



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998, 2000 und 2001 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung wird, soweit sie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 betrifft, teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr **1998** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß

§ 188 BAO festgestellt mit:	-788.395,91	(-57.294,97 €)
-----------------------------	-------------	----------------

in den Einkünften sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:	8.740,00	(635,16 €)
----------------------------------	----------	------------

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

SH	-780.511,95	(-56.722,02 €)
----	-------------	----------------

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:	8.652,60	(628,81 €)
----------------------------------	----------	------------

MH	-7.883,96	(-572,95 €)
----	-----------	-------------

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:	87,40	(6,35 €)
----------------------------------	-------	----------

Die im Kalenderjahr **1999** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß

§ 188 BAO festgestellt mit:	-821.578,16	(-59.706,41 €)
-----------------------------	-------------	----------------

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

SH	-813.853,98	(-59.145,07 €)
----	-------------	----------------

MH	-7.724,18	(-561,34 €)
----	-----------	-------------

Die im Kalenderjahr **2000** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß

§ 188 BAO festgestellt mit:	-923.001,24	(-67.077,12 €)
-----------------------------	-------------	----------------

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

SH	-914.231,14	(-66.439,77 €)
----	-------------	----------------

MH	-8.770,10	(-637,35 €)
----	-----------	-------------

Die im Kalenderjahr **2001** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß

§ 188 BAO festgestellt mit:	-646.198,66	(-46.961,09 €)
-----------------------------	-------------	----------------

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

SH	-640.347,82	(-46.535,89 €)
----	-------------	----------------

MH	-5.850,84	(-425,20 €)
----	-----------	-------------

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer KEG am Standort B, einen Textilhandel, dessen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelt wird. Gesellschafter der Bw sind SH als persönlich haftende Gesellschafterin sowie MH als Kommanditist.

Im Zuge einer bei der Bw im Jahr 2002 durchgeführten, die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. die nachfolgend dargestellten, berufsgegenständlichen Feststellungen getroffen.

Tz. 16a, 18 und 19 BP-Bericht:

Unter Tz. 16a des BP-Berichts führt die Prüferin zunächst verschiedene Mängel der von der Bw geführten Aufzeichnungen an.

So seien in den Jahren 2000 und 2001 die Betriebsausgaben nicht gesondert auf mehreren Konten dargestellt, sondern auf dem Konto „Aufwand laut Kassabuch“ zusammengefasst worden.

Ab dem Jahr 1999 seien alle Aufwendungen im Zeitpunkt der Rechnungslegung und nicht im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgaben abgezogen worden.

Im Wareneingangsbuch sei ein gegenüber dem tatsächlichen Abgang vom Bankkonto wiederholt mehrere Wochen vordatierter Zahlungstermin vermerkt bzw. ein solcher Vermerk überhaupt nicht vorgenommen worden.

Seit Betriebsbeginn bis zum Ende des Prüfungszeitraumes seien 620.000,00 S in den Betrieb eingelegt worden. Die Herkunft dieser Einlagen sei nicht nachgewiesen worden. Der Aussage, dass die Einlagen von MH stammten, könne nicht gefolgt werden, weil auch auf dessen Konto Bareinlagen von 550.000,00 S ungeklärt seien.

Private Warenentnahmen seien nicht aufgezeichnet bzw. erfasst worden.

Die stichprobenweise Überprüfung der Inventur habe ergeben, dass Teile des Warenlagers mit überhöhten Einkaufspreisen bewertet worden seien.

Der im Prüfungszeitraum erklärte Rohaufschlag sei mit 0 % festgestellt worden.

Die kalkulatorische Verprobung der Umsätze habe erhebliche Abweichungen gegenüber den erklärten Erlösen ergeben.

Über Darlehen des MH würden keine Verträge vorliegen bzw. seien die in nachgereichten Aufzeichnungen ausgewiesenen Beträge nicht nachvollziehbar.

Ausgehend von den aufgezeigten Aufzeichnungsmängeln nahm die Betriebsprüfung Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vor (Tz. 18, 19, 40 BP-Bericht).

Im Zuge eines äußeren Betriebsvergleichs sei unter Berücksichtigung von Abschlägen für Abverkäufe und Entmodung ein Rohaufschlag von 30 % ermittelt worden. Unter Verwendung dieses Rohaufschlags hätten sich folgende kalkulatorische Abweichungen ergeben:

	1998	1999	2000	2001
Brutto	120.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
20%USt	20.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Ergebnisänderung netto	100.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00

Da im gesamten Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen über private Warenentnahmen geführt worden seien, habe die Betriebsprüfung diese im Schätzungswege ermittelt:

Eigenverbrauch	1998	1999	2000	2001
Brutto	9.600,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
20%USt	1.600,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00

Ergebnisänderung netto	8.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00
------------------------	----------	-----------	-----------	-----------

In der Berufung (Bl. 20/2001 Gewinnfeststellungsakt) wendet die Bw gegen diese Feststellungen ein, dass die Aufzeichnungen in einzelnen Konten geführt und der Abgabenbehörde auch vorgelegt worden seien.

Dass im Wareneingangsbuch die Vermerke über die Zahlungstermine nicht mit den tatsächlichen Bankbewegungen übereinstimmen würden, entspreche nicht den Tatsachen. Bankzahlungen seien auch nicht im Wareneingangsbuch aufzuzeichnen. Über die offenen Lieferanten würden monatlich separate Aufzeichnungen geführt.

Die Bw bringt ferner vor, dass in den Betrieb sämtliche Ersparnisse eingelegt worden seien, auch die Gutschriften aus den Arbeitnehmerveranlagungen des MH. Diese Gutschriften hätten in den letzten vier Jahren mehr als 500.000,00 S betragen. Die beiden Gesellschafter würden seit 22 Jahren in ehelicher und kinderloser Gemeinschaft leben. Beide hätten überdurchschnittliches Einkommen im öffentlichen Dienst. Dadurch seien die in den Betrieb geflossenen Ersparnisse glaubwürdig zu erklären.

Es sei richtig, dass der Eigenverbrauch nicht verbucht worden sei. Es wären jedoch Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch geführt worden. Von den entnommenen Waren würden die Etiketten aufbewahrt. Demnach betrage der Eigenverbrauch 8.549,00 S, 64.389,00 S, 43.202,00 S und 48.642,00 S.

Da die Bw nicht buchführungspflichtig sei, bestehe auch keine Verpflichtung zu einer jährlichen Bestandsaufnahme. Zur eigenen Sicherheit und kalkulatorischen Überprüfung seien jedoch freiwillig Bestandsaufnahmen durchgeführt worden. Überhöhte Preise in der Inventur habe die Prüferin nicht zeigen können. Die Betriebsprüfung habe ferner keine kalkulatorische Verprobung vorgelegt. Der von der Bw vorgelegten Verprobung sei keine Beachtung geschenkt worden. Die Rohaufschläge seien wie folgt zu ermitteln:

	1998	1999	2000	2001
Erlöse	306.737,49	1.094.595,29	1.512.363,74	1.609.145,82
Anfangsbestand	0,00	607.650,50	1.448.735,12	1.956.689,33
Endbestand lt. Inventur	-607.650,50	-1.448.735,12	-1.956.689,33	-2.098.767,30
Wareneinkauf	844.014,56	1.785.158,99	1.688.838,17	1.378.818,91
Wareneinsatz	236.364,06	944.074,37	1.180.883,96	1.236.740,94
Eigenverbrauch	-8.549,06	-64.389,00	-43.202,00	-48.642,00
abzügl. Diebstahl Angestellte		-64.758,00		
abzügl. 2% Schwund	-4.727,28	-18.881,49	-23.617,68	-24.734,82
Wareneinsatz	223.087,72	796.045,88	1.114.064,28	1.163.364,12
Rohaufschlag	1,37	1,38	1,36	1,38

Ein Schwund sei anzusetzen, da Kunden regelmäßig Waren gestohlen hätten. Da aus Personalmangel eine bessere Beaufsichtigung der Waren nicht möglich sei, liege ein Schwund in dieser Höhe an der Untergrenze.

Ferner habe im Jahr 1999 eine von der Bw namentlich genannte Angestellte regelmäßig Kleidungsstücke in Größe 40 entwendet. Als dies aufgefallen sei, wären ständig Bestandslisten geführt worden und hätte die Angestellte sofort entlassen werden müssen. Der Anwalt habe von einer Anzeige abgeraten, da die Angestellte nicht beim Diebstahl ertappt worden sei. Nach den Aufzeichnungen der Bw würde es sich um Diebstähle in Höhe von 64.758,00 S handeln.

Was die Darlehen des MH betreffe, seien im Zuge der Prüfung von diesem Schriftstücke, handschriftliche Aufzeichnungen und Aufstellungen vorgelegt worden. Diese seien von der Prüferin nicht gewürdigt worden.

Da die Aufzeichnungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen würden, sei eine Umsatzzuschätzung nicht nachzuvollziehen.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 53/2001 Gewinnfeststellungsakt) verweist die Prüferin zunächst erneut auf die festgestellten Aufzeichnungsmängel. So wären in den Jahren 2000 und 2001 in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen zusammengefasste Ausgabenpositionen mit der Bezeichnung „Aufwand laut Kassabuch“ mit Beträgen von 805.824,16 S (2000) und 510.521,92 S (2001) enthalten gewesen. Dieses Kassabuch sei monatlich geführt worden, wobei sämtliche Ausgaben (Telefon, Miete, Werbung, Versicherung, Kfz-Kosten etc.) zusammengerechnet worden seien.

Seit dem Jahr 1999 habe SH die Einnahmen- Ausgabenrechnung geführt. Dabei sei der Wareneinkauf jeweils im Zeitpunkt der Rechnungslegung abgezogen worden. Erst die Betriebsprüfung habe diese Vorgangsweise richtiggestellt. Die Arbeit der Prüferin sei dadurch erschwert worden, dass das Wareneingangsbuch meistens Eintragungen betreffend Bezahlung der Ware enthalten habe, diese Eintragungen aber nicht korrekt gewesen seien. Die korrekte Ermittlung des Jahresergebnisses sei daher nicht mehr gewährleistet, ein Umstand, der zur Schätzung berechtige.

