

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Stb, Wien, über die Beschwerde vom 01.06.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 04.05.2011 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie vom 19.4.2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 werden abgeändert. Die Abgabenbemessungsgrundlagen und die Abgaben ergeben sich aus den angefügten, einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 werden abgeändert. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2008 wird 2.750,00 € festgesetzt. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 wird mit 11.000,00 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GmbH (Bf.), deren Betriebsgegenstand der Groß- und Einzelhandel mit Sportnahrungsmitteln und Fitnessprodukten ist.

Im Zuge einer die Jahre 2008 und 2009 betreffenden Außenprüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

### **Tz. 1 Grundlagen**

*Betriebsgegenstand des geprüften Unternehmens ist in erster Linie der Handel von Nahrungsergänzungsmitteln für den Kraftsport (Bodybuilding).*

*Das geprüfte Unternehmen ist die sog. "Nachfolge-GmbH" des Einzelunternehmens K (FA FA StNr. \*\*\*\*), welches ebenfalls geprüft wurde (Zeitraum 2007-2008, B Nr).*

*Die Feststellungen "MIAS-Differenzen" und "Lebenshaltungskosten" der Bp K betreffen auch den Prüfungszeitraum der GmbH.*

*Die unter der UIDNr. des Einzelunternehmens erfassten i. g. E. betreffen ab dem 4. Quartal 2008 die GmbH.*

*Die Lieferanten verwenden auch bei Rechnungslegung an die Bf überwiegend weiter die UIDNr. des Einzelunternehmens.*

*Die Abfrageergebnisse aus dem MIAS ergaben wesentlich höhere Werte an innergemeinschaftlichen Erwerben als die gesamten im Einzelunternehmen und in der Bf verbuchten Wareneinkäufe.*

## **Tz. 2 Selbstanzeige**

*Vor Prüfungsbeginn erstattete der steuerliche Vertreter Selbstanzeige über die Nachbuchung von Wareneinkäufen 2008 in Höhe von Euro 83.804,47.*

## **Tz. 3 Zuschätzung**

*Bei Überprüfung der Bücher und Aufzeichnungen wurden formelle und materielle Mängel festgestellt:*

### **MIAS-Abfrage:**

*Zur gleichmäßigen Berichtigung, der bereits beim Einzelunternehmen festgestellten Mängel wurde die sog. "Nachfolge-GmbH" ebenfalls geprüft.*

*Hier wurde vor Prüfungsbeginn Selbstanzeige erstattet.*

*Die Selbstanzeige betrifft die nichtverbuchten Wareneinkäufe (Selbstanzeige vom 23.3.2011, siehe Tz. 1).*

*Die Abfrageergebnisse aus dem MIAS ergaben wesentlich höhere Werte an innergemeinschaftlichen Erwerben als die gesamten im Unternehmen verbuchten Wareneinkäufe.*

*Eine genaue Auflistung der innergemeinschaftlichen Erwerbe laut MIAS-Abfrage wurde dem Geschäftsführer und dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Prüfung des Einzelunternehmens K übermittelt.*

*Bis gegen Ende der Bp (K) wurde trotz mehrmaliger Aufforderung der Bp zu den MIAS-Differenzen nicht konkret Stellung genommen.*

*Bis auf den Hinweis, von den dort angeführten Lieferanten sind drei nicht bekannt.*

*Dazu ist zu sagen, dass die Firmenbezeichnung, die im Geschäftsleben verwendet wird bzw. unter der eine Firma auftritt von der offiziellen Bezeichnung abweichen kann.*

*Weiters wurde die Vermutung geäußert, die Differenzen seien durch die Verbuchung der Wareneinkäufe im Jahr der Bezahlung anstatt im Jahr des Einkaufs (Rechnungsdatum) entstanden, es handle*

*sich somit um eine bloße "Verschiebung".*

### **Werte 2008:**

*Innergemeinschaftliche Erwerbe lt. MiAS-Abfragen 2008:*

*Einzelunternehmen: € 200.048.-*

*GmbH: € 6.632.-*

*Innergemeinschaftliche Erwerbe lt. Vlg. 2008:*

*Einzelunternehmen: € 76.100.-*

*GmbH: € 0.-*

*Wareneinkauf lt. Vlg. 2008:*

*Einzelunternehmen: € 88.741.-*

GmbH: € 41.709.-

Das Warenlager des Einzelunternehmens wurde von der GmbH übernommen.

Eine Inventur zum Stichtag der Übernahme wurde nicht vorgelegt.

**Verrechnungskonto Gesellschafter, Lebenshaltungskosten:**

Die Überprüfung der Lebenshaltungskosten des Gesellschafter/Geschäftsführers K ergab eine Unterdeckung.

Die folgenden Buchungen sind Finanzierungen durch die Gesellschafterin B (Mutter des Geschäftsführers):

Konto 5000 Wareneinkauf 2008: Bezahlung des Wareneinkaufs über € 41.700.-

Konto 3701 Verrechnungskonto 2008: Einlage € 117.000.-

Die finanzielle Unterstützung durch die Gesellschafterin B konnte nur zum Teil nachgewiesen werden. Für den überwiegenden Teil der Geldmittel, die von B in die GmbH flossen, konnte die Herkunft der Mittel nicht nachgewiesen werden.'

Die Beträge der MIAS-Differenzen sowie der nicht gedeckten Lebenshaltungskosten wurden dem steuerlichen Vertreter in Besprechungen mitgeteilt.

**Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn:**

Die oben angeführten formellen und materiellen Mängel der Buchhaltung berechtigen zur Schätzung gem. § 184 BAO.

Zur gleichmäßigen Berichtigung der gleichen, beim Einzelunternehmen und bei der GmbH festgestellten Mängel, wird die Zurechnung zu Umsatz und Gewinn (Summe € 174.000) auf den gesamten Prüfungszeitraum (2007 - 2009) des Einzelunternehmens und der GmbH aufgeteilt.

2008 betreffen davon die GmbH 3/12tel vom Jahresbetrag von 58.000.-, das sind 14.500.

Die Zuschätzung stellt eine verdeckte Ausschüttung dar und ist dem Gesellschafter/Geschäftsführer K zuzurechnen.

Die Kapitalertragsteuer trägt die GmbH.

