

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, die Richterinnen ***SenRi2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 07.05.2007 gegen **1.** die gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer 2002 und Einkommensteuer 2002 bis 2003 vom 03.04.2007 und **2.** den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer 2004 vom 03.04.2007, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach der am 18.04.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung in Anwesenheit einer Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 und den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Der Beschwerde gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 und den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen vom 22.05.2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

III. Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Über die im Spruch angeführten Bescheide entschied der Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 21.09.2010, RV/1223-W/04 (u.a.). Diese Entscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH vom 19.03.2013, 2010/15/0188, aufgehoben, weil kein UFS-Berufungssenat entschieden hatte.

2. Die Beschwerdeführerin (Bf.) war die Inhaberin des unter der Firmenbezeichnung „A N“ gegründeten Einzelunternehmens. Die Unternehmensgegenstände des bis zum Jahresabschluss zum 31.12.2001 unter der Firmenbezeichnung „A N“ auftretenden Einzelunternehmens waren EDV-Beratung und Buchhaltung. Ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2002 lautete die Firmenbezeichnung des Einzelunternehmens wie im Spruch dieser Entscheidung angegeben. Die Unternehmensgegenstände waren Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung).

3. Die Beschwerdepunkte sind **1.** die Umsatzsteuer- und Betriebsausgabenkorrektur im Jahr 2002, **2.** die Buchhaltungskosten in den Jahren 2003 bis 2004 und **3.** die Reinigungskosten in den Jahren 2002 bis 2004.

4. Umsatzsteuer- und Betriebsausgabenkorrektur (2002):

4.1. Die Bf. erklärte Aufwendungen für Fremdleistungen in Höhe von EUR 100.000,00 und die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von EUR 20.000,00 als Vorsteuer. Dem Ergebnis einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO idgF folgend wurden diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben und die darauf entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer anerkannt, weil die Bf. keine Rechnung vorlegen konnte. Beim leistenden Unternehmen, dessen Gesellschafter-Geschäftsführerin die Bf. war, wurde zwar der Ertrag (ebenfalls ohne Beleg) gebucht, die Umsatzsteuer jedoch nicht erklärt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung, der sich das Finanzamt in den jetzt angefochtenen Bescheiden anschloss, wies dies auf eine nachträgliche, ausschließlich aus Bilanzerwägungen erfolgt Buchung hin, der keine wirkliche Leistung zugrunde lag (vgl. Tz 1 der Niederschrift/Schlussbesprechung).

4.2. Die Abgabenbescheide vom 03.04.2007 wurden am 06.04.2007 zugestellt und mit der Beschwerde vom 07.05.2007 angefochten. Die Anfechtungserklärung/Beschwerde für diesen Beschwerdepunkt lautete: „Zu Tz. 1 Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung Fremdleistungen: Die angesprochene Belastungsnote war in den Unterlagen immer vorhanden, ist jedoch im Zuge der Beschlagnahme der Unterlagen abhandengekommen und betrifft diese Honorarnote nur eine Korrektur der Geschäftsführerbezüge, die nicht nachträglich gebucht wurde, sondern sofort nach Erstellung des verschwundenen Beleges und wäre bei einer

Nichtkorrektur eine Wertberichtigungserfordernis wahrscheinlich gewesen. Wir legen deshalb noch einmal einen Ersatzbeleg hinsichtlich dieser Gutschrift vor“.

4.3. Das von der Bf. auch als „Ersatzbescheid betreffend Gutschrift 12/2002“ bezeichnete Telefax vom 25.06.2007 lautete:

„A N EDV Beratung etc.

GmbH [in Folge als „GmbH“ bezeichnet]

.... [Adresse] ... 31.12.2002

Gutschrift BN 12/02

Gutschrift für die Honorarnoten 220004, 220003 und 220002 (teilweise). Honorar Geschäftsjahr 2002: EUR 100.000,00 + 20% MwSt EUR 20.000,00 = Brutto EUR 120.000,00

Diese Gutschrift wird mit den oben genannten Honorarnoten gegen verrechnet. Wir bitten um gleichlautende Buchung ...“

In der Gutschrift (31.12.2002) wurden keine UID-Nummern angegeben. Die Bf. legte insgesamt zwei Ausfertigungen dieser Gutschrift vor. Bei einer Ausfertigung der Gutschrift fehlte die Unterschrift. Eine Vereinbarung über die Gegenverrechnung per Gutschrift ist nicht aktenkundig. Dass die Abrechnung per Gutschrift vereinbart war, wurde nicht behauptet.

