailunterlagen der Jahre 1996 -1998 des ES könne keine Trennung mehr vorgenommen werden. Der Hauptumsatz sei aber mit dem Verkauf von Kassen getätigten worden. In den Folgejahren habe sich der Rohaufschlag sicher nicht verbessert, sondern verschlechtert.

Zu 9: Hinweis auf die beiliegenden Nachweise der GSVG.

Anmerkung der Berufungsbehörde zu den zu Pkt. 9 vorgelegten Unterlagen:

Aus den von der Bw vorgelegten Unterlagen (Kontoauszug für das 2. Quartal 2007 der SVA und den Erklärungen hiezu) geht die Richtigkeit der von der Bw mit Schriftsatz vom 21. Juni 2007 geltend gemachten Erhöhung der Rückstellung wegen der Nachbelastung für Sozialversicherungsbeiträge für 2000 um insgesamt 2.243,92 € (30.877,01 S) und für 2001 um insgesamt 4.280,88 € (58.906,19 S) hervor.

Zu 10: Das Beweisanbot habe der Prüfer seinerzeit abgelehnt. Drei Jahre nach dem Anbot die Unterlagen von Herrn MK aus der Dominikanischen Republik zu besorgen, sei - wenn überhaupt nur mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand möglich. Auf Grund der erbrachten Nachweise zu Pkt. 5 erübrige sich Pkt. 10. Sollte die Berufungsbehörde die in Pkt. 10 angeführten Unterlagen dennoch benötigen, um den Sachverhalt zu Gunsten der Bw zu klären, werde um Mitteilung ersucht. Die Bw werde für die Besorgung dieser Unterlagen sicher etwas Zeit benötigen.

Das **Finanzamt** gab mit **Schreiben vom 18. Oktober 2010**, das vom Finanzamt direkt auch in Ablichtung der Bw zH des zustellbevollmächtigten HS und am 18. Oktober 2010 mit Telefax der steuerlichen Vertreterin der Bw übermittelt wurde, sinngemäß im Wesentlichen folgende Stellungnahme ab:

Zurechnung zum Umsatz und Gewinn:

Hinsichtlich der Schätzungsberichtigung werde auf Tz 1 des BP-Berichtes verwiesen.

a) fehlende Ausgangsrechnungen:

Der Prüfer habe das Fehlen von 128 Ausgangsrechnungen des Jahres 2000 und von 135 des Jahres 2001 festgestellt. Wenn man die jeweils letzte, festgestellte, Nummer der Ausgangsrechnungen heranziehe (2000: 228 und 2001: 216) dann fehlten mehr als 50 % der Rechnungen. In der Stellungnahme vom 27. August 2010 rechtfertige der Berater der Bw das Fehlen dieser Nummern mit Missgeschick, Unkenntnis bei der Arbeit und ständigen Problemen beim Papiereinzug. Deshalb soll der Rechnungsvorgang zwar erfasst und abgeschlossen, allerdings keine neue Ausgangsrechnungsnummer vergeben worden sein.

Es sei unvorstellbar, dass ein derart defekter Drucker über einen Zeitraum von ca. zwei Jahren nicht ausgetauscht werden könne, noch dazu beim gegenständlichen Betriebsgegenstand Handel mit Kassen, PC's, Drucker etc. Derartige Probleme könnten schon fallweise auftreten. Im gegenständlichen Fall fehlten allerdings bis zu 15 Ausgangsrechnungen hintereinander. Ein derartiges Ausmaß könne nicht mehr mit Unwissenheit bzw. defekten Geräten glaubhaft gemacht werden. Hier müsse von anderen Umständen, auch von Manipulationen ausgegangen werden.

b) Leistungserlöse:

Für den Prüfungszeitraum habe das Finanzamt folgende Verprobung angestellt:

Die erklärten Erlöse und Wareneinsätze für Kassen, Drucker und PC's seien von den Gesamterlösen und Gesamteinsätzen abgezogen und aus den Restbeträgen ein RAK (Rohaufschlagskoeffizient) errechnet worden. Dieser RAK betrage für 2000: 1,37 und für 2001: 1,27. Daraus ergebe sich, dass auf Grund des sehr geringen Rohaufschlages kein Platz mehr für Leistungserlöse bleiben könne. Unterstützend dazu sei noch folgende Berechnung vorgenommen worden:

In der Buchhaltung schienen für 2000 96 und für 2001 81 Ausgangsrechnungen auf. Nach Abzug der Ausgangsrechnungen, die den Kassen usw. zuzuordnen sind (2000: 54; 2001: 41) verblieben für sonstiges Zubehör und Leistungserlöse im Jahr 2000 nur 42 und 2001 nur 40 Stück. Die sonstigen Erlöse (also ohne Kassen, Drucker etc) dividiert durch die Anzahl der verbleibenden Ausgangsrechnungen von 42 (2000) bzw. 40 (2001) führten zu folgendem Ergebnis:

2000: $41.747 / 42 = \text{rd. } 994,00 \text{ €}$ und 2001: $36.607 / 40 = \text{rd. } 915,00 \text{ €}$. Das Gros der Verkäufe an sonstigem Zubehör bzw. Verrechnung von Leistung bewege sich jedoch weit unter diesen Beträgen, was ein weiteres Indiz für fehlende Ausgangsrechnungen sei.

Auf Grund der zahlreichen Indizien, die für eine Verkürzung von Umsätzen sprechen, komme das Finanzamt nun zu folgendem Ergebnis:

Von der Summe der fehlenden Ausgangsrechnungen werde ein Abschlag von 10 % der letzten vorhanden AR- Nummer (228 im Jahr 2000 und 216 im Jahr 2001) für die Probleme beim Papiereinzug berücksichtigt. Danach verblieben $128 - 23 = 105$ (2000) bzw. $135 - 22 = 113$ (2001) nicht erfasste Rechnungen. Aus dem Kassabuch habe das Finanzamt für den Zeitraum April bis Juni 2000 sämtliche Einnahmen unter 5.000,00 S (363,36 €) errechnet und durch deren Anzahl (51) dividiert. Das Ergebnis daraus betrage durchschnittlich rd. 100,00 €. Dies werde damit begründet, dass einerseits Beträge über 5.000,00 S (363,36 Euro) weitgehend unter den Debitoren erfasst seien, andererseits aber Rechnungen über das sonstige Zubehör bzw. Leistungserlöse größtenteils unter diesem Betrag liegen.

Diese 100,00 € multipliziert mit den fehlenden Ausgangsrechnungen ergebe folgende Zurechnungen:

2000: 105 mal 100,00 € = 10.500,00 € = 144.483,15 S rd. **144.000,00 S netto** (10.464,89 €)

2001: 113 mal 100,00 € = 11.300,00 € = 155.491,39 S rd. **155.000,00 S netto** (11.264,29 €)

Die genaue Berechnung sei in den angeschlossenen EXCEL-Tabellen dargestellt.

KM- Gelder ES :

Seitens der Bw seien Fahrtaufzeichnungen für 1.3.2000 bis 31.12. 2000 und 1.1.2001 bis 31.3.2001 sowie monatliche Mietrechnungen betreffend Überlassung des Geschäftslokals für 1.3.2000 bis 31.12.2001 vorgelegt worden. Die vorgelegten Fahrtaufzeichnungen wiesen erhebliche Mängel auf; so fehlten die KM – Stände und vor allem der Zweck der Fahrten (keine Angaben von Kunden usw.). Außerdem lägen Überschneidungen mit Aufenthalten in der Dominikanischen Republik vor (z.B. am 9., 13., 15., 17., und 19. März 2000). Aus den angeführten Gründen werde weiterhin die Glaubwürdigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen in Frage gestellt und an der vom Prüfer vorgenommene 50%-igen Kürzung festgehalten.

