



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Stb,

- vom 19. Dezember 2003 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Z für die Jahre 2000 und 2001 vom 18. November 2003,
- vom 18. Mai 2005 gegen die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes X für die Jahre 2002 und 2003 vom 6. Mai 2005,
- vom 27. Oktober 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes X für das Jahr 2004 vom 9. Oktober 2006

entschieden:

- a.) Der Berufung vom 18. Mai 2005 wird – soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 richtet – Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- b.) Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw), einem den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelnden Videotheken-Betreiber, fand eine Prüfung der Aufzeichnungen betreffend Umsatzsteuer und

Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2001 statt, worüber ein mit 18. November 2003 datierter BP-Bericht erstellt wurde.

Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 2001 waren beim Prüfungsbeginn im Juli 2003 bereits mit rechtskräftigen Bescheiden veranlagt gewesen.

Die Prüfungsfeststellungen führten zur Erlassung von neuen, mit 18. November 2003 datierten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 (ohne Änderung der festgesetzten ESt, nicht angefochten), 2000 und 2001 in wiederaufgenommenen Verfahren.

Hingegen nahm das Finanzamt die Umsatzsteuerverfahren für die geprüften Jahre nicht wieder auf. Laut Prüfungsbericht und Ansicht des Finanzamtes bestand dafür kein Anlass – keine Prüfungsfeststellungen (keine Änderung der Bemessungsgrundlagen für die USt der geprüften Jahre). Diesbezüglich ist der Bw laut Anregung auf Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2001 (bzw Eventualantrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO) vom 18. Mai 2005 (ESt-Akt BI 82f/2001) anderer Ansicht.

Hinsichtlich USt 2001 kann in der vorliegenden Berufungsentscheidung, die sich nur auf angefochtene Bescheide bezieht, nicht entschieden werden.

Zum 1. ESt-Streitpunkt (Sofortabschreibung oder Aktivierung der angeschafften Videos) verwarf der Betriebsprüfer unter Tz 14 seines Berichtes die vom Bw (insb ab 2000) angewendete Methode, die Anschaffungskosten im Jahr der Bezahlung zur Gänze als Betriebsausgabe geltend zu machen. Vielmehr seien die Videos dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen; da sie zur entgeltlichen Überlassung bestimmt seien, könne gemäß des letzten Satzes von § 13 EStG 1988 auch die Sofortabsetzung als geringwertige Wirtschaftsgüter nicht angewendet werden. Mangels Aufzeichnungen der laufenden Zu- und Abgänge an Videos sei eine Abschreibung gemäß § 7 EStG 1988 unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht durchführbar, sodass der Prüfer die Festwertmethode anwendete.

Einen Teil der Anschaffungen von Videos des Jahres 1999 hatte der Bw mit fünf Jahren Nutzungsdauer aktiviert. Die diesbezügliche Halbjahres-AfA für 1999 (6.802 öS) und die AfA für 2000 und 2001 (jeweils 13.605 öS) wurde im Prüfungsbericht gewinnerhöhend storniert.

Zum 2. ESt-Streitpunkt (Absetzbarkeit der vom Bw für 2000 und 2001 als Sonderausgabe iHv jeweils 9.000 öS abgesetzten Rente an seinen Vater) ging der Prüfer in Tz 18 seines Berichtes von einer Unterhaltsrente aus, indem er die Aktiva, die der Bw mit 1. Jänner 2000 bei einer Betriebsübernahme zu Buchwerten von seinem Vater übernommenen hatte, mit 231.060,94 öS bewertete und die Gegenleistung (übertragene Passiva, Kreditzinsen und Rente) mit 1.249.384,75 öS ansetzte.

Zum 3. ESt-Streitpunkt (Absetzbarkeit der C-Bank-Kreditzinsen) führte der Prüfer in Tz 18 aus, dass bei der Betriebsübergabe zu Buchwerten vom Vater an den Bw mit 1. Jänner 2000 der Kredit bei der C-Bank iHv 1.270.000 öS nicht übergeben worden sei. Als Gegenleistung sei

(zusätzlich zur Rente iHv 750 öS monatlich) die Übernahme der jährlich vorgeschriebenen Zinsen für den C-Bank-Kredit durch den Bw vereinbart worden. Da es sich bei der Bezahlung der Zinsen durch den Bw um die Zahlung von Raten mit voraus bestimmter Leistungsdauer handle, könnten die Zinsen nicht abgezogen werden. Daraus resultierende Gewinnerhöhung laut BP-Bericht: 87.630 öS für 2000 und 89.622 öS für 2001.

