



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. GmbH, Adr.Bw., vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GesmbH, 1060 Wien, Lehargasse 1, vom 12. März 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 8. Februar 2013 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Unternehmen mit dem Betriebsgegenstand " Vertrieb von Verpackungsmaterial und Zubehör für S.-Restaurants". Geschäftsführer und Gesellschafter zu 99% ist Herr A., Gesellschafterin zu 1% ist dessen Mutter Frau B..

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2006 bis 2008 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

#### "Tz. 2 Buchhaltungsmängel

Von der BP wurde festgestellt, dass die GmbH eine doppelte Buchführung betreibt, die aber nicht ordnungsgemäß nach § 5 Abs. 1 EStG geführt wird. Vielmehr wird der Gewinn nach Zahlungsfluss (gem. § 4 Abs. 3 EStG) ermittelt, wodurch die Geschäftsfälle nicht zeitgerecht und chronologisch verbucht wurden (Diese wurden erst bei Zahlungsfluss in die Buchhaltung aufgenommen.)

Bei Erstellung der Bilanz wurden dann diverse Eingangsrechnungen, welche noch nicht bezahlt wurden mit 31.12. des jeweiligen Jahres in die Buchhaltung aufgenommen. Bei den Umsätzen der GmbH handelt es sich zu 90% um Barumsätze und zu 10% werden diese Umsätze durch Banküberweisung vereinnahmt.

Ein Kassabuch konnte der BP nicht vorgelegt werden, da keines geführt wurde. Lediglich das Kassakonto der Buchhaltung, sowie ein Teil der dazugehörigen Belege wurden der BP vorgelegt. Für Bareinlagen bzw. Barentnahmen aus der Kassa wurden keine Belege vorgelegt. Die Ausgangsrechnungen werden auf einem Rechnungsblock, welcher keine vorgedruckten Rechnungsnummern hat, geschrieben. Die Ausgangsrechnungen haben oftmals keine fortlaufende Nummer (Nummern fehlen, Nummern wurden doppelt vergeben). Auf Nachfrage der BP wurden einige Rechnungen mit den in der Buchhaltung fehlenden Rechnungsnummern, vorgelegt. Bei diesen Rechnungen handelte es sich immer um Stornorechnungen, welche den Vermerk "Storno" hatten und durchgestrichen wurden. Es konnten allerdings nicht alle fehlenden Rechnungsnummern nachgewiesen werden.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich, wenn sie den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechen.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO besagt, dass sämtliche Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig und zeitgerecht vorgenommen werden müssten. Die Geschäftsfälle muss man in der Reihenfolge aufzeichnen, in der sie sich tatsächlich ereignet haben.

Bareingänge und Barausgänge sind täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Belege müssen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Alle Verbuchungen dürfen nur aufgrund von Belegen erfolgen. Bei materiell-rechtlichen Mängeln-wie in diesem Fall gegeben -hat die Finanzbehörde gem. § 184 BAO das Recht zur Schätzung.

## **Steuerliche Feststellungen**

### **Tz. 3 Bareinlagen auf das Firmenkonto**

Von der BP wurde festgestellt, dass die Kassaanfangsstände des jeweiligen Jahres nicht glaubwürdig sind:

JAHR	KASSA-ANFANGSBESTAND
2006	€ 60.829,15
2007	€ 26.918,81
2008	€ 23.375,11

Bei der Betriebsbesichtigung am 06.04.2011 wurde der Geschäftsführer A. gefragt, wie hoch der Kassastand im Durchschnitt sei. Dieser meinte, dass im Schnitt ca. € 2.000,00 in der Kassa sind, am Tage der Betriebsbesichtigung befanden sich € 3.180,00 in der Kassa (It. Niederschrift vom 06.04.2011).

Auf Nachfrage beim gewerblichen Buchhalter Herr Y., Adr.Y. (bei welchem auch die BP stattfand), wie es zu solchen Kassaständen kommen kann, wenn diese nicht der Tatsache entsprechen, wurde von ihm erklärt, dass es sich hier um einen Familienbetrieb (Ehefrau, sowie Mutter des Herrn A. sind angestellt) handelt, wo sich jeder mal der Kassa bedient. Deshalb wurden von der Buchhaltung diverse Umbuchungen vom Geschäftsführerkonto des Herrn A auf das Kassakonto der GmbH durchgeführt, um Kassenfehlbeträge entweder auszugleichen oder zu vermeiden.

Von der BP wurden die Kassakonten zu fiktiven "Kassabüchern" für jedes Jahr erstellt (Excel-Tabellen), um sich einen Überblick zu verschaffen und Tagessalden zu erhalten. Bei der Durchsicht dieser "Kassabücher" konnte festgestellt werden, dass alle paar Tage (ca. 3-4

Tage) zwischen € 2.000,00 und € 5.000,00 auf das Bankkonto eingezahlt werden, welche sich auch mit den Bareinzahlungen auf den Kontoauszügen decken.

Oftmals wurde mehr auf die Bank eingezahlt, als überhaupt Umsätze getätigt wurden.

Zusätzlich wurden auch noch Ausgaben It. "Kassabuch" getätigt, wodurch Kassenfehlbeträge entstanden sind.

