



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Vertreter, vom 20. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. September 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003, 2004 und 2005 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2005 sowie betreffend der Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, war in den Jahren 2003, 2004 und 2005 als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und als Finanzberater tätig und erzielte aus diesen Aktivitäten im genannten Zeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Zuge einer u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer der genannten Jahre betreffenden Betriebsprüfung stellte diese unter „*Tz 1 Allgemeines*“ des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass die unter Tz 2 angeführten Honorarnoten als Kontrollmitteilungen an das Finanzamt übermittelt worden seien. Für die Jahre 2003 und 2005 seien Einkommensteuererklärungen und Einnahmen-Ausgabenrechnungen abgegeben worden. Die Veranlagung 2004 sei mangels Erklärung auf dem Schätzungswege erfolgt. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass lediglich die als Kontrollmitteilung übermittelten Honorarnoten aufgebucht gewesen seien. Die bisher erklärten Einnahmen hätten nicht überprüft werden können, da keine Ausgangsrechnungen vorlägen.

Unter „*Tz. 2 Umsatzermittlung*“ des BP-Berichtes wurde festgestellt, dass gem. § 1 (1) UStG unter anderem die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der Umsatzsteuer unterliegen. Die Umsatzbesteuerung sei bisher unterblieben. Da kein Nachweis auf eine eventuelle Steuerbefreiung vorläge, seien sowohl die bisher erklärten, als auch die Einnahmen aufgrund der Kontrollmitteilungen der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Datum	Nettobetrag	USt
20.01.2003	1.500,00	300,00
16.04.2003	2.000,00	400,00
15.05.2003	3.500,00	700,00
05.06.2003	1.200,00	240,00
18.12.2003	4.000,00	800,00
Summe 2003	12.000,00	2.440,00
USt-BMGL 2003 lt. Erkl.	17.041,67	3.408,33
<b>USt-BMGL 2003 lt. BP</b>	<b>29.241,67</b>	<b>5.848,33</b>

Hinsichtlich der o. a. Summe der sich aus den Kontrollmitteilungen ergebenden Einnahmen wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass diese richtig € 12.200,00 beträgt.

23.03.2004	2.500,00	500,00
10.05.2004	3.400,00	680,00
12.05.2004	4.000,00	800,00
04.06.2004	1.000,00	200,00
22.06.2004	2.000,00	400,00
21.07.2004	1.400,00	280,00
27.09.2004	3.000,00	600,00
12.11.2004	4.500,00	900,00
22.12.2004	2.750,00	550,00
<b>USt-BMGL 2004 lt. BP</b>	<b>24.550,00</b>	<b>4.910,00</b>

18.10.2005	5.000,00	1.000,00
10.11.2005	5.000,00	1.000,00
30.11.2005	5.000,00	1.000,00
Summe 2005	15.000,00	3.000,00
USt-BMGL 2005 lt. Erkl.	30.736,67	6.147,33
<b>USt-BMGL 2005 lt. BP</b>	<b>45.736,67</b>	<b>9.147,33</b>

Unter „Tz. 3 Einkommensteuer 2003“ des Betriebsprüfungsberichtes wurde festgestellt, dass die am 13. Dezember 2004 beim Finanzamt eingereichte Einnahmen-Ausgaben Rechnung für das Kalenderjahr 2003 folgende Eckdaten ausweise:

Einnahmen: € 20.450,00

Ausgaben: € 12.599,08

Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Saldenliste weise lediglich jene Honorarnoten aus, die bisher nicht der Besteuerung unterzogen worden seien.

Weiters habe **kein einziger** Ausgabenbeleg vorgelegt werden können, Bankkontoauszüge für das Jahr 2003 seien ebenfalls nicht vorhanden gewesen. Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass in den erklärten Einnahmen jene beinhaltet seien, die nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden seien, habe nicht gefolgt werden können, da sämtliche Beträge in bar ausbezahlt worden seien und eine Einzahlung auf das Bankkonto nicht nachgewiesen habe werden können.

