



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0830-W/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DS, Immobilienmaklerin, 1180 Wien, ADR1, vertreten durch Mag. Gertraude Trawnicek, 2380 Perchtoldsdorf, Mühlgasse 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend die gem. § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, erfolgte vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer für 2002 und die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-3/2003 und 4-6/2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO, BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg führte bei DS für den Zeitraum 2/2002 bis 6/2003 eine Umsatzsteuersonderprüfung durch, wobei festgestellt wurde, dass die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorgelegten Unterlagen bei Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% der Nettoumsätze mangels Vorlage von Unterlagen festgesetzt worden seien. Für 2002, so ist den in der Niederschrift vom 3. September 2003 enthaltenen Prüfungsfeststellungen zu entnehmen, sei eine vorläufige Veranlagung durchgeführt worden.

Das Finanzamt erließ am 5. September 2003 gem. § 200 Abs. 1 BAO einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2002, wobei eine umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von 28.696,50 € dem Normalsteuersatz von 20% unterzogen wurde (Umsatzsteuer: 5.739,30 €), was unter Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von 206,04 € eine Zahllast von 5.533,26 € ergab.

Die am 5. September 2003 erlassenen Bescheide über die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume 1-3/2003 und 4-6/2003 unterzogen Bemessungsgrundlagen von 2.271,83 € und 2.954,68 € dem Normalsteuersatz von 20% (Umsatzsteuer: 454,37 € und 590,94 €), was unter Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von 90,62 € und 67,45 € jeweils ein Zahllast von 363,75 € und 523,49 € ergab.

Begründend wurde in den besagten Bescheiden dargetan, dass die Umsatzsteuerfestsetzungen unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt seien, wobei diese Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

DS wendete gegen die Prüfungsfeststellungen mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2003, der seitens des Finanzamtes als Berufung gewertet wurde, ein, dass die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung der Vorsteuern nach dem Verhältnis der selbständigen zur unselbständigen Tätigkeit unbegründet sei. Dies deshalb, weil eine strikte Trennung zwischen ihrer Tätigkeit als selbständige Immobilientreuhänderin und der Tätigkeit als Angestellte bei der Firma B gegeben gewesen sei.

Aufwendungen für Telefonkosten (Telefonanlage in 1180 Wien, ADR1 mit Rufumleitung zum Handy der Bw.) stünden aber in keinem Zusammenhang mit dem Angestelltenverhältnis, weil die Telefonanlage der Fa. B ausschließlich mit einzugebenden Kundennummern verwendet werden könne und ihr Vorgesetzter schon bei Dienst Eintritt in diese Firma ausdrücklich eine Trennung der Tätigkeiten verlangt habe. Gleichmaßen seien die aufgewendeten Inseratkosten für die Immobilienmaklerei der Bw. getätigt worden und stünden mit der unselbständigen Tätigkeit in keinerlei Zusammenhang. Auch die anderen aus den vorgelegten

Unterlagen ersichtlichen Aufwendungen seien ausschließlich für das Unternehmen der Bw. erfolgt, da dieselbe kein persönliches Interesse und auch keine Vereinbarung getroffen habe, Aufwendungen für die Firma B zu tätigen.

Weiters sei für 2002 ein Betrag von 3.277,48 € hinzugerechnet worden, in dem nicht umsatzsteuerbare Bareinzahlungen (Eigenerlage) in der Höhe von € 2.832,51 enthalten seien. Diese Einzahlungen seien erforderlich gewesen, um die nötigen Aufwendungen decken zu können. Der Rest bestehe aus einer Telekom-Gutschrift in Höhe von € 31,32 (USt € 5,46), welche die Vorsteuer kürze und in einem nicht steuerbaren Durchlaufer (Finanzamtsvergebührung eines Mietvertrages für Hrn. SCH).

Zum Sicherheitszuschlag von 10%, der mangels Vorlage des privaten Bankkontos Anwendung gefunden habe, betonte die Bw. , dass über die erklärten Umsätze hinaus keine Einkünfte (Anm. des Ref.: *gemeint wohl: Umsätze*) erzielt worden seien. Wenn es gewünscht werde, werde das Privatkonto vorgelegt werden.

Über Anfrage teilte die Bw. mit Schreiben vom 18. April 2006 zur Umsatzhinzurechnung 2002 mit, dass die auf dem Privatkonto Nr. Kto getätigten Eigenerläge Erträge aus der Honorartätigkeit bei der Hausverwaltung B darstellten. Diese seien auch buchhalterisch entsprechend erfasst worden.

Bezüglich der Umsätze 1-6/2003 wurde angegeben, dass aus unerklärlichen Gründen seitens der steuerlichen Vertretung nicht alle Umsätze erfasst worden, wiewohl diese aus Buchhaltung und Belegsammlung ersichtlich seien.

Zum Werkvertrag wurde angegeben, dass nach dessen Beendigung am 1. August 2002 ein Dienstvertrag mit der Hausverwaltung B mündlich abgeschlossen wurde. Die Tätigkeit als Verwaltungsreferentin ab diesem Zeitpunkt sei in keinem Zusammenhang mit Werkvertrag gestanden.

