



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0855-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Gastwirt, Adr1, vertreten durch HK, Steuerberaterin, Adr2, vom 7. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 12. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Gastwirt.

Die für das Jahr 1998 erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ergingen ursprünglich erklärungsgemäß (Bescheide vom 23. März 1999 und 7. April 1999).

Durch eine im Jahr 2000 abgehaltene Betriebsprüfung wurde u.a. das Jahr 1998 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen.

Neben anderen – nicht strittigen Feststellungen – stellte die Betriebsprüfung Folgendes fest:

Tz. 2 Privateinlagen 1997 und 1998

In den Jahren 1997 und 1998 wurden vom Abgabepflichtigen Bareinlagen auf die Betriebskonten in folgender Höhe eingelegt. 1997 300.000,00 S; 1998 200.000,00 S

Außerdem wurde Ende 1996 (lt. Kaufvertrag vom 17.12.1996) durch den Abgabepflichtigen von dessen Bruder eine Eigentumswohnung in GS um 578.000,00 S (wobei nur 200.000,00 S lt. Pflichtigen bar bezahlt wurden) gekauft.

Vom Abgabepflichtigen konnte ein Betrag iHv. 105.000,00 S im Jahr 1997 aufgeklärt werden, der durch einen Verkauf eines Privatautos erzielt wurde. Die restlichen Beträge setzen sich lt. Auskunft des Abgabepflichtigen aus dem Leihgeld der Gattin – es wurde hiezu ein Sparbuchauszug vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass Ende 1996 (19.12.1996) ein Betrag von 295.000,00 S behoben wurde – sowie aus dem Leihgeld der Mutter, die im Jahr 1998 einen Bausparvertrag ausbezahlt bekam, zusammen.

Nach den vorliegenden Tatsachen ist nach Ansicht der BP eindeutig, dass das abgehobene Geld des Sparbuches (200.000,00 S) für den Kauf der Wohnung in GS verwendet wurde, da die Abhebung zeitlich mit dem Kauf übereinstimmt:

In einer Vorbesprechung mit dem Abgabepflichtigen sowie seiner steuerlichen Vertretung am 10. Mai 2000 wurde festgestellt, dass für die BP der Betrag iHv. 100.000,00 S im Jahr 1997 nicht ausreichend aufgeklärt erscheint bzw. für Anerkennung des Betrages iHv. 200.000,00 S im Jahr 1998 noch Unterlagen erbracht werden müssen (Bausparvertrag der Mutter, letzter Bausparauszug sowie Überweisungsbeleg).

Vom Pflichtigen wurde zugesichert, die Belege so schnell wie möglich nachzubringen. Ebenfalls wurde abgesprochen, dass für Anerkennung von Getränkeeinkäufen zu Werbezwecken bzw. Gratisabgaben die diversen Empfänger mit Namen und Adressen genannt werden müssen. Es wurden jedoch bis zum heutigen Tage keinerlei Nachweise bzw. Unterlagen erbracht.

Die ungeklärte Bareinlage des Jahres 1997 iHv. 100.000,00 S findet in Tz. 1 (Hochrechnung der Schwarzeinkäufe bei der Firma B Brauerei) sowie in Tz. c) (Zusammenfassung der Sicherheitszuschläge) Deckung. Für 1998 ergibt sich auf Grund der nicht aufgeklärten Bareinlage iHv. 200.000,00 S eine Gewinnzuschätzung in selbiger Höhe.

Die Rückrechnung auf den Umsatz erfolgte lt. Berechnung der Sicherheitszuschläge lt. Tz. B) bzw. C).

	1998
Umsatzerhöhung um 20 % brutto	141.900,00 S,
Umsatzerhöhung 10 % brutto	188.100,00 S,
Summe	330.000,00 S.
Erhöhung Wareneinkauf 20 % brutto	50.000,00 S.
Erhöhung Wareneinkauf 10 % brutto	80.000,00 S.
Summe	130.000,00 S
Gewinnerhöhung:	200.000,00 S

Die Festsetzung der Sicherheitszuschläge für den Prüfungszeitraum erfolgt einerseits in Anlehnung an die Schwarzeinkäufe bei der B Brauerei im Jahr 1996 und 1997 sowie andererseits an die ungeklärten Privateinlagen der Jahre 1997 und 1998.