	2008	2009
Zuschätzung lt. Bp.	14.500,00	58.000,00
Umsatzzurechnung zu verst. mit 10%	14.500,00	58.000,00
Außerbilanzmäßige Zurechnung	14.500,00	58.000,00
Verdeckte Ausschüttung:		
Nettowert	14.500,00	58.000,00
10% USt	1.450,00	5.800,00
Kapitalertragsteuer	5.316,67	21.266,66
Verdeckte Ausschüttung lt. Bp	21.266,67	85.066,66

**Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2008	2009
----------	------	------

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz	14.500,00	58.000,00
[029] 10% Ermäßigter Steuersatz	14.500,00	58.000,00
Kapitalertragsteuer:		
Abgabe	5.316,67	21.266,66
Körperschaftsteuer:		
[625] Verdeckte Ausschüttungen	14.500,00	58.000,00
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	14.500,00	58.000,00

Mit Bescheid vom 19. April 2011 erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer und setzte mit Bescheiden vom 4. Mai 2011 die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 fest, wobei die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte.

Mit Eingabe vom 1. Juni 2011 brachte die Bf. eine Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie den Haftungsbescheid, jeweils für die Jahre 2008 und 2009, ein.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages brachte die Bf. mit Schreiben vom 30. Juni 2011 nachstehende Ergänzung ein:

*Die Beschwerde richtet gegen die Einschätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO.*

*Es wird folgende Änderung beantragt:*

*Veranlagung gemäß den beiliegenden berichtigten Steuererklärungen 2008 und 2009*

*Begründung:*

*Gemäß mehrmaliger Entscheidungen des VwGH soll das Ergebnis der Schätzung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen. Die Schätzungsgrundlagen müssen daher in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden.*

*Im vorliegenden Fall wurden von den ausländischen Lieferanten nochmals Rechnungen angefordert und die Jahresabschlüsse entsprechend berichtigt. Die Gesellschaftereinlagen sind durch Sparbücher und einen Wohnungsverkauf eindeutig nachvollziehbar.*

Die Betriebsprüfung nahm dazu wie folgt Stellung:

*Zu Berufungsbegehren "Veranlagung gemäß den beiliegenden berichtigten Steuererklärungen":*

*Bei Überprüfung der Bücher und Aufzeichnungen wurden formelle und materielle Mängel festgestellt, wie die Nichtvorlage der Inventuren im Prüfungszeitraum.*

*Die Ziffern in den berichtigten Steuererklärungen lassen Nachbuchungen erkennen.*

*Eine Vorgangsweise die, die Nichtordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen bestätigt und gemeinsam mit den in den folgenden Absätzen dargestellten materiellen Mängeln zur Schätzung berechtigt.*

*Bezüglich der „Zuschätzung“ und Höhe der Hinzurechnung wird auf Tz 3 des Bp-Berichts vom 12. 4. 2011 verwiesen:*

Hier wurden die aufgezeigten MIAS- Differenzen 2008, die einen wesentlichen formellen und materiellen Mangel der Buchführung darstellen, angeführt. Im konkreten Fall gab es zwischen den erklärten (verkürzten) innergemeinschaftlichen Erwerben und den Daten der ausländischen Lieferanten beträchtliche Differenzen. Im Zuge der BP konnten diese Differenzen trotz mehrmaliger Aufforderung über Monate hinweg, nicht schlüssig aufgeklärt werden. Auch in der Berufung selbst gibt es darüber keine verwertbaren Angaben.

Ein weiterer Punkt der zur Schätzung Anlass gab war die ungeklärte Mittelherkunft von Gesellschaftereinlagen in die GmbH (117. 000. -), die — auf Nachfrage - mit einer Kreditvereinbarung i H v € 120. 000.- glaubhaft gemacht werden sollte.

Der BP wurde diesbezüglich eine formlose Kreditvereinbarung zwischen der Mutter und Anteilsinhaberin, Fr B und dem Unternehmen vorgelegt. Der Darlehensvertrag weist kein Erstellungsdatum aus. Von Seiten der GmbH wurde die Vereinbarung vom Geschäftsführer und Gesellschafter K unterfertigt. Lt. Angaben handelt es sich um einen „rollierenden Kredit bis € 120.000.— und einer variablen Verzinsung.

Die BP stellte dazu fest, dass die Darlehensgeberin diesen Betrag nicht einlegen konnte, da sie über kein Einkommen verfügte und eine Abhebung der Mittel sowie ein Zahlungsfluss von ihr an das Unternehmen nicht nachgewiesen wurde. Die Vereinbarung enthält keine Angaben über Rückzahlungsmodalitäten, Fälligkeit und Laufzeit.

Die Darlehensgeberin erklärte keine Zinserträge, sodass laufende Zinszahlungen ausgeschlossen werden mussten. Die Vereinbarung hat keinen Darlehenscharakter da die Modalitäten, wie sie zwischen Fremden eingegangen und abgewickelt worden wären, fehlen.

Auch der Gesellschafter/Geschäftsführer K wies im Vorzeitraum aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer nur Verluste aus, sodass ihm keine Mittel zur Verfügung standen. Innerhalb der GmbH bezog er für seine Geschäftsführertätigkeit kein Gehalt.

Lt. ständiger Rechtsprechung haben zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge klare Vereinbarungen zu enthalten — dazu zählen auch Abreden über Höhe und Fälligkeit wiederkehrender Zinszahlungen etc. Die Behauptung ein Darlehen von einem nahen Angehörigen/Gesellschafter erhalten zu haben, ist steuerlich unbeachtlich wenn Höhe, Zinszahlungen, Besicherung, Laufzeit und Tilgung ungeklärt bleiben. Geldmittel, die ohne diese Bedingungen dem Betrieb zugeführt werden, stellen im steuerlichen Sinn ungeklärte Vermögenszuwächse dar. Wenn aber die Vermögensdeckung erhebliche Unterdeckung aufzeigt kann angenommen werden, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften stammt.

Die hinzugerechneten Beträge waren in der von der BP vorgenommenen Höhe stimmig und orientierten sich einerseits an den festgestellten MIAS — Differenzen (und einem fremdüblichen Rohgewinnaufschlag) sowie nach der festgestellten Vermögensunterdeckung.

