

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R. in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch BDO Oberösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Reuchlinstraße 6, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 14. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 15. März 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013, Umsatzsteuer 2010 bis 2013 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 bis 2013 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 sowie Umsatzsteuer 2010 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	177.569,55 €	Einkommensteuer	78.674,78 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 765,66 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,12 €
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	77.909,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	167.330,52 €	Einkommensteuer	73.555,26 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 470,16 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,10 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	73.085,00 €
--	--------------------

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Einkommen	177.196,46 €	Einkommensteuer	78.488,23 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 680,60 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,37 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				77.808,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	201.182,94 €	Einkommensteuer	90.306,27€
			anrechenbare Lohnsteuer	- 335,01 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,26 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				89.971,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	214.250,00 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	42.850,00 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	- 9.436,50 €

festgesetzte Umsatzsteuer				33.413,50 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	208.096,70 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	41.619,34 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	- 3.745,74 €
festgesetzte Umsatzsteuer				37.873,60 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	216.706,45 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	43.341,29 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	- 3.907,81 €
festgesetzte Umsatzsteuer				39.433,48 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2013	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	243.959,11 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	48.791,82 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	- 3.960,00 €
festgesetzte Umsatzsteuer				44.831,82 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2010 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) ist seit 2000 als Rechtsanwalt tätig und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit wobei er u.a. für die beschwerdegegenständlichen Jahre seinen Gewinn mittels Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt hat. Hinsichtlich der Umsatzsteuer machte er von der Vorsteuerpauschalierung des § 14 Abs. 1 UStG 1994 Gebrauch.

In den Jahren 2015 und 2016 fand beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. den Betriebsprüfungsbericht vom 14.3.2016 zu AB.Nr. ***1*** samt Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7.3.2016):

Tz. 1 Selbstanzeige

Mit Schreiben vom 26.5.2015 wurde eine Selbstanzeige betreffend die Abgaben Umsatzsteuer 2011, 2012, 2013, 2014 und Einkommensteuer 2011, 2012, 2013 eingebracht.

Darstellung der Beträge lt. Selbstanzeige:

[...]

Tz. 2

..

Fehlende Erlöse

Von der BP wurde festgestellt, dass folgende Einnahmen nicht erfasst wurden

2012	2013
393,91	150,13

Tz. 3 Selbständigen Vorsorge

Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass die Beiträge zur Selbständigen Vorsorge in den Jahren 2011 und 2012 nicht geltend gemacht wurden. Von der BP werden diese Beträge als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Tz. 4

Kraftfahrzeug

Der Bf. nutzte im Zeitraum 2011-2014 ein Fahrz. d. Marke ***2***. Dieses Fahrzeug werde sowohl betrieblich als auch privat genutzt. Da keine Aufzeichnungen über die tatsächliche Verwendung vorhanden wären, werde von der BP ein Privatanteil in Höhe des halben Sachbezuges berücksichtigt.

Kaufpreis ***3*** ca. 30.000,00
 Sachbezug 1,5 % / 2 225,00 mtl.
 Privatanteil lt. BP 2.700,00 jährl.

Antrag bei SB am 7.3.2016: Vorsteuer 2014 für ***2*** zu 100 % anstatt zu 90 % (Statt € 5.700,- - € 6.333,33)
 KFZ-Kosten incl. AfA € 8.000,-

Tz. 5 Nutzung Infrastruktur

Der Bf. fungiert seit ***25*** als Gesellschafter der ***4***, hält an dieser eine Stammeinlage von € 70,- und übt als Auftragnehmer und Partner die Rechtsanwaltschaft für die Gesellschaft aus, und erzielt daraus selbständige Einkünfte.

Der Bf. erhält für diese Tätigkeit von der Gesellschaft eine jährliche Basisvergütung in Höhe von € ***5***. Die von der Gesellschaft fakturierten Nettohonorare aus persönlich erbrachter Leistung des Bf. (der "Eigenumsatz") haben mindestens dem Dreifachen der im betreffenden Jahr zustehenden Basisvergütung zu entsprechen (der "Mindestumsatz").

Der Bf. kann die Infrastruktur (= Büro, Sekretärin, Fachliteratur etc.) der GmbH nutzen. Die Kosten für diese Nutzung sind lt. Bf. abgedeckt durch die Differenz zwischen Eigenumsatz (€ ***5***) und Mindestumsatz für die GmbH (€ ***6***).

Bisher wurde vom Bf. folgende Vorgangsweise gewählt:

Als Besteuerungsgrundlage wurde die erhaltene Basisvergütung herangezogen. Betreffend Umsatzsteuer wurde die Vorsteuerpauschalierung mit 1,8 % des Nettoumsatzes in Anspruch genommen.

Betreffend Einkommensteuer wurde die Betriebsausgabenpauschalierung in Höhe von 12% des Nettoumsatzes (max. € 26.400,-) in Anspruch genommen.

Folgerung BP:

Sämtliche Aufwendungen sowie das Unternehmerrisiko wären vom Bf. selbst zu tragen (lt. Pkt. 4 des Auftragsvertrages). Der Bf. könne jedoch die Infrastruktur (= Büro, Sekretärin, Fachliteratur etc.) der GmbH nutzen. Diese Kosten würden ihm nicht gesondert in Rechnung gestellt, sondern wären durch die Differenz zwischen Basisvergütung (€ ***5***) und Mindestumsatz für die GmbH (€ ***6***) abgedeckt.

Dieser Differenzbetrag (€ ***8***) werde somit nicht verprämiiert sondern verbleibe der ***7***. Es wäre somit von einem 2-fachen Leistungsaustausch auszugehen. Einerseits erbringe der Bf. für die ***7*** Leistungen als Anwalt in Form von Beratungsleistungen, wobei die Abrechnung mit dem Mandanten durch die ***7*** erfolge. Andererseits würde die ***7*** dem Bf. die gesamte Infrastruktur einer bekannten Anwaltskanzlei (z.B. Personal, Betriebs- u. Geschäftsausstattung, Räumlichkeiten usw.) zur Verfügung stellen. Auch würden Telefon- Porto- u. Gerichtskosten von der ***7*** getragen.

Diese Leistungen würden von der ***7*** nicht gesondert in Rechnung gestellt, sondern wären Teil der Differenz zwischen Basisvergütung und Mindestumsatz. Dies lasse sich auch aus dem an die BP gerichteten e-mail des Kanzleileiters der ***7*** Hrn. ***9*** entnehmen (Anlage 1).

Nach Ansicht der BP würden mit der einbehaltenen Differenz nicht nur die von ***7*** getragenen Aufwendungen, sondern auch die Gewinnspanne von ***7*** abgegolten. Als

Bemessungsgrundlage für den oben beschriebenen Leistungsaustausch komme nur der Anteil der auf die Aufwandserstattung entfällt in Betracht.

Aufgrund fehlender Aufteilungsparameter wird dieser durch die BP mit 50% des Differenzbetrages im Schätzungsweg ermittelt.