Zum 4. ESt-Streitpunkt (Neutralisierung der Einnahmen aus Aufladungen von Kundenkarten, die zum 31. Dezember 2001 durch Entleihungen noch nicht aufgebraucht waren) führte der Prüfer in Tz 19 seines Berichtes aus, dass während der Betriebsprüfung beantragt worden sei, die Steuererklärungen für 2001 zu berichtigen, indem die Einnahmen und Umsätze des Jahres 2001 um 414.513 öS zu vermindern seien. Dieser Betrag resultiere aus den von den Kunden getätigten Aufladungen der Kundenkarten, welche zum 31. Dezember 2001 durch Entleihungen noch nicht aufgebraucht seien. (Anmerkung: Dieser ESt-Streitpunkt ist zugleich der (einzig) umsatzsteuerliche Streitpunkt, wenn auch erst für die Jahre 2002 und 2003.) Entsprechend den AGB werde für jeden Kunden eine Kundenkarte ausgestellt, auf welcher das zur Einzahlung gebrachte Guthaben geladen sei. Die Kunden des Bw könnten die Filme entweder rund um die Uhr bei Automaten oder während der Öffnungszeiten im Geschäft entliehen. Die Kundenkarte sei 400 Tage ab Ausstellung gültig. Die dem Kunden ausgestellte Karte bleibe im Eigentum des Bw. Der Kunde könne dann die Karte mit bestimmten Beträgen aufladen. Schöpfe der Kunde das auf der Karte geladene Guthaben nicht innerhalb eines Jahres nach Aufladung aus, verfalle dieses. Werde der Vertrag vom Kunden vereinbarungs-gemäß vorzeitig gekündigt, werde ihm das allfällig noch vorhandene Guthaben rückerstattet. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw stellten die von den Kunden durchgeföhrten Aufladungen (Zahlungen an den Bw), welche zum Stichtag 31. Dezember 2001 durch Entleihungen noch nicht aufgebraucht wären, keine umsatz- und einkommensteuerpflichtigen Einnahmen dar.

Dem wurde von Prüfer und Finanzamt nicht gefolgt, weil die Ausstellung der Kundenkarte und die Aufladung mit einem Guthaben unbedingte Leistungsvoraussetzungen seien, ohne die eine Ausleihe von Videos nicht möglich sei. Soweit Guthaben noch nicht verbraucht worden seien, handele es sich um Anzahlungen. Gemäß § 4 Abs 3 iZm § 19 EStG 1988 seien auch Anzahlungen gewinnwirksam. Wenn Entgelte vereinnahmt würden, bevor die Leistung ausgeführt worden sei, so entstehe die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden sei.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2003 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 18. November 2003, zugestellt am 20. November 2003 erhoben (ESt-Akt BI 22f/2001). Die Berufung wurde mit Schreiben vom 24. Februar 2004 ergänzt (ESt-Akt BI 26ff/2001).

Zum 1. ESt-Streitpunkt wurde vorgebracht, dass ohne Zustimmung des Bw Aktivierungen von Festwerten für Videofilme iHv 19.790 öS für 1999, 134.400 öS für 2000 und 0 öS für 2001 vorgenommen worden seien. Gegen die durchschnittliche Nutzungsdauer von 1,5 Jahren wird eingewendet, dass 90% der Videos und DVDs eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von durchschnittlich weniger als 6 Monaten hätten und der Rest von ca drei Jahren, in Einzelfällen auch mehr. Die kurze Nutzungsdauer resultiere daraus, dass ein Verleih ab dem Zeitpunkt der Sendung im Free-TV bzw im Pay-TV vom Kunden nicht mehr angenommen werde. In vielen Fällen sei die Videokassette nicht mehr zu gebrauchen und werde entweder verbilligt verkauft oder auch entsorgt. Eine Berechnung von 90% x 6 Monate und 10% x 36 Monate ergebe eine Nutzungsdauer von 9 Monaten. Bei weniger als einem Jahr Nutzungsdauer sei kein Festwert anzusetzen.

