



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/3356-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch HFP, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) gab in der Einkommensteuererklärung 2000 als Beruf „Konsulent für Informatik“ an. Er legte der Einkommensteuererklärung die Bilanz per 31.12.2000, die Verlust- und Gewinnrechnung, den Anlagespiegel und die Aufgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bei. Er erklärte unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer einen Verlust von ATS 1,199.468,38,--.

Mit Vorhalt vom 5.7.2001 forderte das Finanzamt (FA) den Bw auf, bekannt zu geben, welche Tätigkeit er ab dem Jahr 2000 ausübt (mit Hinweis auf den geltend gemachten Materialaufwand laut GuV iHv ATS 1,138.946,59,--). Gleichzeitig wurde der Bw ersucht, den beiliegenden Fragebogen Verf 24 auszufüllen.

In der Beantwortung vom 23.7.2001 brachte der Bw vor, er sei im Jahr 2000 bei der Fa SDS GmbH beschäftigt gewesen und habe parallel dazu seine eigene Firma (Fa ITSITS GmbH) aufgebaut.

Der Materialaufwand von ATS 1,138.946,69,-- resultiere aus einer Softwareentwicklung, welche in die Firma eingebracht worden sei.

Im Vorhalt vom 17.10.2001 ersuchte das FA den Bw, den Wert der entwickelten Software zum 31.12.2000 und den Inhalt des Vertrages mit der GmbH, der Grundlage für die "Einbringung" der Software war, vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5.11.2001 legte der Bw die entsprechenden Unterlagen vor, darunter den Softwareentwicklungsvertrag mit Fa ITS GmbH und die Rechnung für die Entwicklungsarbeit der ITS GmbH vom 12.12.2001 über netto ATS 1,134.000,--.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 wich das Finanzamt (FA) von der Erklärung ab und führte in der Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2000 aus:

„Hr SG war bis Februar 1998 als Konsulent für Informatik selbständig und danach nichtselbständig tätig. In seinem Schreiben vom 23.7.2001 teilte er mit, dass er im Jahr 2000 seine eigene Firma aufbaute (Fa ITSITS GmbH) und der in der GUV 2000 geltend gemachte Materialaufwand iHv 1,138.946,69,-- aus der Entwicklung von Software resultiere, welche in die Firma eingebracht worden sei. Nach den abverlangten Unterlagen betrifft dieser Aufwand Dienstleistungen, die von der Fa ITS GmbH an Hr SG erbracht wurden (Software Entwicklungs- und IT-Dienstleistungsvereinbarung vom 26.7.2000, Rechnung vom 12.12.2000). Die entwickelte Software wurde von Hr SG an die mit Gesellschaftsvertrag vom 5.12.2000 gegründete ITSITS GmbH um 7,5 Mio S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer verkauft (Technologie- und Softwareentwicklungsvertrag vom 2.7.2001). Der Aufwand, der mit der von Hr SG entwickelten und an die ITSITS GmbH verkauften

Software in Zusammenhang steht, betrifft Umlaufvermögen und ist in der Bilanz zum 31.12.2000 zu aktivieren:

- 1,199.468,-- Verlust laut Erklärung
- + 1,138.946,-- Aktivierung Materialaufwand
- 60.522,-- Verlust lt Finanzamt
- ...“

In der Berufung wurde betreffend Einkommensteuer 2000 iW folgendes vorgebracht.

“... Wir beantragen hinsichtlich Einkommensteuer eine Nichtaktivierung des Materialaufwandes in Höhe von ATS 1,138.946,00 sodass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt berechnet werden:

ATS – 60.522,00

ATS – 1,138.946,00

ATS – 1,199.468,00

... Begründung:

Die Bescheidbegründung vom 28. November 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 ... geht von einem irrtümlichen Sachverhalt aus.

