



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 4

GZ. RV/1006-W/07,  
miterledigt RV/1007-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Franz Schöberl, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Stiftgasse 15-17/6, vom 18. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. September 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2006 nach der am 8. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt einen Friseursalon in Form eines Einzelunternehmens. In der Zeit von März bis Juli 2006 wurde eine Außenprüfung betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführt.

Die Betriebsprüfung (Bp) hat die folgenden Feststellungen getroffen (auf den Prüfungsbericht vom 11. September 2006 wird verwiesen):

1) Nicht anerkannte Vorsteuer

Mangels Vorlage von Belegen für jährlich gebuchten Buchhaltungsaufwand von netto Euro 3.000,00 sei die in diesem Zusammenhang geltend gemachte Vorsteuer iHv jeweils Euro 600,00 nicht anzuerkennen.

Die im Prüfungszeitraum beantragten Vorsteuern seien weiters um jene Beträge, die auf nicht betrieblich sondern privat veranlasste Aufwendungen entfallen, zu kürzen.

2) Nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen sowie der jährliche, nicht anzuerkennende, Buchhaltungsaufwand stellten keine Betriebsausgaben dar und seien dem jeweiligen Betriebsergebnis hinzuzurechnen.

3) Die im Zusammenhang mit dem mangels Nachweis der Mittelherkunft nicht anzuerkennenden Darlehen (Euro 170.266,13 - ATS 2.342.913,00 – zum 1.1.2002) verbuchten Zinsaufwendungen der Jahre 2002 und 2003 iHv Euro 5.450,46 sowie 5.911,95 seien nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Diese Beträge seien, wie der unter 4) genannte Betrag von netto 32.917,67, dem Betriebsergebnis zuzurechnen.

4) Die Mittelherkunft der im Zeitraum 1.1.2002 bis 31.12.2004 getätigten Einlagen von Euro 39.500,00 konnte nicht geklärt werden. Dieser Betrag werde als Schwarzumsatz qualifiziert und netto den Erlösen des Jahres 2004 hinzugerechnet.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ mit Datum 18. September 2006 die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 sowie den Vorauszahlungsbescheid zur Einkommensteuer 2006.

Gegen die oben angeführten Bescheide sowie den Vorauszahlungsbescheid zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde mit Schreiben vom 18. Oktober 2006 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

Die Bw. bestreitet mit der Berufung nicht sämtliche seitens der Bp getroffenen Feststellungen sondern konkret die folgenden Feststellungen und begründet dies wie folgt:

#### 1) Aufwendungen für die Buchhaltung

Die Bw. bestreitet nicht, dass in diesem Zusammenhang die Formerfordernisse des § 11 UStG für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt seien. Trotzdem seien die jährlichen Buchhaltungsaufwendungen von brutto Euro 3.600,00 als gewinnmindernde Betriebsausgaben anzuerkennen. Die Ausgaben seien ordnungsgemäß belegt und verbucht worden.

#### 2) Aufwendungen für Sehhilfe und Vorsteuerabzug

Die Aufwendungen für eine Brille seien anzuerkennen, da diese ausschließlich beruflich verwendet werde und die private Lebensführung der Bw. davon nicht berührt sei.

#### 3) Darlehen, Darlehenszinsen

Die Nichtanerkennung der für die Jahre 2002 und 2003 geltend gemachten Ausgaben für Darlehenszinsen sei unbegründet. Im bekämpften Bescheid werde ausgeführt, dass durch die Bw. die Mittelherkunft des Darlehens nicht nachgewiesen worden sei und deshalb die Zinsen nicht anzuerkennen seien. Dies stehe im Widerspruch dazu, dass die Geldflüsse, die bis zum 31.12.2001 erfolgt seien, seitens der Abgabenbehörde als Schenkungen des Gatten der Bw.

an diese gewertet werden. Für die Annahme, dass es sich bei dem Geldzufluss um eine Schenkung und kein Darlehen gehandelt habe, liegen keine tauglichen Prüfungsergebnisse vor. Hätte es sich um Schenkungen gehandelt, wären in den Jahren 2002 und 2003 wohl keine Zinsen bezahlt worden. Schon die Tatsache der Zinsenzahlung indiziere die Richtigkeit der Behauptung, dass die Gewährung von Darlehen vorliege und nicht Schenkungen erfolgt seien. Es entspräche der Lebenserfahrung, dass finanzielle Engpässe durch die Aufnahme von Darlehen und nicht durch die Entgegennahme von Schenkungen überbrückt würden.

