



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 nach durchgeführter, mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Behandlung eines im betrieblichen Rechenwerk des Einzelunternehmens der Berufungswerberin (Bw) am 2. Mai 2001 als Leihgeld des Schwiegervaters verbuchten Geldbetrages von 300.000,- S.

Das Finanzamt X (FA) hatte den Betrag aufgrund der Feststellungen einer im Betrieb der Bw durchgeführten Außenprüfung (AP) als bis dahin un versteuert gebliebene Einnahme behandelt und das steuerpflichtige Betriebsergebnis bzw. die steuerpflichtigen Umsätze in den nunmehr angefochtenen Bescheiden um jeweils 250.000,- S (netto) erhöht.

Begründend hatte das FA im AP-Bericht ausgeführt, der im Kassabuch per 2. Mai 2001 verbuchte Bareingang sei nach dem Vorbringen im Prüfungsverfahren dem Gatten der Bw von dessen Vater als Darlehen für den Betrieb der Bw ohne klare Rückzahlungs- und Zinsenvereinbarung bzw. Besicherung überlassen worden und tatsächlich jahrelang unverzinst geblieben. Da eine derartige Gestaltung den in den EStR Rz 1214ff angeführten Mindestvoraussetzungen für Darlehen nicht entspreche, sei die Anerkennung versagt worden.

In der Berufung gegen die aufgrund der AP ergangenen Bescheide bestätigte die Bw den im AP-Bericht dargestellten Sachverhalt (Zufluss des strittigen Betrages als Darlehen aufgrund einer Bargeldübergabe von 300.000,- S vom Schwiegervater der Bw an deren Gatten für das Unternehmen des Bw, ohne schriftlichen Darlehensvertrag, ohne Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten bzw. Fälligkeiten und ohne Festlegung einer Verzinsung). Dies ändere jedoch nichts am tatsächlichen Vorliegen eines Darlehens.

Die Judikatur des VwGH über die Voraussetzungen für die Anerkennung von Darlehen im Familienkreis käme nicht zum Tragen, da das Unternehmen der Bw nicht bilanzierungspflichtig sei. Entsprechend sei der strittige Mittelzu- und -abfluss auch nicht als Einlage-Entnahme-Vorgang zu werten. Für eine Zurechnung des Geldbetrages als betriebliche Leistung fehle es an jeglichen Feststellungen.

Das FA lege das Rechtsmittel ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht nach § 276 Abs. 6 BAO verwies es auf mehrere erfolglose Versuche im Zuge des durchgeführten AP-Verfahrens um eine weitere, insbesondere auch belegmäßige Konkretisierung des Sachverhalts, die dem im AP-Bericht dargestellten Ergebnis vorangegangen seien. Scheitere die Abgrenzbarkeit wirtschaftlicher von familiär bedingten Beziehungen zwischen Angehörigen an unklaren Vereinbarungen, gehe dies zu Lasten des Steuerpflichtigen. Vor dem Hintergrund der so genannten Angehörigen-Judikatur des VwGH habe das Fehlen einer hinreichend deutlichen Fixierung der für ein Darlehen wesentlichen Vertragsbestandteile daher zur Nichtanerkennung des Rechtsgeschäfts geführt. In der Folge sei das FA im Sinne des § 167 BAO bei der Behandlung des strittigen Geldbetrages von einem ungeklärten Vermögenszuwachs ausgegangen, der nach § 184 Abs 2 BAO eine Schätzungsbefugnis begründet und auf Basis der einschlägigen VwGH-Judikatur zur entsprechenden Zurechnung zu den erklärten Einkünften geführt habe.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde die Bw um Vorlage des Kassabuchs ihres Betriebes sowie der Kontoauszüge und Belege zu den betrieblichen Bankkonten des Jahres 2001 ersucht. Weiters wurden verschiedene Versuche zur Klärung der wirtschaftlichen Situation des (zwischenzeitig verstorbenen) Schwiegervaters der Bw im relevanten Zeitraum unternommen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS führte der steuerliche Vertreter der Bw ergänzend aus, dass die Geldhingabe durch den Schwiegervater praktisch vorsorglich erfolgt sei. Da eine Schenkung an den Sohn in Hinblick auf ein laufendes Konkursverfahren beim Gatten der Bw nicht möglich gewesen sei, habe man sich entschlossen, den strittigen Geldbetrag dem Unternehmen der Bw für den Fall eines allfälligen, künftigen Bedarfs zur Verfügung zu stellen. Mangels Beiziehung eines Rechtsberaters zu diesem Vorgang, sei dessen ordnungsgemäße Dokumentation unterblieben.

Der Vertreter der Erstbehörde erachtete in der Berufungsverhandlung die gewählte Darlehenseinräumung als eine nachträgliche und daher steuerlich unbeachtliche, rechtliche Konstruktion. Zum Ablauf des AP-Verfahrens gab er an, dass die Bw eine Involvierung in das Verfahren abgelehnt habe und der Informationsfluss im Prüfungsverfahren daher ausschließlich über den Gatten der Bw erfolgt sei.

Das seinerzeitige Prüfungsorgan räumte in der Berufungsverhandlung als Zeuge befragt ein, dass er das gesamte Prüfungsverfahren vom FA aus und mit dem von der Bw bevollmächtigten Gatten abgeführt hatte. Aufgrund dessen Ersuchens um Rücksichtnahme auf den Gesundheitszustand sowohl seines Vaters als auch der Bw habe er mit diesen Personen keinen Kontakt aufgenommen. Auch sei er nie im Betrieb gewesen und habe daher keine Kassa im körperlichen Sinn gesehen. Als Kassabuch sei ihm die zwischenzeitig auch dem UFS übermittelte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt worden, in welcher er durch die Eintragung vom 2. Mai 2001 auf das strittige Darlehen gestoßen sei. Zur Buchung gehörige Unterlagen habe er erst anfordern müssen, woraufhin ihm ein Kassabeleg vom 2. Mai 2001 nachgereicht worden sei. Die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebenden, hohen Kassastände habe der Gatte der Bw als branchenüblich erklärt. Da der Betrieb hauptsächlich Geschäfte mit Kunden aus dem Gastronomiebereich mache, in dem vorwiegend Bargeschäfte getätigt würden, sei ihm dies plausibel erschienen.

Der ebenfalls als Zeuge befragte Gatte der Bw bestätigte in der Berufungsverhandlung die Darstellung des ehemaligen Betriebsprüfers, wonach die Bw in die Geschäftsabläufe ihres Betriebes weder grundsätzlich noch im konkreten Fall des verfahrensgegenständlichen Vorgangs eingebunden gewesen sei. Der Betrieb der Bw sei nach zweimaliger Insolvenz seines eigenen Betriebes und vor dem Hintergrund einer gegen ihn eingebrachten Strafanzeige der Hausbank wegen des Verdachts der Veruntreuung bzw. Untreue faktisch als Nachfolgebetrieb gegründet und geführt worden. Er habe zu dieser Zeit, abgesehen von gelegentlicher Unterstützung bei der Büroarbeit durch seine Tochter (Handelsschulabsolventin), sämtliche Arbeiten im kaufmännischen Bereich des Betriebes seiner Gattin selbst erledigt. Dazu habe seit Jahren auch die Durchführung der laufenden Eingaben im Computer gehört (etwa dreimal monatlich Eintragungen im „Kassabuch“).

Das im Betrieb verwendete Buchhaltungsprogramm stamme von ihm selbst. Er habe dieses Programm, abgesehen von den Kontenbezeichnungen, in derselben Form bereits in seinem früheren Betrieb verwendet, wobei im Betrieb lediglich das „Kassabuch“, die übrige Buchhaltung aber beim Steuerberater geführt worden sei. Während im Vorgängerbetrieb die Gewinnermittlung aufgrund „doppelter Buchführung“ erfolgt sei, beschränke man sich im Betrieb der Bw auf eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.

Zum verfahrensgegenständlichen Vorgang vermutete der Zeuge aufgrund der Länge des Buchungstextes, dass seine Tochter die Verbuchung des Geldempfangs im betrieblichen „Kassabuch“ vorgenommen haben könnte. Auch die Handschrift des zugehörigen Kassabeleges wählte er als jene der Tochter. Zur Erstellung des Kassabeleges hatte der Zeuge keine Erinnerung mehr.

