



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. August 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, vertreten durch Mag. C, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 und 1997 im Beisein der Schriftführerin D nach der am 22. November 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1991, 1992 und 1997 und Einkommensteuer für das Jahr 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1990 und Einkommensteuer für die Jahre 1990, 1992 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1990 und Einkommensteuer für die Jahre 1990, 1992 und 1997 werden abgeändert.

Die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Einkommensteuer:	Umsatzsteuer:
1990	839,37 €	1.719,88 €
1992	0,00 €	
1997	0,00 €	

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist nach seinen Angaben Regisseur. Für die Jahre 1990 bis 1992 wurden trotz Festsetzung einer Zwangsstrafe mit Ausnahme der Einkommensteuererklärung für 1992, in der aber keine Einkünfte erklärt wurden, keine Abgabenerklärungen eingereicht. Die erzielten Umsätze und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden vom Finanzamt für diese Jahre vorläufig mit null Schilling festgesetzt. Für das Jahr 1997 erklärte er Einkünften aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 66.874 S und beantragte ohne steuerpflichtige Umsätze auszuweisen, aus einer angeblichen Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 eine Umsatzsteuergutschrift von 1 Mio. S.

Im Jahr 1999 wurde beim Bw. für die Jahre 1990 bis 1997 eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 26. Mai 1999 führt der Prüfer unter Tz. 14, 15 und 18 aus, seit dem Jahr 1990 habe der Abgabepflichtige bezüglich der Umsatzsteuer nur Nullerklärungen abgegeben, obwohl im Zuge der Prüfung festgestellt worden sei, dass Umsätze erzielt und entsprechende Rechnungen gestellt worden seien. Hinsichtlich der Einkommensteuer seien nur im Jahr 1994 und im Jahr 1997 Einkünfte erklärt worden. Im Jahr 1990 habe der Abgabepflichtige der AB GmbH für die zur Verfügungstellung seiner Gewerbeberechtigung insgesamt 130.000 S zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Dieser Betrag sei nicht erklärt worden.

Auch für die CC GmbH habe der Abgabepflichtige diverse Arbeiten erledigt und diese (1990: 95.000 S, 1991: 145.500 S, 1992: 23.063 S) zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Auch diese Umsätze seien nicht erklärt worden.

Weiters habe der Abgabepflichtige nach einer der Betriebsprüfung vorliegenden "Kontoabstimmung" von der Firma-AS im Jahr 1990: 23.333 S, 1991: 112.729 S und 1992: 23.063 S brutto (Anmerkung: gemeint ist netto) erhalten.

Diese nicht erklärten Umsätze wurden vom Prüfer der Umsatzsteuer unterzogen. Hinsichtlich der Gewinnermittlung setzte er die nicht erklärten Umsätze als Betriebseinnahmen an und zog davon 12% als Betriebsausgaben ab.

Bezüglich der beantragten Umsatzsteuergutschrift von 1 Mio. S im Jahr 1997 führte der Prüfer aus, im Jahr 1989 habe der Abgabepflichtige eine Rechnung über 5 Mio. S zuzüglich 1 Mio. S Umsatzsteuer ausgestellt, obwohl dieser keine entsprechenden Leistungen zu Grunde gelegen seien. In der beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung für 1997 habe der Abgabepflichtige beantragt, die ihm im Jahr 1989 vorgeschriebene Umsatzsteuer in Höhe von 1 Mio. S mangels Einbringlichkeit des Rechnungsbetrages wieder gutzuschreiben. Aus der Berufungsentscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 00.00

1992, Zl. 4711, gehe aber hervor, dass der Abgabepflichtige eine Rechnung mit gesonderten Steuerausweis erstellt habe, obwohl ein diese Rechnung betreffender Leistungsaustausch weder vereinbart noch tatsächlich zustande gekommen sei. Nach der Berufungsentscheidung sei die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 entstanden. Hinsichtlich dieses Sachverhaltes habe sich bis dato nichts geändert. Dem Begehren, die Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit des Rechnungsbetrages gutzuschreiben, könne somit nicht stattgegeben werden.

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Umsatz- und Einkommensteuer ua. für die Jahre 1990 bis 1992 (Ausfertigungsdatum 6. und 7. Juli 1999) und Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1997 (Ausfertigungsdatum 16. Juli 1999).