Hr SG ist Techniker und hat mit beiliegendem Brief vom 23. Juli 2001 eine verwirrende und zu einem groben Irrtum Anlass gebende Stellungnahme an das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk ... übermittelt. Der Irrtum bestand unter anderem darin, dass Hr SG als natürliche Person irrtümlich die Stellungnahme auf dem Briefpapier Fa ITSITS GmbH abgegeben hat. Der Irrtum ist jedoch erkennbar, weil der Brief nicht an das für die Fa ITSITS GmbH zuständige Finanzamt gerichtet ist, sondern an jenes Finanzamt, das für die Einkommensteuerveranlagung des Hr SG zuständig ist. Hr SG war darüber hinaus in all den Jahren selbständig tätig. Er hat Technologie-Nutzungsrechte nicht in die Fa ITSITS GmbH eingebracht, sondern hat diese Softwareentwicklung an die Fa ITSITS GmbH verkauft (siehe Beilagen):

- *Rechnung vom 10. Juli 2001*
- *Blue Planet Specification – Certification Authority*
- *Vertrag vom 2. Juli 2001*

Der Materialaufwand von ATS 1,138.946,69,-- war ein Teil jener Ausgaben, die für die Entwicklung der Technologienutzungsrechte verwendet wurden.

Da es sich bei Hr SG um einen Einzelunternehmer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner

handelte, waren sämtliche Ausgaben des Jahres 2000 nicht zu aktivieren, sondern ausgaben- und aufwandswirksam. ... "

Das FA erließ eine abweisende BVE und führte darin iW aus, der Gewinn des Jahres 2000 sei aG der Bilanz zum 31.12.2000 und der GuV 2000 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden. Der sofort als Betriebsausgabe abgesetzte Materialaufwand sei als Umlaufvermögen zu aktivieren. Eine Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG sei nicht gegeben.

Der Bw stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

In einer Berufungsergänzung, eingelangt beim UFS am 27.2.2004, brachte der Bw iW folgendes vor:

„.... Hr SG ist als selbständiger Einzelunternehmer im Bereich Informatik tätig. Während des Geschäftsjahres 2000 hat Hr SG die Betriebseinnahmen und –ausgaben im Sinne des § 4 Abs 3 EStG aufgezeichnet. Erst nach Jahresende hat Hr SG zwecks Einreichung der Einkommensteuererklärung eine Bestandsübersicht erstellt und diese als „Bilanz“ bezeichnend der Einkommensteuererklärung 2000 beigelegt.

Die Bezeichnung als „Bilanz“ wurde bloß programmspezifisch bedingt gewählt und steht irrtümlicherweise für die Einnahmen- Ausgabenaufstellung gemäß § 4 Abs 3 EStG. Die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben wurden nämlich während des Jahres iSd § 126 Abs 2 BAO aufgezeichnet. Da die Geschäftsfälle nicht bereits im Zeitpunkt des Entstehens und auch nicht unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend erfasst worden sind, ist die Einhaltung von Bilanzierungsvorschriften und auch die „freiwillige Buchführung“ iSd § 4 Abs 1 EStG eindeutig zu verneinen.

Mangels einer laufenden Buchhaltung war es Hr SG auch zu keinem Zeitpunkt möglich, Auskunft über den Stand des betrieblichen Vermögens während des Jahres zu geben. Die im Nachhinein am Jahresende aufgestellte Bestandsübersicht ermöglichte durchaus eine Vermögensauskunft, allerdings bezog sich diese nur auf das gesamte abgeschlossene Wirtschaftsjahr. Eine solche nachträglich erstellte Aufstellung gestattet jedoch keinesfalls eine rückwirkende Auskunft über das Betriebsvermögen während des Jahres. Eine genauere Ansicht der „Bilanzkonten“ ergibt, dass es sich offensichtlich nur um einen Ausdruck im „Bilanzschema“ handelt, es sich jedoch in keinem Fall um eine durch doppelte Buchführung erstellte Bilanz handelt (zB „Stammkapital“ ATS 100.000,00,-- bei Einzelunternehmern nicht möglich, keine Abgrenzungen „verbucht“ etc.)

