

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Regina Vogt, Mag. Franz Josef Gross und Mag.

Martin Saringer im Beisein des Schriftführers Stefan Autengruber, LL.M. (WU) BSc (WU) über die Beschwerde (vormals Berufung) der A**** R**** KEG, zuletzt [Adresse], früher vertreten durch Beste & Partner Steuerberatung GmbH, 1010 Wien, Stubenring 18/5a, gegen den Bescheid des Finanzamt es Wien 8/16/17 vom 17.12.2008 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007, nach einer am 28.11.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Hinweis

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, eine im Jahr 2006 gegründete KEG, war als Betreiberin eines Café-Lokales sowie im Baugewerbe tätig. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Komplementärin der KEG war R**** A****, Kommanditist war J**** A****.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer in seinem Bericht folgende Feststellungen:

„Tz. 1 Umsatzsteuer

Ungeklärter Vermögenszuwachs.

Bei der Überprüfung der vorgelegten Unterlagen hat die Bp festgestellt, dass über ein Unterkonto (Konto 3480 ‚Verr.Kto. A****‘) zum Privatkonto Entnahmen in Höhe von € 342.364,02 und Einlagen in Höhe von € 487.205,03 verbucht worden sind somit ein ungedeckter (nicht durch Privatentnahmen gedeckter) Saldo in Höhe von € 144.841,01 besteht.

Im Zuge der Vornahme der Um- und Nachbuchungen durch den steuerlichen Berater wurde per 31.12.2007 jedoch ein Betrag in Höhe von € 130.000,00 auf ein Konto mit der Bezeichnung ‚Darlehen‘ umgebucht, sodass in der Bilanz zum 31.12.2007 ‚nur‘ mehr ein Privateinlagenüberhang von € 4.841,01 offen ausgewiesen wird.

Das sogenannte ‚Darlehen‘ setzt sich laut einer der Bp übergebenen Aufstellung folgendermaßen zusammen:

€ 12.800,00:	Privatautoverkauf ‚im April‘ 2007
€ 92.000,00:	Belehnung eines Hauses und von Grundstücken in V****
€ 17.000,00:	Darlehen ‚im November‘ 2007 von Herrn C**** K**** (Onkel)
€ 8.200,00:	Darlehen von verschiedenen Familienmitgliedern und Freunden

Weiters stand den Gesellschaftern 2007 zur Finanzierung der Einlagen und zum Lebensunterhalt noch ein Betrag von (netto) € 14.747,60 aus nichtselbständiger Tätigkeit zur Verfügung.

Von der Bp wird zu vorstehendem folgendes bemerkt:

1) Zwischen den Privatentnahmen (= Abhebungen vom betrieblichen Bankkonto) und den Privateinlagen (= Bareinzahlungen in die Betriebskassa) besteht kein betragsmäßiger Zusammenhang. Vielmehr werden kleinere Beträge laufend entnommen, in geschäftsunüblicher Weise privat thesauriert und in größeren zeitlichen Intervallen wieder in den Betrieb eingelegt.

Weiters besteht auch kein zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Beträgen des sogenannten ‚Darlehens‘ und den Privateinlagen.

2) Verschiedene Beträge, die aus unterschiedlichen Quellen stammen und zu verschiedenen Zeiten in unterschiedlicher Höhe dem Betrieb zugeführt wurden, zusammengefasst als ein Darlehen zu verbuchen, widerspricht dem verfahrensrechtlich normierten Gebot Geschäftsfälle so zu verbuchen, dass der Nachweis ihrer vollständigen und richtigen Erfassung leicht und sicher geführt werden kann.

Die Finanzierung von Privateinlagen durch die Einnahme aus einem Privatautoverkauf als Darlehen zu verbuchen ist sachlich unrichtig, für die Verbuchung der Geldbeträge, die vom Onkel bzw. von verschiedenen anderen Familienmitgliedern und Freunden stammen sollen, als Darlehen fehlen die formalen Voraussetzungen (Schriftlichkeit und/oder Verbindlichkeit und Eindeutigkeit von Rückzahlungsmodalitäten).

