

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Agnes K gegen die Bescheide des Finanzamtes U vom 4. August 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Agnes K und des Rochus L als ehemalige Gesellschafter der L OHG für die Jahre 2004 und 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die L OHG ist mit Gesellschaftsvertrag vom 1. August 1993 gegründet worden und betrieb in M-Dorf das Hotel „Berg“. Gesellschafter zu gleichen Teilen waren die beiden (damaligen) Ehegatten Rochus und Agnes L. Im Zug der Ehescheidung der beiden Gesellschafter trat Rochus L mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 seinen Hälfteanteil an der L OHG um den Abtretungspreis von 90.000 EUR an Agnes L ab, die den Geschäftsanteil "im Wege der Akkreszenz nach § 142 HGB unter Ausschluss der Liquidation mit allen Aktiven und Passiven und unter Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen, L Agnes, Berg" in ihr Eigentum übernahm. Die L OHG wurde in Folge der Abtretung des Geschäftsanteiles an Agnes L aufgelöst. Nach der Ehescheidung hat Agnes L wieder ihren vorehelichen Familiennamen „K“ angenommen.

Im Jahr 2009 wurde bei der L OHG für die Jahre 2004 und 2005 eine Außenprüfung durchgeführt. Unter Tz. 1 des Prüfungsberichtes führte der Prüfer aus, Rochus L habe mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 seinen Gesellschaftsanteil an

die Mitgesellschafterin Agnes K um 90.000 EUR abgetreten und diese führe nun das Unternehmen als Einzelunternehmerin zu Buchwerten fort. Bei der Buchwertfortführung stelle die Ablösezahlung keine Betriebsausgabe dar. Darüber hinaus sei die Ablösezahlung in einem zivilrechtlichen Abtretungsvertrag im Zuge der Scheidung, also aus rein privatrechtlichen Gründen, vereinbart worden. Um, wie in der Stellungnahme zur Niederschrift zur Schlussbesprechung seitens der steuerlichen Vertreterin argumentiert werde, die Zahlung als Ablöse eines lästigen Gesellschafters zu werten, hätten gerichtliche Schritte dahingehend eingeleitet werden müssen (siehe auch § 133 bzw. § 140 UGB). Mit 17. Oktober 2005 sei bei der I-Bank in U ein Einmalkredit in Höhe von 250.000 EUR aufgenommen worden. Verwendungszweck des Kredites sei die Finanzierung der Auszahlung des scheidenden Gesellschafters Rochus L. Da dieser Kredit ausschließlich für private Zwecke aufgenommen worden sei, seien die Kreditkosten (Zinsen, Gebühren, Vertragskosten) nicht als betrieblicher Aufwand absetzbar. Sohin seien die im Jahr 2005 dafür angesetzten Kosten in Höhe von 2.737,78 EUR zu streichen. Der Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters Rochus L (negatives Kapitalkonto) sei im einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid darzustellen. Diesbezüglich werde auf die Beilage 1 verwiesen.

Unter Tz. 3 „Buchhalterische Mängel, Zuschätzung“ führt der Prüfer zusammengefasst aus, Inventuren seien nicht erstellt worden. Die durchgeführte Grobkalkulation führe zu unüblichen nicht nachvollziehbaren Rohaufschlägen. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen (Inventur) seien die Erlöse im Schätzungswege anhand der ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) unter Heranziehung des ausgewiesenen Wareneinkaufs ermittelt worden. Die Unsicherheit in der Höhe des Wareneinkaufs aufgrund fehlender Inventuren trage der Pflichtige. Nach Aussage der steuerlichen Vertreterin ergebe sich der niedrige RAK aus der Berücksichtigung des gesamten Wareneinkaufs als Wareneinsatz aufgrund der fehlenden Inventuren. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes habe er einen niedrigeren branchenüblichen RAK für die einzelnen Getränkesparten herangezogen. Im Jahr 2004 hätten lt. Jahresabschluss sämtliche Sparten denselben RAK von 2,79 aufgewiesen. Im Folgejahr habe es wohl Unterschiede hinsichtlich der Spartenkoeffizienten zueinander gegeben, aber keine wesentlich Änderung in der Höhe. Die ermittelten Aufschläge würden um bis zum 7-fachen über den Aufschlägen lt. Buchhaltung liegen.

In der Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung werde u.a. auf eine eigene Berechnung der steuerlichen Vertreterin hingewiesen, in der ein Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Tag und Gast angesetzt werde. Dieser Ansatz beruhe jedoch nur auf Annahmen. Es seien dahingehend keine Nachweise vorgelegt worden, die diesen Wert begründen würden.

Die vom Prüfer vorgenommene Aufschlagskalkulation führte für die Jahre 2004 und 2005 bei den Getränkesparten (Bier, alkoholfreie Getränke, Spirituosen, Wein) zu Erlöszuschätzungen von 50.538 EUR bzw. 50.090 EUR, wobei im Jahr 2005 davon ein

Zwölfter (der anteilige Erlös für Dezember 2005) dem Einzelunternehmen von Agnes Kemp zugerechnet wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach mehreren Adressierungsmängeln mit Ausfertigungsdatum vom 17. September 2010 erstmals rechtswirksam einen Umsatzsteuerbescheid für 2004 und einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2005, wobei dieser mit Bescheid vom 29. Oktober 2010 für endgültig erklärt worden ist. Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 wurden erstmals mit Ausfertigungsdatum vom 17. September 2010 rechtswirksam erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde von Agnes K als Beschwerdeführerin (Bf) mit Eingaben vom 12. Oktober 2010 (betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005) und 23. August 2011 (betreffend Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO) fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde dazu von der steuerlichen Vertreterin der Bf im Wesentlichen ausgeführt:

Ausscheiden eines Gesellschafters:

Festgestellt worden sei, dass die Bf die Mitunternehmeranteile von Rochus L gegen Übernahme sämtlicher Verbindlichkeiten und einer Zahlung von 90.000 EUR mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 entgeltlich erworben habe. Das Unternehmen sei sodann von der Bf als Einzelunternehmer weitergeführt worden. Das Finanzamt habe nun - in Verkennung des Sachverhaltes und damit in falscher rechtlicher Beurteilung - die Ablösezahlung (90.000 EUR) und die Kreditkosten (2.737,78 EUR) für die Aufnahme des Kredits nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Begründet werde dies damit, dass die Abtretung in einem zivilrechtlichen Vertrag, aus privatrechtlichen Gründen (Scheidung) erfolgt sei. In einem früheren Stadium des Ermittlungsverfahrens sei eine betriebliche Veranlassung der 90.000 EUR zuerkannt worden, die Kreditkosten (Gesamtkredit 250.000,00 EUR) seien für 90.000 EUR als betrieblich anerkannt worden. Die gänzliche Aberkennung sei erst nach der Stellungnahme der Bf vom 2. Februar 2010 erfolgt. Dies wohl deshalb, weil die Abgabebehörde die steuerlichen (auch positiven) Konsequenzen der vorher getroffenen Feststellungen unter allen Umständen vermeiden habe wollen.