#### 4) Umsatzzurechnung

Mit der Qualifizierung des Betrages von Euro 39.500,00 als Schwarzumsatz setze sich die Abgabenbehörde über die Tatsache hinweg, dass schriftliche Darlehensverträge vorlägen, die im Rahmen der Bp vorgewiesen worden seien. Die Bp habe sich nicht mit der schriftlichen Darstellung des Gatten der Bw. auseinandergesetzt wonach er über ausreichende Mittel zur Darlehensgewährung verfügt habe. Dass der Gatte der Bw. über jene Beträge verfügt habe, ergebe sich schon aus den Sparbüchern, die im Zuge der Bp vorgewiesen worden seien. Es entspräche den Gepflogenheiten des Gatten der Bw. auch verhältnismäßig große Vermögenswerte in den beiden Safes der Wohnung aufzubewahren, was auch dadurch bestätigt werde, dass nach einem Wohnungseinbruch ein Betrag von ATS 500.000,00 durch den Haushaltsversicherer geleistet worden sei.

Die Annahme von Schwarzumsätzen sei auch deshalb unberechtigt, da sich im Zuge der Bp nicht der geringste Hinweis ergeben habe, dass Einkünfte nicht ordnungsgemäß verbucht worden wären. Der erzielte Umsatz entspreche dem Personalaufwand und den getätigten Aufwendungen für Friseurbedarfsartikel.

Mit der Berufung wurde der Antrag gestellt die jährlichen Bruttobeträge für die Buchhaltungsausgaben, den Aufwand für die Brille im Jahr 2004 sowie den Vorsteuerabzug und die Zinsaufwendungen der Jahre 2002 und 2003 als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es wurde weiters beantragt, den Betrag von Euro 39.500,00 als Darlehen und nicht als Schwarzumsatz zu qualifizieren.

Sollte die Erledigung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen, wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der **Stellungnahme zur Berufung** vom 17. Jänner 2007 führte die Bp u.a. ergänzend aus:

zu 1) Die Bw., insbesondere Herr G.L., der die Buchhaltung für die Bw. geführt habe, sei im Prüfungsverfahren auf das Fehlen entsprechender (Buchungs-)Belege aufmerksam gemacht worden. Da keine Belege vorgelegt worden seien, sei der Aufwand nicht anzuerkennen.

zu 2) Hinsichtlich der Anerkennung des Aufwandes für die Anschaffung einer Brille im Jahr 2004 werde auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach Brillen keine Arbeitsmittel,

sondern Kosten des normalen Lebensbedarfes darstellen, auch wenn sie nur am Arbeitsplatz verwendet werden.

zu 3 und 4) Hinsichtlich der im Prüfungszeitraum in den Bilanzen angeführten "Darlehen" seien die erforderlichen Verträge abverlangt sowie um Klärung der Mittelherkunft ersucht worden. Als Nachweis habe der Gatte der Bw. handschriftlich verfasste Vereinbarungen vorgelegt, worin die Hingabe der Geldmittel festgehalten gewesen sei. Die Vereinbarungen hätten zwar die Vertragspartner, die Darlehenshöhe, die Verzinsung und teilweise die Mittelherkunft sowie das Datum bzw. nur das Jahr ausgewiesen und in Schlagworten sei zur Mittelherkunft z.B. Spargbuch, Versicherungsüberweisung, Münzverkauf angeführt gewesen. Wesentliche Merkmale eines Darlehensvertrages wie z.B. die Unterschrift der Vertragspartner, Rückzahlungsmodalitäten, Laufzeit, Bedingungen bei Zahlungsverzug oder Angaben über Sicherheiten seien nicht enthalten gewesen.

Die Bp habe den zum 31.12.2001 gebuchten Gesamtbetrag erst in dem Zeitpunkt als Schenkung und nicht als Darlehen beurteilt, als keine entsprechenden Unterlagen über die Mittelherkunft beigebracht wurden. Eine Meldung bezüglich dieser Schenkungen sei an das Finanzamt für Gebühren erfolgt. Der Differenzbetrag des Zeitraumes 2002 – 2004 iHv Euro 39.500,00 sei mangels eindeutigen Nachweis der Mittelherkunft als Schwarzumsatz qualifiziert worden.

Nach Ansicht der Bp handle es sich bei den vorgelegten Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihrem Gatten um keine fremdüblichen Darlehensverträge bzw. um Vereinbarungen die keinem Fremdvergleich standhielten.

Mit der **Gegenäußerung der Bw.** vom 27. Februar 2007 werden die Berufungsanträge aufrechterhalten.

Zu den Belegen für den Buchhaltungsaufwand wird nochmals vorgebracht, dass der Aufwand belegt und ordnungsgemäß verbucht worden sei. Als Beweis werde der Gatte der Bw., Herr G.L., als Zeuge genannt.