Diäten Betriebsinhaber:

Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Diäten betreffen ausschließlich den Betriebsinhaber HS. Mangels konkret festgestellter diesbezüglicher Mängel seien diese

Aufwendungen wieder zu 100 % als Betriebsausgaben anzuerkennen und die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern zu berücksichtigen.

Sozialversicherungsbeiträge als Rückstellung:

Die auf Grund der Betriebsprüfung zu zahlenden SV- Beiträge seien von der Bw nachgewiesen worden und könnten den bisher in den Bilanzen bereits dazu gebildeten Rückstellungen zugewiesen werden und somit den steuerlichen Gewinn mindern.

In der am **28. Oktober 2010** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Bw bemängelte, dass ihr die Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. Oktober 2010 erst vor zehn Tagen übermittelt wurde. Der Betriebsprüfer entgegnete, dass er am 6. Oktober operiert worden und erst seit 27. Oktober wieder im Dienst sei, dennoch während seines Krankenstandes im Finanzamt ein paar Stunden bei dessen Stellungnahme geholfen habe.

Die Bw konstatierte, dass es sich um eine komplette Neuberechnung handle. Wie bereits in vorherigen Schriftsätze ausgeführt habe es immer einen gewissen Wareneinsatz, Material oder sonstiges, gegeben. Der vom Finanzamt angenommene Durchschnittsumsatz von 100,00 € könne nicht stimmen. Damals sei nämlich ein Stundensatz von ca. 35,00 € verrechnet worden. Ginge man theoretisch von Leistungserlösen aus, was auch bestritten werde, wären es im Schnitt ca. 3 Stunden Arbeitszeit gewesen. In der Kürze der Zeit sei es nicht möglich gewesen, die Unterlagen aus den Jahren 2000 und 2001 hervorzuholen, einzusehen und mehr dazu zu sagen.

HS sagte aus, MK habe ihm zwischen 8.000,00 und 9.000,00 Dollar in zwei bis drei Raten gegeben.

Der Vertreter der Bw brachte ua vor, die Bw habe fünf gleichartige Drucker gekauft, im Internet stehe, dass diese Drucker laufend Probleme verursacht haben, was sofort von der Fa. HP gemäilt worden sei. Der Vertreter legte dazu Unterlagen vor, die in Kopie zum Akt genommen wurden.

Bei diesen Unterlagen handelt es sich um Erfahrungsberichte von Nutzern mit dem Drucker DR:

29.02.2000: „...Geschwindigkeit und Druckqualität hat uns nicht enttäuscht, allerdings hat der Drucker zunehmend Probleme mit dem Papiereinzug. Meldet fehlendes Papier, obwohl die Kassette voll ist. Eine (recht umständliche) Reinigung der Rollen hat nur kurzfristig geholfen. Auf dem HP Forum fand sich keine wirklich brauchbare Hilfe. Daher würde ich das Gerät nur Anwenden empfehlen, die ein Druckaufkommen von weniger als 1.000 monatlich haben.“

09.05.2000: „Wir haben in unserem Konzern ca. 80 DRN im Einsatz. Bei weit über der Hälfte der Geräte treten zwei Fehler auf. Erster Fehler: nach ca. 2 Wochen im Einsatz gibt es Probleme mit dem Papiereinzug, als zweiter Fehler werden die Farbpatronen nach dem Wechsel nicht mehr regelmäßig erkannt.“

19.09.2000: „...Probleme mit dem Papiereinzug“

26.06.2001:druckservice24: „Für die Papiereinzugprobleme bzw. Tintenerkennungsprobleme gibt es eine Lösung: <http://www.druckerservice24.de>

20.12.2005: „.... habe immer wieder mal (mit der Tendenz zum Schlimmeren) Papiereinzugsprobleme.

Seitens der Bw wurde eingewendet, es sei unlogisch, dass man hundert Rechnungen ausdrückt und dann verschwinden lasse, weil das Risiko, dass davon welche bei den Kunden, die durchwegs Unternehmer sind, auftauchen, viel zu hoch sei.

Zur vom Finanzamt aufgezeigten Diskrepanz zwischen dem Aufenthalten des ES im März 2000 in der Dominikanischen Republik und den in diesem Monat für ES geltend gemachten Kilometergeldern im Inland behaupteten HS und ES im fraglichen Zeitraum sei der Cousin TS gefahren.

Der als Zeuge vernommene ES gab weiters an, HS habe sich wegen seines als Kellner herausgebildeten Kurzzeitgedächtnisses gewisse Sachen, insbesondere wie der Computer zu bedienen ist, trotz oftmaliger Schulung durch ES nicht gemerkt. Dies hat HS bestätigt.

ES stellte in Abrede, dass in dem für die Aufzeichnung der Fahrten verwendeten Formular bzw. Fahrtenbuch der Vermerk des Kilometerstandes vorgesehen gewesen ist. Die Namen der Kunden seien im Fahrtenbuch nicht vermerkt worden, weil es immer die gleichen gewesen seien.

HS wies darauf hin, dass im Kassabuch stehe, dass die an ES bar bezahlten Kilometergelder immer am letzten Tag des Monats aus der Kassa entnommen worden sind.

ES schilderte den Ablauf des Geschäfts mit den Kassen im Wesentlichen so:

Er fahre zum Kunden und mache das Angebot. Nach mündlicher Erteilung des Auftrages fahre er meistens zum Programmieren der Daten und zur Einschulung wieder zum Kunden. In der Regel müsse man wegen Abwesenheit einer Angestellten oder Kellnerin, Preisänderung oder Programmierung zur Nachholung zunächst Vergessenem noch drei- bis viermal zum Kunden fahren. Für diese Fahrten werde entsprechend der Erwartungshaltung den Kunden nichts verrechnet.

Bei zehn verkauften Kassen würden durchschnittlich drei gebrauchte zurückgenommen.

Davon sei eine noch zu reparieren, während die beiden anderen zur Gewinnung von

Ersatzteilen zerlegt werden.

Der durchschnittliche Rohaufschlag betrage bei Farbbändern 200% (Einkauf 6 oder 7 €, Verkauf 18 €, Hinfahrt, Zeitaufwand ..) und bei Papierrollen ca. 100%. Sonst werde kein Zubehör verkauft. Es würden – so auch im Berufungszeitraum – mehr Papierrollen als Farbbänder verkauft.

Abschließend hielt das Finanzamt seinen mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 geänderten Antrag sinngemäß mit folgender Begründung aufrecht:

Das Finanzamt habe den Durchschnittswert von 100,00 € pro fehlender Ausgangsrechnung für Leistungserlöse durch Heranziehung der Beträge unter 5.000,00 S bzw. 363,00 € ausreichend begründet. Die Gesamterlöse abzüglich der unbestrittenen Kassenerlöse ergäben die Erlöse für sonstige Waren und Leistungen. Der RAK (Zusatz der Berufungsbehörde: für diese sonstigen Waren und Leistungen) habe dann 1,37 (2000) und 1,27 (2001) bzw der Rohaufschlag 37% und 27% betragen. Nach den Angaben des Zeugen ES seien beim sonstigen Material Farbbändern und Papierrollen Rohaufschläge von 200% bzw 100% angesetzt worden. Man wäre hier schon im Minus, für die nachweislich vorhandenen Leistungserlöse bliebe kein Euro über. ES besuchte die Kunden und erledigte dort verschiedene Arbeiten. Die Ausgangsrechnungen fehlten. Die behaupteten Probleme mit dem Drucker seien in einer Branche, die mit Druckern handelt, ebenso wie der Einzug bis zu 15 Ausgangsrechnungen hintereinander und das Andauern über zwei Jahre unglaublich. ES sei seit seinem 21. Lebensjahr im Kassengeschäft und dabei auch in der Schulung der Kunden tätig, weshalb die Behauptung, er habe HS die Vorgangsweise dieser Drucker nicht beibringen können, ebenfalls unglaublich sei.