Zu Berufungsbegründung „Rechnungen der ausländischen Lieferanten“:

*Die Rechnungen der ausländischen Lieferanten, die Klarstellung zu den MIAS-Differenzen bringen könnten wurden bis dato dem Finanzamt nicht vorgelegt und liegen auch der Berufung nicht bei.*

*Zu Berufungsbegründung „Gesellschaftereinlagen sind durch Sparbücher und Wohnungsverkauf eindeutig nachvollziehbar“:*

*Grundlage der Berechnung der Umsatz- und Gewinnzuschätzung der Bp. waren u. a. die nicht gedeckten Lebenshaltungskosten und Mias-Differenzen.*

*Wie in Tz. 3 des Bp- Berichts angeführt wird, wurde die Unterdeckung dem steuerlichen Vertreter in Besprechungen mitgeteilt und auch die Berechnungsunterlagen vorgelegt. Die in der Berufung zitierten Sparsbuchabhebungen wurden bis dato dem Finanzamt nicht vorgelegt und liegen auch der Berufung nicht bei.*

*Die in der Berufung zitierten Geldmittel ( Euro 91.000.-) aus dem Wohnungsverkauf wurden bei der Berechnung der Bp. angesetzt.*

*Nach Ansicht der BP sind die Ausführungen des Bw nicht geeignet um der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.*

*Geldrechnung 2006 - 2008:*

	2006	2007	2008	2009
<i>Wohnungsverkauf durch Mutter von B K</i>	+91.000			
<i>Investition B K. (Wareneinkauf) bei GmbH</i>			-40.000	
<i>Einlage B K. bei GmbH</i>				-117.000
<i>Bareinlage bei Einzelunternehmen K</i>		-47.100	-28.430	
<i>Mercedeskauf Fam. K</i>			rd.-30.000	

*Außeracht gelassen wurde bei der Berechnung die angebliche Unterstützung der Gesellschafterin B an ihren Sohn und Bw. in den Jahren 2007 - 2008, als dieser vor der Einbringung in die GmbH mit seinem Einzelunternehmen Verluste erwirtschaftete und ihm keine anderen Einkünfte zur Verfügung standen.*

*Verlust 2007 ca. 40.000.-*

*Verlust 2008 ca. 30.000.-*

*In der Gegenäußerung vom 19.8.2011 führte die steuerliche Vertretung aus:*

### ***MIAS Differenzen 2008***

*Anbei der Kontenausdruck über die Wareneinkäufe für die Zeit vom 1.10.-31.12.2008. Geringfügige Abweichungen sind auf falsche Firmenbezeichnungen zurückzuführen.*

### ***Ungeklärte Mittelherkunft von Gesellschaftereinlagen***

*Zum Nachweis werden die Kopien der aufgelösten Sparbücher vorgelegt (Euro 106.319,95).*

### ***Inventuren***

*Wegen des großen Umfanges werden die Inventuren direkt von meinem Mandanten übermittelt.*

*Ich möchte nochmals darauf hinweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen keineswegs eine Strafe sein kann. Eine Schätzung ist gemäß §184 (1) BAO nur dann durchzuführen, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln kann. Im vorliegenden Falle sind nach den durchgeführten Berichtigungen und vorgelegten Unterlagen die Grundlagen eindeutig nachvollziehbar.*

*In der zur Gegenäußerung der Bf. erstatteten Replik verwies die Betriebsprüferin auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 13.7.2011 und führte ergänzend aus:*

*Die vorgelegten Sparbuchkopien sind wenig aussagekräftig.*

*1.) Es handelt sich um anonyme Konten.*

*2.) Falls es Sparbücher von B K waren bleibt die Frage offen woher sie, ohne eigenes Einkommen die finanziellen Mittel hatte.*

*3.) Nach dem Datum der Einzahlungen auf den Sparbücher (10.5.2006) dürfte es sich um den Kaufpreis aus dem Verkauf der Eigentumswohnung der Mutter von B K handeln (Fr. P, Verkaufspreis der Wohnung 91.000.—, Verkauf 2006, siehe beil. Vertrag).*

*Summe der Abhebungen von den anonymen Sparbüchern am 23.1.08 Euro 69.906.—*

*Abhebung vom Sparbuch von P am 12.12.2008 Euro 36.400.—*

*Dieser Geldzufluss „Wohnungsverkauf“ wurde von der Bp in der Geldrechnung bereits berücksichtigt.*

*Verweis auf Stellungnahme vom 13.7.2011 [Anmerkung: Geldrechnung 2006-2008]*

### ***Inventuren:***

*Die Aufzeichnungen werden zur Kenntnis genommen, wobei anzumerken ist, dass die Inventur zum 31.12.2008 in der Bilanz der GmbH nicht ausgewiesen wurde.*

*Aus Sicht der Bp ist der für die Höhe Zuschätzung sehr maßgebliche Punkt „ungeklärter Vermögenszuwachs“ nicht aufgeklärt.*

*Bei Gegenüberstellung der i. g. Erwerbe der GmbH und des Einzelunternehmens zu den Werten lt. MIAS-Abfrage beider Unternehmen verbleiben 2008 ebenfalls Differenzen.*

*Die Inventuren, die wesentliche Grundaufzeichnungen darstellen, wurden jetzt vorgelegt, doch fand die Inventur 2008 in der vorgelegten Bilanz keinen Niederschlag.*

*Die Nachbuchung und die Buchung gleicher Einkäufe mit unterschiedlicher Belegnummer der Wareneingangsrechnungen, stellen eine formelle Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung dar.*

*Mit Schreiben vom 17.7.2012 wurde - nach einem Steuerberaterwechsel - ergänzend ausgeführt:*

Herr K hat 2007 ein Einzelhandelsunternehmen für Sportnahrungsergänzungsmittel gegründet. 2008 wurde der Betrieb auf eine GmbH übertragen. Im Rahmen einer Außenprüfung durch die Finanzbehörde wurde festgestellt, dass die Buchhaltung durch die ehemalige Steuerberatungskanzlei nicht sachgemäß geführt wurde, weshalb für die Jahre 2008 und 2009 im Rahmen des § 184 BAO folgende Ergebnisse geschätzt wurden: 2008 Gewinn: 18.592,46 KSt.: 4.648,12 KEST.: 5.316,67 USt. 1.450,-  
2009 Gewinn: 71.818,74 KSt.: 17.954,69 KEST.: 21.266,67 USt. 13.161,88

Bei der Schätzung wurde unter anderem die Vermutung angestellt, dass unser Klient aus den deklarierten Gewinnen seine privaten Lebenshaltungskosten nicht decken konnte. Tatsächlich wurde er, bzw. der Aufbau des Unternehmens durch seine 83jährige Großmutter P finanziert. Herr K pflegt mit seiner Großmutter ein sehr enges Verhältnis, weshalb sie ihr Vermögen für den Aufbau einer selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verfügung gestellt hat. Frau P war in ihrem eigenen Erwerbsleben auch immer selbständig tätig und wollte diesen Berufswunsch Ihres Sohnes finanziell ermöglichen.