Da er in jenem „Kassabuch“, das er dem UFS vorgelegt habe, nicht nur die Bargeschäfte sondern sämtliche Geldeingänge des Betriebes (inklusive jener auf dem einzigen, betrieblichen Bankkonto) erfasst habe, sei aus den Abschlüssen zum Monatsende nicht auf den vorhandenen Bargeldbestand zu schließen. Über das vorgelegte „Kassabuch“ hinausgehende Aufzeichnungen der Bargeschäfte habe es nicht gegeben.

Zu den Umständen der strittigen Darlehenseinräumung gab der Zeuge an, sein Vater habe im Zuge einer Hausdurchsuchung der damaligen PAST (Prüfungsabteilung Strafsachen), von der auch die Wohnung seiner Eltern betroffen gewesen sei, von seinen wirtschaftlichen Problemen Kenntnis erlangt und ihm daraufhin Geld angeboten. Nachdem er persönlich in dieser Situation über kein Geld verfügen habe dürfen, habe er sich entschlossen, die Geldmittel dem Betrieb seiner Gattin zur Verfügung zu stellen, obwohl dort zu dieser Zeit kein unmittelbarer Geldbedarf bestanden habe (hoher Kassastand, positives Bankkonto). Die Geldhingabe sei ausdrücklich als Darlehen gedacht gewesen und deshalb bei der Verbuchung im „Kassabuch“ auch als solches bezeichnet worden. Das Geld habe er vermutlich, wie bei Bargeldeingängen seit den Vorkommnissen in seinem eigenen Betrieb (insbesondere wegen des Verhaltens seiner Hausbank) üblich, im betrieblichen Safe deponiert, bis er es im Februar 2006 von dort wieder entnommen und seinem Vater zurückgegeben habe.

Die konkrete Situation der Bargeldhingabe durch den Vater war dem Zeugen in der Berufungsverhandlung ebenso wenig erinnerlich, wie jene der Rückgabe. Er wusste nur noch, dass sein Vater ihm das Geld in der elterlichen Wohnung „vorgezahlt“ hatte. Über die Tageszeit und die Räumlichkeit der Übergabe bzw. allfällige Bemerkungen des Vaters im Zuge dieses Vorganges konnte er keine Angaben machen.

Nach der Herkunft des unüblich hohen Bargeldbetrages habe er sich bei seinem Vater weder anlässlich der Geldübergabe noch später erkundigt, als er zur Klärung der Mittelherkunft im Zuge der Betriebsprüfung aufgefordert worden war. Stattdessen habe er versucht, die nötigen Informationen von der X-Bank in Ortsangabe zu erhalten, die er als Hausbank seines Vaters vermutet habe, da er den Vater in der Vergangenheit mehrmals in Richtung dieser Bank gehen habe sehen, wenn er ihn mit dem Auto in die Stadt mitgenommen hatte (so auch einige Male vor dem Bargeldempfang im Mai 2001). Die Bank habe ihm die gewünschten Auskünfte aber nicht erteilt.

Auch zum Vorgang der Geldrückgabe im Februar 2006 hatte der Zeuge keine genaue Erinnerung mehr. Ebenso konnte er sich nicht erinnern, mit dem Vater je über den weiteren Verbleib des Bargeldes nach der Rückgabe gesprochen zu haben. Ausschließen konnte er lediglich, dass er mit dem Vater, der sich zum Zeitpunkt der Rückgabe bereits in einem angegriffenen körperlichen Allgemeinzustand befunden habe, nach der Rückgabe zur Bank gefahren sei, damit dieser das Geld dort einzahlen könne. Die von ihm vorbereitete Rückzahlungsbestätigung habe der Vater mit zittriger Handschrift unterfertigt.

Zu einer etwaigen Verwendung der 300.000,- S durch den Vater im Zeitraum zwischen der behaupteten Rückzahlung im Februar 2006 und dessen Übersiedlung in ein Seniorenpflegeheim im Dezember 2007 bzw. dessen Tod im Jänner 2008 konnte der Zeuge keine Angaben machen, da er zu dieser Zeit kein gutes Einvernehmen mit den Eltern, insbesondere mit der Mutter, mehr gehabt und daher keinen laufenden Kontakt mehr gepflegt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Rechtslage:

Grundsätzlich trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreit die Abgabepflichtigen aber nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (§ 119 Abs 1 BAO).

Nach § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Die Verpflichtung bezieht sich neben den nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen (§ 126 BAO) auch auf alle Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden, soweit diese für den Inhalt der Anbringen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen bilden bzw. für die Festsetzung der Abgaben von Bedeutung sind, und sofern die Abgabenbehörde deren Vorlage zur Einsicht und Prüfung verlangt.

Kann in einem Verfahren ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 2 BAO).

Beweislose Behauptungen muss eine Behörde allerdings nicht als Glaubhaftmachung gelten lassen. Dies insbesondere dann nicht, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen. Behauptet ein Abgabepflichtiger ungewöhnliche Geschehensabläufe, liegt es daher an ihm, sich nicht auf

eine bloße Behauptung zu beschränken, sondern die Behörde durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen von der Richtigkeit seines Vorbringens zu überzeugen. Verletzt der Abgabepflichtige diese Mitwirkungspflicht, hat die Behörde den Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts tritt gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Abgabepflichtigen in den Hintergrund, wenn aufgrund besonderer Gegebenheiten im Einzelfall die der Behörde sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten fehlen bzw. beschränkt sind, während der Abgabepflichtige aufgrund der Nähe zum Beweis allein in der Lage ist, den Sachverhalt aufzuklären. In solchen Fällen liegt es vornehmlich am Abgabepflichtigen, zeitgerecht für geeignete Beweise zur Aufhellung des Sachverhalts vorzusorgen und diese bei Anforderung der Abgabenbehörde beizubringen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) ist den Vorgaben des § 167 Abs. 2 BAO Genüge getan, wenn die Abgabenbehörde von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen annimmt, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn nachweisen. Es genügt, aus einem hinreichend erhobenen Sachverhalt, schlüssige Erwägungen abzuleiten, die den Denkgesetzen, dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011, und 21.9.2009, 2009/16/0033, mwN).

Eine besondere Situation in Bezug auf die Beweiswürdigung ergibt sich im Zusammenhang mit Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, die sich durch die fehlenden Interessensgegensätze von Geschäftsbeziehungen mit Fremden unterscheiden und zugleich zu einer Einschränkung der behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten im Familienverband führen (z.B. Zeugenentschlagungsrechte). Zur Verhinderung von Missbrauch geht die Rechtsprechung deshalb für diesen Bereich von bestimmten Formalerfordernissen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung aus. Die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen setzt demnach kumulativ voraus, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen

Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden, auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind, steuerlich nur unter diesen Gesichtspunkten anerkannt. Dies gilt unabhängig von der Art der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses (durch Bilanzierung oder Einnahmen-Ausgaben- Rechnung).

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. Nach § 184 Abs. 2 leg. cit. 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 (Abs. 1) wesentlich sind. § 184 Abs. 3 BAO ordnet die Schätzung weiters für den Fall an, dass 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 126 Abs. 2 BAO verpflichtet Abgabepflichtige, die ihren Gewinn nicht aufgrund einer Bilanz ermitteln müssen, die Betriebseinnahmen und –ausgaben für Zwecke der ertragsteuerlichen Abgabenerhebung aufzuzeichnen und zum Ende eines Jahres zusammenzurechnen.

Nach § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO in der im Verfahrenszeitraum geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 sollen Bareinnahmen und Barausgaben bei Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Ein Verstoß gegen diese Bestimmung führt zu einem formellen Mangel, der eine Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO auslöst.

Selbst formell ordnungsmäßige Aufzeichnungen hindern eine Schätzung nicht, wenn sich diese als materiell unrichtig erweisen.

Von einer materiellen Unrichtigkeit ist auszugehen, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, der durch die versteuerten Einkünfte nicht gedeckt ist und den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann. In diesem Fall ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt.

Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst zugleich die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus. Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht dabei auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Eine solche Schätzung hat in

einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen.