4.4. Am 10.07.2008 äußerte sich die Betriebsprüferin zu diesem Beschwerdepunkt wie folgt: „Die angesprochene Belastungsnote war weder in den Unterlagen der GmbH (= der Gutschriftsempfängerin) noch in den Unterlagen der Einzelfirma (= die Ausstellerin der Gutschrift) zu finden. Dass gerade diese beiden Rechnungen nicht vorhanden waren, ist m. E. ziemlich fragwürdig. Die Entscheidung, die Gutschrift an die GmbH nicht anzuerkennen, basiert auch auf der Tatsache, dass zwar in der Einzelfirma die Umsatzsteuern berichtigt (vermindert) wurden, die entsprechende Würdigung in der GmbH jedoch nicht erfolgte. Anzumerken ist noch, dass die Bf. Geschäftsführerin der GmbH ist und diese zu 100% beherrscht. Es wurde daher konform mit der Feststellung in der GmbH die Gutschrift der Einzelfirma nicht anerkannt. Als Beweismittel legt der Steuerberater eine im Jahr 2007 ausgefertigte Rechnung vor, die das Datum der ursprünglichen Rechnung trägt. Es entzieht sich meiner Kenntnis, wie diese Rechnung als Beweismittel für die Vergangenheit gewertet werden sollte“.

4.5. Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 22.05.2007, zugestellt am 29.05.2007, wurde die Beschwerde in diesem Streitpunkt abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: „Zu Tz. 1: Die Beschwerde gegen die Hinzurechnung des Fremdleistungsaufwandes wird damit begründet, dass es sich dabei nicht um Fremdleistungen sondern um eine Gutschrift über gelegte Honorarnoten handelte. Als Beweis dient ein Ersatzbeleg. Da der Originalbeleg weder von der leistenden Einzelfirma noch von der abnehmenden GmbH während der Dauer der Prüfung vorgelegt werden konnte, ist davon auszugehen, dass dieser erst 2007 angefertigt wurde. Daher kann dieser Beleg nicht als Beweis für das Jahr 2002 dienen. Darüber hinaus wurden ATS und nicht EUR als Währung angegeben. Auch das Buchungssystem, bei dem

regelmäßig zwischen Gutschriften und Belastungsnoten unterschieden wird, widerspricht den Angaben der Beschwerdeführerin“.

4.5. Die Beschwerdeentscheidungen wurden mit Vorlageantrag vom 25.06.2007 angefochten. Die Anfechtungserklärung/Vorlageantrag für diesen Beschwerdepunkt lautete: „... gleichzeitig legen wir nochmals den Ersatzbescheid betreffend Gutschrift 12/2002 vor und wollen nochmals festhalten, dass der Originalbeleg seinerzeit in den Buchhaltungsunterlagen vorhanden war, dieser jedoch anlässlich der Hausdurchsuchungen verschwunden ist und ist das nicht der einzige Beleg, der anlässlich der Beschlagnahme verschwunden ist. Wir wollen außerdem noch einmal festhalten, dass der Ersatzbeleg natürlich erst im Nachhinein ausgestellt wurde, nachdem der Originalbeleg nicht mehr auffindbar war und verweisen außerdem auf die OGH-Rechtsprechung, wonach eine Rechnung jederzeit korrigiert werden kann und muss dies auch für diese Rechnung gelten. Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf mündliche Verhandlung oder Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat“.

4.6. In der mündlichen Verhandlung vom 19.05.2010 führten Bf., Steuerberater der Bf. und Amtspartei zu den Fremdleistungen/GmbH aus:

„Zu den Fremdleistungen ist festzuhalten, dass in der GmbH die Vorsteuern in unverminderter Höhe geltend gemacht wurden, während im Einzelunternehmen [der Bf.] die Umsätze um EUR 100.000,00 vermindert wurden“ (© nach Diktat der Finanzamtsvertreterin).

Finanzamt: Die Bezeichnung „Vorsteuerabzug“ ist nicht richtig; richtig ist „Umsatzsteuerkorrektur“.