Die Begründung, mit welcher nun versucht werde, die Zahlung der Bf an Rochus L gänzlich dem Privatbereich zuzurechnen, gehe allerdings völlig ins Leere. Wie könne zuerst die Feststellung getroffen werden, dass die Bf die Mitunternehmeranteile von Rochus L gegen Übernahme sämtlicher Verbindlichkeiten und einer Zahlung von 90.000 EUR mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 entgeltlich erworben habe und dann die naturgemäß daraus resultierende Folge, dass diese Ablösezahlung steuerlich auch zu verwerten sei, damit zu verneinen, dass die Abtretung in einem zivilrechtlichen Vertrag erfolgt und das Unternehmen zu Buchwerten fortgeführt worden sei. Diese Begründung sei völlig absurd. Jedem Ausscheiden eines Gesellschafters gehe ein privatrechtlicher Vertrag voraus. Würde diese Feststellung des Finanzamtes stimmen, wäre jeder Erwerb steuerlich nicht weiter zu beachten, da dieser ja immer "privatrechtlicher" Natur sei. Dass nun diese Verbindung privat und betrieblich getrennt worden sei, sei eine Tatsache. Die

betriebliche Trennung habe nun eben auch steuerliche Auswirkungen und diese seien auch von der Abgabebehörde unabhängig von der Tatsache, dass diese im Rahmen eines Scheidungsverfahrens getroffen worden sei, rechtlich zu würdigen.

Die Ablösezahlung sei - wie vom Finanzamt richtig festgestellt worden sei - zum Erwerb von Mitunternehmeranteilen aufgewendet worden. Damit sei die betriebliche Veranlassung gegeben. Richtig sei auch - wie vom Finanzamt in der Niederschrift zur Schlussbesprechung richtig festgestellt worden sei – dass nur die Kreditkosten für 90.000 EUR abzugsfähig seien.

Steuerlich stünden für die Behandlung dieser Ablösezahlung nur zwei Varianten zur Verfügung:

Die Abfindungszahlung von 90.000 EUR sei als Zahlung für einen lästigen Gesellschafter sofort abzugsfähig. Rochus L sei über den Wert seiner Beteiligung hinaus abgefunden worden, damit er aus der Gesellschaft ausscheide. Es sei somit keine Übernahme zu Buchwerten erfolgt, sondern es sei eine Zahlung über die Buchwerte hinaus geleistet worden. Zum Nachweis des geschäftsschädigenden Verhaltens seien bereits Schriftstücke vorgelegt und Zeugen angeboten worden. Zweifel am Verhalten von Rochus L seien von der Abgabebehörde nicht erhoben worden und die Bf sei auch nicht aufgefordert worden, weitere Nachweise vorzulegen bzw. Zeugen zu benennen.

Wenn die Abgabebehörde nun davon spreche, dass für die Zuerkennung eines lästigen Gesellschafters zivil- oder strafrechtliche Schritte eingeleitet werden müssten, könne dem entgegengehalten werden, dass dies weder dem Gesetz noch der dazu ergangenen Literatur zu entnehmen sei. Die dazu zitierte Gesetzesstelle bezieht sich lediglich auf die Ausschließungsklage nach § 140 UGB iVm § 133 UGB. Dieser Paragraph befasse sich aber in keinsten Weise mit den (steuerlichen) Tatbestandsmerkmalen eines "lästigen Gesellschafters". Der Begriff "lästiger Gesellschafter" sei auch keinem Gesetz zu entnehmen, vielmehr sei dieser judiziert worden, sodass bezüglich der Voraussetzungen auf die dazu ergangenen Urteile zu verweisen sei, welche insbesondere in den Rz 5998 ff der Einkommensteuerrichtlinien Eingang gefunden hätten.

Als lästiger Gesellschafter werde ein Mitunternehmer bezeichnet, der durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädige, sodass es im betrieblichen Interesse liegt, ihn zu entfernen. Nicht persönliche Motive seien ausschlaggebend, sondern es sei alleine entscheidend, ob objektive Dritte, das Verhalten als das eines lästigen Gesellschafters empfinden würden (ua VwGH vom 18.11.1987, 84/13/0083). Dabei dürften eben keine persönlichen Empfindungen eine Rolle spielen. Letzte habe aber das Finanzamt gewertet. Allein die Tatsache, dass das Gesamtverhalten schlussendlich auch zur Scheidung geführt habe, sei der Behörde Grund genug gewesen, um sich nicht weiter damit auseinanderzusetzen und insbesondere der Frage nachzugehen, ob das Verhalten eines lästigen Gesellschafters im steuerlichen Sinn vorgelegen habe. Dies hätte sie aber schon auf Grund der amtswegigen Ermittlungspflicht tun müssen.

Um nun einer im Zuge des Ausscheidens eines Gesellschafters erfolgten Zahlung eine sofortige Abzugsfähigkeit zusprechen zu können, sei alleine die Frage zu beantworten,

ob der ausscheidende Gesellschafter als "lästiger Gesellschafter" zu werten sei. Die Aussagen von Rochus L (ua "Es ist schön ein Schwein zu sein") seien deshalb geschäftsschädigend, weil sie im Speisesaal vor Gästen getroffen worden seien und diese dann peinlich berührt, einen wiederholten Aufenthalt in Frage gestellt hätten. Wären diese Aussagen im "Privaten" erfolgt, wären sie nicht geschäftsschädigend, an der Folge der Scheidung hätte sich aber nichts geändert. Die gleichen Überlegungen seien im Zusammenhang mit der (sexuellen) Belästigung von Mitarbeitern und Gästen anzustellen. Die sexuelle Belästigung von am Geschäft nicht involvierten Personen hätte auch zur Scheidung geführt, aber betriebliche Interessen wären davon nicht berührt worden. So aber habe das Verhalten sehr wohl betrieblich Auswirkungen gehabt, da nicht nur der belästigte Gast das Hotel nie mehr betreten habe, sondern auch die Mitarbeiterin und damit eine wichtige Arbeitskraft verloren gegangen sei. Abschließend sei angemerkt, dass das Verhalten sehr wohl strafrechtliche Konsequenzen nach sich gezogen habe (Strafverfahren am LG U Gz).

Sofern davon ausgegangen werde, dass den 90.000 EUR eine Gegenleistung gegenüberstehe und damit stille Reserven vorhanden gewesen seien, seien die Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter einschließlich eines allfälligen Firmenwert aufzuteilen. Der Ansatz eines Firmenwertes komme aber nur dann in Frage, wenn die für die Übernahme des Unternehmens bewirkte Gegenleistung die tatsächlichen Werte der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter übersteige. Der aktivierte Firmenwert sei dann entsprechend abzuschreiben.

Buchhalterische Mängel, Zuschätzung:

In Tz. 3 des Schlussbesprechungsprotokolls vom 26. März 2010 (Anmerkung: gemeint ist der Prüfungsbericht) seien die Getränkeerlöse im Schätzungswege ermittelt worden. Die Zurechnung sei im Verhältnis der ermittelten Differenzen der Aufschlagskoeffizienten laut Buchhaltung zu den Aufschlagskoeffizienten laut Außenprüfung erfolgt. Der Prüfer komme dadurch zu einer Hinzuschätzung für 2004 in Höhe von 50.538 EUR und für 2005 in Höhe von 45.915 EUR.