Die Kürzung der von ES verrechneten Kilometergelder um 50% werde aufrechterhalten. Es sei unglaublich, dass man eine Reiserechnung für sich schreibt, gefahren soll jedoch jemand anderer sein. Das sei kein Aufwand bei der OEG und könne auch keine Provision sein. Wenn man die Leistung des ES in Form eines Gehalts berücksichtigte, ergebe sich ein der Branche angemessener Gewinn.

Hinsichtlich der Punkte Diäten und Erhöhung der Rückstellung sei der (erweiterten) Berufung stattzugeben.

Die Bw beantragte, diesem Antrag des Finanzamtes nicht zu folgen.

In der kurzen Zeit sei er für die Bw nicht ganz nachvollziehbar gewesen. Der bloß errechnete Betrag von 100,00 € stünde im Raum. Die Bw habe weder Rechnungen verschwinden lassen noch ohne diese kassiert. Es wäre unlogisch und dumm in einem eher kleinen Unternehmen mehr als 50% der Rechnungen zwar auszudrucken, dann aber wegzwerfen, weil man schwarz kassiert hat. Der Drucker sei zur Kostenersparnis zwei Jahre lang weiter verwendet worden. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass der Drucker generell dieses

Problem gehabt habe. Das Argument, Herr ES handle mit Druckern, sei nicht ganz richtig. ES habe primär mit Registrierkassen und nur nebenbei gelegentlich mit Druckern gehandelt. ES sei auch kein Druckerspezialist und habe sich seine fachlichen Kenntnisse selbst angeeignet. Das Finanzamt sage, man könne das Kilometergeld, das ES unbestritten bar erhalten habe, nicht einfach in irgendetwas anderes umwidmen. ES habe jedoch alles Mögliche gemacht und in den ersten ein bis zwei Jahren die Geschäftsaquisition erledigt. Das Finanzamt sage, es sei Einkommensverwendung, weil die Aufzeichnungen mangelhaft gewesen sind. ES habe das Geld trotzdem erhalten. Dies sei auf jeden Fall betrieblicher Aufwand. Das Finanzamt habe selber gesagt, dass man einem anderen ein Gehalt zahlen müsste. ES habe Leistungen erbracht, das Geld erhalten und darüber wirtschaftlich verfügen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung der Berufungsbehörde (belangten Behörde) ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern unterworfen, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0036; unter Hinweis auf VwGH 09.02.2005, 2002/13/0015, mit weiteren Nachweisen).

Erlöse

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden **Inventur** ist Teil der Buchführungspflicht und die hiebei

zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen (VwGH 24.04.1996, 92/13/0284, unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 1419, 1473).

Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit iSd § 184 Abs. 3 BAO zu werten (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065; 15.05.1997, 95/15/0138; und 31.03.1998, 93/13/0035).

Im gegenständlichen Fall wurde zu Beginn der Geschäftstätigkeit der Bw (OEG) am

1. März 2000 keine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt, sondern nur auf Basis der Inventur des TS zum 31.12.1999 ein rechnerischer Bestand zum 28. Februar 2000 durch Addition der Zukäufe und Subtraktion der Verkäufe ermittelt (Arbeitsbogen, Bl. 225).

Der diesbezüglichen Feststellung im Besprechungsprotokoll vom 24. Oktober 2006, dass die Ausfertigung der Inventur per 28. Februar 2000 lediglich eine rechnerische Fortführung auf Basis der Inventur per 30. Dezember 1999 darstelle, ist die Bw nicht entgegen getreten.

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 660/1989 haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung haben Abgabepflichtige insbesondere, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Gemäß § 131. Abs. 1 BAO gelten für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher insbesondere die folgenden Vorschriften Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

1. ...

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Büchern und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats

erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabenpflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, **sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.**

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen **Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.**

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbarer Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 18.02.1999, 96/15/0050**, 20.12.1994, 93/14/0173) ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Im gegenständlichen Fall hat der Betriebsprüfer im Kassabuch einen durchgehenden **negativen Kassenstand im Zeitraum 5. bis 31. Jänner 2001** (Arb. Bl. 190) festgestellt (Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006). Die Bw hat zwar mit Schriftsatz vom 31. März 2006 dieses „theoretische Kassenminus“ nicht in Abrede gestellt, die materielle Unrichtigkeit des Kassabuches jedoch durch die Behauptung, HS habe am Beginn seiner Tätigkeit aus Unkenntnis von ihm privat bezahlte Rechnungen im Kassabuch als Ausgaben dafür aber private Einlagen im Kassabuch nicht eingetragen, bestritten.

Die Bw gibt damit gravierende Mängel bei der Führung des Kassabuches zu. Die Berufungsbehörde ist entgegen der Bw davon überzeugt, dass im gegenständlichen Fall aus diesem fast ein Monat andauernden logischen Defizit auf materielle Unrichtigkeiten, insbesondere auf die fehlende Erfassung von Erlösen im Rechenwerk der Bw zu schließen ist. Die von der Bw ins Treffen geführte Unkenntnis des HS ist nach Ansicht der Berufungsbehörde völlig unglaubwürdig, da die OEG ihre Tätigkeit im März 2000 aufgenommen hat und damit in Ansehung der zwischenzeitigen 10-monatigen Praxis des HS im Jänner 2001 nicht mehr vom Beginn seiner Tätigkeit gesprochen werden kann.

Auch der in der Berufung von der Bw erhobene Einwand, im gegenständlichen Fall sei entgegen der Bezeichnung in den Aufzeichnungen gar kein formelles „Kassabuch“, sondern nur ein „Kassen-Bargeldverrechnungskonto“ geführt worden, zeigt nicht auf, warum die konkret aufgezeigte Verletzung der Anordnung in der oben zitierten Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO zur Aufzeichnung aller Barbewegungen und die daraus abgeleitete inhaltliche Unrichtigkeit des Rechenwerkes der Bw, insbesondere der Nichterfassung von Erlösen nicht vorliegen sollen.

Die vom Betriebsprüfer aufgeworfene Frage der Herkunft der Mittel, mit denen HS durch Bareinzahlung von 35.000,00 S am 5. April 2001 und von 50.000,00 S am 16. Mai 2001 negative Kassenstände vermieden hat, wurde seitens der Bw durch den Schriftsatz vom 27. August 2010 und den damit vorgelegten Unterlagen (Barbehebung am 20.02.2001 vom Bankkonto der Bw in Höhe von 62.265,00 S und Privatentnahme am 28.02.2001 aus der Kassa in Höhe von 35.000,00 S) beantwortet.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass HS zur Niederschrift am 14. März 2006 ausgesagt hat, nach seiner Rückkehr aus der Dominikanischen Republik (DR) im Jänner 2000 mittellos gewesen zu sein. Im Schriftsatz vom 31. März 2006 hat HS hingegen behauptet, den Kassenfehlbetrag am 31. Jänner 2001 durch Einzahlung von 15.500,00 S aus seinem aus der gut bezahlten 18-monatigen Tätigkeit in der DR angesparten Barvermögen beseitigt zu haben.

HS hat dazu bei der Schlussbesprechung am 24. November 2006 eine undatierte handschriftliche Bestätigung des MK (Arb. Bl. 176) vorgelegt, in der dieser bestätigt, HS in den Jahren 2000 bis 2001 dessen Anteil von 40.000,00 \$ an einer konkret bezeichneten Bar in der DR in Raten bezahlt zu haben, konnte dazu aber keinerlei weitere Unterlagen vorlegen.

