



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Z. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999, 2002, 2003 und Einkommensteuer 2000, 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 und Einkommensteuer 1999, 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 und Einkommensteuer 1999, 2001 werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Umsatzsteuer 2000, der Einkommensteuer 1999, 2001 wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2005 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 und Einkommensteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Umsatzsteuer 2001 und der Einkommensteuer 2000 wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2005 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb im Prüfungszeitraum eine Werbeagentur und ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung).

Beim Bw. fand für die Jahre 1999 bis 2003 eine Betriebsprüfung statt und traf diese für das streitgegenständliche Verfahren relevanten – in der Folge angeführten – Feststellungen:

Der Bw. habe ausgehend von einer Sollbesteuerung seiner Umsätze, die Einnahmen nicht nach dem Zeitpunkt des Zuflusses, sondern nach dem Zeitpunkt der Umsatzbesteuerung berücksichtigt.

In Tz 13 des BP-Berichtes nahm die Betriebsprüfung für jene Rechnungen, deren Eingang aufgrund des Zuflusses ins nächste Jahr gehören eine Abgrenzung vor. Diese Abgrenzung betrifft die Jahre „Rechnungen 1998, Eingang 1999“ bis „Rechnungen 2003, Eingang 2004“.

Die chronologischen Abgrenzungen der Einnahmenerzielung zwischen den einzelnen Jahren wurden laut Betriebsprüfung nur von 2000 auf 2001 vorgenommen. Dabei sei der Fehler begangen worden, dass die Rechnung 20243 vom 19.12.2000 über brutto 65.736,00, kassiert am Auszug 8/01 vom 8.2.2001, nicht angesetzt worden sei.

Rechnung 2000, Eingang 2001		
Rg: 20243 vom 19.12.2000 br. in ATS	X.	65.736,00
	Nettobetrag in ATS	54.780,00
	Nettobetrag in €	3.981,02

Für die Gewinnermittlung ergeben sich aus den von der Betriebsprüfung vorgenommenen Abgrenzungen für die angeführten Jahre folgende Änderungen:

	1999 (ATS)	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 €	2003 €
Kassierte Re aus Vorjahr	193.977,67	75.873,50	54.780,00	7.799,61	4.017,15
Offene Re am Jahresende	- 75.873,50	-54.780,00	-107.325,00	-4.017,15	-2.957,75

Fehlende Abgrenzung	118.104,17	21.093,50	-52.545,00	3.782,46	1.059,40
---------------------	------------	-----------	------------	----------	----------

In Tz 14 wird der Privatanteil Autokosten angeführt und sei dieser von der Betriebsprüfung aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ermittelt worden.

	1999				
		gesamt	betrieblich	Privat	PA in %
Nissan King Cab – alt		639	639	639	
Nissan King Cab – neu		30.690	22.127	8.543	
		31.329	22.766	9.182	29,31
	2000				
Nissan King Cab – neu		26.056	21.295	4.761	18,27
	2001				
Nissan King Cab – neu		10.719	7.170	3.549	
Mercedes Vito		21.859	12.026	9.831	
		32.578	19.196	13.380	41,07
	2002				
Mercedes Vito		30.268	16.610	13.658	45,12
	2003				
Mercedes Vito		22.738	14.378	8.360	36,77
	1999	2000	2001	2002	2003
KFZ	10.223,09	0,00	0,00	0,00	0,00
KFZ-Leasing (LKW)	0,00	8.804,69	9.070,42	4.716,55	4.212,27
KFZ Betrieb	0,00	5.205,85	3.836,55	5.875,77	1.398,43
Instandhaltung			999,52	547,05	1.101,04
Summe KFZ-Ausgaben	10.223,09	14.010,55	13.906,49	11.139,37	6.711,74
Privatanteil in %	29,31	18,27	41,07	45,12	36,77
Privatanteil in € 20% USt-pfl.	2.996,39	2.559,73	5.711,40	5.026,08	2.467,91
Privatanteil in ATS 20% USt	41.231,18	35.222,61	78.590,53		

In Tz 19 Werbung – Gasthauseinladungen – sind folgende von der BP beanstandeten Rechnungen strittig:

	2000			
		brutto	Vst	Vst gebucht
Beleg 381 v. 1.12.200	P.	6.285,00	775,57	775,57
	2001			
		brutto	Vst	Vst gebucht
Beleg 249 v. 9.8.2001	Metro	2.900,70	423,71	423,71
Beleg 253 v. 16.8.2001	P1 (Speisen und Getränke)	6.200,00	0,00	692,42

Die angeführten Aufwendungen („Gasthauseinladungen“ etc.) wurden mit 50% als abzugsfähig anerkannt. Beim Beleg 253 wurde von der Betriebsprüfung mangels Vorliegens einer Rechnung die zum Vorsteuerabzug berechtigt, die Vorsteuer nicht anerkannt.