Die Verletzung der Pflichten des § 119 BAO durch den Abgabepflichtigen begründet die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO und verlagert zugleich die Beweislast derart von der Abgabenbehörde auf den Abgabepflichtigen, dass die Behörde der Verpflichtung zum Nachweis der konkreten Geschäfte enthoben ist, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat. Die Abgabenbehörde muss dem Abgabepflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat. Als eine zwangsläufige Konsequenz der Schätzungsbefugnis entfällt bei einer derartigen Maßnahme das Erfordernis konkreter Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge.

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu lösende Sachfrage.

(Vgl. VwGH 1.6.2012 2009/15/0155, 29.1.2004, 2001/15/0022, 29.1.2003, 97/13/0056, 27.2.2002, 97/13/0201, 22.2.2000, 95/14/0077, 13.10.1993, 91/13/0058, 4.9.1992, 90/13/0164, 24.11.1987, 86/14/0098, 27.3.1973, 2127/71 u.a. sowie Stoll, BAO-Kommentar, § 184, S. 1912).

II. Sachverhaltsfeststellung:

Die Bw hat im Verfahrenszeitraum ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen geführt, das in Fortführung des im Oktober 1998 insolvent gewordenen Vorgängerbetriebes ihres Gatten unter der Firma Firmenlogo *Elektronische Controllsysteme EDV-Abrechnungssysteme für Handel und Gastronomie Computer-Kassen Schankanlagen Musiksoftware* mit dem Zusatz „Inh. F. Nachname“ auftrat. Die Betriebsergebnisse des Unternehmens wurden seit dessen Eröffnung im Jahr 1999 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Basis des § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ermittelt. Nach der Aktenlage bestand für den Betrieb im Streitjahr Jahr 2001 keine Buchführungspflicht. Feststellungen über eine freiwillige Buchführung wurden im AP-Verfahren nicht getroffen.

Die gesamte kaufmännische Betriebsführung erledigte der als bevollmächtigte Geschäftsführer des Unternehmens auftretende Gatte der Bw ohne deren Einbindung. Die buchhalterische Ersterfassung der Geschäftsfälle im Betrieb erfolgte grundsätzlich im 10-Tagesrhythmus durch den Gatten der Bw mittels eines von diesem selbst geschriebenen EDV-Programms, im Rahmen dessen die Einnahmen und Ausgaben einschließlich der (nicht unerheblichen) Bargeschäfte einzeln erfasst wurden. Eine darüber hinausgehende, gesonderte Aufzeichnung der Bargeschäfte fand nicht statt. Insbesondere wurde weder ein Kassabuch mit

Bargeldbestandsverrechnung geführt, noch erfolgte eine tägliche Erfassung der Bargeschäfte in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Zuge des erstinstanzlichen AP-Verfahrens war bei der Überprüfung der Unterlagen des Unternehmens für 2001 eine einnahmenseitige Differenz gegenüber den Daten der Abgabenerklärungen von (zunächst) 141.965,57 S (netto) festgestellt worden (darin enthalten mit insgesamt 121.200,- S drei Bareinzahlungen auf das betriebliche Bankkonto), deren Klärung der Prüfer im Zuge des Verfahrens zugleich mit dem am 2. Mai erfassten Barzugang von 300.000,- S in mehreren schriftlichen Anfragen versucht hatte.

Zum Geldzufluss vom 2. Mai hatte sich in den geprüften Unterlagen nur die Verbuchung in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung befunden (Buchungstext: „Nachname *Josef leihweise*“). In der Folge war erst auf telefonische Anforderung des Prüfers ein handschriftlich verfasster Buchungsbeleg, datiert mit demselben Tag, nachgereicht worden.

Auf eine erste schriftliche Anfrage des Prüfers zur Aufklärung der festgestellten Einnahmendifferenzen gegenüber den Daten der Abgabenerklärung, hatte der Gatte der Bw zunächst am 25. Februar 2005 eine von seinem Vater unterfertigte Bestätigung vom 23. Februar 2005 vorgelegt, nach welcher der Vater den genannten Geldbetrag am 2. Mai 2001 „leihweise“ für das Unternehmen der Bw zur Verfügung gestellt hatte. Teile dieses Geldes seien u.a. für die aufzuklärenden Bareinzahlungen auf das Bankkonto im Gesamtbetrag von 121.200,- S verwendet worden.

Zur darüber hinaus gehenden Differenz war nicht Stellung genommen worden.

Am 5. Juli 2005 hatte der Prüfer den Gatten der Bw neuerlich um Aufklärung und Nachweise zur Mittelherkunft für die im Jahr 2001 auf das Bankkonto getätigten „*Bareinlagen*“ (nunmehr 179.820,90 S) sowie für das Darlehen des Vaters „(*Kontoauszug, Sparbuch, etc.*)“ ersucht, andernfalls eine Zurechnung dieser Beträge zu Umsatz und Gewinn erfolgen werde.

In Beantwortung dieser Aufforderung hatte der Gatte der Bw mitgeteilt, die Bareinzahlungen von insgesamt 121.200,- S seien durch Ansparung der Betriebsgewinne der Jahre 1999 und 2000 möglich gewesen (UFS-Anmerkung: erklärter Gewinn 1999 32.223,- S, 2000 146.444,21 S). Darüber hinaus seien aus Barbehebungen vom Bankkonto (mittels Bankomatkarte) bis August 2001 insgesamt 209.500,- S sowie die Mittel aus dem Darlehen des Vaters zur Verfügung gestanden.

Zur restlichen Differenz von 58.621,- S hatte sich der Gatte der Bw wiederum nicht geäußert. Ebenso war die Vorlage der angeforderten Nachweise unterblieben.

Auf eine weitere Aufforderung des Prüfers vom 19. Dezember 2005 zur Vorlage der Rückzahlungsvereinbarung und von Rückzahlungsbestätigungen zum Darlehen des Vaters, hatte der Gatte der Bw am 15. Jänner 2006 mitgeteilt, dass noch keine

Rückzahlungsvereinbarung getroffen worden sei. Der Vater habe ihm die Rückzahlungsdauer und -höhe „*mündlich freigestellt*“.

In einem vierten Schreiben hatte der Prüfer der Bw am 1. Februar 2007 mitgeteilt, dass das Darlehen des Schwiegervaters den Bedingungen einer fremdüblichen Vereinbarung und Abwicklung nicht entspreche und daher ein entsprechender Betrag als unaufgeklärter Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften zugerechnet werde.

Dazu hatte der Gatte der Bw am 20. Februar 2007 mitgeteilt, man habe sich aufgrund der Anfrage des Prüfers vom „*Jänner 2006*“ entschlossen, das Darlehen an den (Schwieger-) Vater zurückzubezahlen. Beigeschlossen war eine vom (Schwieger-) Vater unterfertigte Bestätigung über den Rückerhalt des am 2. Mai 2001 „*geborgten*“ Betrages von 300.000,- S sowie ein Auszug aus der betrieblichen Einnahmen-Ausgabenrechnung für Februar 2006 gewesen, in welcher ein entsprechender Vorgang am 27. Februar 2006 verbucht worden war.

Auf die umgehende Anforderung von Belegen über den Zahlungsfluss bei der Rückzahlung („Bankbelege, Kassastand, Sparbuch, etc.“) hatte das geprüfte Unternehmen nicht mehr reagiert, woraufhin es zur Nichtanerkennung des Darlehens und Zurechnung des verbuchten Barbetrages als ungeklärter Vermögenszuwachs aus bisher un versteuert gebliebenen, betrieblichen Einkünften gekommen war.

Die im zweitinstanzlichen Verfahren durchgeführten Überprüfungen der vorgelegten Kontoauszüge ergaben zu den im AP-Verfahren vorgehaltenen Geldzuflüssen auf das betriebliche Bankkonto, dass alle drei Eigenerläge, welche zu einem Mittelzufluss auf dem betrieblichen Bankkonto von insgesamt 121.200,- S geführt hatten (9. Mai 10.000,- S, 28. Juni 50.000,- S, 10. August 61.500,- S) jeweils in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit entsprechenden Banküberweisungen erfolgt waren und der Vermeidung eines negativen Kontostandes gedient hatten.