Diese Bareinzahlungen wurden von der BP als unglaublich betitelt und dem Geschäftsführer A. zur Stellungnahme vorgelegt. In Summe handelt es sich hierbei um Bareinzahlungen iHv.:

2006	€ 236.150,00
2007	€ 210.770,00
2008	€ 246.027,10

Von Herrn A. wurde einerseits am 19.05.2011 eine Stellungnahme per Mail an die BP übermittelt, in welcher er einerseits meinte, dass es sich hierbei nur um € 70.327,10 an "unglaublichen Bareinlagen" für den gesamten Prüfungszeitraum handle, welche er und seine Ehefrau aus dem Privatvermögen einbezahlt hätten. Dieses Geld haben sie als Unterstützung von Verwandten erhalten.

Nachdem die BP nochmals erklärte, wie sich diese "unglaublichen Bareinlagen" zusammensetzen und dass es sich tatsächlich um insgesamt € 692.947,10 für den gesamten Prüfungszeitraum handelt, wurde von Herrn A. am 18.07.2011 erneut eine Stellungnahme per Mail abgegeben. In diesem Mail erklärte er dieses Mal, dass er von den rund € 700.000,00 "unglaubliche Bareinlagen", die ausgestellten Rechnungen (Ausgangsrechnungen der GmbH) abgezogen habe und daher auf rund € 349.000,00 kommen würde. Dieses Geld habe er von Verwandten erhalten. In dem Mail wurde ausführlich erklärt, wann er und seine Frau von den jeweiligen, in S. lebenden Verwandten wie viel Geld erhalten habe.

Da dies für die BP nicht glaubwürdig erscheint und dem Geschäftsführer die Problematik nicht klar gemacht werden konnte, hat sich die BP an die steuerliche Vertretung "Donau WP und STB GmbH", 1060 Wien, Lehargasse 1 - Herrn Mag. R. gewandt. Der Termin wurde mit 15.09.2011 vereinbart. Es wurden hierbei die Frageliste, sowie das von der BP erstellte "Kassabuch" für 2006 besprochen und übergeben. Auf der Frageliste wurde vermerkt, dass die Kassabücher 2007+2008, sowie die Aufstellung der fehlenden Rechnungen des Hauptlieferanten (L. GmbH in D.) per Mail von der BP am nächsten Tag nachgeschickt werden.

In der Frageliste wurde auch angemerkt, dass in der gesamten Buchhaltung keinerlei Ausgangsrechnungen über Sesselverkäufe gefunden werden konnten. Der BP wurden allerdings Rechnungen über Sesselinkäufe (Rechnung vom 20.06.2005 über den Kauf von 668 Stück Sessel bei einer Firma in S., Rechnung vom 05.01.2006 über den Kauf von 310 Stück Sessel bei der Firma H. Trade Ltd.) vorgelegt. Da weder ein Sesselbestand in den Inventurlisten des Prüfungszeitraumes, noch Ausgangsrechnungen über Sesselverkäufe von der BP gefunden wurden, wurde um Vorlage der Ausgangsrechnungen für diese Sesselverkäufe gebeten. Es wurde keine Stellungnahme abgegeben und lt. Telefonat mit Herrn Mag. R. am 05.01.2012 konnte sich dieser an die Übergabe der Frageliste, des Kassabuchs 2006 und der Übermittlung der Kassabücher 2007+2008, sowie die Aufstellung der fehlenden L.-Rechnungen per Mail am 16.09.2011 nicht erinnern, weshalb die BP am 25.01.2012 erneut ein Mail an Herrn Mag. R. (lt. telefonischer Vereinbarung vom 05.01.2012) mit obenstehenden Tabellen übermittelte. Als terminliche Frist wurde im Mail der 27.02.2012 angeführt. Da der Termin nicht eingehalten wurde, wurde von der BP telefonisch eine Beantwortung dieser Frageliste angeregt, welche dann mit 12.04.2012 erfolgte.

Der BP wurden einerseits die bereits von Herrn A. übermittelten Mails geschickt, sowie 7 Seiten in s Schrift. Diese 7 Seiten sind als Zahlungsnachweis bzw. Bestätigung der in S. lebenden Verwandten gedacht.

Da die s. Schriftstücke von der BP nicht gewürdigt werden können, wurde mit 15.05.2012 ein Vorhalt an den Steuerberater versendet, mit der Bitte um Übersetzung dieser und dem

Hinweis, dass die Schriftstücke nicht gewürdigt werden können, wenn sie nicht übersetzt werden. Als Frist wurde der 12.06.2012 angegeben. Lt. RSb-Rückschein wurde der Vorhalt am 30.05.2012 entgegen genommen. Eine Stellungnahme bzw. Übermittlung der Übersetzung der s. Schriftstücke erfolgte bis zur Schlussbesprechung nicht.

#### **Tz. 4 Inventur**

Zu den Sesselverkäufen wurde vom Steuerberater wie folgt Stellung genommen:

"Es gibt keinerlei Ausgangsrechnungen für Verkäufe von Sesseln im Jahr 2005 und 2006. Die reichlichen Einkäufe von Sesseln sind nach Aussage des Geschäftsführers ausschließlich zur Beruhigung der Kunden die 2003 und 2004 Sessel gekauft haben, verteilt worden, da diese (was in Anbetracht des Preises nicht überrascht) mangelnde Qualität aufgewiesen haben und die Kunden sich entsprechend lautstark beschwert hatten.

Nachweise dafür hat uns der Geschäftsführer zugesagt, Verkäufe und Bestände gäbe es im Zeitraum 2005 und 2006 nicht."