In Tz 20 ist betreffend diverse nicht abzugsfähige beziehungsweise zusätzliche Betriebsausgaben und Vorsteuerkorrekturen Folgendes strittig:

Der Beleg 55 vom Februar 2000, eine Zahlung an Rechtsanwalt Dr.W, brutto S 13.956,00, wurde nicht vorgelegt, die Vorsteuer ist um S 2.326,00 zu kürzen, der Aufwand um diesen Betrag zu erhöhen.

2000		Gebucht	netto	Vst
Beleg 55 v. Febr. 2000	RA Dr. Dr.W (siehe oben)	Rechtsber.	-2.326,00	2.326,00
2001				
Beleg 82 v. 12.3.2001	Geldspende für Kinder	Werbung	12.500,00	2.500,00

Mit Schriftsatz vom 15. September 2004 brachte der Bw. gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003 vom 17. August 2004 Berufung ein.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 24. November 2004 führte der Bw. in seiner Berufungsbegründung wie folgt aus:

„Zu Tz 13 des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen möchte ich folgendes anmerken:

1999

Eine Betriebsprüfung sollte einen wahren Tatbestand ermitteln und nicht nur zu Ungunsten des Pflichtigen durchgeführt werden, wie dies hier der Fall ist. Es wurden seitens der Betriebsprüfung nur die Einnahmen korrigiert, das heißt, jene Ausgangsrechnungen mit Datum 1998 welche 1999 bezahlt wurden, wurden für die Ermittlung der

Bemessungsgrundlage herangezogen. Wohl wissend, dass diese Einnahmen bereits 1998 im Gewinn (Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben) enthalten waren.

Nicht jedoch wurden seitens der Betriebsprüfung auch die Ausgaben nach diesem Schema behandelt. In der Beilage 1 führe ich nun jene Aufwendungen an, welche das Rechnungsdatum 1998 tragen und 1999 bezahlt wurden. Hinzufügen möchte ich, dass diese Aufwendungen nicht so wie die Einnahmen in der Gewinnermittlung 1998 enthalten sind, sondern von mir irrtümlicherweise überhaupt noch nicht erfasst sind (weder 1998 noch 1999 siehe Beilage 2).

Es handelt sich hiebei um eine Summe von ATS netto 132.065,12. Vst ATS 26.413,02.

2001

Nicht richtig ist wie in Tz 13 dargestellt, dass die Rg. 20243 kassiert am 8.2.2001 nicht angesetzt war.

Diese Rechnung von der Firma X. über ATS 65.736,-- brutto war sehr wohl in den 2001 Einnahmen enthalten, jedoch ersichtlich nicht mit diesem Betrag sondern mit einem Betrag von S 100.995,60, der sich aus 2 Rechnungen zusammensetzte, siehe Beilage 3.

Zu Tz 14 Privatanteil Autokosten

Kurze Darstellung der Sachlage:

Meine Umsätze waren bis 2000 laufend steigend und der Geschäftsgang gut. Ich stelle Ihnen nochmals die Jahresumsätze 1999 bis 2003 dar:

1999: 1,4 Mio ATS

2000: 2,8 Mio ATS

2001: 1,8 Mio ATS

2002: 1,1 Mio ATS

2003 1,7 Mio ATS

Aufgrund des Rückganges meines Umsatzes und damit meiner Geschäftstätigkeit ist es natürlich, dass sich der Privatanteil der gefahrenen Kilometer erhöht. Der von mir nicht beeinflussbare Rückgang des Umsatzes und der Geschäftstätigkeit lässt somit auch die Autokosten lt. Bericht ins Uferlose steigen. Ich ersuche daher den Privatanteil Autokosten in Anlehnung an das Jahr 2000 mit 20% zu vereinheitlichen und nicht wie im Bericht dargestellt nach tatsächlich gefahrenen Kilometern. Ich wäre sicher gerne mehr betriebliche Kilometer gefahren, aber aufgrund des von mir nicht beeinflussbaren Rückganges des Umsatzes und der

