



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Betreiber eines Tonstudios, Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 und Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. 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 Betrieb des Bw., der seinen Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt, wurde für die Jahre 1998 bis 2000 einem Betriebsprüfungsverfahren unterzogen, welches zu Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer führte. Dabei wurde u. a. festgestellt, dass im Jahre 1998 das Kassabuch keine nummerierten Belege aufweise, die Beträge teilweise nicht mit den Beträgen lt. Bankauszügen übereinstimmten, Bareinlagen und Barentnahmen nicht belegt wären (Tz 15 BP-Bericht, DB ESt-Akt) und die vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen (laufende EAR) teilweise unleserlich seien (Tz 16 BP-Bericht). Aufgrund dieser Aufzeichnungsmängel wurde im Jahr 1998 ein Sicherheitszuschlag zu Umsatz und Gewinn iHv S 200.000 netto festgesetzt (Tz 17 BP-Bericht), womit sich der erklärte Umsatz von S 4.000.828,44 auf S 4.200.828,44 erhöhte und auch der erklärte Verlust (- S 839.906) einschließlich USt (S 40.000) auf den Sicherheitszuschlag eine Reduktion auf S 599.906 erfuhr. Der in der Folge vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid mit einem noch zu berücksichtigenden, nichtausgleichsfähigen Verlust von S 2.387 weist einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv S -578.150 aus, sodass (wie auch lt. Erstbescheid) verlustbedingt keine Einkommensteuer festzusetzen war. Der vom Finanzamt als Folge der BP erlassene Umsatzsteuerbescheid entspricht nach seinen Bemessungsgrundlagen mit Ausnahme des hinzugerechneten Sicherheitszuschlages dem Erstbescheid und führte anstatt einer Gutschrift von S -102.833 zu einer Gutschrift von S -62.833, sodass S 40.000 (€ 2.906,91) nachzuzahlen waren.

Desweiteren wurde von der BP ad Tz 22 (außergewöhnliche Afa Beteiligung StRTGmbH) festgestellt, dass mit Kaufvertrag vom 12.1.1994 der Bw. an die StRTGmbH ein Tonstudio um S 1.080.000 verkauft habe. An dieser GmbH wäre der Bw. seit Gründung (Eintragung FB 16.7.1994) mit S 100.000 beteiligt gewesen, wovon S 50.000 eingezahlt worden wären (Anmerkung UFS: Siehe hiezu auch ArbBGBP Firmenbuchauszug S 68). Lt. Kaufvertrag (ArbBGBP S 76) wäre ein Teilbetrag von S 600.000 bei Übergabe fällig, der Restbetrag von S 480.000 könne in 4 jährigen Raten zu je S 120.000 beglichen werden. Nur ein Teilbetrag von S 600.000 wäre bezahlt worden, der Restbetrag von S 480.000 wäre nicht bezahlt worden. Der Bw. hätte als EAR nur die Anzahlung von S 600.000 als Betriebseinnahme erklärt. In den

Jahren 1999 und 2000 wären S 185.000 sowie S 39.000 als außergewöhnliche Afa geltend gemacht worden. Da sich das Wirtschaftsgut nicht im Eigentum des Bw. als Einzelunternehmer befinde, könne auch keine Abschreibung bei diesem vorgenommen werden. Eine Wertberichtigung Forderung komme daher nicht in Betracht, da der Bw. EAR sei. Dem erklärten Gewinn von S 264.990 rechnete die BP im Jahre 1999 sohin S 185.000 hinzu, womit ein Gewinn von S 449.990 festgesetzt wurde und sich daraus eine Einkommensteuerschuld von S 132.481 (gegenüber S 54.569 lt. Erstbescheid) ergab (Nachzahlung sohin S 77.912 bzw. € 5.662,09).

Gegen diese Sachbescheide richtet sich die vorliegende Berufung, in der eingeräumt wird, dass zwar Mängel vorhanden seien, jedoch ein Jahresabschluss erstellt werden konnte. Statt der Belegnummern seien die Auszahlungen im Spesenverteiler mit dem Zahlungsdatum versehen, weshalb ein Auffinden der Belege möglich gewesen wäre. Die Schätzung des Gewinns dürfe nicht unrealistisch sein und sollte dem wirtschaftlichen Erfolg des Abgpfl. möglichst nahe kommen. Für die Höhe des Sicherheitszuschlages fehle eine Begründung. Insb. hätte der Bw. keine Motivation, die Erlöse in der Steuererklärung zu reduzieren, da das Ergebnis schon schlecht genug wäre. Das Berufungsbegehren lautet auf Wegfall bzw. Reduktion des Sicherheitszuschlages. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 stellt der Bw. richtig, dass es sich hiebei nicht um die Abschreibung einer Kaufpreisforderung iHv S 185.000, sondern um die Abschreibung einer Beteiligung an der StRTGmbH handle. An dieser GmbH wäre der Bw. mit 20% am Stammkapital beteiligt gewesen. 50% der Beteiligung, das wären S 50.000, wären einbezahlt gewesen. Der nicht eingezahlte Betrag wäre eingefordert worden. Desweiteren hätte er 1999 für diese Beteiligung S 135.000 an Bürgschaftszahlungen geleistet, was in Summe den Betrag von S 185.000 ergäbe. Die Beteiligung wäre bei ihm im Betriebsvermögen gewesen, die seinem Einzelunternehmen gedient hätte. 1999 wäre jedoch die GmbH zahlungsunfähig und ertraglos geworden. Es wären weder Ertragsaussichten, noch ein Liquidationserlös zu erwarten. Zur Abdeckung von Verbindlichkeiten wäre der Bw. zu den Bürgschaftszahlungen verpflichtet worden. Die Beteiligung wäre 1999 komplett wertlos geworden, weshalb sie abzuschreiben gewesen wäre.