Wenn hingegen nach Ansicht der Berufungsbehörde ein Festwert anzusetzen sei, dann müsse der gewinnerhöhend aktivierungspflichtige Betrag für das Jahr 2000 so ermittelt bzw vermindert werden, dass bereits vorgenommene Aktivierungen für das Jahr 1999 iHv 19.790 öS und unentgeltlich durch Übergabe erworbene Videos iHv 70.000 öS zu berücksichtigen seien. Im Jahr 2001 wäre sogar eine teilweise Auflösung des Fixwertes gewinnmindernd vorzunehmen.

Zum 2. ESt-Streitpunkt wurde vorgebracht, dass in die Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter der Kundenstock nicht aufgenommen worden sei, obwohl dieser bei einer Videothek das wichtigste sei. Insgesamt ergebe sich unter Verweis auf eine beigelegte Ertragsbewertung ein Wert des übernommenen Betriebes von ca. 800.000 öS.

Zum 3. ESt-Streitpunkt wurde (in der Ergänzung vom 29. Juni 2005 zum Vorlageantrag) vorgebracht, dass die Zinsen als Betriebsausgaben zu werten seien, weil die Verbindlichkeit vom Vater für den Betrieb aufgenommen worden sei. Einkünfte seien jenem zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei; maßgebend sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise; die Zurechnung müsse sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, die Marktchancen ausnützen könne (Verweis auf Rz 104 der EStR). Unter Verweis auf Rz 2418 der EStR wurde mit dem Begriff des negativen Wirtschaftsgutes und dessen Zurechnung argumentiert. Der Sachverhalt möge nach den tatsächlichen Verhältnissen und gewollten Absichten beurteilt werden und nicht nach allfälligen unglücklich gestalteten Vereinbarungen.

Zum 4. ESt-Streitpunkt (und zugleich einzigm USt-Streitpunkt) wurde darauf verwiesen, dass einem Kunden, der vereinbarungsgemäß vorzeitig gekündigt habe, das allfällig noch vorhandene Guthaben rückerstattet werde. Darüber hinaus erfolge eine Rückerstattung des Guthabens auch ohne Kündigung der Kundenkarte, wenn der Kunde dies wünsche. Es handle sich daher um eine Depotzahlung (Verweis auf EStR Rz 4621) und nicht um eine Anzahlung.

Das Finanzamt erließ mit 13. April 2005 datierte Berufungsentscheidungen zur Einkommensteuer 2000 (ESt-Akt BI 20f/2000) und 2001 (ESt-Akt BI 70f/2001), mit denen es (nur) im 2. ESt-Streitpunkt im Ergebnis dem Bw folgte. Laut zusätzlicher Begründung (ESt-Akt BI 72ff/2001) ergebe eine Bewertung nach dem Discounted-Cash-Flow-Verfahren 870.000 öS. Somit mache der Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter ca 69,6% der Gegenleistung aus, weshalb eine Versorgungsrente vorliege, die als Sonderausgabe anzuerkennen sei.

Dagegen wurde ein als Berufung bezeichnetes, aber als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gemäß § 276 Abs 2 BAO zu wertendes Rechtsmittel erhoben (ESt-Akt BI 78/2001). Der Vorlageantrag wurde mit Schreiben vom 29. Juni 2005 (ESt-Akt BI 80f/2001) ergänzt.

Für das Jahr 2002 erklärte der Bw einen zu 20% steuerpflichtigen Umsatz iHv 225.670,41 €, der laut Einnahmen-Ausgabenrechnung unter Neutralisierung der im Jahr 2002 eingetretenen Erhöhung der Kartenguthaben ermittelt worden war.

Das Finanzamt machte diese Neutralisierung rückgängig und setzte dementsprechend in dem mit 6. Mai 2005 datierten Umsatzsteuerbescheid 2002 (ESt-Akt BI 18f/2002) den mit 20% zu versteuernden Umsatz mit 233.450,54 € an.

Die für das Jahr 2002 vom Bw erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 1.882,30 € erhöhte das Finanzamt zwecks Rückgängigmachung der Neutralisierung der Erhöhung der Karten-guthaben um 7.780,13 € auf 9.662,43 €. Die als Sonderausgaben (Kennzahl 450: Renten und dauernde Lasten) geltend gemachten 6.473,53 € verminderte das Finanzamt um die Zinsen (5.819,53 €) auf 654 € (Versorgungsrente). Das Finanzamt erließ einen entsprechenden, mit 6. Mai 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 2002 (ESt-Akt BI 20f/2002).