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber am 12. August 1999 fristgerecht Berufung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. In der Begründung führte er dazu im Wesentlichen aus, er sei seit Ausscheiden aus der Firma O+P im Jahr 1988 "von Art und Weise seiner Tätigkeit, von den Möglichkeiten und von Seite der Pfändungen und Exekutionen nicht als Kaufmann anzusehen". Eine Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen und Büchern bestehe für ihn nicht. Diese Feststellung sei bereits im Rahmen der Betriebsprüfung bei der AB GmbH im Jahr 1989 getroffen worden. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der CC GmbH sei ihm die Unternehmereigenschaft aberkannt worden. Dennoch habe er, wenn er eine Tätigkeit entfaltet habe, nämlich im Sinne seines Berufes als freier Regisseur, der Behörde im Falle von Umsätzen mit ausländischen Firmen, diese Umsätze bekannt gegeben. Die angefochtenen Bescheide basierten auf Feststellungen der Betriebsprüfung. Diese Betriebsprüfung sei "gemäß § 147 Tz. 1 nicht zulässig". Der Prüfer habe in diesem Verfahren auch die Pflicht verletzt, alle Umstände zu überprüfen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Weiters habe der Prüfer alle Argumente und Feststellungen des "Geprüften" in seine Prüfung aufzunehmen und zu berücksichtigen. Dies sei nicht geschehen. Der Prüfer habe seine Meinung und Fakten die eindeutig durch das Verfahren gegen die CC GmbH gegeben seien, vollkommen unbeachtet gelassen. Weiters habe der Prüfer erklärt, in den Jahren 1990 und 1991 würde sowieso nichts "herauskomme", er habe also zu verstehen gegeben, dass seine Ermittlungen keine Zahlungspflicht des "Geprüften" zur Folge haben werde. Das sei auch der Grund gewesen, warum er zur sogenannten Schlussbesprechung, die im übrigen nie hätte stattfinden dürfen, nicht erschienen sei, zudem sei zu erwarten gewesen sei, dass der Prüfer seinen Angaben keine Beachtung schenken werde. Die vom Prüfer getroffenen Feststellungen seien falsch. Die vom Prüfer festgestellten Zahlungen seien nachweislich nie geflossen. Zudem seien bei der Gewinnermittlung keinerlei Ausgaben berücksichtigt worden.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2000 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte in der Begründung aus, ob der Berufungswerber Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuches sei, sei steuerlich nicht relevant. Von Bedeutung sei die Unternehmereigenschaft iSd Umsatzsteuerrechtes. Der Steuerpflichtige habe an verschiedene Firmen Rechnungen gestellt, wobei die Umsatzsteuer mit 20% ausgewiesen worden sei. Kopien der Rechnungen würden dem Finanzamt vorliegen. Diese Umsätze seien vom Berufungswerber in den betreffenden Jahren nicht erklärt worden. Die Frage der Unternehmereigenschaft erübrige sich insofern, als der Berufungswerber die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ohnehin aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schulde.

Der Berufungswerber irre, wenn er die Meinung vertrete, eine Pflicht zum Führen von Aufzeichnungen und Büchern bestehe nicht. Nach § 126 Abs. 2 BAO hätten Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet seien, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen würden, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Hinsichtlich des Einwandes, die Betriebsprüfung sei "gemäß § 147 Tz. 1" nicht zulässig gewesen (Anmerkung: gemeint ist wohl § 147 Abs. 1 BAO) werde mitgeteilt, dass es sich bei der gegenständlichen Prüfung nicht um eine Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO gehandelt habe, sondern um eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG.

Ebenfalls unrichtig sei die Behauptung, die Behörde hätte Argumente und Feststellungen des Abgabepflichtigen nicht berücksichtigt. Dem Berufungswerber seien mit Schreiben vom 15. April 1999 sämtliche Feststellungen der Betriebsprüfung schriftlich mitgeteilt worden. Eine Stellungnahme dazu sei aber ausgeblieben. Desweiteren habe der Berufungswerber auch an der Schlussbesprechung am 26. Juli 1999 nicht teilgenommen. Dass der Berufungswerber die Möglichkeit zur Geltendmachung des Parteiengehörs nicht in Anspruch genommen habe, könne der Behörde wohl nicht ernsthaft vorgeworfen werden.

Auch die Behauptung, bei der Gewinnermittlung seien keine Ausgaben berücksichtigt worden, sei unrichtig, Ausgaben in Höhe der 12%igen Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 seien berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2000 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er zur Berufungsvorentscheidung aus, die Begründung führe sich selbst ad absurdum, wenn

behauptet werde, "von Bedeutung sei die Unternehmereigenschaft". Genau diese sei ihm vom Finanzamt aberkannt worden. Weiters sei die Behauptung, er habe Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, zwar sachlich richtig, falsch sei jedoch die Behauptung, diese Steuer wäre fällig. Sie könne gar nicht fällig sein, weil diese Steuer das Finanzamt bereits erhalten habe, 1992 auf dem Wege der Rückverrechnung. Betreffend der Jahre 1990 und 1991 sei die Aussage des Prüfers heranzuziehen, der gesagt habe, er wisse, dass er von der AB GmbH kein Geld erhalten habe. Also könne dafür auch keine Steuer fällig sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Die Behauptung des Berufungswerbers eine Verpflichtung zum Führen von Aufzeichnungen und Büchern habe für ihn nicht bestanden, wurde im Vorlageantrag und im weiteren Berufungsverfahren nicht mehr aufrechterhalten. Im Übrigen wird dazu und zur nicht näher begründeten Behauptung, wonach die Betriebsprüfung nicht zulässig gewesen wäre, auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

