

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. März 2018 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2018, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2015 und 2016 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen.

Die Einkommensteuer 2015 und 2016 wird mit jeweils € 0 festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2015 wird mit € -5.632,63, die Umsatzsteuer 2016 mit € -5.306,01 festgesetzt.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2018 wird stattgegeben, die Einkommensteuervorauszahlung wird mit € 0 festgesetzt.

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 (Bf.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt.

Mangels Abgabe von Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2015 und 2016 von der belangten Behörde (FA) geschätzt. Mit Bescheiden vom 28.03.2018 wurden die Umsatzsteuer mit € 5.596,84 (2015) und € 5.876,68 (2016), die Einkommensteuer mit € 6.049,00 (2015) und € 5.279,00 (2016) und die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2018 mit € 5.754,00 festgesetzt.

Die dagegen erhobene Beschwerde vom 04.07.2018 wurde mit Beschwerdevereinscheidung vom 10.10.2018 als unbegründet abgewiesen, da im Zuge der Beschwerde zwar Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen abgegeben, trotz Aufforderung (Mängelbehebungsauftrag vom 18.07.2018) aber keine Unterlagen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vorgelegt wurden.

Am 19.11.2018 stellte der Bf. einen Vorlageantrag.

In der Folge ergingen seitens des BFG Mängelbehebungsaufträge (Beschlüsse vom 26.09.2019) und legte der Bf. am 23.10.2019 die Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen, Umsatzsteuer/Vorsteuersaldenlisten und das Buchhaltungskonto Vorsteuern 20% vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2019 wurde das FA zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2015 und 2016 beauftragt. Am 12.03.2021 langte der Bericht des FA über die beim Bf. durchgeführte Außenprüfung beim BFG ein.

Zum Prüfungsablauf hielt das FA Folgendes fest:

„Am 02.03.2020 wurde ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag zur Außenprüfung über die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2015 bis 2017 und ein Auftrag zur Nachschau über die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2018 bis Dezember 2019 ausgestellt.

Die Außenprüfung wurde dem Bf. am 02.03.2020 mit Mail und telefonisch angekündigt, die Prüfungsgegenstände mitgeteilt und der Prüfungsbeginn am 12.03.2020 um 15:00 Uhr in der Kanzlei des Bf. vereinbart. Im Mail wurde darauf hingewiesen, dass sämtliche Aufzeichnungen und Belege bei Prüfungsbeginn am 12.03.2020 vorzulegen sind.

Der Prüfungsauftrag zur Durchführung einer Außenprüfung gemäß § 147

Bundesabgabenordnung (BAO) über die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2015 bis 2017 und der Auftrag zur Durchführung einer Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 144 BAO für den Zeitraum Jänner 2018 bis Dezember 2019 wurden zu Prüfungsbeginn am 12.03.2020 dem Bf. zur Kenntnis gebracht und von ihm unterfertigt. Eine Selbstanzeige i.S. des § 29 FinStrG wurde nicht erstattet.

Die Aufzeichnungen und Belege wurden bei Prüfungsbeginn am 12.03.2020 nicht vorgelegt, aber vom Bf. zugesichert, dass diese Unterlagen erst ab 23.03.2020 abgeholt werden könnten, da er sich bis dahin im Ausland befindet.

Im Telefonat vom 23.03.2020 gab er an, dass er aufgrund der Corona-Krise keine Zeit gefunden hat, die sich im Keller-Archiv befindlichen Unterlagen vorzubereiten. Sobald er die Unterlagen in der Kanzlei zur Verfügung stehen, wird er den Außenprüfer kontaktieren.

Nach mehreren Telefonaten und Mails betreffend Vorlage der Unterlagen wurden am 29.06.2020 in der Kanzlei des Bf. die Kopien der Saldenlisten, Buchhaltungsaufzeichnungen (Buchungsjournale und Konten) und die Bankkonto-Auszüge und Bankkonten-Belege für die Jahre 2015 und 2017 dem Außenprüfer in Papier-Form in 2 Ordnern übergeben. Die Einzelbelege (Rechnungen) zu den Einnahmen und Ausgaben 2015 und 2017 wurden am

29.06.2020 nicht vorgelegt.