Steuerberater: Die Originalunterlagen/Streitpunkt müssten sich bei Gericht befunden haben, da der im Strafverfahren als Gutachter tätige ... diese Unterlagen in seinem Gutachten erwähnte. „Von der steuerlichen Beurteilung würde ich auf der einen Seite im Sinne des Ertragssteuerrechtes sagen, dass die Gutschrift in der GmbH ertragserhöhend gebucht wurde und bei der Bf. ertragsvermindernd gebucht wurde. Dies ist auch in den abgegebenen Jahresabschlüssen eingeflossen. Auf der anderen Seite ist hinsichtlich des Umsatzsteuerrechtes auszuführen, dass beim Einzelunternehmen die Umsatzsteuerkorrektur gebucht wurde und hätte von der Betriebsprüfung der GmbH bei dieser eine Vorsteuerkorrektur durchführen müssen“ (© nach Diktat Steuerberater).

4.7. In der mündlichen Verhandlung (19.05.2010) legte der Steuerberater der Bf. folgende Stellungnahme vor: „.... Die Nichtanerkennung der Aufwendungen bei der Bf. sei trotz umfangreicher Dokumentation damit begründet worden, dass die Aufwendungen auch bei der GmbH nicht anerkannt worden seien: „Es liegt somit jedenfalls eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens vor, da die Abgabenbehörde auf die vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Argumente nicht eingegangen ist und damit ein äußerst unaufwendiges Ermittlungsverfahren geführt hat“ (© Seite 3, Zeile 8 ff).

4.8. In der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (08.11.2010) ergänzte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen wie folgt:

„... Mit 15.03.2007 wurde die Außenprüfung gemäß § 150 BAO für die Jahre 2002-2004 für Umsatzsteuer und Einkommensteuer zusammenfassende Meldung Kammerumlage abgeschlossen und dabei festgestellt, dass Aufwendungen für Fremdleistungen von EUR 100.000,00 nicht anerkannt werden, da keine Rechnung vorgelegt werden konnte. Zusätzlich wurden die Vorsteuern um EUR 20.000,00 gekürzt. Dazu ist auszuführen, dass die angesprochene Rechnung eine Gutschrift betrifft und deshalb eine Erlöskorrektur darstellt und zusätzlich eine Umsatzsteuerberichtigung und nicht eine Vorsteuerberichtigung darstellt. Die Gutschrift wurde sowohl in Einzelunternehmen, als auch in der GmbH gebucht, sodass davon auszugehen ist, dass die Gutschrift zum Zeitpunkt der Buchung vorgelegen war (nach der Beschlagnahme der Unterlagen waren zahlreiche Belege nicht mehr auffindbar). Sollte trotzdem die Berufungsentscheidung aufrecht bleiben, so würde dies bedeuten, dass das Einzelunternehmen [der Bf.] eine Forderung von EUR 120.000,00 (inkl. MwSt.) an die GmbH in den Büchern stehen hätte und könnte das Einzelunternehmen (aufgrund des Konkurses der GmbH die Umsatzsteuer korrigieren und außerdem den Nettobetrag in Höhe von EUR 100.000,00 wertberichtigen, da das Wertberichtigungserfordernis schon in der Berufung angeführt war und hätte das Finanzamt Eisenstadt von Amtswegen anlässlich der Nachschau für das Jahr 2005 (Niederschrift über die Nachschau ohne Datum) die Umsatzsteuer korrigieren müssen und außerdem die im Jahr 2002 eingestellte Forderung aufgrund des Betriebsprüfungsberichtes wertberichtigen müssen, da die Konkurseröffnung der GmbH im Juni 2005 erfolgte“.

4.9. BFG-Recherchen im Firmenbuch (01.09.2014): Das Firmenbuchgericht eröffnete am *****1***** den Konkurs über das Vermögen der GmbH und löste die Gesellschaft auf. Am *****2***** wurde der Konkurs aufgehoben und am *****3***** wurde die Firma wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