Hinsichtlich der Anschaffung einer Brille, sei nach Ansicht der Bw. ein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Tragen der Brille und einem Teil der erzielten Einkünfte des Betriebes gegeben, sodass von betrieblich veranlassten Aufwendungen auszugehen sei. Die Brille werde nicht nur ausschließlich beruflich verwendet sondern auch ausschließlich beruflich benötigt.

Im Zusammenhang mit den in Zweifel stehenden Darlehen und den Zinsaufwendungen vertritt die Bw. die Ansicht, dass die Vereinbarung von Laufzeit bzw. Rückzahlungsdatum keine zwingenden Voraussetzungen für das Zustandekommen eines rechtsgültigen Darlehensvertrages seien und verweist auf die Bestimmung des § 904 S 1 ABGB. Es sei keine Dauerwidmung der Geldmittel vorgelegen. Die zu zahlenden Zinsen seien als

"Gebrauchsentgelt" für ein Darlehen zu verstehen. Selbst eine längere Laufzeit würde nichts am Betriebsausgabencharakter der Zinsen ändern.

In der am 8. September 2008 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde durch die Bw. bzw. den steuerlichen Vertreter zu den Berufungspunkten ergänzend, wie nachfolgend zusammengefasst dargestellt ist, ausgeführt. Die Vertreterin des Finanzamtes nahm dazu Stellung und verwies u.a. auf die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens. Auf die erstellte "Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung" wird hingewiesen. Herr G.L., Gatte der Bw., war auf ausdrücklichen Wunsch der Bw. bei der Verhandlung anwesend.

Der steuerliche Vertreter bringt folgende Unterlagen zur Ergänzung bei:

- ein Kreditanbot vom 24.9.2003 an C.L. (Tochter der Bw.) über einen Kreditbetrag von € 45.000,00. Verwendungszweck: Finanzierung Anteil Haussanierung in Wien,
- eine Schreiben über die Erhöhung des o.a. Kredites auf € 55.000,00 vom 16.12.2003,
- Ausdrucke von Fotos von Silbermünzen sowie eine Bestätigung "Übernahme von Silbermünzen am 28.11.2002" (in Rollen) seitens BAWAG in Höhe von ATS 153.350,00.
- ein Kontoauszug BAWAG des G.L. über eine Gutschrift von € 7.163,32, (Umwechslung von englischen Pfund 5.000,00) vom 20.10.2004,

und erklärt dazu, dass die Unterlagen nicht konkret zum Nachweis der in Rede stehenden Geldflüsse beigebracht werden, sondern um darzustellen, dass Herr G.L. bzw. die Familie L. über beträchtliche Geldbeträge verfügen konnte. Diese Beträge wurden auch, wie schon während der Bp vorgebracht, zu Hause aufbewahrt (Verweis auf eine Versicherungsentschädigung aus 1991).

Zum strittigen Buchhaltungsaufwand wird wiederholt, dass dieser ordnungsgemäß im Kassabuch verbucht worden sei. Die Belege seien glaublich dem Finanzamt übermittelt worden und es lägen ordnungsgemäß beantragte Betriebsaufwendungen vor. Dass die Formalbedingungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben seien, wird nicht beeinsprucht. Zum Nachweis der Verbuchung werden Kopien der Kassabuchseiten beigebracht (Jahre 2002 bis 2004). Verbuchung Tag 31. (Ob es sich um den Dezember handelt ist nicht ausgewiesen). Weiters wird vorgebracht, dass seitens der Bw. nie Leistungen iSv familienhafter Mitarbeit eingefordert worden seien und dass eine derartige Einforderung nicht als für notwendig beurteilt wurde.

Im Bezug auf die Aufwendungen für die Fernbrille wies der steuerliche Vertreter auf eine gewisse "Versteinerung der Judikatur des VwGH" hin und merkte an, dass auch Judikatur immer wieder zu hinterfragen wäre. Die Feststellung der Notwendigkeit der Brille sei auf der Sachverhaltsebene zu treffen. Die durch die Betriebsprüfung erfolgte Beurteilung allein auf der Judikaturbasis entspreche so nicht dem Gesetzeswortlaut. Vergleichend werde auf die

Anschaffung einer Computerbrille für einen Dienstnehmer, die durch den Dienstgeber bezahlt wird und die Anerkennung als Betriebsausgabe, verwiesen.

Auf die Frage der Referentin gibt die Bw. die Auskunft, dass sie bei der Arbeit die Fernbrille benötige und die sonst erforderlichen Kontaktlinsen für diesen Arbeitsbereich nicht ausreichend seien.