Geschäftstätigkeit war es leider nicht möglich. Die Darstellung laut Bericht wäre für mich eine doppelte Bestrafung: Schlechter Geschäftsgang – Hoher Aufwand

Darstellung laut meinem Ersuchen:

<i>Summe KFZ-Ausgaben</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
<i>€</i>	<i>10.223,09</i>	<i>14.010,55</i>	<i>13.906,49</i>	<i>11.139,37</i>	<i>6.711,74</i>
<i>Privatanteil 20%</i>	<i>2.044,62</i>	<i>2.208,11</i>	<i>2.781,29</i>	<i>2.227,87</i>	<i>1.342,34</i>

Zu Tz 19 Werbung; Gasthauseinladungen

2000: Bei der Rechnung vom 1.12.2000 (Beleg 381) handelt es sich um ein Weihnachtessen der Firma Werbeagentur O.. Ersuchen: 100% Aufwand = Gewinn -2.754,71

2001: Bei den beiden Rechnungen mit Belegnummer 249 und 253 handelt es sich um Einkäufe für die Feier zum 5jährigen Bestehen der Firma „Werbeagentur O.“. Ersuchen: 100% Aufwand = Gewinn – 3.100,-. Bezüglich der Vorsteuer möchte ich anführen, dass es sich beim Beleg 253 um eine Rechnung handelt, welche nur Speisen und Getränke ausweist, welches auch den Tatsachen entspricht, da nur ein Spanferkel und Bier vorhanden waren. Es entspricht daher auch diese Rechnung den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes. Ersuchen: Vst + 692,42.

Zu Tz 20 diverse nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Zur Aussage betreffend des Beleges 55 v. 02.2000 Zahlung an RA Dr.W brutto 13.956,- füge ich als Beilage ein Schreiben des Bezirksgerichtes für Handelssachen Wien bei, in dem ersichtlich ist, dass die beantragte Vorsteuer enthalten ist. (Beilage 4)

Ersuchen: Vorsteuer + 2.326,- Gewinn: + 2.326,-

Zu Beleg 82 vom 12.3.2001 führe ich Folgendes an: Laut Bericht handelt es sich um eine Geldspende für Kinder, welche als nicht abzugsfähig bewertet wurde. Wie ich der Betriebsprüfung wiederholt dargestellt und gezeigt habe, handelt es sich tatsächlich um reinen Werbeaufwand und wie aus dem Zeitungsausschnitt ersichtlich wurde, ist auch textlich die Werbeagentur O. angesprochen. Wenn im Text der Ausdruck Spende auch vorkommt, ist dies, glaube ich, noch kein Kriterium, welches gegen die dargestellte Werbung spricht. Wenn eine erzielte Werbung auch mit einer sinnvollen sozialen Tätigkeit verbunden ist, kann dies doch nicht dem Gesetz widersprechen. (Beilage 5) Mein Ersuchen geht daher dahin den Werbeaufwand anzuerkennen. Gewinn – 12.500,- Vorsteuer +2.500,-.

Der Bw. hat am Ende seiner Berufung eine Aufstellung angefügt, die die vom ihm beantragten Änderungen enthält und weiters die sich aus diesen Änderungen ergebenden Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer (Vorsteuer) und die Gewinnermittlung.

Die Beilage 1 zur Berufung stellt sich wie folgt dar:

Beleg/Lieferant	Brutto	Netto	VSt	bezahlt
216 Nr.1 (Rollwagen/Tischre.) GWG	1.187,83	989,86	197,97	05.01.1999
229 (Grafix Cd`s) Nr.2 (GWG)	1.686,00	1.405,00	281,00	04.01.1999
228 Nr.3 (Telefon)	2.488,57	2.040,48	408,10	15.01.1999
211 Nr.4 (Werbung)	7.492,00	6.243,33	1.248,67	19.01.1999
201 Nr.5 (Ware)	4.226,40	3.522,00	704,40	19.01.1999
203 Nr.6 (Ware)	11.308,80	9.424,00	1.884,80	15.11.1998
206 Nr.7 (Ware)	10.382,40	8.652,00	1.730,40	19.01.1999
214 Nr.8 (Ware)	10.997,70	9.164,75	1.832,95	19.01.1999
223 Nr.6 (Ware)	11.758,80	9.799,00	1.959,80	19.01.1999
224 Nr.9 (Ware)	81.142,44	67.618,70	13.523,74	27.01.1999
230 Nr.10 (Ware)	4.380,00	3.650,00	730,00	01.02.1999
236 Nr.11 (Ware)	1.620,00	1.350,00	270,00	01.02.1999
204 Nr.12 (Ware)	5.704,80	4.754,00	950,80	05.01.1999
207 Nr.13 (Ware)	2.832,00	2.360,00	472,00	18.01.1999
227 Nr.14 (Ware)	1.310,40	1.092,00	218,40	01.02.1999
Summe	158.478,14	132.065,12	26.413,02	

In Beilage 4 wird – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

„... Die klagende Partei ist schuldig, der beklagten Partei die mit S 13.956,-- (darin enthalten S 2.304,-- Umsatzsteuer und S 132,-- Barauslagen) bestimmten Prozesskosten binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. ...“

In einem als Beilage 5 vorgelegten Zeitungsausschnitt der NÖN Woche Bezirk E. ist – auszugsweise zitiert – Folgendes zu lesen:

„Ein PC für S. und A.: G., H. / Die Geschister A. (10 Jahre) und S. M. (9 Jahre) aus G. im Bezirk N. sind wegen einer Muskelerkrankung an den Rollstuhl gefesselt. Ein großer Wunsch der beiden lebenslustigen und wissbegierigen Buben war ein eigener Computer. Dieser Herzenswunsch ging in Erfüllung. Die Werbeagentur O. aus H. unterstützte mit einer Spende von 15.000 Schilling den Ankauf des Gerätes. ...“

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird neben einigen Anpassungen der Bemessungsgrundlagen aufgrund von neu hervorgekommenen Sachverhaltselementen im Wesentlichen die Abweisung der Berufung beantragt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2005 wurde betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2001, 2002, 2003 und betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2002, 2003 die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen und betreffend die Umsatzsteuer 2000 und Einkommensteuer 1999, 2001 der Berufung teilweise stattgegeben.

Mit Schriftsatz vom 13. Februar 2005 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003

Nach teilweiser Wiederholung des Berufungsvorbringens führt der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung betreffend die Nichtberücksichtigung der Vorsteuer in Höhe von S 26.413,02 aus, dass es richtig sei, dass seinerseits die Umsatzsteuer unrichtiger Weise nach dem Soll-System ermittelt worden sei. Seitens der Betriebsprüfung sei die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Prüfungszeitraumes von Soll auf Ist-System umgestellt worden. In der Stellungnahme werde sein Begehren „Anerkennung der Vorsteuern, welche sich auf die noch nie geltend gemachten Aufwendungen bezögen, und nach geltendem Steuerrecht „nach Ist-System“ anzuerkennen wären, abgelehnt, wiewohl diese Aufwendungen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anerkannt worden seien. Der Bw. ersuche im Sinne der Steuergerechtigkeit um Anerkennung dieser Vorsteuern.

Zu Tz 20 des BP-Berichtes Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2001 wird vom Bw. auf den Beleg Nr. 82 vom 12.03.2001 unter dem Titel Werbeaufwand und die Begründung dazu in der Berufung verwiesen. Zur Stellungnahme der BP führt der Bw. aus, es sei nicht richtig, dass es keinen Beleg für diesen Aufwand gäbe, der Zeitungsausschnitt sei als Nachweis für den erzielten Werbeerfolg vorgelegt worden. Der Bw. ersuche den Werbeaufwand anzuerkennen.