Lt. BP würden sich folgende Auswirkungen ergeben:

Umsatzsteuer

Vom FA werde der Kostenanteil für die Nutzung der Infrastruktur mit 50% des Differenzbetrages zwischen Mindestumsatz und Basisvergütung angenommen und sei Teil der Erlöse.

Lt. Mitteilung der Kanzlei vom Juli 2015 würden die Differenzbeträge ausmachen:

[...]

Darstellung:

[...]

Aufgrund des Überschreitens der Umsatzgrenze von € 220.000,- könne für obige Jahre die Vorsteuerpauschalierung nicht geltend gemacht werden.

Geltend gemachte Vorsteuerpauschale:

2010	2011	2012	2013
3.832,84	3.550,24	3.427,05	3.862,80

Ein Vorsteuerabzug aus der Kostenverrechnung könne erst nach Rechnungslegung durch die ***7*** erfolgen.

Einkommensteuer

Werden einem Unternehmer von einem Geschäftspartner Wirtschaftsgüter die zur Betriebsausübung notwendig sind, unentgeltlich zur Verfügung gestellt, stellt der Vorteil aus der Zurverfügungstellung einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil dar. Dieser Betrag könne bei der Ermittlung des Gewinnes als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

[...]

Aufgrund des Überschreitens der Umsatzgrenze von € 220.000,- könne für obige Jahre die Betriebsausgabenpauschalierung nicht geltend gemacht werden.

Geltend gemachte BA-Pauschale:

2010	2011	2012	2013
25.555,25	23.668,25	22.847,00	25.752,00

Tz. 6 Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2010

Da obige Vorgangsweise auch schon vor Prüfungszeitraum angewendet worden wäre, werde vom FA eine punktuelle Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2010 durchgeführt.

Umsatzsteuer

Gemäß Tz.4 werde der Kostenanteil für die Nutzung der Infrastruktur mit 50% des Differenzbetrages zwischen Mindestumsatz und Basisvergütung angenommen und den Erlösen zugerechnet.

Die USt werde dahingehend berichtigt, dass das Vorsteuerpauschale nicht geltend gemacht werden könne, da die Vorsteuer in tatsächlicher Höhe zum Zeitpunkt der Rechnungslegung durch die ***7*** geltend gemacht werde.

Der Eigenverbrauch KFZ werde analog zur Tz. 3 berücksichtigt.

Die Vorsteuer durch den Kauf des ***3*** wurde zu 90% geltend gemacht. Gemäß Tz. 3 werde durch die BP die Vorsteuer zu 100% berücksichtigt.

Erklärter Umsatz ***10*** d.s. ca. 40% v. Gesamtumsatz

Gesamtumsatz daher ca. ***11***

Differenz ***7*** ***12*** davon 50% ***13***

Umsatz lt. Erkl. ***10***

Differenz ***7*** ***13***

Eigenverbrauch PKW lt. Tz. 3 2.700,00

Umsatz lt. BP ***14***

Vorsteuer lt. BP (KFZ) 5.580,00

Einkommensteuer

Der zu den Erlösen zugerechnete Betrag in Höhe v. € ***13*** werde als Betriebsausgabe gewinnmindernd abgesetzt.

Die geltend gemachten pauschalen Betriebsausgaben in Höhe v. € 25.552,25 könnten nicht anerkannt werden.

Die KFZ-Kosten würden von der BP gem. Tz. 3 mit € 8.000,- geschätzt.

2010

Umsätze lt. BP	***14***
Aufwand 50% Diff.Betrages	-***15***
Pflichtbeiträge	-6.310,36
KFZ-Kosten geschätzt	-8.000,00
Gewinnfreibetrag	- 3.900,00
Gewinn lt. BP	***16***

Mit Bescheiden vom 15. März 2016 nahm das Finanzamt ***17*** (im Folgenden: Finanzamt) die Einkommensteuer- sowie Umsatzsteuerverfahren 2011 und 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ den wiedergegebenen Feststellungen der Außenprüfung entsprechende neue Sachbescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 2011 und 2012. Betreffend die Einkommensteuer 2010 erfolgte bereits am 7.3.2016 eine Wiederaufnahme und erging am selben Tag ein neuer Sachbescheid, der aber am 15.3.2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch einen neuen Sachbescheid vom 15.3.2016 ersetzt wurde.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 wurde das Verfahren mit Bescheid vom 15.3.2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und ebenfalls an diesem Tag ein neuer Sachbescheid erlassen, der den Feststellungen der dargestellten Außenprüfung entsprochen hat.

Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2013 ergingen am 15.3.2016 den Feststellungen der Außenprüfung entsprechende Erstbescheide.

Ebenfalls am 15.3.2016 ergingen Anspruchszinsenbescheide für 2010 bis 2013.

Mit Anbringen vom 14.4.2016, beim Finanzamt eingelangt am 15.4.2016, wurde fristgerecht Beschwerde gegen die Umsatzsteuer-, Einkommensteuer und Anspruchszinsenbescheide 2010 bis 2013 jeweils vom 15.3.2016 erhoben.

Die Beschwerde würde sich gegen folgende Punkte richten:

Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013: Ansatz eines tauschähnlichen Umsatzes in Verbindung mit dem Verlust des Betriebsausgabenpauschales sowie Ansatz eines zu hohen Eigenverbrauchs aus der Privatnutzung des Autos

Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013: Ansatz eines tauschähnlichen Umsatzes in Verbindung

mit dem Verlust des Vorsteuerpauschales

Anspruchszinsen: Bescheide 2010 bis 2013: Ansatz zu hoher Anspruchszinsen

Es werde Folgendes beantragt:

Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013: Wegfall des tauschähnlichen Umsatzes, Anwendung des Betriebsausgabenpauschales sowie Wegfall des Eigenverbrauchs PKW (aufgrund der Anwendung des Betriebsausgabenpauschales)

in eventu: Reduktion des Eigenverbrauchs PKW

in eventu: Reduktion des tauschähnlichen Umsatzes und Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben

Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013: Wegfall des tauschähnlichen Umsatzes, Anwendung des Vorsteuerpauschales sowie niedrigere Bemessung des Eigenverbrauchs PKW

in eventu: Reduktion des tauschähnlichen Umsatzes

in eventu: Ansatz der tatsächlich angefallenen Vorsteuern

Anspruchszinsen Bescheide 2010 bis 2013: Reduktion der Anspruchszinsen entsprechend der Beschwerde

Es wurde weiters beantragt eine Beschwerdeverentscheidung zu unterlassen sowie gemäß § 274 (1) BAO eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Zu Tz 5 (4) Nutzung der Infrastruktur:

Der Bf. würde Rechtsanwaltsleistungen an ****18****, idF ****7**** genannt, erbringen. Er benütze u.a. die Infrastruktur von ****7****. Die Vergütung für seine Leistungen wäre im Auftragsvertrag von Juni 2013 geregelt, der dem Finanzamt vorliegen würde.

Die Tatsache, dass der Bf. bei ****7**** ein Büro benütze und die Infrastruktur u.a. in Form einer Sekretärin, würde die Behörde zur Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes zwischen ****7**** und dem Bf. verleiten, bei dem anscheinend Rechtsanwaltsleistungen gegen Nutzung von Infrastruktur getauscht werden.