Die erste Erklärung des Gatten der Bw zur Mittelherkunft für die drei Bareinzahlungen von insgesamt 121.200,- S war bereits im AP-Verfahren abgeschwächt worden (zunächst Einzahlung aus den „Darlehensmitteln“ des Vaters, später vornehmlich aus Ansparungen der Betriebsgewinne der Jahre 1999 und 2000 bzw. aus vorangegangenen Bankomatbehebungen). Nach Abschluss des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens steht die Verwendung aus den „Darlehensmitteln“ vom 2. Mai 2001 nun auch im Widerspruch zu dessen Zeugenaussage in der verfahrensgegenständlichen Berufungsverhandlung (vermutete Aufbewahrung der gesamten Darlehensvaluta bis zur Rückgabe im betriebseigenen Safe). Die Verwendung von Mitteln aus zuvor erfolgten Bankomatbehebungen für die genannten Bareinzahlungen wäre nicht nur widersinnig, sondern lässt sich auch aus den vorgelegten

Bankkontoauszügen nicht nachvollziehen (keine entsprechenden Bankomatbehebungen im zeitlichen Vorfeld der genannten Bareinzahlungen).

Zur Verwendung angesparter Vorjahresgewinne blieb das Unternehmen jeglichen Nachweis schuldig. Dass eine (Teil-) Abdeckung aus den Gewinnen der Jahre 1999/2000 rechnerisch möglich gewesen wäre, stellt noch keine Beweisführung dar und machte die im AP-Verfahren angeforderten Nachweise nicht entbehrlich.

Im Ergebnis blieb die Mittelherkunft für die getätigten Bareinzahlungen auf das betriebliche Bankkonto im Ausmaß von 121.200,- S trotz mehrerer Versuche im AP-Verfahren im Dunkeln.

Ebenso ungeklärt blieb, weshalb weitere Zuflüsse von insgesamt 48.690,90 S (im Vorhalt des Prüfers vom 5. Juli 2005 mit einem Betrag von 58.620,90 S enthalten) auf dem betrieblichen Bankkonto in der vorgelegten Einnahmen-/Ausgabenrechnung für 2001 nicht aufscheinen (Eingänge vom 1.3. (2x), 13.4. (teilweise), 31.5., 9.7.). Die Aufforderung des Prüfers zur Aufklärung dieser Differenzen war vom Unternehmen, wie erwähnt, gänzlich unbeachtet geblieben.

Bemerkenswert erscheint, dass in diesen unaufgeklärten Zuflüssen u.a. ein Betrag von 8.448,90 S vom 1. März 2001 enthalten ist, der sich aus fünf Teilzahlungen zusammensetzt, welche die Fa. Mitarbeiter GmbH, eine ständige Geschäftspartnerin des Unternehmens der Bw im Bereich Handel und laufende Kundenbetreuung/Programmwartung (Zeugenaussage von MitarbeiterA gegenüber der PAST vom 25. Mai 2004), im Februar 2001 auf das Bankkonto der Z. GmbH (99% Beteiligung des Gatten der BW) überwiesen hatte. Die Z. GmbH befindet sich nach Konkursabweisung mangels Vermögens seit Oktober 2000 in Liquidation; Liquidator ist der Gatte der Bw. Der letzte Veranlagungsbescheid an die Gesellschaft erging zum Jahr 2000.

Überweisungen für das Unternehmen der Bw auf das Bankkonto der Z. GmbH hatten bereits bei der im Jahr 2000 durchgeführten Vorprüfung im Unternehmen der Bw betreffend das Jahr 1999 zu Diskussionen geführt. Den Unterlagen zum damaligen Rechtsmittelverfahren ist zu entnehmen, dass die Fortführung der Geschäfte des im Oktober 1998 insolvent gewordenen Einzelunternehmens des Gatten der Bw zunächst über diese GmbH abgewickelt worden war. Erst seit der Insolvenz der Z. GmbH war die Abwicklung über das Unternehmen der Bw erfolgt.

Eine Überprüfung allfälliger weiterer Zahlungseingänge zu Geschäften der Bw auf dem Bankkonto der Z. GmbH im Jahr 2001 ist den AP-Unterlagen nicht zu entnehmen.

Für das anhängige Verfahren bleibt festzuhalten, dass im AP-Verfahren Zuflüsse auf dem betrieblichen Bankkonto im Betrag von insgesamt 169.891,- S, trotz Aufforderung durch den Prüfer, durch das Unternehmen nicht aufgeklärt worden waren.

Ein weiterer, durch die vorgelegten Aufzeichnungen ungeklärt verbleibender Geldmittelbedarf, ergibt sich aus den Bargeldgeschäften des Unternehmens.

Beide Verfahrensparteien waren im erstinstanzlichen Verfahren von einem „Kassabuch“ ausgegangen, in welchem der als Darlehen bezeichnete Bargeldzugang am 2. Mai 2001 verbucht worden war. Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren stellte sich heraus, dass im Betrieb der Bw ein „Kassabuch“ im Sinne einer laufenden Aufzeichnung der Bargeldgeschäfte des Unternehmens tatsächlich nicht geführt worden war.

Dem UFS wurden anstelle des angeforderten Kassabuches zwölf Monatsübersichten für 2001, jeweils betitelt als „*Einnahmen-Ausgabenrechnung*“ mit den zugehörigen Kontoauszügen zum (einzigen) Bankkonto des Unternehmens vorgelegt. Die den verbuchten Geschäftsfällen zu Grunde liegenden Belege wurden trotz Aufforderung nicht übermittelt.

Die Monatsübersichten weisen sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig im Wesentlichen die ertragswirksamen Bar- und Bankgeschäfte des Betriebes (vereinzelt auch bar oder unbar bezahlten Privataufwand bzw. -entnahmen), nach Art eines Journals erfasst und am Monatsende saldiert, aus. Der jeweils positive Saldo entbehrt aufgrund der Miterfassung eines Anfangssaldos zum 1.1.2001 (+ 67.449,12 S) und privater Geschäftsfälle einer Aussagekraft für das Betriebsergebnis des betreffenden Monats. Zugleich lässt der Saldo wegen der Vermischung von Bar- und Bankgeschäften keine Aussage über den Bargeld-/Kassastand des Unternehmens zu.

Vor diesem Hintergrund sind die in der Berufungsverhandlung, offenbar in Erinnerung an die Monatssalden der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, getätigten Äußerungen des ehemaligen Prüfers über die hohen Kassastände im Unternehmen der Bw, zu relativieren.

Anders als die Kassastände ist die Entwicklung des Bankkontos durch die vorgelegten Kontoauszüge klar nachvollziehbar dokumentiert.

Zunächst widerlegen diese Kontoauszüge die Zeugenangabe des Gatten der Bw bezüglich eines generellen Misstrauens gegenüber Banken. Demnach war das betriebliche Bankkonto, beginnend mit einem positiven Stand von 42.204,- S zu Jahresbeginn, im Jahr 2001 nicht nur durchgehend positiv, sondern wies über weite Strecken sogar beträchtliche Guthabenstände auf. Insbesondere im ersten Quartal und von Mitte August bis Jahresende beliefen sich diese regelmäßig auf weit über 100.000,- S, mit einem Maximalwert von mehr als 500.000,- S am 1. Oktober bzw. mit 277.632,- S am Jahresende.

In der Zeit von April bis Mitte August 2001 hatte das Bankkonto zwar ebenfalls einen durchgehend positiven Saldo ausgewiesen, doch waren die Guthabenstände zumeist unter 100.000,- S gelegen, mit vereinzelt kurzfristig auch deutlichem Absinken, sodass dreimal vor der Durchführung von Überweisungsaufträgen sogar die bereits erörterten Bareinzahlungen von 121.200,- S zur Vermeidung negativer Kontostände nötig gewesen waren.

Einen nicht unbeträchtlichen Anteil der betrieblichen Geschäftsvorgänge hatte das Unternehmen im Wege von Bargeschäften abgewickelt. Von den gegenüber dem FA erklärten 3.252.727,- S an betrieblichen Erlösen des Jahres 2001 (brutto) waren nach dem Inhalt der vorgelegten Unterlagen 356.520,- S als Barzahlungen, verteilt über 65, jeweils einzeln verbuchte Zahlungsvorgänge, vereinnahmt worden.

Zusätzlich scheint als einziger nicht erfolgswirksamer Zugang in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung am 2. Mai der verfahrensgegenständliche Bargeldbetrag von 300.000,- S auf.