Zu den für den Zeitraum 1998 – 7/2002 festgestellten ungedeckten Einlagen führt die Prüferin aus, dass die Aussage der SH, sämtliche Ersparnisse ihres Ehegatten wären in den Betrieb geflossen, von der Betriebsprüfung gewürdigt worden sei. Eine Überprüfung des Gehaltskontos des MH habe ergeben, dass zwar die Einkommensteuergutschriften auf dieses Konto eingegangen, im Zeitraum 1999 – 7/2002 jedoch keine Überweisungen auf das Firmenkonto der Bw erfolgt und keine höheren Barabhebungen, die in den Betrieb hätten einfließen können, getätigt worden seien. Vielmehr seien auf dem Gehaltskonto des MH ebenfalls Bareinlagen mit ungeklärter Herkunft festgestellt worden. Ein Nachweis dafür, dass Ersparnisse der Gesellschafter in den Betrieb eingeflossen wären, sei nicht erbracht worden.

Es sei auch unglaublich, dass die seit 22 Jahren angesparten Gelder der Gesellschafter in den Betrieb geflossen seien, da diese im Jahr 1994 ein Grundstück um 1,5 Mio S erworben und im Jahr 1996 mit dem Hausbau begonnen hätten. Der Finanzierung des Grundstückskaufes und des Hausbaus hätten laut Aussage der SH ein bei der M-Bank aufgenommener Kredit sowie Eigenmittel gedient.

Betreffend Eigenverbrauch weist die Prüferin in der Stellungnahme darauf hin, dass SH im Verlaufe der Prüfung das Vorliegen eines solchen mit dem Hinweis, von den Lieferanten teilweise gratis Bekleidung zu erhalten, verneint habe. Erst nach Vorlage einer von der Prüferin durchgeführten Kalkulation habe SH in einer ihrerseits erstellten Kalkulation einen Eigenverbrauch von jährlich bis zu 64.000,00 S erklärt. Da ein Eigenverbrauch in einer solchen Höhe nicht branchenüblich sei, habe die Betriebsprüfung 25.000,00 S pro Jahr als Eigenverbrauch angesetzt.

Zur kalkulatorischen Verprobung erläutert die Prüferin, dass sie hierfür den Wareneinkauf und die Erlöse seit Betriebsbeginn herangezogen habe. Bei Überprüfung der von SH im Zuge der Prüfung vorgelegten Inventur zum 15. August 2002 habe die Prüferin festgestellt, dass die Wareneinkaufspreise überhöht und daher der Inventurwert um 35 % zu hoch angesetzt worden seien.

Die von SH vorgelegte Kalkulation für den Zeitraum 1998 – 2001 enthalte jährliche Inventurwerte zum 31.12. Woher diese Inventurwerte stammten, hätte nicht geklärt werden können.

Die Prüferin habe letztlich folgende kalkulatorische Verprobung durchgeführt:

Wareneinkäufe 1998 - 2001:	5.696.830,61
Wareneinkäufe 1-8/2002:	<u>617.720,01</u>
Wareneinkauf gesamt:	6.314.550,62
- Bestand zum 15.8.2002:	<u>-1.256.435,43</u>
Wareneinsatz	5.058.115,19
- Eigenverbrauch	-93.000,00
- Schwund	<u>-70.000,00</u>
kalk. Wareneinsatz	4.895.115,19
Rohaufschlag lt. BP:	30%
Erlös lt. BP:	6.363.649,74
Erlös lt. Erklärung:	5.157.670,95
Erlösdifferenz netto:	1.205.978,79
Anzahl der Monate:	47,5
Zuschätzung pro Monat netto:	25.000,00

Bei dieser Kalkulation sei der Schwund antragsgemäß mit 70.000,00 S berücksichtigt worden. Für den behaupteten Diebstahl von Waren durch eine Angestellte habe die Bw keinen Nachweis erbracht.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befinden sich folgende diesen Berufungspunkt betreffende Unterlagen:

eine der Prüferin am 22. August 2002 übergebene Aufstellung (Bl. 90 Arbeitsbogen), die u.a. einen Inventurwert zum 15. August 2002 in Höhe von insgesamt 1.932.977,00 S ausweist;

das Detail dieser Inventur mit Aufstellungen der einzelnen Waren und deren jeweiligen Inventurwerten (Bl. 91, 95, 98 Arbeitsbogen);

diese Waren betreffende Eingangsrechnungen (Bl. 92-94, 96-97, 99-102 Arbeitsbogen).

Tz. 20b BP-Bericht – Stornierung Wareneinkauf:

Unter dieser Tz. stellt die Prüferin fest, dass im Jahr 2001 Ware in Höhe von 65.818,64 S nicht geliefert worden sei. Die auf diesen Betrag entfallende Umsatzsteuer von 13.163,73 S sei daher nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

In der Berufung (Bl. 22/2001 Gewinnfeststellungsakt) wird dazu vorgebracht, es sei zwar richtig, dass für stornierte Waren im Jahr 2001 ein Aufwand von netto 65.818,64 S verbucht worden sei. Die darauf entfallende Vorsteuer von 13.163,73 S sei jedoch nicht in Abzug gebracht worden.

In ihrer Stellungnahme weist die Prüferin darauf hin (Bl. 56/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass alle Wareneinkäufe im Wareneinkaufsbuch eingetragen und die Vorsteuer in Abzug gebracht worden sei. Da der Aufwand von netto 65.818,64 S storniert worden sei, müsse auch die Vorsteuer von 13.163,73 S berichtigt werden.

Tz. 24 BP-Bericht - Vorsteuerdifferenz 2001:

Unter dieser Tz. führt die Prüferin aus, dass in den im Jahr 2001 abgegebenen monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen in Summe Vorsteuerbeträge in Höhe von 331.688,00 S geltend gemacht worden seien. Demgegenüber weise die für dieses Jahr eingereichte Jahresumsatzsteuererklärung Vorsteuerbeträge in Höhe von 377.902,00 S aus. Die Betriebsprüfung habe die in der Jahreserklärung geltend gemachte Vorsteuer in Höhe des Differenzbetrages von 46.214,00 gekürzt.

Die Bw wendet gegen diese Feststellung ein (Bl. 22/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass es nicht nachvollziehbar sei, warum die Betriebsprüfung die Vorsteuerbeträge laut

Jahreserklärung nicht anerkannt habe. Dass die Jahreserklärung von den Voranmeldungen abweiche, sei keine Begründung.

Die Prüferin führt in ihrer Stellungnahme dazu aus (Bl. 56/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass laut Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2001 eine Zahllast in Höhe von 17.594,00 S bestanden habe. Auf der Umsatzsteuervoranmeldung sei jedoch Gutschrift angekreuzt und dieser Betrag daher auch als Gutschrift verbucht worden. Für Dezember 2001 hätte sich eine Zahllast von 11.179,00 S ergeben, tatsächlich sei aber ein Betrag von 1.005,00 S verbucht worden, was zu einer weiteren Differenz von 10.174,00 S geführt habe. In der Jahreserklärung hätte sich aus diesen Differenzen eine Zahllast ergeben müssen. Da der Vorsteuerbetrag in der Jahreserklärung aber um diese Differenzen erhöht worden sei, sei es zu einer solchen Zahllast nicht gekommen. Ungeklärt sei außerdem, woher der zusätzliche Vorsteuerbetrag von 46.214,00 S hätte stammen können. Die Vorsteuer sei monatlich aus dem Kassabuch errechnet worden, aus Aktivierungen seien im Jahr 2001 keine Vorsteuern angefallen.

Der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthält dazu folgende Unterlagen:

eine Zusammenstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2001 mit insgesamt vorangemeldeten Vorsteuern in Höhe von 331.688,61 S (Bl. 126 Arbeitsbogen); daraus ist ferner ersichtlich, dass für Mai 2001 eine Zahllast von 17.594,00 S errechnet, jedoch eine Gutschrift von 17.592,00 S verbucht, und dass für Dezember 2001 eine Zahllast von 11.179,00 S errechnet, jedoch nur eine Zahllast von 1.005,00 S verbucht wurde; die Zusammenstellung enthält den handschriftlichen Vermerk der Prüferin, dass die Differenz zwischen der in der Jahreserklärung geltend gemachten Vorsteuer von 377.902,00 S und den Vorsteuern laut Umsatzsteuervoranmeldungen von 331.688,61 S von SH nicht erklärt bzw. nachgewiesen werden konnte;

eine Zusammenstellung der in der Einnahmen- Ausgabenrechnung des Jahres 2001 enthaltenen Aufwendungen mit den daraus resultierenden Vorsteuern (Bl. 125 Arbeitsbogen) in Höhe von insgesamt 331.688,61 S.

Tz. 35 Wareneinkauf:

Unter dieser Tz. korrigierte die Prüferin die ab dem Jahr 1999 praktizierte Vorgangsweise, den Wareneinkauf im Zeitpunkt der Rechnungslegung und nicht im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe abzuziehen.

In der Berufung (Bl. 22/2001 Gewinnfeststellungsakt) bringt die Bw vor, es sei richtig, dass ab dem Jahr 1999, ab welchem SH die Buchhaltung geführt habe, die Betriebsausgaben nach

dem Zeitpunkt der Rechnungslegung erfasst worden seien. Im Zuge der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Korrektur seien jedoch im Jahr 1998 Lieferungen in Höhe von 118.130,25 S sowie die darauf entfallende Vorsteuer in Höhe von 12.018,16 S unberücksichtigt geblieben.

Die Prüferin räumt in ihrer Stellungnahme ein (Bl. 57/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass das Berufungsbegehren, im Jahr 1999 einen Wareneinkauf in Höhe von 118.130,25 S als zusätzliche Betriebsausgabe anzusetzen, berechtigt sei. Die darauf entfallende Vorsteuer sei aber bereits im Jahr 1998 berücksichtigt worden.

Tz. 38 Aktivierung Waschmaschine und Trockner:

Unter dieser Tz. nahm die Prüferin eine Aktivierung dieser am 15. Dezember 2001 angeschafften, von der Bw im Jahr der Anschaffung zur Gänze abgeschrieben Geräte vor.

In der Berufung beantragt die Bw, von den aktivierten Anschaffungskosten einen Investitionsfreibetrag in Höhe von 1.335,00 S zu berücksichtigen (Bl. 23/2001 Gewinnfeststellungsakt).

Die Prüferin verweist dazu in ihrer Stellungnahme auf § 10b EStG (Bl. 57/2001 Gewinnfeststellungsakt), wonach ein IFB nur von Anschaffungskosten geltend gemacht werden könne, die vor dem 1. Jänner 2001 anfallen.