In der Gegenäußerung vom 24.10.2012 wurde nun angeführt, dass es in den Jahren 2005 und 2006 Sesselverkäufe gegeben hätte. Die Rechnungen darüber wurden beigelegt.

Allerdings wurden die Sesselbestände nicht in die Inventur aufgenommen und dies geschah nach Meinung des Steuerberaters zu Recht.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, sind verpflichtet, zu Beginn der Buchführung (VwGH 11.6.1991, 90/14/0171) und danach zu jedem Bilanzstichtag eine Bestandsaufnahme (Inventur) durchzuführen (§ 4 Abs. 1 EStG 1988, § 125 Abs. 1 BAO). Regelmäßig sind somit einmal jährlich die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach Art, Menge und Wert festzustellen.

Für Inventur und Inventar gelten gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), aus denen die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur abgeleitet werden können (u.a. betreffend Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit, Klarheit, Übersichtlichkeit usw.). Als spezieller Inventurgrundsatz ist insbesondere der Grundsatz der Nachprüfbarkeit anzusehen (VwGH 2.10.1964; 1179/63). Die Inventurmaßnahmen sind so zu dokumentieren, dass sie ein sachverständiger Dritter ohne besondere Schwierigkeiten nachvollziehen kann.

Als Inventurergebnis sind alle Wirtschaftsgüter mit ihren Einzelwerten in ein Bestandsverzeichnis (Inventar) aufzunehmen. Die Inventur erfolgt grundsätzlich im Weg einer körperlichen Bestandsaufnahme des einzelnen Wirtschaftsgutes. Das bedeutet idR. Messen, Zählen oder Wiegen der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter.

Eine Inventur ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (VwGH 31.3.1998, 93/13/0035).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen die Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen u.a. richtig vorgenommen werden. Eintragungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, irreführenden oder undeutlichen Angaben gemacht werden (Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 131 Tz 9).

Führt ein Inventurfehler zu einem nicht nur unwesentlichen formellen oder sachlichen Mangel, ist die Behörde nach § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung verpflichtet.

Als wesentliche Inventurmängel werden angesehen:

- Nichtvorlage der Inventur trotz Verlangen der Behörde (VwGH 26.4.1989, 89/14/0015).

- Fehlen von für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen (z.B. Schmierzettel [VwGH 2.10.1964, 1179/63]).

Fehlen der Inventurlisten (VwGH 28.4.1993, 89/13/0247).

#### **Tz. 5 Kassenfehlbeträge**

Von der BP wurde, wie oben bereits ausgeführt, festgestellt, dass in den "Kassabüchern" immer wieder Fehlbeträge aufscheinen.

### **Auszug Kassabuch 01.01. - 05.01.2006**

siehe Beilage 1 - Kassabuch 01.01. - 05.01.2006!

*Die BP ist hierbei wie folgt vorgegangen:*

Es wurde der jeweilige Tagessaldo errechnet. Solange kein Fehlbetrag entstand, wird der vorangegangene Tagesendbestand als Anfangsbestand des Folgetages herangezogen. Sobald ein Fehlbetrag entstanden ist, wurde dieser als hinzuzuschätzender Umsatz angesetzt und der Anfangsbestand des Folgetages beträgt € 0,00.

z.B.: (vgl. Grafik oben)

Endbestand 02.01.2006: € -743,93

Da es sich hierbei um einen Fehlbetrag handelt, wird von der BP ein nicht erklärter Umsatz iHv. € 743,93 am 02.01.2006 angenommen. Somit beträgt der Kassensaldo € 0,00.

Endbestand 03.01.2006: € 568,83

Endbestand 04.01.2006: € 552,16

Endbestand 05.01.2006: € 1.431,69

### **Auszug Kassabuch 20.01. - 24.01.2006**

siehe Beilage 2 - Kassabuch 20.01. - 24.01.2006!

*Die BP ist hierbei wie folgt vorgegangen:*

Endbestand 20.01.2006: € 699,08

Endbestand 21.01.2006: € 1.718,56

Endbestand 23.01.2006: € -2.409,85

Da es sich hierbei um einen Fehlbetrag handelt, wird von der BP ein nicht erklärter Umsatz iHv. € 2.409,85 am 23.01.2006 angenommen. Somit beträgt der Kassensaldo € 0,00.

Endbestand 24.01.2006: € 369,62

Danach wurden die Kassenfehlbeträge pro Jahr aufsummiert, wodurch von der BP von folgendem nicht erklärten Umsatz ausgehen muss:

2006: € 95.054,51 Fehlbeträge gesamt

2007: € 122.728,03 Fehlbeträge gesamt

2008: € 135.252,87 Fehlbeträge gesamt

### **Tz. 6 Hinzuschätzung Umsatz**

Von der BP wurden die jeweiligen Fehlbeträge als Umsatz hinzugerechnet, da im tatsächlichen Wirtschaftsleben keine Kassenfehlbeträge entstehen können. Bei diesen Fehlbeträgen muss es sich um einen nicht erklärten Umsatz handeln, da es sonst nicht möglich gewesen wäre, Ausgaben zu tätigen.

Der Geschäftsführer der X. GmbH verantwortete sich im Wesentlichen damit, dass die Herkunft dieser Beträge mit der Zuwendung von Verwandten erklärt wurde.