In der Stellungnahme der BP zur Berufung führt diese ergänzend aus, dass der in Tz 15 c BP-Bericht angeführte Mangel "es wird Kassastand ermittelt" heißen sollte, dass kein Kassastand ermittelt worden wäre. Für die Schätzungsberechtigung genügen formelle Aufzeichnungsmängel, die an der sachlichen Richtigkeit zu zweifeln Anlass gäben. Die Rechtsvermutung des § 163 BAO einer ordnungsgemäßen Führung der Aufzeichnungen ist bei der Verletzung der Formvorschriften des § 131 BAO nicht mehr gegeben. Die Höhe des Sicherheitszuschlages mit 5% vom Umsatz erscheint der Betriebsprüfung angemessen, um damit das Risiko der Unvollständigkeit von Aufzeichnungen auszugleichen. Zur strittigen

Abschreibung meint die BP, dass diese im Zuge der BP mit dem Verkauf des Tonstudios an die StRTGmbH begründet worden wäre. Bei einem Anlagegut, welches um S 50.000 erworben wurde, könne es nicht sein, dass Abschreibungen iHv S 185.000 geltend gemacht werden. Im übrigen befände sich diese GmbH im Gegensatz zum Einzelunternehmen des Bw. nicht im Konkurs. Die BP nehme an, dass sich die Beteiligung nie im Betriebsvermögen befunden hätte und die außergewöhnliche Afa nur geltend gemacht worden wäre, um sich im Jahre 1999, welches ausnahmsweise einen Gewinn ergab, die ESt zu ersparen.

Diese Stellungnahme der BP wurde der steuerlichen Vertretung am 8.10.2004 mit RSb zugestellt, blieb jedoch unbeantwortet.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm Einsicht in die EAR 1999, derzufolge bei der Position Afa eine außergewöhnliche Afa der Beteiligung an der StRTGmbH mit S 185.000 ausgewiesen ist. In der EAR 1998 ist eine Position iZm dieser Beteiligung ebensowenig vorhanden wie in den Einkommensteuererklärungen 1998 und 1999.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig sind

- 1.) Die Höhe der Schätzung anhand eines Sicherheitszuschlages aufgrund formal nicht ordnungsgemäßer Aufzeichnungen;
- 2.) die Abschreibung einer Beteiligung iHv S 185.000 an einer GmbH im Rahmen des Einzelunternehmens.

Ad 1.) Gem § 184 Abs 3 BAO ist ferner dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Lt. VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173 (ÖStZB 2000 S 190) begründen bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich ziehen, die Schätzungsberechtigung der Behörde. Einen Nachweis der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht. Der Abgpfl. hat allerdings die Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen. Berechtigten Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, so steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode, wie etwa auch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages, frei.

Indem seitens der BP festgestellt wurde, dass im Jahre 1998 das Kassabuch keine nummerierten Belege aufweist (§ 131 Abs 1 Z 5 BAO), die Beträge teilweise nicht mit den

Beträgen lt. Bankauszügen übereinstimmten (§ 131 Abs 1 Z 2 BAO), Bareinlagen und Barentnahmen nicht belegt wurden (§ 131 Abs 1 Z 2 letzter Satz BAO) und die vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen teilweise unleserlich sind (§ 131 Abs 1 Z 6 BAO; Stoll, BAO-Kommentar § 131 S 1467), darüberhinaus keine Kassenstände ermittelt wurden (Ritz, BAO-Kommentar § 131 Kz 13) und der Bw. diese Vorwürfe in seiner Berufung nicht entkräften konnte, umso mehr, als er auch auf die Stellungnahme der BP nicht reagiert hat, ist eine Verletzung der Formvorschriften des § 131 BAO als erwiesen anzunehmen und besteht dem Grunde nach Schätzungsberechtigung.