Tz. 42 Beteiligungsverhältnis:

Die Prüferin stellt unter dieser Tz. fest, dass das Beteiligungsverhältnis im Gesellschaftsvertrag nicht erwähnt werde. Bei Abgabe der Steuererklärungen sei das Beteiligungsverhältnis mit 50:50 angegeben worden. MH habe im Zeitpunkt der Firmengründung im Jahr 1998 eine Einlage in Höhe von 1.000,00 S geleistet und sei Mithaftender für die aufgenommenen Firmenkredite. Da jedoch die Einbringung seiner Arbeitskraft im Vergleich zu SH verhältnismäßig niedrig sei, sei ein Gewinnanteil in Höhe von 50 % unangemessen hoch. Das Beteiligungsverhältnis werde mit 65 % für SH und 35 % für MH festgesetzt.

Unter Berücksichtigung der vorgenommenen Zuschätzungen und sonstigen Korrekturen ermittelte die Betriebsprüfung für den geprüften Zeitraum Verluste in Höhe von -788.395,91 S (1998), -654.288,15 S (1999), -877.009,62 S (2000) und -585.083,68 S (2001). Diese Verluste teilte die Betriebsprüfung dem oben genannten Beteiligungsverhältnis folgend auf SH und MH auf.

Die Bw wendet dagegen ein (Bl. 23/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass die Erwähnung des Beteiligungsverhältnisses im Gesellschaftsvertrag nicht erforderlich sei. Wesentlich sei doch, dass der Wille der Gesellschaft über das Verhältnis der Beteiligung klar ausgedrückt werde.

Dieser Wille sei in eindeutiger Weise durch die Angabe des Beteiligungsverhältnisses in der Jahreserklärung zum Ausdruck gekommen und sei im gesamten Zeitraum seit Bestehen des Unternehmens auch in demselben Verhältnis erklärt worden. Die willkürliche Abänderung des gewünschten, bestehenden und erklärten Beteiligungsverhältnisses durch die Abgabenbehörde könne daher in keiner Weise akzeptiert werden. Da es der belangten Behörde ohne hellseherische Fähigkeiten nicht möglich sein dürfte, das genaue Ausmaß der Einbringung der Arbeitskraft des MH im Vergleich zu SH festzustellen und zu bewerten, erhebe sich die Frage, nach welchen Methoden der Wahrheitsfindung die Abgabenbehörde zu der eindeutig klaren Erkenntnis komme, dass das Beteiligungsverhältnis mit 65 % zu 35 % festzusetzen sei. Dieses Ergebnis sei nicht nachvollziehbar und entspreche wohl in keiner Weise der Logik und allgemeingültigen Denkgesetzen. Es werde daher beantragt, das Beteiligungsverhältnis wie erklärt zu belassen.

Die Prüferin führt in ihrer Stellungnahme dazu aus (Bl. 57/2001 Gewinnfeststellungsakt), dass MH eine Einlage in Höhe von 1.000,00 S geleistet habe und Mithaftender bei den aufgenommenen Firmenkrediten sei. Bei Einbringung der Arbeitskraft sei zu prüfen, ob die Höhe des Gewinnanteiles zur erbrachten Arbeitsleistung in einem angemessenen Verhältnis stehe. Die Mitarbeit im Betrieb müsse eine für die Unternehmereigenschaft typische sein. Da MH in einem Dienstverhältnis stehe, werde die tägliche Arbeit für den Betrieb von SH durchgeführt. Die Betriebsprüfung habe daher zur Ermittlung des Beteiligungsverhältnisses bei MH für die eingebrachte Arbeitskraft 20 % und für die Haftung 50 %, woraus sich eine durchschnittliche Beteiligung von 35 % errechne, sowie bei SH für die eingebrachte Arbeitskraft 80 % und für die Haftung 50 %, woraus sich eine durchschnittliche Beteiligung von 65 % errechne, berücksichtigt.

Dazu wird aus dem Gewinnfeststellungsakt Folgendes festgestellt:

Am 27. Jänner 1998 stellten SH und MH beim Handelsgericht Wien den Antrag auf Eintragung einer KEG (Bl. 16/Dauerbelege Gewinnfeststellungsakt). Aus diesem geht hervor, dass sich die Antragsteller zu einer KEG zusammenschließen und der Gesellschaftsvertrag am 2. Jänner 1998 abgeschlossen worden sei. Als persönlich haftende Gesellschafterin mit selbständiger Vertretungsbefugnis nennt der Antrag SH, als beschränkt haftenden Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage von 1.000,00 S MH.

Die KEG wurde am 29. Jänner 1998 antragsgemäß im Firmenbuch eingetragen (Bl. 9/Dauerbelege Gewinnfeststellungsakt).

Die für die Streitjahre eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften geben für SH und MH einen Ertragsanteil von jeweils 50 %

bekannt. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen wird dabei folgende Aufteilung des jeweils erklärten Verlustes vorgenommen:

	1998	1999	2000	2001
Verlust	-896.395,91	-1.443.307,72	-1.449.978,22	-1.531.205,90
Vorausbezug SH	-46.000,00	-180.000,00	-180.000,00	-180.000,00
Zwischensumme	-942.395,91	-1.623.307,72	-1.629.978,22	-1.711.205,90
Verlustanteil SH	-471.197,95	-811.653,86	-814.989,11	-765.602,95
Vorausbezug	46.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	-425.197,95	-631.653,86	-634.989,11	-585.602,95
Verlustanteil MH	-471.197,96	-811.653,86	-814.989,11	-765.602,95

Mit Schreiben des UFS vom 7. Dezember 2005 wurde der Bw vorgehalten, dass – abgesehen von der im Firmenbuch erwähnten Kommanditeinlage in Höhe von 1.000,00 S – nicht nachvollziehbar sei, welchen konkreten Beitrag MH zum Betrieb der KEG erbringen sollte. Es gäbe hiezu weder eine schriftliche Vereinbarung, noch ließe sich den von der Bw geführten Aufzeichnungen entnehmen, in welchem Umfang Leistungen des MH zum Betriebserfolg der KEG beigetragen hätten. Dass MH über die Kommanditeinlage hinaus weitere Einlagen in die KEG geleistet oder über den Betrag seiner Einlage hinaus für Kredite der Bw haftet hätte, sei nicht nachvollziehbar. Nach den aktenkundigen Feststellungen gehe MH einer nichtselbständigen Beschäftigung nach und beschränke sich seine Mitarbeit im Betrieb der Bw auf gelegentliche Tätigkeiten (manchmal Buchhaltung, Messebesuche, im Urlaub Transporte von Kartons).

Die in den Beilagen zu den Steuererklärungen vorgenommene Verlustaufteilung im Verhältnis 50:50 sei rein willkürlich. Der dabei berücksichtigte Vorausbezug für SH in Höhe von 180.000,00 S entbehre ebenfalls jeglicher Grundlage.

Da der wirtschaftliche Erfolg der Bw so gut wie ausschließlich auf die Arbeitsleistung der SH zurückzuführen sei und die Kommanditeinlage von 1.000,00 S ebenso wie das gelegentliche Tätigwerden des MH keinen nennenswerten Beitrag zum Betriebserfolg darstelle, könne für diesen allenfalls eine Erfolgsbeteiligung von 1 % als angemessen angesehen werden bzw. wäre unter Familienfremden eine Gesellschaft, zu der praktisch nur der eine Teil etwas und der andere fast nichts beitrage, überhaupt nicht begründet worden.

Die Bw wurde ferner aufgefordert, allfälliges weiteres Vorbringen durch die Vorlage beweiskräftiger Unterlagen zu belegen.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2005 nahm die Bw zu diesem Vorhalt wie folgt Stellung:

Zu Beginn der Geschäftstätigkeit im Jahr 1998 sei der Firmenvertrag vom Finanzamt verlangt und für in Ordnung befunden worden. Auch die Zusatzvereinbarung zum Firmenvertrag, aus dem das Beteiligungsverhältnis der beiden Gesellschafter sowie deren Arbeitsaufteilung und Finanzierung hervorgehe, sei in schriftlicher Form vorgelegt und für in Ordnung befunden

worden. MH habe zusätzlich zu seiner Kommanditeinlage die Haftung für die nicht in seinem Namen aufgenommenen Firmenkredite übernommen und in seinem Namen Kredite aufgenommen (da Familienbetrieb), um das Überleben der Bw zu gewährleisten. Auch sein damaliges Barvermögen sei bei der seinerzeitigen, sehr schwierigen Wirtschaftslage in die KEG eingebracht worden.

Dem Finanzamt seien alle Kreditverträge und Aufzeichnungen bezüglich Barvermögen im Original vorgelegt worden. In diesen Verträgen seien durch Namensnennung und Unterschriften eindeutig die Bürgschaftsübernahmen des MH (100 % Haftung) dokumentiert. Der Betriebsprüfung seien zum Nachweis des Geldflusses sämtliche Kontoauszüge vorgelegt worden.

MH gehe einer nichtselbständigen Tätigkeit im Rahmen eines Turnusdienstes bei den Österreichischen Bundesbahnen nach. Seine Freizeit verwende er, um die lt. Firmenvertrag (50 %) vorgesehenen Tätigkeiten durchzuführen.

Bei den unter dem Titel Vorausbezug für SH ausgewiesenen Beträgen handle es sich um die Geschäftsführerentlohnung in Höhe von 14.000,00 S pro Monat.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird dazu Folgendes festgestellt:

Am 19. September 2002 wurde dem Finanzamt ein von MH unterfertigter Aktenvermerk folgenden Inhalts überreicht (Bl. 140 Arbeitsbogen):

„Firmenkredit Kreditkonto 6108242503	1.700.000,00 S
Minus Abrechnung Firmenkredit alt Kreditkonto 6108242502	-887.448,00 S
Minus Rückzahlung Darlehen H	<u>- 478.933,00 S</u>
Überweisung Sparkasse KtoNr. 23770	333.619,00 S

Die Rückzahlung des von H bis dahin erfolgten, immer wieder erweiterten Darlehens, erfolgte nicht in bar, sondern durch Kreditübernahme von H-KEG.

Kredit alt H Kreditkonto 6108242501	1.178.932,67 S
Kredit neu H Kreditkonto 6108242504	<u>700.000,00 S</u>
Darlehensrückzahlung	478.932,67 S

Wegen Überzahlung Darlehensrückzahlung H-KEG (offener Darlehensbetrag 459.418,46 S wurde von H der Differenzbetrag in Höhe von 19.514,21 S auf Firmenkonto (Privatzahlung) überwiesen.