Die Bemessung des Umsatzes erfolge mit vom Umsatz angeleiteten Beträgen zwischen ****22**** TEUR und ****23**** TEUR.

Der bereits angeführte Auftragsvertrag regle, dass der Bf. die Rechtsanwaltschaft für ****7**** ausübe. Pkt. 4.3. des Auftragsvertrages würde vorsehen, dass der Auftragnehmer (Rechtsanwalt = der Bf.) die Betriebsmittel „soweit darüber nicht die Gesellschaft selbst verfügt“ selbst aufbringt. Der Vertrag würde dazu exemplarisch Mobilitätskosten und Heimbüro aufzählen.

7 würde Rechtsanwaltsleistungen vom Bf. beziehen und würde im Zuge dessen Teile der Infrastruktur zur Verfügung stellen. Der Bf. würde seine Leistungen an ***7*** erbringen und würde dabei unter anderem die Infrastruktur der Gesellschaft benützen.

Mit der Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes würde die Behörde die vertragliche Vereinbarung zwischen ***7*** und Auftragnehmer nicht anerkennen, sondern wende die (ihrer Ansicht nach) wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß §§ 21 f BAO an. Aus § 21 BAO könne nicht abgeleitet werden, dass sich die Behörde über die tatsächlichen Gegebenheiten eines Einzelfalls hinwegsetzt und ein fingiertes Geschehen der Besteuerung zugrunde legt (vgl. Ritz, Kommentar BAO 2014, 5. Auflage 2014, RZ 13 zu § 21). § 22 BAO komme nur bei Umgehen von Abgaben zur Anwendung. Dabei wäre die ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung und die Absicht der Steuervermeidung Voraussetzung (vgl. Ritz, ebenda, RZ 2 f 2u § 22)

Die Konstruktion zwischen dem Bf. mit dem Auftragnehmer wäre nicht gewählt worden, um gegenseitige Umsätze verkürzt darzustellen. Vielmehr wäre es das Konzept von ***7*** und dem dazugehörigen Netzwerk, dass die Kanzlei mit einem breit gefächerten Angebot und vielen Schwerpunkten nach außen hin einheitlich auftrete.

Dazu würden die Rechtsanwaltsleistungen zugekauft. Der einheitliche Auftritt nach außen hin, der sich unter anderem in der Erreichbarkeit, dem Schriftverkehr und der Abrechnung manifestieren würde, wäre Bestandteil des Konzepts von ***7***. Daher wäre es auch im ureigensten Interesse der Gesellschaft bzw. funktioniert dieses Konzept wohl nur, wenn rein persönlich ausgeübte Rechtsanwaltsleistungen zugekauft werden und der Auftritt nach außen von ***7*** selbst abgewickelt werde, indem die Mittel (Räumlichkeiten, Personal) dem Rechtsanwalt zur Verfügung gestellt würden.

Neben dem Büro bei ***7*** nutze der Bf. im Übrigen auch ein Büro in seinem Privathaus, um Aufträge abzuwickeln.

Die BP würde sich in ihrer Argumentation unter anderem auf ein Mail des Kanzleiadministrators ***19*** ***9*** beziehen. Dieses würde jedoch nicht die Absaldierung von Umsätzen darstellen, sondern würde lediglich den Auftragsvertrag und das darin geregelte Entgelt erläutern. Die dahinterliegende Frage würde lauten "wie finanziert ***7*** die Kanzlei, wie zahlt der Bf. für die Benutzung." Die Antwortet würde lauten: "****7*** finanziert sich aus der Differenz zwischen den Umsätzen, welche die Rechtsanwälte für ***7*** betreuen und dem geringeren Entgelt, das diese für ihre Leistungen erhalten." Das Mail von Herrn ***9*** würde dies zahlenmäßig ausführen.

Es wäre im allgemeinen Geschäftsbetrieb nicht unüblich, dass Entlohnungen umsatzabhängig erfolgen:

Provisionen von Handelsvertretern, selbst im Angestelltenbereich gäbe es Prämien, die

umsatzabhängig seien

Auch in diesen Fällen werde kein tauschähnlicher Umsatz unterstellt. Ebenso wenig bei Gesellschafter-Geschäftsführern, denen auch kein tauschähnlicher Umsatz für die Benutzung des Büros bei Ihrer Tätigkeit unterstellt werde.

Überdies würde der Bf. die Infrastruktur nur benutzen, um den erteilten Auftrag abzuwickeln. Ein Vorteil aus der Nutzung für Zwecke außerhalb des ***7***-Auftrags würde nicht vorliegen. Nach der Literatur (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Tz 29 zu § 1, S. 84 f und Tz 87 zu § 4, S. 603 f) und der Rechtsprechung (BFH vom 12.5.2009, V R 24/08) wäre eine Leistungsbeistellung (Lieferung oder sonstige Leistung) durch den Auftraggeber niemals als Entgelt für den leistenden Unternehmer anzusehen, sondern stünde außerhalb des Leistungsaustausches, wenn für den beigestellten Gegenstand etc. eine anderweitige Nutzung durch den Verfügungsberechtigten nicht möglich sei. Da der Bf. in diesem Zusammenhang lediglich für ***7*** tätig wäre und auch eine private Nutzung der Infrastruktur von ***7*** ausgeschlossen sei, würde diese Beistellung jedenfalls kein (zusätzliches) Entgelt im Sinne des UStG beim Bf. darstellen.

Des Weiteren wäre die Vertragsgestaltung nicht ungewöhnlich, sodass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht angewendet werden könne, weil keine der Voraussetzungen dazu auch nur annähernd erfüllt wäre. Vielmehr wäre der Vertrag anzuerkennen.

Es werde daher die Streichung des tauschähnlichen Umsatzes beantragt und würde es - soweit dies von der Umsatzgrenze her möglich sei - bei der Betriebsausgabenpauschalierung mit Vorsteuerpauschalierung bleiben (bis 2013, hier letztmalig mit Deckelung).

Sollte das Bundesfinanzgericht dieser Argumentation nicht folgen können, werde in eventu beantragt:

die Bemessung des tauschähnlichen Umsatzes von einer realistischen, niedrigeren Basis (Miete für ein Büro von 18 m², Inanspruchnahme einer Sekretärin gemeinsam mit einem weiteren Rechtsanwalt),

Vorschlag: 18.000,00 €/Jahr

die Berücksichtigung von tatsächlichen Betriebsausgaben (KFZ-Aufwand, Bürokosten, Telefon, Arbeitsmittel), die mit Belegen nachgewiesen bzw. deren Ausmaß glaubhaft gemacht werde.

zu Punkt Kraftfahrzeug:

Der Bf. würde sein eigenes, vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug benutzen. Daneben würde es in der Familie immer ein Zweitfahrzeug geben.

Der BP werde insoweit recht gegeben, als im Bereich der Umsatzsteuer ein Eigenverbrauch anzusetzen wäre, soweit Vorsteuerabzug zustand: in diesem Fall die Anschaffung.