Das im Schriftsatz vom 21. Juni 2007 von der Bw gemachte Angebot, dazu von dem momentan in der DR lebenden MK eine beglaubigte Aussage zu besorgen oder ihn als Zeugen zu benennen, hat die Berufungsbehörde im Schreiben vom 5. Juli 2010 durch Aufforderung, dessen beglaubigte Aussage vorzulegen, angenommen und die Bw aufgefordert, einen Nachweis der Herkunft der Mittel, die Beteiligung an dieser Bar, deren steuerliche Erfassung, den Erhalt dieser Mittel, deren zwischenzeitige Veranlagung und letztendliche Verwendung durch zweckdienliche Unterlagen (Belege, Kontoauszüge, Sparbücher) nachzuweisen. Die Bw hat hierauf unter Hinweis auf die von ihr selbst vorgelegten oben erwähnten Belege, das Anbot eine Aussage der in der DR lebenden Person beizuschaffen, nicht mehr aufrecht erhalten.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde **spricht** der Verfahrensablauf **gegen die Richtigkeit der Aussagen des HS gegenüber der Abgabenbehörde**, weil er nicht schon bei der Niederschrift am 14. März 2006 bei der Frage seiner finanziellen Verhältnisse nicht auf die in den Jahren 2000 und 2001 in Raten erhaltene Summe von insgesamt 40.000,00 \$ hingewiesen hat. Dazu kommt noch, dass HS über Befragen in der mündlichen Verhandlung am 28. Oktober 2010 behauptet hat, von MK zwischen 8.000,00 und 9.000,00 \$ in zwei bis drei Raten bekommen zu haben. Dies steht im Widerspruch zu seiner ursprünglichen Behauptung wie in der Bestätigung des MK von diesem S 40.000,00 \$ erhalten zu haben.

Schon im Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006 hat der Prüfer festgestellt, dass eine **große Anzahl von Ausgangsrechnungen fehlt** und er der Bw eine diesbezügliche Excel-Auswertung (Arbeitsbogen Bl. 204-207) am 17. März 2006 (lt. Besprechungsprotokoll nochmals am 24. Oktober 2006) übergeben hat. Nach der oben wiedergegebenen Auswertung der Berufungsbehörde fehlen über 50% (2000: 128 von 228=56% und 2001: 137 von 216=63%) der Rechnungsnummern in beiden Berufungsjahren.

Die Berufungsbehörde teilt die in der Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 eingehend erläuterte Meinung des Finanzamtes, dass die Begründung der Bw (Unwissenheit des HS, Papierstau etc) für das Fehlen derart vieler Rechnungsnummern völlig unglaublich ist. Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hingewiesen, dass bis zu 15 Rechnungsnummern (2001: 149 bis 163) hintereinander fehlen und in Ansehung des Betriebsgegenstandes der Bw – Handel mit Kassen, PC's, Drucker etc. – das Ausmaß von

über 50% für entsprechende Manipulationen der Bw spricht, die zur Nichterfassung einer Vielzahl von Ausgangsrechnungen der Bw in deren Rechenwerk geführt haben.

Die Argumente der Bw hat das Finanzamt in der Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 in einem Ausmaß von 10% der laut jeweils letzten Rechnungsnummer (2000: 23 von 228 und 2001: 22 von 216) berücksichtigt, weil derartige Fehler und Papierstau fallweise auftreten können. Dieses Ausmaß wird von der Berufungsbehörde als sachgerecht angesehen. Die von der Bw in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen betreffend Probleme anderer Anwender mit dem Papiereinzug des Druckers führen nach Ansicht der Berufungsbehörde zu keiner anderen Beurteilung: Zum einen dürfte das monatliche Druckaufkommen der Bw kaum 1.000 Seiten erreicht haben und handelt es sich um unterschiedliche Drucker (DR und DRN). Außerdem wurde vom Druckerservice auf eine Lösung zur Beseitigung der Probleme mit dem Papiereinzug hingewiesen.

Gegen ein höheres Ausmaß als 10% der Rechnungsnummern spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde ganz wesentlich der vom Finanzamt ins Treffen geführte Betriebsgegenstand, wozu noch kommt, dass das gegenständliche Unternehmen ja auch Reparaturen durchgeführt hat. Außerdem ist der Anteil der fehlenden Rechnungen 2001 (63%) gegenüber dem Vorjahr 2000 (56%) noch angestiegen. Auch dies spricht gegen die als Ursache behauptete Unerfahrenheit des HS.

Das Finanzamt hat mit der genannten Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 sinngemäß folgende Berechnung zur Höhe der im Rechenwerk der Bw fehlenden Erlöse vorgelegt:

	2000		2001	
	Euro	ATS	Euro	ATS
Erlöse gesamt	107.979,00		110.449,00	
Erlöse Kassen, Drucker, PC	<u>-66.232,00</u>		<u>-73.842,00</u>	
Sonstige Erlöse	41.747,00		36.607,00	
WES gesamt	51.903,00		54.497,00	
WES Kassen, Drucker, PC	<u>-21.490,00</u>		<u>-25.709,00</u>	
WES sonstige	30.413,00		28.788,00	
RAK sonstige	1,37		1,27	
	2000		2001	

AR lt. Buchhaltung (Anzahl)	96		81	
AR Kassen, Drucker, PC	<u>-54</u>		<u>-41</u>	
Bleibt für AR sonstige	42		40	
	Euro		Euro	
Erlöse sonstige (so.)	41.747,00	: 42	36.607,00	: 40
Erlösdurchschnitt pro AR	993,98	13.677,41	915,18	12.593,08

Der vom Finanzamt ermittelte RAK der Kassen, Drucker und PC der Berufsjahre von 3,08 (2000) und 2,87 (2001) ist nicht zu beanstanden. Er enthält bei den Kassen auch in der Buchhaltung erfasstes Gebrauchtmaterial beim WES. Dies entspricht auch dem Berufungsvorbringen, dass aus gebrauchten Teilen Kassen zusammengebaut und verkauft worden sind. Hinsichtlich der Kassen, Drucker und PC's ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde von einer vollständigen Erfassung von WES und Erlösen im Rechenwerk der Bw auszugehen.

Das Finanzamt hat zutreffend in seiner Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 darauf hingewiesen, dass der ermittelte RAK für sonstige Erlöse von 1,37 (2000) und 1,27 (2001) sehr gering ist und deshalb, weil hier die Erlöse für Zubehör (Kassen, PC, Drucker getrennt ermittelt) enthalten sind, kein Raum für Leistungserlöse bleibt. Andererseits ergibt die Division der Summe der sonstigen Erlöse durch die geringe Anzahl der darauf entfallenden Ausgangsrechnungen einen unrealistischen Durchschnittsbetrag, was ebenfalls ein Indiz für das Fehlen von Ausgangsrechnungen darstellt.