Die (teilweise auch privaten) Ausgaben des Jahres 2001 waren nach den vorgelegten Ausdrucken zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Betrag von insgesamt 910.921,- S in Form von (jeweils einzeln verbuchten) Bargeschäften abgewickelt worden. Dafür waren einerseits die Mittel aus den vereinnahmten Bargeschäften (356.520,- S) und andererseits ein Betrag von 259.500,- S aus in Summe zwanzig Barbehebungen mittels Bankomatkarte (regelmäßig Pauschalbeträge von 10.000,- S bzw. 20.000,- S), insgesamt somit 716.020,- S zur Verfügung gestanden.

Unter Außerachtlassung der strittigen „Darlehensmittel“ hatten in einer Jahresbetrachtung damit zunächst Barmittel im Betrag von 194.900,- S für die getätigten Barausgaben gefehlt.

Zum Ablauf des 31. Dezember 2001 ergibt die rechnerischen Nachvollziehung der in der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung enthaltenen Bargeschäfte des Jahres 2001, unter Ausblendung eines Bargeldanfangsbestandes zu Jahresbeginn, einen Bargeldrestbestand von 51.048,- S, der zwar für Barausgaben zur Verfügung gestanden wäre, tatsächlich dafür aber nicht verwendet worden war. Um diesen Wert erhöht sich die ungeklärte Mittelherkunft für die 2001 verbuchten Barausgaben somit auf insgesamt 245.948,- S.

Die rechnerische Nachvollziehung der zwischen 1. Jänner und 31. Dezember 2001 verbuchten Bargeschäfte ergibt zudem in sämtlichen Monaten außer Oktober teilweise mehrmalige Bargeldunterdeckungen. Insgesamt standen für im Jahr 2001 verbuchte Barausgaben in Höhe von 226.396,- S am Tag der Verausgabung keine hinreichenden Barmittel aus verbuchten Bareinnahmen und Bankomatbehebungen vom Bankkonto zur Verfügung. Davon besonders betroffen ist der Zeitraum April bis August, in dem zugleich die Bankkontostände gesunken waren (von 31. März bis 3. September an zumindest 16 Tagen Bargeldfehlbeträge von insgesamt 179.930,- S).

In den Monaten März, Juli, August und November (in den beiden Letzteren teilweise) waren auch die jeweils gegen Monatsende als Barausgänge verbuchten Lohnzahlungen und Spesenersätze an den Gatten der Bw. auf die nicht gedeckten Barmittel entfallen.

Der Bargeldanfangsbestand zum 1. Jänner 2001 ist aufgrund der fehlenden Kassabuchführung nachträglich nicht exakt feststellbar. Bei Annahme von im wesentlichen gleichbleibenden Verhältnissen und, daraus folgend, Berücksichtigung eines Kassastandes zum 1.1.2001 in Höhe des zum Jahresende errechneten Kassastandes von 51.048,- S (§ 184 BAO), ergibt sich ein Bargeldfehlbetrag erstmals für den 2. Mai 2001, den Tag der Einbuchung des strittigen „Darlehenszugangs“ (Fehlbetrag -12.577,- S).

Die Situation der verbuchten Zahlungsabläufe sei am Beispiel Mai/Juni 2001 dargestellt: Ohne Ansatz eines Bargeldanfangsbestandes zum 1. Jänner ergeben sich aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung vom 1. Jänner bis 18. April an sechs Tagen Bargeldfehlbeträge von insgesamt 62.580,- S, ein siebenter Bargeldfehlbetrag in Höhe von 1.398,70,- S errechnet sich für den 30. April 2001.

Unter der Annahme eines geschätzten Bargeldanfangsbestandes zum 1. Jänner 2001 von 51.048,- S war der Bargeldbestand im Unternehmen der Bw vom 1. Jänner bis 30. April 2001 positiv (30.4. 2.563,- S Barmittel).

1.-29. Mai : Bareinnahmen 0,- S, Bankomatbehebungen 0,- S, Barausgaben 20.154,- S, 30./31. Mai: Bareinnahmen 4.320,- S; Bankomatbehebung 20.000,- S, Barausgaben 28.953,- S, ergibt für Mai eine ungeklärte Barmittelherkunft von 24.787,- S bzw. im Falle des geschätzten Bargeldanfangsbestandes einen Fehlbetrag von 22.225,- S.

Diese Situation findet im Juni ihre Fortsetzung:

Erster Barzufluss 5. Juni: Bankomatbehebung 5.000,- S; bereits am 1. Juni scheint eine Barauszahlung von 7.179,- S auf, deren Mittelherkunft ungeklärt ist.

Am 5. Juni ist eine Barentnahme (privat) im Betrag von 54.532,- S verbucht.

Selbst wenn der Gatte der Bw seinen Lohn vom Mai für die Barzahlung vom 1. Juni reinvestiert hätte (wofür es allerdings in den Aufzeichnungen keinen Hinweis gibt), fehlten für die verbuchte Barentnahme vom 5. Juni fast 50.000,- S.

Wenn auch die unterlassene Aufzeichnung des Bargeldbestandes eine betragsmäßig exakte Feststellung der vorhandenen Barmittel zum 1. Jänner 2001 verhindert, so zeigen doch das Ausmaß und die Häufigkeit der sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebenden Bargeldfehlbeträge sowie deren Verteilung über das gesamte Jahr 2001, mit einer Häufung in jenem Zeitraum, in dem zugleich die Situation auf dem Bankkonto zusätzliche Bareinzahlungen von 121.200,- S erforderte (und solche auch tatsächlich erfolgt waren), dass die erklärten Barerlöse und die Barmittel aus den Bankomatbehebungen bei weitem nicht ausgereicht hatten, um die verbuchten Baraufwendungen zu tätigen. Vielmehr waren dafür zusätzliche Barmittel in beträchtlicher Höhe erforderlich gewesen. Deren Existenz hatte das Unternehmen offenbar mit der Aufnahme der Darlehensvaluta am 2. Mai 2001 in das betriebliche Rechenwerk darzustellen versucht.

Ebenso wie zu den Bareinlagen und Erlösdifferenzen auf dem Bankkonto, war das geprüfte Unternehmen im AP-Verfahren den angeforderten Nachweis für den strittigen Bargeldzugang vom 2. Mai 2001 schuldig geblieben.

Schriftliche Unterlagen zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmerin aus der Zeit der behaupteten Darlehensgewährung hat es nach dem Verfahrensergebnis nie gegeben. Die Zahlungsbestätigung des Schwiegervaters stammt aus der Zeit des Prüfungsverfahrens (Februar 2005) und war unstrittig aus Anlass der abgabenbehördlichen Überprüfungen erstellt worden. Als einzige schriftliche Unterlage für die Verbuchung im betrieblichen Rechenwerk kommt demnach der Beleg vom 2. Mai 2001 in Frage.

Der Beleg lässt allerdings weder gesichert erkennen, dass er dem Betrieb der Bw entstammt, noch dass er tatsächlich zur Zeit der behaupteten Darlehenseinräumung erstellt worden war. Zunächst wurde im Verfahren kein zu diesem Beleg gehörender, an den Schwiegervater ausgehändigter Belegteil vorgelegt, sodass keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich bei dem vorgelegten Beleg um den Durchschlag eines zugehörigen Kassaeingangsbeleges aus dem Unternehmen der Bw handelt. Auch ist der vorgelegte Beleg mit den bei Barauszahlungen vom Gatten der Bw benutzten Belegvordrucken nicht vergleichbar.

Tatsächlich wurde hier ein gänzlich leeres Blatt – ohne Briefkopf, Firmenlogo, Firmenstempel oder fortlaufender Nummer - verwendet. Die dem Beleg bei der Verbuchung zugeordnete Belegnummer (K 290) befindet sich nicht auf dem Beleg sondern wurde augenscheinlich nach dem Kopiervorgang auf der übermittelten Kopie vermerkt. Obwohl der Gatte der Bw, der das Geld am 2. Mai 2001 als Einmalbetrag von seinem Vater persönlich ausgefolgt erhalten haben soll, generell die gesamten kaufmännischen Agenden des Betriebes und insbesondere die laufende Erfassung im betrieblichen Buchhaltungssystem selbst durchführt, trägt der Beleg nicht dessen Handschrift. Zudem wurde er erst auf gesonderte Anforderung im AP-Verfahren nachgereicht.