Es werde der Eigenverbrauch wie folgt ermittelt:

Anschaffungskosten netto 27.900,00 EUR

Nutzungsdauer 8 Jahre (analog zu PKW)

Jährliche AfA 3.487,50 EUR

Private Nutzung geschätzt 10 % = EV 349,00 Basis Eigenverbrauch aufgrund von AfA

Da im Bereich der Einkommensteuer bis einschließlich 2013 die Betriebsausgabenpauschalierung in Anspruch genommen werde, wäre hier keine fiktive Einnahme anzusetzen, da ein eigenes und nicht ein vom Auftraggeber zur Verfügung gestelltes Fahrzeug geringfügig für private Zwecke benützt wird.

Sollte sich das Bundesfinanzgericht dieser Argumentation nicht anschließen können, werde beantragt, das Ausmaß der Privatnutzung mit rd. 10 % des tatsächlichen Kfz-Aufwandes und nicht mit dem halben Sachbezug festzulegen.

Mit Vorlagebericht vom 7. Juli 2016 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 14.4.2016 betreffend Einkommen-, Umsatzsteuer und Anspruchszinsen 2010 bis 2013 zur Entscheidung vor ohne vorher eine Beschwerdeverentscheidung erlassen zu haben.

In diesem Vorlagebericht wird festgehalten, dass keine weitere Stellungnahme erfolge.

Mit Beschluss vom 7. April 2021 wurde der Bf. binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses um Bekanntgabe bzw. um Nachweis folgender Umstände ersucht:

- I. Der Bf. wird ersucht die Anschaffungskosten (samt etwaiger Nebenkosten der Anschaffung) des in den Jahren 2010 bis 2014 auch privat genutzten Kfz ***2*** innerhalb der unter Punkt IV. angeführten Frist nachzuweisen (Rechnungen, Kaufvertrag etc.)
- II. Der Bf. wird weiters aufgefordert innerhalb der unter Punkt IV. angeführten Frist den Aufwand (Kosten) für das unter Punkt I. angeführte Kfz für die Jahre 2010 bis 2014 innerhalb der unter Punkt IV. angeführten Frist nachzuweisen. Darunter fallen jedenfalls Kosten für Treibstoffe, Wartung und allfällige Reparaturen.
- III. Der Bf. wird ferner aufgefordert, das Ausmaß der Privatnutzung des unter Punkt I. angeführten Kfz in den Jahren 2010 bis 2014 nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen. Diesbezüglich ist jedenfalls anzugeben (samt entsprechender Nachweise), welches Zweitfahrzeug ihm (und seiner Familie) im Zeitraum 2010 bis 2014 zur Verfügung gestanden ist.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2021 gab die steuerliche Vertretung des Bf. in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 7. April 2021 folgendes bekannt:

Zu Punkt I: Es werde der Kaufvertrag aus 2010 des in den Betriebsprüfungszeitraum entfallenden ***33*** übermittelt. Die Anschaffungskosten hätten € 27.900,00 und die

Nutzungsdauer acht Jahre betragen, woraus sich eine jährliche AfA von € 4.395,94 ergeben würde.

Dieser ***20*** sei 2014 verkauft worden und wäre ein weiterer ***20*** angeschafft worden. Dessen Anschaffungskosten inklusive Adaptierungen hätten € 35.167,35 und die Nutzungsdauer ebenfalls acht Jahre betragen, woraus sich eine jährliche AfA von € 4.395,94 ergeben würde.

Zu Punkt II: Es würden die 2014 angefallenen Kfz-Kosten in Belegen übermittelt werden. Diesem Schreiben vom 3.5.2021 sind eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des B. für 2014 sowie 17 Tankbelege sowie drei Belege über andere Betriebskosten angeschlossen.

Für die Jahre 2010 bis 2013 wäre es aufgrund der Inanspruchnahme der Basispauschalierung zu keiner systematischen Sammlung von Betriebsausgaben gekommen. Insbesondere würde sich der Bf. auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 4110) stützen.

Für die Eigenverbrauchsbesteuerung im Rahmen der USt werde die Abschätzung der Kfz-Kosten laut Betriebsprüfung mit TEUR 8 für realistisch gehalten (Tz 2 des BP Berichts). Diese würden sich wie folgt verteilen:

	Euro	VSt
Abschätzung KFZ-Kosten BP	8.000,00	
davon AfA	3.487,50	Ja
davon Versicherung	1.427,00	nein
Davon andere	3.085,50	Ja

Es werde angeregt, in den Jahren 2010 bis 2013 nur die ust-pflichtigen Teile der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen.

Zu Punkt III: Aufzeichnungen wären in den Jahren 2010 bis 2013 nicht geführt worden. 2014 habe der Bf. einen Privatanteil von 26% ermittelt. In den Jahren 2013 und 2014 wäre der Bf. von seiner Frau getrennt lebend gewesen und hätte daher einen höheren Privatanteil gehabt. In den Jahren 2010 bis 2012 wäre der Familie ein ***21*** als zweites Fahrzeug zur Verfügung gestanden, insofern wäre der Privatanteil 2010 bis 2012 deutlich niedriger gewesen. Im Durchschnitt der geprüften Jahre würde der Privatanteil des Bf. auf 20% geschätzt.

Weiters wurde in diesem Schriftsatz vom 3. Mai 2021 der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Schreiben des Bf. vom 3.5.2021 samt Beilagen wurde mit Beschluss vom 11.5.2021 an das Finanzamt Österreich als belangte Behörde gemäß §§ 2a, 183 Abs. 4 BAO zur Kenntnis übermittelt. Die Frist für die Abgabe einer allfälligen Äußerung wurde mit 28. Mai 2021 gesetzt. Bis dato langte keine Äußerung des Finanzamtes Österreich zum Schreiben des Bf. vom 3.5.2021 beim Bundesfinanzgericht ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist seit 2000 als Rechtsanwalt tätig und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b dritter TS EStG 1988. Er hat seinen Gewinn für die Jahre 2010 bis 2013 mittels Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Im Bereich der Umsatzsteuer hat er die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch genommen.

In den Jahren 2010 bis 2013 war der Bf. für die ***24*** (im Folgenden: ***4***) tätig und erbringt an diese anwaltliche Leistungen und zwar für Klienten der ***4***. Der Bf. ist seit ***25*** als Gesellschafter an der ***4*** beteiligt und hält er eine Stammeinlage von € 70.

Die Tätigkeit des Bf. für die ***4*** ist in einem Auftragsvertrag geregelt, wobei dieser unter anderem folgende Regelungen enthält:

1.1 Gegenstand des Unternehmens der Gesellschaft ist die Ausübung der Rechtsanwaltschaft.

1.2 Der Auftragnehmer fungiert seit ***25*** als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft, hält an dieser eine Stammeinlage von € 70,00 und übt als Auftragnehmer und Partner die Rechtsanwaltschaft für die Gesellschaft aus. Wesentliche Aufgabe des Auftragnehmers ist daher die gemeinsame Ausübung der Rechtsanwaltschaft mit den übrigen geschäftsführenden Gesellschaftern bzw Auftragnehmern im Rahmen der Gesellschaft. Es entspricht dem beruflichen Verständnis der Vertragsparteien, den Beruf des Rechtsanwaltes als freien Beruf und damit möglichst selbstbestimmt und nicht in der Form eines abhängigen Dienstverhältnisses auszuüben. Diesem Verständnis der Ausübung der Rechtsanwaltschaft als freier Beruf entspricht auch die Übernahme eines entsprechenden Unternehmerwagnisses, insbesondere auch einer entsprechenden Marktverantwortung durch den Auftragnehmer.