Zum strittigen Punkt Darlehen und Darlehensverträge wird auf die zivilrechtliche Form des Darlehens, d.h. den formfreien Vertrag, verwiesen und die Differenzierung im Steuerrecht sowie den Rückgriff auf Formvorschriften, die zivilrechtlich nicht gegeben sind, in Frage gestellt. Herr G.L. habe immer über Geldmittel verfügt und habe diese zur Verfügung stellen können. Die Notwendigkeit der schriftlichen Vereinbarungen sei für die Bw. nicht ersichtlich. Die Beurteilung der Geldflüsse bis Ende 2001 als Schenkung lasse darauf schließen, dass die Abgabenbehörde die Geldflüsse anerkannt habe, dies aber im folgenden Zeitraum anders beurteile und von "Schwarzumsätzen" ausgehe.

Die Vertreterin des Finanzamtes hält grundsätzlich die Einwendungen der Bp sowie die Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz in den beeinspruchten Bescheiden aufrecht.

Zum Thema Buchhaltungsaufwendungen wird angemerkt, dass, selbst wenn für die Buchhaltungsaufwendungen Belege gegeben wären, von einer familienhaften Leistungserbringung (Hinweis auf § 90 ABGB) auszugehen wäre. Aus den Kassabuchkopien sei zwar die Verbuchung des Aufwandes ersichtlich, es lägen aber keinerlei Belege und Vereinbarungen dazu vor, es gebe keine Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen, die diesen Aufwendungen zugrunde liegen und damit sei von "typischer familienhafter Mitarbeit" auszugehen (VwGH).

Im Zusammenhang mit den Aufwendungen für die Brille wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen.

Zu den beigebrachten Unterlagen wird festgestellt, dass auch damit die Mittelherkunft nicht als nachgewiesen anzusehen sei. Zudem sei die Zurechnung im Jahr 2004 nicht allein aufgrund des fehlenden Nachweises der Mittelherkunft erfolgt, sondern aufgrund der Entwicklung des Umsatzes und der mangelhaften Grundaufzeichnungen. Die als Darlehensverträge vorgelegten Unterlagen entsprächen nicht den Anforderungen, die der VwGH im Zusammenhang mit der "Angehörigenjudikatur" für derartige Verträge fordert. Zu den Vorbringen des steuerlichen Vertreters bezüglich Darlehen verweist die Vertreterin des Finanzamtes darauf, dass der Abgabenbehörde die gesetzliche Bestimmung des ABGB bekannt ist, dass aber eine klare jahrzehntelange Judikaturlinie des VwGH in Bezug auf Darlehen vorliege und diese strenge Vorgehensweise im Steuerrecht als Notwendigkeit zu beurteilen sei.

Im Fall der Bw. gehe es nicht nur um mögliche Vermögenseinlagen sondern sei die Zurechnung auf Basis der nicht ordnungsgemäßen Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 2004 und die Kalkulationsdifferenzen dieses Jahres erfolgt. Im Hinblick auf die Verjährung könne man zwar hinsichtlich der Beurteilung als Schenkung von einer vereinfachten Beurteilung sprechen. Ein mögliche Kalkulationsdifferenz und folgende Zuschätzungen seien für die Vorzeiträume nicht unmöglich.

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

Den mit Berufung angefochtenen Bescheiden zur Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2004 liegen die im Prüfungsbericht vom 11. September 2006 angeführten Feststellungen zugrunde.

Die gegenständliche Berufung richtet sich nicht gegen sämtliche im Zuge dieser Prüfung getroffenen Feststellungen der Bp.

Konkret sind die folgenden Punkte strittig:

- 1)** Nichtanerkennung von jährlichen Buchhaltungsaufwendungen im Prüfungszeitraum 2002 bis 2004 als Betriebsausgaben iHv brutto Euro 3.600,00.
- 2)** Nichtanerkennung von Aufwendungen für die Anschaffung einer Fernbrille im Jahr 2004 als Betriebsausgabe und Versagung des Vorsteuerabzuges iHv brutto Euro 172,20.
- 3)** Nichtanerkennung von Darlehenszinsen in den Jahren 2002 iHv Euro 5.450,46 und 2003 iHv Euro 5.911,95 als Betriebsausgaben in Verbindung mit der Nichtanerkennung eines Darlehens iHv Euro 170.266,13 (ATS 2.342.913,00).
- 4)** Einkommens- und Umsatzerhöhung iHv brutto Euro 39.500,00 im Jahr 2004.

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht befreit den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht.

Geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde durch den Abgabepflichtigen nachzuweisen, oder wenn ihm dies nicht zumutbar ist, wenigstens

glaubhaft zu machen (§138 Abs. 1 BAO). Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung aller maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Im Allgemeinen sind Betriebsausgaben durch schriftliche Belege nachzuweisen und diese der Abgabenbehörde zur Einsicht und Prüfung vorzulegen (§ 138 Abs. 2 BAO). Eigenbelege sind in der Regel nur als Nachweis anzuerkennen, wenn kein Fremdbeleg erhältlich ist und konkrete Angaben wie Datum, Grund der Zahlung, Betrag und insbesondere der Zahlungsempfänger enthalten sind. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände auf die die abgabenrechtliche Begünstigungen, z.B. Betriebsausgaben, gestützt werden, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen.

Liegen den beantragten Betriebsausgaben weiters Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zugrunde, müssen diesbezüglich eindeutige Vereinbarungen vorliegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie den Erfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

**zu 1)** Nichtanerkennung von jährlichen Buchhaltungsaufwendungen im Prüfungszeitraum 2002 bis 2004 als Betriebsausgaben iHv jeweils brutto Euro 3.600,00

Die Versagung des Vorsteuerabzuges wird durch die Bw. nicht bestritten, da, wie vorgebracht wurde, die Formerfordernisse des § 11 UStG 1994 nicht erfüllt seien.

Es wird jedoch argumentiert, dass die Ausgaben ordnungsgemäß belegt und verbucht worden sind und deshalb als Aufwand anzuerkennen sind. Als Empfänger der Beträge wurde der Gatte der Bw., Herr G.L., genannt, der diese zur Abgeltung der erbrachten Buchhaltungsleistungen erhalten hat. Als Nachweis der Verbuchung der Beträge wurden im Rahmen der Berufungsverhandlung ergänzend Kopien von Kassabuchseiten beigebracht.

Zu den Argumenten der Bw. wird festgestellt, dass die jeweils am Jahresende pauschal in den Buchhaltungsunterlagen lediglich verzeichneten Aufwendungen, trotz mehrfacher Aufforderung der Bp, weder im Zuge der Bp noch zu einem späteren Zeitpunkt beim Finanzamt, wie dies in der Berufungsverhandlung angedeutet worden ist, noch gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) schriftlich belegt worden sind.

Die im Zuge der Berufungsverhandlung vorgelegten Kopien, die händisch mit "Kassabuch" überschrieben sind und einen händischen Vermerk "Jahr 2002" bzw. "Jahr 2003" und "Jahr 2004" aufweisen, enthalten jeweils eine Zeile mit dem Inhalt "31. Buchhaltung, eine BuchungsNr., den Bruttobetrag von 3.600,00, den Nettobetrag von 3.000,00, die Vorsteuer



von 600,00".

Diese Eintragungen stellen keinen für die Anerkennung des Aufwandes und des Vorsteuerabzuges geeigneten belegmäßigen Nachweis dar und können einen solchen nicht ersetzen. Andere Unterlagen, aus denen die tatsächlich erbrachten Leistungen, deren inhaltlicher und zeitlicher Umfang, der Zeitpunkt der Leistungserbringung etc., ersichtlich bzw. zumindest nachvollziehbar gewesen wären, wurden nicht beigebracht.

Weiters fehlen Nachweise dafür, dass für die Bw. eine Verpflichtung bestanden hat diese Ausgaben zu leisten und dass sie diese tatsächlich geleistet hat. Der Zahlungsfluss wurde nicht nachgewiesen.

Die Beurteilung des Sachverhaltes im Hinblick auf die behaupteten Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und ihrem Gatten, d.h. zwischen nahen Angehörigen, führt zum Schluss, dass keine anzuerkennenden Betriebsausgaben vorliegen. Es bestehen keine, nach außen zum Ausdruck gebrachten, Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihrem Gatten, Herrn G.L., über die in Rede stehenden Leistungen. Dadurch werden die zur Anerkennung derartiger Vereinbarungen von der Judikatur herausgearbeiteten Kriterien (s.o.) schon im Hinblick auf die erforderliche Publizität nicht erfüllt. Eine Beurteilung der von der Bw. behaupteten Tätigkeit ihres Gatten unter dem Aspekt der familienhaften Mitarbeit iSd Bestimmungen der § 90 und 98 ABGB führt im Ergebnis dazu, dass die Vergütungen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben zu qualifizieren sind. Eine Einforderung solcher Leistungen ist nicht erforderlich, da sich die Beistandspflicht des Ehegatten im Hinblick auf den Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit schon aus der Bestimmung des § 90 ABGB ergibt.

Nach Ansicht des UFS liegen in diesem Punkt keine betrieblich veranlassten Aufwendungen vor. Die Bw. hat hinsichtlich der Richtigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für Buchhaltungsleistungen weder einen Nachweis erbracht noch ist eine Glaubhaftmachung erfolgt, sodass die Anerkennung zu Recht versagt worden ist.