In der Folge hat das Finanzamt die Anzahl der von der Bw gelegten, in ihr Rechenwerk jedoch nicht aufgenommenen Ausgangsrechnungen wie folgt ermittelt:

	2000		2001	
Anzahl AR lt. letzter Nr.	228		216	
-10% (Papierstau etc)	-23		-22	
-AR Kassen, Drucker, PC	<u>-54</u>		<u>-41</u>	
AR sonstige	151		153	
Fehlende AR sonstige rechn.	128		135	

Abschlag 10%	<u>-23</u>		<u>-22</u>	
Fehlende AR	105	70% von 151	113	74% von 153

Das heißt, dass in beiden Berufungsjahren je ca. 70% der Ausgangsrechnungen betreffend das Zubehör und die Leistungserlöse fehlen. Den durchschnittlichen Rechnungsbetrag aller Einnahmen unter 5.000,00 S (363,36 €) hat das Finanzamt aus dem Kassabuch der Bw für den Zeitraum April bis Juni 2000 mit ca. 100,00 € sinngemäß wie folgt ermittelt:

Kassabuch 2000	ATS	Euro
Einnahmen unter bto.	5.000,00	363,36
Summe April-Juni 2000 bto.	88.411,80	6.425,14
51 Belege: Durchschnitt bto.	1.733,56	125,98
Durchschnitt netto	1.444,64	104,99
gerundet	1.376,03	100,00

In der Folge hat das Finanzamt die Höhe der im Rechenwerk der Bw fehlenden Erlöse wie folgt ermittelt:

Zurechnung	2000		2001	
	Euro	ATS	Euro	ATS
Fehlende Anzahl AR a' 100 €	105		113	
Zurechnung deshalb lt. BE	10.464,89	144.000,00	11.264,29	155.000,00
Sonstige Erlöse bisher	<u>41.747,00</u>	<u>574.451,24</u>	<u>36.607,00</u>	<u>503.723,30</u>
Summe sonstige Erlöse BE	52.211,89	718.451,24	47.871,29	658.723,30
Gesamtzahl AR sonstige	151		153	
Nettobetrag durchschnittlich	345,77	4.757,96	312,88	4.305,38
Erlöse gesamt bisher	107.450,32	1.478.548,64	109.597,87	1.508.099,60
Zurechnung lt. BE netto	<u>10.464,89</u>	<u>144.000,00</u>	<u>11.264,29</u>	<u>155.000,00</u>
Summe Erlöse BE	117.915,21	1.622.548,64	120.862,16	1.663.099,60

WES gesamt wie bisher	51.890,29	714.026,00	54.496,78	749.892,00
RAK	2,27		2,22	
Erlöse gesamt bisher	107.450,32	1.478.548,64	109.597,87	1.508.099,60
WES gesamt bisher	51.890,29	714.026,00	54.496,78	749.892,00
RAK bisher	2,07		2,01	
Sonstige Erlöse lt. BE	52.211,89	718.451,24	47.871,29	658.723,30
WES	30.413,00	418.492,00	28.788,00	396.131,52
RAK sonstige Erlöse	1,72		1,66	
RAK sonstige Erlöse bisher	1,37		1,27	

Zusatz der Berufungsbehörde: Bei Ermittlung des RAK der sonstigen Erlöse für das Jahr 2001 nach geänderter Zurechnung auf 155.000,00 S hat das Finanzamt in der Darstellung vom 18. Oktober 2010 offensichtlich versehentlich den auf Kassen, Drucker und PC entfallenden WES von 25.709,00 € bzw. 353.763,55 S den auf 47.871,29 € bzw. 658.723,30 S erhöhten sonstigen Erlösen gegenüber gestellt. Der sonstige WES beträgt im Jahr 2001 jedoch wie zuvor ermittelt 28.788,00 € bzw. 396.131,52 S 5.709,00 €. Der RAK der sonstigen Waren 2001 erhöht sich daher nur auf 1,66 statt auf 1,86. Vorstehende Tabelle wurde in diesem Sinn (letzte drei Zeilen für 2001) inhaltlich berichtigt.

In Wahrung des **Parteiengehörs** hat das Finanzamt noch am selben Tag sein Schreiben vom 18. Oktober 2010 samt Beilagen auch direkt der Bw zu Handen des zustellbevollmächtigten HS übermittelt und mit Telefax der steuerlichen Vertretung der Bw zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 19. Oktober hat zusätzlich die Berufungsbehörde der Bw zu Handen des zustellbevollmächtigten HS das Schreiben des Finanzamtes vom 18. Oktober 2010 samt Beilagen gegen Zustellnachweis (von HS persönlich übernommen am 22. Oktober 2010) übermittelt.

In der **mündlichen Verhandlung** wurde seitens der Bw gegen die Änderung der Höhe der Erlöszurechnung (Ersatz des Sicherheitszuschlages von je 100.000,00 S netto durch eine Erlöszurechnung von 144.000,00 S im Jahr 2000 und von S 155.000,00 S im Jahr 2001) im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Zum vom Finanzamt ermittelten Durchschnittswert von 100,00 € merkte der Vertreter der Bw an, es habe immer einen gewissen Wareneinsatz, sei es Material oder sonst etwas gegeben.

Er finde den Durchschnitt von drei Stunden hoch – bei einem Stundensatz von damals 35,00 € (Zusatz der Berufungsbehörde: 100,00 € : 35,00 € = 2,9 Stunden) wären das in den Berufungsjahren 2000 und 2001 500,00 S (Zusatz der Berufungsbehörde: 500,00 S = 36,34 €) gewesen. Der Betrag sei nicht nachvollziehbar. In den nur zur Verfügung stehenden zehn Tagen sei es nicht möglich gewesen, die Unterlagen aus den Jahren 2000 und 2001 hervorzuholen und nachzusehen.

Das Finanzamt hat den Durchschnittswert von ca. 100,00 € aus den Eintragungen im Kassabuch der Bw der Monate April bis Juni 2000 ermittelt. Es handelt sich dabei um lediglich drei Seiten (Arb. S 181-183). In Ansehung des geringfügigen Umfanges und der Tatsache, dass die Stellungnahme des Finanzamtes nahezu zeitgleich sowohl dem zur Zustellung bevollmächtigten Mehrheitsgesellschafter der Bw HS als auch der steuerlichen Vertretung zugekommen ist, erscheint die zur Verfügung stehende Zeit nach Ansicht der Berufungsbehörde ausreichend. Seitens der Bw wurde auch kein Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung gestellt.

Die vom Finanzamt aus 51 Eintragungen von Einnahmen unter 5.000,00 S (363,36 €) vorgenommene Ermittlung von durchschnittlich 100,00 € netto erscheint der Berufungsbehörde als schlüssig. Die von seitens der Bw (HS) und von dem von dieser beantragten Zeugen ES geäußerte Behauptung, es seien den Kunden nie Fahrzeiten verrechnet worden, spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde für die Verrechnung eines entsprechend höheren Stundensatzes bei der Ausführung von nach Ablauf der Garantiezeit durchgeführten Reparaturen und Wartungsarbeiten.

Die vom Finanzamt nun beantragte Vorgangsweise zur Ermittlung der im Rechenwerk der Bw fehlenden Erlöse erscheint der Berufungsbehörde schlüssig. Sie trägt den tatsächlichen Gegebenheiten des Betriebes der Bw wesentlich besser Rechnung als der in den bekämpften Bescheiden pauschal angesetzte Sicherheitszuschlag von je 100.000,00 S netto.

Der RAK der Bw für die Gesamterlöse erhöht sich dadurch von bisher 2,07 (2000) und 2,01 (2001) auf 2,27 (2000) und 2,22 (2001).

Im Schriftsatz vom 27. August 2010 wird von der Bw die Frage aufgeworfen, welcher Umsatz bei einem Unternehmen der Größe der Bw in diesem Bereich unter Berücksichtigung des laufenden Sinkens der erzielbaren Preise wegen der stärker werdenden Konkurrenz und des generellen Preisverfalles überhaupt erzielbar sei.

In Ansehung der Bestimmung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht des § 48a BAO und des Verbotes geheimer Beweismittel ist der äußere Betriebsvergleich bei Schätzungen nicht verwendbar (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 13, unter Hinweis auf VwGH 28.05.1998,

96/15/0260). Außerdem wäre zu berücksichtigen, inwieweit diese Betriebe der Struktur nach überhaupt vergleichbar sind und auch, ob die RAK aller drei Betriebe schon das Ergebnis nach Betriebsprüfung widerspiegeln.