Die Belege wurden von einer Bekannten unseres Mandanten, ... , im Finanzbuchhaltungsprogramm Navision, in einem am 11.02.2001 aufgebucht – vgl beiliegenden Maskenausdruck. Das Journal wurde am 13.02.2001 ausgedruckt;

Jahresumbuchungen vor Einreichung der Steuererklärungen erfolgten am 27.04.2001 (detto Journalausdruck). Sämtliche Ausdrucke der Maske und der relevanten FiBu-Journale liegen in Kopie bei.

Es wurden also eindeutig nicht die Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst, woraus der klare Schluss zu ziehen ist, dass von einer freiwilligen Buchführung iSd § 4 Abs 1 EStG nicht gesprochen werden kann.

Obwohl die abgegebene Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 dem äußereren Erscheinungsbild einer Bilanz gleich kommt, ist dies inhaltlich eindeutig zurückzuweisen. Hr SG kann nämlich keine laufende Buchhaltung unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen nachweisen und verfügt lediglich über eine Bestandsübersicht zum Schluss des Wirtschaftsjahrs.

Wir beantragen daher, die irrtümlich als „Bilanz“ bezeichneten Beilagen der Einkommensteuererklärung 2000 entsprechend ihres Inhaltes als Einnahmen-Ausgabenaufzeichnung zu betrachten und würdigen.

Eine Aktivierung des in der (irreführend als Gewinn- und Verlustrechnung bezeichneten) Einnahmen-Ausgabenrechnung 2000 ausgewiesenen Materialaufwandes iHv ATS 1,138.942,00,-- ist daher mangels Vorliegen einer freiwilligen doppelten Buchführung und mangels Vorliegen einer Bilanz nicht als Anlage- bzw Umlaufvermögen zu aktivieren, sondern aufwandswirksam zu belassen.

Der Verlust aus selbständiger Tätigkeit unseres Mandanten für 2000 beträgt daher antrags- und erklärungsgemäß ATS – 1,199.468,00.

Ergänzend sei darüber hinaus anzumerken, dass selbst bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung selbsterstellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aktiviert werden dürfen. Auf die im konkreten Fall vorzunehmende Abgrenzung Anlage/Umlaufvermögen sowie die Beurteilung der zugekauften Arbeitsstunden im Bezug auf das Aktivierungsverbot wollen wir hinweisen, jedoch vorerst darauf nicht im Detail eingehen. Eine konkrete Auseinandersetzung mit dieser Thematik würden wir nur im Falle der Abweisung unserer oben getroffenen Ausführungen über das Nichtvorliegen einer freiwilligen doppelten Buchführung und in weiterer Folge Bilanzierung führen.

Zusammenfassend wollen wir festhalten, dass wir eindeutig nachweisen können, dass im konkreten Fall der Gewinn des Hr SG des Jahres 2000 gem § 4 Abs 3 EStG festzustellen ist. Es ist daher zwingend das Zufluss/Abflussprinzip einzuhalten. Eine freiwillige Buchführung und Bilanzierung iSd § 4 Abs 1 EStG liegt, wie wir oben im Detail ausgeführt haben, nicht vor. ... Wir beantragen daher, den Verlust 2000 erklärungsgemäß mit ATS – 1,191.468,00 zu veranlagen. ...“

Beigelegt wurden Ausdrucke Navision/FiBu Journale, Auszug EStR (KZ 4259) und 4 Erkenntnisse des VwGH.

In der Stellungnahme des FA zur Berufungsergänzung, eingelangt beim UFS am 8.4.2004, wurde iw ausgeführt:

„Der Jahresabschluss 2000 ist nicht nur als Bilanz bezeichnet, sondern auch eindeutig als Bilanz erkennbar, und es war seinerzeit offensichtlich die Absicht des Berufungswerbers, eine solche zu erstellen. Die Feststellung der Bestände war offensichtlich möglich. Es gibt somit keinen Grund, von der Annahme der freiwilligen Bilanzierung abzuweichen. Auch sind die in Streit stehenden Wirtschaftsgüter als Umlaufvermögen zu werten, weil sie nicht darauf angelegt waren, auf Dauer dem Unternehmen zu dienen, sondern nach Herstellung einer umgehenden Verwertung zugeführt wurden. ...“

