



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XXX, vertreten durch BBB, vom 26. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vom 3. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw war bis März 2007 in Deutschland gewerblich tätig und betreibt seit Juli 2007 einen Handel mit Gebrauchtwagen in YYY. Die steuerlichen Feststellungen der Außenprüfung für den Zeitraum 2007 lauten wie folgt:

Auf Grund der Mängel im Rechenwerk und in den vorgelegten Aufzeichnungen werde dem erklärten Umsatz und Gewinn gemäß § 184 BAO € 27.500,- zugeschätzt.

Weiters werden auf Grund fehlender Buchnachweise 3 als steuerfrei behandelte innergemeinschaftliche Lieferungen mit einem Rechnungsbetrag in Höhe von insgesamt € 25.687,50 der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden.

Auf folgende Ausführungen habe die Betriebsprüfung ihre Schätzungsbefugnis gestützt:

Wegen fehlender Grundaufzeichnungen sei es nicht möglich gewesen, die Geschäftsfälle und die Verbuchung im Rechenwerk nachzuvollziehen.

Die über Vermittlung von KFZ ausgestellten Vermittlungsverträge zwischen Fahrzeugbesitzer und dem Bw seien nicht vollständig vorhanden, denn nicht in jedem Fall werde lt. Auskunft des Bw ein schriftlicher Vermittlungsvertrag ausgefertigt.

Der Bw könne Vermittlungsverträge bei denen kein Verkauf zustande gekommen sei nicht vorlegen, da diese nicht aufbewahrt werden.

Der Bw könne bei bar vereinnahmten und verausgabten Beträgen keine Kassaquittungen vorlegen. Lt. Auskunft des Bw habe er keine Kassaquittungen ausgestellt, ausgenommen teilweise bei Anzahlungen. Der Bw verwende aber nachweislich Kassaquittungsblöcke (Zweckform Quittung 306), so auch lt. Aktenlage iZm dem Verkauf Audi ZZZ anlässlich der Auszahlung an den Verkäufer. Chronologische Durchschriften seien nicht vorhanden.

Da über bar kassierte Anzahlungen und Verkaufserlöse keine bzw. nur fallweise Belege ausgestellt bzw. vorgelegt wurden, könne die Erlöshöhe und damit die erklärte Vermittlungsgebühr nicht überprüfen werden.

Den Vermittlungserträgen fehle eine fortlaufende Nummerierung.

Den Vermittlungsverträgen sei zu entnehmen, dass bei Nichtzustandekommen einer Vermittlung eine Standplatzmiete fällig werde. Eine Überprüfung dahingehend habe ergeben, dass nur in den seltensten Fällen bei Nichtvermittlung eine Standplatzmiete verbucht worden sei. Die diesbezüglichen Vermittlungsverträge seien nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt worden, Kassaquittungen nicht vorhanden.

Teilweise habe der Bw Fahrzeuge oder Autobedarf selbst eingekauft und weiterverkauft. Ein Wareneingangsbuch sei nicht vorgelegt worden (z.B.: Ankauf Golf WWW, Wareneinkauf der Oldtimerfelgen).

Die Nummerierung der Ausgangsrechnungen sei nicht nachvollziehbar (AR 013A/**9.10.2007**, AR 019/**20.7.2007**, AR 023A/**1.9.2007**) bzw. fänden sich solche im Zeitraum vor dem 1.7.2007 wieder wie AR 013A.

Auf den Ausgangsrechnungen (Kundenexemplare) werde ein Bankkonto angeführt, auf den vorgelegten Ausgangsrechnungen fehle dieses.

Dem Steuerberater sei eine Liste von Privateinlagen/2007 in Höhe von € 33.000,-- zum Nachweis der Mittelherkunft übergeben worden.

Lt Auskunft (mündlich) seien diese Gelder nicht tatsächlich eingezahlt worden, sondern nur zur Vermeidung eines ansonsten entstehenden Kassenfehlbetrages eingebucht worden, wobei die Höhe dieser Einbuchtungen die Buchhalterin bestimme, lt Auskunft (schriftlich) sei ein Teil der Gelder Ersparnisse (aus Felgenverkäufen) und Ausleihungen von Mutter und Stiefvater, bis dato allerdings unbestätigte Behauptungen.