Fest stehe, dass von der Bf keine Inventur und keine Spartenaufteilung habe vorgelegt werden können. Über diesen Umstand sei der Prüfer auch umgehend informiert worden. Der verbuchte und erklärte Getränkeumsatz habe im Jahr 2004 79.151,84 EUR und im Jahr 2005 75.369,10 EUR betragen. Das Finanzamt habe im Jahr 2004 50.538 EUR und im Jahr 2005 45.915,83 EUR hinzugeschätzt, somit rund 70% des verbuchten Umsatzes. Alleine das Vorhandensein formeller Buchhaltungsfehler begründe noch keine Schätzungsbefugnis, vielmehr müssten auch berechtigte Zweifel hinsichtlich der materiellen Richtigkeit vorliegen. Die dargelegten formellen und materiellen Mängel müssten gesamthaft gesehen derart schwerwiegend sein, dass das Finanzamt berechtigterweise davon ausgehen könne, dass in den Aufzeichnungen neben den auf den angeführten Feststellungen beruhenden Zurechnungen weitere (nicht konkret feststellbare) Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst worden seien. Die Abgabebehörde sei damit verpflichtet, die erklärte Besteuerungsgrundlage vor Hinzurechnung auf ihre

Plausibilität zu prüfen. Letzteres sei aber nicht einmal ansatzweise geschehen. Das Finanzamt habe sich mit dem Sachverhalt nicht eingehend befasst, sondern nur vom Erlös ausgehend, einen Betrag hinzugerechnet.

Alle von Seite der Bf vorgelegten Berechnungen (Kalkulation ausgehend vom Wareneinsatz/Kalkulation anhand des Durchschnittskonsums) seien lapidar abgehandelt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung seien Berechnungen vorgelegt worden, auf Grund derer davon ausgegangen werden könne, dass die verbuchten Erlöse durchaus plausibel seien. Die Berechnung basiere auf Bettenzahl, Auslastung, offenen Tagen und Durchschnittskonsum bei den Getränken von 7 EUR netto pro Gast.

Bei 69 Betten, 343 offenen Tagen, einer Auslastung von 50% und einem Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Gast und Tag ergebe sich ein Getränkeumsatz von 82.834,50 EUR. Der erklärte Umsatz im Jahr 2004 habe 79.151,84 EUR und im Jahr 2005 75.369,10 EUR betragen.

Das Finanzamt habe sich mit dieser Berechnung nicht befasst, vielmehr sei diese mit dem Satz abgehandelt worden, dass der Durchschnittskonsums nur eine Annahme sei und diesbezüglich keine weiteren Nachweise erbracht worden seien.

Dazu werde auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde hingewiesen, welche hier wohl gänzlich missachtet worden sei. Die Behörde habe auf alle für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptung erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müsse. Führt man sich die Gästestruktur der Abgabepflichtigen vor Auge, sei ein Bruttokonsum von 8,40 EUR durchaus realistisch. Dieser Wert umfasst ca. 3-4 Getränke, welche der Hotelgast nur abends konsumiere, da er unter Tags auf der Skipiste oder am Berg sei. Das Hotel beherberge größtenteils Familien und Pensionisten, welche nicht nächtelang an der Bar konsumieren würden. Die Feststellungen hinsichtlich der Gästestruktur und des Gästeverhaltens hätte von der Abgabebehörde jederzeit ohne viel Aufwand überprüft werden können.

Obwohl formelle Buchführungsmängel vorliegen würden, sei die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO nicht gegeben. Die vorstehende Berechnung (Durchschnittskonsum-Auslastung-Bettenanzahl) habe ergeben, dass die materielle Richtigkeit des verbuchten Umsatzes durchaus plausibel sei. Nur wenn auch die sachliche Richtigkeit erheblich in Zweifel zu ziehen sei, sei § 184 BAO anzuwenden.

Abgesehen davon, dass grundsätzlich gar keine Schätzungsbefugnis bestehe, erfülle die vom Finanzamt angewandte Schätzungsmethode die erforderlichen Voraussetzungen in keinster Weise. Die Methode der angewendeten Zuschätzung sei nicht zielführend, sie schieße vielmehr über das Ziel hinaus.

Durch die Hinzurechnung des Finanzamtes würde sich der Durchschnittskonsum um fast das doppelte erhöhen, oder es müsste argumentiert werden, dass sich die ganzjährige Auslastung auf nahezu 100% erhöhe. Weder das eine, noch das andere entspreche den tatsächlichen Gegebenheiten und diese seien nun einmal gerade bei der Schätzungsbefugnis maßgeblich.

Die Kalkulation des Finanzamtes könne schon vom Ansatz her nicht stimmen, da auch von der Bf die Getränke nicht in die einzelnen Sparten aufgeteilt worden seien, sondern nachträglich eine Aufteilung nach dem Verhältnis des Einkaufes erfolgt sei. Dies sei auch der Grund, warum in sämtlichen Sparten dieselben Koeffizienten vorliegen würden. Auf diesen Umstand sei das Finanzamt mehrmals hingewiesen worden. Wenn schon eine Ermittlung anhand der Rohaufschlagskalkulation erfolge, dann vom Wareneinsatz ausgehend, dies unter Berücksichtigung der fehlenden Inventur (die Inventur 2008 sei zum Vergleich vorgelegt worden). Auch die Tatsache, dass im Dezember 2003 eine Weinstube fertig gestellt worden sei und im Folgejahre teilweise hochwertige Weine erworben worden seien, sei entsprechend zu berücksichtigen. All dies, inklusive der von der Bf vorgelegten Berechnungen, sei nicht einmal in den Feststellungen erwähnt worden, obwohl diese nachweislich bei der Schlussbesprechung dem Prüfer übergeben und auch in der Stellungnahme darauf eingegangen und beigelegt worden seien.

Das Finanzamt habe sich nicht eingehend mit dem Sachverhalt befasst, sondern nur nach einer völlig falschen Schätzungsmethode einen Betrag hinzugerechnet, welcher dem Sinn und Zweck der Schätzungsbefugnis nicht gerecht werde, sondern vielmehr einer Bestrafung der Bf gleichkomme.

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zur Berufung betreffend die Ablösezahlung an den geschiedenen Ehegatten aus, dass es zu einer Änderung der Feststellungen zwischen Niederschrift und Bericht kommen könne, sei gesetzlich gedeckt, ansonsten hätte das Parteiengehör bzw. jede Stellungnahme des Pflichtigen zu einer Schlussbesprechung keinen Sinn. Aufgrund der Stellungnahme der Bf seien weitere Erhebungen erfolgt, die zu einem anderen Schluss als dem in der Niederschrift geführt hätten. Dass solche zusätzlichen Erhebungen aufgrund von Einwendungen der Bf zum Nachteil derselben gereichen könnten, könne nicht ausgeschlossen werden.

Bei Buchwertfortführung stellten Ablösezahlungen insofern eine Betriebsausgabe dar, als diese Zahlungen über die Buchwertanteile hinaus geleistet würden. Die Buchwertfortführung sei von der steuerlichen Vertretung selbst durchgeführt worden. Dies bewaise die (unrichtigerweise) rückwirkend mit 1.1.2005 erfolgte Fortführung der Bilanzwerte vom 31.12.2004 als Einzelunternehmung bei der Bf ohne Berücksichtigung der „Zahlung über Buchwerte“. Die steuerliche Vertreterin sei mehrmals darauf hingewiesen worden, dass eine Aufgabebilanz in solchen Fällen zwingend vorgesehen sei, dies einen wesentlichen Mangel darstelle und sie daher eine Aufgabebilanz vorlegen solle. Ob Ablösezahlungen über die Buchwerte hinaus geleistet worden seien, bzw. ob ein abzugeltender Firmenwert vorgelegen habe, habe aufgrund des Nichtvorliegens einer Aufgabebilanz nicht eruiert werden können.