2) Insoweit der Berufungswerber behauptet, er sei nicht als Unternehmer anzusehen, weil ihm vom Finanzamt die Unternehmereigenschaft aberkannt worden sei, ist dazu klarzustellen, selbst wenn das Finanzamt im Zuge einer Umsatzsteuernachschau bei der CC GmbH die Unternehmereigenschaft des Berufungswerbers in Frage gestellt hat, so ist dies für das streitgegenständliche Verfahren ohne Bedeutung. Ob dem Berufungswerber auf Grund seiner Tätigkeit Unternehmereigenschaft zukommt, ist allein an Hand des konkreten Sachverhaltes zu prüfen, das heißt, es ist zu prüfen, ob die von ihm ausgeübte Tätigkeit als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG anzusehen ist.

3) Gemäß § 2 Abs. 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinne zu erzielen fehlt.

Nach den allgemeinen Regeln ist somit Unternehmer, wer selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zum Zweck der Einnahmenerzielung entfaltet.

4) Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Berufungswerber als freier Regisseur im eigenen Namen im Wirtschaftsleben gegen Entgelt nachhaltig Leistungen angeboten und erbracht hat und damit die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft erfüllt. Als berufliche Tätigkeit ist vor allem jede Art der freiberuflichen Tätigkeit, wie die vom Berufungswerber ausgeübte Tätigkeit als Regisseur anzusehen. Dass der Berufungswerber

seine Leistungen selbständig, das heißt, nicht als Arbeitnehmer oder in einem sonstigen persönlichen Abhängigkeitsverhältnis erbracht hat, wird nicht bestritten. Die Nachhaltigkeit und die Entgeltlichkeit der Leistungserbringung ist durch die vorliegenden Rechnungen zweifelsfrei erwiesen. Aber auch der Berufungswerber selbst hat seine Tätigkeit offensichtlich als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes angesehen, ansonsten hätte er wohl keine Veranlassung gehabt, den Leistungsempfängern für die von ihm erbrachten Leistungen, neben dem Entgelt auch die gesetzliche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

5) Hinsichtlich der vom Berufungswerber der AB GmbH im Jahr 1990 in Rechnung gestellten und vom Prüfer der Umsatzsteuer unterworfenen Leistungen von 130.400 S netto, wendet der Berufungswerber ein, er habe von der AB GmbH keine Zahlungen erhalten, weil sie sich damals bereits in finanziellen Schwierigkeiten befunden habe und ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachgekommen sei.

6) Da der Berufungswerber nach § 17 UStG 1972 die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen hat, wäre in diesem Fall keine Umsatzsteuer vorzuschreiben und auch ertragsteuerlich (der Berufungswerber ermittelt seinen Gewinn durch Ein- und Ausgabenrechnung) keine Einnahmen anzusetzen.

7) Wie die Ermittlungen des UFS ergaben, ist die AB GmbH am 12. November 1993 im Firmenbuch gelöscht worden. Nach dem am 7. Jänner 1992 vom Buchsachverständigen Dr. K im Zuge des beim Landesgericht B durchgeführten und im Jahr 1993 abgeschlossenen Strafverfahren, Aktenzahl 2222, erstellten Gutachten über den Zeitpunkt des Eintrittes Zahlungsunfähigkeit der AB GmbH, ist die Zahlungsunfähigkeit bereits spätestens Mitte des Jahres 1989 eingetreten, trotzdem ist der Betrieb aber nach den Angaben des Gutachters bis Ende 1990 fortgeführt und dann ohne Liquidation einfach eingestellt worden.

8) Da der Betrieb der AB GmbH trotz Zahlungsunfähigkeit weitergeführt worden ist und der Berufungswerber als Prokurist der AB GmbH auf den Zahlungsverkehr entsprechend Einfluss nehmen konnte, ist zwar nicht ausgeschlossen, dass der Berufungswerber den im Jahr 1990 in Rechnung gestellten Betrag von netto 130.000 S noch erhalten hat, in Anbetracht der vom Sachverständigen festgestellten Zahlungsunfähigkeit, erscheint aber auch die Behauptung des Berufungswerbers, wonach er wegen der Zahlungsschwierigkeiten von der AB GmbH keine Zahlungen erhalten habe, nicht unglaubwürdig. Ein Nachweis, wonach die vom Berufungswerber in Rechnung gestellten Leistungen von der AB GmbH tatsächlich bezahlt worden sind, ist den Unterlagen des Prüfers nicht zu entnehmen. Auch der Vertreter des Finanzamtes konnte in der mündlichen Berufungsverhandlung einen solchen Nachweis nicht erbringen. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

9) Der Einwand, das Finanzamt habe die Umsatzsteuer für 1992 im Wege der Rückverrechnung bereits erhalten, erwies sich als unrichtig. Bei einer Überprüfung der entsprechenden Abgabekonten konnten keine diesbezüglichen Verrechnungen festgestellt werden.