Weiters sei im Zuge des Verkaufes des PKW AAA am 24. 10. 2007 (lt Kaufvertrag) ein Betrag von € 500,- bar erhalten worden, eine diesbezügliche Buchung fehle.

Hinsichtlich der Bücher und Aufzeichnungen sei ein begründeter Anlass gegeben, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, sodass eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes nicht möglich sei. Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung iSd § 163 BAO sprechen zu können, müsse auch ein Rechenwerk und ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle böte. Belegnummerierungen, vollständige Eintragungen der Barbewegungen in ein Kassabuch bzw. vollständige Erfassung der Kassabewegungen in der EAR, vollständige Eintragungen von Wareneinkäufen in ein Wareneingangsbuch, vollständige Vorlage der Grundaufzeichnungen seien erforderlich, um von einer Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO zu sprechen.

Aufgrund der aufgezeigten Mängel hätten die Bücher und Aufzeichnungen somit die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit gemäß § 163 BAO nicht für sich und machten eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege unumgänglich.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass man hier nicht mehr von mehreren Fehlern in den Eintragungen bzw. Ungenauigkeiten sprechen könne, vielmehr sei nicht einmal eine entsprechende Basis im Rechenwerk und in den Grundaufzeichnungen vorhanden. Auch sei von Seiten des Abgabepflichtigen und seines steuerlichen Vertreters jegliche Art von Mitwirkung, um eine entsprechende Basis zur Besteuerung zu ermitteln, unterblieben.

Die Hinzuschätzung sei aufgrund der nicht aufgeklärten Privateinlagen erfolgt.

Die Änderung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte im Zuge der Erstveranlagung.

Die gegen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2007 gerichtete Berufung (eine Begründung wurde erst im Zuge eines Mängelbehebungsauftrages vorgelegt) lautet wie folgt:

Die von der Außenprüfung aufgestellten Behauptungen beruhen auf fehlerhaften und unvollständigen Sachverhaltsermittlungen sowie falschen rechtlichen Würdigungen. Die Außenprüfung stelle an das Rechnungswesen eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners Anforderungen, die gesetzlich nicht gedeckt seien. § 131 BAO beziehe sich auf Bücher die gemäß § 124 und § 125 BAO zu führen seien oder freiwillig geführt werden würden. Dies träfe im gegenständlichen Fall nicht zu. Der Bw sei lediglich verpflichtet Betriebseinnahmen und –ausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines Jahres zusammen zurechnen. Dieser Verpflichtung sei der Bw nachgekommen. Der für die Schätzung erwähnte § 163 BAO sei nicht anwendbar.

Bezüglich der innergemeinschaftlichen Lieferungen werde man die Buchnachweise nachreichen.

Vom steuerlichen Vertreter des Bw wurden in der Folge weitere detaillierte und strukturierte Stellungnahmen angekündigt, jedoch nicht ausgeführt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im Rahmen einer mündlichen Vorsprache vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der steuerliche Vertreter und der Bw erneut eingeladen, die Buchnachweise bzgl der strittigen Lieferungen nachzureichen bzw die Herkunft der Privateinlagen, die als ungeklärter Vermögenzuwachs den Einnahmen zugerechnet wurden, nachzuweisen.