2. Beauftragung und Aufgabenbereich

2.1 Die Gesellschaft beauftragt den Auftragnehmer mit der Ausübung der Rechtsanwaltschaft für die Gesellschaft sowie mit der Ausübung der damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte der Gesellschaft. Der Auftragnehmer nimmt diese Beauftragung ausdrücklich an. Für dieses Vertragsverhältnis gelten, soweit der Vertrag keine anderen Regelungen enthält, die Bestimmungen über den Bevollmächtigtungsvertrag gemäß §§ 1002 ABGB. Ausdrücklich

vereinbart ist, dass damit kein Dienstverhältnis begründet wird.

2.2 Die Gesellschaft beauftragt den Auftragnehmer uneingeschränkt, die Rechtsanwaltschaft für die Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der RAO sowie gemäß den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages auszuüben. Dem Geschäftsführer obliegt die Durchführung von mit der Ausübung der Rechtsanwaltschaft verbundenen allgemeinen Verwaltungsaufgaben nach Maßgabe einer allfälligen Geschäftsordnung und einer einvernehmlichen Einigung zwischen Auftragnehmer und Gesellschaft. Bei der Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit hat der Auftragnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu wahren und die gesetzlichen Bestimmungen sowie die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und einer allfälligen Geschäftsordnung einzuhalten.

2.3 Der Auftragnehmer ist bei Ausübung des Mandates nicht an Weisungen oder Zustimmungen der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden (§ 21 c Zif 10 RAO). Der Auftragnehmer ist für die Erfüllung seiner Berufs- und Standespflichten persönlich verantwortlich (§ 21 d Abs 2 RAO). Der Auftragnehmer kann sowohl seine Tätigkeit als Rechtsanwalt als auch seine sonstige Tätigkeit als Geschäftsführer der Gesellschaft eigen bestimmen, indem er die Arbeitszeit völlig frei einteilen kann, den Arbeitsablauf selbst gestalten kann, beim Arbeitsablauf nicht kontrollunterworfen und keinem arbeitsbezogenen Verhalten unterlegen ist und gegenüber der Gesellschaft frei von disziplinären Verantwortlichkeiten ist. Er ist daher auch berechtigt, die Übernahme von von der Gesellschaft an ihn herangetragenen Aufträgen/oder Mandaten ohne Begründung abzulehnen, ohne dass dies einer Zustimmung der übrigen Geschäftsführer oder der Gesellschaft bedarf. Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich durch andere Geschäftsführer der Gesellschaft bei der Auftragsabwicklung vertreten zu lassen.

3. Kanzleistandort

Die Gesellschaft hat ihren Sitz in ***26*** und derzeit Zweigniederlassungen in ***27***, ***28*** und ***29***. Die Gesellschaft ist national und international tätig. Der Auftragnehmer wird seine Leistungen entsprechend den jeweiligen Erfordernissen erbringen. Er ist - unter Wahrung der anwaltlichen Residenzpflicht - an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden und entscheidet frei darüber, ob seine Anwesenheit an einem bestimmten Ort aus sachlichen Erfordernissen notwendig oder zweckmäßig ist.

4. Vergütung

4.1 Der Auftragnehmer erhält von der Gesellschaft eine Vergütung, die sich aus einer Basisvergütung, einer Umsatzprämie und einer Marktprämie zusammensetzt (die „Gesamtvergütung“). Die Gesamtvergütung beträgt höchstens € ***30*** pro Jahr (die „Deckelung“). Mit der Bezahlung der Basisvergütung, der Umsatzprämie und der Marktprämie sind sämtliche Ansprüche des Auftragnehmers aus seinem Auftragsverhältnis vollständig abgegolten, soweit dieser Vertrag keine zusätzlichen Ersatzansprüche vorsieht. Der Auftragnehmer hat für die Entrichtung aller aus dieser Vergütung resultierenden Steuern,

Abgaben und allfälliger Sozialversicherungsbeiträge aus eigenem Sorge zu tragen.

4.2 Der Auftragnehmer ist ausschließlich alleine dafür verantwortlich, für den Fall der länger andauernden Krankheit oder Berufsunfähigkeit vorzusorgen und dafür allenfalls auch geeignete Betriebsunterbrechungsversicherungen abzuschließen. Gleiches gilt für die Altersvorsorge. Die Gesellschaft wird für eine angemessene Mitversicherung (im Ausmaß von mindestens € 10.000.000,00) des Auftragnehmers für seine Tätigkeit für die Gesellschaft im Rahmen der zugunsten der Gesellschaft abgeschlossenen Haftpflichtversicherung auf Kosten der Gesellschaft Sorge tragen.

4.3 Der Auftragnehmer hat die für die Erfüllung des Auftrages notwendigen Betriebsmittel – soweit darüber nicht die Gesellschaft selbst verfügt - und Spesen selbst aufzubringen, ohne dass ihm gegenüber der Gesellschaft ein Ersatzanspruch zusteht. Dies gilt insbesondere für die Kosten der Anschaffung, der Erhaltung und des Betriebes von PKW, Mobiltelefon, Heimbüro, Heimtelefon/Fax, Entscheidungs- und Vertragsvorlagensammlungen, eigenem Zeit- und Terminplanungsmittel, eigenen eMail- und Internetanschlüssen und Taxikosten.

4.4 Die jährliche Basisvergütung beträgt € ***31***. Der Auftragnehmer hat Unternehmerwagnis unter Zugrundelegung des Prinzips der Eigenkosten zu tragen. Die von der Gesellschaft fakturierten Nett honorare aus persönlich erbrachter Leistung des Auftragnehmers (der „Eigenumsatz“) hat daher mindestens dem Dreifachen der im betreffenden Jahr zustehenden Basisvergütung zu entsprechen (der „Mindestumsatz“). Wird dieser Mindestumsatz nicht erreicht, so vermindert sich die Basisvergütung um ein Drittel der Differenz zwischen Eigenumsatz und Mindestumsatz.

4.5 Der Auftragnehmer erhält eine Umsatzprämie gemäß dem als Anlage ./1 angeschlossenen Prämienberechnungsmodell für Partner. Voraussetzung für die Gewährung der Umsatzprämie ist die Erreichung des Mindestumsatzes. Die Umsatzprämie wird dem Auftragnehmer auch für solche Umsätze gewährt, die aus der gemäß Anlage ./1 zurechenbaren Beschäftigung anderer Leistungserbringer durch den Auftragnehmer resultieren (der „zurechenbare Umsatz“).