Besteht wie im gegenständlichen Fall der Verdacht auf Vorliegen einer ungeklärten Vermögenserhöhung, hat das Finanzamt alle substantiierten Angaben des Abgabepflichtigen über die Herkunft des strittigen Vermögens zu prüfen, auch wenn dies die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen nach sich zieht (VwGH 27.05.1998, 95/13/0282).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist dann, wenn ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht bekannten Einnahmen stammt (VwGH 09.12.2004, 2000/14/0166).

Gemäß § 138 BAO hat ein Abgabepflichtiger auf Verlangen der Behörden in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Ist der Beweis nach den Umständen nicht

zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung.

Mit § 138 BAO wird dem Abgabenpflichtigen keine Beweislastumkehr zugemutet, die bedeuten würde, dass seine Angaben und Behauptungen, die er nicht beweisen kann, von vornherein unrichtig sind (VfGH 26.06.1975, B 334/74). Es liegt jedoch nahe, dass die mangelnde Mitwirkung eines Abgabepflichtigen in solchen Fällen umso eher zu seinen Lasten ausschlägt, je weiter sich seine Behauptungen vom typischen Lebenssachverhalt entfernen. Behauptet ein Steuerpflichtiger einen Sachverhalt, der nach dem Gesamtbild der festgestellten, wirtschaftlichen Begebenheiten außergewöhnlich und daher nicht zu vermuten ist, dann liegt es an ihm, den Beweis für seine Behauptungen zu erbringen, und es kann nicht Sache der Behörde sein, weitgehende Ermittlungen über Umstände anzustellen, für deren Vorhandensein nach der gegebenen Sachlage nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht. Vom Geschäftsführer der X. GmbH wurde erklärt, dass der Vermögenszuwachs aus Zuwendungen seiner in S. lebenden Verwandten resultiert.

Weder der BP erscheint es glaubhaft, noch entspricht es der allgemeinen Lebensführung, dass jemand nach S. reist, dort in Summe € 30.000,00 in bar erhält, dieses Geld ohne Anmeldung beim Zoll (ab € 10.000,00) nach Österreich verbringt und diese Summe zu Hause lagert, um jeden 3. oder 4. Tag zwischen € 2.000,00 und € 5.000,00 auf das Firmenkonto der GmbH einzuzahlen.

Da auch die s. Schriftstücke nicht übersetzt wurden, können diese nicht verwertet werden und die BP muss davon ausgehen, dass es sich bei den Kassenfehlbeträgen um nicht erklärte Umsätze handelt.

## **SCHÄTZUNGSMETHODE**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß §§ 124 bis 126 BAO haben Abgabepflichtige für Zwecke der Erhebung der Abgaben Bücher zu führen oder ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sollen gemäß § 131 BAO u.a. der Zeitfolge nach geordnete, vollständige, richtige und zeitgerechte Eintragungen enthalten, Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Eintragungen in die Bücher bzw. Aufzeichnungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, undeutlichen oder irreführenden Angaben gemacht werden (Ritz, BAO Kommentar, § 131 Tz 9).

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

*Es ist daher gem. § 184 BAO wie folgt zu schätzen:*

Der BP wurden einerseits die Inventurlisten vorgelegt, sowie die Verkaufspreise der jeweiligen Produkte für den Prüfungszeitraum bekannt gegeben. Daraus wurde für jedes einzelne Produkt der RAK berechnet, welcher stark schwankt (von 1,074 bis 13,095 - 2006).

Da die Rechnungen oft unleserlich geschrieben wurden, sowie aufgrund der breiten Produktpalette war keine richtig erscheinende Gewichtung für die BP möglich. Weiters erschien auch der Durchschnitts-RAK pro Jahr (2006: 5,281) nicht sinnvoll, sowie der RAK It. Bilanz aufgrund der Buchhaltungsmängel nicht glaubhaft.

<b>RAK lt. BILANZ</b>			
<b>JAHR</b>	<b>WARENEINSATZ</b>	<b>ERLÖSE</b>	<b>RAK</b>
2006	€ 162.357,05	€ 225.562,70	1,389
2007	€ 204.129,00	€ 279.198,71	1,368
2008	€ 226.177,36	€ 301.515,13	1,333

Da die BP davon ausgehen muss, dass es sich bei den Kassenfehlbeträgen um Umsätze handelt, sind diese als Bruttoeinnahme zu sehen. Die "Nettokassenfehlbeträge" sind somit die Basis der Hinzuschätzung.

<b>„Kassenfehlbeträge als hinzu zu schätzender Umsatz“</b>			
<b>JAHR</b>	<b>Fehlbeträge gesamt brutto</b>	<b>Fehlbeträge gesamt netto</b>	<b>UST aus Fehlbeträgen</b>
2006	€ 95.054,51	€ 79.212,09	€ 15.842,42
2007	€ 122.728,03	€ 102.273,36	€ 20.454,67
2008	€ 135.252,87	€ 112.710,73	€ 22.542,15

### Tz. 7 Hinzuschätzung Einsatz

Bereits im Vorhaltsverfahren vom 25.05.2010 (vor Prüfungsbeginn) wurde die X. GmbH durch h.o. Finanzamt um Stellungnahme ersucht, warum die gemeldeten MIAS-Daten (Meldungen von Lieferanten) nicht mit der abgegebenen Umsatzsteuererklärung für die Veranlagungsjahre 2006-2008 übereinstimmen. Als Frist wurde durch diverse Verlängerungen letztendlich der 01.09.2010 angesetzt.