Im wieder aufgenommenen Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 wurden neben weiteren, in der Berufung nicht strittigen Änderungen, diese Feststellungen (zu

der rechnerischen Darstellung wird auf den BP-Bericht verwiesen) den neuen Sachbescheiden zu Grunde gelegt (Bescheide vom 12. Juli 2000).

Mit **Schriftsatz vom 7. August 2000** erhob der Abgabepflichtige gegen die vorgenannten Bescheide **Berufung**, wobei er zur Begründung anführte, dass er im Jahr 1998 den Nebenraum in seinem Gastgewerbebetrieb erneuert habe und diese Investitionen mit Kredit und einem Leihgeld von 200.000,00 S, welches er von seiner Mutter EH erhalten habe, finanziert habe. Im Zuge der Betriebsprüfung sei dieses Leihgeld nicht anerkannt und die Umsatzzurechnung von 330.000,00 S bzw. eine Gewinnzurechnung von 200.000,00 S vorgenommen worden.

Seine Mutter erhalte seit dem Tod seines Vaters eine Witwenpension und seit ihrer eigenen krankheitsbedingten Pensionierung ihre eigene Pension. Beide Pensionszahlungen seien seit jeher bar per Postauszahlung erfolgt, da seine Mutter diese Form der Auszahlung wolle, wie dies bei älteren Personen immer noch häufig vorkomme. Die Aufbewahrung von Bargeld und aller wichtigen Dokumente und Wertgegenstände erfolge in einem eingebauten Tresor im Haus, der auch entsprechend versichert sei. Seine Mutter lebe mit seiner Familie im gemeinsamen Haus, habe keine Wohnungs- und Verpflegungskosten und mache keine Urlaubsreisen, wodurch sie den überwiegenden Teil ihrer Pensionsbezüge spare. Dass sie, - wenn erforderlich - die Familienmitglieder unterstütze sei für seine Mutter selbstverständlich. Obwohl er sowohl die Barauszahlung der Pensionen als auch eine Bestätigung seiner Mutter vorgelegt habe, sei dies für die Finanzbehörde unglaublich, da es nicht mehr üblich sei, dass man Pensionen bar erhalte und dieses Geld aufbewahre.

Da er dieses Geld von seiner Mutter erhalten und die dazu möglichen Nachweise erbracht habe und zudem auch keinerlei Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden seien, beantrage er, weder eine Umsatz- noch eine Gewinnhinzurechnung 1998 vorzunehmen.

In der **Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 5. September 2000** wurde von dieser im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Wie bereits ausführlich in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. Juni 2000 erläutert, wurde im Zuge der BP festgestellt, dass im Prüfungszeitraum vom Abgabepflichtigen Privateinlagen getätigt wurden (1997 300.000,00 S; 1998 200.000,00 S), die vom Abgabepflichtigen nur teilweise (1997) bzw. nicht aufgeklärt werden konnten (1998).

Hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 lag für den Abgabepflichtigen Kontrollmaterial der B Brauerei vor. Von der BP wurden für diese Jahre Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vorgenommen.

Vom Abgabepflichtigen und seiner steuerlichen Vertretung wurde im Zuge einer Vorbesprechung am 10. Mai 2000 gegenüber der Prüferin und des Gruppenleiters erklärt, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs 1998 iHv. 200.000,00 S durch ein von der Mutter des Abgabepflichtigen gewährtes Darlehen bzw. Leihgeld abgedeckt sei. Die Mutter ihrerseits habe dieses Darlehen durch die Auszahlung eines Bausparers finanziert. Der Pflichtige und seine Vertretung wurde in dieser

Besprechung sowie im Zuge der Schlussbesprechung (siehe Niederschrift) darauf hingewiesen, dass hinsichtlich des behaupteten Leihgeldes geeignete Beweismittel (Bausparvertrag der Mutter, letzter Bausparauszug, Überweisungsbeleg) der BP vorzulegen sind, widrigenfalls die BP hinsichtlich des Jahres 1998 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wegen Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses vorzunehmen hat.