In der Folge wurden die fehlenden Buchnachweise vorgelegt. Hinsichtlich der aufgelisteten Privateinlagen werde ausgeführt, dass der Bw als Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht verpflichtet sei, ein Kassabuch mit abgestimmter Bestandsverrechnung zu führen. Er sei nicht verpflichtet andere Bargeldbewegungen außer seine Betriebseinnahmen und –ausgaben aufzuzeichnen. Die von der Außenprüfung herausgesuchten Buchungen seien im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung irrelevant. Diesbezüglich werde zum wiederholten Male vorgebracht, dass diese nur deshalb als Kassaeinlage gebucht worden seien, um zu verhindern, dass das verwendete EDV-Buchhaltungsprogramm ständig die Warnmeldung Kassaminus ergäbe. Dieses Kassaminus spiele jedoch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Rolle. Weiters sei anzumerken, dass der Bw im ersten Rumpfgeschäftsjahr 2007 einen Gewinn von € 16.716,33 erzielt habe. Bei den von der Berufungsbehörde hinterfragten Bewegungen handle es sich um Gegenbuchungen zu Betriebsausgaben, damit sei im Hinblick auf den erzielten Gewinn auch die Frage der Mittelherkunft beantwortet.

Zur Überprüfung der oben dargestellten Behauptungen in Bezug auf ein Kassaminus und den Privateinlagen wurden seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz die entsprechenden Aufzeichnungen eingefordert.

Der Bw legte zunächst ein Kassajournal Juli –August 2007 vor, nach Urgenz ein vollständiges Kassajournal Juli bis Dezember 2007. Zur Buchungsmethodik Vermeidung eines Kassaminus wurde Pkt 3.5 des RZL Handbuchs auszugsweise vorgelegt, der wie folgt lautet: *wird bei Kassabuchungen im Feld Belegkreis als Kurzsymbol KA (in Großbuchstaben) eingegeben, so wird bei einem Kassaminus durch Warnsignal vom Programm darauf hingewiesen.*

Der Abgabenbehörde erster Instanz wurden die fehlenden Buchnachweise zwecks Stellungnahme übermittelt. Nach Durchsicht der Unterlagen teilte die Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass keine Bedenken mehr bestehen, die streitgegenständlichen Lieferungen steuerfrei zu behandeln.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Innengemeinschaftliche Lieferungen:

Gemäß Art. 6 UStG 1994 sind die innengemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innengemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs.1) vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) ....
  - c) ....
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Zufolge Art. 7 Abs. 3 müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

Auf Grund des Art. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 hat der Bundesminister für Finanzen eine Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

§ 1 Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2 In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder des Beauftragten ....

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Zeitraum:

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, beruhte die Anerkennung der Steuerfreiheit der streitgegenständlichen Lieferungen auf fehlende Teile des Buchnachweises.

Der vollständige Buchnachweis liegt der Abgabenbehörde erster Instanz jetzt vor, die mitteilen ließ, dass sie keine Bedenken mehr hinsichtlich der Steuerfreiheit der streitgegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen hegt. Da weder das UStG 1994 noch die diesbezügliche Verordnung Angaben über den Zeitpunkt der Nachweisführung enthält, ist der Berufung in diesem Punkt statzugeben.

Die von der Außenprüfung ermittelten Besteuerungsgrundlagen sind daher im Punkt Innergemeinschaftliche Lieferungen sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Einkommensteuer zu ändern.

Schätzung:

Im gegenständlichen Fall ermittelt der Bw den Gewinn seines Unternehmens gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Strittig ist, ob die von der Außenprüfung festgestellten Mängel im Rechenwerk und bei den vorgelegten Aufzeichnungen geeignet sind, die Schätzungsbefugnis zu rechtfertigen.

Das Wesen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 besteht darin, den Gewinn bzw. den Verlust eines Kalenderjahres durch Gegenüberstellung der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln.

§ 126 Abs. 1 BAO enthält eine allgemeine Verpflichtung, Aufzeichnungen zu führen. Im Abs. 2 dieser Bestimmung wird insbesondere die Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die zum Ende eines Jahres zusammenzurechnen sind, für Zwecke der Einkommensteuer angeordnet und zwar dann, wenn weder nach den §§ 124 oder 125 BAO Buchführungspflicht besteht, noch freiwillig Bücher geführt werden, noch Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen.

Verletzungen der Aufzeichnungspflicht des § 126 BAO sind für die §§ 163 und 184 BAO bedeutsam. Für gemäß § 126 BAO zu führende Aufzeichnungen gelten die §§ 131 und 132 BAO (Ritz, BAO, § 126 Tz 9 und 10).