In der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 (UFS-Akt I BI 17) war ein zu 20% steuerpflichtiger Umsatz iHv 228.610,89 € angegeben. Laut körperlich am 21. Jänner 2005 eingebrachter Einnahmen-Ausgabenrechnung (ESt-Akt BI 6ff/2003) war bei der Ermittlung des Umsatzes die im Jahr 2003 eingetretene Erhöhung der Kartenguthaben neutralisiert worden.

Das Finanzamt machte diese Neutralisierung rückgängig und setzte dementsprechend in dem mit 6. Mai 2005 datierten Umsatzsteuerbescheid 2003 den mit 20% zu versteuernden Umsatz mit 232.184,97 € an.

Die für das Jahr 2003 vom Bw erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 17.763,83 € erhöhte das Finanzamt zwecks Neutralisierung der Erhöhung der Kartenguthaben um 3.574,08 € auf 21.337,91 €. Die als Sonderausgaben (Kennzahl 450: Renten und dauernde Lasten) geltend gemachten 5.455,51 € verminderte das Finanzamt um die Zinsen

(4.801,51 €) auf 654 € (Versorgungsrente). Das Finanzamt erließ einen entsprechenden, mit 6. Mai 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 2003 (ESt-Akt BI 13f/2003).

Mit Schreiben vom 18. Mai 2005 wurde Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 6. Mai 2005 erhoben (ESt-Akt BI 15/2003) und mit Schreiben vom 29. Juni 2005 (ESt-Akt BI 17f/2003) ergänzt.

Die für das Jahr 2004 vom Bw erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 9.285,64 erhöhte das Finanzamt um 3.208,59 €, die der Bw in der Einnahmen-Ausgabenrechnung als Kreditzinsen aus Übernahme abgesetzt hatte, auf 12.494,23 €. Das Finanzamt erließ einen entsprechenden, mit 9. Oktober 2006 datierten Einkommensteuerbescheid 2004.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2006 wurde Berufung gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 9. Oktober 2006 erhoben. Soweit sich diese Berufung gegen den erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheid gerichtet hatte, wurde sie mit – laut Aktenlage rechtskräftiger – Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2007 abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Umsatzsteuerlicher Streitpunkt ist die Versteuerung der Aufladung von Kundenkartenguthaben als Anzahlungen, was nur nach Umsatzsteuerrecht (und hier mit anderem Ergebnis als die einkommensteuerliche Beurteilung des 4. ESt-Streitpunktes) zu beurteilen ist:

Diese Guthaben auf Kundenkarten werden durch Entleihungen von Videofilmen verbraucht.

Laut Aktenlage (vgl Berufungsvorentscheidung) steht eine große Auswahl von Videos zur Verfügung, sodass bei der Aufladung noch nicht feststehen kann, welche Videofilme der Kunde entlehnen wird.

§ 19 Abs 2 Z 1 lit a zweiter Unterabsatz UStG 1994 bestimmt: „*Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist*“. Der hier hervorgehobene bestimmte Artikel bedeutet, dass es sich um eine bestimmte Leistung handeln muss: Laut Ruppe, UStG³, § 19 Tz 48 betrifft diese Vorschrift Zahlungen, die bereits als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind; die Leistung muss daher hinreichend konkretisiert sein. Hingegen seien Zahlungen, bei denen im Moment der Vereinnahmung unklar sei, ob sie überhaupt bzw für welche Leistung sie bestimmt seien, nicht zu versteuern. „*Das gilt etwa für die Ausgabe von Gutscheinen, und zwar auch dann, wenn es sich um Gutscheine handelt, die zum Bezug bestimmter, jedoch noch nicht spezifizierter Waren berechtigen.*“ Unter Tz 56 führt Ruppe aaO aus: „*Zahlungen (Einnahmen), die nicht als Entgelt für erbrachte oder zu erbringende Leistungen anzusehen sind, lösen auch bei Istbesteuerung keine Steuerschuld aus. Erforderlich ist, dass die Voraus-*

zahlungen etc im Zusammenhang mit einer bestimmten oder bestimmbaren künftigen (umsatzsteuerpflichtigen) Leistung stehen“.