Im Frühjahr 2012 wurde unsere Kanzlei mit der abgabenrechtlichen Betreuung des Betriebes beauftragt. Zur Mittelherkunft haben wir nun tiefergehende Erhebungen vorgenommen, wodurch sich die Situation wie folgt darstellt:

Mittelherkunft:

a.) Herr K war bis Anfang 2007 bei E GmbH mit einem Jahresbruttoeinkommen von etwa T€ 18 beschäftigt. Hinzu kam ein Einkommen aus einem Nebenjob bei M GmbH. Aus diesen regelmäßigen Einkünften konnte er sich ein Guthaben iHv T€ 14 erwirtschaften (Ref. 14). Zu berücksichtigen ist hier auch, dass Herr K im Oktober 2005 das Guthaben iHv. T€ 31 eines aufgelösten Sparbuches erhalten hat (Ref. 9).

b.) Die Großmutter unseres Klienten ist 2006 in ein Alterspflegeheim gezogen. Im Zuge dessen hat sie ihr Vermögen an Herrn K übertragen. Dazu gehörte insbesondere der Erlös aus dem Verkauf einer Eigentumswohnung. Dieser betrug T€ 91, wovon T€ 72 Herrn K zum Aufbau einer neuen Existenz übertragen wurden (Ref. 1a-b).

c.) Im Jänner 2008 wurden insgesamt vier Sparbücher der Großmutter iHv. je T€ 14, in Summe daher T€ 56 aufgelöst und das Geld an Herrn K übertragen (Ref. 7+8).

Es ist zwar richtig, dass diese Sparbücher anonym waren. Allerdings stammte das Vermögen aus Einzahlungen im Mai 2006. Abgesehen davon, dass dieser Zeitpunkt vom Prüfungszeitraum nicht mehr erfasst ist, war Herr K damals noch nicht selbständig erwerbstätig, sondern bei den oben zitierten Unternehmen angestellt. Im Rahmen einer Schätzung ist jeweils das Ergebnis heranzuziehen, dessen größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Im vorliegenden Fall ist es wesentlich wahrscheinlicher, dass eine 83jährige Dame ihr durch ihr ganzes Leben erspartes Vermögen auf Sparbücher einzahlt, als dass ein 27-jähriger Angestellter ohne jeglicher betrieblicher Substanz dieses Geld bereits (schwarz) erwirtschaftet hat und dann auf fünf Sparbücher aufteilt. Hier ist zu ergänzen, dass Frau P mehrere Renten bezogen hat, nämlich eine eigene Pension, eine Witwenpension und eine Rente aus dem Verkauf eines Wohnhauses an den Staat.



d.) Im Dezember 2008 wurden auf das Geschäftskonto in Summe T€ 36 einbezahlt (Ref. 13). Diese stammen von einem weiteren Sparbuch der Großmutter, welches auch auf Ihren Namen lautete und daher nicht anonym war (Ref. 14).

e.) Im April 2010 wurden Golddukaten der Großmutter im Wert von T€ 37 verkauft (Ref. 13). Auch hier gingen die Erlöse auf das Geschäftskonto der GmbH (Ref. 13).

f.) Des weiteren hat Herr K über eine der drei monatlichen Rentenbezüge seiner Großmutter iHv. € 1.700,- verfügt. Zur Dokumentation erhalten Sie hier eine Kopie der Kontozugriffsberechtigung und Abhebungen. (Ref. 17)

g.) Nachdem das gesamte Vermögen Herrn K in das Unternehmen investiert wurde, hat dieser persönlich Ende 2010 einen Kredit iHv. T€ 185 aufgenommen (Ref. 18). Der Kredit ist durch eine Hypothek auf Herrn K Eigentumswohnung und eine Lebensversicherung von ihm besichert. Auch dieses Geld wurde in das Unternehmen investiert. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung dass jemand dessen Unternehmen Gewinne schreibt, Fremdkapital mit allen damit im Zusammenhang stehenden Nebenkosten aufnimmt und dieses mit privaten Vermögen besichert. Sollte der Betrieb insolvent werden, würde das automatisch auch Herrn K aufgrund der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung und den aushaftenden Krediten in den Privatkonkurs treiben.

In Summe hat daher Herr K durch die Jahre hindurch T€ 256 an Vermögen hauptsächlich von seiner Großmutter erhalten. Dazu kommt der Kredit iHv. T€ 185. Die Frage nach ungeklärten Vermögenszuwachs dürfte sich damit erübrigen.

Aus der Stellungnahme zur Berufung vom 19. 5. 2011, datiert mit 13. 7. 2011 geht auf Seite 2 hervor, dass der Kreditvertrag zwischen B K, der Mutter Herrn K und der GmbH mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt wird. Dass eine Fremdüblichkeit nicht vorliegt dürfte mangels Erfahrungen des Unternehmers und korrekter Beratung durch den damaligen Steuerberater korrekt sein. Allerdings ist der folgerichtige Rückschluss daraus bestenfalls eine verdeckte Einlage, nicht hingegen ein ungeklärter Vermögenszuwachs. Wie kann für eine Schätzung eine Vermögenszuwachsrechnung herangezogen werden, wenn sowohl Betrieb als auch die natürliche Person, die den Betrieb leitet, im Prüfungszeitraum Schulden angehäuft haben? Tatsächlich stellte auch dieses Geld Vermögen der Großmutter dar. Die rein formale Implementierung der Mutter Herrn K wurde damals aus uns unbekannten und nicht nachvollziehbaren Gründen vom ehemaligen Steuerberater empfohlen. Tatsächlich war die Mutter Herrn K niemals - weder vermögensmäßig noch operativ - für die Gesellschaft tätig. Dieser Umstand wurde bereits in einem Verfahren bei der Wiener Gebietskrankenkasse erörtert. (Ref. 18. )I

Schätzung iSd. § 184 BAO:

Aus dem Prüfungsbericht Seite 4, Tz. 3 geht hervor, dass T€ 174 zugeschätzt wurden. Beruhen abgabenrechtliche Bescheide auf Schätzungen iSd. § 184 BAO, so sind nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a.) BAO in ihrer Begründung nicht nur die für die Schätzung maßgeblichen Umstände anzuführen, sondern ist auch darzulegen, von welcher

*Sachverhaltsannahme ausgehend die Schätzung vorgenommen und welche Schätzungsmethode angewendet wurde. Die Darstellung der Berechnung ist darzulegen. Weder aus den Bescheiden noch aus dem Prüfbericht, auch nicht aus dem zeitlich vorgelagerten Prüfbericht des Einzelunternehmens, geht hervor, nach welchen oben zitierten Kriterien die geschätzte Zurechnung erfolgt ist.*