3) Zum Nachweis, dass dem Unternehmen durch Belehnung von Haus und Grundstücken in V**** € 92.000,00 zur Verfügung standen wurde der Bp ein Kreditvertrag vom 08.06.2007 abgeschlossen zwischen Mikrokreditna organizacija ‚MIKROFIN‘, Banja Luka Bosnien und Herzegowina als Kreditgeberin und Herrn und Frau A**** als Kreditnehmer im Original und als beglaubigte Übersetzung vorgelegt. Laut diesem Kreditvertrag verpflichten sich die Kreditnehmer die Kreditmittel für Investitionen im Ausland (‚Privatfirma‘ in Wien) zu verwenden und den Kredit in 36 Monatsraten bei einem (variablen) Zinssatz von 18 %, zurückzuzahlen.

Zur Sicherstellung der Forderung der Kreditgeberin haben die Kreditnehmer Baugrund im Ausmaß von 12.000 m² und ein Einfamilienhaus (240 m²), beides in V****, Serbien zur Verfügung gestellt.

Nach Aussage der Kreditnehmer wurde ihnen der Kreditbetrag bar in Euro ausbezahlt und bar in zwei Teilbeträgen nach Österreich gebracht (das genaue Datum war Hrn. und Fr. A**** nicht mehr rememberlich) und nach Bedarf in das Unternehmen eingelegt. Als ‚Nachweis‘ für diese Vorgangsweise wurde der Reisepass des Kommanditisten vorgelegt, der laufende, über das ganze Jahr verteilte Sichtvermerke für Grenzübertritte aufweist.

Objektiv war jedoch kein Zahlungsfluss nachweisbar, denn üblich wäre bei Beträgen in dieser Höhe eine Zuzahlung auf ein Bankkonto und eine Banküberweisung gewesen. Die Einfuhr von Bargeldbeträgen ab € 10.000,00 aus einem Nicht-EU-Land ist seit 15.06.2007 außerdem zwingend bei den Zollbehörden anzumelden. Eine solche Meldung konnte nicht nachgewiesen werden. Überdies konnten auch keine Kreditrückzahlungen nachgewiesen werden, ebensowenig eine angeblich geänderte Vereinbarung hinsichtlich der Rückzahlungen.

Der Kommanditist hat in späterer Folge, auf die Frage nach den Umständen des Erwerbes der belehnten Liegenschaften, ausgesagt, dass nicht 12.000 m² Baugrund sondern nur 1.200 m² der Bank als Kreditsicherung zur Verfügung gestellt worden wären. Diesen Baugrund habe er ungefähr 1995 oder 1996 um umgerechnet ATS 320.000,00 erworben. Und den in der ‚Darlehensaufstellung‘ angeführten Betrag von € 8.200,00 habe er nicht, wie in dieser Aufstellung angegeben, von verschiedenen Personen, sondern ausschließlich von seinem auch in Österreich lebenden Nachbarn in V****, B**** T****, erhalten.

Mit der ersten Aussage wird der Inhalt des Kreditvertrags insgesamt in Frage gestellt (denn das Ausmaß der Kreditsicherung, ein für den Kreditgeber wohl wesentlicher Punkt, wird in einer Position gleich um das zehnfache überhöht angegeben), mit der zweiten Aussage wird die Ernsthaftigkeit der eigenen Aussagen zweifelhaft (außerdem reicht das der Abgabenbehörde bekanntgegebene Einkommen des angeblichen Darlehensgebers B**** T**** bei weitem nicht aus, neben dem eigenen Lebensunterhalt, auch noch den ‚Darlehensbetrag‘ zu finanzieren; vom objektiven Nachweis der Hingabe und der fehlenden Schriftlichkeit abgesehen).

Nach Ansicht der Bp ist dem Abgabepflichtigen der Nachweis der Herkunft der Geldmittel zur Finanzierung der verbuchten Privateinlagen im wesentlichen misslungen.