Zu den formellen Mängeln und der Zuschätzung führte der Prüfer aus, im Rahmen der Getränkekalkulation seien die Einkaufspreise für die einzelnen Getränkesorten anhand von Einkaufsrechnungen aus dem Jahr 2004 ermittelt worden. Ziel sei es gewesen, die Einkaufspreise für alle Getränkesorten zu erheben, dazu seien insgesamt 18 Eingangsrechnungen über das ganze Jahr verteilt ausgehoben worden. Dabei

habe sich für alle Getränkesorten ein höherer Rohaufschlagkoeffizient (RAK) als der schlussendlich von ihm angesetzte RAK ergeben. Dabei seien in der Sparte Limo ua die „Postmix-Getränke“ mit einem RAK von 11,28 gar nicht berücksichtigt worden. Einige Getränkesorten, die eingekauft worden seien, seien in der vorgelegten Preisliste gar nicht enthalten (zB. Weihenstephan, Hirter Pils, San Pellegrino, Mineral, Amaretto Saronno). Eine richtige Getränkekarte sei nicht vorgelegt worden. Die vorgelegte Preisliste stamme aus dem Jahr 2008, also nicht aus dem Prüfungszeitraum. Nach den Angaben der Bf sei bei der Ermittlung des Spartenumsatzes der Gesamtumsatz auf die einzelnen Sparten nach dem Verhältnis der Wareneinkäufe umgelegt worden, daher habe sich in allen Sparten derselbe RAK ergeben. Anhand der ermittelten Einkaufspreise und der vorliegenden Verkaufspreise seien Koeffizienten ermittelt worden, die unter Berücksichtigung des vorliegenden Wareneinkaufs einen anderen Umsatz als den erklärten ergeben hätten. Da ein etwaiger Schwund und Eigenverbrauch aufgrund fehlender Aufzeichnungen und die Warenbestände aufgrund der fehlenden Inventur keine Berücksichtigung gefunden hätten, sei der RAK bei der Schätzung mit einem niedrigeren, gerundeten Wert (Basis Vergleichswerte gleicher Branchenkategorie in gleichem oder ähnlichen Gebiet) angesetzt worden. Der ermittelte RAK für Bier habe 4,83, für Limo 4,31, für Spirituosen 9,82 und für Wein 6,14 betragen. Für die Schätzung tatsächlich angesetzt habe er einen RAK für Bier von 3,8, für Limo von 4,0, für Spirituosen von 8,0 und für Wein von 5,0. Unter Berücksichtigung eines Schwundes von 2% und der von der Bf vorgeschlagenen Bestandsveränderungen ergäbe sich im Jahr 2004 laut ermitteltem RAK ein zusätzlicher Umsatz von ca. 30.000 EUR (Anmerkung: siehe dazu die vom Prüfer vorgelegte Berechnung), der bei der Zuschätzung nicht berücksichtigt worden sei. Das seien rd. 60% des zugeschätzten und rd. 38% des erklärten Umsatzes. Dieser Betrag decke nach Ansicht des Prüfers den nicht berücksichtigten Eigenverbrauch und etwaige weitere Unsicherheiten der Kalkulation ausreichend ab.

Belegbar sei der ermittelte RAK aufgrund der vorliegenden Wareneinkaufspreise sowie den Verkaufspreisen. Demgegenüber sei von der Bf eine Berechnung vorgelegt worden, die auf einem Durchschnittskonsum basiere. Es werde argumentiert, dass ein Umsatz, der auf einem angenommenen Konsum beruhe, einen höheren Wahrheitsgehalt habe, als eine auf Fakten beruhende Erlösermittlung. Anhand der ermittelten RAK sei die sachliche Richtigkeit der erklärten Umsätze in Zweifel zu ziehen, zumal es bereits in den Vorjahren grobe Mängel hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten gegeben habe.

Das Finanzamt lege die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130

Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Ausscheiden des Mitunternehmers Rochus L

1) Wie bereits eingangs dargestellt, war die Bf und ihr (damaliger) Ehegatte Rochus L jeweils zu 50% als persönlich haftende Gesellschafter an der L OHG beteiligt. Im Zug der Ehescheidung der beiden Gesellschafter trat Rochus L mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 seinen Hälfte Anteil an der L OHG um den Abtretungspreis von 90.000 EUR an die Bf ab, die den Geschäftsanteil "im Wege der Akkreszenz nach § 142 HGB unter Ausschluss der Liquidation mit allen Aktiven und Passiven und unter Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen, L Agnes, Berg" in ihr Eigentum übernahm (siehe Pkt. II und V des Abtretungsvertrages vom 22. November 2005). Unter dem Titel „Allgemeines“ wurde in Pkt. VII des Abtretungsvertrages ausgeführt:

„Zur Klarstellung wird festgehalten, dass der von Frau Agnes L für die Übertragung des Gesellschaftsanteils des Herrn Rochus L zu zahlende Abtretungsbetrag in Höhe von € 90.000 in dem von ihr aus dem Titel der Auflösung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den §§ 81 ff. EheG zu zahlenden Ausgleichsbetrag in Höhe von € 180.000 enthalten ist.“

Weiters wurde festgestellt, dass der Betrag von 90.000 EUR zu treuen Händen beim RA Dr. Ferdinand St. hinterlegt ist und dass dieser berechtigt und verpflichtet ist, den Treuhandbetrag binnen 14 Tagen nach rechtskräftiger Scheidung auf ein von Rochus L bekannt zu gebendes Konto zur Auszahlung zu bringen.

Am gleichen Tag haben die Bf und Rochus L im Zuge der Ehescheidung in einer gesonderten Urkunde einen gerichtlichen Vergleich geschlossen, in dem die Obsorge, das Besuchsrecht und die Unterhaltszahlungen für die zwei ehelichen Kinder aber auch ein wechselseitiger Verzicht der Ehegatten auf Unterhalt vereinbart worden ist (Pkt. 1 bis 4 des Vergleichs). Unter Pkt. 5 wurde festgehalten, dass die Ehegatten jeweils persönlich haftende Gesellschafter der im Firmenbuch eingetragenen L OHG waren und Rochus L seinen Anteil an dieser OHG mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 an die Bf abgetreten hat. Unter Pkt. 6 wurde vereinbart:

„In Ausgleichung sämtlicher Ansprüche aus dem Titel der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den §§ 81 ff EheG verpflichtet sich die Erstantragstellerin, Frau Agnes L, den Zweitantragsteller, Herrn Rochus L, eine

Ausgleichszahlung in der Höhe von € 180.000.- (i.W.: Euro einhundertachzigtausend) zu leisten, wobei diese Beträge binnen 14 Tagen nach Rechtskraft der Scheidung zur Zahlung fällig sind.“

In Pkt. 7 wurde festgehalten, dass Rochus L die ehemals eheliche Wohnung an die Bf bereits übergeben hat und in Pkt. 8 und 9 wurden Regelungen über eine Lebensversicherung und ein Leasingfahrzeug getroffen. In Pkt. 10 wurde nochmals festgehalten, dass mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 betreffend die OHG-Anteile die Bf alle Zahlungsverpflichtungen gegenüber der H- Bank übernommen hat und die Bf sich verpflichtet, *„sämtliche Verbindlichkeiten, die bei der H- Bank bestehen und die sich auf die OHG bezogen (inkl. Girokonto) in die alleinige Rückzahlungsverpflichtung zu übernehmen und den Zweitantragsteller im Falle einer Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten.“*

Unter Pkt. 11 wurde festgestellt: *„Mit dieser Vereinbarung sind sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem Titel der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse abgegolten und verzichten beide Parteien gegeneinander auf weitere Ansprüche aus dem Titel der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse und daher auf eine weitere Antragstellung nach den §§ 81 ff EheG zu verzichten.“*

2) § 81 EheG normiert:

(1) Wird die Ehe geschieden, aufgehoben oder für nichtig erklärt, so sind das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse unter die Ehegatten aufzuteilen. Bei der Aufteilung sind die Schulden, die mit dem ehelichen Gebrauchsvermögen und den ehelichen Ersparnissen in einem inneren Zusammenhang stehen, in Anschlag zu bringen.