*Es ist nach Tunlichkeit nicht unmittelbar das Endergebnis zu schätzen, sondern es sind die entsprechenden Komponenten der Endgrößen zu erforschen, erforderlichenfalls zu schätzen. Demnach sind die entsprechenden gedanklichen Stufen zu erarbeiten. Im Ergebnis sind schon allein aufgrund des hier vorliegenden schwereren Verfahrensmangels die gegenständlichen Bescheide aufzuheben.*

*Sinn der Schätzung ist es, der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Es ist jeweils das Ergebnis heranzuziehen, dessen größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Es handelt sich daher um keine Ermessensübung.*

*Keinesfalls darf eine Schätzung zu einer Strafbesteuerung führen und selbst wenn es so wäre, darf in diesem Zusammenhang erwähnt werden, dass bereits eine Nachzahlung iHv. - T€ 32 Herrn K persönlich betreffend für Schätzungen der Jahre 2007 und 2008 rechtskräftig geworden sind. Die Rechtskraft ist auf säumiges Verhalten des ehemaligen Steuerberaters zurückzuführen, der Sachverhalt und die Mittelherkunft ist der gleiche wie bei dem gegenständlichen Verfahren die GmbH betreffend.*

*Die im Prüfbericht zitierten Abweichungen bei den Wareneinkäufen sind in der Tat auf eine über weite Strecken unzureichend geführte Buchhaltung durch den ehemaligen Steuerberater zurückzuführen. Dieser dürfte keine klare Trennlinie zwischen Einzelunternehmen und GmbH eingezogen haben. Gleichzeitig darf hier aber nicht der Rückschluss gezogen werden, dass höhere Wareneinkäufe a.) überhaupt und b.) wenn dann mit ausreichend hohem Deckungsbeitrag weiterverkauft wurden. Das Unternehmen hat fünf Filialen eröffnet. In jeder musste ein ausreichend hoher Warenbestand aufgebaut werden, damit in keiner ein Kunde mangels ausreichenden Lagerbestands zurückgewiesen werden muss. Die Inventuren der Jahre 2008 iHv. T€ 117 und 2009 iHv. T€ 182 liegen diesem Schreiben bei (Ref. 20 und 21). Dieses Niveau an Lagerbestand wurde 2010 auf T€ 315 erhöht. Im Ergebnis ist der Großteil der Wareneinkäufe in die Grundausrüstung der Geschäfte gewandert. Hinsichtlich eines gewinnbringenden Verkaufes der Ware muss auch berücksichtigt werden, dass jede einzelne Filiale erst bekannt werden und sich einspielen muss, um die Fixkosten deckende Einnahmen generieren zu können.*

#### *Resümee*

*Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass neu gegründete Unternehmen in der Anlaufphase Verluste schreiben. Durch die Eröffnung weiterer Filialen verzögert sich der Eintritt in die Gewinnzone zusätzlich. Die Verluste wurden durch Eigenkapital Herrn K gedeckt. Das Vermögen stammte von P, der Großmutter Herrn K. Diese wollte dadurch Ihrem Enkel den Start in ein selbständiges Erwerbsleben finanzieren. Auch wenn es etwas*

*abgenutzt klingt „das Geld stammte von der Großmutter“ — in dem vorliegenden Fall verhielt es sich tatsächlich so.*

*Ein weiterer Effekt ist, dass die Aufteilung auf fünf Filialen einen hohen Bestand an Warenvorräten erfordert, wodurch es zu keinem Verkauf der Vorräte kommt.*

*Wir beantragen daher die Veranlagungen 2008 und 2009 entsprechend der ursprünglichen Erklärungen vorzunehmen, sowie die Kapitalertragssteuerbescheide ersatzlos aufzuheben.*

*Gerne stehen wir Ihnen für eine mündliche Verhandlung zur Verfügung und können sämtliche Unterlagen bzw. Ergänzungen auch im Original vorlegen, allein für die Inventur liegen uns unzählige Arbeitspapiere vor.*

*Der Vollständigkeit halber darf darauf hingewiesen werden, dass Bf drei Vollversicherte und zwei geringfügig angestellte Mitarbeiter beschäftigt. Im Falle eines negativen Ausgangs des Verfahrens wäre eine Insolvenz mit Verlust aller Arbeitsplätze unvermeidbar.*

#### *Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20.6.2008 errichtet und ist das Nachfolgeunternehmen des Einzelunternehmens K. Das Warenlager des Einzelunternehmens wurde von der Bf. übernommen. Eine Inventur zum Stichtag der Übernahme wurde nicht vorgelegt.

In den Streitjahren 2008 und 2009 war K Geschäftsführer. Gesellschafter waren zu 25% K und zu 75% B K.

Betriebsgegenstand der Bf. ist im Wesentlichen der Handel mit Nahrungsergänzungsmitteln für den Kraftsport.

Nach einer beim Einzelunternehmen (Prüfungszeitraum 2007-2009) und der Bf. (Prüfungszeitraum 2008-2009) durchgeführten Betriebsprüfung wurden infolge der festgestellten materiellen und formellen Buchführungsmängel (erhebliche Differenzen zwischen den verbuchten Wareneinsätzen und den innergemeinschaftlichen Erwerben laut MIAS-Abfrage, Unterdeckung der Lebenshaltungskosten, nicht geklärte Mittelherkunft von Gesellschaftereinlagen, Nichtvorlage der Inventuren) bei der Bf. hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009 Zuschätzungen vorgenommen. Es handelt sich dabei um pauschale Umsatz- und Gewinnzuschätzungen (2008 € 14.500,00 und 2009 € 58.000,00) auf Basis einer Zurechnung iHv € 174.000,00, die sich an den festgestellten MIAS-Differenzen (€ 123.947,00 beim EU und € 6.632,00 bei der GmbH, zuzüglich eines fremdüblichen RAK von 1,35) und der Vermögensunterdeckung orientiert. Auf Grund der beim Einzelunternehmen und der Bf. festgestellten, gleichen Mängel wurde die Zurechnung

iHv € 174.000,00 auf den gesamten Prüfungszeitraum des Einzelunternehmens und der GmbH aufgeteilt, wobei der Bf. im Jahr 2008 ein Betrag iHv € 14.500,00 (3/12 des Jahresbetrages iHv € 58.000,00) hinzugerechnet wurde. Diese Schätzungsbeträge wurden als verdeckte Ausschüttungen dem Gesellschafter/Geschäftsführer K zugerechnet und die darauf entfallende KESt wurde der Bf. vorgeschrieben.