Stellungnahme hierzu erfolgte keine, es wurden lediglich berichtigte Umsatzsteuererklärungen, sowie Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2006-2008 am 15.09.2010 eingereicht. Hierbei wurde kein höherer Wareneinsatz erklärt, sondern eine Erhöhung der Warenvorräte vorgenommen.

Diese Nachbuchungen wurden der BP durch Vorlage des jeweiligen Buchungsjournals zur Kenntnis gebracht. Bei der Durchsicht des von der BP abverlangten Kundenkontos der Firma "L. GmbH" aus D., konnte von der BP festgestellt werden, dass weitere Rechnungen der Firma "L. GmbH" nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden.

Da die Zuschätzung eines kalkulatorischen Wareneinsatzes für die BP nicht möglich ist, werden die nicht verbuchten Rechnungen als fehlender Wareneinsatz hinzugeschätzt.

Nicht verbuchte Rechnungen des Hauptlieferanten "L. GmbH"

<b>JAHR</b>	<b>DATUM</b>	<b>RECHNUNGNUMMER</b>	<b>BETRAG</b>
2006	02.05.2006	443324	€ 2.286,50
2006	23.05.2006	445378 - Gutschrift	€ - 163,80
2006	27.06.2006	448477 - Gutschrift	€ - 28,80
2006	04.08.2006	452367 - Gutschrift	€ - 212,39
2006	07.09.2006	455729	€ 1.149,20
2006	09.10.2006	458913	€ 221,60
2006	18.10.2006	460254	€ 1.744,50
2006	15.11.2006	463791	€ 2.830,29
2006	20.11.2006	464152	€ 998,65
2006	23.11.2006	464795	€ 600,00
2006	28.11.2006	465289	€ 1.307,25
2006	29.11.2006	465557 - Gutschrift	€ - 431,10
<b>SUMME 2006</b>			<b>€ 10.301,90</b>

2007	13.08.2007	492281	€ 2.474,00
2007	22.08.2007	493348	€ 2.357,20
2007	24.08.2007	493602 - Gutschrift	€ - 485,10
2007	24.08.2007	493603	€ 282,15
2007	24.08.2007	493707	€ 1.476,05
2007	29.08.2007	494075 - Gutschrift	€ - 70,80
2007	29.11.2007	505624	€ 1.987,30
2007	29.11.2007	505644	€ 1.711,48
2007	14.12.2007	507793	€ 2.694,60
SUMME 2007			€ 12.426,88

2008	28.01.2008	512056	€ 2.581,66
2008	26.02.2008	515530	€ 2.314,10
2008	01.04.2008	519495	€ 1.813,69
2008	28.04.2008	522789	€ 1.751,50
2008	05.06.2008	527589	€ 3.260,33
2008	08.07.2008	531701	€ 2.946,26
2008	24.07.2008	533860 - Gutschrift	€ - 91,50
2008	08.08.2008	536027	€ 2.131,83
2008	12.08.2008	536355	€ 1.122,00
2008	28.08.2008	538459	€ 2.767,43

2008	01.09.2008	538656	€ 761,25
2008	04.09.2008	539253	€ 1.652,05
2008	11.09.2008	540140	€ 2.458,28
2008	17.09.2008	540818	€ 3.761,80
2008	29.09.2008	542140	€ 1.556,30
2008	01.10.2008	542525	€ 143,40
2008	15.10.2008	544432 - Gutschrift	€ - 134,25
2008	28.10.2008	546003	€ 1.902,44
2008	29.10.2008	546233	€ 528,00
2008	04.11.2008	546867	€ 2.574,24

2008	10.11.2008	547667	€ 328,89
2008	14.11.2008	548358	€ 1.564,55
2008	24.11.2008	549594	€ 2.449,41
2008	05.12.2008	551271	€ 3.765,65
2008	09.12.2008	551657 - Gutschrift	€ - 19,70
2008	11.12.2008	551973	€ 2.902,23
2008	15.12.2008	552324	€ 2.433,54
2008	17.12.2008	552874	€ 2.120,63
2008	22.12.2008	553363	€ 2.621,69
SUMME 2008			€ 53.967,70

Die Summen der nicht verbuchten Rechnungen des Hauptlieferanten "L. GmbH" pro Jahr werden als zusätzlicher Wareneinsatz hinzugeschätzt.

WARENEINSATZ		
JAHR	WARENEINSATZ lt. Bilanz	ZUSÄTZLICHER WARENEINSATZ
2006	€ 162.357,05	€ 10.301,90
2007	€ 204.129,00	€ 12.426,88
2008	€ 226.177,36	€ 53.967,70

Setzt man nach der vorgenommenen Hinzuschätzung den Wareneinsatz (Wareneinsatz It. Bilanz + nicht verbuchte "L."-Rechnungen) ins Verhältnis zum Umsatz (Erlöse + Kassenfehlbeträge) erhält man folgenden RAK:

RAK It. BP			
JAHR	WARENEINSATZ	ERLÖSE	RAK
2006	€ 172.658,95	€ 304.774,79	1,77
2007	€ 216.555,88	€ 381.472,07	1,76
2008	€ 280.145,06	€ 414.225,86	1,48

### Tz. 8 Darstellung der Hinzuschätzung

Folgende Werte werden daher lt. Berechnung obenstehender Tabellen von der BP hinzugeschätzt:

HINZUSCHÄTZUNG It. BP			
JAHR	WARENEINSATZ	UMSATZ (Kassenfehlbeträge)	REINGEWINN
2006	€ 10.301,90	€ 79.212,09	€ 68.910,19
2007	€ 12.426,88	€ 102.273,36	€ 89.846,48
2008	€ 53.967,70	€ 112.710,73	€ 58.743,03

Umsatzsteuerhinzuschätzung:

Berechnung USt aus Hinzuschätzung		
JAHR	NETTOUMSATZ	UMSATZSTEUER
2006	€ 79.212,09	€ 15.842,42
2007	€ 102.273,36	€ 20.454,67
2008	€ 112.710,73	€ 22.542,15

Weiters ist noch anzuführen, dass von der BP weder der hinzu zu schätzende Umsatz noch der hinzuzuschätzende Wareneinsatz anhand von RAKs kalkuliert wurde. Für die Schätzung wurden lediglich die tatsächlichen Kassenfehlbeträge und die fehlenden, nicht verbuchten Rechnungen des Hauptlieferanten "L. GmbH" herangezogen bzw. sind diese Werte angesetzt worden.

Die RAK-Berechnung hat nur den Zweck die Entwicklung der Werte nach der Hinzuschätzung darzustellen."

Die fristgerechte Berufung wurde dahingehend begründet, "dass die Buchhaltungsmängel, die zum Recht nach § 184 BAO zur Hinzuschätzung durch die BP berechtigen, nicht widersprochen werden, allerdings wurden in der Tz 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 6.2.2013, die Deckungsbeiträge laut Bilanz (RAK Seite 9) für 2006 mit 1,389 für 2007 mit 1,368 und für 2008 mit 1,333 festgestellt. Die BP hat sodann in der Tz 7 eine Hinzuschätzung des Einsatzes (beim RAK Seite 11) für 2006 mit 1,77 für 2007 mit 1,76 und für 2008 mit 1,48 festgestellt. Soweit kann der BP noch gefolgt werden.

In der Tz 8 wird allerdings bei der Darstellung der Hinzuschätzung bei den Kassenfehlbeträgen ein Umsatz von € 79.112,09 für 2006, € 102.273,36 für 2007 und € 112.710,73 für 2008 festgestellt. Absolut nicht nachvollziehbar ist der zu der Hinzuschätzung festgesetzte Wareneinsatz von € 10.301,90 für 2006, € 12.426,88 für 2007

und € 53.967,70 für 2008. Dieser Wareneinsatz ergäbe nämlich einen RAK für 2006 von 7,69, für 2007 von 8,23 und für 2008 von 2,09. Dass dieser Wareneinsatz tatsächlich nicht der Realität entspricht ist objektiv nachvollziehbar.

Wir stellen daher den Antrag den Wareneinsatz 2006 mit € 44.752,59 und somit mit € 34.450,69 höher anzusetzen, 2007 mit € 58.109,86 neu festzusetzen und somit mit € 45.682,98 höher anzusetzen und 2008 € 76.155,90 und somit mit € 22.188,20 höher anzusetzen.

Für die Körperschaftsteuerfeststellung ergibt dies für 2006 eine festzustellende Körperschaftsteuer von € 6.143,66 für 2007 eine Körperschaftsteuer von € 9.011,77 und für 2008 eine Körperschaftsteuer von € 10.087,56."

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

"Von der BP wurde in der Tz 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.02.2013 ausgeführt, dass der RAK It. Bilanz (siehe nachstehende Tabelle) aufgrund der Buchhaltungsmängel nicht glaubhaft erscheint.

<b>RAK It. BILANZ</b>			
<u>JAHR</u>	<u>WARENEINSATZ</u>	<u>ERLÖSE</u>	<u>RAK</u>
<b>2006</b>	€ 162.357,05	€ 225.562,70	1,389
<b>2007</b>	€ 204.129,00	€ 279.198,71	1,368
<b>2008</b>	€ 226.177,36	€ 301.515,13	1,333

Von der BP wurde der Umsatz nur aufgrund der ermittelten Kassenfehlbeträge (wie in Tz 5 und 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung bereits ausgeführt) hinzugeschätzt und nicht auf Basis einer Kalkulation.

Bezüglich des Wareneinsatzes wurde von der BP zunächst versucht, diesen zu kalkulieren. Denn bereits im Vorhaltsverfahren vom 25.05.2010 (vor Prüfungsbeginn) wurde die X. GmbH durch h.o. Finanzamt um Stellungnahme ersucht! warum die gemeldeten MIAS-Daten (Meldungen von Lieferanten) nicht mit der abgegebenen Umsatzsteuererklärung für die Veranlagungsjahre 2006-2008 übereinstimmen. Als Frist wurde durch diverse Verlängerungen letztendlich der 01.09.2010 angesetzt.

Stellungnahme hierzu erfolgte keine, es wurden lediglich berichtigte Umsatzsteuererklärungen, sowie Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2006-2008 am 15.09.2010 eingereicht. Hierbei wurde kein höherer Wareneinsatz erklärt, sondern eine Erhöhung der Warenvorräte vorgenommen. Diese Nachbuchungen wurden der BP durch Vorlage des jeweiligen Buchungsjournals zur Kenntnis gebracht. Hierbei wurden immer Rechnungen der Firma "L. GmbH" durch Barzahlung nachgebucht. (Siehe Beilage 1!) Allerdings konnten nicht alle Rechnungen der Firma "L. GmbH" der BP vorgelegt werden. Daher verlangte die BP das Kundenkonto bei der Firma "L. GmbH" ab. Bei der Durchsicht des von der BP abverlangten Kundenkontos der Firma "L. GmbH" aus D., konnte von der BP festgestellt werden, dass weitere Rechnungen der Firma "L. GmbH" nicht in die Buchhaltung

aufgenommen wurden. Jedoch konnten diese Rechnungen auch nicht vollständig vorgelegt werden.

