



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. Bw, Apotheker, Ort1, Adr1, vertreten durch P, Steuerberater in Ort2, Adr2, vom 24. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. K, vom 19. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach der am 7. November 2013 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in Ort1. eine Apotheke und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer beim Bw. abgeführten Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) stellte die Prüferin in ihrem Bericht vom 19.7.2010 (Beilage W 2 zum Bp-Bericht) ua. gravierende Buchführungsmängel fest. So wurde etwa festgestellt, dass ausgestellte Rechnungen (Bons) keine Nummerierung aufweisen würden, dass Datenerfassungsprotokolle unvollständig seien, dass die Tageslosungen der elektronischen Daten nicht ident seien mit den ausgedruckten „Tageslosungen-Verkaufsdaten“, etc. Aufgrund dieser (unbestritten gebliebenen) Mängel verhängte die Prüferin einen Sicherheitszuschlag in Höhe von € 10.000,-- per anno (Bp-Bericht Tz 1).

In Tz 5 des BP-Berichtes hielt die Prüferin fest, dass im Prüfungszeitraum die als Reinigungskraft angestellte Frau R auch private Reinigungsarbeiten für den Bw. verrichtet habe. Die Prüferin ermittelte die auf den Privatbereich entfallenden Reinigungskosten im Schätzungswege mit € 4.000,-- per anno und kürzte den laufenden Lohnaufwand jährlich um diesen Betrag ein.

Die genannten sowie weitere für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht relevante Prüfungsfeststellungen führten auch zu einer Abänderung der begünstigten Besteuerung für nichtentnommene Gewinne gemäß § 11a EStG. Konkret ergab sich daraus (vgl. Tz 8 des Bp-Berichtes) eine Nachversteuerung in Höhe von € 1.035,82 (2006), € 26.945,03 (2007) und € 10.332,17 (2008). Diese Beträge ermittelte die Prüferin in einer Beilage zum Bericht wie folgt:

§ 11a	2004	2005	2006	2007	2008
Gewinn lt. Erklärung	76.587,75	87.546,14	116.151,14	132.770,94	62.904,00
Änderungen lt. BP					
Sicherheitszuschlag			10.000,00	10.000,00	10.000,00
Bankzinsen u. Spesen			5.236,15	6.580,28	7.566,93
Autokosten-Privatanteil			2.123,95	2.284,83	4.026,51
sonst. Instandh.			2.884,63		
Lohnaufwand			4.000,00	4.000,00	4.000,00
Aktivierungspfl. Aufwand					
Strom Privat			473,60	354,69	
			140.869,47	155.990,74	89.299,79
außerb. HZ	-334,93	-662,13	-8.803,37	-495,49	-277,52
abzügl. Privatausgaben					
Entnahmen lt. Erkl.	-50.333,63	-79.403,62	-97.168,79	-	-85.896,56
				164.846,76	
Privatverrechnung					
abzügl. Privatverr. lt. BP					
Sicherheitszuschlag			-10.000,00	-10.000,--	-10.000,--
Bankzinsen u. Spesen			-5.236,15	-6.580,28	-7.566,93
Autokosten-Privatanteil			-2.123,95	-2.284,83	-4.026,51
Lohnaufwand			-4.000,--	-4.000,--	-4.000,--
Strom Privat			-473,60	-354,69	
Einlagen lt. Aufstellung				5.130,79	
Private Steuern	9.174,08				
Bildungsfreibetrag			1.285,37	495,49	
Förderung AMS			7.518,00		
beg. Betrag § 11a möglich lt. BP	35.093,27	7.480,41	21.866,98		
Abfall Eigenkapital lt. BP				-26.945,03	-22.467,73
abzügl. lt. Akt	-23.253,50				
bisher beantragter Betrag § 11a	11.839,77	3.570,45	22.902,80	<b>38.313,02</b>	

nachversteuert bisher				-31.191,88	-7.121,14
bisher beantragter Betrag § 11a					
nach BP	11.839,77	3.570,45	21.866,98	<b>37.277,20</b>	
<b>Nachversteuerung nach BP</b>			<b>-1.035,82</b>	<b>26.945,03</b>	<b>10.332,17</b>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