**zu 2)** Nichtanerkennung von Aufwendungen für die Anschaffung einer Fernbrille im Jahr 2004 als Betriebsausgabe iHv brutto Euro 172,20 und Versagung des Vorsteuerabzuges

Die Bw. hat im Jahr 2004 für sich eine Fernbrille angeschafft und begründet diesen Kauf gegenüber der Behörde damit, dass sie diese Brille ausschließlich im Betrieb verwende und ausschließlich beruflich benötige. Die von ihr sonst verwendeten Kontaktlinsen seien bei ihrer beruflichen Tätigkeit nicht ausreichend. Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Teil der erzielten Einkünfte und der notwendigen Anschaffung der Brille.

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung zu diesem Thema grundsätzlich ausführt, ist eine Brille, die die Aufgabe hat, eine Sehschwäche auszugleichen, ein medizinisches Hilfsmittel. Diese Funktion verliert sie auch dadurch nicht, dass sie ausschließlich bei der Berufstätigkeit verwendet und am Arbeitsplatz aufbewahrt wird. Aufwendungen zur

Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel betreffen stets auch die allgemeine Lebensführung. Es steht im vorliegenden Fall fest, dass es sich um keine Spezialbrille handelt. Die Ausgaben sind zum normalen Lebensbedarf der Bw. und damit der Privatsphäre gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu zählen.

Die Aufwendungen sind aus steuerlicher Sicht vom Abzug ausgeschlossen und zwar selbst dann, wenn die Bw. die betreffende Brille nur am Arbeitsplatz verwendet und diese für die Arbeit unentbehrlich ist (VwGH 15.2.1983, 82/14/0135; 3.5.1983, 82/14/0297; 5.7.1994, 94/14/0032; 28.2.1995, 94/14/0154 und 21.9.2005, 2001/13/0241).

Der Vorsteuerabzug ist folglich ebenfalls zu versagen

**zu 3)** Nichtanerkennung von Darlehenszinsen in den Jahren 2002 iHv Euro 5.450,46 und 2003 iHv Euro 5.911,95 als Betriebsausgaben in Verbindung mit der Nichtanerkennung eines Darlehens iHv Euro 170.266,13 (ATS 2.342.913,00)

Hinsichtlich des in der Buchhaltung zum 1.1.2002 erfassten Darlehens wurde die Bw. im Zuge der Bp um Vorlage diesbezüglicher Verträge, Vereinbarungen und Nachweise der Mittelherkunft, d.h. um die Grundlagen, insbesondere für die Verrechnung der damit im Zusammenhang stehenden Zinsen, ersucht.

Als Nachweis der Hingabe der Geldmittel hat der Gatte der Bw. handschriftlich verfasste Vereinbarungen vorgelegt. Der Inhalt dieser Unterlagen lautet z.B.:

- "Vereinbarung Juni 2001 zwischen Herrn L. und Frau R.L. Sparbuch von Herrn L. mit S 30.000,-- erhalten. Wird mit 6% verzinst."
- "Vereinbarung Juni 2000 Sparbuch von Herrn L. ATS 90.000,-- an Regina geborgt. Zinsen 6%."
- "26. Mai 2000 Von Herrn L. S 40.000,-- Kredit mit 6% Zinsen an Regina geborgt. Sp.B."
- "Vereinbarung Mai 1999 Herr L. gibt Frau L. einen Kredit in der Höhe von S 500.000,-- (Schmuck Mutter, Marken und Dukatenverk. von Herrn L.) Kredit wird mit 6% verrechnet."
- "Vereinbarung 30. April 99 Herr L. gibt Frau L. ein Darlehen von S 213.000,--. Geld ist vom Einbruch 1997 es werden Zinsen von 6% vereinbart. Versicherungsvergütung".

Nach Ansicht der Bp stellten diese Unterlagen keine fremdüblichen Darlehensverträge dar. Wesentliche Merkmale eines Darlehensvertrages wie z.B. die Unterschrift der Vertragspartner, Rückzahlungsmodalitäten, Laufzeit, Bedingungen bei Zahlungsverzug oder Angaben über Sicherheiten seien nicht enthalten gewesen. Da somit von einer gewissen Dauerwidmung der Geldmittel auszugehen gewesen sei, habe die Bp in Höhe des Betrages zum 1.1.2002 Schenkungen angenommen und nicht die Hingabe von Darlehen. Die als Betriebsausgaben 2002 und 2003 verrechneten Zinsen seien daher nicht anzuerkennen.