Da bis zum Abschluss der Prüfung keinerlei Belege – außer eine handschriftliche Bestätigung der Mutter, dass sie diesen Betrag im Jahr 1998 ihren Sohn geborgt hatte – vorgelegt werden konnten, nahm die BP eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung in entsprechender Höhe vor.

Im Zuge der Berufung wird nun vom Abgabepflichtigen behauptet, dass dieses Geld von der monatlich bar ausbezahlten Pension der Mutter stammte. Von der BP wird der Erhalt des behaupteten Darlehens als unglaublich erachtet und die von der Mutter handschriftlich erstellte Bestätigung als Gefälligkeitsbestätigung qualifiziert.

Dies vor allem aus deshalb, weil wie o.a. – hinsichtlich der Mittelherkunft bei der Mutter widersprüchliche Aussagen gemacht worden sind.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre daher die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Mit **Vorhalt vom 7. September 2000** wurde diese Stellungnahme dem Bw. zur Kenntnis gebracht; des Weiteren wurde um Vorlage des Bausparvertrages der Mutter und der Abrechnung durch die Bausparkasse ersucht. Auf welches Konto sei der angesparte Betrag überwiesen worden? Um Vorlage des Kontos (Sparbuches) und um Vorlage der Barauszahlungsbelege betreffend die Pension der Mutter wurde ebenfalls ersucht.

Dieser Vorhalt wurde innerhalb der gestellten Frist nicht beantwortet.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2000** wurde vom Finanzamt die gegenständlichen Berufung gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid 1998 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt an, dass im Zuge einer bei dem Bw. durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung festgestellt worden sei, dass im Jahr 1998 Einlagen iHv. 200.000,00 S getätigt worden seien, die nicht aufgeklärt werden konnten. Es sei daraufhin eine entsprechende Umsatz- und Gewinnzuschätzung erfolgt. Im Zuge einer Vorbesprechung vor Abschluss der Betriebsprüfung sei vom Bw. und der steuerlichen Vertretung vorgebracht worden, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs im Jahr 1998 durch ein von der Mutter des Abgabepflichtigen gewährtes Darlehen abgedeckt worden sei. Die Mutter ihrerseits habe dieses Darlehen u.a. durch die Auszahlung eines Bausparers finanziert. Trotz Aufforderung durch die Betriebsprüferin zur Vorlage von geeigneten Beweismitteln seien diese bis zur Schlussbesprechung und bis heute nicht vorgelegt worden. Es sei lediglich eine handschriftliche Bestätigung der Mutter vorgelegt worden, aus der hervorgehe, dass sie diesen Betrag ihren Sohn geliehen hätte. Diese Bestätigung müsse auf Grund des bisher vorliegenden Sachverhaltes als Gefälligkeitsbestätigung betrachtet werden.

Im nunmehr vorgebrachten Rechtsmittel werde nicht mehr von der Hingabe eines angesparten Bausparbetrages gesprochen, sondern sollte das Darlehen von der an die Mutter des Bw. bar ausbezahlten Pension stammen. Hinsichtlich der Mittelherkunft liegen somit unterschiedliche Behauptungen vor, die das Vorhandensein einer Darlehenshingabe noch unglaubwürdiger erscheinen ließen. Außerdem sei auf den vom Finanzamt Wels erlassenen Ergänzungsauftrag innerhalb der gesetzten Frist nicht reagiert worden, sodass davon ausgegangen werden könne, dass die ungeklärten Privateinlagen keinesfalls aus Darlehenshingaben der Mutter stammten.

Mit **Schreiben vom 6. November 2000** beantragte der Bw. die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Ergänzend führte er an, dass er die Barauszahlungsbelege der Pension seiner Mutter und auch die Bestätigung der Zahlung von seiner Mutter bereits während der BP beigebracht habe und diese Unterlagen im Steuerakt aufliegen müssten.