Mit Schreiben vom 15.11.2004, eingebracht per Telefax, brachte der Bw in Ergänzung zur eingebrachten Berufung iw vor, es könne ausreichend dargelegt und nachgewiesen werden, dass eine freiwillige Buchführung im gegenständlichen Fall ausgeschlossen sei. Im übrigen käme, unter der Voraussetzung, dass die entwickelte Software auch ursprünglich dazu bestimmt gewesen sei, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen und demnach dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, eine Aktivierung weder bei einem Einnahmen-Ausgaben Rechner noch bei einem Bilanzierer in Betracht, da selbst hergestellte Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden dürften.

Mit Auskunftsersuchen vom 26.11.2004 ersuchte der UFS Fr P um folgende Auskünfte:

„... Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Hr SG haben Sie für diesen im Jahr 2000 die Buchhaltung geführt und die Steuererklärungen erstellt.

- 1. Ist dieses Vorbringen richtig?*
- 2. Wie erfolgte die laufende Verbuchung während des Jahres?*
- 3. Wurden Bestände während des Jahres gebucht?*
- 4. Wurden die Geschäftsfälle laufend auf Konten gebucht?*
- 5. Handelte es sich um eine Bilanz oder um eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung. Bitte um Begründung.*
- 6. Was wurde mit den Belegen gemacht (wo abgelegt, nummeriert, verbucht)?*
- 7. Wurden die Geschäftsfälle nach dem Zeitpunkt des Entstehens oder nach Zufluss-, Abfluss Prinzip gebucht?*
- 8. Wäre es möglich gewesen, während des Jahres Auskunft über den Stand des betrieblichen Vermögens zu geben?*

9. Wann haben Sie die Belege jeweils erhalten?
10. War beabsichtigt bzw abgesprochen, dass eine Bilanz erstellt wird?
11. Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters haben Sie alle Belege im Finanzbuchhaltungsprogramm Navision in einem am 11.2.2001 aufgebuchet; das Journal sei am 13.2.2001 ausgedruckt worden.
Entspricht dieses Vorbringen den Tatsachen?
12. Wurde eine doppelte Buchhaltung geführt?
13. Wie wurde das Eigenkapital ermittelt?"

In der Vorhaltsbeantwortung, beim UFS eingelangt am 16.12.2004, wurde vorgebracht:

"Ich habe seit den siebziger Jahren für mehrere Kapitalgesellschaften als Buchhalterin im Angestelltenverhältnis gearbeitet. Danach habe ich mich selbstständig gemacht und für mehrere Firmen, an denen ich beteiligt war, sowie natürlich für mich selbst, ebenfalls administrative Agenden übernommen. Auch habe ich bei der Österreich Einführung des Produktes Navision mitgearbeitet und daher noch eine alte Version dieser Software bei mir laufen, um meine Steuersachen (und öfter auch die meines Sohnes Hr P) zu erledigen. Als Hr SG mich daher bat, auch seine Steuererklärung vorzubereiten, tat ich das gerne (unentgeltlich), da er zum einen ein Freund meines Sohnes und gleichzeitig der Sohn meiner besten Freundin ist.

Bezugnehmend auf Ihr Schreiben ... teile ich folgendes mit:

1. Ja
2. Während des Jahres erfolgte keine laufende Verbuchung
3. Nein, siehe 2.
4. Nein
5. Die Absicht war die Erstellung einer Einnahmen Ausgaben Rechnung. Die Bezeichnung Bilanz röhrt alleine aus dem von mir verwendeten EDV-Programm her, welches auf die Buchhaltung einer Kapitalgesellschaft abzielt. Lediglich in Unkenntnis der Tragweite dieser Bezeichnung habe ich diese nicht geändert.
6. Hr SG hat mir die Belege mit der Bitte um Verbuchung in einem im Jahr 2001 unsortiert übergeben (von mir bezeichnet als „System Schuhschachtel“). Ich habe diese Belege vor der Verbuchung sortiert und nach Verbuchung so zurückgestellt.
7. Die einzelnen Belege wurden von mir, wie erwähnt, in einem Schwung gebucht und im Sinne einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip betrachtet.
8. Nein, da die Verbuchung erst im nachhinein erfolgte.
9. Wie unter 6. erwähnt, habe ich die Belege gesammelt, nach Ablauf des Geschäftsjahres, erhalten.