In Literatur und UStR werden folgende, auf den Bw passende Beispiele verwendet (*Kolacny/Caganek, UStG³, 688; UStR Rz 2607*):

keine Anzahlung: Gutschein einer Handelskette über 100 Euro für zukünftigen Wareneinkauf;
Anzahlung: Gutschein eines Theaters für den Besuch einer am Gutschein genau bezeichneten Theatervorstellung.

Auf die vom Bw ausgegebenen Kundenkarten werden bestimmte Beträge aufgeladen, sodass die Kundenkarte wie ein Gutschein für zukünftig zu entlehrende Videos wirkt.

Dieser Gutschein ist aber nicht für ein (oder mehrere) Video(s) mit im Voraus genau bezeichnetem(n) Titel(n) und auch nicht mit (einem) bestimmten Entleihntag(en) bestimmt, sondern es ist die zukünftige Entscheidung des jeweiligen Kunden, sich innerhalb der verfügbaren Videos im Rahmen der Gültigkeit seines Guthabens für Entleihungen zu entscheiden.

Anzumerken ist, dass im bisherigen Verfahren offen blieb, ob der Bw Ist-Versteuerer oder Soll-Versteuerer ist. Dies ist im Ergebnis auch ohne Auswirkung auf die Besteuerung. Da der Bw zumindest im Streitzeitraum den Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt und keine Buchführungspflicht erkennbar ist, ist er nach Ansicht der Berufungsbehörde gemäß § 17 Abs 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl 1996/756 Ist-Versteuerer, zumal das bloße Ankreuzen von „Sollversteuerer“ in der USt-Eklärung 2001 kein Antrag iSd § 17 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 ist.

Die Anzahlungsbesteuerung (Mindest-Istbesteuerung) bei Sollversteuerern stellt Istbesteuerer und Sollbesteuerer in Bezug auf die Streitfrage gleich – wie aus dem o.a. Zitat (Tz 56) von *Ruppe* hervorgeht. Es ist also nicht so, dass beim Istbesteuerer bereits eine Umsatzsteuerschuld vor Konkretisierung der Leistung nur durch Vereinnahmung entsteht.

Es wäre umsatzsteuerrechtlich – angesichts verschiedener Steuersätze und verschiedenartigster geregelter Bestimmungen von Lieferorten bzw sonstigen Leistungsorten gemäß § 3 Abs 7ff und § 3a Abs 5 ff UStG 1994 – auch gar nicht möglich, vor ausreichender Konkretisierung der Leistung eine Umsatzsteuerschuld entstehen zu lassen.

Umsatzsteuerlich wird dem Bw darin gefolgt, dass die Aufladung der Kundenkarten noch nicht der Umsatzsteuer unterliegt, weshalb stattgebend die Umsatzsteuerveranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 unter Neutralisierung der im jeweiligen Jahr eingetretenen Erhöhung der Kartenguthaben vorgenommen wird – d.h. laut Umsatzsteuererklärungen.

B) Zur Einkommensteuer:

1.) Bewertung mit dem Festwert:

Der Bw hat seine Auffassung, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Videos weniger als ein Jahr beträgt, nicht durch Aufzeichnungen belegt.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde erscheint es unrealistisch, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als ein Jahr ist, d.h. dass ab einem Jahr nach Anschaffung die Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Entlehnung eines Videos null ist. Dies ergibt sich auch daraus, dass – wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt – die seitens des Bw behauptete Nutzungsdauer von neun Monaten einer jährlichen Anschaffung des 1 1/3 fachen des Filmbestandes entspräche; tatsächlich wird aber jährlich mengenmäßig weniger als der gesamte vorhandene Filmbestand angeschafft.

Der Sofortabsetzung der Videozukäufe mit dem Argument der kürzeren Nutzungsdauer als ein Jahr kann daher nicht zugestimmt werden, wenngleich die Festwert-Methode im Jahr 2001 zum selben Ergebnis wie eine solche Sofortabsetzung führt. Da die Videos zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind, kann gemäß dem letzten Satz von § 13 EStG 1988 eine Sofortabsetzung als geringwertiges Wirtschaftsgut nicht erfolgen.