Mit Eingabe vom 24.8.2010 berief der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008. Konkret brachte dieser vor, dass die Begünstigungsbestimmung des § 11a EStG für jene Beträge, welche aufgrund von formellen Mängeln in der Buchführung (Fehler im Kassensystem) hinzugeschätzt wurden, seines Erachtens nach zustehe. Die genannte Bestimmung begünstige Steuerpflichtige dann, wenn diese die erzielten Unternehmensgewinne nicht durch Privatentnahmen schmälern. Gegenständlich seien aufgrund festgestellter formeller Mängel Hinzuschätzungen in Höhe von € 10.000,-- p.a. vorgenommen worden. Diese Hinzuschätzung habe zwar zu einem erhöhten Gewinn geführt, nicht jedoch zu einem finanziellen Mittelzufluss. Dieser fehlende finanzielle Mittelzufluss führe aber konsequenterweise dazu, dass eine Entnahme im technischen Sinne gar nicht möglich sei. Daraus folge, dass für den auf die Hinzurechnung entfallenden Teil des Gewinnes die Begünstigung des § 11a EStG zu gewähren sei. Die Begünstigung sei nur dann zu versagen, wenn keine betriebsnotwendigen Einlagen vorhanden seien bzw. die Bemessungsgrundlage von € 100.000,-- überschritten werde. Wenn – wie im gegenständlichen Fall – eine Entnahme faktisch nicht möglich sei, dann gelange § 11a EStG sehr wohl zur Anwendung.

Ebenso sei die Begünstigung nach § 11a EStG für die gekürzten Lohnaufwendungen zu gewähren, zumal er (Bw.) gar nicht die Möglichkeit gehabt habe, darüber zu disponieren, ob ein Teil der Gehaltsaufwendungen für private Aufwendungen bzw. für den privaten Bereich verwendet werde. Nach dem Ableben seiner Ehegattin sei er gezwungen gewesen, gewisse Aufwendungen, die im ersten Moment als privat anzusehen seien, aus betrieblichen Gründen zu tätigen. So habe die Erziehung der unterhaltsberechtigten Kinder ihn dazu veranlasst, einen Ausgleich zwischen Beruf und den privaten Erziehungsagenden zu finden. Er hätte zwar die Möglichkeit gehabt, einen zusätzlichen qualifizierten Dienstnehmer (Apotheker) einzustellen, was wiederum den Unternehmensgewinn geschränkt hätte und unter Umständen auch eine Gefährdung der Existenz seiner Familie nach sich gezogen hätte.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 21.9.2010 wurde die Berufung gegen die angefochtenen Bescheide als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, der Einwand, wonach die Hinzuschätzung zu einem erhöhten Gewinn

geführt habe, nicht jedoch zu einem finanziellen Mittelzufluss, gehe ins Leere. Nach [§ 163 Abs. 1 BAO](#) hätten lediglich Bücher und Aufzeichnungen, die den Formvorschriften des [§ 131 BAO](#) entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und seien der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, sofern nicht ein begründeter Anlass dazu gegeben sei, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Im gegenständlichen Fall jedoch seien im Zuge der Außenprüfung gravierende formelle Mängel festgestellt worden, die allesamt geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Grundaufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Deshalb habe die Behörde von ihrer Verpflichtung zur Schätzung der in Betracht kommenden Besteuerungsgrundlagen Gebrauch gemacht. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zähle zu den Elementen der Schätzung. Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen es als wahrscheinlich anzusehen sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien.

Zur Thematik, inwieweit die Kürzung des Lohnaufwandes für die Ausmittelung des begünstigt besteuerten Gewinnes gemäß § 11a EStG maßgeblich sei, führte die Behörde aus, dass Lohnaufwendungen für private Reinigungsarbeiten zu Recht gemäß § 20 Abs. 1 EStG als nichtabzugsfähig qualifiziert worden seien. Aufwendungen dieser Art würden vielmehr Entnahmen darstellen (Doralt/Heinrich, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 13. Auflage, § 11a, Tz 22).

Mit **Eingabe** vom 19.10.2010 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte darin im Wesentlichen – über weite Teile auch im Wortlaut gleichlautend – seine bereits im Berufungsschriftsatz dargelegten Ausführungen.