Mit Mail vom 29.06.2020 wurde der Bf. aufgefordert, die bisher nicht vorgelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen, die Buchhaltungsaufzeichnungen und die Bankkontenauszüge und -belege für die Jahre 2016, 2018 und 2019, und sämtliche Belege zu den Buchungen 2015 bis 2019 vorzulegen.

Nach mehreren Mails (Terminvereinbarungen und Terminverschiebungen wegen div. Gründe) und Telefonkontaktversuchen, wurden am 01.09.2020 in der Kanzlei des Bf. Kopien verschiedener Bankkontenauszüge und -belegen für die 2016, 2018 und 2019 und Kopien von einigen Eingangsrechnungen 2015 bis 2019 vorgelegt.

Mit Mail vom 01.09.2020 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen für 2016, 2018 und 2019, sämtliche Honorarnoten für 2015 bis 2019 und viele Ausgabenbelege für Einzelbelege für 2015 bis 2019 und ein Teil eines Bankkontos immer noch fehlen bzw. nicht vorgelegt wurden und aufgefordert, diese fehlenden Unterlagen umgehend vorzulegen.

Mit Mail vom 16.09.2020 wurde der Bf. aufgefordert, mitzuteilen, wann die fehlenden Unterlagen vorgelegt werden.

Am 24.09.2020 wurden in der Kanzlei des Bf. Kopien von Belegen 2015 bis 2019, die Saldenlisten, USt-Kontensalden und Kontoausdrucke der Jahre 2016, 2018 und 2019 an den Außenprüfer übergeben.

Mit Mail vom 06.10.2020 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass Ausdrucke einiger Buchhaltungskonten nicht übergeben wurden und er aufgefordert wird, diese umgehend zu übermitteln.

Mit Mail vom 20.10.2020 wurde vom Bf. das gesamte Buchungsjournal für den Zeitraum 2015 bis 2019 als csv-Datei und der fehlende Teil eines Bankkontos vorgelegt.

Mit Mail vom 02.11.2020 wurde dem Bf. ein Fragen-Vorhalt mit einer Auflistung von Buchungen für den Zeitraum 2015 bis 2019 übermittelt, mit der Aufforderung, die Fragen zu den aufgelisteten Buchungen zu beantworten und die gewünschten Unterlagen bis zum 23.11.2020 vorzulegen. Den Erhalt dieser Mail hat der Bf. mit Mail vom 03.11.2020 bestätigt.

Mit Mail vom 23.11.2020 ersucht der Bf. wegen mehrerer Termine und Fristen um Fristerstreckung bis 07.12.2020, die vom Außenprüfer mit Mail vom 24.11.2020 gewährt wird. Im Telefonat am 17.12.2020 teilte der Bf. auf die Frage des Außenprüfers, warum der Vorhalt vom 02.11.2020 bis dato nicht beantwortet und dazu keine Unterlagen beim Finanzamt vorgelegt worden sind, mit, dass er die Beantwortung des Vorhaltes per Mail schon geschickt habe.

Auf den Einwand des Außenprüfers, dass bis dato kein Mail oder sonstiges Schriftstück eingelangt ist, teilte der Bf. mit, dass er das Mail nochmal schickt. Bis dato ist dieses Mail oder Schriftstück in anderer Form nie im Finanzamt bzw. Dienststelle eingelangt, der Aufforderung der Außenprüfung nach Klärung der Sachverhalte und um Vorlage der zugehörigen Unterlagen wurden daher nicht Folge geleistet.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20.01.2021 wurde der Bf. nochmal aufgefordert, den am

02.11.2020 zugesendeten Vorhalt der Außenprüfung zu beantworten und die abverlangten Unterlagen bis zum 03.02.2021 vorzulegen. Erfolgt die Beantwortung des Vorhaltes samt Vorlage der geforderten Unterlagen nicht fristgerecht, wird die Außenprüfung mangels Mitwirkung des Abgabepflichtigen anhand der bisher vorgelegten Unterlagen, beendet. Dieses Ergänzungsansuchen wurde am 20.01.2021 an die Databox übermittelt und damit elektronisch zugestellt.