Es ist Prüfer und Finanzamt daher zuzustimmen, wenn eine Aktivierung der Videos durchgeführt wurde, welche mangels Aufzeichnungen und wegen Zweckmäßigkeit durch eine Schätzung mittels der Festwert-Methode erfolgte.

Es ist dem Bw zuzugestehen, dass die wahrscheinliche Häufigkeit der zukünftigen Entlehnung eines Videos nach einem Jahr geringer ist als bei Neuanschaffung. Es ist daher der Berechnungsmethode des Prüfers zuzustimmen, der unter Ansatz von 18 Monaten Nutzungsdauer während der Aufbauphase in den Jahren 1999 und 2000 (das sind Jahre der Änderung der zugrundeliegenden Verhältnisse; vgl nächster Absatz) Festwerte im Ausmaß von (nur) 16,7% der Anschaffungskosten ermittelt hat, und zwar per 31. Dezember 1999 iHv 19.790 öS (16,7% der Anschaffungskosten aus 1999) und per 31. Dezember 2000 iHv 154.190 öS (16,7% der Anschaffungskosten aus 1999 und 2000); die Differenz (zusätzliche Aktivierung im Jahr 2000) sind 16,7% der Anschaffungskosten aus 2000.

Ein Festwert ist anzupassen, wenn sich die zugrundeliegenden Verhältnisse (der zu schätzende Wert des Filmbestandes) ändert. Vor dem Streitzeitraum änderten sich die Verhältnisse bzw entstanden diese erstmals durch die Eröffnung der ersten Videothek durch den Bw im Jahr 1999. Die Verhältnisse änderten sich im Streitzeitraum zweimal: Im Jahr 2000 wegen eines zusätzlichen Standortes durch die Übernahme der Videothek des Vaters und im Jahr 2002 wegen eines zusätzlichen Standortes in A (vgl Einnahmen-Ausgabenrechnung und Mitteilung der Bezirksverwaltungsbehörde vom 10. Mai 2002 über Gewerbeberechtigung für Videothek; ESt-Akt Dauerbelege Bl 18).

Dem Wesen eines Festwertes entspricht, dass im ersten Streitjahr 2000 – als sich die Verhältnisse durch einen zusätzlichen Standort änderten und auch der erste Standort noch in der

Aufbauphase war – der Festwert von 19.790 öS um 134.400 öS (entsprechend 16,7% der Anschaffungskosten aus 2000) auf 154.190 öS aufgestockt wurde, während in einem Jahr ohne Änderung der Verhältnisse (2001) der Betrag der Neuanschaffungen im Ergebnis sofort absetzbar ist (vgl Tz 20 im BP-Bericht: keine Gewinnerhöhung aus dem Titel 'Aktivierung Festwert' für 2001).

Es entspricht aber auch dem Wesen eines Festwertes, dass dieser ohne Veränderung der zugrundeliegenden Verhältnisse nicht gleich wieder verändert (vermindert) wird, denn statt der AfA gibt es außerhalb der Jahre mit Änderung der Verhältnisse die De-Facto-Sofortabsetzung der Zukäufe. Daher ist auch die vom Bw abgesetzte AfA des von ihm selbst im Jahr 1999 (teilweise) aktivierten Zukaufes zu stornieren.

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass auch die Ergebnisse einer Inventur (Bestandsaufnahme) Anlass zur Änderung eines Festwertes geben kann (vgl zB Rz 2278 der EStR); im vorliegenden Fall liegt aber keine Bestandsaufnahme vor.

Mit dem Festwert wird der Wert des vorhandenen Bestandes geschätzt. Auch der vom Bw selbst im Jahr 1999 teilweise als Bestand aktivierte Zukauf und der unentgeltlich durch Übergabe erworbene Bestand zählte zum vorhandenen Bestand und kann daher keinesfalls vom Wert des vorhandenen Bestandes abgezogen werden.

Aus dem 1. ESt-Streitpunkt resultiert daher keine Änderung der angefochtenen ESt-Bescheide für die Jahre 2000 und 2001.