Zu Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes verweise der Bw. auf die Begründung der Berufung. Der Bw. ersuche die Abgabenbehörde der zweiten Instanz seinem Berufungsbegehren stattzugeben. Es sei seitens der Betriebsprüfung wieder nur zu seinen Ungunsten gehandelt worden. Der Bw. habe ein exakt geführtes Fahrtenbuch geführt, dass diese Berechnung der Betriebsprüfung überhaupt erst ermöglicht habe. Es hätten sich aufgrund des Geschäftsrückganges natürlich die betrieblichen Fahrten geändert. Der Bw. ersuche die Abgabenbehörde der zweiten Instanz nochmals aus Gründen der Steuerehrlichkeit und aus Gründen der wirtschaftlichen Sicht seinem Begehren stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind im vorliegenden Verfahren folgende Punkte:

1. Die Sollbesteuerung in der Umsatzsteuer und das Zufluss-Abfluss-Prinzip in der Einnahmen-Ausgabenrechnung

Der Bw. erfasste die Einnahmen nicht im Jahr des tatsächlichen Zuflusses, sondern – wie bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer nach dem Sollsystem – im Jahr der Rechnungslegung.

Der Bw. ist einleitend darauf zu verweisen, dass zwischen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Umsatzbesteuerung keine unmittelbare Bindung besteht.

Das grundlegende Prinzip der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist die Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben nach dem Zeitpunkt des Zuflusses und des Abflusses.

Umsatzsteuerlich konnte der Bw. bei der Versteuerung seiner Leistungen zwischen Versteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollsystem) oder Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-System) wählen.

Der Bw. entschied sich im Hinblick auf die Umsatzsteuerbesteuerung seiner Leistungen für das Sollsystem.

„Ist die Besteuerung nicht nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) oder im Wege der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4) vorzunehmen, so entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a). Maßgebend ist somit, welche Leistungen im fraglichen Monat ausgeführt, dh bewirkt oder vollendet wurden. ... Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes ist ohne Bedeutung, wenn er nach der Leistungserbringung liegt. ... Die Steuerschuld entsteht bei Sollbesteuerung nach Maßgabe des vereinbarten Entgeltes. (vgl Ruppe, UStG³, § 19 Tz 40 ff).

Bei der Sollbesteuerung können daher das Jahr in dem die Umsatzsteuer geschuldet wird und das Jahr in dem nach tatsächlichem Zufluss die Einnahme einkommensteuerlich zu berücksichtigen ist, auseinanderfallen. Denn bei der Methode nach den vereinbarten Entgelten wird die Umsatzsteuer mit der Ausführung der Leistung geschuldet, während die Einnahme aus dieser Rechnung erst mit dem tatsächlichen Zufluss einkommensteuerlich relevant ist.

Die Vorsteuer kann mit der Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung und dem Vorliegen einer Eingangsrechnung bereits abgezogen werden. Die aufwandsmäßige

(einkommensteuerliche) Berücksichtigung erfolgt erst bei der tatsächlichen Bezahlung der Eingangsrechnung.

Wenn der Bw. ausführt, die Betriebsprüfung habe die Ausgaben nicht nach dem oben angeführten Schema der Einnahmen korrigiert, so ist zu sagen, dass das Recht auf den Vorsteuerabzug in dem Zeitraum entsteht in dem alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

„Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges ... Wird der VorStAbzug in Anspruch genommen, muß er in dem VoranmZeitraum (VeranlZeitraum geltend gemacht werden, in die Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind (vgl. Kolacny/Caganek, UStG³, § 12 Anm 5 lit. a).

„Es besteht nicht die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug wahlweise erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen“ (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Tz 14).

„Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nach dem Sollprinzip vorzunehmen“ (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 16 Tz 18).

Da der Bw. den Abzug der Vorsteuer in Höhe von S 26.413,02 nicht im Jahr 1998 beantragt hat (im Zeitpunkt, in dem Rechnung und Lieferung oder sonstige Leistung vorlagen) und der Vorsteuerabzug nicht wahlweise in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden kann, konnte dem Berufungsbegehren eine Vorsteuer in obgenannter Höhe im Jahr 1999 zu berücksichtigen, nicht gefolgt werden.

Wenn der Bw. in seinem Vorlageantrag ausführt, die Betriebsprüfung habe die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Prüfungszeitraumes von Soll auf ein Ist-System umgestellt, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass es bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kein Soll oder Ist-System gibt. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung funktioniert – wie bereits ausgeführt – nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip, dh. eine Einnahme ist im Zeitpunkt des Zuflusses und eine Ausgabe im Zeitpunkt des Abflusses einkommensteuerlich zu erfassen.