Bei der Betriebsbesichtigung wurde der Geschäftsführer der X. GmbH, Herr A. gebeten, die einzelnen Artikel der Inventurlisten für die Jahre 2005-2008 mit den jeweiligen, damaligen Verkaufspreisen zu kennzeichnen.

Die BP hat in weiterer Folge für jeden Artikel den jeweiligen RAK berechnet und Aufstellungen hierzu erstellt. (Siehe Beilage 2!)

Von der BP wurde der Höchst-, sowie der Kleinst- und der Mittelwert mit dem Excel-Programm berechnet. Dadurch ergaben sich folgende Werte:

### **2005:**

Höchstwert bzw. größter RAK: 10,686

Kleinstwert bzw. kleinster RAK: 1,049

Mittelwert bzw. durchschnittlicher RAK: 5,604

### **2006:**

Höchstwert bzw. größter RAK: 13,095

Kleinstwert bzw. kleinster RAK: 1,074

Mittelwert bzw. durchschnittlicher RAK: 5,281

### **2007:**

Höchstwert bzw. größter RAK: 64,176

Kleinstwert bzw. kleinster RAK: 1,087

Mittelwert bzw. durchschnittlicher RAK: 6,248

### **2008:**

Höchstwert bzw. größter RAK: 87,737

Kleinstwert bzw. kleinster RAK: 0/970

Mittelwert bzw. durchschnittlicher RAK: 11,008

Da die Ausgangsrechnungen oft unleserlich geschrieben wurden, die genaue Mengenangabe des Öfteren fehlte, sowie aufgrund der breiten Produktpalette (2006: 193 Artikel, 2007: 178 Artikel, 2008: 209 Artikel) und den häufigen unterjährigen Schwankungen des Einkaufspreises vieler, verschiedener Artikel, war keine richtig erscheinende Gewichtung für die BP möglich.

Nach Ansicht der BP war der Durchschnitts-RAK pro Jahr (2006: 5/281) für eine Kalkulation nicht aussagekräftig.

Auch die Berücksichtigung der vielen, verschiedenen Rabatte und Aktionen (siehe Aufstellungen; "ab 10 Packungen -10% bei den Artikeln Sushibox H7, H1, H2, H5"; "ab 10 Flaschen -15% bei dem Artikel Fettlöscher 0,75l"; 5+1 gratis bei diversen Artikeln, 3+1/2 gratis bei diversen Artikeln) wäre bei einer Kalkulation nicht möglich gewesen.

Da die Zuschätzung eines kalkulatorischen Wareneinsatzes für die BP daher absolut nicht möglich war, wurden die nicht verbuchten Rechnungen des d. Hauptlieferanten "L. GmbH" aufgrund des vorgelegten Kundenkontos der X. GmbH "als fehlender Wareneinsatz hinzugeschätzt.

Der Wareneinsatz wurde daher nicht kalkuliert, sondern aufgrund vorgelegener Tatsachen (Kundenkonto) festgesetzt.

Die RAK-Berechnung hatte, wie schon in Tz 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung

angeführt, lediglich den Zweck, die Entwicklung der Werte nach der Hinzuschätzung darzustellen.

Die Berechnung des Steuerberaters in der Berufung vom 12.03.2013 kann von der BP nicht nachvollzogen werden.

Nach Ansicht der BP kann man nicht die hinzu zu schätzenden Zahlen selbst ins Verhältnis setzen, sondern muss hier eine Gesamtbetrachtung vorgenommen werden, da die BP nicht davon ausgehen kann, dass der Umsatz und Wareneinsatz im gleichmäßigen Verhältnis gekürzt/nicht erklärt wurden."

<b>RAK It. BILANZ</b>			
<u>JAHR</u>	<u>WARENEINSATZ</u>	<u>ERLÖSE</u>	<u>RAK</u>
<b>2006</b>	€ 162.357,05	€ 225.562,70	1,389
<b>2007</b>	€ 204.129,00	€ 279.198,71	1,368
<b>2008</b>	€ 226.177,36	€ 301.515,13	1,333

<b>RAK It. BP (nach Erhöhung Einsatz und Umsatz/Erlöse)</b>			
<u>JAHR</u>	<u>WARENEINSATZ</u>	<u>ERLÖSE</u>	<u>RAK</u>
<b>2006</b>	€ 172.658,95	€ 304.774,79	1,77
<b>2007</b>	€ 216.555,88	€ 381.472,07	1,76
<b>2008</b>	€ 280.145,06	€ 414.225,86	1,48

<b>RAK It. Berufung/Verhältnis der hinzugeschätzten Zahlen</b>			
<u>JAHR</u>	<u>WARENEINSATZ</u>	<u>ERLÖSE</u>	<u>RAK</u>
<b>2006</b>	€ 10.301,90	€ 79.212,09 *	7,69
<b>2007</b>	€ 12.426,88	€ 102.273,36	8,23
<b>2008</b>	€ 53.967,70	€ 112.710,73	2,09

\* In der Berufung wurden €79.112,09 angegeben, wobei die BP davon ausgeht, dass es sich um einen Tippfehler handelt!