Mit dem Begriff Aufzeichnungen sind Aufschreibungen umfasst, die sonstigen abgabenrechtlichen Zwecken dienen. Darunter fällt das Wareneingangsbuch (§ 127 BAO), das vom gewerblichen Einnahmen-Ausgaben-Rechner zu führen ist. Aufzeichnungen lassen sich durch die simple Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen.

Eine laufende Verrechnung des Kassenbestandes (Kassabuch) hat grundsätzlich nur der zu führen, der zur Buchführung verpflichtet ist. Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner hat nur die einzelnen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu erfassen. Andere Bargeldbewegungen (wie Privateinlagen, Privatentnahmen) sind nicht aufzuzeichnen.

Eine freiwillige Führung des Kassabuchs mit Bestandsverrechnung steht auch einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner offen und bedeutet, dass alle Bargeldbewegungen wie Bewegungen zwischen Kassa und Bank sowie die privaten Entnahmen und Einlagen zu erfassen sind.

Wird von einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner ein derartiges Kassabuch geführt, so muss dieses – auch wenn an sich zu dessen Führung keine Verpflichtung besteht – ordnungsgemäß geführt werden.

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 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 nach Abs. 1 wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist 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 und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zu schätzen ist stets dann, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen.

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

§ 163 Abs. 1 BAO verweist auf § 131 BAO, in dessen Abs. 1 Z 2 dritter Unterabsatz § 126 Abs. 2 BAO ausdrücklich erwähnt ist, sodass davon auszugehen ist, dass durch die Neufassung des Einleitungssatzes im zweiten Unterabsatz des § 131 Abs. 1 BAO (nur Hinweis auf die §§ 124 und 125 BAO) aufgrund des BetrG 2006 keine Änderung des Anwendungsbereiches des § 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO erfolgte (siehe dazu Ritz, BAO, § 131 Tz 5a und Ellinger, BAO, § 131 Anm 12).

Sachliche Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Dem Berufungsbegehren ist insofern zuzustimmen, als es sich beim Berufungswerber um einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt, der gemäß § 126 BAO lediglich verpflichtet ist, seine Betriebseinnahmen und –ausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammen zurechnen.

Allerdings ist, wie der einschlägigen oben zitierten Literatur zu entnehmen ist, entgegen der Auffassung des Bw, § 131 BAO für gemäß § 126 BAO zu führende Aufzeichnungen sehr wohl anzuwenden. Eine Nichtbeachtung der Formvorschriftendes § 131 BAO führt zum Wegfall der Rechtsvermutung einer ordnungsgemäßen Führung nach § 163 BAO, ein Umstand der die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt.

Der von der Außenprüfung als Rechtfertigung für die vorgenommene Schätzung erwähnte § 163 BAO ist daher anwendbar.

Wie die Außenprüfung in ihrem Bericht zutreffend dargestellt hat, kann nicht von einer lückenlosen und nachvollziehbaren Einnahmenerfassung ausgegangen werden, wenn nur sporadisch Vermittlungsverträge abgeschlossen werden, Verträge bei denen kein Kauf zustande gekommen ist, nicht aufbewahrt werden, Kassaquittungen (obgleich der Bw über Kassaquittungsblöcke nachweislich verfügt) nach Belieben ausgestellt wurden, Standplatzmieten teilweise entgegen den vertraglichen Ausführungen angeblich nicht verrechnet wurden, Nummerierungen fehlen bzw wie bei den oben angeführten Ausgangsrechnungen ersichtlich, niedrigere Nummern in einem späteren Zeitraum vergeben wurden, Doppelerfassungen nachgewiesen werden konnten und Kundenexemplare und vorgelegte Exemplare sich insofern unterscheiden, als bei den ersten ein Bankkonto angeführt wurde, bei den letzteren nicht.

Weiters zeigen sich bei Überprüfung des dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Kassajournals insofern Lücken, als lt Kaufvertrag vom 24.10.2007 € 500,- bar eingenommen wurden, sich diese aber im Rechenwerk nicht finden. Ebensowenig findet sich der lt nachgereichtem Lieferschein zu Rechnung 023A bar erhaltene Betrag in Höhe von € 10.000,-, wie auch der bar erhaltene Betrag in Höhe von € 8.075,- lt Lieferschein zu Rechnung 019A.