Ergänzend führte der Bw. aus, gerade der Ansatz eines Sicherheitszuschlages lasse die Schlussfolgerung zu, dass keine Mängel in materieller Hinsicht, wie beispielsweise Kalkulationsdifferenzen, vorlägen. Die festgestellten Mängel seien ausschließlich formeller Natur und führten nunmehr im Ergebnis zu einer Bestrafung. Da ihm der in den angefochtenen Bescheiden in Ansatz gebrachte Sicherheitszuschlag tatsächlich nicht zugeflossen sei, erübrige sich auch die Frage, ob eine Entnahme vorliege oder nicht.

In der am 7.11.2013 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung zog der Bw. den Berufungspunkt „Aufwendungen für Reinigungsarbeiten im Lichte des § 11a EStG“ zurück. Hinsichtlich des Berufungspunktes „Einbeziehung der Hinzuschätzung in die Bemessungsgrundlage für die begünstigte Besteuerung nach § 11a“ wiederholte der Bw. sein Vorbringen, wonach der Sicherheitszuschlag ausschließlich aufgrund formeller Mängel in der Buchführung verhängt worden sei. Diese formellen Mängel seien auf eine den österreichischen

Vorschriften nicht entsprechende Abrechnungssoftware für Apotheken zurückzuführen, welche er aus Deutschland über die Firma X bezogen habe. Der Fehler dieser Software liege mitunter in der Extrahierung von Abrechnungsvorgängen; so sei es nur möglich gewesen, Abrechnungsvorgänge eines Zeitraumes von maximal zwei Jahren rückzuerfassen. Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei dieser Mangel erstmals zutage getreten. Er habe sich dann umgehend mit der Firma X in Verbindung gesetzt und eine Lösung für dieses Problem gesucht. In weiterer Folge habe man vom vorhandenen Datenmaterial CSV-Dateien erstellt und diese der Prüferin zur Verfügung gestellt.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass die Existenz gravierender Mängel in der Buchführung des Bw. eine Tatsache sei. Aus diesem Grunde sei die Behörde dazu verhalten gewesen, eine Hinzuschätzung in Form von Sicherheitszuschlägen vorzunehmen. Die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie die des UFS fingiere hinzugeschätzte Gewinne als vom Unternehmer entnommen. Ziel der Bestimmung des § 11a EStG sei es, durch steuerliche Maßnahmen die Eigenkapitalausstattung von Unternehmen zu forcieren. Eine Gewinnhinzuschätzung als Folge einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung ohne Entnahmeansatz würde zudem in Widerspruch zur Zielvorgabe des § 11a EStG stehen. Hinzuschätzungen hätten im Blickwinkel des § 11a EStG jedenfalls steuerneutral zu bleiben.

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

Die Bestimmung des § 11a EStG in der für die Berufungszeiträume geltenden Fassung des BGBl I Nr. I 2004/180\* und BGBl I 2007/3 (ab 27.1.2007) ordnet an:

(1) Natürliche Personen, die den Gewinn (aus Land und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb\*) durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 Euro, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

(2) bis (7) [...]

§ 11a EStG führt Gewinne einer begünstigten Besteuerung zu, sofern es zu einem Anstieg des Eigenkapitals kommt. Bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs sind Entnahmen mindernd zu berücksichtigen. Durch den in § 11a Abs. 1 vorletzter Satz verwendeten Klammerhinweis auf § 4 Abs. 1 wird zum Ausdruck gebracht, dass der Begriff „Entnahmen“ im einkommensteuerlichen Sinne zu verstehen ist. Entnahmen sind grundsätzlich alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten inklusive der Nutzungsentnahmen.

Wie bereits das Finanzamt in seiner Berufungsverentscheidung ausgeführt hat, ordnet die Bestimmung des [§ 163 Abs. 1 BAO](#) an, dass nur Bücher und Aufzeichnungen, die den Bestimmungen des § 131 leg.cit. entsprechen, die (widerlegbare) Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit haben, sofern nicht ein begründet Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit dennoch in Zweifel zu ziehen. Bei der hier vorliegenden Schätzungsmethode (Verhängung von Sicherheitszuschlägen) geht die Behörde davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Der Sicherheitszuschlag führt somit zu einer pauschalen Anpassung der durch (formelle) Buchführungsmängel mit großer Wahrscheinlichkeit unrichtigen Steuerbemessungsgrundlagen. Ziel des Sicherheitszuschlages – wie auch aller anderen üblichen Schätzungsmethoden – ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen und diejenigen Bemessungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit für sich haben (vgl. Schimetschek in SWK 1995, S. 282 ff.). Formelle Mängel in der Buchführung berechtigen nur dann zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages, wenn diese derart schwerwiegend sind, dass das in der Buchhaltung ausgewiesene Ergebnis nicht mehr glaubwürdig erscheint und demnach die konkrete Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht möglich ist. Allgemein gilt der Grundsatz, dass derjenige, der zur Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundenen Unsicherheiten hinnehmen muss. Es liegt im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (VwGH 14.2.1985, [84/14/0103](#)).