Wenn der Bw. in der Berufung zu einem von mehreren Formvorschriftsgebrechen einwendet, dass statt der Belegnummern die Auszahlungen im Spesenverteiler mit dem Zahlungsdatum versehen wären, weshalb ein Auffinden der Belege möglich gewesen wäre, so ist ihm entgegenzuhalten, dass für den VwGH nicht nummerierte Belege als Mängel im Aufzeichnungssystem gelten (Erk. 31.7.2002, 98/13/0194, ÖStZB 2003, S 692) und mit der vom Bw. gewählten Ersatzdokumentation Manipulationen nicht auszuschließen sind. Ist doch das Zahlungsdatum schon deshalb kein adäquater Ersatz zu einer fortlaufenden Belegnummerierung, da an einem Tag beispielsweise mehrere Zahlungen, die zu mehreren Belegen Bezug haben können, denkbar sind.

Im übrigen wird vom Bw. die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach insoweit außer Streit gestellt, als sein Berufungsbegehren auch auf Herabsetzung des Sicherheitszuschlages lautet.

Was die Höhe des Sicherheitszuschlages anbelangt, wurden derartige Zuschläge auch schon mit 10% vom Umsatz festgesetzt und vom VwGH gehalten (Erk. vom 30.9.1998, 97/13/0033, ÖStZB 1999, 320). Die BP hat im Rahmen ihrer Stellungnahme zur Berufung die Höhe des Sicherheitszuschlages mit 5% vom Umsatz begründet und diesen Prozentsatz in Relation zu den vorliegenden Buchführungsmängeln als angemessen angesehen, wozu sich der Bw. nicht mehr geäußert hat.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz reduziert den Sicherheitszuschlag von 5% auf 3%, um auf diese Weise dem Berufungswerber entgegenzukommen, dies aber nur aus dem Grund, da in jeder, wie auch immer gearteten Schätzung gewisse Ungenauigkeiten immanent sind.

Sohin beträgt der Sicherheitszuschlag S 120.000 netto (S 4.000.000 x 3%), womit sich der Umsatz um S 80.000 netto reduziert (S 4.120.828,44) und sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (S -580.537 lt. angefochtenem Bescheid) um S 80.000 plus S 16.000 USt, zusammen sohin um S 96.000 brutto vermindern (Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Abgabenbehörde zweiter Instanz sohin S -676.537).

Ad 2.) Ausgehend davon, dass der Bw. in seiner EAR 1999 S 185.000 für eine behauptetermaßen wertlos gewordene Beteiligung als außergewöhnliche Afa abgeschrieben wissen will, ergeben sich folgende Erwägungen.

Für einen § 4 Abs 3 Gewinnermittler ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007, ÖStZB 1999, 352); wohl aber sind bei dieser Gewinnermittlungsart außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen gem § 8 Abs 4 EStG möglich. Auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter wird jedoch eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht angewendet (Doralt, EStG-Kommentar § 8 Tz 54) und wird bei Beteiligungen vom Höchstgericht dezidiert ausgeschlossen (VwGH 20.7.1999, 99/13/0089, ÖStZB 2000, 5; auch unter Verweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 8 Tz 51). Schon aufgrund dieser Rechtslage geht das diesbezügliche Berufungsbegehren ins Leere, dessen ungeachtet noch eine Reihe weiterer Gründe dafür sprechen, dem Bw. die begehrte Abschreibung zu verweigern.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die gegenständliche Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. wäre, was der Bw. behauptet und die BP bestreitet, wäre jener Teil der Abschreibung, der auf die noch nicht eingezahlte Einlage entfällt, jedenfalls nicht abschreibbar. Sind doch die Gesellschafter einer GmbH verpflichtet, diese zumindest mit dem gesetzlich vorgesehenen Stammkapital auszustatten und sind diese, der Judikatur des VwGH folgend, auch darüber hinaus verpflichtet, die Gesellschaft mit ausreichendem Kapital auszustatten. Der VwGH sprach zu einem ähnlich gelagerten Fall iZm § 4 Abs 4 EStG folgendes aus (Erk. vom 24.1.1990, 86/13/0162, ÖStZB 1990, 304): "Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind wie andere Geld- und Sacheinlagen" (Anmerkung UFS: Geldeinlagen bezogen auf die vorliegend nachgezahlte Einlage). Ebenso sind Verluste aus Bürgschaften, die von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft übernommen werden, nicht abzugsfähig (VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0065, ÖStZB 1991, 35) und auf die Beteiligung zu aktivieren, zumal einkommensteuerrechtlich nicht differenziert werden soll, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das idF durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerrechtlich keine Berücksichtigung finden kann (VwGH 5.7.1988, 85/14/0111, ÖStZB 1989, 36).

Die vom Bw. behauptete Wertlosigkeit der GmbH konnte dieser jedoch nicht beweisen. Ist doch bis dato die GmbH im Gegensatz zum Einzelunternehmen des Bw. nicht insolvent und im

Firmenbuch enthalten (Firmenbuchauszug vom 2.10.2003, ArbBGBP), was dem Bw. auch vorgehalten und er hinsichtlich der damit widerlegten Wertlosigkeitsbehauptung mit Nichtbeantwortung der Stellungnahme der BP zur Berufung keine weiteren Einwendungen erhoben hat.

Beilage: 4 Berechnungsblätter, jeweils in öS und €.

Wien, am 28. Juni 2004