(2) Ehelichen Gebrauchsvermögen sind die beweglichen und unbeweglichen Sachen, die während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft dem Gebrauch beider Ehegatten gedient haben; hierzu gehören auch der Hausrat und die Ehewohnung.

(3) Eheliche Ersparnisse sind Wertanlagen, gleich welcher Art, die die Ehegatten während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft angesammelt haben und die ihrer Art nach üblicher Weise für eine Verwertung bestimmt sind.

Nach § 82 Abs. 1 Z 2 und 3 unterliegen Sachen, die zu einem Unternehmen gehören oder Anteile an einem Unternehmen, außer es handelt sich um bloße Wertanlagen, nicht der Aufteilung im Sinne des § 81.

3) Aus Pkt. 5 der Vergleichsausfertigung vom 22. November 2005 kommt zum Ausdruck, dass die 180.000 EUR von der Bf aus dem Titel der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse an ihren geschiedenen Ehegatten geleistet worden sind. Da Sachen die zu einem Unternehmen gehören oder Anteile an einem Unternehmen nach § 82 Abs. 1 Z 2 und 3 gerade nicht zum ehelichen Gebrauchsvermögen und zu den ehelichen Ersparnissen gehören, ist es nicht abwegig, wenn das Finanzamt diese Zahlung allein den privaten, außerbetrieblichen Bereich zugeordnet hat.

In Zusammenschau mit Pkt. VII des am gleichen Tag abgeschlossenen Abtretungsvertrag ergibt sich aber, dass mit den von der Bf zu zahlenden Ausgleichsbetrag in Höhe von 180.000 EUR auch der Abtretungspreis von 90.000 EUR für den von der Bf von ihrem geschiedenen Ehegatten übernommen Geschäftsanteil der L OHG enthalten ist, auch wenn in der Vergleichsausfertigung bei der Ausgleichszahlung 180.000 EUR (durchaus missverständlich bzw. in unklarer Weise) nur von der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse die Rede ist.

Aufgrund der von den Parteien insgesamt getroffenen Vereinbarung ist davon auszugehen, dass der im Abtretungsvertrag für die Übertragung des Hälfte Anteils an der OHG vereinbarte Abtretungspreis von 90.000 EUR in den in der Vergleichsausfertigung vereinbarten 180.000 EUR enthalten ist. Letztlich kommt ja auch das Finanzamt zum selben Ergebnis, wenn in Tz 1 des Prüfungsberichtes ausgeführt wird, dass mit Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 vom scheidenden Gesellschafter Rochus L die Gesellschaftsanteile an die verbleibende Gesellschafterin Agnes K gegen eine Ablösezahlung von 90.000 EUR abgetreten worden sind. Auch die Bf gab dazu befragt in einer Vorhaltbeantwortung vom 31. Juli 2014 an, dass die Einbeziehung des Abtretungspreises von 90.000 EUR in die im Scheidungsvergleich vereinbarte Gesamtsumme zwar irreführend sei, der im Scheidungsvergleich geregelte private Vermögensbereich und die Abtretung des Gesellschaftsanteiles an der L OHG auseinander zu halten und getrennt zu würdigen seien.

4) Für die vom steuerlichen Vertreter vom Rochus L im Schreiben vom 28. März 2011 (Stellungnahme zu der vom Unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 16. Juni 2011 zurückgewiesen Berufung der Bf) vertretenen Ansicht, wonach es sich um eine unentgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteiles an die Bf handle und daher auch kein Veräußerungsgewinn anfalle, finden sich keine Anhaltspunkte. Es ist zwar richtig, dass die Übertragung im Rahmen der Scheidung erfolgt ist, dies vermag aber - entgegen der Vereinbarung im Abtretungsvertrag - nicht die Unentgeltlichkeit der Abtretung des Gesellschaftsanteils zu begründen. Dem Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 ist zweifelsfrei und unmissverständlich zu entnehmen (Pkt. V des Vertrages), dass die Abtretung des Gesellschaftsanteiles um die Gegenleistung von 90.000 EUR erfolgt ist. Dass der Gesellschaftsanteil an der L OHG nicht Gegenstand der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und den ehelichen Ersparnissen war, ist bereits oben dargestellt worden.

5) Der Bf ist daher zwar zuzustimmen, dass sie den Gesellschaftsanteil ihres geschiedenen Ehegatten entgeltlich erworben hat, nicht geteilt werden kann hingegen ihre Ansicht, wonach der von ihr dafür bezahlte Betrag von 90.000 EUR als sofort abschreibbarer Aufwand für die Abfindung eines lästigen Gesellschafters anzusetzen sei.

Ein „lästiger Gesellschafter“ ist ein Mitunternehmer, der durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädigt, so dass ein erhebliches betriebliches Interesse an dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft besteht. Der Begriff des lästigen Gesellschafters ist eng zu fassen, man darf ihn daher nur dort ins Spiel bringen, wo ein Gesellschafter den

Bestand oder das weitere Gedeihen des Unternehmens ernsthaft gefährdet. Persönliche Motive sind nicht ausschlaggebend, sondern entscheidend ist, dass ein objektiver Dritter das Verhalten als das eines lästigen Gesellschafters empfinden würde.

6) Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der Abfindungsbetrag, der einen ausscheidenden Gesellschafter gewährt wird, den Anschaffungskosten für den übernommenen Geschäftsanteil entspricht, der zum Zwecke der Gewinnermittlung für die Einkommensteuer in voller Höhe zu aktivieren ist. Übersteigt der Abfindungsbetrag den Buchwert des Kapitalkontos (Mehrbetrag), so ist dieser Mehrbetrag zu aktivieren, weil die Vermutung gerechtfertigt ist, dass dem Ausscheidenden nicht mehr gezahlt wird, als dem wahren Wert seines Anteiles entspricht. Dabei sind zuerst die in den Wirtschaftsgütern des Unternehmens enthaltenen stillen Reserven – im Verhältnis zum prozentuellen Vermögensanteil des ausscheidenden Gesellschafters – aufzulösen, d. h. der Mehrbetrag ist diesen aufgelösten stillen Reserven entsprechend auf die betrieblichen Wirtschaftsgüter zu verteilen (aktivieren). Übertrifft der Mehrbetrag auch die anteilmäßig aufgedeckten stillen Reserven, so ist der verbleibende Rest als Beteiligung am Geschäftswert gezahlt zu betrachten und als realisierter Firmenwert zu bilanzieren. Nur wenn konkret nachgewiesen wird, dass der Mehrbetrag höher ist als das Ausmaß auflösbarer stiller Reserven zuzüglich eines anteiligen Firmenwertes und die Überzahlung den alleinigen Zweck verfolgt, den lästigen Gesellschafter unter allen Umständen aus dem Unternehmen zu entfernen, dann ist der über den Anteil am Unternehmenswert hinausgehende Mehrbetrag im Jahr des Ausscheidens des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen. (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 199; Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 643 ff, 713 ff; Quantschnigg/Schuch, Handbuch EStG 1988, § 24 Tz 94; Weinzierl, Abfindung eines lästigen Gesellschafters über dem Buchwert, FJ 1979/26 f; VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

Es ist daher nicht nur die Lästigkeit des Gesellschafters sondern auch die aus diesem Grund erfolgte Überzahlung nachzuweisen. Wer aber solche außergewöhnliche Umstände einer Überzahlung behauptet, hat die Überzahlung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer solchen Überzahlung ist in aller Regel durch eine umfassende Wertermittlung (Unternehmensbewertung) zu erbringen.