4.6 Der Auftragnehmer erhält nach Maßgabe der Anlage ./1 eine Marktprämie für Umsätze, die mit von ihm akquirierten Mandanten (die „eigenakquirierten Mandanten“) erzielt werden. Unter vom Auftragnehmer akquirierten Mandanten werden nicht nur neue Mandanten der Gesellschaft, sondern auch ehemalige, vom Auftragnehmer für die Gesellschaft neu gewonnene Mandanten verstanden. Als ehemaliger Mandant der Gesellschaft in diesem Zusammenhang gilt, wer letztmalig vor mehr als drei Jahren die Gesellschaft mandatiert hat. Voraussetzung für die Gewährung der Marktprämie ist die Erreichung des Mindestumsatzes. Die im Zeitpunkt des Abschlusses dieses Auftragsvertrages vom Auftragnehmer bereits eigenakquirierten Mandanten sind in der Anlage ./2 aufgelistet. Der Auftragnehmer hat künftige eigenakquirierte Mandanten jeweils unverzüglich per eMail dem jeweiligen Standortleiter und allen übrigen Partnern und Senior Managern mitzuteilen. Der Standortleiter hat für jeden Partner und Seniormanager eine Liste der eigenakquirierten Mandanten zu führen.

4.7 Soweit der Mindestumsatz Voraussetzung für die volle Basisvergütung, die Zurechnung

von Umsätzen von Senior Managern und Rechtsanwaltsanwärttern sowie für die Gewährung der Umsatzprämie und der Marktpremie ist, gilt diese Voraussetzung bereits dann als erfüllt, wenn im betreffenden Geschäftsjahr ein Eigenumsatz in Höhe von mindestens 75% des Mindestumsatzes erreicht oder überschritten und im unmittelbar nachfolgenden Geschäftsjahr die fehlende Differenz auf den Mindestumsatz nachgeholt wird.....

4.8 Die vom Auftragnehmer in seiner vormaligen Tätigkeit als angestellten Rechtsanwalt für die Gesellschaft vor dem Beginn dieses Vertragsverhältnisses erbrachten aber bei Beginn dieses Auftragsverhältnisses noch nicht abgerechneten Leistungen werden auf der Basis des bis dahin geltenden Vergütungsregimes abgerechnet, wobei dort allenfalls vorgesehene Deckelungen für Prämien nicht gelten. Da dadurch in den ersten Jahren das Risiko einer möglichen Nichterreichung des Mindestumsatzes besteht, wird eine Übergangsregelung in der Weise getroffen, dass ein in den ersten beiden Geschäftsjahren nach Vertragsbeginn nicht erreichter Mindestumsatz auch noch im dritten Geschäftsjahr nach Vertragsbeginn nachgeholt werden kann.

4.9 Die Deckelung entfällt für jene Geschäftsjahre, in denen der Auftragnehmer entweder mindestens 75% der Summe aus Eigenumsatz und zurechenbarem Umsatz oder mindestens

€ ***32*** Eigenumsatz und zurechenbarem Umsatz mit eigenakquirierten Mandanten erzielt hat.

4.10 Der Eigenumsatz und der zurechenbare Umsatz werden jeweils auf der Basis des in Anlage ./1 beschriebenen, von der Gesellschaft geführten Erlöscontrolling für das jeweilige Geschäftsjahr der Gesellschaft ermittelt.

4.11 Die Auszahlung der Basisvergütung erfolgt gegen Aktontorechnungslegung vierteljährlich im Vorhinein nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft, spätestens aber am 15. des zweitfolgenden Monats nach Rechnungslegung. Die Umsatzprämie und die Marktpremie ist von der Gesellschaft spätestens bis Ende des 4. Monats nach Ende des Geschäftsjahres zu berechnen und spätestens bis Ende des 6. Monats nach Ende des Geschäftsjahres an den Auftragnehmer nach entsprechender Rechnungsstellung auszubezahlen.

[...]

5. Urlaub

Der Auftragnehmer hat keinen Anspruch auf Erholungsurlaub. Sämtliche geschäftsführenden Gesellschafter der Gesellschaft werden sich jedoch darum bemühen, sich wechselseitig zu vertreten, damit Erholungsbedürfnisse eines jeden geschäftsführenden Gesellschafters abgedeckt werden können.

6. Dauer

6.1 Das Auftragsvertragsverhältnis begann am ***34*** und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen jeweils unter Einhaltung einer Frist von 3 Monaten zum Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres aufgelöst bzw. widerrufen werden. Wichtige Gründe, die in der Sphäre eines Vertragspartners liegen, berechtigen den anderen Vertragspartner zur sofortigen Auflösung.

[...]

Aufgrund dieser dargestellten Vereinbarung hat der Bf. für seine Tätigkeit für die ***4*** für die Jahre 2010 bis 2013 eine sogenannte Basisvergütung von € ***31*** erhalten. Daneben hat er eine Umsatz- sowie Marktprämie nach Maßgabe der Punkte 4.5 und 4.6 der getroffenen Vereinbarung bezogen.

Für die Erbringung der vom Bf. an die ***4*** erbrachten anwaltlichen Leistungen konnte der Bf. die Einrichtungen (Infrastruktur) der ***4*** nutzen und zwar hat es sich dabei insbesondere um die Inanspruchnahme einer Sekretärin (zusammen mit einem anderen Rechtsanwalt) sowie die Nutzung eines Büros in den Räumlichkeiten der ***4*** gehandelt. Die Nutzung der Einrichtungen (samt Sekretärin) durch den Bf. hat sich auf die Durchführung der anwaltlichen Leistungen laut der dargestellten Vereinbarung gegenüber der ***7*** beschränkt.

Die Differenz zwischen der dem Bf. gebührenden Basisvergütung und der ihm ebenfalls gebührenden Prämien und dem für die ***4*** aus der Tätigkeit des Bf. erzielten Nettohonorare (das sind die Honorare, die die ***4*** den Klienten in Rechnung stellt) verbleibt bei der ***4*** und werden zum Teil zur Deckung der in der ***7*** insgesamt anfallenden Kosten (Gebäude, Sekretariate, Bibliothek, Infrastruktur, Mitarbeiter etc.) verwendet.

Die vom Bf. geleisteten Beiträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a bis c EStG stellen sich in den Jahren 2010 bis 2013 wie folgt dar:

Jahr	2010	2011	2012	2013
Pflichtbeiträge an die Rechtsanwaltskammer	€ 2.906,92	€ 2.906,92	€ 3.000,00	€ 3.000,00
Krankenversicherung	€ 3.403,44	€ 3.550,80	€ 3.704,04	€ 3.846,72
Selbständigenvorsorge	€ 880,36	€ 899,64	€ 906,07	€ 951,05

Der Bf. hat in den Jahren 2010 bis 2013 ein Fahrzeug der Marke ***2*** sowohl für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt für private Zwecke verwendet, für das eine

Vorsteuerabzugsberechtigung zustand, weil es sich um ein Fahrzeug handelt, das unter § 5 der VO BGBl 1996/273 fällt. Die Anschaffungskosten haben netto € 27.900,00 betragen und wird in den Jahren 2010 bis 2013 für den Betrieb, Wartung und Reparatur von folgenden Kosten im Schätzungswege ausgegangen:

Absetzung für Abnutzung: € 3.487,50 (keine Schätzung, sondern ermittelt auf Basis der nachgewiesenen Anschaffungskosten und einer Nutzungsdauer von acht Jahren)

Versicherung: € 1.427,00 (keine Vorsteuer)

Andere Kosten (insbes. für Treibstoff, Reparaturen): € 3.085,50

Für die Jahre 2010 bis 2013 wurden vom Bf. keine Aufzeichnungen und zwar insbesondere kein Fahrtenbuch über das Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung geführt. Das Ausmaß der privaten Nutzung des Kfz ***2*** für die Jahre 2010 bis 2012 wird im Schätzungswege mit 20% und für 2013 mit 26% geschätzt.