Im Streitjahr 2008 wurden Wareneinkäufe iHv € 83.804,47 nicht verbucht.

Inventurlisten wurden erst im Zuge der Gegenäußerung am 25.8.2011 vorgelegt, wobei die Inventur zum 31.12.2008 in der Bilanz für das Jahr 2008 keinen Niederschlag fand.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf dem dem BFG vorliegenden Akteninhalt. Dass die Bücher materiell und formell mangelhaft sind, gründet sich auf nachstehende Überlegungen:

Vor Prüfungsbeginn erstattete der steuerlichen Vertreter Selbstanzeige über nicht verbuchte Wareneinkäufe 2008 iHv € 83.804,47.

Für das Jahr 2008 bestanden zwischen den erklärten Erwerben und jenen laut Mehrwertsteuerinformationssystem erhebliche Differenzen. Den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben der Bf. von € 0 bzw. € 40.033,97 (laut berichtigter Umsatzsteuererklärungen vom 1.7.2011 und vom 28.2.2012) steht ein Betrag laut MIAS-Abfrage von € 6.632 gegenüber, die Differenz beim Einzelunternehmen beträgt € 123.948,00. Diese Differenzen wurden weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Beschwerdeverfahren aufgeklärt. Die Behauptung, die Differenzen seien vermutlich darauf zurückzuführen, dass die Wareneinkäufe im Jahr der Bezahlung, anstatt im Jahr des Einkaufs verbucht wurden, konnte mangels Konkretisierung nicht überprüft werden, zumal nicht aufgeklärt wurde, welche Beträge im Jahr 2009 anstatt 2008 verbucht worden sein sollen. Die Rechnungen der ausländischen Lieferanten wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt, so dass das Vorbringen, es handle sich um eine bloße "Verschiebung" als nicht glaubhaft angesehen werden kann.

Laut der am 17.5.2010 beim Finanzamt eingereichten Bilanz für 2008 beträgt der Wareneinsatz € 41.709,30; ein Warenvorrat ist nicht ausgewiesen. In der Selbstanzeige vom 23.3.2011 wurde ein nicht verbuchter Wareneinkauf iHv € 83.804,47 erklärt. Laut der mit der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 19.8.2011 abgegebenen Bilanz beträgt der Wareneinsatz € 63.426,80 und der Warenvorrat € 117.013,37.

Die im Jahr 2009 von der Gesellschafterin B K geleistete Einlage iHv € 117.000,00 wurde zunächst mit einer Darlehensgewährung durch die Gesellschafterin erklärt. Diesbezüglich wurde eine formlose, undatierte Kreditvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Anteilsinhaberin und der Bf., über den Betrag von € 120.000,00 vorgelegt und vorgebracht, es handle sich um einen "rollierenden" Kredit mit einer variablen Verzinsung.

Die Vereinbarung enthält weder Angaben über Rückzahlungsvereinbarungen noch über Fälligkeit und Laufzeit.

Nachdem ein Zahlungsfluss von der Gesellschafterin an die Bf. nicht nachgewiesen werden konnte und von der Betriebsprüferin festgestellt wurde, dass die Darlehensgeberin diesen Betrag nicht einlegen konnte, weil sie über keine ausreichenden Mittel verfügte, wurden von der steuerlichen Vertretung im Zuge der Gegenäußerung zum Nachweis der Mittelherkunft - ohne weiteren Erläuterungen - Kopien aufgelöster Sparbücher über den Gesamtbetrag von € 106.319,95 vorgelegt:

1) Sparbuch Nr. 1, ERSTE Bank: Es handelt sich um ein anonymes Kapitalsparbuch mit der Bezeichnung "Inhaber", das am 10.5.2006 mit einer Einzahlung iHv € 13.500,00 eröffnet und am 23.1.2008 (Guthaben per 23.1.2008 € 13.885,23) aufgelöst wurde.

2) Sparbuch Nr. 2, ERSTE Bank: Es handelt sich um ein anonymes Kapitalsparbuch mit der Bezeichnung "Inhaber", das am 10.5.2006 mit einer Einzahlung iHv € 13.500,00 eröffnet und am 23.1.2008 (Guthaben per 23.1.2008 € 13.885,23) aufgelöst wurde.

3) Sparbuch Nr. 3, ERSTE Bank: Es handelt sich um ein anonymes anonymes Kapitalsparbuch mit der Bezeichnung "Inhaber", das am 10.5.2006 mit einer Einzahlung iHv € 13.500,00 eröffnet und am 23.1.2008 (Guthaben per 23.1.2008 € 13.885,23) aufgelöst wurde.

4) Sparbuch Nr. 4, ERSTE Bank: Es handelt sich um ein anonymes Kapitalsparbuch mit der Bezeichnung "Inhaber", das am 10.5.2006 mit einer Einzahlung iHv € 13.500,00 eröffnet und am 23.1.2008 (Guthaben per 23.1.2008 € 13.885,23) aufgelöst wurde.

5) Sparbuch Nr. 5, ERSTE Bank: Es handelt sich um ein anonymes Kapitalsparbuch mit der Bezeichnung "Inhaber", das am 10.5.2006 mit einer Einzahlung iHv € 13.967,67 eröffnet und am 23.1.2008 (Guthaben per 31.1.2008 € 14.366,32) aufgelöst wurde.

6) Sparbuch Nr. 6, ERSTE Bank: Dieses Sparbuch lautet auf P und es erfolgte am 12.12.2008 eine Auszahlung iHv € 36.400,00

Im ergänzenden Schreiben vom 17.7.2012 wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei den anonymen Sparbüchern ebenfalls um Sparbücher der P (Großmutter des K) gehandelt habe, die das Geld nach Auflösung der Sparbücher an Herrn K übertragen habe. Weiters habe sie den aus dem Sparbuch Nr. 6 stammenden Betrag iHv € 36.000,00 im Dezember 2008 (ebenso wie den Erlös aus dem Verkauf von Golddukaten iHv € 37.000,00 im April 2010) auf das Geschäftskonto der Bf. einbezahlt.

Die Mittel für die im Jahr 2009 getätigte Einlage stammten tatsächlich auch aus dem Vermögen der Großmutter des Herrn K, zumal die Mutter Herrn K, B K, niemals - weder vermögensmäßig noch operativ - für die Bf. tätig gewesen sei.