Die Bw wies in diesem Zusammenhang nun selbst auf den Rohaufschlag (RAS) des ES im Rahmen dessen Einzelunternehmens der Jahre 1996 bis 1998 hin. Wenn man diesen RAS (Differenz zwischen Erlös und WES in %, Erlös = 100%) zur Vergleichbarkeit auf einen Rohaufschlagskoeffizienten (RAK = Erlös/WES) wie oben dargestellt umrechnet, ergibt der Jahresdurchschnitt des RAS von 33,03% einen RAK von 1,51 für 1996 bis 1998. Für das unmittelbare Nachfolgeunternehmen der Bw wurde vom Prüfer (Arb. Bl. 309) hingegen ein RAK von 3,89 für das Jahr 2002 ermittelt. In den Erläuterungen der mit Schriftsatz vom 27. August 2010 vorgelegten Ermittlung des RAS (von der Berufungsbehörde umgerechnet in RAK) des ES hat die Bw jedoch selbst eingeräumt, dass sich Schwankungen des RAK (1996: 1,32, 1997: 1,71 und 1998: 1,50) ua auch daraus ergeben, inwieweit Reparaturumsätze (geringer Wareneinsatz) in der Betriebsleistung enthalten sind.

Der für die Bw ermittelte Wert von durchschnittlich 2,25 [(2,27+2,22):2] nach Zurechnung der vom Finanzamt im Schreiben vom 18. Oktober 2010 geänderten Beträge liegt zwischen den Werten des Vorgängers ES (1996 bis 1998) von 1,51 und der Nachfolgerin (2002) der Bw von 3,89 und erscheint der Berufungsbehörde deshalb unbedenklich.

Hinsichtlich des nach Behauptung der Bw in dieser Branche bei der Größe des Betriebes der Bw nicht erzielbaren Gewinnes ist zu entgegnen, dass der relativ hohe Gewinn seine Erklärung im nachweislichen hohen RAK beim Verkauf der Kassen, Drucker und PC (2000: 3,08 und 2001: 2,87), in der Ersparnis der Lohnkosten für den nur gegen Bezahlung des Kilometergeldes tätigen ES und den hier im Schätzungswege ermittelten sonstigen Erlösen findet.

Aus all diesen Gründen wird die nun vom Finanzamt mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 vorgelegte Ermittlung und beantragte Höhe der Erlöszurechnung von der Berufungsbehörde als schlüssig und zutreffend erachtet.

Über Frage des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung hat der Zeuge ES angegeben, dass im Berufungszeitraum als Zubehör nur Papierrollen und Farbbänder, überwiegend Papierrollen verkauft wurden. Der Rohaufschlag habe bei den Papierrollen 100% und bei den Farbbändern 200% betragen.

Der Vertreter des Finanzamtes hat in der mündlichen Verhandlung zutreffend sinngemäß darauf hingewiesen, dass die von der Bw erklärten Erlöse beim Zubehör („sonstige Waren“)

von lediglich 37% (2000) und 27% (2001) damit nicht vereinbar seien und damit überhaupt kein Raum für nachweislich existierende Leistungserlöse mehr bliebe.

Der Wareneinsatz beim Zubehör (sonstige) betrug 418.492,00 S (2000) und 353.763,00 S (2001). Bei dem vom Zeugen eingestandenen Rohaufschlag von 100% bzw. 200% ergibt das bei Ansatz von (zu Gunsten der Bw) lediglich 100% kalkulatorische Erlöse in doppelter Höhe. Zieht man von diesen kalkulierten Erlösen, die vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 vorgenommene Zuschätzung von 144.000,00 S (2000) und 155.000,00 S (2001) ab, ergibt sich Folgendes:

	2000		2001	
Wareneinsatz sonstige	418.492,00 S	30.413,00 €	396.131,52 S	28.788,00 €
Erlöse (WES + 100%)	836.984,00 S	60.826,00 €	792.263,04 S	57.576,00 €
sonstige Erlöse erklärt	<u>-574.451,24 S</u>	<u>-41.747,00 €</u>	<u>-503.723,30 S</u>	<u>-36.607,00 €</u>
fehlende so. Erlöse	262.532,76 S	19.079,00 €	288.539,74 S	20.969,00 €
Zuschätzung FA 18.10.00	144.000,00 S	10.464,89 €	155.000,00 S	11.264,29 €

Insgesamt vermag die Bw somit keine Umstände aufzuzeigen, die darauf schließen ließen, dass die vom Finanzamt nunmehr im Schreiben vom 18. Oktober 2010 beantragten Zuschätzungen zu hoch sind.

Dem seitens der Bw sinngemäß vorgebrachten Argument, in Ansehung der möglichen Ausstellung von Kontrollmitteilungen bei der Prüfung der Kunden der Bw, die alle Unternehmer seien, wäre niemand so dumm eine derartige Vielzahl von Rechnungen zunächst auszudrucken und dann verschwinden zu lassen, wird entgegnet, dass es sich im gegenständlichen Fall um sehr viele aber offensichtlich jeweils um Beträge unter 5.000,00 S handelt, denen keine Beachtung geschenkt wird und wofür in Anbetracht der geringen Höhe auch mit keiner Kontrollmitteilung zu rechnen ist.

Kilometergelder ES

ES wurde seine Tätigkeit für die Bw auf Grund mündlicher Vereinbarung lediglich durch Zahlung des Kilometergeldes für seine mit dem eigenen PKW für die Bw durchgeführten Fahrten zur Geräteeinführung, Programmierung und Reparaturen vergütet (Angabe des HS in der Niederschrift vom 14. März 2006, bestätigt durch die Bw im Schriftsatz vom 27. August 2010).

Der Prüfer hat schon im Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006 die Richtigkeit der Höhe der von ES der Bw verrechneten und von dieser auch bezahlten Kilometergelder von 114.045,80 S (2000) und 32.760,00 S, insbesondere die Häufigkeit der Reisen angezweifelt und den Nachweis der Jahreskilometerleistungen des verwendeten PKW durch Vorlage von Gutachten nach § 57a KFG oder Werkstattrechnungen verlangt. Dieser Aufforderung wurde von der Bw nicht entsprochen (Besprechungsprotokoll vom 24. Oktober 2006). Der Betriebsprüfer hat deshalb die schon im Schlussbesprechungsprogramm vom 12. Juli 2006 angekündigte Kürzung dieser Kilometergelder um 50% auch im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Jänner 2007 beibehalten. Das Finanzamt ist dem in den bekämpften Bescheiden gefolgt.

Aus den von der Bw über Vorhalt der Berufungsbehörde vom 5. Juli 2010 mit Schriftsatz vom 27. August 2010 vorgelegten Kopien ist Folgendes ersichtlich:

Für die Monate März 2000 bis Dezember 2000 und Jänner bis März 2001 hat ES der Bw handschriftlich Rechnungen über Fahrtspesen für gefahrene Kilometer (3-12/2000: 23.275 km und 1-3/2001: 4.916 km) gestellt, die als Datum der Ausstellung den jeweiligen Monatsletzten tragen und die Barzahlung des jeweiligen Rechnungsbetrages am selben Tag bestätigen. Dazu hat die Bw Kopien von Seiten eines Fahrtenbuches betreffend den Mercedes mit dem Kennzeichen PKW vorgelegt. In den vorgesehenen Spalten „Fahrtstrecke“ sind Ortsnamen (ohne Hinweise auf Kundennamen) und in der Spalte „gefahrene km“ sind Eintragungen erfolgt, die vorgesehene Spalte „km-Stand (abends)“ wurde jedoch nie ausgefüllt.

Der Nachweis betrieblich veranlasster Fahrtkosten mit dem PKW (im gegenständlichen Fall Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen (VwGH 21.02.1996, 93/14/0167). Der Nachweis ist auch auf andere Weise zulässig, z.B. wenn die Fahrtstrecke immer gleich bleibt (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0073).