Die Bp sieht daher in dem Betrag von zumindest € 100.200,00 (€ 92.000,00 + € 8.200,00) einen ungeklärten Vermögenszuwachs und hat in diesem Ausmaß (netto, d.s. € 83.500,00) den erklärten Umsatz und den erklärten Betriebserfolg 2007 erhöht.

[...]

Tz. 2 einheitliche u. gesonderte Gewinnfestst.

Betriebsergebnis 2007

	2007
erklärtes Betriebsergebnis	12.953.67
ungedeckter Vermögenszuwachs (Tz. 1)	83.500,00
Betriebsergebnis lt. Bp	96.453.67“

Mit dem angefochtenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend den Feststellungen des Prüfers fest, wobei auf die Komplementärin ein Anteil von 99% und auf den Kommanditisten ein Anteil von 1% entfiel.

Gegen diesen Feststellungsbescheid wendet sich die Berufung (nunmehr Beschwerde). Die beschwerdeführende KEG bringt vor, sie habe im Juni 2007 bei der Mikrokreditna organizacija „MIKROFIN“ Bank in Banja Luka einen Kreditvertrag abgeschlossen, welcher dem Finanzamt in beglaubigter Übersetzung vorliege. Die Höhe des Kredites betrage € 92.000,00. Als Sicherstellung habe ein Familienhaus sowie 12.000 m² Baugrund in V**** gedient. Die Verbringung dieses Kreditbetrages nach Österreich sei in Teilbeträgen erfolgt. Es sei den Organen der beschwerdeführenden KEG damals nicht bekannt gewesen, dass seit 15.6.2007 Beträge ab € 10.000,00 meldepflichtig seien. Diese Teilbeträge seien über das Verrechnungskonto in den Betrieb eingelegt und aufgrund eines formalen Fehlers erst am Jahresende als Darlehen eingebucht worden. Laut EStR 2000 Rz 4007 führe ein gewährtes Darlehen zu keinen Einnahmen, weil das Zufließen der Darlehensvaluta keine Vermögensvermehrung bewirke. Es sei unrichtig, dieses Darlehen als ungedeckten Vermögenszuwachs zu qualifizieren, das Darlehen sei ab 2008 in 36 Monatsraten zu einem Zinssatz von 18% zurückzuzahlen. Dass J**** A**** in seiner Stellungnahme anstatt von 12.000 m², wie im Kreditvertrag angegeben, von 1.200 m² gesprochen haben solle, dürfte ein Irrtum sein. Denn für 1.200 m² Grund in Serbien wäre es nicht möglich gewesen, einen Kredit in dieser Höhe zu erhalten.

Auch das Darlehen von B**** T**** von € 8.200,00 sei 2008 bereits zur Gänze zurückbezahlt worden. Es handle sich dabei um Ersparnisse, die B**** T**** zur Verfügung gestellt habe.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es der beschwerdeführenden KEG vorhielt, ein objektiver Nachweis des Geldflusses (Zuzählung eines Darlehens, Geldfluss nach Österreich, Rückzahlungen) liege nicht vor. Dies gelte auch für das angebliche Darlehen von B**** T****. Da die behaupteten Vorgänge ihren Ursprung im Ausland hätten, habe die beschwerdeführende KEG von vornherein einer erhöhten Nachweis- bzw Beweisvorsorgepflicht unterlegen, welcher sie nicht nachgekommen sei.

