



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 12. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) und AB waren zu jeweils 50 % Gesellschafter der ABCD (im Folgenden kurz OEG). Die OEG führte einen Gastgewerbebetrieb (Feinkostladen), dessen Gewinn sie gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelte. Mit 30. Juni 2005 schied AB aus der Gesellschaft aus und der Bw führte das Unternehmen durch Übernahme sämtlicher mit der Gesellschaft zusammenhängender Vermögensgegenstände, Schulden, Rechte und Pflichten als Einzelunternehmen weiter. Die OEG wurde am 6. September 2005 im Firmenbuch gelöscht. Dieser als Geschäftsübernahme gemäß [§ 142 HGB](#) zu beurteilende Vorgang führte zur Vollbeendigung der OEG bzw. zum Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des übernommenen Vermögens durch den Bw.

Nach Durchführung einer Außenprüfung erließ das Finanzamt den dabei getroffenen Feststellungen Rechnung tragende Umsatzsteuer- und Einkünftefeststellungsbescheide für die

Jahre 2004 und 2005. Da diese Bescheide unterschiedlich zu adressieren waren (die Einkünftefeststellungsbescheide an die ehemaligen Gesellschafter, z.B. VwGH 21.9.2005, [2005/13/0117](#), 0118; die Umsatzsteuerbescheide an den Bw als Gesamtrechtsnachfolger, z.B. VwGH 19.9.2007, [2004/13/0097](#)), wird gegenständlich nur über die Berufung gegen die Einkünftefeststellungsbescheide abgesprochen.

Die Außenprüfung hat u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Wareneingangsbuch

Im gesamten Prüfungszeitraum sei kein Wareneingangsbuch geführt worden. Die Eingangsrechnungen seien am Konto Wareneinkauf gebucht worden, wobei nur eine Aufteilung in Wareneinkauf 10 %, 12 % und 20 % vorgenommen worden sei. Im Jahr 2004 sei für den Wareneinkauf aus Italien keine Aufteilung in Ware 10 % und 20 % erfolgt.

Tz. 2 Betriebsaufgabe

Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 30. Juni 2005 seien keine Inventur des Warenbestandes erstellt und die Kapitalkonten der Gesellschafter nicht ermittelt worden.

Tz. 3 Donauinselfest

Die Ermittlung der Tageslosung für das Donauinselfest im Jahr 2005 sei nicht nachvollziehbar. Es sei eine handschriftliche Aufstellung vorhanden, auf der der Getränkeumsatz in einer Summe zusammengefasst sei. Es sei nicht nachvollziehbar, welche Waren bzw. Warenmengen bei dieser Veranstaltung verkauft worden seien. Der Umsatz sei mit 8.641,67 €, die Ausgaben mit 6.575,00 € erklärt worden.

Tz. 4 Einlagen

Im Zuge der Prüfung seien im Jahr 2004 in Höhe von 30.000,00 € und im Jahr 2005 in Höhe von 45.000,00 € auf das Bankkonto getätigte Bareinlagen festgestellt worden. Die Einlagen seien in Kleinbeträgen mit der Tageslosung, gelegentlich mit größeren Einmalbeträgen erfolgt. Aufzeichnungen darüber, welcher Gesellschafter die Bareinlagen getätigt habe, seien nicht vorhanden.

Tz. 5 Umsatzzuschätzung

Im Zuge der kalkulatorischen Verprobung habe die Prüferin von den Verkaufserlösen der einzelnen Artikelnummern auf den Wareneinkauf zurückgerechnet, aus den einzelnen Rohaufschlägen einen gewichteten durchschnittlichen Rohaufschlag für Getränke und Küche in Höhe von 192 % ermittelt und diesen Aufschlag auf den erklärten Wareneinsatz umgelegt. Hierbei seien beim ermittelten Rohaufschlag ein Abschlag von 42 % (2004) und 22 % (2005) vorgenommen und ein Abschlag für Schwund in Höhe von 10 % berücksichtigt worden.