In den Jahren 2011 bis 2013 wurden folgende vom Bf. erzielte Umsätze zunächst nicht erklärt und erst in der Selbstanzeige vom 26.6.2015 bekanntgegeben:

[...]

Im Rahmen der zu AB.Nr. ***1*** durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass für die Jahre 2012 und 2013 folgende Einnahmen bis dato nicht erfasst wurden:

2012: € 393,91

2013: € 150,13

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 und 2012 wurden folgende Beiträge zur Selbständigen Vorsorge nicht berücksichtigt:

2011: € 899,64

2012: € 906,07

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend die Beteiligung des Bf. an der ***4*** in den Jahren ab 2006 (bis März 2016) ergibt sich aus dem Firmenbuch des Landesgerichts ***26*** zu FN ***35*** und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Der Inhalt der zwischen der ***4*** und dem Bf. getroffenen Vereinbarung über die Erbringung von anwaltlichen Leistungen durch den Bf. an die ***4*** sowie deren Honorierung durch die ***7*** ergeben sich aus der Vereinbarung in der Fassung vom 24.6.2013, wobei die für den Beschwerdefall relevanten Inhalte auch bereits in den Vorjahren

gegolten haben. Dies ergibt sich einerseits aus Punkt 1.2 der Vereinbarung (... seit ***25*** ...) und gehen davon übereinstimmend die Parteien des Verfahrens aus.

Die Feststellung, dass der Bf. für die Erbringung seiner an die ***4*** erbrachten anwaltlichen Leistungen die Einrichtungen (Infrastruktur) der ***4*** nutzen konnte und dass es sich dabei insbesondere um die Inanspruchnahme einer Sekretärin (zusammen mit einem anderen Rechtsanwalt) sowie die Nutzung eines Büros in den Räumlichkeiten der ***4*** gehandelt hat sowie dass sich die Nutzung der Einrichtungen (samt Sekretärin) durch den Bf. auf die Durchführung der anwaltlichen Leistungen laut der dargestellten Vereinbarung gegenüber der ***7*** beschränkt hat, ergibt sich einerseits aus Punkt 4.3 der Vereinbarung in der Fassung vom 24.6.2013 („... für die Erfüllung des Auftrages...“) sowie aus dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen (vgl. S. 4 oben „Überdies benutzt der Bf. die Infrastruktur nur, um den erteilten Auftrag abzuwickeln“) und den Ausführungen im BP-Bericht vom 14.3.2016.

Die Höhe der zunächst nicht erklärten Umsätze für die Jahre 2011 bis 2013 ergibt sich aus der Selbstanzeige des Bf. und ist auch zwischen den Parteien nicht strittig.

Die Höhe der im Rahmen der zu AB.Nr. ***1*** durchgeführten Außenprüfung festgestellten nicht erfassten Einnahmen für die Jahre 2012 und 2013 ist zwischen den Parteien unstrittig. Dies trifft auch auf die Höhe der in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 und 2012 nicht berücksichtigten Beiträge zur Selbständigen Vorsorge zu.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1 Zur Zulässigkeit der Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben, wenn a) dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und b) die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Der in der lit. a des § 262 Abs. 2 BAO geforderte Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung wurde in der Beschwerde vom 14.4.2016 wirksam gestellt. Da das Finanzamt die am 15.4.2016 beim Finanzamt eingelangte Beschwerde am 7.7.2016 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hat, wurde auch die Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO eingehalten, weswegen zu Recht keine Beschwerdevorentscheidung ergangen ist.

3.1.2 Zur Nutzung der Infrastruktur der *4*** durch den Bf.**

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

Voraussetzung für die Bejahung eines tauschähnlichen Umsatzes ist daher ein Leistungsaustausch. Es muss daher ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Beziehung zwischen der bezogenen sonstigen Leistung und der als Entgelt dafür gegebenen sonstigen Leistung bestehen (vgl. zB VwGH 23.5.2013, 2010/15/0058).

Keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn liegt hingegen vor, wenn der Abnehmer dem Unternehmer sonstige Leistungen zur Verfügung stellt, die der Unternehmer zur Erstellung einer Leistung an den Abnehmer verwenden soll oder benötigt. Der Auftraggeber will damit keine Leistung an den Auftragnehmer erbringen, sondern diesem die Erbringung der geschuldeten Leistung ermöglichen. Die umsatzsteuerliche Unbeachtlichkeit der Leistungsbeistellung ergibt sich aus dem Leistungsbegriff und dem Prinzip der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehaltes (Ruppe/Achatz, UStG⁵, Tz 29 zu § 1 UStG).

Beistellungen können sich auch auf sonstige Leistungen beziehen (vgl. Radeisen in Zaumseil in Schwarz/Widmann/Radeisen, Kommentar zum dt. UStG, Rz 69 zu § 1 dUStG). Sogar sind Beistellungen nicht auf Stoffe beschränkt, sondern liegen auch in Form von Arbeitsleistungen bzw. Gebrauchsüberlassungen von Hilfsmitteln wie einer Büroinfrastruktur vor (vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum dt. UStG, 207. Lfg. 7/2019, Rz 1910 zu § 3 dUStG).

Sogar können durch den Auftraggeber zur Verfügung gestellte Arbeitskräfte und Hilfsmittel für die Erbringung der geschuldeten Leistung durch den Auftragnehmer Gegenstand einer nicht umsatzsteuerbaren und daher keinen tauschähnlichen Umsatz bewirkenden Leistungsbeistellung sein (vgl. Zaumseil in Schwarz/Widmann/Radeisen, Kommentar zum dt. UStG, Rz 66 zu § 3 Abs. 4 dUStG mwN sowie Nieskens, aaO, Rz 1860 f zu § 3 dUStG).