10. Die Erstellung einer Bilanz war weder beabsichtigt noch besprochen, es mag jedoch sein, dass aufgrund meiner früheren Erfahrung als Buchhalterin für Kapitalgesellschaften sowie des verwendeten EDV-Programmes die von mir erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung formal einer Bilanz ähnlich sieht. Die Bezeichnung als Bilanz erfolgte keineswegs in der Absicht, eine doppelte Buchhaltung, eine Sollversteuereigenschaft des Hr SG oder sonst irgendetwas zu unterstellen oder herbeizuführen. Ich habe dieser Bezeichnung, welche einfach auf den Vorlagen vorhanden war, keine Bedeutung beigemessen. Ich bin, wie eingangs erwähnt, auch keineswegs ein professioneller Steuervertreter, Lohnbuchhalter oder sonstiges, sondern habe lediglich dem Sohn meiner besten Freundin (Hr SG) einen Gefallen getan.

11. Ja, das entspricht den Tatsachen; ich habe am 11.2.2001 alle Belege in einem Schwung aufgebucht und danach das Journal ausgedruckt. Vor der Aufbuchung durch mich gab es lediglich eine unsortierte Belegsammlung, so wie ich sie erhalten habe. Ich kann daher leider auch keine Kopien hierzu vorlegen.

12. Nein – es wurden weder laufend Geschäftsfälle, Forderungen, Verbindlichkeiten, noch Einnahmen oder Ausgaben gebucht, da erst eine nachträgliche Erfassung nach Zu- und Abfluss Prinzip erfolgte.

13. Da ich keine anderen Angaben hatte, habe ich für den Jahresbeginn 2000 die Annahme von ATS 100.000,-- Eigenkapital auf einem Verrechnungskonto getroffen. Zu diesem Eigenkapital hinzu habe ich das Ergebnis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gefügt. ...“

Am 7.12.2004 übermittelte der Bw Kopien der Kontoauszüge, aus denen ersichtlich sei, dass auch die tatsächliche Zahlung der eingekauften Leistungen im Jahr 2000 erfolgt sei. Der am Konto ersichtliche Eigenerlag sei im übrigen iw aus Ersparnissen aus der Vergangenheit sowie zT mittels Darlehensfinanzierung erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist Einzelunternehmer und erzielte im Streitjahr ua Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konsulent für Informatik. Darüber hinaus war er an der Fa ITSITS GmbH beteiligt. Der in der GuV geltend gemachte Materialaufwand iHv 1,138.946,69,-- betrifft Dienstleistungen, die von der Fa ITS GmbH gemäß Software Entwicklungs- und IT-Dienstleistungsvereinbarung vom 26.7.2000 an den Bw erbracht wurden. Es handelt sich dabei um die Erstellung von Software und der Durchführung von IT-Dienstleistungen wie Spezifikation, Dokumentation und Schulung. Die Leistungen wurden auf Stundenbasis erbracht. Gemäß Rechnung vom

12.12.2000 handelt es sich um Informatikdienstleistungen von 90 Tagen zum Nettopreis von ATS 1,134.000,--. Das Zahlungsziel betrug 30 Tage.

Der Bw bezahlte die Rechnung am 22.12. bzw. am 28.12.2000.