Daraus habe sich eine Umsatzdifferenz von 77.000,00 € netto für das Jahr 2004 und von 79.000,00 € netto für das Jahr 2005 ergeben.

Auf Einwand der Gesellschafter, dass ein Großteil der aus Italien eingekauften Waren verdorben sei, habe die Prüferin eine Schwundermittlung für die aus Italien bezogenen Waren vorgenommen und sei dabei auf einen Schwund in Höhe von 37.418,17 € bzw. 65 % (2004) und 36.414,75 € bzw. 70 % (2005) gekommen; dabei sei noch nicht berücksichtigt, dass ein Teil der aus Italien bezogenen Waren (Wein, Grappa, Essig, Öl, verpackte Nudeln, Reis, ...) unverderblich gewesen sei. Für die Außenprüfung sei ein Schwund in Höhe von 50 % (2004) und 40 % (2005) auf die gesamte Warengruppe, bzw. von 65 % - 70 % für den Wareneinkauf aus Italien nicht glaubhaft.

Die Gesellschafter seien aufgefordert worden, Nachweise über die Entsorgung der verdorbenen Ware vorzulegen. Einer der beiden Gesellschafter habe ausgesagt, keine Aufzeichnungen über die weggeworfene Ware geführt zu haben.

Beide Gesellschafter haben private Kreditverträge vorgelegt und argumentiert, dass sie mit diesen die im Betrieb erwirtschafteten Verluste hätten abdecken müssen. Die Privatkredite seien aber keine Begründung für den hohen Schwundanteil.

Auf Grund dieser Feststellungen nahm die Außenprüfung folgende Umsatzzuschätzung vor:

	2004	2005
Wareneinkauf		
Inland 10%	24.840,32	38.551,35
Inland 20%	8.097,50	13.959,96
Italien gesamt	59.701,30	
Italien 10%		46.691,91
Italien 20%		7.593,21
Drittland	1.044,10	390,00
Ware 0%		102,00
Bezahlter Wareneinkauf	93.683,22	107.288,43
Verbrauchsmaterial	-2.500,00	-2.500,00
Schwund 10%	-9.118,32	-10.478,84
Eigenverbrauch	-1.500,00	-1.500,00
kalkulierter Wareneinsatz	80.564,90	92.809,59
Rohaufschlag lt. Außenprüfung	150%	170%
Erlös lt. Außenprüfung	201.412,25	250.585,89
Erlös lt. Erklärung	124.989,03	171.741,07
Erlösdifferenz	76.423,22	78.844,82
Zuschätzung:		
Erlöse 20%	15.000,00	6.500,00

Erlöse 10%	62.000,00	25.000,00
	77.000,00	31.500,00

Die Schätzung bezieht sich hinsichtlich des Jahres 2005 auf das ganze Jahr, den verbleibenden Betrag der für dieses Jahr ermittelten Erlösdifferenz rechnete die Prüferin daher dem den Betrieb seit Mitte des Jahres als Einzelunternehmer führenden Bw zu.

In der Berufung wird vorgebracht, dass laut Aussage der Außenprüfung der im Verhältnis zum Umsatz zu hohe erklärte Wareneinsatz wesentlich für die Zuschätzung gewesen sei. Die erklärten Verluste seien jedoch tatsächlich entstanden, es seien keinerlei Schwarzumsätze getätigt worden. Die Außenprüfung habe anhand kalkulatorischer Ansätze, die sich aus dem Branchenschnitt ergeben, fiktive Umsätze angenommen. Es sei aber völlig unberücksichtigt, dass sich die Privatverbindlichkeiten der Gesellschafter in Höhe der erwirtschafteten Verluste erhöht hätten. Die Privatverbindlichkeiten wären zur Abdeckung der entstandenen Verluste notwendig gewesen. Jede Erhöhung der Bankkredite spiegle sich im Verrechnungskonto der Gesellschafter wider. Wären auch die privaten Lebensverhältnisse der Gesellschafter untersucht worden, so hätte zweifelsfrei festgestellt werden können, dass der unterstellte extrem hohe Cashflow in keiner Weise nachvollziehbar sei. Die unterstellte Gewinnerzielungsmöglichkeit mit dem ursprünglichen Konzept eines italienischen Feinkostladens werde durch die Entwicklung des Unternehmens ad absurdum geführt. So sei ein Gesellschafter ausgeschieden, weil er nicht mehr bereit gewesen sei, die Verluste mitzutragen. Weiters hätte sich der Betreiber des Unternehmens bei florierendem Geschäft im Jahr 2006 nicht auch noch zusätzlich zu seinem Beschäftigungsverhältnis den Betrieb einer Gaststätte aufgehalst. Auch wären dann die Aufgabe des Konzepts eines Feinkostladens Ende 2006 und die Umstellung des Lokals auf ein Schnitzelhaus wenig plausibel. Es sei auch kein einziger Schwarzumsatz nachgewiesen worden.