Wenn die Bw. in den Schriftsätzen und in der Berufungsverhandlung argumentiert, dass Herr L. immer über Geld habe verfügen können und dieses für das Geschäft seiner Gattin R.L. zur Verfügung gestellt habe, so ist daraus für die steuerliche Anerkennung der Geldflüsse als Darlehen und der behaupteten Verzinsung nichts zu gewinnen. Da hier eine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen vorliegt, sind für deren Anerkennung spezielle Grundsätze zu erfüllen.

Auch wenn, wie die Bw. weiter argumentiert, nach zivilrechtlichen Vorschriften ein Darlehensvertrag nicht schriftlich abgefasst sein muss, so muss eine solche Vereinbarung entsprechend den Kriterien, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen in der ständigen Rechtsprechung des VwGH entwickelt wurden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (z.B. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074; 28.11.2002, 2001/13/0032; 31.3.2003, 98/14/0164, 18.3.2004, 2003/15/0049; 18.3.2004, 2000/15/0211). Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Bereich der Beweiswürdigung und führen dazu, dass der Behauptung über das angebliche Vorliegen einer Vereinbarung der Glauben versagt wird, wenn die den erwähnten Grundsätzen entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024).

In freier Beweiswürdigung wird festgestellt, dass die seitens der Bw. vorgelegten handschriftlichen Vereinbarungen nicht den angeführten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Die Vereinbarungen kommen nach außen nicht zum Ausdruck. Art und Inhalt der Vereinbarungen sind für Dritte in dieser Form nicht erkennbar oder nachvollziehbar. Der bilanzmäßige Ausweis als Schuldpost trägt der geforderten Publizität nicht Rechnung. Die in den Unterlagen enthaltenen Angaben reichen nicht aus um von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ausgehen zu können. Darlehensgeber und Darlehensnehmer sind nicht eindeutig genannt. Der Abschlusszeitpunkt ist nicht konkret angegeben. Laufzeit, Besicherung sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten sind nicht enthalten. Die Angabe dass 6% Zinsen verrechnet werden ist für eine Anerkennung als Darlehensvertrag nicht ausreichend. Die Leistungsabwicklung selbst ist nicht mit z.B. Zahlungs- oder Empfangsbestätigungen dokumentiert. Zwischen fremden Personen wären Darlehensvereinbarungen in solch einer Form, auch aus Gründen der Beweissicherung für den Darlehensgeber, nicht abgeschlossen worden.

Die Annahme der Bp, dass es sich bei den Beträgen bis zum 1.1.2002 um Schenkungen hätte handeln können, steht der Versagung der Betriebsausgabeneigenschaft der Zinsen für die

Jahre 2002 und 2003 nicht entgegen. Die Meldung des Sachverhaltes durch die Bp an das Finanzamt für Gebühren führte infolge Verjährung zu keinen abgabenrechtlichen Konsequenzen.

Es wird daher festgehalten, dass kein fremdübliches, steuerlich anzuerkennendes Darlehen vorliegt. Die im Jahr 2002 und 2003 als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen, für die keine Berechnungen und kein Nachweis tatsächlich erfolgter Zahlungen vorliegen, sind nicht anzuerkennen.

**zu 4)** Einkommens- und Umsatzerhöhung iHv brutto Euro 39.500,00 im Jahr 2004.

Als Nachweis der Hingabe der Beträge im Jahr 2004 wurden ebenfalls handschriftlich verfasste Vereinbarungen vorgelegt. Der Inhalt dieser Unterlagen lautet:

- "2004 Darlehen von (Claudia) Günther an Regina L. in der Höhe von Euro 30.000,-- Geld stammt von C.L. die sich einen Kredit nahm und Herrn G.L. für die Übergabe der Wohnung gibt. Es gilt 6% als vereinbart Zinsen"
- "Vereinbarung Feb. 2004 Darlehen von Herrn G.L. an R.L. in der Höhe von Euro 15.000,--. Verzinsung 6%. Geld stammt von Silbermünzen 25,-- 500,-- umgetauscht in der Nationalbank. ca. 92 kg".

Für die Bp war mit diesen Unterlagen die Mittelherkunft nicht geklärt. Weitere Nachweise wurden nicht beigebracht. Der Betrag von brutto Euro 39.500,00 sei daher im Jahr 2004 als Schwarzumsatz qualifiziert worden.

Wenn die Bw. dazu vorbringt, dass keine Berechtigung für die Annahme von Zuschätzungen vorgelegen sei und es im Zuge der Bp keine Hinweise für Unregelmäßigkeiten gegeben habe, so entspricht dies nicht den Tatsachen.