Die oben angeführte, von H-KEG durchgeführte Darlehensrückzahlung hat jedoch nichts mit den ab diesem Zeitpunkt gewährten weiteren Darlehen durch H zu tun.“

Auf diesem Aktenvermerk ist von der Prüferin handschriftlich vermerkt, dass das Darlehen laut Aussage von SH in der Form gewährt worden sei, dass H Rechnungen (EVN, Telefon, Wareneinkauf, Leasing, etc.) bezahlt habe; in die Firma sei kein Bargeld einbezahlt worden.

SH überreichte dazu der Prüferin am 22. August 2002 eine Aufstellung (Bl. 146 -149 Arbeitsbogen).

Diese handschriftliche Aufstellung enthält auf 4 Seiten Auflistungen verschiedener Beträge, so z.B. unter der Überschrift „AUS“: 1.7. EVN 188,04; unter der Bezeichnung „EIN“: 15.7. 425,-; unter der Überschrift „M“: 5.6. Wienstrom 4.818,00.

Im zuvor zitierten Aktenvermerk sind folgende Kredite angeführt:

Kreditkonto 6108242503:

Dabei handelt es sich um einen im Jänner 2001 von SH und MH bei der Bank aufgenommenen Kredit über 1.700.000,00 S (Bl. 141 Arbeitsbogen). Im Kreditvertrag ist vermerkt, dass der Kredit der Abdeckung der Salden auf den Vorkonten mit den Nr. 6108252501 und 6108242502 diene.

Kreditkonto 6108242502:

Dabei handelt es sich um einen am 31. Jänner 2001 abgerechneten Kredit des MH (Bl. 142 Arbeitsbogen). Der Kredit wurde im Jahr 1998 mit einem Betrag von 1.000.000,00 S aufgenommen (Bl. 133 Arbeitsbogen). Der Kreditbetrag wurde am 4. Mai 1998 auf das Konto 952056893, lautend auf SuMH, bei der BankX überwiesen; am 11. Mai 1998 wurden von diesem Konto 926.408,00 S auf ein anonymes Sparbuch übertragen (Bl. 80 Arbeitsbogen). Dazu gibt es ein Schreiben der SH an die Prüferin, wonach laut Auskunft der Bank vom Privatkonto auf ein Sparbuch gebucht worden sei (Bl. 79 Arbeitsbogen).

Kreditkonto 6108242501:

Dabei handelt es sich ebenfalls um einen am 31. Jänner 2001 abgerechneten Kredit des MH (Bl. 144 Arbeitsbogen).

Kreditkonto 6108242504:

Dabei handelt es sich um einen im Jänner 2001 von SH und MH bei der Bank aufgenommenen Kredit über 700.000,00 S (Bl. 145 Arbeitsbogen). Im Kreditvertrag ist vermerkt, dass der Kredit der Abdeckung der Salden auf den Vorkonten mit den Nr. 6108252501 und 6108242502 diene.

Zu diesem Kreditkonto befindet sich im Arbeitsbogen die Kopie eines Auszahlungsbelegs (Bl. 143 Arbeitsbogen). Demzufolge wurden am 31. Jänner 2001 vom Kreditkonto 333.619,00 S auf das Konto 23770 bei der Sparkasse überwiesen.

Mit Schreiben vom 30. September 2002 (Bl. 160 Arbeitsbogen) teilte MH der Betriebsprüfung zu den ungedeckten Bareinlagen mit, dass diese aus von ihm seit Beginn seiner Tätigkeit im Jahr 1978 angesparten Beträgen stammten. Diese Beträge seien bei verschiedenen Geldinstituten veranlagt gewesen. Die jeweiligen Sparbücher seien beim

Umstieg auf ein anderes Geldinstitut zur Vernichtung hinterlassen worden. Auch die Lohnsteuergutschriften seien wieder in die KEG reinvestiert worden. Der Kreditauszug mit der Nr. 501 sei nicht mehr vorhanden.

Im Arbeitsbogen befindet sich weiters die Kopie eines am 23. April 1998 eröffneten Überbringer Sparbuches (Bl. 81 Arbeitsbogen). Auf dieses Sparbuch wurde am 15. Mai 1998 ein Betrag in Höhe von 750.000,00 S einbezahlt. Im Laufe der Jahre 1998 und 1999 wurden Abhebungen getätigt, wobei es die Betriebsprüfung bei Feststellung der ungedeckten Bareinlagen als glaubhaft anerkannte, dass Bareinzahlungen auf den Konten der Bw mit 503.500,00 S (1998) und 143.500,00 S (1999) aus den Sparbuchabhebungen resultierten. Das Sparkonto wurde am 29. November 1999 geschlossen.

Festgestellt wird ferner, dass die zur Berufung ergangene Stellungnahme der Prüferin der Bw zur Gegenäußerung vorgehalten wurde. Die Bw teilte dazu mit Schreiben vom 5. Jänner 2004 (Bl. 60/2001 Gewinnfeststellungsakt) mit, sie ersuche um Bekanntgabe eines Ansprechpartners, der die Berufung bearbeite, um diesem dann die Stellungnahme zu übermitteln.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (Tz. 16a, 18 und 19 BP-Bericht):

1.1. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 leg.cit. 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.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, eine sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

1.2. Die Prüferin hat die von der Bw von Betriebsbeginn im Jahr 1998 bis August 2002 erklärten Umsätze einer kalkulatorischen Verprobung unterzogen. Der Verprobung liegt im Wesentlichen das von der Bw offen gelegte bzw. zur Verfügung gestellte Zahlenmaterial zu Grunde.

Das gilt auch für den zum 15. August 2002 vorhandenen Warenbestand, wobei die Prüferin von den Wertangaben der Bw allerdings insofern abgewichen ist, als sie den von der Bw errechneten Inventurwert von 1.932.977,00 S als überhöht festgestellt und um 35 % vermindert hat. Die Prüferin ist zu dieser Feststellung dadurch gelangt, dass sie die von der Bw vorgelegte Auflistung der zum 15. August 2002 vorhandenen Waren bzw. die darin enthaltenen Inventurwerte stichprobenweise mit den entsprechenden Einkaufsrechnungen abgestimmt hat (Bl. 91 – 106 Arbeitsbogen).

So gibt die Auflistung beispielsweise für eine Jacke mit der Artikelnummer 1746 (Bl. 91 Arbeitsbogen) einen Inventurwert von 60,05 € bekannt, während dieser Artikel in der Einkaufsrechnung vom 15. Feber 2002 (Bl. 92 Arbeitsbogen) mit 55,55 € aufscheint; für einen Pullover mit der Artikelnummer 1689 (Bl. 95 Arbeitsbogen) gibt die Auflistung einen Inventurwert von 34,95 € bekannt, während dieser Artikel in der Einkaufsrechnung vom 15. Feber 2002 (Bl. 97 Arbeitsbogen) mit 17,25 € aufscheint; für eine Hose mit der Artikelnummer 1376 (Bl. 98 Arbeitsbogen) gibt die Auflistung einen Inventurwert von 43,60 € bekannt, während dieser Artikel in der Einkaufsrechnung vom 30. Jänner 2002 (Bl. 99 Arbeitsbogen) mit 34,35 € aufscheint.

Auf Grund dieser Abweichungen lässt sich die Feststellung treffen, dass die Bw in ihrer zum 15. August 2002 erstellten Inventur Waren mit überhöhten Einkaufspreisen ausgewiesen hat. Im Hinblick auf die Anzahl der stichprobenweise festgestellten Abweichungen (44) ist es gerechtfertigt, auf weitere Überbewertungen zu schließen und den von der Bw errechneten Inventurwert ausgehend vom Durchschnitt der stichprobenweise festgestellten Abweichungen von rd. 35 % im Schätzungswege um diesen Prozentsatz zu vermindern sowie den so verminderten Inventurwert der kalkulatorischen Verprobung zu Grunde zu legen.

Die Bw hat im Übrigen weder der in Tz. 16a BP-Bericht getroffenen Feststellung eines mit überhöhten Einkaufspreisen bewerteten Warenlagers noch den diesbezüglichen Ausführungen in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der Prüferin, insbesondere der dortigen Aussage, dass der Inventurwert um 35 % zu hoch angesetzt worden sei, Konkretes entgegengesetzt. Die bloße, am festgestellten Sachverhalt vorbeigehende Behauptung in der Berufung, die Prüferin habe keine überhöhten Preise in der Inventur zeigen können, ist nicht geeignet, diese Feststellungen zu widerlegen.

Was die Höhe der Entnahme von Waren für private Zwecke bzw. des Eigenverbrauchs von Waren betrifft, so steht unstrittig fest, dass die Bw Aufzeichnungen, aus denen die konkrete Höhe eines solchen nachweislich hervorgehen würde, nicht geführt hat. Auch die für den Streitzeitraum eingereichten Umsatzsteuererklärungen weisen einen Eigenverbrauch nicht aus. Der Eigenverbrauch war daher ebenfalls im Schätzungswege zu ermitteln. Die Prüferin ist dabei von branchenüblichen Werten ausgegangen.

Die Bw ist einen Nachweis für den von ihr behaupteten, von den branchenüblichen Werten erheblich abweichenden Eigenverbrauch schuldig geblieben. Inwiefern angeblich aufbewahrte Etiketten einen solchen Nachweis liefern könnten, wird in der Berufung nicht näher dargetan. Im Übrigen sind die von der Bw genannten Beträge auch insofern unglaubwürdig, als SH, wie den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin zu entnehmen ist, zunächst das Vorliegen eines Eigenverbrauchs mit dem Hinweis, von den Lieferanten teilweise gratis Bekleidung erhalten zu haben, überhaupt bestritten und erst nach Vorlage der von der Prüferin erstellten Kalkulation einen solchen behauptet hat.

Es besteht daher kein Grund, die von der Prüferin bei der Verprobung berücksichtigten Eigenverbrauchs- bzw. Entnahmewerte zu ändern.

Für den behaupteten Diebstahl von Waren durch eine ehemalige Angestellte ist die Bw ebenfalls jeglichen Beweis schuldig geblieben. Dass diese Angestellte im Verlaufe eines Jahres Waren im Wert von rd. 64.000,00 S gestohlen hätte, ohne dass sich hinreichende Verdachtsmomente für eine Anzeige ergeben hätten, ist zudem nicht glaubwürdig. Dies umso mehr, als der Diebstahl auch Grund für die Entlassung der betreffenden Angestellten gewesen sein soll. Warum die Bw schließlich, obwohl sie vorgibt, die Diebstähle seien aufgefallen und es seien in der Folge Bestandslisten geführt worden, die angeblichen Diebstähle auf einen derart hohen Betrag anwachsen ließ, bevor sie zur Maßnahme der Entlassung griff, bleibt ebenfalls unerklärlich.