Die Prüferin weist in ihrer zur Berufung erstatteten Stellungnahme darauf hin, dass die Verrechnungs- bzw. Kapitalkonten im Zuge der Prüfung mehrmals abverlangt, jedoch nie vorgelegt worden seien. Die einzige Buchung am Verrechnungskonto (Kto. 3650) sei am 25. Mai 2004 eine Einzahlung am Bankkonto (Kto. 2800) in Höhe von 27.000,00 € gewesen. Daher liege eine bloße Schutzbehauptung vor, wenn vorgebracht werde, dass sich jede Erhöhung der Bankkredite im Verrechnungskonto der Gesellschafter widerspiegle. Es seien zwar Kreditverträge der Gesellschafter vorgelegt worden, ob bzw. wie viel von diesem Geld in den Betrieb geflossen sei, sei aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen aber nicht ersichtlich gewesen. Die Außenprüfung habe festgestellt, dass die täglichen Bareinzahlungen am Bankkonto höher gewesen seien, als die Tageslosung. Es widerspreche jeder Lebenserfahrung, dass zwei Gesellschafter Kredite in Form täglicher Bareinzahlungen dem Betrieb zuführten ohne Nachweis, wer welchen Betrag einbezahlt habe.

Für das Jahr 2004 und das halbe Jahr 2005 seien jeweils Verluste erklärt worden, woraus sich für den Ende Juni 2005 ausgeschiedenen Gesellschafter AB ein negatives Kapitalkonto ergebe. Der Bw habe für dieses negative Kapitalkonto 5.000,00 € bezahlt und außerdem alle Schulden der OEG übernommen, was im Wirtschaftsleben unüblich sei.

In einer Gegenäußerung dazu wird eingewendet, dass die Verrechnungskonten nicht abverlangt worden seien. Es sei vielmehr im Zuge der Prüfung angeboten worden, sowohl einen Aufgabegewinn als auch eine detaillierte Darstellung der Verrechnungskonten zu ermitteln. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass sämtliche Einzahlungen zur Verlustabdeckung der Bw vorgenommen habe. Die Bareinzahlungen am Bankkonto seien insofern höher gewesen, als der Bw zur Abdeckung laufender Zahlungen aus seinem Privatvermögen Geld zugeschossen habe. Ein Nachweis für diese Einzahlungen sei nicht notwendig gewesen, da die Gesellschafter dies im Innenverhältnis so vereinbart hätten. Der Bw habe auch über nichtselbständige Einkünfte verfügt, die er zur Finanzierung der Verluste habe verwenden können, während AB ausschließlich für die OEG tätig gewesen sei und notwendigerweise Entnahmen getätigt habe, was aus den der Außenprüfung vorliegenden Unterlagen eindeutig hervorgehe. Es sei auch nicht nur eine Privateinlage in Form einer Einzahlung von 27.000,00 € getätigt worden, sondern es seien, wie im Außenprüfungsbericht selbst festgehalten, weitere Einzahlungen, auch in größeren Einmalbeträgen, erfolgt. Die Ermittlung der Höhe der Einlagen des Bw wäre also technisch kein Problem und werde weiterhin angeboten. Damit sei auch erklärlich, warum anlässlich des Ausscheidens des AB ein Kaufpreis von 5.000,00 € bezahlt worden sei. Der Bw habe diesen Betrag bezahlt, um einen lästigen Gesellschafter loszuwerden und das Konzept des Betriebes wegen der permanenten Verlustsituation umstellen zu können.