Einer vom Finanzamt übermittelten schriftlichen Stellungnahme der Fa. Immobilien B vom 5. April 2006 betreffend den Werkvertrag ist zu entnehmen, dass im Jahr 2001 mit Frau DS ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei, der im Frühjahr 2002 geendet habe. Durch die starke Expansion des Unternehmens in diesem Zeitraum habe Frau S als selbständige Immobilientreuhänderin die Abwicklung eines Projekts übernommen, das in keinerlei Zusammenhang mit dem Dienstvertrag gestanden sei. Die projektbezogene Beschäftigung im Jahre 2001 habe sich auf den Aufbau der Buchhaltungsabteilung bezogen, bei der durch die organisatorischen und fachspezifischen Anforderungen das spezielle Know-how von Frau S notwendig gewesen sei.

Gem. § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen „(§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275)“ oder

als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Ob die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen.

Im vorliegenden Fall haben folgende Unterlassungen im Ermittlungsverfahren zur Aufhebung der maßgeblichen Umsatzsteuer(festsetzungs)bescheide und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz geführt:

1. Unterlassung der Befragung (Einvernahme) des XX

Aus handschriftlichen Vermerken der Betriebsprüfung (BP) im Arbeitsbogen sowie der undatierten Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Ergänzung der Bw. vom 29. März 2004 geht hervor, dass insbesondere die Verlegung des Unternehmens von 1180 Wien, ADR2 nach 1190 Wien, ADR3, dem Betriebssitz des nachmaligen Arbeitgebers der Bw., zum Anlass dafür genommen wurde, die seitens der Bw. behauptete exakte Trennbarkeit der selbständigen von der unselbständigen Tätigkeit in Frage zu stellen und eine entsprechende schätzungsweise Aufteilung der erklärten Vorsteuern nach dem Einnahmenverhältnis (unselbständig/selbständig) durchzuführen. Eine Befragung des GB, an dessen Unternehmensstandort die Bw. tätig geworden war, wäre zur Klärung dieser Abgrenzungsproblematik bereits im Betriebsprüfungsverfahren unabdingbar gewesen, ist aber erst durch den Fachbereich des Finanzamtes in schriftlicher Form erfolgt, wobei die entsprechende Anfrage nur auf die zeitlichen Dauer von Dienstvertrag und Werkvertrag abstellte, wobei die gleichzeitige Abverlangung des Werkvertrags für den Fall, dass eine solcher nicht schriftlich abgeschlossen wurde, ins Leere gehen musste (Vorhalt des Finanzamtes vom 9. März 2006).

Dem ho. Ersuchen, für den Fall der Nichtschriftlichkeit eines solchen Vertrages und auch fehlender sonstiger schriftlicher Unterlagen wie Besprechungsvermerke, Niederschriften ... eine niederschriftlich festzuhaltende Aussage des Herrn B zu veranlassen, wurde aber nicht entsprochen (ho. Schreiben an das Finanzamt vom 4. Jänner 2006, Punkt 5). Dies wäre aber schon deshalb notwendig gewesen, weil im besagten ho. Vorhalt insbesondere auf die Angaben der Bw. abgestellt wurde, wonach sie in der Peter Jordanstraße hinsichtlich ihres selbständigen Aufgabenbereichs nur Kunden empfangen habe, wobei eine Bearbeitung eigener Geschäfte von Herrn B nicht zugelassen worden sei, und eine Beantwortung dieser Fragen durch die Eingabe des OB vom 5. April 2006 nicht nur nicht erfolgte sondern dazu sogar im Widerspruch steht ("Eine parallel laufende Vereinbarung von Werk- und

Dienstvertrag hat nie bestanden", was den Empfang von Kunden gleichermaßen nicht verständlich erscheinen lässt wie das Nichtzulassen entsprechender Tätigkeiten in der Peter Jordanstraße, die ja nur bei Gleichzeitigkeit beider Tätigkeiten verständlich erscheint). Insbesondere ist dann die Berufungseinwendung (Schreiben vom 6. Oktober 2003, Absatz 2, 2. Halbsatz) nicht verständlich, eine Trennung der Tätigkeiten der Bw. sei von B schon bei Dienst Eintritt gefordert worden.

Bei dieser Sachlage wäre aber eine Befragung des Besagten jedenfalls eine Ermittlungshandlung gewesen, die zur Klarstellung, ob eine exakte Trennung der besagten Tätigkeiten vorlag oder nicht, geführt hätte und, da die vorgenommene Aufteilung der Vorsteuern von einer derartigen Trennung nicht ausgeht, zu anders lautenden Bescheiden führen hätte können. Die Unterlassung dieser Ermittlungshandlung ist aber schon deshalb als wesentlich zu beurteilen, weil zur besagten Sachverhaltsproblematik keine andere Auskunftsperson zur Verfügung stand bzw. steht und diese Frage zentrale Feststellungen der BP berührt, nämlich die Aufteilung der Vorsteuern im Verhältnis zu den Einnahmen.