In Summe habe Herr K durch die Jahre € 256.000,00 an Vermögen hauptsächlich von seiner Großmutter erhalten.

Woher das Geld auf den anonymen Sparbüchern stammt, wurde von der steuerlichen Vertretung nicht dargelegt, sondern lediglich darauf hingewiesen, dass der Zeitpunkt der Einzahlungen des Vermögens vom Prüfungszeitraum nicht mehr erfasst sei.

Laut Aktenlage und Vorbringen der Bf. hat Frau P mit Kaufvertrag vom 19.4.2006 die ihr gehörigen 116/8880 Anteile an der Liegenschaft EZ 155 Grundbuch 01306 Rudolfsheim, bestehend aus dem Grundstück .172 um den vereinbarten Kaufpreis iHv € 91.000,00 veräußert. Seitens der Betriebsprüfung wurde aus dem Wohnungsverkauf ein Geldzufluss iHv € 91.000,00 bei der Erstellung der Geldrechnung im Jahr 2006 berücksichtigt.

Die auf den vorstehend unter 1) - 5) angeführten Sparbüchern erfolgten Einzahlungen lassen angesichts des unmittelbaren zeitlichen Zusammenhanges zwischen Kaufvertragsabschluss (19.4.2006) und Datum der Einzahlungen (10.5.2006) zwar darauf schließen, dass es sich bei diesen Einlagen um einen Teil des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf der Eigentumswohnung handelt. Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass Frau P Inhaberin der genannten Sparbücher war, ist daher insoweit nachvollziehbar. Andererseits wurde T. K am 2.6.2006 ein - lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung aus dem Verkauf der Eigentumswohnung herrührender - Betrag iHv € 72.000,00 *"zum Aufbau einer neuen Existenz"* übertragen. Ob die angeführten Sparbucheinzahlungen iHv € 67.967,67 möglicherweise aus einem tatsächlich vereinnahmten höheren Verkaufserlös oder aus einer anderen Einnahmequelle stammen, kann aber letztlich für das vorliegende Verfahren dahingestellt bleiben; nachgewiesen wurde jedenfalls, dass die in Rede stehenden Sparbücher allesamt per 23.1.2008 aufgelöst und der insgesamt ausgezahlte Betrag iHv € 69.907,24 am folgenden Tag (24.1.2008) auf das Konto des T. K zur Einzahlung gebracht wurde.

Woher allerdings die Geldmittel für die im Jahr 2009 von der Gesellschafterin B K getätigte Einlage iHv € 117.000,00 stammen, wird weder durch den nachweislich erfolgten Wohnungsverkauf noch durch die Vorlage der Sparbuchkopien nachgewiesen; wurden doch die Beträge aus den aufgelösten Sparbüchern der Großmutter bereits im Jahr 2008 dem T. K zur Verfügung gestellt und der Erlös aus dem Wohnungsverkauf iHv € 72.000,00 sogar schon im Jahr 2006.

Seitens der Bf. wurde zunächst zwar versucht, die Herkunft der Geldmittel hinsichtlich der auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Einlage iHv € 117.000,00 mit einer Darlehensgewährung durch die Gesellschafterin B K zu erklären, wobei die Fremdonüblichkeit des der Darlehensgewährung zu Grunde liegenden Kreditvertrages selbst von der steuerlichen Vertretung der Bf. nicht in Abrede gestellt wurde. Da die Gesellschafterin jedoch nicht über ausreichende Geldmittel für eine solche Einlage verfügte, wurde schließlich behauptet, dass auch diese Geldmittel von der Großmutter des T. K stammten. Tatsächlich konnte - wie oben dargelegt - die Herkunft der eingelegten Geldmittel nicht aufgeklärt werden, zumal auch der ergänzende Schriftsatz vom 17.7.2012 keine weiteren Ausführungen zur Behauptung, *"Tatsächlich stellte auch dieses Geld Vermögen der Großmutter dar"*, enthält.

Soweit die rechtsfreundliche Vertretung der Bf. hinsichtlich des auf P lautenden Sparbuches Nr. 6, von welchem am 12.12.2008 ein Betrag iHv € 36.400,00 zur Auszahlung gelangte, vorbringt, dass ein Betrag iHv € 36.000,00 im Dezember 2008 auf das Geschäftskonto einbezahlt worden sei, ist festzuhalten, dass aus dem mit Schriftsatz vom 17.7.2012 vorgelegten Kontoauszug lediglich die Einzahlung eines Betrags iHv € 36.000,00 am 14.4.2010 ersichtlich ist. Dabei handelt es sich offensichtlich um jene Summe, die aus der Veräußerung der Golddukaten der P erzielt wurde. Allerdings erscheint es im Hinblick auf das Vorbringen der Bf. und die von der Betriebsprüfung im Jahr 2008 festgestellten Investitionen und Einlagen iHv rund € 100.000,00 durchaus glaubwürdig, dass auch der Erlös aus diesem Sparbuch von P dem Betrieb ihres Enkels zur Verfügung gestellt wurde; entspricht doch dieser Betrag annähernd der Summe aus den anonymen Sparbüchern (€ 69.907,00) und der behaupteten Einzahlung iHv € 36.000,00 im Dezember 2008.

Basierend auf den Feststellungen der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2006 bis 2009 durchgeführten Geldverkehrsrechnung bedeutet dies, dass in Anbetracht der nunmehr nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Geldmittel iHv € 178.307,00, resultierend aus dem Wohnungsverkauf (€ 72.000,00) sowie aus Sparbüchern iHv insgesamt € 106.307,00 (€ 69.907,00 und € 36.400,00) immer noch eine Unterdeckung iHv rund € 84.200,00 verbleibt. Die Bf. konnte die Fehlbeträge nicht zur Gänze aufklären. Die erbrachten Nachweise über vorhandenes Vermögen reichen nicht aus, um die festgestellten Fehlbeträge zur Gänze abdecken zu können.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass weder die von der Betriebsprüfung festgestellten Abweichungen zwischen den verbuchten Wareneinsätzen und den innergemeinschaftlichen Erwerben laut MIAS-Abfrage noch die Mittelherkunft von Gesellschaftereinlagen gänzlich aufgeklärt werden konnten.

Rechtslage und Erwägungen:

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

§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist 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.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und 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."

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210;).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Formelle Mängel sind insbesondere Verstöße gegen § 131 BAO.

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich der Entnahmen und der Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten (vgl. Schubert / Pokorny / Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 6; VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1912, und die dort angeführte Rechtsprechung). Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (vgl. das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0027).