Die Behauptung, Kunden hätten regelmäßig Waren gestohlen, ist ebenfalls allgemein gehalten und nennt keine konkreten Beträge. Im Übrigen hat die Prüferin in ihrer Stellungnahme darauf hingewiesen, dass der Schwund antragsgemäß mit 70.000,00 S berücksichtigt worden sei.

Es besteht daher auch kein Grund, im Rahmen der Verprobung einen höheren als den von der Prüferin berücksichtigten Schwund anzusetzen.

Die Vorgangsweise der Prüferin, den im Zeitraum von Betriebsbeginn im Jahr 1998 bis zur Zeit der Prüfung, konkret bis 15. August 2002 insgesamt erzielten Umsatz in der Weise einer Gesamtverprobung zu unterziehen, dass der Wareneinsatz für den gesamten Zeitraum als Restposten aus einer Gegenüberstellung des zum 15. August 2002 vorhandenen

Warenbestandes und der seit Betriebsbeginn getätigten Wareneinkäufe ermittelt, aus dem so ermittelten Wareneinsatz nach Abzug von Eigenverbrauch und Schwund durch Anwendung eines Rohaufschlags auf einen kalkulatorischen Umsatz für den gesamten Zeitraum hochgerechnet und dieses Ergebnis mit den von der Bw in diesem Zeitraum insgesamt erklärten Umsätzen verglichen wird, kann nicht als unschlüssig erkannt werden.

Dass der von der Prüferin herangezogene Rohaufschlag von 1,3 ein branchenüblicher ist, wird zum einen von der Bw nicht in Abrede gestellt, zum anderen liegt dieser Rohaufschlag im Bereich der von der Bw in der Berufung selbst genannten Werte von 1,36 bis 1,38.

Die Berufungsausführungen sind nicht geeignet, die Schlüssigkeit dieser Verprobung in Frage zu stellen. Dies gilt insbesondere für die in der Berufung enthaltene Kalkulation für den Zeitraum 1998 bis 2001, zumal die dort genannten Inventurwerte nicht nachvollziehbar sind.

Ob die Bw zur Erstellung von Inventuren verpflichtet ist, kann dabei dahingestellt bleiben. Entscheidend ist, dass die Bw zum Nachweis der Richtigkeit der von ihr erklärten Erlöse Inventurwerte bekanntgegeben hat. Damit müsste sie über Grundaufzeichnungen verfügt haben, aus denen die Ermittlung dieser Inventurwerte nachvollziehbar zu ersehen ist. Da die Bw ihre Angaben nicht durch solche Grundaufzeichnungen unterlegt hat, ist es auch nicht möglich, die Schlüssigkeit der in der Berufung angestellten Kalkulation zu überprüfen.

Demgegenüber geht die Kalkulation der Prüferin von den zur Zeit der Durchführung der Prüfung vorhandenen, in einer von der Bw erstellten Auflistung ausgewiesenen Waren aus. Die Kalkulation der Prüferin basiert daher, im Gegensatz zur Kalkulation der Bw, auf objektiv nachvollziehbaren Angaben und Werten.

Dass die Richtigkeit der in der Berufung genannten Inventurwerte zu bezweifeln ist, zeigt auch die nachfolgende Rückrechnung aus dem zum 15. August 2002 vorhandenen Warenbestand auf den Warenbestand zum 31. Dezember 2001.

Die Auflistung der Bw weist zum 15. August 2002 einen Warenbestand im Wert von 1.932.977,00 S aus; nach Abzug der von der Prüferin festgestellten Überbewertung liegt der Warenbestand bei 1.256.435,32 S. Im Zeitraum Jänner 2002 bis 15. August 2002 wurden Waren in Höhe von 617.720,01 S zugekauft. Im gleichen Zeitraum wurden Verkaufserlöse in Höhe von 687.451,10 S erzielt. Aus diesen Verkaufserlösen ergibt sich unter Ansatz des Rohaufschlags von 1,3 ein Wareneinkaufspreis von 528.808,54 S ($= 687.451,10 : 1,3$). Ausgehend von diesen Zahlen und unter Berücksichtigung von Eigenverbrauch und Schwund ist wie folgt auf den Warenbestand zum 31. Dezember 2001 rückzurechnen:

Warenbestand zum 15.8.2002 lt. BP	1.256.435,43
- Wareneinkauf 1.1. - 15.8.02	-617.720,01

+ Warenverkauf 1.1. - 15.8.02	528.808,54
+ Eigenverbrauch lt. BP	14.684,21 (=93.000 : 47,5 x 7,5)
+ Schwund lt. BP	<u>11.052,63</u> (=70.000 : 47,5 x 7,5)
Warenbestand zum 31.12.2001	1.193.260,80
Warenbestand zum 31.12.2001 lt. Berufung:	2.098.767,30

Die Kalkulation der Bw ist daher nicht geeignet, jene der Prüferin zu widerlegen.

Die nach Ansicht des UFS schlüssige und nachvollziehbare, auf dem von der Bw gelieferten Zahlenmaterial aufbauende kalkulatorische Verprobung der Prüferin hat für den Zeitraum 1998 bis August 2002 eine Erlösdifferenz von rd. 1,2 Mio S ergeben. Damit kann festgestellt werden, dass die von der Bw geführten Aufzeichnungen sachlich mangelhaft sind.

Im Einklang mit diesem Ergebnis steht die Tatsache, dass die Prüferin über den gesamten Prüfungszeitraum Bareinlagen auf den betrieblichen Konten der Bw in Höhe von 620.000,00 S festgestellt hat, zu deren Herkunft die Bw keine nachprüfbaren Angaben zu geben vermochte. So erweist sich die Erklärung, dass die fraglichen Beträge aus Lohnsteuergutschriften des MH stammen würden, als nicht haltbar. Der unwiderlegt gebliebenen Feststellung der Prüferin zufolge sind auf das Gehaltskonto des H zwar die besagten Lohnsteuergutschriften eingegangen, im Prüfungszeitraum wurden aber weder Überweisungen von diesem Konto auf das Firmenkonto der Bw durchgeführt, noch wurden vom Gehaltskonto höhere Beträge behoben, die in den Betrieb hätten einfließen können. Auf das Gehaltskonto sind vielmehr ebenfalls Beträge in bar einbezahlt worden, deren Herkunft ungeklärt geblieben ist.

Die Behauptung, die bei verschiedenen Geldinstituten veranlagten Ersparnisse der Ehegatten seien in den Betrieb geflossen, bleibt allgemein gehalten. Dem Vorbringen der Bw kann nicht einmal entnommen werden, in welcher Höhe Sparguthaben in den Betrieb geflossen wären, noch bei welcher Bank Sparguthaben bestanden hätten. Solche Angaben waren der Bw im Hinblick auf die betragliche Höhe der festgestellten Bareinzahlungen und die zeitliche Nähe der fraglichen Vorgänge zum Prüfungszeitpunkt jedenfalls zumutbar. Die in der Berufung vorgetragene Behauptung, sämtliche Ersparnisse seien in den Betrieb eingelegt worden, steht zudem im Widerspruch mit der Erklärung der SH, der Finanzierung des privaten Grundstückskaufes und Hausbaus hätten u.a. Eigenmittel gedient (siehe Stellungnahme der Prüferin). Unter diesen Gesichtspunkten ist in der Behauptung, aufgelöste Sparbücher seien bei den jeweiligen Banken zur Vernichtung hinterlassen worden, eine bloße Ausflucht zu erblicken.

Schließlich spricht der Umstand, dass die Bareinzahlungen über den gesamten Prüfungszeitraum monatlich laufend getätigt wurden (Kontenauswertungen der Prüferin Bl. 51

bis 76 Arbeitsbogen), in Verbindung mit der Verprobungsdifferenz dafür, dass es sich bei den festgestellten Bareinzahlungen um steuerlich nicht erfasste betriebliche Erlöse handelt.

1.3. Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder zur Buchführung verpflichtet sind noch freiwillig Bücher führen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und vom Ertrag ihrer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen über die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist nach den Ordnungsmäßigkeitsmaßstäben des § 131 BAO zu beurteilen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1434). Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Eintragungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, irreführenden oder undeutlichen Angaben gemacht werden (Ritz, Bundesabgabenordnung³, § 131 Tz 9).

Im Rahmen der Einnahmen- Ausgabenrechnung wird der Gewinn prinzipiell als Überschuss der tatsächlichen Einnahmen über die tatsächlichen Betriebsausgaben (also nach den effektiven Geldbewegungen) ermittelt (vgl. Bartholner / Koban, Handbuch für Einnahmen- Ausgaben-Rechner⁴, 45).

Es ist unstrittig, dass die Bw die aus dem Wareneinkauf resultierenden Betriebsausgaben seit dem Jahr 1999 nicht den effektiven Geldbewegungen entsprechend, sondern nach Maßgabe der Rechnungslegung erfasst hat. Die Betriebsausgaben wurden daher insoweit nicht richtig aufgezeichnet.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang ferner, dass die Bw im Wareneingangsbuch unrichtige Zahlungstermine vermerkt hat. Es trifft zwar zu, dass § 128 BAO eine derartige Angabe im Wareneingangsbuch nicht verlangt. Der Umstand, dass die Bw den Zahlungstermin im Wareneingangsbuch freiwillig vermerkt hat, bedeutet jedoch nicht, dass diese Vermerke nicht richtig sein müssen. Die Angabe unrichtiger Zahlungstermine im Wareneingangsbuch ist jedenfalls irreführend (vgl. Pkt. 1b der Stellungnahme der Prüferin, wonach dieser Umstand die Arbeit der Betriebsprüfung erschwert hat).

Aufgrund der nicht den effektiven Geldbewegungen entsprechende Erfassung des Wareneinkaufs ist es in Verbindung mit der unrichtigen, vom tatsächlichen Zahlungszeitpunkt abweichenden und damit irreführenden Angabe von Zahlungsterminen im Wareneingangsbuch nicht gewährleistet, dass sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst wurden.

Die Aufzeichnungen der Bw sind daher auch mit formeller, eine Unvollständigkeit der Erlöserfassung besorgen lassender Mangelhaftigkeit belastet.

1.4. Nach Ansicht des UFS wurden mit den aufgezeigten formellen und sachlichen Mängeln, insbesondere der im Wege der kalkulatorischen Verprobung ermittelten Erlösdifferenz, hinreichende Feststellungen getroffen, welche zu einer Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege berechtigen bzw. verpflichten.