Den erklärten Einnahmen seien daher jene des Jahres 2003 It. Tz.2) hinzuzurechnen.

Da die erklärten Ausgaben nicht belegmäßig nachgewiesen worden seien, seien diese gem. § 184 BAO auf dem Schätzungswege zu ermitteln.

Die Betriebsausgaben 2003 seien daher in Anlehnung an § 17 (1) EStG mit einem Mittelsatz von 12 % der Einnahmen angesetzt worden. Der Ansatz der SV sei laut Angabe der steuerl. Vertretung erfolgt.

Einnahmen lt. Erklärung	20.450,00
nicht erklärte Einnahmen	14.640,00
<b>Einnahmen lt. BP</b>	<b>35.090,00</b>
-Ausgaben lt. BP	4.210,80
- Sozialvericherung	300,00
<b>Gewinn lt. BP</b>	<b>30.632,00</b>

#### Tz. 4 Einkommensteuer 2004

Die Einkommensteuer 2004 werde auf Basis eines Gewinnes It. der vorgelegten Saldenliste in der Höhe von € 17.457,06 berechnet. Weiters sei laut einer Mitteilung gem. § 109a EStG ein Betrag von € 28.076,00 in Ansatz zu bringen.

<u>Zeitraum</u>	<u>2004</u>
	Euro
<u>Einkommensteuer:</u>	
[320] Einkünfte aus selbständiger Arbeit	35.533,06

Von der erkennenden Behörde wird diesbezüglich angemerkt, dass die von der BP ermittelte Höhe der Einkünfte als selbständiger Arbeit des Jahres 2004 auf einem Rechenfehler basiert. Aus dem vorigen Absatz geht klar und deutlich hervor, dass der Bw. im genannten Jahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 45.533,06 erzielte.

#### Tz. 5 Einkommensteuer 2005

Die am 22. November 2006 beim Finanzamt eingereichte Einnahmen-Ausgaben Rechnung für das Kalenderjahr 2005 weise folgende Eckdaten aus:

Einnahmen: € 36.884,00

Ausgaben: € 22.393,00

Wie bereits in Tz.3) für das Jahr 2003 dargestellt, seien die nicht erklärten Einnahmen 2005 It. Tz. 2) jenen laut Einnahmen-Ausgabenrechnung 2005 hinzuzurechnen. Da von den geltend gemachten Ausgaben in der Höhe von € 22.393,00 lediglich € 2.239,67 belegmäßig nachgewiesen worden seien, hätten diese auch nur in dieser Höhe anerkannt werden können.

Einnahmen lt. Erklärung	36.884,00
nicht erklärte Einnahmen	18.000,00
Einnahmen lt. BP	54.884,00
-Ausgaben lt. BP	2.239,67
<b>Gewinn lt. BP</b>	<b>52.644,33</b>

Das Finanzamt nahm am 24. September 2007 die Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus seien auch die Begründungen für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Die Wiederaufnahmen seien unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide – Erstbescheide - betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend. Weiters erließ das Finanzamt am 24. September 2007 die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005. Anzumerken ist diesbezüglich, dass das Finanzamt die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit im Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2003 iHv € 10.129,20, jene des Jahres 2004 im dieses Jahr betreffenden Bescheid iHv € 35.533,06 sowie jene des Jahres 2005 im dieses Jahr betreffenden Bescheid iHv € 38.153,33 zum Ansatz brachte.

Am 22. Oktober 2008 erließ das Finanzamt gem. §293 BAO berichtigte Bescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung, wobei es begründend ausführte, dass die Berichtigungen auf Grund eines Eingabefehlers erfolgt seien.