5. Ad Buchhaltungskosten (2003, 2004)

5.1. Die Bf. erklärte Aufwendungen für Buchhaltungskosten in Höhe von EUR 11.598,00 (2003), EUR 8.000,00 (2004) und die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von EUR 2.319,00 (2003) und EUR 1.600,00 (2004) als Vorsteuer. Dem Ergebnis einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO idgF folgend wurden diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben und die darauf entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer anerkannt. In Tz 2 des Außenprüfungsberichtes wurde dazu ausgeführt: „Die Unternehmerin ist ausgebildete Buchhalterin und Geschäftsführerin einer EDV-Firma, die Buchhaltungsprogramme verkauft und wartet. Die Buchhaltungskosten steigen von EUR 3.850,00 bei einem Umsatz in Höhe von EUR 189.000,00 im Jahr 2002 auf EUR 15.598,00 bei einem Umsatz in Höhe von EUR 120.000,00 im Jahr 2003 und betragen EUR 12.000,00 bei einem Umsatz in Höhe von EUR 45.000,00. Sämtliche

Rechnungen werden von der von ihr geführten GmbH gelegt. Die Kostensteigerung ist nicht nachvollziehbar und daher werden Aufwendungen für Buchhaltungsarbeiten in den Jahren 2003 bzw. 2004 entsprechend den Werten von 2002 mit EUR 4.000,00 anerkannt. Daher sind im Jahr 2003 die Aufwendungen für Buchhaltung um EUR 11.598,00; im Jahr 2004 um EUR 8.000,00 zu kürzen“.

5.2. In der Beschwerde führte die Bf. zu diesem Streitpunkt aus: „Die angesprochenen Buchhaltungskosten sind nicht die Buchhaltungskosten, die zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmer verrechnet wurden, sondern sind dies externe Kosten und legen wir als Beweis den Kontoausdruck bei“.

5.3. Mit Beschwerdeverentscheidung (22.05.2007) wurde der Beschwerde in diesem Streitpunkt stattgegeben, da die Bf. einen Kontoauszug als Beweismittel vorlegte.

6. Reinigungskosten (2002 – 2004)

Die Bf. erklärte Aufwendungen für Reinigungskosten in Höhe von jeweils EUR 10.800,00 (2002, 2003) und EUR 5.400,00 (2004). Dem Ergebnis einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO idgF folgend wurden diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die Reinigungsfachfrau – Zitat/Außenprüfungsbericht – „privat mitverwendet“ wurde.

In der Beschwerde führte die Bf. zu diesem Streitpunkt aus, dass „die Arbeiten von einer Frau S durchgeführt wurden und sind nicht nur Reinigungsarbeiten sondern auch Botengänge für das Unternehmen durchgeführt worden. Die genaue Adresse von Frau S wird nachgebracht“ (© Bf.).

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 22.05.2007 wurde die Beschwerde in diesem Streitpunkt abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: „Zu Tz 3: Die Einzelfirma entfaltete im Zeitraum 2002 bis 2004 kaum unternehmerische Tätigkeiten außer den Dienstleistungen der Bf. für die GmbH. Die Ausgaben für den Reinigungsaufwand wurden ausschließlich mittels Eigenbelegen dokumentiert, die von der Empfängerin nicht unterschrieben worden sind. Da in der GmbH für dieselbe Reinigungskraft Ausgaben in Höhe von EUR 7.900,00 bis EUR 10.000,00 aufgewendet wurden, ist der Aufwand in der Einzelfirma als nicht betrieblich sondern privat zu werten“.

In der Niederschrift über die mündliche Verhandlung (19.05.2010) wurde folgende Aussage der Bf. protokolliert: „Die Reinigungsarbeiten wurden von Frau S durchgeführt. Frau S war Pensionistin. Ihre Identität konnte erst nach ihrem Tod offengelegt werden. Aufzeichnungen über Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten existieren nicht“.

Die Reinigungskosten des Jahres 2005 waren Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis VwGH 19.03.2013, 2010/15/0188, bestätigte der

Verwaltungsgerichtshof die auf diesen Streitpunkt sich beziehende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates in RV/1223-W/04 (u.a.).

Damals stellte der Unabhängige Finanzsenat fest, dass strittig war, ob der gesamte beantragte Betriebsausgabenabzug zu gewähren sei, wenn der Name der Reinigungsfachfrau bekannt gegeben und das bisherige Vorbringen wie folgt abgeändert wird: „... und sind nicht nur Reinigungsarbeiten sondern auch Botengänge für das Unternehmen durchgeführt worden“ (© Bf.).

Nach Verweis auf § 4 Abs 4 EStG 1988 idGF wurde ausgeführt: „Nach dieser Rechtslage sind ausschließlich die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben für Botengänge Betriebsausgaben und die Bf. hat ihre betriebliche Veranlassung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen“.