2. Unterlassene Ermittlungen betreffend die Umsatzhinzurechnung 2002 (3.227,48 €)

Die Umsatzhinzurechnung von 3.227,48 € betrifft lt. Darstellung der Bw. in der Berufungsschrift vom 6. Oktober 2003 eine Telekomgutschrift (" € 31,32 Ust € 5,46, welche die Vorsteuer kürzt und in der gleichzeitig vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldung 2002 berücksichtigt wird ..") und einen Durchlaufer ("Finanzamts-Vergebührung eines Mietvertrages für Hrn. SCH ") sowie Eigenerlage, die von der Bw. als nicht umsatzsteuerbar bezeichnet wurden und die deshalb zu leisten waren, weil entsprechende Aufwendungen zeitgerecht abgedeckt werden mussten.

Die diesbezügliche ho. Anfrage vom 4. Jänner 2006 (Punkt 1) bezüglich der umsatzsteuerlichen Relevanz dieser Beträge bei gleichzeitigem Ersuchen, die Bw. hinsichtlich der durch Eigenerlage abzudeckenden Aufwendungen zu befragen, führte aber gleichermaßen zu keinen Erhebungsschritten wie das Beweisangebot der Bw. im Rahmen des an das Finanzamt gerichteten Schreibens vom 29. März 2004, worin zu Punkt 2 ausgeführt wurde, dass alle die selbständige Tätigkeit der Einschreiterin betreffenden "Zahlungen und Einkünfte" mit Belegen überprüfbar seien.

Die diesbezügliche Stellungnahme der BP, die Herkunft der Eigenerläge sei nicht geklärt, kann aber das Erfordernis, diese Herkunft anhand der angebotenen Belege zu erheben, nicht ersetzen. Auf die Frage der umsatzsteuerlichen Relevanz der Telekomgutschrift und des Durchlaufers wurde seitens des Finanzamtes überhaupt nicht eingegangen.

Es liegt demnach eine Unterlassung von Ermittlungen vor, die bei deren Durchführung einen anderslautenden Umsatzsteuerbescheid 2002 ergeben hätten können, was die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu Maßnahmen gem. § 289 Abs. 1 BAO berechtigt.

3. Sicherheitszuschlag

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0043, 0106).

Ein Nachweis über nicht verbuchte Vorgänge ist mangels eines mängelfreien Ermittlungsverfahrens nicht erfolgt, weshalb auch nicht davon ausgegangen werden kann, weitere Vorgänge seien nicht aufgezeichnet worden.

Der in den Prüfungsfeststellungen genannte Hinweis auf fehlende Unterlagen (offensichtlich das fehlende Privatkonto), vermag diesen Mangel nicht zu sanieren, da diese Unterlagen in der Folge vorgelegt wurden, entsprechende Erhebungen (die Eigenerlage betreffend) aber nicht erfolgten, weshalb auch insoweit eine Maßnahmen nach § 289 Abs. 1 BAO nach sich ziehende Unterlassung von Ermittlungen vorliegt. Dies insbesondere auch im Hinblick darauf, dass weder aus Bescheid noch Arbeitsbogen der BP der Grund für diese Schätzungsmaßnahme noch die Höhe des gewählten Sicherheitszuschlags nachvollziehbar ist, wiewohl sich diese an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren hätte, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen ist (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 28. November 2001, 96/13/0210).

Besonders bemerkenswert ist aber die Feststellung der BP betreffend die Voranmeldungszeiträume 1-3/2003 und 4-6/2003, die von den erklärten Umsätzen lt. Umsatzsteuervoranmeldungen ausgeht, insoweit also keine Feststellungen trifft, andererseits aber einen Sicherheitszuschlag von 10% anwendet, dessen Veranlassung und Bemessung aber aus den Unterlagen der BP nicht nachvollzogen werden kann.

Bei der getroffenen Ermessensentscheidung war insbesondere zu beachten, dass allen Feststellungen der Betriebsprüfung (Zuschätzung 2002, Sicherheitszuschläge, Aufteilung der Vorsteuern) mangelhafte Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) zugrunde liegen, weshalb von wesentlichen Ermittlungsunterlassungen gesprochen werden muss, die eine Maßnahme nach § 289 Abs. 1 BAO geboten erscheinen ließen. Dafür sprach aber auch der Umstand, dass mängelfreie Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz taugliche Besteuerungsgrundlagen erwarten lassen, der vorliegende Sachverhalt aber zweckmäßigerweise, dies hat das Vorhalteverfahren ergeben, nicht zu erheben ist.

Entsprechend dem Zweck dieser Norm, soll nämlich dann eine aufhebende und zurückweisende Berufungserledigung erfolgen, wenn wesentliche Teile eines Ermittlungsverfahrens unterblieben sind. Würde ein erheblicher Teil des vom Finanzamt durchzuführenden Verfahrens auf den Unabhängigen Finanzsenat verlagert, würde der Rechtsschutz faktisch verkürzt und die objektive Kontrollfunktion der Rechtsmittelbehörde beeinträchtigt (vgl. auch: Ritz, BAO Kommentar, § 289, Tz 5).

Wien, am 28. April 2006