Auf Grund der festgestellten Mängel (insbesondere nicht aufgeklärte MIAS-Differenzen, nicht geklärte Mittelherkunft, nicht verbuchte Wareneinkäufe, fehlende Übereinstimmung Werte lt. nachträglich vorgelegter Inventur ) ist die Abgabenbehörde zu Recht von der Schätzungsbefugnis ausgegangen.

Die Tatsache des Vorliegens von Buchführungsmängeln wird selbst von der steuerlichen Vertretung der Bf. zugestanden, wenn im Schriftsatz vom 17.7.2012 ausgeführt wird: *"Die im Prüfbericht zitierten Abweichungen bei den Wareneinkäufen sind in der Tat auf eine über weite Strecken unzureichend geführte Buchhaltung durch den ehemaligen Steuerberater zurückzuführen "*

Zur Schätzungsmethode:



Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 12 mwN). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Die Betriebsprüfung hat den Hinzurechnungsbetrag aus den festgestellten Differenzen zwischen den verbuchten Wareneinkäufen und den Werten laut MIAS-Abfrage betreffend die Einzelfirma als auch die GmbH (und einem fremdüblichen RAK von 1,35) ermittelt. Dazu ist anzumerken, dass lt. Aktenlage die diesbezüglichen Feststellungen (ausschließlich) das Jahr 2008 betreffen, hinsichtlich des Jahres 2009 sind keine derartigen Feststellungen - MIAS-Abweichungen betreffend - aktenkundig (siehe BP-Bericht). Die das Jahr 2008 betreffenden Differenzen rechtfertigen aber nach Dafürhalten des BFG nicht die - aus Fehlbeträgen für 2008 errechnete - Zuschätzung für das Jahr 2009. Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Hinzurechnungsbetrag aus den Differenzen beim Einzelunternehmen (rund € 124.000,00) und jenen der GmbH (€ 6.632,00) errechnet und sodann auf die Jahre 2007 bis 2009 aufgeteilt wurden. Wenngleich es zutreffen mag, dass die beim Einzelunternehmen und der GmbH festgestellten MIAS-Differenzen nicht zu trennen waren, liegen dennoch zwei voneinander verschiedene Steuersubjekte vor, die jeweils mit ihren Einkünften der Besteuerung unterliegen. Angesichts der dargelegten Erwägungen erweist sich nach Dafürhalten des BFG der solcherart ermittelte Hinzurechnungsbetrag insoweit als nicht geeignet.

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, 18.2.1999, 96/15/0050). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge (Geschäftsfälle) nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 18 mwN). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu "*aufdrängt*" (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 11.2.1983, Zl. 82/14/0255). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat nicht Strafcharakter. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1941).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18.2.1999, Zl. 96/15/0050).

Nach Auffassung des BFG erscheint angesichts der festgestellten Buchführungsmängel und im Hinblick auf die besonderen Umstände im gegenständlichen Fall ("*keine klare Trennlinie zwischen Einzelunternehmen und GmbH*") eine griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen gerechtfertigt (vgl. auch VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164, VwGH 20.12.2000, 98/13/0047), wobei das BFG im Sinne der oben dargestellten Gegebenheiten zum Schluss gelangt, dass als Anhaltspunkt für die gebotene Schätzung im vorliegenden Fall die erklärten Umsätze heranzuziehen sind. Dabei erweist sich die Hinzurechnung eines Betrages iHv 7.500,00 € für das Jahr 2008 und 30.000,00 € für 2009 als sachgerecht, um ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis zu erzielen. Diese Beträge decken einerseits die für die GmbH festgestellten Differenzen zwischen dem Rechenwerk und den Werten laut der MIAS-Abfrage und andererseits die letztlich verbliebene Vermögensunterdeckung ab.

Es liegt im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt. So gesehen soll mit Hilfe des Sicherheitszuschlages ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (VwGH 25.10.1989, 85/13/0055).

Der zum Wesen der Schätzung gehörige Sicherheitszuschlag hängt nicht vom Ausmaß der einzelnen nicht verbuchten Vorgänge ab, weil es sein Zweck ist, im Sinne der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen gerade die wegen der Mängel der Bücher und Aufzeichnungen im Einzelnen nicht mehr feststellbaren vermutlich weiteren nicht verbuchten Vorgänge zu erfassen (VwGH 8.6.1971, 1924/70).

Zu beachten ist auch bei dieser Schätzungsmethode, dass derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss (VwGH 21.12.2004, 2000/13/0043). Diese Unsicherheit wird umso größer sein, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Von Seiten der Bf. wird im ergänzenden Schriftsatz vom 17.7.2012 zwar darauf hingewiesen, dass bei einer Schätzung jeweils das Ergebnis heranzuziehen ist, das die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, lässt aber nähere Ausführungen dazu, welche ihrer Meinung nach bedeutsamen Umstände bei der Ausmessung des Sicherheitszuschlags berücksichtigt werden sollen, vermissen. Warum die Schätzung bei der Bf. im Hinblick auf die vom Einzelunternehmen bereits entrichtete Nachzahlung einer „Strafwirkung“ gleichkommen soll, wird ebenfalls nicht einsichtig gemacht.

Die Zuschätzung ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten und erhöht als Mehrgewinn das körperschaftsteuerpflichtige Ergebnis der Bf. Die Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist. Die Bf. hat bezüglich der verdeckten

Ausschüttung nichts vorgebracht, was deren Zurechnung generell in Frage stellen könnte. Die Heranziehung der Bf. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer erfolgte zu Recht, die gegenständliche Berechnung wird aufgrund der oben angeführten Beträge adaptiert.

Darstellung der Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer:

	2008	2009
Steuerbarer Umsatz vor Bp	75.838,55	468.657,05
Zuschätzung lt. BFG	7.500,00	30.000,00
Umsätze lt. BFG	83.338,55	498.657,05

	2008	2009
Umsätze 10% vor Bp	73.370,56	449.941,79
Zuschätzung lt. BFG	7.500,00	30.000,00
Umsätze 10% lt. BFG	80.870,56	479.941,79

Körperschaftsteuer:

	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Bp	4.092,46	13.818,74
Zuschätzung lt. BFG	7.500,00	30.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	11.592,46	43.818,74

Kapitalertragsteuer:

	2008	2009
Zuschätzung brutto	8.250,00	33.000,00
Bemessungsgrundlage	11.000,00	44.000,00
KESt 25%	2.750,00	11.000,00

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 20. Juni 2017