Im gegenständlichen Fall liegt daher entgegen der von der Betriebsprüfung vertretenen Ansicht durch die Zurverfügungstellung der Büroinfrastruktur durch die ***4*** an den Bf. für die Erbringung der von ihm gegenüber der ***4*** geschuldeten anwaltlichen Leistungen eine – außerhalb des Leistungsaustausches stehende – nicht umsatzsteuerbare Leistungsbeistellung vor, weil der Bf. die Büroinfrastruktur der ***4*** nur für die Abwicklung der ihm von der ***4*** erteilten Aufträge genutzt hat. So hat auch der BFH ausgesprochen, dass dann wenn der Auftraggeber dem Auftragnehmer unentgeltlich bei ihm, dem Auftraggeber angestelltes Personal zur Durchführung des konkreten Auftrages überlässt, keine sonstige Leistung im Sinn des § 3 Abs. 9 dUStG vorliegt (BFH 6.12.2007, V R 42/06, BStBl. 2009 II S. 493). Auch im beschwerdegegenständlichen Fall wurde keine Entgeltsvereinbarung betreffend die Überlassung der Büroinfrastruktur durch die ***4*** getroffen und kann darin sogar kein tauschähnlicher Umsatz iS des § 3a Abs. 2 UStG 1994 erblickt werden, sondern liegt eine nicht umsatzsteuerbare Leistungsbeistellung vor.

Dies hat zur Konsequenz, dass die Umsatzgrenze für die Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung des § 14 Abs. 1 UStG 1994 sowie des § 17 Abs. 1 EStG 1988 von € 220.000 in den Jahren 2010 bis 2012 nicht überschritten wurde. Für das Jahr 2013 liegt zwar eine Überschreitung vor. Diese Überschreitung führt aber zur Unanwendbarkeit der angeführten Pauschalierungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erst für das darauffolgende Wirtschaftsjahr (2014).

Bei der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können neben dem Betriebsausgabenpauschale unter anderem Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 abgezogen werden. Die unter die Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 in den Jahren 2010 bis 2013 vom Bf. entrichteten Beiträge können daher in der festgestellten Höhe neben dem Betriebsausgabenpauschale abgezogen werden.

Hinsichtlich der Nutzung des Kraftfahrzeuges ***2*** auch für private Zwecke durch den Bf. ist festzuhalten, dass Nutzungsentnahmen keine Betriebseinnahmen darstellen, sondern es sich um Betriebsausgabenkürzungen handelt (vgl. zB Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, Tz 5 zu § 17 EStG).

Betreffend die Nutzung der Infrastruktur der ***7*** durch den Bf. handelt es sich weder um Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 BAO noch um sonstige Betriebseinnahmen (vgl. zu diesen zB Fellner, aaO, Tz 5 zu § 17 EStG), sodass diese im Rahmen der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ebenfalls unberücksichtigt zu bleiben haben.

3.1.3 Zur umsatzsteuerliche Behandlung des Kfz *2*****

Bei dem Fahrzeug handelt sich unbestritten um ein vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug, das zu 80% für betriebliche Zwecke verwendet wird, weswegen die auf die Anschaffung entfallende Vorsteuer in voller Höhe zusteht (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Wird ein zum Vorsteuerabzug berechtigendes Kfz für private, dh. unternehmensfremde, Zwecke genutzt, liegt ein steuerpflichtiger Umsatz gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 1. TS UStG 1994 vor. Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz sind gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 die auf die unternehmensfremde (private) Verwendung entfallenden Kosten.

In die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 sind alle erwachsenen Kosten des Kfz einzubeziehen für die ein Vorsteuerabzug abstrakt möglich war und nicht nur die Kosten der Anschaffung (vgl. zB Ruppe/Achatz, UStG⁵, Tz 170 zu § 4 mwN).

Für die beschwerdegegen Jahre 2010 bis 2013 hat der Bf. über das Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung des Kfz ***20*** keine Aufzeichnungen geführt.

Das Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung eines PKW ist an Hand der gefahrenen Kilometer zu ermitteln und vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (zB durch ein Fahrtenbuch) oder zumindest glaubhaft zu machen; ansonsten hat eine Schätzung zu erfolgen.

Bei der Höhe der vorgenommenen Schätzung wurde einerseits berücksichtigt, dass der Bf. und seine Gattin in den Jahren 2010 bis 2012 über ein Zweitfahrzeug, nämlich einen ***21*** verfügt haben, sodass ein Ansatz eines Privatanteiles von 20% den tatsächlichen Verhältnissen als am nächsten kommend erscheint. Andererseits lassen die ab dem Jahr 2014 geführten Aufzeichnungen (aufgrund des Wegfalls der Zulässigkeit der Pauschalierungsmöglichkeit) Rückschlüsse auf die Verhältnisse der vorangegangenen Jahre zu, weil sich weder die betriebliche Tätigkeit noch der Wohnsitz des Bf. geändert haben. Allerdings ist entgegen der Ansicht des Bf. für das Jahr 2013 von einem Privatanteil von 26% auszugehen, weil sich der Bf. von seiner Gattin bereits im Jahr 2013 getrennt hat und daher ihm ab diesem Zeitpunkt das Fahrzeug ***21*** nicht mehr zur Verfügung gestanden ist.

Daher ergibt sich für die private Nutzung des Kfz ***2*** für die Jahre 2010 bis 2013 folgende Bemessungsgrundlage für die Besteuerung gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 1. TS UStG 1994:

Basis bildet der Betrag von € 6.573,00 (AfA und Kosten für Treibstoffe und sonst mit dem Betrieb zusammenhängender Kosten).

Für die Jahre 2010 bis 2012 ergibt dies bei einer privaten Verwendung im Ausmaß von 20% € 1.314,60 und für 2013 (private Nutzung im Ausmaß von 26%) € 1.708,98, weswegen der Beschwerde auch in diesem Punkt teilweise stattzugeben war.

3.1.4 Beiträge zur Selbständigen Vorsorge

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. c EStG 1988 sind an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im Sinne der §§ 6 und 7 BMSVG für freie Dienstnehmer, des § 52 Abs. 1 und des § 64 Abs. 1 BMSVG im Ausmaß von höchstens 1,53% der Beitragsgrundlagen gemäß § 6 Abs. 5, § 52 Abs. 3 und § 64 Abs. 3 BMSVG Betriebsausgaben.

Daher stellen die in den Einkommensteuererklärungen 2011 und 2012 nicht angesetzten Beiträge zur Selbständigen Vorsorge Betriebsausgaben dar, die gemäß § 17 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 neben dem Pauschale gesondert als Betriebsausgabe angesetzt werden dürfen.

3.1.5 Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2010 bis 2013

Die Beschwerde bekämpft auch die Festsetzung der Anspruchszinsen 2010 bis 2013.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen

Abgabeergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des mit dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Anfechtung der Anspruchszinsen lediglich mit dem Vorbringen, dass die diesen Anspruchszinsenbescheiden zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 unrichtig und daher die Anspruchszinsen entsprechend zu reduzieren wären, ist nicht mit Aussicht auf Erfolg möglich, weil Anspruchszinsen an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 seien inhaltlich rechtswidrig (vgl. zB VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039).

Erweist sich nämlich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er im Beschwerdeverfahren entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht daher ein weiterer Zinsenbescheid und es erfolgt keine Abänderung der ursprünglichen angefochtenen Zinsenbescheide (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung des der Beschwerde zugrunde liegenden Sachverhaltes nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen weswegen keine Revision zulässig ist.

Linz, am 31. Mai 2021