Die diesen Ausgaben sowie Aufwendungen iHv ATS 4.946,69,-- netto zu Grunde liegenden Leistungen wurden vom Bw für die Entwicklung von Technologienutzungsrechten (Software) verwendet. Die entwickelte Software wurde vom Bw an die mit Gesellschaftsvertrag vom 5.12.2000 gegründete ITSITS GmbH, an der der Bw mit 26% beteiligt ist, um ATS 7,500.000,- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer gemäß Technologie- und Softwareentwicklungsvertrag vom 2.7.2001 verkauft. Der Vertrag umfasste auch die Erbringung von Dienstleistungen des Bw für die GmbH. Der Vertrag wurde mit Schreiben vom 20.7.2003 wegen nicht ordnungsgemäßer Erfüllung der Vertragsbedingungen vom Bw rückwirkend per 31.12.2001 aufgelöst.

Der Bw führte im Streitjahr keine Bücher iS einer doppelten Buchführung. Er hatte die Absicht, eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung zu erstellen. Er sammelte während des Jahres die Belege für Einnahmen und Ausgaben und übergab diese ungeordnet Fr P, welche die Steuererklärungen ausarbeitete und am 11.2.2001 alle Belege in einem Schwung aufbuchte und danach das Journal ausdruckte. Es wurden weder laufend Geschäftsfälle, Forderungen, Verbindlichkeiten, noch Einnahmen oder Ausgaben gebucht, da erst eine nachträgliche Erfassung nach Zu- und Abfluss Prinzip erfolgte. Die Erstellung einer Bilanz war weder beabsichtigt noch besprochen. Die Bezeichnung als Bilanz erfolgte nicht in der Absicht, eine doppelte Buchhaltung herbeizuführen, sondern röhrt aus dem von Fr P verwendeten EDV-Programm her, welches auf die Buchhaltung einer Kapitalgesellschaft abzielt. Es war nicht möglich, während des Jahres Auskunft über den Stand des betrieblichen Vermögens zu geben.

Die Gewinnermittlung wird vom UFS nach Zufluss-/Abflussprinzip auf der Grundlage einer Einnahmen/Ausgabenrechnung durchgeführt. Als Einnahmen und Ausgaben werden die in der VuG Rechnung ersichtlichen Beträge herangezogen. Die strittige Ausgabe von ATS 1,134.000,-- netto ist im Streitjahr zu berücksichtigen.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die genannten Verträge und Rechnungen liegen vor. Daraus, aus dem Vorbringen der Parteien und insbesondere auch aus dem Vorbringen der Auskunftsperson Fr P ergibt sich obiger Sachverhalt. Die Auskunftsperson hat gemäß § 143 Abs 2 die Verpflichtung, wahrheitsgemäß auszusagen.

Der UFS folgt der unter Wahrheitsverpflichtung vorliegenden schriftlichen Aussage von Fr P, erachtet diese als glaubwürdig und legt sie seiner Entscheidung zu Grunde. Diese Aussage

stimmt mit dem Vorbringen des Bw überein. Die Amtspartei hat in ihrer Stellungnahme ausgeführt, dass der Bw eine Bilanz erstellen wollte und dass die Feststellung der Bestände offensichtlich möglich gewesen sei. Diese Stellungnahme ist aus den dem FA vorgelegten Steuererklärungen erklärbar, stimmt jedoch mit den vom UFS durchgeführten weiteren Ermittlungen insoweit nicht überein, als aus der Aussage von Fr P eindeutig erkennbar ist, dass der Bw eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung erstellen wollte. Die Feststellung der Bestände mag zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses möglich gewesen sein, mangels Erfassung während des Jahres war eine laufende, unterjährige Feststellung der Bestände aber nicht möglich.

Der Abfluss der strittigen Ausgabe von ATS 1,134.000,-- netto im Streitjahr wurde durch die entsprechenden Kontoauszüge nachgewiesen.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

§ 4 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vergangenen Wirtschaftsjahres....

...

(3) Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden"

Beide Parteien gehen zu Recht davon aus, dass der Bw nicht buchführungspflichtig ist.

Wie der UFS in seiner Beweiswürdigung ausgeführt hat, führt der Bw nicht freiwillig Bücher, sondern er wollte den Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG ermitteln.

Der Bw hat mit der Nichteinrichtung der entsprechenden Buchführung, nämlich dem lediglichen Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege, die Wahl der Gewinnermittlungsart getroffen (s zB VwGH v 11.6.1991, ZI 90/14/0171).