7) Eine solche Überzahlung ist von der Bf aber nicht einmal ansatzweise nachgewiesen worden. Sie behauptet lediglich, dass es sich beim geschiedenen Ehegatten um einen lästigen Gesellschafter gehandelt hat und daher der von ihr geleistete Abfindungsbetrag sofort abzugsfähig sei.

Im Abtretungsvertrag vom 22. November 2005 wird unter Pkt. 5 von den Vertragsparteien hingegen einvernehmlich festgestellt, „*dass die vereinbarte Gegenleistung für den abgetretenen Geschäftsanteil den wirtschaftlichen Vorstellungen und Interessen entspricht.*“ Von einer Zahlung über den Wert des abgetretenen Geschäftsanteils sind die Parteien somit nicht ausgegangen. Entsprechend hat die Bf den Abtretungspreis von 90.000 EUR weder im Feststellungsverfahren der OHG noch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 als Überzahlung für einen lästigen Gesellschafter als Betriebsausgabe geltend gemacht. Erstmals im Zuge der Außenprüfung

im Jahr 2010 – somit fünf Jahre nach dem Ausscheiden von Rochus L als Gesellschafter - wurde die Behauptung erhoben, Rochus L sei in Höhe der Abfindungszahlung über den Wert seiner Beteiligung hinaus abgefunden worden.

Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2014 gab die Bf (zu Pkt. 2 b) dazu an, der Betrag von 90.000 EUR sei unter den Parteien nach kaufmännischen Grundsätzen der Schätzung der stillen Reserven des in dem Hotel- und Gaststättenbetrieb innewohnenden Geschäftschancenpotential geschätzt worden. Eine professionelle Unternehmensbewertung habe man nicht in Anspruch genommen, sondern man habe sich auf die Erfahrungen als Hotel- und Gaststättenprofi verlassen. Sie wies in diesem Zusammenhang zwar auch darauf hin, dass mit der Zahlung des Betrages von 90.000 EUR auch ein nicht unerheblicher Lästigkeitsfaktor des ausscheidenden Gesellschafters Rochus L abgegolten worden sei, einen konkreten Nachweis einer Überzahlung über den Marktwert, hat sie aber nicht erbracht.

8) Die Feststellung einer Überzahlung über den Wert der Beteiligung hinaus, hätte eine Bewertung des Unternehmens und damit der Beteiligung zum Zeitpunkt der Abtretung erfordert. Nur wenn die Bf ihre Behauptung einer Überzahlung aufgrund einer klar nachvollziehbaren Bewertung des Unternehmens nachweisen hätte können, wäre eine Berücksichtigung des Mehrbetrages im Sinne des Beschwerdebegehrens in Betracht gekommen. Eine Bewertung des Unternehmens hat die Bf aber nicht vorgenommen, sondern sie hat die Buchwerte der L OHG - entgegen dem steuerlichen Rückwirkungsverbot von Vereinbarungen - mit 1.1.2015 als Einzelunternehmerin übernommen, obwohl Rochus L sowohl zum 1.1.2015 als auch zum Zeitpunkt der Abtretung des Geschäftsanteiles Ende November 2005 ein negatives Kapitalkonto aufwies.

9) Der persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafter hat grundsätzlich sein negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft auszugleichen. Dieser Ausgleich kann erfolgen durch Ausgleichszahlungen an die Mitgesellschafter, Verrechnung mit den auf seinem Geschäftsanteil ruhenden stillen Reserven und Firmenwert, sowie durch Beteiligung an der Tilgung von Gesellschaftsschulden.

Von der Tilgung von Gesellschaftsschulden ist Rochus L ausdrücklich ausgenommen worden. Eine Ausgleichszahlung an die Bf hatte er nicht zu leisten sondern im Gegenteil, er erhielt für die Übertragung seines Geschäftsanteiles von der Bf, zusätzlich zur Übernahme der Schulden, eine Zahlung von 90.000 EUR.

10) Selbst wenn die Bf der Ansicht gewesen wäre, der Abtretungspreis von 90.000 EUR sei eine Zahlung über dem Wert seiner Beteiligung hinaus gewesen, so hätte sie bei ihrem Einzelunternehmen zumindest die im Geschäftsanteil von L Rochus ruhenden stillen Reserven in Höhe des negativen Kapitalkontos aktivieren müssen. Auch dies ist von der Bf nicht vorgenommen worden. Dafür, dass nur das negative Kapitalkonto durch anteiligen stillen Reserven und einen etwaiger anteiliger Firmenwert ausgeglichen worden ist, der von der Bf geleisteten Abtretungspreis von 90.000 EUR hingegen als Überzahlung über den Wert des Geschäftsanteiles anzusehen ist, gibt es keine Anhaltspunkte. Zudem

erschien es ja äußerst ungewöhnlich, dass die anteiligen stillen Reserven und ein etwaiger Firmenwert genau der Höhe des negativen Kapitalkontos des ausgeschiedenen Gesellschafters entsprechen. Denn nur in diesem Fall wäre der von der Bf geleistete Abtretungspreis als Überzahlung anzusehen.

11) Da von der Bf somit nicht erwiesen werden konnte, dass sie für den übernommenen Geschäftsanteil mehr gezahlt hat als seinem wirklichen Wert entspricht, erübrigt sich auch die nähere Prüfung, ob ihr geschiedenen Ehegatte tatsächlich als lästiger Gesellschafter im Sinne der von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien anzusehen war. Die Abfindungszahlung von 90.000 EUR konnte daher nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden.

12) Der Einwand der Bf, dass in diesem Fall die 90.000 EUR, denen eine Gegenleistung gegenüber stehe, als Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen (aktivieren) und ein allenfalls verbleibender Rest als realisierter Firmenwert zu bilanzieren sei, ist durchaus richtig. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass aber nicht nur der an Rochus L geleistete Betrag von 90.000 EUR sondern auch die in Höhe seines negativen Kapitalkontos aufgedeckten stillen Reserven auf die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter zu verteilen sind. Die Aktivierung dieser aufgedeckten stillen Reserven und allenfalls eines Firmenwertes hat aber nicht bei der ehemaligen L OHG zu erfolgen sondern bei dem von der Bf fortgeführten Einzelunternehmen. Eine steuerliche Auswirkung im hier strittigen Feststellungsverfahren ergibt sich daraus aber nicht.

II) Kreditkosten:

Wie unter Tz. 1 des Prüfungsberichtes festgestellt, wurde im Oktober 2005 von der Bf im Namen der L OHG und von ihrem Bruder Stefan K ein Kredit über 250.000 EUR aufgenommen. In der Krediturkunde wurde als Verwendungszweck die Auszahlung von Rochus L angeführt. Von der Kreditsumme sind aber lediglich 90.000 EUR zur Finanzierung des von Rochus L übernommenen Geschäftsanteiles verwendet worden. Der Restbetrag diente privaten Zwecken, im Wesentlichen für die Ausgleichszahlung an Rochus L im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögen und der Ersparnisse. Dieser Kreditanteil ist somit dem privaten Bereich zuzuordnen.