Die Behauptung, dass die Buchhaltungsunterlagen mangelhaft waren, werde zurückgewiesen. Die Schätzung sei auch der Höhe nach falsch, weil sie nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle. Der Bw habe seine anderen Einkünfte, Bankdarlehen und Steuerguthaben zur Abdeckung der Verluste dem Betrieb zugeführt.

Die Schätzung sei zu unrecht erfolgt. Die OEG habe ein Wareneingangsbuch in Form einer Excelliste geführt. Zugegebenermaßen entspreche dieses nicht vollständig den Vorschriften der [BAO](#). In diesem Zusammenhang müsse jedoch auf die Größe des Betriebes und die Unerfahrenheit der Gesellschafter verwiesen werden. Die Ermittlung der Kapitalkonten sei im Rahmen der Prüfung angeboten, jedoch mit dem Hinweis abgelehnt worden, dass es wegen der Höhe des Wareneinsatzes ohnehin zu einer Schätzung kommen werde. Sämtliche Einlagen am Bankkonto seien vom Bw geleistet worden, was beide Gesellschafter bestätigt hätten. Insofern wäre die Führung von Aufzeichnungen eine reine Fleißaufgabe gewesen. Hinsichtlich des Donauinselfestes müsse man sich die Situation vorstellen. An nur 3 Tagen würden

Imbisse und Getränke an Laufkundschaft an einem Imbissstand abgegeben. Es fehle hier einfach die Zeit und die Möglichkeit, Grundaufzeichnungen zu führen. Es würde schließlich jeglicher praktischen Erfahrung widersprechen, wenn sich die Gesellschafter beim Wegwerfen der abgelaufenen Ware gefilmt oder fotografiert hätten. Es sei nicht klar, wie sonst der Nachweis des Wegwerfens in den Hausmiskübel im Innenhof des Gebäudes sonst nachzuweisen und aufzuzeichnen wäre. Die Schätzung sei völlig übertrieben und manifestiere sich in keiner Weise in der privaten Lebensführung und der privaten Finanzsituation.

In der am 12. Dezember 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter zur Höhe der Hinzuschätzung darauf hin, dass die Außenprüfung von einem Restaurationsbetrieb ausgegangen sei, im Zeitpunkt der Streitjahre 2004 und 2005 sei allerdings ein Feinkostladen betrieben worden, der erst in späterer Folge in einen Restaurationsbetrieb umgewandelt worden sei. Zum Zeitpunkt der Außenprüfung habe das Lokal bereits „U&U“ geheißen, in den Streitjahren 2004 und 2005 habe es noch „C&Co“ geheißen. Die Führung eines Restaurationsbetriebes wäre – mangels Vorhandenseins von WC-Anlagen – gewerberechtlich auch gar nicht möglich gewesen. Ein Feinkostladen kalkuliere mit anderen Aufschlägen als ein Gasthaus, so wäre ein Feinkostladen eher mit der Feinkostabteilung eines Supermarktes zu vergleichen, keinesfalls würde dort ein von der Außenprüfung in Höhe von rund 192 % angenommener Rohaufschlag der Realität entsprechen. Der Gesamt-RAK von 2,9 könne keinesfalls realistisch sein, wenn man bedenke, dass man bei einem 2 Hauben Lokal von einem Gesamt-RAK von 3,49 ausgehe. Der Bw merkte weiters an, dass er, hätte er die zugeschätzten Beträge von rund 70.000,00 € pro Jahr tatsächlich erwirtschaftet, letztendlich das Lokal nicht hätte umbauen müssen. Es bestünden immer noch Schulden in einer Größenordnung, dass er weder einen Kredit noch einen Kreditrahmen von der Bank bekomme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 184 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. Gemäß Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind.