Mit **Vorlagebericht vom 30. November 2000** wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte und Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Der Bw. hat im Jahr 1998 den Nebenraum in seinem Gastgewerbebetrieb erneuert und Investitionen vorgenommen. Der Bw. behauptet diese Investitionen einerseits mit einem Kredit und darüber hinaus mit einem "Leihgeld" von 200.000,00 S, welches er von seiner Mutter EH erhalten habe, finanziert zu haben. Der Bw. behauptet somit das Vorliegen eines Darlehensvertrags zwischen ihm und seiner Mutter .

Nach der Rechtsprechung des VwGH finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie die Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. z.B. VwGH vom

3. September 1997, 93/14/0095, 26. Jänner 1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung (vgl. VwGH vom 20. November 1990, 89/14/0090).

Zur Publizität:

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt aber ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu (vgl. z.B. VwGH vom 14. September 1977, 0027 zu einem zwischen Ehegatten abgeschlossenen Darlehensvertrag).

Bei einem Darlehensvertrag ist in der Regel eine schriftliche Vereinbarung notwendig, auch das Fehlen einer Vereinbarung der Rückzahlungsmodalitäten des Darlehens führt zur Nichtanerkennung eines Darlehensvertrages zwischen nahen Angehörigen.

Legt man diese Vorgaben der Rechtsprechung auf den konkreten Fall um, so ergibt sich Folgendes:

Zwischen dem Bw. und seiner Mutter gibt es im gegenständlichen Fall keine schriftliche Vereinbarung über den Abschluss eines Darlehensvertrages. Es gibt auch keine schriftliche Vereinbarung, in der die Höhe der Verzinsung oder die Rückzahlungsmodalitäten dokumentiert sind.

Allein wegen mangelnder Publizität des behaupteten Darlehensvertrags zwischen dem Bw. und seiner Mutter kann der Darlehensvertrag mit steuerlichen Wirkung daher nicht anerkannt werden. Die nachträglich im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte handschriftliche Bestätigung der Mutter, dass sie dem Bw. die 200.000,00 S geborgt habe, kann nur als Gefälligkeitsbestätigung gewertet werden.

Darüber hinaus ist bei der Beweiswürdigung noch das Verhalten und Vorbringen während der Betriebsprüfung zu berücksichtigen, wobei zuerst behauptet wurde, das Geld stamme aus einem Bausparvertrag von der Mutter und erst in der Folge wurde behauptet, dass das Geld aus den bar angesparten Pensionsbeträgen der Mutter dem Bw. gegeben worden sei. Dieses widersprüchliche Vorbringen weckt zusätzlich Zweifel an Vorliegen der behaupteten Darlehenshingabe.

Zusätzlich ist noch anzuführen, dass beim vorliegenden Fall auch nicht von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des behaupteten Darlehensvertrages gesprochen werden kann, wenn die Ausführungen zu diesem Darlehensvertrag sich im Wesentlichen darauf beschränken, dass dieses Geld von der Mutter dem Sohn geborgt worden sei und eindeutige Festlegungen hinsichtlich Verzinsung und Rückzahlungsbedingungen nicht einmal behauptet werden. Bei den vorliegenden Umständen kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass zwischen Familienfremden ein Darlehensvertrag über 200.000,00 S unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Unter Fremden wäre auf alle Fälle die Bedingungen der Rückzahlung und der Höhe der Verzinsung schriftlich festgehalten worden.

Bei dieser Sachlage konnte das Finanzamt bedenkenlos von einem ungeklärten Vermögenszuwachs iHv. 200.000,00 S im Jahr 1998 ausgehen. Die entsprechende Zuschätzung bei Gewinn und Umsatz, deren Berechnung der Höhe nach vom Bw. grundsätzlich nicht angezweifelt wird, erfolgte daher vom Finanzamt zu Recht.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 13. Dezember 2004