Aber auch der restliche Kreditanteil von 90.000 € ist nicht als eine Verbindlichkeit der L OHG sondern der Bf als Einzelunternehmerin anzusehen. Der Kredit diente nicht mehr Zwecken der OHG sondern allein der Bf. Soweit der aufgenommene Kredit somit zur Finanzierung des von der Bf von Rochus L übernommenen Geschäftsanteiles gedient hat, wären die anteiligen Zinsen und Spesen von 985,60 EUR (36% von 2.737,78 EUR) von der Bf im Rahmen ihres Einzelunternehmens und damit bei ihrer Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 geltend zu machen und nicht im Rahmen der hier strittigen einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bei der ehemaligen L OHG. Insoweit wurden vom Prüfer - wenn auch aus einer unzutreffenden

Begründung - die dafür bei der L OHG im Jahr 2005 geltend gemachten Zinsen und Spesen von 2.737,78 EUR zu Recht nicht anerkannt.

III) Schätzung

1) Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere auch 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 wesentlich sind. 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 oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3 leg.cit.).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH ua 27.10.2008, 2005/17/0199).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

2) Nach den Feststellungen des Prüfers im Betriebsprüfungsbericht und den Ausführungen in der Stellungnahme zur Berufung bestanden sowohl formelle als auch materielle Mängel der Aufzeichnungen und Bücher, die eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Prüfungsjahre notwendig machten. Dass formelle Aufzeichnungsmängel bestehen, insbesondere keine Inventur vorgelegt werden konnte,

die Tages- und Monatserlöse in einem Betrag ausgewiesen worden sind ohne dass die Zusammensetzung dieses Erlöses im Einzelnen überprüft werden hätte können und in der Jahreserklärung der Gesamtumsatz auf die einzelnen Sparten im Verhältnis zum Wareneinkauf bzw. Wareneinsatz aufgeteilt worden ist, wird auch von der Bf nicht in Abrede gestellt.

Auch lagen berechnete Zweifel hinsichtlich der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen vor. Der Prüfer nahm daher aufgrund der festgestellten Mängel gemäß § 184 BAO eine kalkulatorische Schätzung des Umsatzes bei den Warengruppen Bier, Limo, Spirituosen und Wein auf Basis einer Rohaufschlagsrechnung vor und stellte fest, dass erhebliche Differenzen zwischen erklärten und kalkulatorischen Umsatz bestehen. Als Basis zog er den von der Bf erklärten Wareneinsatz und den aus den Einkaufsrechnungen ermittelten Einkaufspreis der einzelnen Getränke heran. Mangels Vorlage von Verkaufspreislisten (Getränkekarten) für die Beschwerdejahre, bediente sich der Prüfer bei seiner Berechnung der vorgelegten Preisliste aus dem Jahr 2008. Nach den Aufzeichnungen des Prüfers gab die Bf auf Befragung dazu an, dass ihr nicht Erinnerung sei, dass im Zeitraum 2004 bis 2008 eine Preisänderung bei den Getränken durchgeführt worden sei. Anhand der ermittelten Einkaufs- und Verkaufspreise gelangte der Prüfer zu den in der Stellungnahme zur Berufung dargestellten RAK (Bier: 4,83; Limo: 4,31; Spirituosen: 9,82; Wein: 6,14). Tatsächlich angesetzt wurde vom Prüfer aber wesentlich geringere Rohaufschläge (Bier: 3,8; Limo: 4,0; Spirituosen: 8,0; Wein: 5,0). An Hand dieser Rohaufschläge gelangte der Prüfer für die Jahre 2004 und 2005 zu Kalkulationsdifferenzen von 50.538 EUR (2004) und 45.915,83 EUR (2005), die er den erklärten Erlösen von 79.151,84 EUR (2004) und 75.369,10 EUR (2005) hinzurechnete.

3) Der Einwand der Bf, wonach das Finanzamt die erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht auf seine „Plausibilität“ überprüft, sondern ausgehend vom erklärten Erlös, lediglich einen Betrag hinzugeschätzt habe, ist unberechtigt. Gerade durch die vom Prüfer vorgenommene Aufschlagsrechnung hat sich gezeigt, dass die erklärten Erlöse zu niedrig und damit nicht plausibel waren.

Ebenso ist der Einwand, die Kalkulation des Finanzamtes würde schon vom Ansatz her nicht stimmen, da auch die Getränke nicht in die einzelnen Sparten aufgeteilt worden seien sondern nachträglich eine Aufteilung der Erlöse nach dem Verhältnis des Einkaufes erfolgt sei, unzutreffend. Mit der vom Prüfer vorgenommenen Aufschlagkalkulation wurde ermittelt, welchen Umsatz die Bf in den einzelnen Warengruppen und damit insgesamt erzielt haben muss. Wie die Bf den von ihr erklärten Umsatz auf die einzelnen Warengruppen aufgeteilt hat, ist zweitrangig. Entscheidend ist, dass der von der Bf erklärte Gesamtumsatz wesentlich niedriger ist als der vom Prüfer ermittelte kalkulatorische Gesamtumsatz. Ob die Bf den von ihr erklärten Gesamtumsatz unzutreffend auf die einzelnen Warengruppen aufgeteilt hat, wirkt sich weder auf den von ihr aufgeteilten noch auf den vom Prüfer ermittelten Gesamtumsatz aus.

4) Auch das Vorbringen, wonach der Prüfer die fehlende Inventur berücksichtigen hätte müssen, vermag die Schätzung des Prüfers nicht zu erschüttern. Die Berücksichtigung

einer Inventur war dem Prüfer gerade deswegen nicht möglich, weil die Bf eine solche nicht vorgelegt hat. Zudem ist der Prüfer bei seiner Kalkulation von dem von der Bf erklärten Wareneinsatz ausgegangen. Eine Überprüfung der Inventur war dem Prüfer zwar nicht möglich, die Bf muss aber offensichtlich in irgendeiner Weise Inventurwerte festgesetzt haben, andernfalls hätte sie in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht den Wareneinsatz sondern den Wareneinkauf ausweisen müssen. Aber selbst wenn es sich bei dem ausgewiesenen Wareneinsatz um den Wareneinkauf gehandelt haben sollte, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es in den hier strittigen Jahren zu erheblichen Schwankungen der Inventurwerte gekommen ist.

Auch der Einwand, wonach zu berücksichtigen gewesen wäre, dass im Dezember 2003 eine Weinstube fertig gestellt und im Folgejahr teilweise hochwertige Weine erworben worden seien, lässt die Schätzung nicht für unsachlich erscheinen. Die Bf lässt offen, wie und in welchem Ausmaß diesem Umstand bei der Kalkulation Rechnung zu tragen gewesen wäre. Falls sie damit meint, dass dies Ende des Jahres 2004 zu einen höheren Warenbestand geführt haben könnte als in den anderen Jahren, ist dem entgegen zu halten, dass davon auszugehen ist, dass die Erstausrüstung der Weinstube mit entsprechenden Weinen bereits im Jahr 2003 erfolgt ist, wenn die Weinstube bereits 2003 fertig gestellt worden ist, sodass ein erhöhter Wareneinkauf Ende des Jahres 2003 und nicht im Jahr 2004 erfolgt sein dürfte. Entsprechend dürfte auch der Warenbestand Ende 2003 höher gewesen sein als Ende des Jahres 2004. Der von der Bf ausgewiesene Wareneinsatz an Wein betrug im Jahr 2004 10.412,58 EUR und im Jahr 10.565,13 EUR. Selbst wenn es sich dabei entgegen den Angaben der Bf in der Bilanz nicht um den Wareneinsatz sondern um den Wareneinkauf gehandelt haben sollte, sind hier keine große Unterschiede im Wareneinkauf erkennbar, die allenfalls auf ungewöhnlich hohe Inventurstände zum Ende des Jahres 2004 hindeuten würden, die bei einer Schätzung zu berücksichtigen gewesen wären.