Da dieses Ergänzungsansuchen nicht beantwortet worden ist und dazu keine Unterlagen vorgelegt worden sind, ist die Außenprüfung mangels Mitwirkung des Abgabepflichtigen beendet.

Da bis zum Termin der Schlussbesprechung am 09.03.2021 beim Finanzamt Österreich/Dienststelle Wien 1/23 keine Unterlagen eingelangt sind, und den Aufforderungen zur Beantwortung der Vorhalte vom 02.11.2020 nicht Folge geleistet wurde, erging mit Schreiben vom 18.02.2021 an den Bf. die Aufforderung, zur Schlussbesprechung am 09.03.2021 um 14:00 Uhr im Finanzamt Österreich/Dienststelle Wien 1/23 zu erscheinen, um über die Ergebnisse der Außenprüfung zu besprechen.

Dieser Aufforderung wurde nicht Folge geleistet, der Bf. ist am 09.03.2021 zur Schlussbesprechung nicht erschienen. Die Außenprüfung ist damit beendet.“

Mit Schriftsatz vom 14.04.2021 teilte das FA Folgendes mit:

„Laut Steuerakt hat der Bf. als Betriebsadresse (Kanzlei) und Zustelladresse ***1***, angeführt. Der Bf. hatte an der ***1*** ein Büro, welches damals im Zuge der durchgeführten Außenprüfung auch betreten wurde.

Der Bf. war im Zeitpunkt der Erstellung und Versendung des Außendienst-Prüfberichtes am 12.03.2021 im Finanz Online als FON-Teilnehmer mit elektronischer Zustellung angemeldet und hat den Prüfbericht automatisiert in seine Finanz Online-Databox zugestellt bekommen.

Zur Adresse ***1***

Behördenabfragen beim Zentralen Melderegister am 10.12.2020 und 10.02.2021 ergaben, dass der Bf. von 21.08.2006 bis zum 02.05.2011 seinen Hauptwohnsitz in ***2***6 (Elternhaus) gemeldet hatte. Außer dem Vermerk „Verzogen nach Thailand“, gibt es keine weiteren Wohnsitzmeldungen im ZMR.

Ermittlungen des Finanzamtes Wien 1/23 (Abgabensicherung) bezüglich der ***1***, bei der ***3*** Immobilienberatung GmbH (Immobilienverwaltung der ***4***), ergaben, dass das Mietverhältnis mit dem Bf. bereits beendet wurde. (Mail von ***3*** vom 09.12.2020). Per Mail teilte die Immobilienverwaltung ***3*** am 07.04.2021 der Außenprüfung mit, dass der Bf. bis 09.11.2020 Mieter der ***5*** war.

Im Moment ist aus Sicht der Finanzverwaltung für den Bf. in Österreich keine Adresse bekannt, wo man postalisch etwas zusenden könnte. Für die Finanzverwaltung ist die elektronische Zustellung im Finanz Online möglich (solange die Teilnahme besteht).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die von der Abgabenbehörde mangels Abgabe von Steuererklärungen geschätzten Besteuerungsgrundlagen für 2015 und 2016 zutreffend sind oder diese laut den vom Bf. im Beschwerdeverfahren vorgelegten Abgabenerklärungen anzusetzen sind.

Die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabensanspruch geltend machen zu können. Dies befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

„Offenlegen“ bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166). Dem Abgabepflichtigen kann dabei unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen.