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass schwerwiegende formelle Mängel im Rechenwerk des Bw. vorhanden waren (vgl. Anlage zum Bp Bericht W 2). Unbestritten ist auch die Berechtigung der Finanzbehörde in solchen Fällen Hinzuschätzungen in Form von Sicherheitszuschlägen vorzunehmen. Auch die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge wurde vom Bw. akzeptiert. Diese Aspekte bilden somit nicht Teil des Berufungsverfahrens. Ob dem Steuerpflichtigen ein Verschulden am Vorhandensein eines mangelhaften Rechenwerkes anzulasten ist oder nicht, ist für die Beurteilung in Bezug auf eine behördliche Schätzungsberichtigung irrelevant. Eine Hinzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages erfolgt daher stets ohne Beachtung einer allfälligen verschuldensrechtlichen Komponente. Daher erweist sich der vom Bw. in der Berufungsverhandlung dargelegte Einwand, wonach ein von ihm nicht zu vertretender Softwarefehler letztendlich für die Mängelhaftigkeit des Rechenwerkes ausschlaggebend gewesen sei, als nicht zielführend. Eine Überprüfung dahingehend, ob und inwieweit es dem Bw. zumutbar gewesen wäre, den Mangel rechtzeitig zu erkennen (die Betriebsssoftware wurde bereits im Jahre 2004 installiert) und gemäß dieser

Erkenntnis zu handeln und entsprechende Gegenmaßnahmen einzuleiten, kann daher unterbleiben.

Entgegen der Rechtsansicht des Bw. geht jede Hinzuschätzung, also auch solche in Form von Sicherheitszuschlägen, von einem Mittelzufluss (nämlich jener Geldflüsse, die auf nicht verbuchten Vorgängen beruhen) aus. Auch die Annahme, dass die solcherart zugeflossenen Mittel in der Folge wiederum entnommen wurden, ist sachfolgerichtig und deckt sich mit der ständigen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. dazu etwa VwGH 10.12.1985, [85/14/0080](#)). Lediglich dann, wenn es dem Bw. gelungen wäre, den vom Finanzamt relevierten Anscheinsbeweis zu entkräften und nachzuweisen, dass die hinzugeschätzten Beträge tatsächlich im Unternehmen verblieben wären, wäre bei Ausmittelung der nachversteuerten Beträge von einer Entnahme Abstand zu nehmen gewesen. Dass bei vorliegender Konstellation die Führung eines derartigen Nachweises faktisch nicht möglich ist, ist evident; eine Beweislastumkehr dieser Art muss sich ein Steuerpflichtiger allerdings dann gefallen lassen, wenn er sein Rechenwerk nicht ordnungsgemäß führt und dieses folglich mit schweren Mängeln behaftet ist.

Auch das Vorbringen des Amtsvertreters, wonach die vom Bw. vertretene Auffassung mit dem Regelungszweck des § 11a EStG nicht vereinbar wäre, ist zutreffend. Eine Interpretation dieser Bestimmung im Blickwinkel des Gesetzeszweckes, nämlich der Eigenkapitalstärkung von Unternehmungen, gebietet, dass ausschließlich solche Gewinne steuerlich begünstigt werden, die ohne jedweden Zweifel im Unternehmen verblieben. Da gegenständlich prima facie nicht davon ausgegangen werden kann, dass die hinzugeschätzten Gewinne im Unternehmen verblieben sind, erweist sich auch die Annahme eines Eigenkapitalzuwachses in diesem Ausmaß als unzulässig.

Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung keine Folge gegeben werden. Diese war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. November 2013