In der mit Schreiben vom 20. November 2007 rechtzeitig – einem diesbezüglichen Fristverlängerungsansuchen wurde Folge gegeben – eingebrochenen Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. betreffend die Umsatzsteuer unter Hinweis auf die Bestimmung des § 6 UStG 1994 u. a. aus, dass die Umsätze, die der Bw. als Bauspar-Kassenvertreter und als Versicherungsvertreter tätigte, steuerbefreit seien. Aus dieser Bestimmung ließe sich keine Nachweispflicht des Steuerpflichtigen ableiten, vielmehr obliege es der Behörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO nachzukommen. Sollte dies nicht möglich

---

sein, so könne die Umsatzsteuer nicht einfach vorgeschrieben werden. Vielmehr sei von der Behörde der Nachweis zu erbringen, dass es sich nicht um unecht steuerbefreite Umsätze handle.

Bei den bisher erklärteten Umsätzen handle es sich um unecht befreite Versicherungsprovisionen. Umsatzsteuer sei keine vorzuschreiben. Zur Klarstellung sei erwähnt, dass die „*zusätzlichen*“ Honorare korrekt umsatzsteuerpflichtig behandelt worden seien.

Weiters beantragte der steuerliche Vertreter betreffend des Jahres 2003 für die steuerbaren Umsätze die Vorsteuer gemäß § 14 Abs 1 UStG 1994 zu ermitteln.

Außerdem beantragte der steuerliche Vertreter betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 die Anwendung der Nettoverrechnung.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung des Bw. führte die Betriebsprüfung u. a. aus, dass die Abgabenbehörde die maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung zu ermitteln habe. Im Hinblick auf die Dauer des Verfahrens – 16. Juli 2007 bis 19. September 2007 - sei auch sei das Parteiergehör ausreichend gewährt worden.

In der BAO werde in § 119 Abs 1 ausgeführt, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen seien. Diese Offenlegung müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Wie bereits im Bericht dargestellt, sei der genannten Bestimmung nicht Rechnung getragen worden.

Die Gewährung von Vorsteuer gemäß § 14 Abs 1 UStG 1994 setze eine Ermittlung der Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs 2 EStG 1988 voraus. Da eine solche im vorliegenden Fall nicht erfolgt sei, könne diesem Begehr nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt übermittelte diese Stellungnahme der Betriebsprüfung mittels Ersuchens um Ergänzung vom 27. Februar 2008 dem steuerlichen Vertreter des Bw. zur Gegenäußerung.

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 19. März 2008 gab das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter des Bw. u. a. bekannt, dass abgabenbehördliche Erhebungen ergeben hätten, dass der Bw. im Jahre 2005 Provisionen in Höhe von € 23.348,42 von Herrn Walter – gemeint wohl w - a erhalten habe. Das Finanzamt ersuchte um Stellungnahme, in welcher Umsatzsteuervoranmeldung diese Umsätze gemeldet worden seien bzw. ob diese Provisionen in den Jahreserklärungen 2005 enthalten seien. Weiters wurde um belegmäßigen Nachweis dieser Provisionen ersucht.

---

In Beantwortung – Schreiben vom 27. März 2008 - der beiden im vorigen Absatz erwähnten Ergänzungersuchen übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 für die Jahre 2003 und 2004 und führte diesbezüglich aus, dass aus diesen nicht nur der Betrag sondern auch die Leistungsart erkennbar sei.

Außerdem führte der steuerliche Vertreter im im vorigen Absatz erwähnten Schreiben u. a. aus, dass zu der in § 119 BAO angeführte Begünstigung festzustellen sei, dass die entsprechende Bestimmung des Umsatzsteuergesetzes nach dessen Meinung keine Begünstigung darstelle, das diese, wie der Name bereits sage, eine „*unechte Befreiung*“ sei.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Behörde selbst im Betriebsprüfungsbericht auf die Bestimmung des § 17 EStG 1988 verwiesen habe. Im Übrigen sei die Ermittlung der Betriebsausgaben in § 17 Abs 1 EStG 1988 geregelt und die Voraussetzung gemäß § 17 Abs 2 Z 2 EStG 1988 erfüllt.