Das Fahrtenbuch muss die beruflichen und privaten Fahrten enthalten (VwGH 28.02.1964, 2176/63). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen Datum der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein (vgl. VwGH 23.05.1990, 86/13/0181, VwGH 16.09.1979, 0373/70; 16.09.1970, 373/70). Derartige Anforderungen stellen auch die Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 1615) und die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 26.02.2004, RV/1570-W/02).

Wenn Reiserechnungen den Anforderungen an ein Fahrtenbuch nicht entsprechen, weil jene Inhalte fehlen, die notwendig sind, um sie für die Abgabenbehörde nachprüfbar zu machen,

so ist diese berechtigt und verpflichtet, die Kilometerleistung zu schätzen (VwGH 29.11.1994, 94/14/0121; VwGH 19.05.1993, 91/13/0045).

Die vorgelegten Aufzeichnungen erfüllen nun keineswegs die Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches. Es fehlt jeglicher Kilometerstand, obwohl im verwendeten Fahrtenbuch eine eigene Spalte zur Eintragung des Kilometerstandes abends vorgesehen ist. Trotz wiederholter Aufforderung wurden auch weder Werkstattrechnungen noch Gutachten nach § 57a Abs. 4 KFG 1967 vorgelegt. Aus diesen wäre der jeweilige Kilometerstand ersichtlich und damit eine Plausibilitätskontrolle möglich.

In den vorgelegten Aufschreibungen fehlt auch jeder Hinweis auf den jeweiligen Zweck der Fahrten. Es scheinen nur Ortsbezeichnungen, jedoch keinerlei (Kunden-) Namen aufgesuchter Personen auf. Die von der Rechtsprechung geforderte Überprüfbarkeit (VwGH 29.11.1994, 94/14/0121) ist auf Grund der Mangelhaftigkeit der vorgelegten Aufschreibungen nicht möglich.

Außerdem bieten die nur in Kopie vorgelegten Aufschreibungen ein derart regelmäßiges Schriftbild, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine laufende Führung des Fahrtenbuches auszuschließen ist. Die vorgelegten monatlichen Abrechnungen und die darauf ausnahmslos schon am Monatsletzten = Ausstellungstag von ES bestätigte Barzahlung ist ebenfalls ungewöhnlich und entspricht nicht der Erfahrung des täglichen Lebens. Die Berufungsbehörde geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das Fahrtenbuch ebenfalls nicht laufend geführt, sondern erst nachträglich erstellt worden ist.

Für den Monat März 2000 hat ES Fahrtkosten für insgesamt 2.262 km verrechnet, die nach den vorgelegten Aufschreibungen aus Fahrten vom 2., 9., 13., 15., 21., 23., 25., 27., 29. und 31. März 2000 resultieren sollen. Aus den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung erliegenden Kopien des Reisepasses des ES (Bl. 272 bis 292) ist jedoch ersichtlich, dass sich ES in diesem Monat in der Dominikanischen Republik (DR) aufgehalten hat. ES ist (Bl. 276) am 20. Jänner 2000 (20 ENE 2000, Salida angekreuzt: ENERO = Jänner, span.; Salida = Ausreise span.) aus der DR ausgereist und am 4. März 2000 (Bl. 276a; MAR = MARZO = März, span.) wieder in die DR eingereist und am 18. März 2000 (Bl. 275) wieder ausgereist.

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 zutreffend darauf hingewiesen, dass wegen der Überschneidungen des Aufenthaltes des ES in der DR die vorgelegten Aufzeichnungen hinsichtlich der darin ausgewiesenen Fahrten in Österreich am 9., 13., 15., 17., und 19. März 2000 unglaubwürdig sind.

Die Behauptungen des HS und des von diesem als Zeugen beantragten Onkels ES, während dieses Aufenthaltes des ES in der Dominikanischen Republik im März 2000 sei der andere

Neffe und Minderheitsgesellschafter der Bw TS zu den Kunden gefahren, sind nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht glaubwürdig. Die Angaben des HS in der mündlichen Verhandlung betreffend die Urheberschaft der Führung der Fahrtenbücher waren völlig unsicher und widersprüchlich. Der Zeuge ES hat mit seiner in der mündlichen Verhandlung aufgestellten Behauptung, das im gegenständlichen Fall verwendete Fahrtenbuch habe die Erfassung des Kilometerstandes gar nicht vorgesehen („Bei unseren Vordrucken ist das nicht so gewesen“), nachweislich die Unwahrheit gesagt. Es widerspricht außerdem jeglicher Lebenserfahrung, dass, wenn bei Beginn der Tätigkeit einer OEG deren Gesellschafter für diese Kunden besucht, jemand anderer nachträglich auf eigenen Namen für diesen Gesellschafter quasi als dessen Treuhänder ein Fahrtenbuch führt und die so verrechneten Kilometergelder an den Gesellschafter weiter gibt. Warum hätte der Gesellschafter TS diese Kilometergelder nicht offen im eigenen Namen verrechnen sollen?

Wegen der aufgezeigten logischen Widersprüche ist nach Ansicht der Berufungsbehörde die Unrichtigkeit der vorgelegten Aufschreibungen für mindestens vier (9., 13., 15. und 17.) der zehn darin ausgewiesenen Fahrten zweifellos erwiesen und für eine weitere (am 19.3. jet-lag nach Aufenthalt in der DR bis 18.3.2000) in freier Beweiswürdigung ebenfalls anzunehmen.

Wenn man sich vor Augen führt dass, schon bei Beginn der Aufzeichnungen die Hälfte der ausgewiesenen Fahrten gar nicht durchgeführt worden ist, die Aufzeichnungen offensichtlich nachträglich erstellt worden sind und eine Plausibilitätskontrolle der tatsächlich gefahrenen Kilometer durch Vermeidung des vorgesehenen Ausweises des Kilometerstandes im Fahrtenbuch und Nichtvorlage von Reparaturerechnungen und Gutachten nach § 57a KFG 1967 offensichtlich systematisch verhindert wurde, erscheint die vom Finanzamt im Schätzungswege vorgenommene Kürzung der geltend gemachten Kilometergelder um die Hälfte dringend geboten und ist daher nicht zu beanstanden.

Dem Argument der Bw im Schriftsatz vom 27. August 2010, ab April 2001 habe ES kein Kilometergeld mehr verrechnet und dies durch eine pauschale Miete ersetzt, wird entgegen gehalten, dass ES der Bw bereits seit März 2000 durchgehend bis Dezember 2001 monatlich Miete in Höhe von 3.600,00 S brutto verrechnet und den Erhalt ebenfalls am Monatsletzten bestätigt hat. Diesen Mietaufwand für das Geschäftslokal, hat die Bw auch steuerlich als Betriebsausgaben abgesetzt.

Dem in der Berufung vom 12. Februar 2007 gestellten Alternativantrag, die zur Hälfte nicht anerkannten Kilometergelder als an ES für dessen Mühewaltung bezahlte Provisionen als Betriebsausgaben anzuerkennen, wird entgegnet:

Nach Angabe des HS in der Niederschrift vom 14. März 2006, bestätigt durch die Bw im Schriftsatz vom 27. August 2010 hat ES seine Tätigkeit für die Bw auf Grund mündlicher Vereinbarung lediglich gegen Zahlung des Kilometergeldes für seine mit dem eigenen PKW für die Bw durchgeführten Fahrten verrichtet. Wie bereits oben ausgeführt, kann im gegenständlichen Fall mangels Angabe von Kundennamen im Fahrtenbuch kein Konnex zwischen den ausgewiesenen Fahrten und konkreten Geschäften hergestellt werden. Die Bw hat auch keinerlei Unterlagen vorgelegt oder nähere Angaben gemacht, für welche konkreten Geschäfte Provisionen bezahlt worden sein sollen.