10) Ebenfalls unbegründet ist die Behauptung, wonach bei der Gewinnermittlung keine Ausgaben berücksichtigt worden seien. Bereits das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, wonach vom Prüfer Betriebsausgaben in der Höhe der Betriebsausgabenpauschale von 12% berücksichtigt worden sind (siehe Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 26. Mai 1999). Dieser Berufungspunkt ist daher im weiteren Berufungsverfahren auch nicht mehr aufrechterhalten worden.

11) Hinsichtlich der Nichtanerkennung der in der Umsatzsteuererklärung für 1997 beantragten Umsatzsteuergutschrift von 1. Mio. S ist vom Berufungswerber außer der im Erörterungsgespräch erhobenen unbewiesenen Behauptung, er habe die der AB GmbH (an der der Berufungswerber beteiligt und deren Einzelprokurist er im Jahr 1989 gewesen war) im Jahr 1989 in Rechnung gestellte Leistung von 5 Mio. S tatsächlich erbracht, nichts konkretes vorgebracht. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt hat, hat der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Tirol in seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 00.00 1992, Zl. 4711, festgestellt, dass der Rechnung vom 31. Oktober 1989 (zu diesem Zeitpunkt war die AB GmbH nach den Feststellungen des Gutachters Dr. K bereits zahlungsunfähig) überhaupt keine Leistung des Berufungswerbers zu Grunde lag. Eine Rechnungsberichtigung wegen Uneinbringlichkeit der nicht bestehenden Forderung ist daher ausgeschlossen. Zudem war die AB GmbH – wie bereits ausgeführt - bereits ab Mitte des Jahres 1989 zahlungsunfähig und ist im Jahr 1993 im Firmenbuch gelöscht worden. Eine Berichtigung der im Jahr 1989 ausgestellten Rechnung erst im Jahr 1997 – somit 4 Jahre nach Löschung der Schuldnerin im Firmenbuch - wäre daher selbst dann nicht möglich, wenn der Rechnung tatsächlich eine entsprechende Leistung zu Grunde gelegen wäre und die Forderung zu Recht bestanden hätte.

12) In der mündlichen Berufungsverhandlung beantragte der Berufungswerber, der nach seinen Angaben bei keiner gesetzlichen Sozialversicherung versichert ist, die Ausgaben für eine private Krankenversicherung bei der G als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Für das Jahr 1997 legte er eine Bestätigung der G vor, wonach er in diesem Jahr für eine Krankenversicherung abzüglich der Rückvergütung 29.143 S an Versicherungsprämien bezahlt hat. Für die Jahre 1990 bis 1992 konnte der Berufungswerber keine Bestätigungen mehr vorlegen, nach seinen Angaben habe er aber auch für diese Jahre Versicherungsprämien bezahlt. Eine Anfrage des UFS bei der zuständigen Versicherung hat aber ergeben, dass der Berufungswerber für die im Jahr 1975 abgeschlossene Krankenversicherung (Polizzen Nr.

0000), im Jahr 1990 bis Mitte des Jahres keine Prämien bezahlt hat und die Krankenversicherung daher mangels Prämienzahlung seitens der Versicherung gekündigt worden ist. Erst mit Beginn des Jahres 1992 ist vom Berufungswerber eine neue private Krankenversicherung abgeschlossen worden, wobei im Jahr 1992 für diese Versicherung (Polizzen Nr. 1111) 30.325 S an Prämien bezahlt worden ist. In den Jahren 1990 und 1991 ist nach den Angaben der Versicherung keine Prämie bezahlt worden. Dementsprechend konnten für diese Jahre auch keine Sonderausgaben berücksichtigt werden.

13) Berechnung

a) Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze für das Jahr 1990 erfährt folgende Änderung (Angaben in Schilling):

	1990
Umsatz lt. angefochtenen Bescheid	248.730,00
- Umsatz AB GmbH	-130.400,00
Umsatz lt. BE:	118.330,00

b) Einkommensteuer:

Der Gewinn aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1990 erfährt folgende Änderung (Angaben in Schilling):

	1990
Einnahmen lt. Bp:	248.730,00
- Einnahmen AB GmbH	-130.400,00
Einnahmen lt. BE:	118.330,00
-12% Betriebsausgaben	-14.199,60
Gewinn lt. BE:	104.130,40

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (in ATS und Euro)

Innsbruck, am 13. Jänner 2006