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

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel

aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO § 184 Pkt. 4c).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass eine Buchführung gem. § 4 Abs. 3 EStG statt § 5 Abs. 1 EStG geführt wurde. Die Geschäftsfälle wurden erst bei Zahlungsfluss, diverse noch nicht bezahlte Eingangsrechnungen erst mit 31.12. in die Buchhaltung aufgenommen (Nachbuchungen).

Die Ausgangsrechnungen haben oftmals keine fortlaufende Nummer, zum Teil wurden Rechnungen ohne Rechnungsnummer jeweils mit dem Vermerk "Storno" vorgelegt.

Weiters wurde kein Kassabuch geführt, lediglich ein Kassakonto. Belege für Bareinzlagen und – entnahmen gibt es nicht. Die Kassa-Anfangsbestände wiesen unglaubliche Beträge auf und wurde bei der Erstellung von fiktiven Kassabüchern durch die BP festgestellt, dass ca. alle 3-4 Tage € 2.000,- bis € 5.000,- auf das Bankkonto eingezahlt wurden und weiters Kassafehlbeträge aufweisen. Die festgestellten Kassafehlbeträge lauten auf rund € 95.000,-, € 122.000,- und € 135.000,- und wurden den Umsätzen als Vermögenszuwachs zugerechnet. Die Höhe der vorgenommenen Bareinzahlungen betragen insgesamt € 236.150,-, € 210.770,-

und € 246.027,- für die Jahre 2006 bis 2008. Diese Einzahlungen wären aus dem Privatvermögen und Unterstützung von Verwandten erfolgt.

Ein weiterer Buchführungsmangel betrifft die Nichtvorlage bzw. das Fehlen einer Inventur, das Fehlen von Grundaufzeichnungen und Inventurlisten.

Die Ermittlung eines kalkulatorischen Wareneinsatzes durch die BP war insgesamt nicht möglich. Bei Überprüfung des Kundenkonto Fa. L. aus D. mit den gemeldeten MIAS-Daten wurde weiters festgestellt, dass Rechnungen teilweise nicht in der Buchhaltung aufgenommen wurden. Diese wurden von der BP als fehlender Wareneinsatz zugeschätzt.

Die Bw. wendete ein, dass der zugeschätzte Wareneinsatz von € 10.301,90, € 12.426,88 und € 53.967,70 nicht nachvollziehbar sei, und stellte den Antrag auf Berücksichtigung eines höheren Wareneinsatzes von € 44.752,59, € 58.109,86 und € 76.155,90 im Verhältnis der zugeschätzten Kassafehlbeträge und RAK lt. BP, da die herangezogenen Wareneinsatzbeträge einen nicht nachvollziehbaren RAK ergeben würden.

Die von der BP festgestellten Buchführungsmängel wurden somit von der Bw. grundsätzlich nicht bestritten, jedoch eingewendet, dass der zugeschätzte Wareneinsatz unrichtig sei. Die Schätzungsberechtigung liegt somit unter Verweis auf die festgestellten gravierenden Buchführungsmängel, fehlender Wareneinsatz, Kassafehlbeträge und fehlende Inventuren vor, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Schätzung berechtigen.

Betreffend das Schätzungsergebnis ist auszuführen, dass eine kalkulatorische Schätzung (Zuschätzung eines kalkulatorischen Wareneinsatzes) mangels Möglichkeit der Berechnung aussagekräftiger RAKs nicht vorgenommen werden konnte, und daher in freier Beweiswürdigung die nicht verbuchten Rechnungen des deutschen Hauptlieferanten Fa. L. GmbH als fehlender Wareneinsatz zugerechnet wurden. Die Schätzung gründet sich somit auf tatsächlich in der Buchführung fehlenden Wareneinsatz.

Die Darstellung dieses Wareneinsatzes lt Tz 8 des Prüfungsberichtes ergibt im Verhältnis zum Gesamtumsatz (Erlöse lt. Bw. und Kassenfehlbeträge) RAKs von 1,77, 1,76 und 1,48 und nicht wie die Bw. einwendet 7,69, 8,23 und 2,09. Der bisher nicht erklärte Wareneinsatz unter Berücksichtigung der festgestellten Kassafehlbeträge ergibt die angefochtene Gewinnzuschätzung von € 68.910,19, € 89.846,48 und € 58.743,06.

Die einnahmenseitige Zuschätzung erfolgte somit unabhängig von der erfolgten Erhöhung des Wareneinsatzes auf Basis der ermittelten Kassafehlbeträge. Die Berücksichtigung eines zusätzlichen Wareneinsatzes – wie in der Berufung eingewendet - würde jedoch auf der

anderen Seite die Erhöhung der Einnahmen erfordern, um den festgestellten Vermögenszuwachsen und Kassenfehlbeträgen Rechnung zu tragen.

Die Zuschätzungsmethode und –betrag erscheint dem UFS in Anbetracht der festgestellten Mängel und fehlenden Kalkulationsmöglichkeit grundsätzlich gerechtfertigt und nicht als unschlüssig oder unangemessen der Höhe nach. Es ist nicht erkennbar, dass die Abgabenbehörde diesem Grundsatz nicht entsprochen hätte.

Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2013