Der Berufung kann daher in diesem Punkt auch unter dem Titel Provisionen kein Erfolg beschieden sein.

Diäten Betriebsinhaber

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die Berufung richtet sich auch gegen die vom Betriebsprüfer mit derselben Argumentation wie bei den Kilometergeldern des ES vorgenommenen Kürzung der geltend gemachten Diäten (62.849,45 S für 2000 und 50.400,00 S) für Reisen im Inland um die Hälfte (Pkt. 4 des Schlussbesprechungsprogramms vom 12. Juli 2006 und Pkt. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. November 2006). Mit Schriftsatz vom 27. August 2010 hat die Bw darauf hingewiesen, dass ES der Bw nur das ihm auch bezahlte Kilometergeld verrechnet habe, jedoch keine Diäten. Dies entspricht auch den mit diesem Schriftsatz vorgelegten Kopien der Rechnungen, die ES der Bw gelegt hat.

Im Schreiben vom 18. Oktober 2010 stellt das Finanzamt außer Streit, dass die als Betriebsausgaben geltend gemachten Diäten ausschließlich den „Betriebsinhaber“ (99%-Gesellschafter) HS betreffen und diesbezüglich keine Mängel festgestellt wurden, weshalb die zweite Hälfte sohin 31.424,50 S (2000) und 25.200,00 S (2001) ebenfalls als Betriebsausgabe anzuerkennen und die darauf entfallende Vorsteuer, die der Prüfer ebenfalls versagt hatte, von 3.142,00 S (2000) und 2.520,00 S (2001) zu gewähren sei. Die Berufungsbehörde hat keinerlei Anlass für eine andere als die von beiden Parteien nunmehr einhellige Beurteilung.

Der Berufung kommt daher in diesem Punkt Berechtigung zu.

Rückstellung Sozialversicherung

Die Bildung von Rückstellungen ist bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zwingend und bei jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zulässig (VwGH 29.10.2003,

2000/13/0217; 23.03.2000, 97/15/0189; 26.01.1999, 98/14/0098, 16.12.1997, 93/14/0177).

Auf Grund des Bilanzgrundsatzes der Bewertungsstetigkeit sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 einmal gebildete Rückstellungen fortzuführen (Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 9 Rz 8, Doralt EStG, 12. Aufl., § 9 Tz 11 und 12).

Im gegenständlichen Fall hat die Bw, wie aus den Bilanzerläuterungen 2000 und 2001 ersichtlich ist, in ihren Bilanzen bereits Rückstellungen für Sozialversicherung 2000 zum 31.12.2000 in Höhe von 22.975,00 S und für Sozialversicherung 2001 zum 31.12.2001 in Höhe von 23.240,00 S ausgewiesen. Auf Grund des Stetigkeitsprinzips ist diese Rückstellung fortzuführen und bei besserer Einsicht anzupassen. Diese Rückstellung ist daher auf Grund der von der Bw erbrachten Nachweise (Schriftsätze vom 21. Juni 2007 und 27. August 2010) wie auch vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 beantragt für 2000 um 30.877,00 S und 2001 um 58.906,00 S zu erhöhen.

Von einer weiteren Änderung der Rückstellung wird Abstand genommen:

Für das Jahr 2000 kommt es durch die Berufungsentscheidung gegenüber dem bekämpften Feststellungsbescheid lediglich zu einer geringfügigen Erhöhung der Tangente des HS von unter 5.000,00 S (417.574,00 S statt 412.782,00 S), auf die der Beitragssatz des GSVG von ca. 24% anzuwenden wäre.

Außerdem erscheint eine neuerliche Änderung der Beitragsvorschreibung nach dem GSVG unwahrscheinlich bzw wegen Verjährung (§ 40 GSVG) überhaupt ausgeschlossen.

Der mit Schriftsatz vom 21. Juni 2007 erweiterten Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Rechnerische Darstellung:

Umsatzsteuer	2000		2001	
	ATS	Euro	ATS	Euro
Umsätze vor BP	1,478.548,64	107.450,32	1,488.331,58	108.161,27
Zurechnung lt. BE	<u>144.000,00</u>	<u>10.464,89</u>	<u>155.000,00</u>	<u>11.264,29</u>
Umsätze lt. BE	1,622.548,64	117.915,21	1,643.331,58	119.425,56
Umsätze 20%	1,622.548,64	117.915,21	1,643.331,58	119.425,56
Vorsteuern vor BP	61.714,16	4.484,94	105.654,49	7.678,21

Kürzung BP	-3.142,00	-228,34	-14.603,63	-1.061,29
Korrektur Kürzung durch BE	<u>3.142,00</u>	<u>228,34</u>	<u>2.520,00</u>	<u>183,14</u>
Vorsteuern lt. BE	61.714,16	4.484,94	93.570,86	6.800,06
Gewinn		2000	2001	
		ATS	Euro	ATS
Gewinn vor BP	234.083,08	17.011,48	273.562,23	19.880,54
Zurechnung lt. BE brutto	172.800,00	12.557,87	186.000,00	13.517,15
Zurechnung Diäten, km-G BP	93.911,00	6.824,78	62.557,00	4.546,19
Korrektur 50% Diäten lt. BE	-31.424,50	-2.283,71	-25.200,00	-1.831,36
Erhöhung SV-RSt lt. BE	-30.877,00	-2.243,92	-58.906,00	-4.280,87
Erhöhung Passivierung USt	<u>-28.800,00</u>	<u>-2.092,98</u>	<u>-43.083,63</u>	<u>-3.131,01</u>
Gewinn lt. BE	409.692,58	29.773,52	394.929,60	28.700,65
Gewinnverteilung 2000				
	Gesamt	HS	TS	
Anteil in %		99%	1%	
Gewinn vor BP	234.083,08 S			
AfA Sonderbetriebsvermögen	<u>12.099,00 S</u>			
zu verteilen	246.182,08 S	<u>243.720,26 S</u>	2.461,82 S	
AfA Sonderbetriebsvermögen				<u>-12.099,00 S</u>
Gewinnverteilung vor BP		243.720,26 S	-9.637,18 S	
Gewinnerhöhung lt. BE	175.609,50 S	<u>173.853,41 S</u>	<u>1.756,09 S</u>	
Gewinnverteilung lt. BE	409.692,58 S	417.573,67 S	-7.881,09 S	

Gewinnverteilung BE ger.	409.693,00 S	417.574,00 S	-7.881,00 S
Gewinnverteilung BE in Euro	29.773,55 €	30.346,29 €	-572,74 €
Gewinnverteilung 2001			
	Gesamt	HS	TS
Anteil in %		99%	1%
Gewinn vor BP	273.562,23 S		
AfA Sonderbetriebsvermögen	<u>7.858,00 S</u>		
zu verteilen	281.420,23 S	<u>278.606,03 S</u>	2.814,20 S
AfA Sonderbetriebsvermögen			<u>-7.858,00 S</u>
Gewinnverteilung vor BP		278.606,03 S	-5.043,80 S
Gewinnerhöhung lt. BE	121.367,37 S	<u>120.153,70 S</u>	<u>1.213,67 S</u>
Gewinnverteilung lt. BE	394.929,60 S	398.759,73 S	-3.830,13 S
Gewinnverteilung BE ger.	394.930,00 S	398.760,00 S	-3.830,00 S
Gewinnverteilung BE in Euro	28.700,68 €	28.979,02 €	-278,34 €

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

4 Berechnungsblätter

Niederschrift der Berufungsverhandlung samt Beilagen A bis C – je in Kopie

Linz, am 24. November 2010