In ihrem Vorlageantrag wendet die beschwerdeführende KEG ein, es seien keinerlei Feststellungen getroffen worden, inwieweit sich aus der Buchführung bzw den Aufzeichnungen ergebe, dass Umsätze nicht erklärt worden wären oder diese Aufzeichnungen überhaupt mangelhaft seien. Dies hätte auch Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung sein müssen. Im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht aufgrund des Auslandsbezuges sei ein Kreditvertrag samt Übersetzung vorgelegt worden. Dieser Kreditvertrag sei vom Finanzamt, ohne darüber aber tatsächlich Feststellungen zu tätigen, vermutlich als Lugurkunde abgetan worden. Allein die Lebensumstände der Gesellschafter der beschwerdeführenden KEG sowie das mittlerweile eröffnete Konkursverfahren zeigten, dass Einkünfte in dem angeführten Ausmaß nicht erzielt worden sein könnten. Letztlich habe auch in diesem Punkt das Finanzamt kein umfassendes und abschließendes Prüfungsergebnis feststellen können. Auch aus der Verpflichtung zur Meldung des Transportes höherer Barbeträge über die Grenze aus Nicht-EU-Ländern lasse sich kein Beweis gewinnen, eine Verletzung dieser Meldepflicht sei nicht derart unwahrscheinlich, als dass dies als Beweis gelten könne. Es seien somit die Einkünfte um den Betrag von € 83.500 auf € 12.953,67 zu reduzieren. Die beschwerdeführende KEG stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat.

In der am 28.11.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung wies die Vertreterin des Finanzamtes darauf hin, dass die „MIKROFIN“ Bank in dem im Jahr 2012 eröffneten Konkursverfahren der Komplementärin keine Forderung angemeldet habe.

Die beschwerdeführende KEG erklärte, sie habe keine Belege für die Bezahlung des Kredites, das als Sicherheit gegebene Grundstück in Serbien sei von der Bank verkauft worden, weil der Kredit nicht bezahlt werden konnte. Sie habe aber keine Belege, um dies nachzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Die im Jahr 2006 gegründete beschwerdeführende KEG war als Betreiberin eines Café-Lokales sowie im Baugewerbe tätig. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Komplementärin der KEG war R**** A****, Kommanditist war J**** A****.

Über ein Unterkonto (Verr.Kto. A****) zum Privatkonto wurden im Jahr 2007 Entnahmen in Höhe von € 342.364,02 und Einlagen in Höhe von € 487.205,03 gebucht. Es ergab sich dadurch ein ungedeckter (nicht durch Privatentnahmen gedeckter) Saldo von € 144.841,01.

Im Zuge der Vornahme der Um- und Nachbuchungen wurde per 31.12.2007 ein Betrag in Höhe von € 130.000,00 auf ein Konto mit der Bezeichnung ‚Darlehen‘ umgebucht.

Dieses sogenannte ‚Darlehen‘ setzt sich laut einer von der beschwerdeführenden KEG übergebenen Aufstellung unter anderem aus € 92.000,00 aus der Belehnung eines Hauses und von Grundstücken in V**** bei der bosnischen MIKROFIN Bank und aus € 8.200,00 aus einem Darlehen von verschiedenen Familienmitgliedern und Freunden zusammen.

Den Gesellschaftern der beschwerdeführenden KEG stand im Jahr 2007 zur Finanzierung der Einlagen und zum Lebensunterhalt noch ein Betrag von (netto) € 14.747,60 aus nichtselbständiger Arbeit.

Zwischen den Privatentnahmen (= Abhebungen vom betrieblichen Bankkonto) und den Privateinlagen (= Bareinzahlungen in die Betriebskassa) bestand kein betragsmäßiger Zusammenhang. Es wurden kleinere Beträge laufend entnommen und in größeren zeitlichen Intervallen wieder in den Betrieb eingelegt. Weiters bestand kein zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Beträgen des sogenannten ‚Darlehens‘ und den Privateinlagen.

Es ist nicht feststellbar, dass die Gesellschafter der beschwerdeführenden KEG bei der „MIKROFIN“ Bank einen Kredit von € 92.000,00 aufgenommen haben. Für den behaupteten Kredit war mangels objektiver Nachweise kein Zufluss feststellbar. Eine Anmeldung der Einfuhr der Barbeträge bei den Zollbehörden erfolgte nicht. Auch die Rückzahlung dieses Kredites war mangels objektiver Nachweise nicht feststellbar. Ebenso wenig die Verwertung der als Sicherheit gegebenen Liegenschaft in Serbien.