Für die Streitjahre nach der Prüfung, also für 2002 bis 2004 wurden seitens des Bw zusätzliche Aktivierungen betreffend den Festwert vorgenommen, die sich durch Verminderung der ansonsten zur Gänze abgesetzten Anschaffung von Videos des jeweiligen Jahres gewinn erhöhend auswirkten. Diese Auswirkungen gingen in die angefochtenen ESt-Bescheide für die Jahre 2002 bis 2004 ein und sind nicht strittig.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind solche Festwertveränderungen aber nach der hier bestätigten Methode des Prüfers vorzunehmen – bzw in den Jahren 2003 und 2004 ebenso wie 2001 nicht vorzunehmen. Eine Überprüfung der vom Bw für 2002 bis 2004 vorgenommenen Bewertung unter Fortführung der Methode laut Prüfer führt im Ergebnis zugunsten des Bw zu Gewinnminderungen:

<u>laut Steuererklärungsbeilagen</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Wareneinkauf	108.828,95 €	69.824,75 €	64.486,71 €
davon 16,7%	18.174,43 €	11.660,73 €	10.769,28 €
<i>abzüglich bereits aktiviert lt. Bp</i>	9.767,23 €	9.767,23 €	9.767,23 €
<i>aktivierungspflichtiger Betrag lt. Bw</i>	8.407,20 €	1.893,50 €	1.002,05 €

Im Jahr 2002 haben sich durch einen zusätzlichen Standort, für den zusätzliche Videos nötig sind, die der Bewertung (Schätzung) zugrundeliegenden Verhältnisse geändert. Es ist daher

richtig, dass der Bw für 2002 eine Aufstockung des Festwertes vorgenommen hat. Da der Festwert somit nach Aufstockung 18.174,43 € per 31. Dezember 2002 beträgt, beträgt er aber auch per 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 weiterhin 18.174,43 €, weil in den Jahren 2003 und 2004 keine Änderung der der Bewertung zugrundeliegenden Verhältnisse eintrat. In den Jahren 2003 und 2004 ist daher nichts zusätzlich zu aktivieren.

Die zusätzliche Aktivierung im Jahr 2002 ist nach Ansicht der Berufungsbehörde zu ermitteln, indem der aufgestockte Festwert per 31. Dezember 2002 (18.174,43 €) dem Festwert per 1. Jänner 2002 (=Festwert laut Prüfung per 31. Dezember 2001 = per 31. Dezember 2000 = 154.190 öS = 11.205,42 €) gegenübergestellt wird, woraus 6.969,01 € zusätzliche Aktivierung (=Erhöhung des Festwertes) im Jahr 2002 resultieren.

(Anm: Der seitens des Bw gegenübergestellte Wert von 9.767,23 € (=134.400 öS) ist die zusätzliche Aktivierung laut Betriebsprüfer im Jahr 2000 und nicht der Festwert per 31. Dezember 2000.)

Unter Fortführung der hier bestätigten Methode des Prüfers wird daher laut Berufungsentcheidung gegenüber den angefochtenen ESt-Bescheiden 2002 bis 2004, die hinsichtlich des (Streit)Punktes 1 erklärungsgemäß sind, geändert:

	2002	2003	2004
Storno Zusatzaktivierung z.Festwert lt. Erklärung	-8.407,20 €	-1.893,50 €	-1.002,05 €
Zusatzaktivierung zum Festwert laut BE	6.969,01 €	0,00 €	0,00 €
Storno AfA für Videos aus 1999	988,71 €	988,71 €	494,32 €
Gewinnänderung laut BE aus (Streit)Punkt 1	-449,48 €	-904,79 €	-507,73 €

2.) Zu der hinsichtlich 2000 und 2001 nunmehr unstrittigen Absetzbarkeit der geltend gemachten Rentenzahlungen als Versorgungsrente (9.000 öS = 654,06 €) wird auf die o.a. Zitierung aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Hinsichtlich 2002ff handelt es sich diesbezüglich um keinen Streitpunkt.

3.) Zum strittigen Kredit bei der C-Bank:

Der Bw hat vereinbarungsgemäß die Kreditzinsen bezahlt; soweit er auch Kredittilgungen (somit die gesamte Annuität) bezahlt hat, entstand daraus eine Verbindlichkeit des Vaters (Betriebsübergebers) an den Bw (vgl Vorlagebericht vom 22. Juli 2005). Die von der C-Bank an den Vater des Bw adressierten Zinsbestätigungen vom 26. Februar 2002 für die Jahre 2000 über 87.630 öS und 2001 über 89.622 öS (im BP-Arbeitsbogen) zeigen, dass der Kredit auch nach Betriebsübergabe weiterhin gegenüber der C-Bank auf den Namen des Vaters lief. Weiters ist unstrittig, dass der Kredit beim Übergeber betrieblich veranlasst war.