Wenn der Bw. aber vermeint, die Betriebsprüfung habe seine Umsatzbesteuerung von einer Sollbesteuerung auf Istbesteuerung umgestellt, dann trifft diese Aussage nicht zu.

Der Bw. führt weiters aus, dass die Vorsteuer in Höhe von S 26.413,02 nach der Istbesteuerung im Jahr 1999 anzuerkennen wäre. Wie oben bereits ausgeführt ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach dem Sollprinzip vorzunehmen. Es kann daher ein Vorsteuerabzug für den die Voraussetzungen schon im Jahr 1998 vorgelegen sind, nicht im Jahr 1999 geltend gemacht werden, denn es besteht nicht die Möglichkeit den Vorsteuerabzug wahlweise in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen.

Wenn der Bw. noch darauf verweist, dass diese Aufwendungen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anerkannt wurden, ist festzustellen, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung das Zufluss-Abflussprinzip zur Grundlage hat, und die vom Bw. im Jahr 1999 bezahlten Rechnungen, die aus dem Jahr 1998 stammen, aufgrund der Bezahlung (Abfluss) im Jahr 1999 in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Berücksichtigung finden können.

Zur Beilage 1 der Berufung sind daher betreffend das Jahr 1999 folgende Feststellungen zu treffen:

a) GWGs – Belege 216 und 229

In der Gewinnermittlung scheint für Afa und GWG ein Betrag von ATS 30.509,777 auf, der sich aus folgenden Einzelbeträgen errechnet:

von Jänner bis November 1999 wurden GWGs verbucht in Höhe von	13.747,35
Netto dazu bei Erstellung der Steuererklärung (siehe Excel-Tabelle)	855,42
	14.602,77
Die Afa wurde richtigerweise mit 13.074,-- errechnet, allerdings mit 15.907,-- bei Erstellung der Steuererklärung falsch angesetzt	15.907,00
Siehe Steuererklärung	30.509,77

Die Belege 216 und 229 der Beilage wurden in der Gewinnermittlung 1999 nicht angesetzt

Es ergibt sich folgende Berichtigung:

Summe GWGs lt. Excel-Tabelle		14.602,77
Beleg 216 Nr.1 (Rollwagen/Tischre)	Brutto	1.187,83
Beleg 219 (R. Cd`s) Nr.2	Brutto	1.686,00
		17.476,60
Afa – richtig		13.074,72
		30.551,32
Lt. Steuererklärung		30.509,77
Gewinnminderung		-41,55

b) Telefon

Nr.3 Rechnung für Dezember 1998 – bez. Raika 2/1999

Gewinnminderung	Brutto	-2.448,57
-----------------	--------	-----------

c) Werbung

Die Rechnung von der Fa Mx. v. 13.12.1998 über netto 6.811,20 + 10% USt 681,12- brutto 7.492,- betraf Kundenwerbung und wurde laut Raikaauszug 2/1999 bezahlt.

Gewinnminderung	Brutto	-7.492,00
-----------------	--------	-----------

d) Wareneinkäufe

Der Beleg 203 vom Lieferant Nr.6 wurde bereits am 15.11.1998 bezahlt (siehe Beilage 1) und kann daher als Ausgabe nicht Berücksichtigung finden. Zu den restlichen Wareneinkäufen wurden die Angaben des Berufungswerbers überprüft und für richtig befunden:

Beleg Lieferant	Bruttobetrag
201 Nr.5	4.226,40
206 Nr.7	10.382,40
214 Nr.8	10.997,70
223 Nr.6	11.758,80
224 Nr.9	81.142,44
230 Nr.10	4.380,00
236 Nr.11	1.620,00
204 Nr.12	5.704,80
207 Nr.13	2.832,00
227 Nr.14	1.310,40
Gewinnminderung brutto	-134.354,94
Summe der Gewinnminderung 1999 a) b) c) d)	-144.337,06

2. Unter der Tz 13 wurde von der Betriebsprüfung unter dem Punkt „Rechnung 2000 – Eingang 2001“ festgestellt, dass die Rechnung 20243 an die Firma X. über brutto 65.736,- in den erklärten Einnahmen nicht enthalten war.