Gegen die Durchführung der Schätzung, welche die kalkulatorisch ermittelte Erlösdifferenz gleichmäßig auf die von der Verprobung umfassten Zeiträume aufgeteilt und in der so ermittelten Höhe als Umsatz- und Gewinnzuschätzungen der jeweiligen Jahre berücksichtigt hat, bringt die Berufung nichts vor. Der UFS kann in dieser Vorgangsweise ebenfalls keine Unschlüssigkeit erkennen.

Die Berufung erweist sich daher, soweit sie sich gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wendet, als unbegründet.

2. Wareneinkauf (Tz. 20b BP-Bericht):

Zu diesem Berufungspunkt kann aus dem Vorbringen der Parteien geschlossen werden, dass die Bw im Jahr 2001 einen Wareneinkauf in Höhe von 65.818,64 S als Betriebsausgabe aufgezeichnet hat, obwohl die Warenlieferung storniert und damit auch nicht bezahlt worden ist. Dass dieser Betrag zu Unrecht als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde, ist unstrittig.

Die Bw wendet sich zwar gegen die Kürzung der Vorsteuern des Jahres 2001 um die auf diesen stornierten Wareneinkauf entfallende Umsatzsteuer von 13.163,73 S, bleibt jedoch jeden Beweis für ihre Behauptung, diese Vorsteuer sei überhaupt nicht in Abzug gebracht worden, schuldig. Den Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin, dass sämtliche Wareneinkäufe im Wareneinkaufsbuch eingetragen und die gegenständliche Vorsteuer abgezogen worden sei, tritt die Bw nicht entgegen.

Die Feststellung der Prüferin, dass die Vorsteuer des Jahres 2001 um 13.163,73 S zu kürzen sei, ist daher nicht widerlegt worden, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt nicht begründet ist.

3. Vorsteuerdifferenz 2001 (Tz. 24 BP-Bericht):

Zu diesem Berufungspunkt kann festgestellt werden, dass die von der Bw im Jahr 2001 eingereichten monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen Vorsteuern in Höhe von insgesamt 331.688,00 S ausweisen, während die Bw in der Jahreserklärung Vorsteuern in Höhe von 377.902,00 S geltend macht.

Die Prüferin ist der Differenz von rd. 46.000,00 S nachgegangen und hat festgestellt, dass bei der Verbuchung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen Fehler aufgetreten sind. So wurde für Mai 2001 anstelle einer Zahllast von 17.594,00 S eine Gutschrift in Höhe von

17.592,00 S verbucht; für Dezember 2001 wurde anstelle einer Zahllast von 11.179,00 S eine solche von 1.005,00 S verbucht, was zu einer weiteren Differenz von 10.174,00 S geführt hat.

Diese Buchungsdifferenzen betragen insgesamt 45.360,00 S (17.594,00 + 17.592,00 + 10.174,00), was ungefähr der Differenz zwischen der in den Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und in der Jahreserklärung andererseits ausgewiesenen Vorsteuer entspricht.

Die Prüferin hat ferner die Vorsteuern des Jahres 2001 anhand der geltend gemachten Ausgaben verprobt und ist dabei ebenfalls zu der in den Umsatzsteuervoranmeldungen insgesamt geltend gemachten Vorsteuer von 331.688,61 S gelangt (Bl. 125 Arbeitsbogen).

Aus Aktivierungen ist, wie den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin zu entnehmen ist, im Jahr 2001 keine Vorsteuer angefallen.

Schließlich wurde SH im Verlaufe der Prüfung mit der Differenz zwischen Vorsteuer laut Umsatzsteuervoranmeldungen und Vorsteuer laut Jahreserklärung konfrontiert. Es erfolgte jedoch weder eine Aufklärung der Differenz noch wurde das in der Jahreserklärung enthaltene Mehr an Vorsteuern nachgewiesen (Aktenvermerk der Prüferin; Bl. 126 Arbeitsbogen). Auch in der Berufung weiß die Bw der Feststellung der Prüferin nicht mehr entgegenzusetzen als den allgemein gehaltenen Hinweis, dass die Abweichung der Jahresklärungen von den Voranmeldungen keine Begründung für eine Nichtanerkennung der in der Jahreserklärung ausgewiesenen Vorsteuerbeträge sei.

Die Prüferin hat in nachvollziehbarer Weise aufgezeigt, dass die Differenz zwischen den laut Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Vorsteuerbeträgen und den in der Jahreserklärung ausgewiesenen Vorsteuerbeträgen im Wesentlichen mit Verbuchungsfehlern zu erklären ist, und dass auch eine Entwicklung der Vorsteuern des Jahres 2001 aus den von der Bw für dieses Jahr geltend gemachten Ausgaben zu keinen anderen als den in den Voranmeldungen geltend gemachten Vorsteuern führt. Die Kürzung der im Jahr 2001 abziehbaren Vorsteuer auf das aus den Umsatzsteuervoranmeldungen hervorgehende Ausmaß ist daher begründet. Demgegenüber hat die Bw nicht einmal den Versuch unternommen, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass im Jahr 2001 abziehbare Vorsteuern in der in der Umsatzsteuerjahreserklärung ausgewiesenen Höhe angefallen wären.

Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt nicht begründet.

4. Wareneinkauf (Tz. 35 BP-Bericht):

Dass für das Jahr 1999 ein Wareneinkauf in Höhe von 118.130,25 S im Zuge der von der Prüferin vorgenommenen Korrektur der von der Bw geführten Einnahmen-Ausgabenrechnung, welche die Wareneinkäufe im Zeitpunkt der Rechnungslegung und nicht im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe erfasst hatte, unberücksichtigt geblieben ist

bzw. dieser Betrag im Jahr 1999 aus diesem Grund als zusätzliche Betriebsausgabe abzuziehen ist, ist nicht weiter strittig, weshalb der Berufung insoweit stattzugeben ist.

Dem weiteren Vorbringen der Bw, auch die auf den Wareneinkauf entfallende Vorsteuer von 12.018,16 S sei bisher nicht berücksichtigt worden, steht allerdings die Feststellung der Prüferin, dass diese Vorsteuer bereits abgezogen worden sei, entgegen. Die Bw ist dieser Feststellung der Prüferin nicht entgegengetreten und hat ihre Berufungsbehauptung nicht unter Beweis gestellt. Damit kann der Berufung in diesem Punkt insoweit nicht stattgegeben werden.

5. Aktivierung Waschmaschine und Trockner (Tz. 38 BP-Bericht):

Die Bw hat am 15. Dezember 2001 für ihren Betrieb eine Waschmaschine und einen Trockner angeschafft.

Gemäß § 10b EStG 1988 („Auslaufen des Investitionsfreibetrages“) kann ein Investitionsfreibetrag nach § 10 und nach § 10a nur von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden, die vor dem 1. Jänner 2001 anfallen.

Damit kann dem Berufungsbegehren, für die im Zuge der Betriebsprüfung aktivierten Geräte einen Investitionsfreibetrag zu berücksichtigen, nicht entsprochen werden.

6. Beteiligungsverhältnis (Tz. 42 BP-Bericht):

Streit besteht in diesem Berufungspunkt über die zwischen den Gesellschaftern der Bw vorzunehmende Ergebnisverteilung. Die beiden Gesellschafter der Bw sind Ehegatten. Die zwischen den Gesellschaftern vorgenommene Ergebnisverteilung ist daher an den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu messen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (vgl. Doralt / Renner, EStG⁸, § 2 Tz. 160 und die dort zitierte Judikatur).

Sollen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen sie der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist nur dann der Fall, wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024). Diesem Erfordernis wird regelmäßig nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf des

Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, lediglich anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (VwGH 15.4.1980, 19/79).

Zu beachten ist ferner, dass bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern üblicherweise davon ausgegangen werden kann, dass das freie Spiel des Marktes gewährleistet ist, somit jede Vereinbarung nur auf betrieblichen Gründen beruht und bei Gesellschaften die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessenausgleich bewirken, dass Gewinnanteile (bzw. Verlustanteile) aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser auf Grund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen. Eine diesbezügliche Vereinbarung ist steuerrechtlich jedenfalls auf ihre Angemessenheit im Fremdvergleich zu prüfen (vgl. VwGH 24.10.1995, 92/14/0020). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).

Dem Finanzamt wurde anlässlich der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Bw der von den Ehegatten am 27. Jänner 1998 beim Handelsgericht eingereichte Antrag auf Eintragung einer KEG vorgelegt. Es ist dies zugleich das einzige das Gesellschaftsverhältnis dokumentierende Schriftstück. Diesem Schriftstück ist zu entnehmen, dass sich MH mit einer Vermögenseinlage von 1.000,00 S als Kommanditist und SH als persönlich haftende Gesellschafterin mit selbständiger Vertretungsbefugnis beteiligen.

Über die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern sagt dieses Schriftstück nichts aus. Entgegen der Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005 wurde eine schriftliche Zusatzvereinbarung, aus dem die Beteiligungsverhältnisse sowie die Arbeitsaufteilung und die Finanzierung hervorgehen würden, dem Finanzamt nicht vorgelegt. Die Bw setzt sich mit dieser Behauptung auch in Widerspruch zu ihren Berufungsausführungen, wonach es richtig sei, dass das Beteiligungsverhältnis im Gesellschaftsvertrag nicht erwähnt werde bzw. dies auch gar nicht erforderlich sei, wesentlich sei vielmehr, dass der Wille über das Verhältnis der Beteiligung durch die Angabe des Beteiligungsverhältnisses in der Jahreserklärung zum Ausdruck gekommen sei.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw nicht auf, dass die behauptete Gewinn- und Verlustverteilungsvereinbarung den oben genannten Kriterien gerecht würde.

So würden es diese Kriterien zunächst erfordern, dass der Umfang der zu erbringenden Leistungen sowie Art und Höhe der hierfür zustehenden Vergütung von vornherein festgelegt werden. Die Bw hat demgegenüber erst anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen eine

gleichteilige Verlustverteilung zwischen den Gesellschaftern genannt, ein Beteiligungsverhältnis, das von der aus der beim Finanzamt bis dahin allein bekanntgegebenen Kommanditeinlage von lediglich 1.000,00 S erschließbaren bestenfalls geringfügigen Beteiligung des Kommanditisten erheblich abweicht, und ohne bei dieser Gelegenheit etwas von einer dieser gleichteiligen Verlustverteilung zu Grunde liegenden Vereinbarung der Gesellschafter zu erwähnen, geschweige denn von einer solchen, die im vorhinein geschlossen worden wäre und einen eindeutigen, klaren und Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt hätte (vgl. VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Bereits aus diesem Grund ist der behaupteten gleichteiligen Gewinn- und Verlustverteilung die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Davon, dass die gleichteilige Ergebnisbeteiligung in einer eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Weise vereinbart worden wäre, kann keine Rede sein. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw ist allgemein gehalten und nebulös.