[§ 163 BAO](#) bestimmt, dass Bücher oder Aufzeichnungen, die den Vorschriften des [§ 131 BAO](#) entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich haben und der Erhebung der

Abgaben zu Grunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Außenprüfung hat die von der OEG erklärten Umsätze einer kalkulatorischen Verprobung unterzogen, die für das Jahr 2004 eine Erlösdifferenz von rd. 76.000,00 € und für das Jahr 2005 eine solche von rd. 78.000,00 € erbrachte. Verprobungsdifferenzen in dieser Höhe sind nicht unbedeutend und geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Außenprüfung konnte bei Ermittlung der Rohaufschläge auf die im Betrieb der OEG festgestellten Ein- und Verkaufspreise zurückgreifen (Bl. 23 bis 36 Arbeitsbogen). Die Kalkulation beruht daher auf objektiv nachvollziehbaren, aus dem Betrieb der OEG gewonnenen Kennzahlen. Da die OEG in ihrem Betrieb Waren (Speisen und Getränke) mit unterschiedlich hohen Rohaufschlägen führte, ist die Außenprüfung zutreffend von einem Durchschnittsrohaufschlag ausgegangen. Die nach dem Verhältnis der Verkaufspreise der einzelnen Waren vorgenommene Gewichtung der Einzelrohaufschläge ist ebenfalls schlüssig. Die Prüferin hat weiters mit rd. 50 % der im Kassenbericht eines Kalendermonats ausgewiesenen Produkte auch eine hinreichend repräsentative Auswahl aus den von der Bw umgesetzten Produkten getroffen, zumal sie allfälligen Unsicherheiten ohnehin dadurch Rechnung getragen hat, dass sie den auf diese Weise ermittelten gewichteten durchschnittlichen Rohaufschlag von 192 % auf 150 % für das Jahr 2004 und auf 170 % für das Jahr 2005 reduziert hat.

Der Bw hat der im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wiedergegebenen Verprobung und den dabei in Anwendung gebrachten Rohaufschlägen im Grunde nichts entgegengesetzt. Er hat weder dargetan, dass die von der Außenprüfung vorgenommene Gewichtung für ihn von Nachteil wäre, noch ist er der Auswahl der in die Berechnung des Durchschnittssatzes einbezogenen Produkte entgegengetreten. In der Berufung wird lediglich eingewendet, dass die Außenprüfung anhand kalkulatorischer Ansätze, die sich aus einem Branchenschnitt ergeben, fiktive Umsätze angenommen habe. Mit diesem Einwand zeigt der Bw aber keinen Mangel in der Kalkulationsrechnung auf, räumt er damit doch selbst ein, dass sich die von der Außenprüfung aus den im Betrieb der OEG vorliegenden Verhältnissen gewonnenen Rohaufschlagssätze in einem branchenüblichen Rahmen bewegen.

Mit seinem von diesem Vorbringen abweichenden, in der Berufungsverhandlung erstmals unternommenen Versuch, die Richtigkeit der von der Außenprüfung durchgeführten Rohaufschlagsermittlung damit in Abrede zu stellen, dass die OEG einen Feinkostladen betrieben habe, während die Außenprüfung von einem Restaurationsbetrieb ausgegangen sei, ein Feinkostladen kalkuliere mit anderen Rohaufschlagssätzen als ein Gasthaus, sei eher mit

der Feinkostabteilung eines Supermarktes zu vergleichen, wo der von der Außenprüfung angenommene Rohaufschlag von 192 % keinesfalls der Realität entsprechen würde, verkennt der Bw, dass die Außenprüfung ohnehin, wie zuvor dargelegt, von den im Feinkostladen der OEG in den geprüften Jahren festgestellten Ein- und Verkaufspreisen ausgegangen ist. Dass der Bw den Betrieb im Zeitpunkt der Prüfung in einer anderen Form geführt hat, ist unerheblich. Da die Außenprüfung auf die im Prüfungszeitraum im Betrieb der Bw gegebenen Verhältnisse anknüpfen konnte, ist auch der Hinweis auf bei Supermärkten oder Haubenlokalen übliche Rohaufschlagssätze nicht zielführend.