Er ist daher Gewinnermittler gem § 4 Abs 3 EStG mit allen daraus folgenden Konsequenzen. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres genügen nicht für eine Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG (s VwGH v 11.6.1991, ZI 90/14/0171).

Ist aber durch die Einrichtung eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung gegeben, muss auch eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung vorgenommen werden. Allfällige Mängel dieser Gewinnermittlungsmethode sind dann nach den Grundsätzen der Einnahmen/Ausgaben Rechnung und daher nach Zu- und Abflussprinzip zu korrigieren.

Es ist davon auszugehen, dass der Bw nur nachträglich die Bestände erfasst hat. Während des Jahres hat er keine entsprechenden Buchungen durchgeführt, sondern lediglich ungeordnet die Einnahmen- und Ausgabenbelege gesammelt, sodass er keinesfalls während des Jahres Auskunft über die Bestände hätte geben können.

Der Bw wollte den Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG ermitteln und hat von Anfang an nur die entsprechenden Belege gesammelt. Er hat daher nicht freiwillig Bücher geführt und war auch nicht buchführungspflichtig.

Die abgegebene Beilage zur Steuererklärung wurde zwar nach den Grundsätzen einer Bilanz erstellt, dies war jedoch nicht die Absicht des Bw und kann eine nachträgliche Erfassung der Bestände keine Buchführung iSd § 4 Abs 1 EStG herbeiführen, wenn die Einrichtung der Buchhaltung nicht entsprechend erfolgte.

Die Einkünfte des Bw aus selbständiger Arbeit sind daher gemäß § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln.

Der strittigen Ausgabe liegen unkörperliche Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Herstellungskosten iZm einer Softwareentwicklung) zu Grunde, da die Wirtschaftsgüter nicht darauf angelegt waren, auf Dauer dem Unternehmen zu dienen.

Gemäß § 126 Abs1 BAO haben die Abgabepflichtigen *jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.*

§ 126 Abs 2 BAO lautet:

"(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen...."

§ 131 BAO lautet auszugsweise:

"(1) ... Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden...

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist..."

Nach Lehre und ständiger VwGH-Rechtsprechung sind aufgrund des § 126 Abs 2 BAO auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG Aufzeichnungen zu führen, die den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechen.

Wie aus § 131 Abs 2 BAO hervorgeht, besteht der Zweck der Formvorschriften darin, für einen leichten und sicheren Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung der Geschäftsvorfälle zu sorgen.

Die Formvorschriften des § 131 BAO sind insbesondere auch bei der Erfassung der Betriebseinnahmen und -ausgaben zu beachten.

Im gegenständlichen Fall ist festzustellen, dass die Einnahmen und Ausgaben vom Bw nur mangelhaft aufgezeichnet wurden. Er hat kein Journal geführt, dieses wurde erst nachträglich erstellt. Die Eintragungen wurden nicht zeitgerecht vorgenommen. Auch die Belege wurden nicht geordnet aufbewahrt, sodass eine Überprüfung nicht jederzeit möglich gewesen wäre. Die Belege wurden Fr P unsortiert übergeben und erst nachträglich im Jahr 2001 anlässlich der Steuererklärung sortiert. Die Einnahmen und Ausgaben wurden auch nicht zusammengerechnet. Vielmehr wurde irrtümlich eine „Bilanz“ abgegeben.

Die Buchhaltung des Bw weist daher formelle Mängel auf.

Da das FA die sachliche Richtigkeit der abgegebenen Steuererklärung zu Grunde liegenden Einnahmen und Ausgaben nicht in Zweifel zog und der Bw den Abfluss der strittigen Beträge, welche abzugsfähige Betriebsausgaben sind, im Jahr 2000 nachweisen konnte, betrachtet der UFS die VuG Rechnung des Bw als Einnahmen/Ausgaben Rechnung. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen daher erklärungsgemäß – 1,199.468,38,-- ATS (– 87.168,76,-- Euro).

Der Berufung war stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, 17. 1. 2005