Die Bw verweist zwar auf die Einbringung von Ersparnissen der Gesellschafter sowie die Gewährung von Darlehen und Haftungen durch MH, es wird aber nicht einmal behauptungsweise dargetan, in welcher konkreten Höhe Ersparnisse der Gesellschafter in den Betrieb geflossen wären bzw. wie sich solche Einlagen auf die Gesellschafter aufgeteilt hätten und in welcher konkreten Höhe es zu Darlehensgewährungen bzw. Haftungsübernahmen durch MH gekommen wäre, geschweige denn, dass nachvollziehbar gemacht wurde, in welcher Weise und in welcher konkreten Höhe sich die behaupteten Vorgänge in Verbindung mit den für den Betrieb notwendigen Arbeitsleistungen auf die Aufteilung des Erfolges ausgewirkt hätten.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde es von der Prüferin zwar als glaubhaft anerkannt, dass auf die betrieblichen Konten der Bw bar einbezahlte Beträge in bestimmter Höhe von einem Sparbuch stammen würden (Bl. 81 Arbeitsbogen). Konkrete Vereinbarungen bzw. Aufzeichnungen darüber, ob und inwiefern es sich dabei um von den Gesellschaftern jeweils geleistete Geldeinlagen gehandelt hätte, existieren jedoch ebenfalls nicht; auch hier lässt sich die Feststellung treffen, dass die Bw nicht einmal behauptungsweise dargetan hat, in welcher konkreten Höhe mit diesen Bareinzahlungen den Gesellschaftern zuordenbare Einlagen verbunden gewesen wären.

Die erstmals in den Beilagen zu den Steuerklärungen genannte gleichteilige Beteiligung der Gesellschafter am Erfolg der KEG ist daher als rein willkürlich zu bezeichnen.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, es dürfte dem Finanzamt ohne hellseherische Fähigkeiten nicht möglich sein, das genaue Ausmaß der Einbringung der Arbeitskraft des MH festzustellen, so bringt die Bw damit selbst nur allzu deutlich zum Ausdruck, dass jene aus

dem Gesellschaftsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten, auf welche sich die behauptete gleichteilige Erfolgsbeteiligung gründen könnte, von einer eindeutigen, zweifelsfreien, für die Abgabenbehörde nachvollziehbaren und nachprüfbaren Festlegung weit entfernt sind.

Dass eine derartige, auf bloßen Wünschen der Gesellschafter beruhende, auf keinerlei konkretisierte und nachvollziehbare Gesellschafterbeiträge rückführbare Gewinnverteilung unter fremden Dritten nicht vorgenommen worden wäre, liegt auf der Hand.

Da dem Finanzamt nicht pro futuro, sondern erst mit den Abgabenerklärungen – und in Abweichung zu der aus der Firmenbuchanmeldung erschießbaren bloß geringfügigen Beteiligung des Kommanditisten - zur Kenntnis gebracht wurde, dass die Gesellschafter zu gleichen Teilen am Erfolg der Bw beteiligt wären, eine ein solches Beteiligungsverhältnis in eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Weise regelnde, konkret definierte Gesellschafterbeiträge festlegende Vereinbarung nicht vorliegt und unter Fremden unter solchen Bedingungen eine gleichteilige Gewinnverteilung nicht getroffen worden wäre, ist der behaupteten gleichteiligen Ergebnisbeteiligung die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Lässt man die Frage, ob auf Grund der aufgezeigten Umstände dem zwischen SH und MH begründeten Gesellschaftsverhältnis nicht generell die steuerliche Anerkennung zu versagen wäre, beiseite, so kann die Gewinn- bzw. Verlustzuweisung an den Kommanditisten jedenfalls nur auf das beschränkt werden, was dem vorliegenden, dem Finanzamt zeitgerecht bekanntgegebenen und als glaubhaft gemacht anzusehenden Sachverhalt am ehesten gerecht wird.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass einzig objektiv feststellbarer Gesellschafterbeitrag des MH dessen im Antrag auf Eintragung der KEG genannte und im Firmenbuch eingetragene Kommanditeinlage von 1.000,00 S ist.

Dass MH darüber hinausgehend nennenswerte Beiträge zum Betrieb der KEG erbracht hätte, wurde nicht glaubhaft dargetan.

So ist nicht erkennbar, dass MH durch seine Mitarbeit im Betrieb einen den Betriebserfolg in nennenswerter Weise beeinflussenden Gesellschafterbeitrag geleistet hätte. MH geht vielmehr einer ganztägigen nichtselbständigen Beschäftigung nach, während die tägliche Arbeit im Betrieb von der selbständig vertretungsbefugten SH, die auch die Aufzeichnungen (Einnahmen- Ausgabenrechnung) für den Betrieb führt, geleistet wird.

Wenn in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005 vorgebracht wird, MH verwende seine Freizeit, um die „lt. Firmenvertrag (50 %) vorgesehenen Tätigkeiten“ durchzuführen, so kann damit, da es abgesehen von dem einzig die Kommanditeinlage nennenden Antrag auf

Eintragung der KEG Schriftliches zum Gesellschaftsverhältnis nicht gibt, wohl nur mündlich Vereinbartes angesprochen sein. Dieses Vorbringen ist aber schon im Hinblick darauf, dass die Existenz einer die vom Kommanditisten zu erbringende Arbeitsleistung regelnden Vereinbarung überhaupt erstmals in dieser Vorhaltsbeantwortung behauptet wird, steuerlich unbeachtlich. Davon abgesehen lässt auch dieses Vorbringen jegliche Konkretisierung hinsichtlich der Art der vom Kommanditisten geschuldeten Arbeitsleistung und deren zeitlichen Lagerung vermissen. Auch ist die Behauptung, MH habe seine Freizeit für die vermeintlichen Tätigkeiten verwendet, nicht mit der gegenüber der Prüferin abgegebenen Erklärung der SH, ihr Gatte habe manchmal die Buchhaltung geführt, im Urlaub Kartons transportiert und Messen besucht, in Einklang zu bringen, zumal diese Angaben nicht mehr als gelegentliche Hilfstätigkeiten erkennen lassen.

Es wurde ferner nicht glaubhaft dargetan, dass MH einen über die Kommanditeinlage von 1.000,00 S hinausgehenden finanziellen Beitrag zum Betrieb der KEG geleistet hätte. Aufzeichnungen, aus denen sich von den Gesellschaftern geleistete Einlagen nachvollziehbar und nachprüfbar feststellen ließen, existieren nicht.

Die Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005, H habe sein gesamtes Barvermögen in die KEG eingebracht, ist ebenso allgemein gehalten, auch der Höhe nach nicht einmal annähernd konkretisiert, wie das Vorbringen in der Berufung, sämtliche Ersparnisse seien in den Betrieb geflossen.

Es lässt ferner die Angaben der Bw insgesamt wenig glaubwürdig erscheinen, dass sich die Behauptung, MH habe die aus seinen Arbeitnehmerveranlagungen resultierenden Lohnsteuergutschriften von rd. 500.000,00 S in den Betrieb investiert, anhand der Überprüfung dessen Gehaltskontos als nicht haltbar erwiesen hat. Die Prüferin konnte im Prüfungszeitraum keine Überweisungen vom Gehaltskonto auf das Firmenkonto oder höhere Barabhebungen, die in den Betrieb hätten einfließen können, feststellen. Nicht zuletzt ist auch auf den Umstand zu verweisen, dass der Finanzierung des privaten Grundstückskaufes und Hausbaus den Angaben der SH zufolge auch Eigenmittel gedient haben, eine Aussage, die mit der Behauptung, sämtliche Ersparnisse seien in den Betrieb eingelegt worden, nicht in Einklang zu bringen ist.

Es ist schließlich auch nicht nachvollziehbar, dass MH über den Betrag der Einlage hinausgehend für Kredite der Bw haftet hätte. Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005 behauptete Haftungsübernahme für nicht im Namen des H aufgenommene Firmenkredite ist durch nichts belegt.

Die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten, in dem am 19. September 2002 dem Finanzamt überreichten Aktenvermerk genannten Kreditverträge sind keine von der Bw abgeschlossenen Kreditverträge.

So wurde der im Aktenvermerk als „Firmenkredit alt“ bezeichnete Kreditvertrag mit der Nr. 610824502 im Jahr 1998 von MH bei der M-Bank aufgenommen (Bl. 133 Arbeitsbogen). Der Kreditbetrag in Höhe von 1.000.000,00 S wurde am 4. Mai 1998 auf ein auf SuMH lautendes Konto bei der BankX überwiesen. Am 11. Mai 1998 wurden von diesem Konto 926.408,00 S auf ein anonymes Sparbuch übertragen. Das Kreditkonto wurde im Jänner 2001 mit einem Saldo von 887.448,17 S abgerechnet.

Der Kreditvertrag mit der Nr. 610824501 wurde ebenfalls von MH abgeschlossen. Das Konto wurde ebenfalls im Jänner 2001 mit einem Saldo von 1.178.932,67 S abgerechnet.

Der Kreditvertrag mit der Nr. 610824503 über 1.700.000,00 S wurde im Jänner 2001 von SH und MH abgeschlossen, ebenso jener mit der Nr. 6108242504 über 700.000,00 S. Beide Kreditbeträge dienten der Abdeckung der zuvor erwähnten Salden. Der verbleibende Betrag von 333.619,00 S ($= 1.700.000,00 + 700.000,00 - 887.448,17 - 1.178.932,67$) wurde auf das von der Bw bei der Sparkasse unterhaltene Konto Nr. 23770 überwiesen.

Bei den angeführten Kreditverträgen handelt es sich somit durchwegs nicht um Kredite der Bw, sondern um Privatkredite der Gesellschafter. Eine Haftung des MH für Kredite der Bw kann sich aus diesen Vertragsurkunden nicht ergeben. Schon gar nicht kann aus diesen Verträgen abgeleitet werden, dass für diesen eine über seine Kommanditeinlage hinausgehende Haftung für Kredite der Bw bestanden hätte.