Die Absetzbarkeit der Zinszahlungen als Sonderausgaben wird seitens des Bw nicht (mehr) angestrebt, sondern deren Absetzbarkeit als Betriebsausgaben.

Eine aus Gläubigersicht verzinsten Forderung ist zugleich aus Schuldnersicht eine verzinsten Verbindlichkeit. Die Zahlungen des Schuldners an den Gläubiger bestehen einerseits aus Tilgungszahlung(en) und andererseits aus Zinszahlung(en). Im Regelfall zahlt der Schuldner sowohl Tilgung als auch Zinsen und erhält der Gläubiger sowohl Tilgung als auch Zinsen. Dies muss aber nicht sein, vgl die sogenannten „stripped bonds“ („unechte Nullkuponanleihen“; vgl Doralt, EStG⁸, § 27 Tz 158/1): Das Stammrecht (Recht auf Tilgung) einer verbrieften Forderung und die Zinskupons (Recht auf Zinsen) werden voneinander getrennt und sind schließlich im Besitz verschiedener Personen, sodass der Zufluss der Tilgungszahlung einer anderen Person zuzurechnen ist als der Zufluss der Zinszahlungen. Das Wirtschaftsgut ‚verzinsten Forderung‘ wird somit in zwei Wirtschaftsgüter aufgespalten.

Im vorliegenden Fall handelte es sich vor Betriebsübergabe um das betriebliche negative Wirtschaftsgut ‚verzinsten Verbindlichkeit‘, welches anlässlich der Betriebsaufgabe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in zwei negative Wirtschaftsgüter aufgespalten wurde: Der Bw übernahm die zukünftigen Zinszahlungen und erfüllte diese Vereinbarung. Im Betriebsvermögen des Bw befindet sich daher das negative Wirtschaftsgut ‚Pflicht zu Zinszahlungen‘. Das negative Wirtschaftsgut ‚Pflicht zu Tilgungszahlungen‘ verblieb hingegen bei seinem Vater.

(Soweit der Bw zusätzlich zu seiner Verpflichtung die Tilgungskomponente der Annuitäten ebenfalls bezahlt hat, handelt es sich nicht um einen Vorgang in seinem Betriebsvermögen. Eine steuerliche Berücksichtigung von bezahlten Tilgungskomponenten beantragt der Bw aber ohnehin nicht.)

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Pflicht des Bw zu Zinszahlungen ist betrieblich veranlasst. Die Zinszahlungen sind daher Betriebsausgaben.

Dieses Ergebnis entspricht auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Einkommensbesteuerung.

4.) Zu den Erhöhungen der Guthaben auf den Kundenkarten:

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 221) oder anders ausgedrückt: betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, Anm 31a zu § 4 EStG, wo es auch heißt: „*Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen*“).

Die Beziehung zu einer konkreten, zukünftigen Leistung wird daher für die Einkommensteuerbarkeit einer Einnahme nicht gefordert. Beim Bw als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist somit bereits die Vereinnahmung von Geld oder Geldeswert, die als Guthaben auf die Kundenkarten

aufgebucht werden, eine Betriebseinnahme. In diesem Streitpunkt wird den Berufungen daher nicht gefolgt.

Zusammenfassung der Änderungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre durch die Berufungsentscheidung:

Eink.aus.Gew.betrieb	2000	2001	2002	2003	2004
It.angefocht.Bescheid (Streit)Punkt 1	434.982,00 öS	901.824,00 öS	9.662,43 €	21.337,91 €	12.494,23 €
Streitpunkt 3			-449,48 €	-904,79 €	-507,73 €
Eink.a.Gew. It. BE	-87.630,00 öS	-89.622,00 öS	-5.819,53 €	-4.801,51 €	-3.208,59 €
umgerechnet in Euro	347.352,00 öS	812.202,00 öS	3.393,42 €	15.631,61 €	8.777,91 €

Da die Zustellungsbevollmächtigung des steuerlichen Vertreters des Bw mit 16. September 2008 (über FinanzOnline) gelöscht worden ist, wird die vorliegende Berufungsentscheidung direkt an den Bw zugestellt.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Wien, am 19. August 2009