Nach der somit nicht konkret bestrittenen bzw. widerlegten Kalkulation der Außenprüfung hätten nur Schwundwerte in der Höhe von rd. 50 % bzw. rd. 45.000,00 € für das Jahr 2004 und rd. 40 % bzw. rd. 41.000,00 € für das Jahr 2005 (Tz. 5 des Berichts und Bl. 38 Arbeitsbogen) die Richtigkeit der erklärten Umsätze bestätigen können. Ein derartiges Schwundausmaß widerspricht aber jeder Lebenserfahrung. Die mangelnde Glaubwürdigkeit solcher Schwundwerte wird noch dadurch verstärkt, dass nach der, ebenfalls unwidersprochen gebliebenen, Berechnung der Außenprüfung der Schwund für die aus Italien bezogenen, zudem teilweise nicht schnell verderblichen Waren rd. 65 % bzw. rd. 37.000,00 € (2004) und rd. 70 % bzw. rd. 36.000,00 € (2005) betragen haben müsste. Die bloße Erklärung, pro Woche durchschnittlich drei Mistkübel mit verdorbener Ware vollgefüllt zu haben (AB in der Niederschrift vom 30. August 2007, Bl. 162 Arbeitsbogen), reicht nicht aus, Schwundwerte von bis zu 45.000,00 € pro Jahr glaubhaft zu machen. Zu Recht hat die Außenprüfung angesichts solcher Größenordnungen Nachweise über die Entsorgung der verdorbenen Waren verlangt. Der Bw hat auch keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass im Betrieb der OEG besondere, den Verderb von Waren begünstigende Verhältnisse bestanden hätten. Warum es im Betrieb der OEG zu einem derart hohen Verderb gekommen wäre, hat der Bw in keiner Weise plausibel gemacht.

Im Übrigen hat die Außenprüfung im Rahmen der Kalkulation mit 10 % bzw. rd. 9.000,00 € (2004) und rd. 10.000,00 € (2005) Schwund in hinreichendem Ausmaß berücksichtigt.

Angesichts der aus der schlüssigen und nachvollziehbaren, auf dem aus dem Betrieb der OEG gewonnenen Zahlenmaterial aufbauenden kalkulatorischen Verprobung resultierenden Erlösdifferenzen lässt sich die Feststellung treffen, dass die ausgewiesenen Ergebnisse nicht den Tatsachen entsprechen und daher die von der OEG geführten Aufzeichnungen sachlich mangelhaft sind.

Die von der Außenprüfung weiters getroffene Feststellung, dass die Tageslosungen übersteigende Bareinzahlungen auf das betriebliche Bankkonto im Ausmaß von insgesamt rd. 33.000,00 € im Jahr 2004 (Bl. 131 Arbeitsbogen) und rd. 44.000,00 € im Jahr 2005 (Bl. 160