Abschließend führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass ihm bezüglich des Jahres 2005 keine Unterlagen vorlägen. Diesbezüglich werde auf die für diesen Zeitraum durchgeführte Betriebsprüfung verwiesen.

Angemerkt wird, dass in den dem o. e. Schreiben vom 27. März 2008 beigelegten Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 für die Jahre 2003 und 2004 jeweils der Bw. als Auftragnehmer und jeweils die Firma b als Auftraggeber aufscheinen. Als Leistungsart sind in diesen beiden Meldungen jeweils die Worte „*Bausparkassenvertreter*“ bzw. „*Versicherungsvertreter*“ und als Beträge € 20.450,00 (2003) und € 28.076,00 (2004) vermerkt.

Am 9. Mai 2012 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. der erkennenden Behörde eine vom Versicherungsmakler wa stammende Provisionsbestätigung für das Jahr 2005. In dieser wurde bestätigt, dass der Bw. im Jahre 2005 € 23.348,42 als Provisionen für Versicherungsverträge vom o. e. Versicherungsmakler erhielt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Umsatzsteuer 2003 - 2005:**

Gemäß § 6 Abs 1 Z 13 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter von den unter § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 leg. cit. fallenden Umsätzen steuerfrei.

Die Befreiung umfasst die Vermittlung von Bauspar- bzw. Versicherungsverträgen durch Personen, die mit solchen Geschäften ständig betraut sind, ferner aber auch die im Gefolge

---

solcher Vermittlungsleistungen den Vertretern übertragenen Aufgaben und auch die Vereinnahmung von (Folge-) Provisionen auf Grund einer vom Rechtsvorgänger entfalteten Tätigkeit (siehe Ruppe<sup>3</sup>, § 6 Tz 329).

Da der Bw. durch die Vorlage der die Jahre 2003 und 2004 betreffenden Meldungen gem. § 109 a EStG 1988 sowie durch die Vorlage der vom Versicherungsmakler wa stammenden Provisionsbestätigung für das Jahr 2005 – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - den Nachweis erbrachte, dass er die diesbezüglichen Umsätze als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter bzw. für den Abschluss von Versicherungsverträgen tätigte, waren diese – Umsätze - iSd obigen Ausführungen als steuerfreie Umsätze bescheidmäßig zu erfassen.

Da der Bw., w. o. ausgeführt, hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 die Nettoverrechnung beantragte und diese nicht zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige die Vorsteuerpauschalierung (§ 14 UStG 1994) in Anspruch nimmt (siehe Erkenntnis des VwGH vom 12. Dezember 1999, Zl. 95/14/0005) bzw. eine Nettoverrechnung nur dann zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig eine Betriebsausgabenpauschalierung in Anspruch nimmt (siehe auch *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 4 Tz 218/1), der Bw. jedoch im gegenständlichen Zeitraum von einer solchen nicht Gebrauch machte, war dem in der Berufung betreffend des Jahres 2003 gestellten Antrag des steuerlichen Vertreters, die Vorsteuer gemäß § 14 Abs 1 UStG 1994 zu ermitteln, nicht nachzukommen.

In Ansehung des oben Gesagten war der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2003 teilweise Folge und jener gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2005 vollinhaltlich Folge zu geben.

Da die vom Bw. im Jahre 2004 von der Firma b bezogenen Provisionen im dieses Jahr betreffenden Umsatzsteuerbescheid nicht in Ansatz gebracht wurden, ist der Bw. insofern nicht beschwert. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2004 war daher der Erfolg zu versagen.