Dann stellte der Unabhängige Finanzsenat über die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben für Botengänge folgende, aus den Verwaltungsakten sich ergebende Sach- und Beweislage fest: „Die von der Reinigungsfachfrau im Einzelunternehmen durchgeführten Arbeiten und die dafür aufgewendete Zeit wurden nicht aufgezeichnet. Der Stundensatz der Reinigungsfachfrau wurde verschwiegen. Die Reinigungsfachfrau konnte über Art und Umfang ihrer Tätigkeit/en für das Einzelunternehmen und ihre Entgelte nicht befragt werden, da die Bf. den Namen der Reinigungsfachfrau erst nach deren Tod bekannt gab. Die von der Bf. bewohnten Räume und die vom Einzelunternehmen benützten Räume befinden sich im selben Gebäude. Nicht nachweisbar und nicht glaubhaft ist, dass die Reinigungsfachfrau ausschließlich die vom Einzelunternehmen benützten Räume reinigte und ausschließlich für die Reinigung der vom Einzelunternehmen benützten Räume Entgelte erhielt. Die Bf. konnte weder die Anzahl der Botengänge der Reinigungsfachfrau noch ihre auf Botengänge entfallenden Entgelte bekannt geben. Nach dieser Sach- und Beweislage waren die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben nicht einmal ansatzweise feststell- oder ermittelbar. Da die idF beweispflichtige Bf. die ausschließlich betriebliche Verwendung der Reinigungsfachfrau weder nachwies noch glaubhaft machte, war ihre private Mitverwendung nach der v.a. Sach- und Beweislage als erwiesen anzusehen und festzustellen.“

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend hatte der Unabhängige Finanzsenat die Beschwerde in diesem Streitpunkt damals abgewiesen.

7. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:

„[Der] Steuerberater verweist auf sein bisheriges Vorbringen zur Gutschrift, den Buchhaltungskosten und Reinigungskosten. Das Finanzamt erstattet dazu kein neues Vorbringen. Nach Befragung durch ein Senatsmitglied gibt der Steuerberater bekannt, dass es ein vom Wohnhaus getrenntes Büro gab. Beide Gebäude wurden von der Reinigungsfachfrau gereinigt. Nähere Angaben könne er jedoch nicht machen“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Alle Rechtsmittel sind frist- und formgerecht eingebracht. Deshalb scheiden die Beschwerdeentscheidungen aus dem Rechtsbestand aus. Da die Beschwerde jetzt als unerledigt gilt, hat das Bundesfinanzgericht auch über jene Beschwerdepunkte zu entscheiden, über die mit den Beschwerdeentscheidungen bereits entschieden wurde.

Die Beschwerdepunkte in diesem Beschwerdeverfahren sind daher **1.** die Umsatz- und Betriebsausgabenkorrektur (2002), **2.** die Buchhaltungskosten (2003 und 2004) und **3.** die Reinigungskosten (2002 bis 2004).

Zu diesen Streitpunkten ergehen folgende Entscheidungen:

1. Umsatz- und Betriebsausgabenkorrektur (2002):

Das Finanzamt hätte die Umsatzsteuer- und Betriebsausgabenkorrektur nicht durchgeführt, wenn es den als „Gutschrift“ vom 31.12.2002 bezeichneten Beleg als Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und als Nachweis einer Betriebsausgabe für darin abgerechnete Fremdleistungen in Höhe von EUR 100.000,00 und EUR 20.000,00 Umsatzsteuer anerkannt hätte.

Strittig ist daher, ob die Umsatzsteuer- und Betriebsausgabenkorrektur durchzuführen ist oder ob sie nicht durchzuführen ist. Sollte der Beschwerde in diesem Streitpunkt nicht stattgegeben werden, ist strittig, ob eine Forderung in Höhe der Gutschrift an die GmbH besteht, die wertzuberichtigen ist, weil die GmbH Mitte 2005 in Konkurs gegangen ist.

Entscheidungsgrundlage ist daher die Gutschrift vom 31.12.2002 über darin abgerechnete Fremdleistungen, die in einer unterschriebenen Fassung, einer nicht unterschriebenen Fassung und in der mit Telefax vom 25.06.2007 übersandten Fassung vorliegt und wie folgt lautet:

„A N EDV Beratung etc.