Eine laufende Verrechnung des Kassenbestandes (Kassakonto) ist vom Bw nicht zu führen, da es für ihn keine gesetzliche Verpflichtung gibt. Das vom Bw vorgelegte Kassajournal lässt aber den Schluss einer freiwilligen Buchführung zu. Die so geführten Bücher müssen einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle vermitteln können, was aber in Ermangelung einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungspflicht iSd §163 BAO im streitgegenständlichen Fall nicht möglich war.

Als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist der Bw verpflichtet, Aufzeichnungen iSd § 126 BAO zu führen. Als gewerblicher Unternehmer besteht für ihn die Verpflichtung zur Führung des zu den Aufzeichnungen gehörenden Wareneingangsbuches, zumal er im Streitzeitraum auch Handelswaren (Fahrzeuge, Autobedarf/zB Felgen) - egal ob entgeltlich oder unentgeltlich - erworben hat, die zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind. Ein solches konnte der Bw aber nicht vorweisen. Werden Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen sind, nicht geführt, so ist dies dem § 184 Abs. 3 BAO zufolge ein Schätzungsgrund.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind die hiermit nachgewiesenen Unzulänglichkeiten so gravierend, dass das ausgewiesene Betriebsergebnis nicht mehr glaubwürdig erscheint und eine Schätzungsberechtigung gem. § 184 BAO vorliegt.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz, BAO, § 184 Tz 3).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (Ritz, BAO, § 184 Tz 12).

Die Außenprüfung hat die Besteuerungsgrundlage insofern ermittelt, als sie aus den Unterlagen des Bw alle jene Beträge, die zwischen dem 1.7.2007 und dem 22.11.2007 als Privateinlagen deklariert und so gebucht wurden heranzog, zumal das Beweisverfahren diesbezüglich einen nicht aufgeklärten Vermögenszuwachs ergab.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht sich nicht veranlasst, von dieser Teilschätzung abzugehen. Der Auffassung des Bw, dass diese Buchungen nur deshalb als Kassaeinlage gebucht wurden, um zu verhindern, dass das verwendete EDV-Buchhaltungsprogramm ständig die Warnmeldung „Kassaminus“ abgibt und es sich bei den hinterfragten Bewegungen um Gegenbuchungen zu Betriebsausgaben handelt, ist zu entgegnen, dass es sich dabei nur um ein Warnsignal handelt, das auch mit anderen gelinderen Mitteln (wie etwa ausblenden dieses Programmpunktes, einmaliges Einbuchen eines neutralen Betrages) in den Griff zu bekommen ist.

Abgesehen davon hat die Überprüfung des vorgelegten Kassajournals ergeben, dass die streitgegenständlichen Einlagen nicht nur aufgrund eines Kassaminus erfolgten, wie etwa am 1.8.2007 oder auch am 29.9.2007. Nach dem RZL-Handbuch kommt es aber nur bei einem Kassaminus zu einem Hinweis. Ebenso ist ersichtlich, dass am 29.9.2007 eine Privatentnahme in Höhe von € 5.000,- verbucht wurde.

Auch hätte man durch Buchung der bar erhaltenen Beträge von € 8.075,- (RE 019) und € 10.000,- (RE 023A) nicht auf die strittigen Kassaeinlagen zurückgreifen müssen.

Die vom Bw wiederholt vorgebrachte Erklärung hinsichtlich Kassaminus und Privateinlage ist nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Schutzbehauptung, an deren Glaubwürdigkeit auch insofern zu zweifeln ist, zumal der steuerliche Vertreter parallel dazu diese als eigene Ersparnisse des Bw darstellte, den Nachweis der Mittelherkunft trotz mehrmaliger Aufforderung, auch gegenüber der Abgabenbehörde zweiter Instanz, schuldig blieb.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Dezember 2011