Nicht nachvollziehbar ist auch der im Aktenvermerk ausgewiesene Darlehensrückzahlungsbetrag von 478.933,00 S. Aus den im Jänner 2001 abgeschlossenen Kreditverträgen mit den Nr. 6108242503 und 6108242504 geht unmissverständlich hervor, dass beide Kreditbeträge in Höhe von insgesamt 2.400.000,00 S der Abdeckung der Salden auf den Kreditkonten des MH mit den Nr. 6108242501 und 6108242502 dienten. Nach Abzug dieser Salden in Höhe von insgesamt 2.066.380,67 S ($= 887.448,00 + 1.178.932,67$) verbleibt der auf das Konto Nr. 23770 überwiesene Betrag von 333.619,00 S.

Beide neu aufgenommenen Kredite dienten somit einheitlich der Abdeckung der alten Salden, was der im Aktenvermerk enthaltenen getrennten Zuordnung der Altsalden zu den neuen Krediten widerspricht. Da der nach Abdeckung der Altsalden verbleibende Betrag von 333.619,00 S vom Kreditkonto Nr. 6108242504 überwiesen wurde, kann die Darstellung im Aktenvermerk – Abdeckung des Altsaldos auf Konto Nr. 6108242501 zur Gänze durch den Kredit Nr. 6108242504 in Höhe von 700.000,00 S – auch rechnerisch nicht stimmen. Die

Darstellung einer Darlehensrückzahlung soll offensichtlich den Eindruck vermitteln, dass der Privatkredit mit der Nr. 6108242501 für Zwecke der KEG verwendet wurde.

Das Vorbringen der Bw ist allerdings nicht geeignet, einen solchen Eindruck zu bestätigen. Vielmehr ist die in diesem Zusammenhang vorgetragene Behauptung der SH, H hätte Darlehen im Wege der Bezahlung von Rechnungen der KEG gewährt, unbelegt geblieben. Die der Prüferin übergebenen „Schmieraufzeichnungen“ (Bl. 146 – 149 Arbeitsbogen) liefern jedenfalls keinen Beweis für solche Darlehensgewährungen. Die dort enthaltenen Zahlen und Angaben sind nicht nachvollziehbar.

Dass für die vermeintliche Begleichung von Rechnungen der Bw durch MH, noch dazu, wo sich diese Zahlungen in einer Höhe von insgesamt mehreren hunderttausend Schilling bewegt hätten, kein einziger aussagekräftiger Beleg, sondern nur unübersichtliche Schmieraufzeichnungen vorgelegt werden können, lässt es als unglaublich erscheinen, dass sich die behaupteten Zahlungen tatsächlich zugetragen haben. Hätte H tatsächlich Rechnungen der Bw durch Verwendung der aus einem Privatkredit stammenden Kreditmittel beglichen, so wäre dies durch die aus dem Kreditkonto Nr. 6108242501, auf das sich die behauptete Darlehensrückzahlung von 478.932,67 S bezieht, ersichtliche Verwendung der Kreditmittel beweisbar gewesen. Dass gerade die Kreditauszüge dieses Kontos nicht mehr vorhanden gewesen seien, fällt im Zusammenhang mit der Behauptung, dass die zum Nachweis der ungedeckten Bareinlagen ins Treffen geführten Sparbücher den Banken zur Vernichtung hinterlassen worden seien (Schreiben des H vom 30. September 2002, Bl. 160 Arbeitsbogen), auf.

Ein Nachweis dafür, dass und in welcher Höhe von den von MH aufgenommenen Krediten mit den Nr. 610824502 und 610824501 Beträge in den Betrieb der Bw geflossen wären, wurde nicht erbracht. Der Kredit Nr. 610824502 wurde fast zur Gänze auf ein anonymes Sparbuch übertragen, über dessen weiteres Schicksal die Bw keine Angaben gemacht hat. Die Verwendung der Kreditmittel aus dem Privatkredit Nr. 6198242501 kann mangels Vorlage der Kreditkontoauszüge nicht nachvollzogen werden. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch die Erklärung der SH, ein bei der M-Bank (Anmerkung: später umbenannt in Bank) aufgenommener Kredit habe der Finanzierung des Grundstückskaufes und des Hausbaus gedient. Es wurde im Übrigen auch nicht einsichtig gemacht, dass für den Textilhandelsbetrieb der Bw überhaupt ein derart hoher Kapitalbedarf bestanden hätte, dass die Einlage von Ersparnissen in unbestimmter Höhe und die Zuführung von Kreditmitteln in Millionenhöhe notwendig gewesen wären.

Erkennbar ist lediglich, dass der nach Abdeckung der Altsalden verbliebene Betrag von 333.619,00 S im Jänner 2001 auf ein Konto der Bw überwiesen wurde. Dass es sich dabei um

eine Darlehensgewährung bzw. eine weitere Einlage des MH gehandelt hätte, ist allerdings nicht erwiesen. Der Kredit, nämlich jener mit der Konto Nr. 6108242504, von dem der überwiesene Betrag stammt (Bl. 143 Arbeitsbogen), wurde von beiden Ehegatten aufgenommen. Es ist daher keineswegs zwingend, dass der überwiesene Betrag nur dem MH, nicht aber auch oder nur der SH zuzurechnen wäre. Gleiches gilt für die bereits oben erwähnten Bareinzahlungen auf die betrieblichen Konten der Bw, welche die Prüferin in bestimmter Höhe als von einem Sparbuch stammend gewürdigt hat (Bl. 81 Arbeitsbogen).

Davon abgesehen wurde auch nicht glaubhaft gemacht, dass mit dieser Überweisung und mit vom erwähnten Sparbuch stammenden Bareinzahlungen überhaupt eine das Beteiligungsausmaß beeinflussende Erhöhung des Kapitalanteils eines oder beider Gesellschafter verbunden gewesen wäre, zumal die festgestellte Kalkulationsdifferenz in Höhe von rd. 1,2 Mio S in Verbindung mit den ungeklärten Bareinzahlungen auf dem Gehaltskonto des MH in Höhe von rd. 550.000,00 S darauf schließen lässt, dass dem Betrieb Mittel in beträchtlicher Höhe entnommen wurden.

Es besteht daher auch kein Anlass, allein auf Grund der in Rede stehenden Überweisungen bzw. Zahlungen von einem das Ausmaß der Erfolgsbeteiligung erhöhenden weiteren Gesellschafterbeitrag des MH auszugehen.

Abschließend ist festzuhalten, dass es nicht erwiesen ist, dass MH über den Betrag seiner Kommanditeinlage hinaus weitere nennenswerte Gesellschafterbeiträge geleistet hätte. Die Angaben über vermeintliche Arbeitsleistungen im Betrieb sind vage und lassen jegliche Konkretisierung vermissen. Wegen seiner ganztägigen nichtselbständigen Beschäftigung konnte sich die Mitarbeit des H im Betrieb nur auf gelegentliche Hilfstätigkeiten (laut SH: manchmal Buchhaltung, Messebesuche, im Urlaub Transport von Kartons) erstrecken. Dass H weitere finanzielle Beiträge in Form von Darlehen bzw. Einlagen und Haftungen für Firmenkredite geleistet hätte, wurde nicht unter Beweis gestellt. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw, das sich im Wesentlichen in nebulösen Angaben zu angeblich in den Betrieb geflossenen Ersparnissen in nicht einmal ungefähr genannter Höhe und zu als Firmenkrediten bezeichneten Privatkrediten, deren Verwendung für Zweck des Betriebes der Bw nicht nachvollzogen werden kann, ergeht, ist aus den oben dargelegten Gründen unglaubwürdig.

Es kann daher nur ein als gering zu bezeichnender Beitrag des MH zum Betrieb des Textilhandelsgeschäfts der Bw festgestellt werden.

Lässt man den Umstand beiseite, dass es überhaupt zweifelhaft ist, ob zwischen Familienfremden eine Erwerbsgesellschaft, zu der praktisch nur der eine Teil etwas und der andere fast nichts beiträgt, begründet worden wäre, so rechtfertigt ein solcher Beitrag

jedenfalls nicht die von der Bw begehrte gleichteilige Teilnahme am Erfolg. Es ist aber auch der vom Finanzamt im Schätzungswege ermittelte Anteil von 35 % den Gesellschafterbeiträgen des MH nicht angemessen. Da der Betriebserfolg der Bw so gut wie ausschließlich auf die Arbeitsleistung der SH zurückzuführen ist, die Beiträge des H mit 1.000,00 S Kommanditeinlage und gelegentlichen Hilfstätigkeiten als geringfügig zu bezeichnen sind, kann lediglich eine Erfolgsbeteiligung des H im Ausmaß von nicht mehr als 1 % als angemessen erkannt werden.

Die Verluste werden daher im Verhältnis 99:1 auf SH und MH aufgeteilt.

Der in den Beilagen zu den Steuererklärungen vorgenommenen Verlustaufteilung kann auch insoweit nicht gefolgt werden, als der dabei berücksichtigte Vorausbezug für SH nicht nachvollziehbar ist. Dieser Vorausbezug wurde vom erklärten Verlust abgezogen (hat also den zu verteilenden Verlust erhöht) und dann dem der SH zugeteilten Verlustanteil hinzugerechnet (z.B. für 1999: Bl. 4/1999 Gewinnfeststellungsakt). Eine solche Vorgangsweise wäre nur dann verständlich, wenn es um die Verteilung eines Gewinnes ginge (ein Teil des Gewinnes wird von der Verteilung ausgenommen und dann dem betreffenden Gesellschafter als Vorweggewinn direkt zugeordnet). Da die Vorwegzuteilung eines Gewinnanteils einen Gewinn voraussetzt, ist die Zuteilung eines solchen in der vorliegenden Verlustsituation nicht möglich.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkünfte des Jahres 1999 sind wie folgt zu ermitteln:

Verlust 1999 lt. BP:	-703.447,91
- zusätzlicher Wareneinkauf:	-118.130,25
Verlust 1999 lt. BE:	-821.578,16

Aufteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter:

	1998	1999	2000	2001
Verlust	-788.395,91	-821.578,16	-923.001,24	-646.198,66
Krankenkasse (lt. Tz. 43 BP-Bericht):		49.159,76	45.991,62	61.114,98
zu verteilender Verlust:	-788.395,91	-772.418,40	-877.009,62	-585.083,68
Anteil SH (99%):	-780.511,95	-764.694,22	-868.239,52	-579.232,84
Krankenkasse:		-49.159,76	-45.991,62	-61.114,98
Verlustanteil:	-780.511,95	-813.853,98	-914.231,14	-640.347,82
Anteil MH (1%):	-7.883,96	-7.724,18	-8.770,10	-5.850,84

Wien, am 14. Februar 2006