Es ist grundsätzlich Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die erforderlichen Nachweise bezüglich der geltend gemachten Aufwandspositionen zu erbringen (VwGH 6.4.1995, 93/15/0060).

Steht der Abgabepflichtige der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde, hätte er im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise erbringen müssen (VwGH 19.9.1995, 95/14/0039, vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1559).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich - mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (Ritz, BAO⁶, Tz. 8 zu § 167).

Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit die Abgabenbehörde diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Dass gegenständlich ein Beweis der erklärten Besteuerungsgrundlagen, nämlich durch Vorlage der von der AP angeforderten Unterlagen und Belege bzw. durch Beantwortung der diversen Vorhalte und Ergänzungsersuchen, nicht zumutbar gewesen wäre, ist nicht ersichtlich. Auch hat ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen (VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Es sind daher den Ermittlungsergebnissen der AP folgend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € -58.395,23 (2015) und mit € -34.612,04 (2016), die Umsatzsteuer mit € -5.632,63 (2015) und mit € -5.306,00 (2016) festzusetzen. Die detaillierte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist dem Anhang (Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.03.2021) zu entnehmen.

Zur Beschwerde gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2018 ist Folgendes auszuführen.

Das FA hat die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2018 mit € 5.754,00 (Bescheid vom 28.03.2018) festgesetzt, wobei gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 die für die Festsetzung maßgebliche Abgabenschuld für das Jahr 2016 um 9 % erhöht wurde.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Berechnung der Vorauszahlung für ein Kalenderjahr erfolgt nach der gesetzlichen Regelung des § 45 Abs. 1 EStG 1988 auf Grundlage der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr. Davon werden die Beträge gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 und Z 3 EStG 1988 in Abzug gebracht. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr

wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Bei den Einkommensteuervorauszahlungsbescheiden handelt es sich um von den Einkommensteuerbescheiden rechtlich zu trennende Bescheide (vgl. VwGH 29.07.1997, 95/14/0117). Der Vorauszahlungsbescheid schafft eine selbständige Verpflichtung zur Entrichtung der Vorauszahlung. Die nachfolgende Veranlagung lässt weder ihn, noch diese Verpflichtung wegfallen und bleiben daher beide Bescheide weiterhin aufrecht.

Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind die Vorauszahlungen mit (rückwirkender) Wirksamkeit ab der Erlassung des (mit dem betreffenden Rechtsmittel) angefochtenen Bescheides. In der Beschwerde gegen einen Vorauszahlungsbescheid können nur solche Einwendungen erfolgreich vorgebracht werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen (vgl. VwGH 30.11.1993, 90/14/0234). Bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen kommt es auf die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides an. Es ist also zu prüfen, in welcher Höhe die Vorauszahlungen festzusetzen sind, wenn die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides zugrunde gelegt wird (vgl. VwGH 29.07.1997, 95/14/0117).

Konkret stellte sich die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides so dar, dass im Veranlagungsjahr 2016 steuerlich relevante Kosten anfielen, welche im Einkommensteuerbescheid 2016 mangels Kenntnis des Finanzamtes jedoch nicht berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid entsprach daher nicht der Sachlage und war fehlerhaft. Dementsprechend war auch der Vorauszahlungsbescheid 2018 fehlerhaft, da er sich der Höhe nach gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 von der ermittelten Einkommensteuerschuld 2016 ableitete.

Nachdem sich für das Jahr 2016 aus den oben dargelegten Gründen eine Abgabenschuld von € 0 ergibt, waren die Vorauszahlungen für das Jahr 2018 entsprechend anzupassen und der Beschwerde daher insoweit Folge zu geben.

Zulässigkeit einer 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis hat das BFG keine Rechtsfrage zu lösen, sondern in freier Beweiswürdigung zu entscheiden, in welcher Höhe die Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit bzw. die Umsatzsteuerschuld festzusetzen waren, weshalb keine Rechtsfrage vorliegt, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 14. Mai 2021