Es ist nicht feststellbar, ob oder von wem (von verschiedenen Personen) ein Darlehensbetrag von € 8.200,00 zur Verfügung gestellt wurde bzw dass dieser Betrag von dem auch in Österreich lebenden Nachbarn in V****, B**** T**** zur Verfügung gestellt worden wäre. Das Einkommen des angeblichen Darlehensgebers B**** T**** reichte bei weitem nicht aus, neben dem eigenen Lebensunterhalt, auch noch den „Darlehensbetrag“ zu finanzieren. Eine schriftliche Vereinbarung lag nicht vor, ein Zahlungsfluss war nicht feststellbar.

Im Betrag von zumindest € 100.200 (€ 92.000 + € 8.200) liegt damit ein ungeklärter Vermögenszuwachs vor. Dieser beläuft sich netto auf € 83.500.

Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die beschwerdeführende KEG konnte für den behaupteten Kredit durch die „MIKROFIN“ Bank keine geeigneten Nachweise erbringen. Zwar wurde ein (auch beglaubigt

übersetzter) Kreditvertrag vorgelegt, jedoch konnten weder Nachweise für die Zuzählung des Kreditbetrages noch für die im Kreditvertrag angegebenen Tilgung in 36 Monaten zu einem Zinssatz von 18 % nachgewiesen werden. Auch für die behauptete geänderte Rückzahlungsvereinbarung konnte kein Nachweis vorgelegt werden. Dabei fällt es nicht mehr besonders ins Gewicht, ob die Beträge bei der Einfuhr aus einem Nicht-EU-Land erklärt wurden oder nicht. Auch die Diskrepanz, ob nun 12.000 m² oder nur 1200 m² Baugrund zur Kreditsicherung zur Verfügung gestellt wurden tritt angesichts der nicht erwiesenen Zahlungsflüsse in den Hintergrund. Entscheidend ist vielmehr der nicht erwiesene Zahlungsfluss. In der mündlichen Verhandlung gab die beschwerdeführende KEG an, das Grundstück in Serbien sei von der Bank verwertet bzw eingezogen worden. Auch dieses Vorbringen blieb ohne Nachweis und daher auf Behauptungsebene. Die Kreditgewährung blieb somit ohne den erforderlichen Nachweis und war daher nicht feststellbar.

Zum Betrag von € 8.200 wurde zunächst angegeben, dieser stamme von verschiedenen Familienmitgliedern und Freunden, später jedoch, dieser stamme ausschließlich von einem auch in Österreich lebenden Nachbarn, B**** T****. Für dieses Darlehen gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung noch einen Nachweis über die Hingabe oder die erfolgte Rückzahlung. Darüber hinaus erscheint das Einkommen des B**** T**** nicht ausreichend, um dieses Darlehen zu finanzieren.

Ein Nachweis der Herkunft der Geldmittel zur Finanzierung der Einlagen in der Höhe von € 100.200 ist somit misslungen. Es handelt sich daher insoweit um einen ungeklärten Vermögenszuwachs.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat.

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Im Beschwerdefall liegt nach den Feststellungen ein ungeklärter Vermögenszuwachs in Höhe von brutto € 100.200, netto € 83.500 vor.

Es bestand daher im Beschwerdefall für das Finanzamt die entsprechende Schätzungsbefugnis. Die beschwerdeführende KEG hat keine Umstände aufgezeigt, die geeignet wären, die Schätzung in Zweifel zu ziehen. Die Hinzurechnung von € 83.500 zum Betriebsergebnis erweist sich damit als berechtigt.

Die Beschwerde (vormals Berufung) erweist sich damit als unbegründet.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Streitfall war lediglich die Tatfrage des Vorliegens von Darlehen strittig. Dabei war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist daher gemäß § 279 abzuweisen.

Wien, am 29. November 2018