5) Hinsichtlich der Höhe der vom Prüfer ermittelten Rohaufschläge wurden von der Bf keine konkreten Einwände erhoben. Eine nähere Überprüfung der vom Prüfer vorgenommen Berechnung ergab jedoch, dass der Prüfer der Ermittlung der RAK den netto Einkaufspreis (exkl. USt) die brutto Verkaufspreise (inkl. USt) gegenübergestellt hat. Die von ihm für die einzelnen Sparten ermittelten RAK waren daher "netto-brutto Aufschläge". Bei der Hinzuschätzung ist der Prüfer hingegen von Nettoumsätzen ausgegangen. Da der Prüfer aber bei der Hinzuschätzung von wesentlichen geringeren RAK ausgegangen ist, als er ursprünglich errechnet hat, sind die tatsächlichen Hinzuschätzungen immer noch geringfügig niedriger als wenn man die vom Prüfer ermittelten Brutto-Rohaufschläge in Netto- Rohaufschläge umrechnen und diese der Zuschätzung zu Grunde legen würde. Ein allfälliger Schwund oder geringfügige – nicht erwiesene Inventurschwankungen – finden in der Schätzung durchaus noch Deckung. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung für eine Kürzung der Zuschätzung.

6) Bei der Gesamtbetrachtung nicht unberücksichtigt darf bleiben, dass die Bf den gesamten erklärten Getränkeumsatz (inkl. Umsatz für Speiseeis) allein auf die

Warengruppen Bier, Limo, Spirituosen und Wein nach dem Verhältnis des Wareneinsatzes aufgeteilt hat. Den Warengruppen Kaffee, Tee und Eis wurden keine Umsätze zugeordnet. Hätte die Bf auch diesen Warengruppen einen Teil des Gesamtumsatzes zugeordnet wäre der erklärte Umsatz der übrigen Warengruppen (Bier, Limo, Wein, Spirituosen) noch geringer und damit auch die Abweichung gegenüber den kalkulatorischen Umsatz noch größer gewesen. Auch der Prüfer hat diese Warengruppen außer Acht gelassen und für diese keinen Umsatz ermittelt. Es ist aber unzweifelhaft davon auszugehen, dass auch aus diesen Warengruppen ein Umsatz erzielt worden ist, zumal dafür auch ein entsprechender Wareneinsatz geltend gemacht worden ist. Es wäre daher auch aus diesen Warengruppen ein entsprechender Umsatz im Schätzungswege zu berücksichtigen gewesen. Dies allein zeigt, dass die Zuschätzung des Prüfers nicht zu hoch gegriffen ist.

Weiters ist auffallend, dass der erklärte Wareneinsatz für Bier im Jahr 2005 mit 5.791,48 EUR um rd. 40% niedriger ist, als im Vorjahr 2004 (WES: 9.599,04 EUR) und im Folgejahr 2006 (WES: 10.565,03 EUR).

Es ist völlig lebensfremd und daher nicht anzunehmen, dass bei gleicher Gästestruktur und bei einer sogar leicht steigenden Auslastung (2004: 12.373 Nächtigungen, 2005: 12.962 Nächtigungen) der Umsatz an Bier in einem Jahr um rd. 40% einbricht und das nächste Jahr wieder auf das Niveau der Vorjahre ansteigt. Vielmehr deutet das darauf hin, dass im Jahr 2005 auch der Wareneinsatz, den der Prüfer für seine Kalkulation herangezogen hat, verkürzt worden ist.

7) Die von der Bf sowohl im Prüfungsverfahren als auch im Beschwerdeverfahren vorgelegte Gegenkalkulation, nach der sich für das Jahr 2004 nur eine Erlösverkürzung von 3.682 EUR und für 2005 von 7.465 EUR ergäbe, vermag nicht zu überzeugen.

Ohne auf den Wareneinsatz und auf die Verkaufspreise bedacht zu nehmen, wird von der Bf eine grobe Schätzung des jährlichen Umsatzes in der Höhe von 82.834,50 EUR in der Weise vorgenommen, indem sie, ausgehend von 69 Betten, 343 offenen Tagen, einer Auslastung von 50%, von einem Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Gast ausgeht.

Wie bereits oben dargestellt, sollen mit der Schätzung jene Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Selbst wenn die Auslastung des Hotels an den geöffneten Tagen im Durchschnitt rd. 50% betragen haben sollte, so ist das Vorbringen des Finanzamtes durchaus berechtigt, dass der Durchschnittskonsum von 7 EUR pro Person und Tag eine beliebige Annahme der Bf ist und daher die auf Fakten beruhende Berechnung des Prüfers die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit hat.

8) Der Vorwurf der Bf an das Finanzamt, wonach es die amtswegige Ermittlungspflicht dadurch gänzlich missachtet habe, indem es die Richtigkeit der Behauptung der Bf durch weitere Erhebungen nicht geklärt habe, ist unberechtigt. Es wäre Aufgabe der Bf und nicht des Finanzamtes gewesen den von ihr in der Gegenkalkulation gewählten

Ansatz von 7 EUR an durchschnittlichen Getränkekonsum pro Gast und Tag entsprechen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dem Einwand des Finanzamtes, dass es sich dabei lediglich um eine nicht näher begründete Annahme handelt, hatte die Bf nichts entgegen gesetzt.

9) Hingegen konnte der Prüfer bei der von ihm gewählten kalkulatorischen Schätzung mit Hilfe von Rohaufschlägen seine Berechnung auf eine geeignete innerbetriebliche Basis, den Wareneinsatz bzw. den Wareneinkauf und den Verkaufspreisen aufbauen. Diese allgemein anerkannte Aufschlagsberechnung hat klar gezeigt, dass der kalkulatorische Umsatz wesentlich höher ist als der tatsächlich erklärte Umsatz. Geht man von den gegenüber dem Tourismusverband gemeldeten Nächtigungen aus (2004: 12.373; 2005: 12.962), so entspricht der vom Prüfer ermittelte kalkulatorische Umsatz nach der von der Bf durchgeführten Schätzungsmethode einem Durchschnittskonsum pro Hotelgast und Tag von netto rd. 9 bis 10 EUR. Das entspricht nicht einmal einer halben Flasche Wein der mittleren Preisklasse. Die an Hand einer Aufschlagskalkulation vom Prüfer vorgenommene Umsatzhinzuschätzung erscheint daher auch unter diesem Aspekt als nicht zu hoch angesetzt.

In Würdigung der gesamten Umstände wird die vom Prüfer auf Basis des erklärten Wareneinsatzes durchgeführte kalkulatorische Schätzung für sachgerecht erachtet. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

IV) Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Finanzgerichtes Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. August 2014