Insgesamt fehlt es somit an mehreren wichtigen Indizien dafür, dass dieser Beleg bereits am 2. Mai 2001 erstellt und bei der laufenden innerbetrieblichen Erfassung in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorhanden gewesen war.

Zugleich unterscheidet sich die Länge des Buchungstextes, aus welcher der Gatte der Bw auf eine Verbuchung durch seine Tochter geschlossen hat, in keiner Weise von anderen Buchungsvorgängen, sodass sich nicht einmal die – ohnehin nur als Vermutung artikulierte – Erklärung des Zeugen als nachvollziehbar erweist.

Wenn sich der Gatte der Bw in der Berufungsverhandlung an die Umstände der Erstellung dieses Beleges nicht mehr erinnern konnte, so spricht dies aus Sicht des UFS, angesichts der Außergewöhnlichkeit dieses Geschäftsfalles im Betriebsgeschehen, auch gegen eine Belegerstellung durch die gelegentlich (und aufgrund der Geburt ihres ersten Kindes im

März 2001 wohl insbesondere im strittigen Zeitraum nicht laufend) bei „Büroarbeiten“ „beihilfliche“ Tochter. Erscheint es doch wenig wahrscheinlich, dass diese den Beleg ohne Rücksprache mit dem Vater erstellt hätte, woran sich dieser bei der Zeugenbefragung in der Berufungsverhandlung zweifellos erinnert hätte.

Da sich die Handschrift des Beleges neben verschiedenen anderen, im AP-Akt abgelegten Buchhaltungsunterlagen aus dem Prüfungszeitraum 1999 – 2001, auch auf einer im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1999 vorgelegten Rechnung der Z. GmbH vom 10. März 1999 und weiters in den beim FA eingereichten Abgabenerklärungen der Bw für 1999 – 2001 sowie insbesondere auch in der im März 2000 eingereichten Einnahmen-Ausgabenrechnung der Bw zum Jahr 1999 befindet, geht der UFS davon aus, dass sie einer Person zuzuordnen ist, die über einen längeren Zeitraum mit Buchhaltungsarbeiten für die Bw bzw. deren Gatten betraut war (in Frage kommen etwa der vom Gatten in der Berufungsverhandlung erwähnte Bilanzbuchhalter oder ein (anderer) Mitarbeiter des erwähnten Steuerberaters des Vorgängerbetriebes bzw. jenes Steuerberaters, der nach der Aktenlage im Vorprüfungsverfahren der Bw betreffend das Jahr 1999 mitgewirkt hatte).

Auch insofern sprechen die Umstände gegen eine Belegerstellung im Zuge einer betriebsinternen Verbuchung des Geschäftsfalles am 2. Mai 2001.

Nicht zuletzt legt die Nichtvorlage einer an den Schwiegervater ausgehändigten Erstschrift des Beleges und die Vorgangsweise bei der Bestätigung des Schwiegervaters vom Februar 2005 (Beurkundung unstrittig erst knapp vier Jahre nach der behaupteten Geldhingabe) ein ähnliches Vorgehen für den „Kassabeleg“ vom „2. Mai 2001“, d.h. eine Belegerstellung erst anlässlich der Anforderung im AP-Verfahren, nahe.

Aufgrund der dargestellten Umstände sind die beiden einzigen schriftlichen Unterlagen zum angeblichen Leihgeld des Schwiegervaters (davon ist in beiden Belegen die Rede) als Beweismittel für vom Schwiegervater stammende, dem Betrieb der Bw mittels Weiterleitung durch deren Gatten am 2. Mai 2001 zugeflossene Barmittel in Höhe von 300.000,- S nicht geeignet.

Mangels Einzahlung des strittigen Geldbetrages auf das betriebliche Bankkonto und in Hinblick auf das Fehlen einer (tagfertigen) Kassabuchführung hat sich das Unternehmen darüber hinaus – insbesondere aus dem Blickwinkel einer notwendigen Beweisvorsorge - zumutbarer, innerbetrieblicher Nachweismöglichkeiten für den behaupteten Geldfluss begeben und zudem gegen die zu dieser Zeit bestehende Verpflichtung zum täglichen Festhalten der Bareinnahmen und Barausgaben des Unternehmens (§ 131 Abs.1 Z.2 BAO) verstoßen.

Der in der Berufungsverhandlung nachgereichte EDV-Ausdruck (*Ein-Ausgabenrechnung für Mai 2001 Seite 3*) mit der Auflistung der Gegenkonten zu den Journalbuchungen vom

Mai 2001, stellt ebenfalls keinen tauglichen Nachweis für einen Zufluss der Geldmittel vom Schwiegervater dar.

Zugleich blieb auch die Mittelherkunft beim Schwiegervater im Dunkeln.

Nach der abgabenbehördlichen Datenbank hatte der Schwiegervater im fraglichen Zeitraum Pensionseinkünfte von mtl. rd. 18.000,- S (1.300,- €) netto bezogen. Ob und ggfs. in welchem Umfang diese zur Ansparung verwendet worden waren, hätte die Bw bzw. deren Gatte durch Vorlage entsprechender Unterlagen (Sparbücher u.ä) bzw. durch das Veranlassen einer Zeugenaussage des Schwiegervaters im Zuge des AP-Verfahrens nachweisen können. Auch diese, ebenfalls zumutbare Nachweisführung hat das Unternehmen verabsäumt und stattdessen die entsprechende Aufforderung des Prüfers unbeantwortet gelassen bzw. mit Verweis auf den Gesundheitszustand des Vaters, eine Kontaktaufnahme des Prüfers unterbunden.

Wenn zugleich der Gatte der Bw seinen Vater, trotz der Aufforderung des Prüfers um Nachweisführung, nach der Mittelherkunft nicht einmal gefragt hat (und demnach auch nicht versucht hatte, Unterlagen von diesem zu erhalten), sondern sich stattdessen um Auskünfte bzw. Unterlagen bei der (vermuteten!) Hausbank seines Vaters bemüht haben will, so erscheint dies - vor dem Hintergrund des österreichischen Bankgeheimnisses - als absolut untaugliches Mittel zur Beweisbeschaffung bzw. stellt sich die Aussage als offensichtliche Zweckbehauptung des Zeugen dar.

Tatsächlich zeigt das Gesamtbild der dargestellten Umstände, dass die ordnungsgemäße Dokumentation der Darlehenshingabe keineswegs wegen der fehlenden steuerlichen Beratung verabsäumt worden war, sondern vielmehr, dass der Zeuge die Beweisführung über den tatsächlichen Geldfluss und die Herkunft des Geldes, welche ausschließlich in seiner Hand gelegen war, von Anfang an systematisch zu unterbinden versucht hat.

Analog stellt sich die Situation bei der behaupteten Rückgabe der Geldmittel an den Schwiegervater dar. Auch hier war weder im Betrieb der Bw noch in der Sphäre des Schwiegervaters für geeignete Nachweise zum Geldfluss gesorgt worden - und zwar obwohl zu diesem Zeitpunkt die Bedeutung der Nachweisführung aus dem laufenden AP-Verfahren bekannt gewesen war.

Die am 27. Februar 2006 in der betrieblichen Buchhaltung erfasste Rückzahlungsbestätigung lässt einen Datumsvermerk des Schwiegervaters vermissen (das vermerkte Buchungsdatum trägt die Handschrift des Gatten der Bw). Da die Bw trotz Aufforderung zum Nachweis des Zahlungsflusses im AP-Verfahren sowohl einen Beleg über eine Abbuchung vom Bankkonto als auch einen Auszug aus einem Kassabuch schuldig geblieben ist, geht der UFS für 2006 von gegenüber dem Verfahrenszeitraum unveränderten buchhalterischen Verhältnissen aus. Einen

Nachweis, dass dem Betrieb der Bw zum fraglichen Zeitpunkt tatsächlich die für die Rückzahlung erforderlichen Bank- oder Bargeldmittel zur Verfügung gestanden waren, hat das Unternehmen trotz Aufforderung durch den Prüfer vorzulegen verabsäumt. Aufgrund der Gestaltung des betrieblichen Buchhaltungswesens als Einnahmen-Ausgabenrechnung ohne Kassabuchführung mit täglicher Erfassung der Bargeldbewegungen vermag der vorgelegte Auszug über die buchhalterische Erfassung den erforderlichen Beweis nicht zu erbringen. Die vorgelegten Unterlagen bieten keinen Nachweis dafür, dass und ggfs. wie lange vor der Verbuchung das Geld geflossen ist und stellen somit neuerlich keine geeigneten Beweismittel für eine Rückzahlung an den Schwiegervater der Bw dar.