Wie dem Arbeitsbogen der Bp zu entnehmen ist, wurde schon zu Prüfungsbeginn um Klärung des Umsatzrückganges im Prüfungszeitraum sowie des Verlustes im Jahr 2004 ersucht. Die Ergebnisse einer seitens der Bp durchgeführten Nachkalkulation auf Basis des gegebenen Waren- und Personaleinsatzes sowie die mangelhaften Grundaufzeichnungen wurden in diversen Besprechungen mit der Bw. thematisiert und der Umsatzrückgang sowie die Rohaufschlagsdifferenzen und Rohaufschlagsschwankungen hinterfragt. Für das Jahr 2004 ergab die Kalkulation einen um rund Euro 50.000,00 niedrigeren Rohgewinn gegenüber den Vorjahren. Der Verlust betrug rund Euro 27.000,00. Der Rohaufschlag betrug für 2004 rund 27% entgegen den Vorjahreszahlen von 76 bis 94%.

In einem Schreiben der Bw. vom 13.4.2006 wurde auf die Kalkulation nicht Bezug genommen. Es wurde lediglich allgemein über "wahrscheinliche" Gründe für den Rückgang ausgeführt. Der Rückgang wäre u.a. auf "äußere und innere Einflüsse" zurückzuführen. Konkrete Unterlagen oder Nachweise zur Untermauerung dieser allgemeinen Ausführungen und zur

Klärung des Umsatzrückganges wurden nicht beigebracht. Die Kalkulationsdifferenzen blieben somit ungeklärt.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ging die Vertreterin der Amtspartei nochmals auf die Kalkulationsdifferenzen und die erfolgte Umsatzzuschätzung ein. Die Zurechnung im Jahr 2004 sei nicht allein aufgrund des fehlenden Nachweises der Mittelherkunft sondern auf Basis der Kalkulationsdifferenzen erfolgt. Seitens der Bw. wurden dazu keine Angaben gemacht.

Wie schon unter Punkt 3) ausgeführt, sind auch die Vereinbarungen über die im Jahr 2004 hingegebenen Geldmittel unter dem Aspekt der Erfüllung der Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. In freier Beweiswürdigung wird festgestellt, dass auch diese beigebrachten Unterlagen die Kriterien nicht erfüllen, sodass keine anzuerkennenden Darlehensverträge vorliegen. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzend beigebrachten Unterlagen um den Nachweis der Mittelherkunft zu erbringen, ändern an dieser Beurteilung nichts. Weder das an die Tochter der Bw. gerichtete Kreditanbot aus dem Jahr 2003 noch eine Bestätigung für die Übernahme von Silbermünzen durch eine Bank vom 28.11.2002 sowie Fotos von Silbermünzen sind zum Nachweis einer Darlehenshingabe zwischen Familienangehörigen und der Bw. ausreichend. Die Mittelherkunft ist mit den angeführten Unterlagen ebenfalls nicht als erwiesen zu beurteilen.

Im Hinblick auf die ungeklärten Kalkulationsdifferenzen im Jahr 2004 wird festgestellt, dass die Behörde gemäß § 184 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder wenn er Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. D. h. es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen. Steht die Berechtigung zur Schätzung fest, ist die Behörde in der Wahl der Schätzungsmethode frei.

Die seitens der Bp angewendete Kalkulationsmethode ist im gegenständlichen Fall nicht als ungeeignet zu beurteilen und sind die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge der Bp schlüssig und folgerichtig. Die Berechnungen der Bp wurde seitens der Bw. nicht widerlegt. Hinsichtlich der Höhe des Zuschätzungsbetrages wurde eine griffweise Zuschätzung auf Basis der nicht nachgewiesenen Geldmittel durchgeführt. Aufgrund der für das Jahr 2004 festgestellten Kalkulationsdifferenz von rund Euro 50.000,00 und einem Verlust von rund Euro 27.000,00 erscheint die Umsatzzuschätzung iHv brutto Euro 39.500,00 nicht als unangemessen oder zu hoch gegriffen. Wie der VwGH in seiner Rechtssprechung ausführt,

hat das Unsicherheitsmoment einer Schätzung der Abgabepflichtige in Kauf zu nehmen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen.

Die Zuschätzung im Jahr 2004 erfolgte somit zu Recht.

#### **5) Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2006**

Grundlage für den angefochtenen Bescheid ist hier der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004. Da sich durch die Berufungsentscheidung hinsichtlich des Grundlagenbescheides keine Änderungen ergeben, kommt es zu keiner Änderung bzw. Anpassung des Vorauszahlungsbescheides.

(Angemerkt wird, dass auf die zukünftige Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum (hier 2006) festgesetzten Vorauszahlungen angerechnet werden. Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Vorauszahlungen, wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.)

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 22. September 2008