In Ansehung der obigen Ausführungen ergeben sich betreffend der Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2005 folgende Berechnungen:

### **2003:**

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass in diesem Jahre lediglich die den Kontrollmitteilungen zugrundeliegenden steuerpflichtigen Umsätze, diese betrugen, w. o. ausgeführt € 12.200,00, der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

### **2005:**

---

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass die von der Betriebsprüfung ermittelte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in Höhe von € 45.736,67 um die o. e., vom Versicherungsmakler wa stammenden Provisionen in Höhe von € 23.348,42 zu reduzieren ist und somit Umsätze in Höhe von € 22.388,25 der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

## **2. Einkommensteuer 2003 - 2005:**

Gemäß § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 darf der Steuerpflichtige selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt (Nettomethode) oder eben als Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen erfasst (Bruttomethode). Für den Wechsel der Verrechnungsmethode ist weder ein Antrag noch die Zustimmung des Finanzamtes vorgesehen. Dieser Bestimmung lässt sich auch nicht entnehmen, dass ein Wechsel der Verrechnungsmethode für ein bereits abgelaufenes Wirtschaftsjahr nicht möglich sein soll. Nach Ansicht des UFS ist es dem Bw. daher nicht verwehrt, im Zuge des Berufungsverfahrens einen Wechsel der Verrechnungsmethode vorzunehmen (vgl. *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 4, Tz 218).

Nach dem oben Gesagten ergeben sich betreffend der Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 folgende Berechnungen:

### **2003:**

Die im Bescheid brutto zum Ansatz gebrachten nicht erklärten Einnahmen iHv € 14.640,00 sind um 20 % Umsatzsteuer zu reduzieren und somit netto iHv € 12.200,00 zum Ansatz zu bringen. Somit sind die Einnahmen laut Bescheid um € 2.440,00 zu vermindern.

Die im Bescheid brutto zum Ansatz gebrachten Ausgaben iHv € 4.210,80 sind um 20 % Umsatzsteuer zu reduzieren und somit netto iHv € 3.509,00 zum Ansatz zu bringen. Somit sind die Ausgaben laut Bescheid um € 701,80 zu vermindern.

Aus den beiden vorigen Absätzen ergibt sich, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Einkommensteuerbescheid 2003 iHv € 30.632,00 im Ausmaß von € 1.738,20 zu vermindern sind. Die vom Bw. im Jahre 2003 erzielten Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betragen daher laut Berufungsentscheidung € 28.893,80.

### **2004:**

Der im Bescheid brutto zum Ansatz gebrachte Gewinn lt. Saldenliste iHv € 17.457,06 ist um 20 % Umsatzsteuer zu reduzieren und somit netto iHv € 14.547,55 zum Ansatz zu bringen. Somit sind die Einnahmen laut Bescheid um € 2.909,51 zu vermindern.

Aus dem vorigen Absätzen ergibt sich, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Einkommensteuerbescheid 2004 iHv € 45.533,06 im Ausmaß von € 2.909,51 zu vermindern sind. Die vom Bw. im Jahre 2004 erzielten Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betragen daher laut Berufungsentscheidung € 42.623,55.

## **2005:**

Die im Bescheid brutto zum Ansatz gebrachten Einnahmen iHv € 54.884,00 sind um 20 % Umsatzsteuer zu reduzieren und somit netto iHv € 45.736,66 zum Ansatz zu bringen. Somit sind die Einnahmen laut Bescheid um € 9.147,34 zu vermindern.

Die im Bescheid brutto zum Ansatz gebrachten Ausgaben iHv € 2.239,67 sind um 20 % Umsatzsteuer zu reduzieren und somit netto iHv € 1.866,39 zum Ansatz zu bringen. Somit sind die Ausgaben laut Bescheid um € 373,28 zu vermindern.

Aus den beiden vorigen Absätzen ergibt sich, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Einkommensteuerbescheid 2005 iHv € 52.644,33 im Ausmaß von € 8.774,06 zu vermindern sind. Die vom Bw. im Jahre 2005 erzielten Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betragen daher laut Berufungsentscheidung € 43.870,27.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Mai 2012