Zugleich beschränkte sich die Nachweisführung für die behauptete Rückzahlung auf Seiten des Schwiegervaters wiederum auf eine bloße Rückzahlungsbestätigung. Die Aufforderung des Prüfers vom März 2007 zu einem weitergehenden Nachweis des Zahlungsflusses, hat das Unternehmen, wie erwähnt, unbeantwortet gelassen.

Da zum fraglichen Zeitpunkt aus dem laufenden Betriebsprüfungsverfahren bekannt gewesen war, dass mit der Bestätigung des Schwiegervaters alleine der Geldfluss nicht hinreichend zu erweisen ist, erscheint das Unterbleiben einer entsprechenden Vorhaltsbeantwortung neuerlich als Zeichen des fehlenden Willens zur Nachweisführung (zu dieser Zeit wäre die Beweismittelbeschaffung bei seinem Vater für den Gatten der Bw sowohl möglich als auch zumutbar gewesen).

Die Erinnerungslücken des Gatten der Bw in der Berufungsverhandlung zum Vorgang der behaupteten Geldhin- und -rückgabe an den Vater sowie zur Erstellung des Beleges vom „2. Mai 2001“ unterstreichen den Eindruck eines fehlenden Willens zur Nachweisführung, zumal es sich in beiden Fällen um keine alltäglichen Vorgänge der Betriebsführung handelt und das in der Ladung zur Berufungsverhandlung angeführte Thema der Zeugenbefragung, dem Gatten der Bw hinreichend Zeit und Gelegenheit gegeben hat, sich die Geschehnisse wieder in Erinnerung zu rufen.

Die im zweitinstanzlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen zur Vermögenslage des im Jänner 2008 nach kurzem Aufenthalt in einem Seniorenwohnheim verstorbenen Schwiegervaters der Bw haben keinen Hinweis auf die angeblich im Februar 2006 zurückgeflossenen Geldmittel aus der behaupteten Darlehenshingabe vom 2. Mai 2001 erbracht (eidesstattliche Erklärung der Schwiegermutter vom 6. Dezember 2007 anlässlich der Aufnahme des Schwiegervaters in das Seniorenwohnheim, dass keine Spareinlagen und kein Barvermögen des Schwiegervaters vorhanden sei; darin übereinstimmend der Inhalt des Verlassenschaftsaktes nach dem Tod des Schwiegervaters). Auf eine Befragung der Schwiegermutter wurde wegen eingewendeter Demenz verzichtet. Der Gatte der Bw konnte in

der Berufungsverhandlung auch zum weiteren Verbleib des Geldes nach der Rückgabe an seinen Vater keine Angaben machen.

Auf Basis des dargestellten Sachverhalts kommt der UFS zum Schluss, dass dem Betrieb der Bw zur Finanzierung der für das Jahr 2001 verbuchten Barausgaben tatsächlich zusätzliche Geldmittel in beträchtlicher Höhe zu Verfügung gestanden haben müssen.

Von einem vorsorglich gewährten Darlehen ohne betrieblichen Bedarf kann nach dem Verfahrensergebnis, jedenfalls in Bezug auf die getätigten Barzahlungen, keine Rede sein. Dass diese Geldmittel tatsächlich am 2. Mai 2001 mit dem Betrag von 300.000,- S zur Verfügung standen, wird durch das Verfahrensergebnis allerdings ebenso wenig erwiesen, wie deren Herkunft vom Schwiegervater.

Neben dem Finanzierungsbedarf für einen nicht unerheblichen Teil der verbuchten Barausgaben, blieb im Verfahren auch die Mittelherkunft für die drei Bareinzahlungen auf das Bankkonto im Betrag von insgesamt 121.200,- S offen. Zudem blieb die Bw trotz Aufforderung eine Erklärung für bislang un versteuert gebliebene Eingänge auf dem Bankkonto in Höhe von 48.690,90 S schuldig.

Abschließend sei festgehalten, dass es mangels erwiesenen Zahlungsflusses vom Schwiegervater keiner weiteren Auseinandersetzung mit den Umständen bzw. Hintergründen für die Verwendung zweier unterschiedlicher Begriffsbezeichnungen bei der buchhalterischen Darstellung ein und desselben Geschäfts in ein und demselben Buchungsvorgang (2.5.2001: Journalbuchung als Leihgeld, zugleich Verbuchung auf dem Gegenkonto 3207 als Darlehen) bedurfte. Tatsächlich wird erstmals in dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Ausdruck aus der betrieblichen Buchhaltung der Begriff „Darlehen“ verwendet. Diese Bezeichnung findet sich in keiner der bis dahin vorgelegten, schriftlichen Unterlagen zum Vorgang. Der in der Berufungsverhandlung vorgelegte Buchhaltungsausdruck ist daher eher geeignet die Glaubwürdigkeit des Zeugen in Frage zu stellen, als den beabsichtigten Beweis zu erbringen.

III. Rechtliche Würdigung:

Auf Basis des festgestellten Sachverhalts und vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage erweist sich die von der Erstbehörde in den angefochtenen Bescheiden für 2001 vorgenommene Zurechnung von 250.000,- S netto zu den erklärten Umsätzen/Einnahmen des Betriebes der Bw als unbedenklich.

Nach dem Verfahrensergebnis lag dem als Leihgeld bzw. Darlehen verbuchten Bargeldzufluss vom 2. Mai 2001 zweifelsfrei kein Rechtsgeschäft zu Grunde, wie es unter fremden Geschäftspartnern bei der Einräumung eines Darlehens (oder zinsenlosen Leihgeldes) üblich

ist. Geldausleihungen unter Fremden werden, wenn auch zivilrechtlich für das Zustandekommen nicht erforderlich, so doch aus Beweisgründen in aller Regel schriftlich derart festgehalten, dass neben der Höhe des eingeräumten Darlehensbetrages zumindest die Konditionen für die Rückgabe (Frist, evtl. Raten usw.), das Entgelt für die Ausleihe (Verzinsung) und eine entsprechende Besicherung zur Vermeidung eines Zahlungsausfalls klar fixiert werden und die darüber erstellte Urkunde den Vertragsparteien, von allen Beteiligten unterfertigt, zur Verfügung gestellt wird.

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurden derartige Vereinbarungen nicht einmal als mündlich getroffen behauptet, geschweige denn als schriftlich fixiert nachgewiesen – und zwar weder zwischen dem Schwiegervater der Bw und ihrem Gatten noch zwischen der Bw und ihrem Gatten.

Es bedarf auch keiner Erörterung, dass unter familienfremden Geschäftspartnern eine Bargeldhingabe undenkbar ist, über welche erst fast vier Jahre später eine – zudem nur vom Geldgeber unterfertigte – schriftliche Zahlungsbestätigung verfasst wird.

Schließlich wäre es unter fremden Geschäftspartnern auch gänzlich unüblich, zu einem Zeitpunkt ein Darlehen zu gewähren bzw. in Anspruch zu nehmen, zu dem im Betrieb tatsächlich kein entsprechender Finanzierungsbedarf besteht. Im Fall eines fremden Geldgebers, hätte die Bw zunächst zweifellos die bestehenden Bankguthaben verwendet und eine Fremdmittelausleihe nach Höhe und Dauer auf das notwendige Ausmaß beschränkt (vgl. Bankkontostand am 1. Oktober 2001). Sich stattdessen ein Darlehen gleichsam aufdrängen zu lassen, um die Darlehensvaluta sodann bis zur Rückgabe unverzinst im betriebseigenen Safe zu deponieren, wie dies der Gatte der Bw in der Berufungsverhandlung als Zeuge unter Wahrheitspflicht, wenngleich nur vermutet hat, wäre unter fremdüblichen Bedingungen des Wirtschaftslebens tatsächlich nicht nur ungewöhnlich sondern geradezu absurd.

Das vorgebrachte Motiv (wirtschaftliche Situation des Gatten wegen Insolvenz und Strafverfahrens) zeigt Umstände auf, die unter Fremden Darlehensgebern noch zu wesentlich verschärften Darlehenskonditionen, mit einer entsprechenden Verzinsung, Besicherung und Beweisvorsorge geführt hätten.