Arbeitsbogen) getätigt wurden, steht im Einklang mit diesem Ergebnis. Zur Herkunft dieser Beträge vermochte der Bw keine nachprüfbaren Angaben zu machen. Die Erklärung, es handle sich bei den Mehrbeträgen um Zahlungen, die der Bw laufend aus seinem Privatvermögen geleistet habe, verbleibt auf der Behauptungsebene. Verrechnungskonten, aus denen von den Gesellschaftern geleistete Privateinlagen hervorgehen würden, hat der Bw nicht vorgelegt. Daran vermag die den Ausführungen der Außenprüfung, Verrechnungs- und Kapitalkonten mehrmals abverlangt zu haben, widersprechende Behauptung des Bw, ein solches Verlangen sei nicht gestellt worden, nichts zu ändern. Dem Bw war dieses Verlangen jedenfalls spätestens seit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der Außenprüfung bekannt und er war nicht daran gehindert, die Konten im Berufungsverfahren vorzulegen. Davon abgesehen ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw unmissverständlich, dass die OEG laufende Verrechnungskonten für ihre Gesellschafter überhaupt nicht geführt hat, spricht der Bw doch wiederholt davon, eine detaillierte Ermittlung der Verrechnungskonten angeboten zu haben, bzw. die Ermittlung der Höhe der von ihm geleisteten Einlagen wäre technisch kein Problem und werde weiterhin angeboten. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass gemäß [§ 131 Abs. 1 Z 3 BAO](#) Eintragungen u.a. zeitgerecht vorgenommen werden sollen und gemäß [§ 163 BAO](#) nur den Vorschriften des § 131 entsprechende Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich haben.

Der Umstand, dass die Bareinzahlungen über den gesamten Prüfungszeitraum laufend, beinahe täglich getätigt wurden (Bankkontoauswertungen Bl. 117 bis 160 Arbeitsbogen), spricht in Verbindung mit den Verprobungsdifferenzen dafür, dass es sich bei den festgestellten Bareinzahlungen um steuerlich nicht erfasste betriebliche Erlöse handelt.

Die Außenprüfung hat zudem festgestellt, dass die Bw kein Wareneingangsbuch geführt hat. Eine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches bestand aber gemäß [§ 127 Abs. 2 BAO](#) für die Bw bei der von ihr vorgenommenen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung. Das Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke zu führen. Es dient primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses. Ihm kommt für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu (Ritz, [BAO Kommentar](#)³, § 127 Tz 1). Wird ein Wareneingangsbuch nicht vorgelegt, ist gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) die Berechtigung zu Schätzung gegeben (VwGH 27.5.2003, [98/14/0072](#)).

Der Bw bringt zwar vor, ein Wareneingangsbuch in Form einer Exceltabelle geführt zu haben. Abgesehen davon, dass ein auf diese Weise geführtes Wareneingangsbuch weder im Prüfungs- noch im Berufungsverfahren vorgelegt wurde, entsprechen mittels Excel geführte Aufzeichnungen auch nicht den Anforderungen des [§ 131 BAO](#). Gemäß [§ 131 Abs. 1 Z 6 BAO](#) sollen Eintragungen nämlich nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen.

Eintragungen in Exceltabellen können aber jederzeit nachträglich verändert werden, und ob Änderungen vorgenommen wurden oder nicht, ist nicht überprüfbar.

Die Außenprüfung hat schließlich festgestellt, dass die Ermittlung der beim Donauinselfest im Jahr 2005 erzielten Tageslosung nicht nachvollziehbar sei. Es gebe nur eine handschriftliche Aufstellung, auf der in einer Summe der Getränkeumsatz zusammengefasst sei.

Gemäß [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung erfordert das tägliche Festhalten aller Bargeldbewegungen (Einnahmen, Ausgaben), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, [98/14/0127](#)). Es ist unstrittig, dass die OEG die auf dem drei Tage dauernden Donauinselfest 2005 erzielten Bareinnahmen nicht täglich festgehalten hat. Werden aber die Kasseneingänge einiger Tage eines Wirtschaftsjahres nicht aufgezeichnet, so ist damit nach [§ 184 Abs. 3 BAO](#) die Schätzungsberechtigung gegeben (VwGH 15.5.1997, [95/15/0138](#)).