GmbH

.... [Adresse] ... 31.12.2002

Gutschrift BN 12/02

Gutschrift für die Honorarnoten 220004, 220003 und 220002 (teilweise). Honorar Geschäftsjahr 2002: EUR 100.000,00 + 20% MwSt EUR 20.000,00 = Brutto EUR 120.000,00

Diese Gutschrift wird mit den oben genannten Honorarnoten gegen verrechnet. Wir bitten um gleichlautende Buchung ...“

Zur entscheidungsrelevanten Sach- und Beweislage gehören auch der Firmenname der Bf. im Jahresabschluss 2001 (der A N lautet), ihr Firmenname in den Jahresabschlüssen ab 31.12.2002 (der wie im Spruch angegeben lautet) und ihre Aussagen über gutgeschriebene Geschäftsführerbezüge.

1.1. Gutschrift und Umsatzsteuerkorrektur:

Ob eine Umsatzsteuerkorrektur durchzuführen ist oder nicht, hängt davon ab, ob der als „Gutschrift“ bezeichnete Beleg eine Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist.

Gemäß § 11 Abs 7 Umsatzsteuergesetz - UStG 1994 in der 2002 geltenden Fassung gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Gemäß § 11 Abs 8 UStG 1994 in der 2002 geltenden Fassung ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: 1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs 1 berechtigt sein; 2. zwischen Aussteller und Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird; 3. die Gutschrift muss die im Abs 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden; 4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 in der 2002 geltenden Fassung muss - soweit in den § 11 Abs 1 UStG 1994 idgF nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; ... 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; ... enthalten ...

1.1.1. Damit die Gutschrift vom 31.12.2002 eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 idgF ist, muss sie den am 31.12.2002 richtigen Namen des Einzelunternehmens der Bf. enthalten.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung in VwGH 28.09.2004, 2002/14/0018 u.a. enthält eine Rechnung (oder Gutschrift) nicht den richtigen Namen des liefernden oder leistenden Unternehmers, wenn dessen Identität durch ein eigenständiges Ermittlungsverfahren eruiert werden muss. Im Geschäftsleben gebräuchliche und bekannte Abkürzungen dieses Namens oder Kurzbezeichnungen dürfen verwendet werden, sofern diese Bezeichnungen eindeutig und unverwechselbar einem Unternehmen zugeordnet werden können (Bürgler/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2.05, § 11, Rz 20 (Stand 01.03.2014, rdb.at)).

In der Gutschrift wird der Einzelfirmenname der Bf. mit „A N EDV Beratung etc.“ angegeben. Ihr Einzelfirmenname besteht daher aus einem abgekürzten Vornamen, einem Nachnamen, einer Tätigkeitsbeschreibung und dem Wort „etc“.

„A“ ist zwar der abgekürzte Vorname der Bf., aber auch andere Vornamen werden mit „A“ abgekürzt, weshalb „A“ nicht eindeutig der Bf. zuordenbar ist.

„N“ ist der Nachname, den die Bf. bis zum Jahresabschluss 31.12.2001 als Bestandteil des Firmennamens verwendet und spätestens ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2002 nicht mehr verwendet hat. Eine Firmenbezeichnung, die den Nachnamen „N“ als Firmenbestandteil enthält, ist daher am 31.12.2002, dem Tag, an dem die Gutschrift ausgestellt ist, nicht eindeutig dem Einzelunternehmen der Bf. zuordenbar, es sei denn, man hat das Insider-Wissen, dass die Bf. ihren Nachnamen geändert hat und das Insider-Wissen, wie ihr neuer Nachname lautet.

Da Insider-Wissen vorhanden sein muss, um den in der Gutschrift angegebenen Firmennamen unverwechselbar der Einzelfirma der Bf. zuordnen zu können, wird in der Gutschrift nicht der laut VwGH 28.09.2004, 2002/14/0018, „richtige“ Firmenname angegeben.

1.1.2. In der Gutschrift wird auf die Honorarnoten „220004, 220003 und 22002 (teilweise)“ verwiesen und die erbrachte Leistung wird als „Honorar Geschäftsjahr 2002“ bezeichnet.

Mit den durch Zahlen gekennzeichneten Honorarnoten und der Wortfolge „Honorar Geschäftsjahr 2002“ hat die Bf. Sammelbegriffe verwendet, die keiner bestimmten Leistung zuordenbar sind. Sammelbegriffe sind jedoch keine handelsüblichen Bezeichnungen, da nur jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand verwendete Bezeichnung als handelsübliche Bezeichnung angesehen werden kann (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0006, VwGH 23.02.2005, 2001/14/0002).