Folgende Rechnungen waren per 31.12.2000 offen:

	ATS
Rg: 20211 vom 15.11.2000	60.480,00
Rg: 20226 vom 10.12.2000	48.840,00
Rg: 20227 vom 10.12.2000	13.284,00
Rg: 20228 vom 10.12.2000	15.414,00
Rg 20231 vom 12.12.2000	35.259,60
Rg 20234 vom 19.12.2000	3.564,00

Rg 20235 vom 19.12.2000	1.782,00
Rg 20236 vom 19.12.2000	3.000,00
Rg 20239 vom 19.12.2000	18.240,00
Rg 20240 vom 19.12.2000	10.854,00
Rg 20243 vom 19.12.2000	65.736,00
	276.543,60
Netto	230.453,00
Netto lt. Gewinnermittlung	180.053,00
Differenz netto	50.400,00
Differenz brutto (Re 20211 vom 15.11.2000)	60.480,00

Die Betriebsprüfung hat unter Tz 13 die falsche Rechnung abgegrenzt. Die Rechnung 20211 über brutto 60.480,00 wurde am Kontoauszug 4/02 vom 19.1.2001 mit einem Betrag von 60.630,- somit um S 150,00 mehr als verrechnet, beglichen.

Es ergeben sich daher folgende Auswirkungen: Statt 54.780,00 gehören 50.400,00 von 2000 auf 2001 abgegrenzt. Es ergibt sich eine Gewinnerhöhung von S 4.380,00 im Jahr 2000, eine Gewinnminderung von 4.380,00 im Jahr 2001. Dadurch, dass im Jahr 2001 um S 150,00 mehr bezahlt als in Rechnung gestellt wurde, ist der Umsatz und Gewinn um S 125,00 netto zu erhöhen.

3. Zu Tz 14 betreffend das Vorliegen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches ist Folgendes festzustellen:

Der Betriebsprüfung wurde dem Finanzamt ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch in elektronischer Form vorgelegt, wobei in der Spalte „Fahrtstrecke“ entweder die exakte Fahrtstrecke bei betrieblichen Fahrten, beziehungsweise der Vermerk „Privat“ bei Privatfahrten aufschien. Aus diesem Fahrtenbuch wurde der Privatanteil so wie unter Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt, ermittelt.

„Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen.“ (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 1)

„Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 22.4.1998, 95/13/0191)“. (siehe Ritz, BAO³, § 184 Tz 3)

„Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.“ (vgl. Ritz BAO³, § 184 Tz 6)

Eine Schätzung kann im Steuerrecht daher nur dann durchgeführt werden, wenn sich ein Sachverhalt nicht genau ermitteln lässt. Ist hingegen ein Sachverhalt aufgrund von Aufzeichnungen genau ermittelt, bleibt kein Raum für eine Schätzung.

Ein Grundsatz im Steuerrecht ist die Trennung zwischen privat veranlassten Aufwendungen und betrieblich veranlassten Aufwendungen. Genau ermittelte beziehungsweise ermittelbare privat veranlasste Aufwendungen können als betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht abgezogen werden.

Dem Antrag von einem exakt errechneten, auf den tatsächlichen Verhältnissen beruhenden Privatanteil abzuweichen und zur Schätzung überzugehen, kann daher nicht gefolgt werden.

4. In Tz 19 sind Bewirtungsspesen hinsichtlich der einkommensteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Beurteilung strittig.

Zur Rechnung vom 1.12.2000 (Beleg 381) führt der Bw. in seiner Berufung aus, dass es sich um ein Weihnachtessen der Firma Werbeagentur O. handeln würde. Der Bw. beantragt die gesamten Aufwendungen, also weitere S 2.754,71, gewinnmindernd zu berücksichtigen.

In der Berufungsvorentscheidung wird darauf verwiesen, dass diesem Beleg eine Gasthauseinladung betreffend die Firmen L. (Kunde) und J. (Kunde und Lieferant) zu Grunde lag. Da die Berufungsvorentscheidung als Vorhalt gilt und der Bw. u.a. im Vorlageantrag nichts gegen diese Feststellung des Finanzamtes vorgebracht hat, geht der Unabhängige Finanzsenat von der Bewirtung von Geschäftsfreunden aus. Aus dieser Bewirtung von Geschäftsfreunden wurden dem Bw. die gesamte Vorsteuer in Höhe von 775,57 sowie die Hälfte des Nettobetrages von 5.509,43, somit 2.754,72, als Betriebsausgabe anerkannt.

Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden (§ 20 Abs 1 Z 3 dritter Satz). Da das Finanzamt von Bewirtungsspesen im angeführten Sinne ausgegangen ist, konnte keine vollständige Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgabe vorgenommen werden.

Zu den Rechnungen aus 2001 mit den Belegnummern 249 und 253 steht fest, dass es sich um Einkäufe für die Feier zum fünfjährigen Bestehen der Firma Werbeagentur O. gehandelt hat. Es waren bei dieser Feier Kunden und Lieferanten anwesend.

Das Betriebsprüfung anerkannte aus der Rechnung 249 die Hälfte aufwandswirksam als Bewirtungsspesen sowie die gesamte Vorsteuer. Aus der Rechnung 253 wurde die Hälfte (vom Bruttobetrag) gewinnwirksam als Bewirtungsspesen anerkannt, die Vorsteuer wurde

hingegen wegen des Fehlens einer handelsüblichen Bezeichnung auf der Rechnung nicht zum Abzug zugelassen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass für die Geschäftsfreundebewirtung im Rahmen eines Firmenjubiläums unter Anwesenheit von Kunden und Lieferanten nichts anderes gilt als für die sonstige Geschäftsfreundebewirtung nach § 20 Abs. 1 Z 3 dritter Satz EStG 1988.

Wenn der Bw. in seiner Berufung ausführt, beim Beleg 253, welcher nur Speisen und Getränke ausweise, handle es sich um eine Rechnung und entspreche diese Rechnung auch den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Diese Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

... 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; ...“

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen, wie zB Speisen, Getränke, Lebensmittel, etc stellen keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung iSd § 11 UStG sprechen zu können (vgl. VwGH 30.10.1996, 96/13/0117).

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 laut – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...“

Da wie der Bw. in seiner Berufung selbst ausführt, der Beleg 253 nur Speisen und Getränke ausweist, konnte ein Vorsteuerabzug nicht zugelassen werden.

5. In der Tz 20 sind schließlich der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung eines Rechtsanwaltes sowie eine Geldspende für Kinder als Betriebsausgabe strittig:

Zu Beleg 55 vom Februar 2000 betreffend eine Vorsteuer aus einer Zahlung an einen Rechtsanwalt über brutto 13.956,00 wurde in der Berufung das Urteil vorgelegt, aus der die Umsatzsteuer mit S 2.304,00 hervorgeht. Es ist daher eine Vorsteuer in Höhe von S 2.304,00 und nicht wie in der Berufung beantragt von 2.326,00 anzuerkennen, da in den Barauslagen von S 132,00 keine Umsatzsteuer enthalten war. Die abzugsfähigen Vorsteuern erhöhen sich damit für das Jahr 2000 um S 2.304,00 und es liegt weiters eine Gewinnerhöhung in derselben Höhe vor.

Fest steht, dass der Bw. eine Geldspende in Höhe von S 15.000,00 für behinderte Kinder zur Anschaffung eines Computers geleistet hat. In einer Lokalzeitung wurde in einem Artikel dargestellt, dass die Werbeagentur O. den angeführten Ankauf unterstützte. Abgesehen von dem Zeitungsausschnitt gibt es keinen Beleg (Rechnung).

§ 20 Abs. 1 Z 4 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: ...

4. Freiwillige Zuwendungen ...“

„Freiwillige Zuwendungen sind grundsätzlich nicht abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn sich durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind.“ (siehe Doralt, EStG11, § 4 Tz 330). Doralt verweist aaO auf das Erkenntniss des VwGH vom 22.1.1965, 1450/64, welches zu Spenden an Kinderdörfer anstelle von Weihnachtsgeschenken an Kunden, auch wenn die Werbewirksamkeit für die Spende im Vordergrund stand, ergangen ist.

Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar EStG 1988 24. Lieferung Juli 1999, führt aus, dass auch der VwGH hervorhebe, dass dann eine betriebliche Veranlassung angenommen werden könne, wenn ein Leistungsaustausch vorliege. Es liegt im streitgegenständlichen Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Leistungsaustausch vor.

Der Unabhängige Finanzsenat geht vielmehr davon aus, dass eine freiwillige Zuwendung zu mildtätigen Zwecken vorliegt und ist diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 erster Rechtsfall zu subsumieren.

Wien, am 19. August 2008