Die von der Außenprüfung aufgezeigten Mängel, insbesondere die festgestellten Verprobungsdifferenzen, geben begründeten Anlass, an der sachlichen Richtigkeit der von der OEG geführten Aufzeichnungen zu zweifeln und ziehen daher die Schätzungsbefugnis nach sich. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen der OEG mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Umständen nicht. Es war daher weder erforderlich, das Vorliegen von Schwarzumsätzen nachzuweisen, noch die privaten Lebensverhältnisse der Gesellschafter zu untersuchen, noch zu ergründen, ob die Schätzung durch die Entwicklung des Unternehmens ad absurdum geführt werde oder was AB dazu veranlasst hat, zum 30. Juni 2005 aus der Gesellschaft auszuscheiden.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage, möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. die bei Ritz, [BAO](#) Kommentar³, § 184 Tz 12 zitierte Rechtsprechung). Da die Außenprüfung bei ihrer Kalkulationsrechnung auf die im Betrieb der OEG feststellbaren Verhältnisse zurückgreifen konnte, wird mit einer an den durch die Verprobung festgestellten Erlösdifferenzen orientierten Zuschätzung dem Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, Rechnung getragen. Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, von der Schätzungsmethode der Außenprüfung abzugehen.

Die Außenprüfung hat in die Verprobung und Schätzung des Jahres 2005 die Verhältnisse des ganzen Jahres einbezogen, also sowohl den Zeitraum bis Ende Juni 2005, in welchem die OEG den Betrieb geführt hat, als auch das zweite Halbjahr, in welchem der Bw den Betrieb als Einzelunternehmer weitergeführt hat, und die dabei ermittelte Erlösdifferenz im Verhältnis der jeweils erklärten Einnahmen auf die OEG und das Einzelunternehmen des Bw aufgeteilt. Im Hinblick darauf, dass für den Betrieb weder ein Wareneingangsbuch geführt, noch zum 30. Juni 2005, also dem Tag des Ausscheidens des AB, eine Inventur erstellt wurde, somit eine eindeutige Zuordnung der in die Kalkulation einbezogenen Waren zu einem bestimmten Zeitraum nicht möglich ist, und auch nicht hervorgekommen ist, dass sich die Verhältnisse der Betriebsführung nach dem Ausscheiden des AB geändert hätten, kann auch in dieser Vorgangsweise keine Unschlüssigkeit erblickt werden. Der Bw hat dieser Vorgangsweise auch nichts entgegengesetzt.

Auch gegen die Höhe der Schätzung hat der Bw nichts vorgebracht. Die Behauptung, die erklärten Verluste seien tatsächlich entstanden und die Schätzung sei der Höhe nach falsch, weil sie nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle, sowie die Anmerkung des Bw in der Berufungsverhandlung, er hätte das Lokal nicht umbauen müssen, hätte er die zugeschätzten Beträge tatsächlich erwirtschaftet, stellen keinen substantiierten Einwand gegen die Höhe der Schätzung dar.

Ob die Gesellschafter Einlagen geleistet haben, ist sowohl für die, insbesondere aus den durch Kalkulation festgestellten Erlösdifferenzen resultierende Schätzungsberechtigung, als auch für die Höhe der Schätzung unerheblich. Davon abgesehen hat der Bw einen Nachweis, dass und in welcher konkreten Höhe die Gesellschafter Einlagen geleistet hätten, nicht erbracht. Das Berufungsvorbringen bleibt vielmehr auch in diesem Punkt allgemein gehalten. Darauf, dass der Bw Verrechnungskonten nicht vorgelegt hat und davon auszugehen ist, dass solche auch nicht geführt worden sind, wurde bereits hingewiesen. Zudem ist das vom Bw in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen widersprüchlich. Während nämlich im Prüfungsverfahren (Tz 5 des Berichts) beide Gesellschafter Kreditverträge vorgelegt und argumentiert hatten, dass sie mit diesen die im Betrieb erwirtschafteten Verluste hätten abdecken müssen, und auch noch in der Berufung behauptet wird, die Gesellschafter wären Privatverbindlichkeiten eingegangen, um die entstandenen Verluste abzudecken und jede Erhöhung der Bankkredite spiegle sich im Verrechnungskonto der Gesellschafter wider, wird in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Außenprüfung vorgebracht, dass (nur) der Bw Einzahlungen zur Verlustabdeckung vorgenommen habe.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 2. Jänner 2013