Dass der Betrieb der Bw tatsächlich Geldmittel zur Tätigkeit der Bareinzahlungen auf das Bankkonto und Abwicklung seiner Bargeschäfte benötigt hatte, war nach der Darstellung in der Berufungsverhandlung für die behauptete Darlehenseinräumung nicht relevant und daher nicht Teil der Geschäftsgrundlage gewesen.

Allein die dargestellten Umstände rechtfertigten es, im Sinne der Grundsätze der VwGH-Judikatur zur Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, dem

verbuchten Geldzufluss vom 2. Mai 2001 die steuerliche Anerkennung als Darlehen (oder auch als Leihgeld) des Schwiegervaters der Bw oder des Gatten der Bw für deren Betrieb zu verwehren. Der Art der Gewinnermittlung im Unternehmen der Bw kommt bei dieser Beurteilung keine Relevanz zu.

Darüber hinaus blieb die Bw, wie dargestellt, auch den Nachweis schuldig, dass tatsächlich Geldmittel in dieser Höhe vom Schwiegervater (bzw. vom Gatten) in ihren Betrieb geflossen sind.

Im Verfahren sind keine Umstände hervorgekommen, welche die im AP-Verfahren mehrmals geforderte Nachweiserbringung unmöglich oder unzumutbar erscheinen ließen. Tatsächlich war es für die Bw nicht nur möglich sondern aufgrund der familiären Nahebeziehung geradezu naheliegend und zur Vermeidung der angekündigten Gewinnzurechnung spätestens im Zuge des Prüfungsverfahrens sogar geboten (§ 138 BAO), einen belegmäßigen Nachweis in Form entsprechender Sparbücher (samt zeitnahe Behebung des Darlehensbetrages) bzw. sonstiger Vermögensnachweise des Schwiegervaters beizubringen. Die Bw hat stattdessen nicht einmal die angeforderten Nachweise für die behauptete Darlehensrückzahlung während des laufenden Prüfungsverfahrens erbracht.

Die mehrmaligen Aufforderungen im AP-Verfahren ließen auch für ein steuerlich nicht vertretenes Unternehmen (bzw. den langjährig unternehmerisch tätigen Gatten der Bw) keinen Raum für Zweifel über die beizubringenden Nachweise. Da die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten, aufgrund des Ersuchens um Schonung des Schwiegervaters bzw. in Hinblick auf das geltende Bankgeheimnis, beschränkt waren, lag es ausschließlich in der Hand des Unternehmens, eindeutige Beweise, wie sie vom Prüfer angefordert worden waren, beizubringen. Unter diesen Umständen kann sich das Unternehmen auch nicht darauf berufen, dass nach dem zwischenzeitigen Tod des (Schwieger-) Vaters nunmehr keine Möglichkeit zur Nachweisführung mehr besteht.

Nicht zuletzt liefern das Ergebnis des Verlassenschaftsverfahrens bzw. die endgültige Kostenübernahme der Unterbringung des Schwiegervaters im Pflegeheim durch die öffentliche Hand (Sozialhilfeverband der Bezirkshauptmannschaft Ortsangabe) weitere Hinweise darauf, dass die am 2. Mai 2001 in der Buchhaltung der Bw erfassten Bargeldmittel in Höhe von 300.000,- S nicht vom Schwiegervater stammten (und daher auch nicht an diesen zurückbezahlt worden waren). Die – grundbücherlich sichergestellte - Zustimmung zweier Enkeltochter zur Zufristung ihrer Pflichtteilsentfertigungsansprüche gegenüber der Großmutter (= Schwiegermutter der Bw und Alleinerbin nach dem verstorbenen Schwiegervater) bis zu deren Tod sowie die Vereinbarung zur Abstattung in Monatsraten von 100,- € gegenüber einer dritten Enkeltochter, unterstreichen dieses Bild.

Unter den dargestellten Umständen war die Zurechnung des am 2. Mai 2001 im betrieblichen Rechenwerk der Bw verbuchten Leihgeldes bzw. Darlehensbetrages als ungeklärter Vermögenszufluss gerechtfertigt, zumal der zugerechnete Betrag, selbst unter Berücksichtigung eines Bargeldanfangsbestandes, jenen Wert nicht erreicht, der notwendig gewesen war, um die laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angefallenen Barausgaben und die festgestellten Bareinzahlungen auf das Bankkonto tätigen zu können.

Zudem ist eine darüber hinaus gehende Zurechnung für die unversteuert gebliebenen Zuflüsse von 48.691,- S auf dem betrieblichen Bankkonto unterblieben, obwohl die Bw im AP-Verfahren trotz Aufforderung einen Nachweis schuldig geblieben ist, dass es sich dabei um nicht steuerpflichtige Einnahmen gehandelt hat.

Dass die Zuführung des Geldbetrages von 300.000,- S tatsächlich und in voller Höhe exakt am 2. Mai 2001 erfolgt war, hat das Verfahren nicht hervorgebracht und ist für die von der Erstbehörde gezogenen Konsequenzen auch unerheblich. Ebenso ohne Relevanz ist der Umstand, dass die Bw aufgrund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht verpflichtet war, Einlagen und Entnahmen aufzuzeichnen.

Wesentlich ist dagegen, dass das Unternehmen der Aufforderung zur Ergänzung der Angaben in den Abgabenerklärung nur unzureichend nachgekommen ist (indem man sich anstelle eines Nachweises der Mittelherkunft auf eine unzutreffende bzw. zumindest in höchstem Maße unwahrscheinliche Behauptung beschränkt und zu den nicht versteuerten Zuflüssen auf dem Bankkonto gar nicht Stellung genommen hat) und damit die bestehende und zumutbare Auskunft- und Mitwirkungspflicht (§§ 119/138 BAO) verletzt hat.

Da zugleich die in den Unterlagen dargestellten Barausgaben und –einzahlungen auf das Bankkonto entsprechende Zuflüsse erforderlich gemacht hatten, ergibt sich ein ungedeckter Vermögenszuwachs, der gemäß § 184 Abs.2 BAO zu einer Zuschätzung in der vorgenommenen Höhe berechtigte (durch eine allenfalls zu niedrige Zuschätzung wurde die Bw jedenfalls nicht beschwert).

Ergänzend sei noch festgehalten, dass neben der Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs.2 BAO eine Zurechnung auch aufgrund des § 184 Abs.3 BAO geboten war.

Wie dargestellt, waren im Unternehmen der Bw die Bargeschäfte zwar einzeln, nicht aber täglich sondern grundsätzlich im 10-Tagesrhythmus buchhalterisch erfasst worden. Zugleich ist nach dem Verfahrensergebnis nicht davon auszugehen, dass die behauptete Geldhingabe am 2. Mai 2001 schriftlich festgehalten worden war. Damit wurde gegen die Vorgaben des § 131 Abs.1 Z.2 BAO idF BGBl. I Nr. 142/2000 verstoßen.

Zudem berechtigt die unterlassene Aufklärung der Bw zu den vorgehaltenen Einnahmendifferenzen zwischen Bankkontoeingängen und Erlösen in der

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Annahme ungeklärter, steuerpflichtiger

Betriebseinnahmen nicht nur in dieser Höhe sondern darüber hinaus auch für weitere, allenfalls unentdeckt gebliebene Einnahmen (Stichwort: Bankkonto der Z. GmbH).

Damit erweisen sich die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen des Unternehmens sowohl als materiell unrichtig als auch, da sie gegen das Gebot der vollständigen Aufzeichnung der für die Besteuerung relevanten Geschäftsvorfälle verstoßen, als formell nicht ordnungsgemäß (§ 126 Abs. 2 iVm § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO).

Lediglich der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass auch die Verwendung des Datums der Rechnungserstellung als Rechnungsnummer für die Ausgangsrechnungen einer Überprüfung der Vollständigkeit der dazu vorgenommenen Eintragungen in die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen entgegensteht.

Da unter den dargestellten Umständen weder von materiell richtigen noch von formell ordnungsgemäßen Aufzeichnungen im Sinne des § 131 Abs.1 Z. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 142/2000 die Rede sein kann, bestand auch eine Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO, die eine Zurechnung in der vorgenommenen Höhe ebenfalls rechtfertigte.

Graz, am 22. Oktober 2012