Die Gutschrift vom 31.12.2002 enthält daher keine genauen und richtigen Bezeichnungen der Art und des Umfangs der erbrachten Leistung im Sinne des § 11 Abs 1 Z 2 UStG 1994 idGF.

1.1.3. Dass unter der Bezeichnung „Honorar Geschäftsjahr 2002“ Geschäftsführerbezüge korrigiert werden (© Bf. in der Beschwerde), wird in der Gutschrift nicht erwähnt. Die mit der Gutschrift abgerechnete Leistung wird daher in der Gutschrift unrichtig bezeichnet.

1.1.4. Eine Abrechnung mittels Gutschrift muss zwischen den Parteien vereinbart sein, kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden und fehlender Widerspruch bewirkt nicht, dass eine Abrechnung mit Gutschrift als vereinbart gilt (VwGH 24.03.1998, 97/14/0116; 18.12.2008, 2006/15/0222). Ob zwischen dem Aussteller und dem Empfänger einer Gutschrift Einverständnis über diese Form der Abrechnung im Sinne des § 11 Abs 8 Z 2 UStG 1994 bestanden hat, ist eine durch freie Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO zu beantwortende Beweisfrage (VwGH 02.09.2009, 2005/15/0145, und die do. zit. Vorjudikate).

Unterlagen über eine vereinbarte Abrechnung per Gutschrift hat die Bf. nicht vorgelegt, dass eine derartige Vereinbarung besteht, hat die Bf. im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Da Stillschweigen auch keine vereinbarte Abrechnung per Gutschrift bewirkt, ist als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass kein Einverständnis über eine Gegenverrechnung und Abrechnung mit Gutschrift bestanden hat.

1.1.5. Enthält eine Gutschrift nicht den eindeutig zuordenbaren Firmennamen, wird die erbrachte Leistung mit einem Sammelbegriff bezeichnet, wird die erbrachte Leistung mit einem Sammelbegriff unrichtig bezeichnet und ist die Abrechnung mit Gutschrift nicht vereinbart, ist der als „Gutschrift“ bezeichnete Beleg vom 31.12.2002 keine Gutschrift im Sinne des § 11 Abs 7ff UStG 1994 idgF.

Ist der Beleg vom 31.12.2002 keine Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, hat das Finanzamt richtigerweise eine Umsatzsteuerkorrektur durchgeführt und das Beschwerdebegehren – die Umsatzsteuerkorrektur zu stornieren – ist abzuweisen.

1.2. Gutschrift und Betriebsausgabenkorrektur:

Gemäß § 4 Abs 4 Einkommensteuergesetz - EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Betriebsausgaben betrieblich veranlasste Ausgaben oder Aufwendungen. Die betrieblichen Gründe für Ausgaben sind zu behaupten; nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Ob eine Betriebsausgabenkorrektur durchzuführen ist oder nicht, hängt daher davon ab, ob die Bf. mit dem als „Gutschrift“ vom 31.12.2002 bezeichneten Beleg eine Betriebsausgabe in Höhe der darin abgerechneten Fremdleistungen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht hat.

Die Gutschrift vom 31.12.2002 ist eine Privaturkunde im Sinne des § 294 Zivilprozessordnung (ZPO). Gemäß § 294 ZPO begründen Privaturkunden, sofern sie von den Ausstellern unterschrieben oder mit ihrem gerichtlich oder notariell beglaubigten Handzeichen versehen sind, vollen Beweis dafür, dass die in denselben enthaltenen Erklärungen von den Ausstellern stammen. Privaturkunden, die vom Aussteller weder unterschrieben, noch durch gerichtlich oder notariell beglaubigtes Handzeichen unterfertigt sind, fallen nicht unter diese Beweisregel, hier gilt die freie Beweiswürdigung.

Die Gutschrift vom 31.12.2002 liegt in einer unterschriebenen und einer nicht unterschriebenen Fassung vor. Da es zwei sich unterscheidende Fassungen der Gutschrift vom 31.12.2002 gibt, muss eine Fassung der Gutschrift inhaltlich unrichtig sein. Echtheit und Richtigkeit der Gutschrift vom 31.12.2002 sind daher nach der vorzit. Beweisregel widerlegbar und werden bereits durch die zwei sich unterscheidenden Fassungen der Gutschrift vom 31.12.2002 widerlegt.

Wird eine Abrechnung mit Gutschrift nicht vereinbart, ist eine Abrechnung mit Gutschrift rechtlich nicht möglich. Die Gutschrift vom 31.12.2002 ist daher auch aus diesem Grund inhaltlich unrichtig.

Hat die Bf. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass sie Fremdleistungen mit der Gutschrift vom 31.12.2002 abgerechnet hat, ist die Betriebsausgabenkorrektur richtigerweise durchgeführt worden und das Beschwerdebegehren, die Betriebsausgabenkorrektur zu stornieren, ist abzuweisen.

1.3. Gutschrift und Wertberichtigung:

Im VwGH-Beschwerdeverfahren bringt die Bf. vor, dass eine Forderung wertzuberichtigen sei, sollte der Beschwerde nicht stattgegeben werden, da 2005 der Konkurs über das Vermögen der GmbH eröffnet worden sei.

Wird einem Beschwerdebegehren nicht stattgegeben, entsteht dadurch keine Forderung. Eine nicht bestehende Forderung kann nicht wertberichtigt werden, weshalb das Bundesfinanzgericht die Frage, wann diese Forderung wertzuberichtigen ist, nicht beantworten muss.

Das Beschwerdebegehren, eine Forderung wertzuberichtigen, ist daher abzuweisen.

2. Buchhaltungskosten (2003, 2004):

Der Betriebsausgabenabzug - Buchhaltungskosten (2003, 2004) wurde vom Finanzamt im Veranlagungsverfahren wegen nicht nachvollziehbarer Kostensteigerung versagt und im Beschwerdeverfahren nach Vorlage eines Kontoauszuges gewährt.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die durch einen Betrieb veranlassten Ausgaben und Aufwendungen; ihre betriebliche Veranlassung ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass die Bf. mit dem von ihr vorgelegten Kontoauszug nachgewiesen hat, dass die Buchhaltungskosten externe Kosten waren. Deshalb ist als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die Buchhaltungskosten durch den Betrieb des Einzelunternehmens veranlasste Ausgaben waren.

Dem Beschwerdebegehren – die beantragten Buchhaltungskosten zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen – ist daher stattzugeben.

Da das Finanzamt diesem Beschwerdepunkt in den jetzt aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Beschwerdevorentscheidungen stattgegeben hat, werden die Beschwerdevorentscheidungen in diesem Punkt spruchgemäß bestätigt.

3. Reinigungskosten (2002 – 2004):

Bei den Reinigungskosten (2002 – 2004) ist strittig, ob der gesamte beantragte Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist, wenn der Name der Reinigungsfachfrau bekannt gegeben und das vor dem fortgesetzten Verfahren erstattete Vorbringen wie folgt abgeändert wird: „... und sind nicht nur Reinigungsarbeiten sondern auch Botengänge für das Unternehmen durchgeführt worden“.

Im fortgesetzten Verfahren hat die Bf. die vor und im VwGH-Beschwerdeverfahren offen gelegte Sachlage weder abgeändert noch ergänzt. Der Entscheidung über den Streitpunkt ist daher die Sachlage zugrunde zu legen, die der UFS seiner Entscheidung in RV/1223-W/04 (u.a.) und der Verwaltungsgerichtshof seinem Erkenntnis VwGH 19.03.2013, 2010/15/0188, zugrunde gelegt hat.

In VwGH 19.03.2013, 2010/15/0188, hat der Verwaltungsgerichtshof die damals vom UFS getroffene, das Beschwerdebegehren in diesem Streitpunkt abweisende Entscheidung, bestätigt. Das Bundesfinanzgericht hat daher keine Bedenken, sich der damals zu diesem Streitpunkt getroffenen UFS-Entscheidung vollinhaltlich anzuschließen und weist das Beschwerdebegehren, den Betriebsausgabenabzug - Reinigungskosten (2002 – 2004) erklärungskonform durchzuführen, ab.

Revision:

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen mussten nicht beantwortet werden, da primär die Sach- und Beweisfragen zu einem als „Gutschrift“ bezeichneten Beleg, zu Buchhaltungskosten und zu Reinigungskosten zu beantworten waren. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Mai 2023