

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch

Stb., über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde FA betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren Einkünfte als EDV-Berater sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Schreiben vom 23.07.2010 erstattete der Bf. hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2005 und 2006 für Umsatzsteuer und Einkommensteuer Selbstanzeige, reichte die Steuererklärungen ein und entrichtete die daraus resultierenden Abgaben.

2. Für den Zeitraum 2005 bis 2008 und den Nachschauzeitraum 1/2009 bis 3/2010 fand eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist Folgendes zu entnehmen:

„[...] Tz. 1 Selbstanzeige 2005 und 2006

[...] Bereits im Zuge eines Telefonates vom 14.07.2010 wurde das Finanzamt (FA) seitens der Großbetriebsprüfung Standort Ost (GBP) davon in Kenntnis gesetzt, dass bei der Firma A. Wien Reg. Gen.mbH Ausgangsrechnungen der Firma des Bf. vorgefunden wurden. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass diese in den Steuererklärungen des Bf. keinen Niederschlag finden. Seitens der GPB wurden die Rechnungen mit Kontrollmitteilung vom 07.10.2010 dem FA übermittelt.

Es handelt sich hierbei um folgende Rechnungen:

Re-Nr.: 509 vom 23.12.2005 - netto 45.120,00 + 9.024,00 USt

Re-Nr.: 612 vom 02.06.2006 - netto 27.528,00 + 5.505,60 USt

Re-Nr.: 634 vom 08.11.2006 - netto 17.464,00 + 3.492,80 USt

Auffällig ist, dass unmittelbar nach Auffinden der gegenständlichen Rechnungen Selbstanzeige mit den Beträgen dieser Rechnungen erstattet wurde. Es besteht daher der begründete Verdacht, dass die Firma A. Wien Reg. Gen.mbH den Bf. vom Auffinden der Rechnungen in Kenntnis gesetzt hat.

Weiters beinhaltet die Selbstanzeige für das Jahr 2006 die Re-Nr.: 20060501 vom 05.05.2006 - netto 5.462,80 + 1.092,56 USt an die Firma B. Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H. in Adr1.

Tz. 2 Nicht erklärte Erlöse 2005 bis 2006

Schätzung gemäß § 184 BAO

Aufgrund des Sachverhaltes zu Tz 1 und der Annahme, dass aufgrund der Nummerierungen der Ausgangsrechnungen weitaus mehr Rechnungen ausgestellt wurden, wurde seitens des FA eine Außenprüfung nach § 147 BAO angeordnet.

Die gegenständliche Außenprüfung wurde am 03.11.2010 bei der steuerlichen Vertretung [...] fernalmündlich angemeldet und der Termin zum Beginn der Außenprüfung mit 16.11.2010 vereinbart. Frau Mag. M. wurde ersucht, den Bf. dahingehend anzuhalten, dass er sämtliche Buchhaltungsunterlagen bis zum Beginn der Außenprüfung vorlegt.

Im Zuge der Aktenvorbereitung konnte seitens der Bp durch Internetrecherchen festgestellt werden, dass der Bf. im Prüfungszeitraum Besitzer über mindestens zwei Turnierpferde mit den Namen [J..] und [S..] ist. Mit diesen Pferden nahm er in der Zeit von 2007 bis 2010 an verschiedensten Turnieren teil. Als Reiter fungierte Herr [...]. Weiters konnte in Erfahrung gebracht werden, dass der Bf. als Webmaster bei Vereinen tätig ist.

Am 16.11.2010 wurde die Außenprüfung vereinbarungsgemäß in den Kanzleiräumlichkeiten der steuerlichen Vertretung begonnen.

Als Buchhaltungsunterlagen wurde für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum (also 2005 bis 2010) lediglich ein Ordner vorgelegt, welcher ca. 50 Blätter beinhaltet.

Frau Mag. M. teilte mit, dass sie den Bf. auf die fehlenden Rechnungsnummern aufmerksam machte und teilte ihr dieser mit, dass es keine weiteren Ausgangsrechnungen mehr gebe.

Der Bf. teilte mit, dass er die Rechnungsnummern irgendwie und nicht fortlaufend, (Anmerkung der Bp: wie im § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 zwingend erforderlich), vergeben habe. Nach Beginn der Außenprüfung war er einsichtig betreffend der fehlerhaften Ausgangsrechnungsnummerierungen.

Aufgrund der Vermerke auf den vorliegenden Ausgangsrechnungen an die Firma A. Wien Reg. Gen.mbH ist anzunehmen, dass die Beträge auf das auf den Rechnungen angeführte Konto bei der Bank Austria, BLZ: 20151 und 12000, Kto.-Nr.: 73***, eingegangen sind.

*Auf der Rechnung an die Firma B. Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H. ist das Bankkonto bei der BA-CA, BLZ: 20151, Kto.-Nr.: 74***, angeführt.*

Der Bf. verfügt offensichtlich über zumindest zwei verschiedene Bankkonten.

Frau Mag. M. teilte weiters mit, dass sie den Bf. auf die Kontoauszüge angesprochen habe und teilte der Bf. mit, dass er über die Kontoauszüge nicht mehr verfüge.

Frau Mag. M. wurde schriftlich zur Kenntnis gebracht, dass sämtliche Kontoauszüge bei sonstiger Abgabenschätzung bis 09.12.2010 von der Bank Austria anzufordern und der Bf. vorzulegen sind.

Am 09.12.2010 wurde die gegenständliche Außenprüfung fortgesetzt.

Es wurden großteils Bankbelege für die o.a. Konten vorgelegt. Dabei konnte festgestellt werden, dass nicht alle Kontoauszüge von der Bank Austria abverlangt wurden, sondern wurden für die Jahre 2008 bis 2010 auch die vorgelegt, welche in Verwahrung des Bf. standen. Also habe er, entgegen seinen Angaben, doch über welche selbst verfügt!

Weiters wurden von Frau Mag. M. Ausgangsrechnungen für die Jahre 2005, 2006 und 2009 vorgelegt, welche steuerlich nicht erfasst sind. Es handelt sich hiebei um 7 Ausgangsrechnungen, welche an die Firmen C. Computer-Consulting Group GmbH und D. Vertriebs GmbH ausgestellt wurden, wobei zwei Rechnungen an die Firma D. Vertriebs GmbH mit derselben Leistung und dem selben Leistungszeitraum, jedoch mit verschiedenen Rechnungsnummern, ausgestellt wurden. Der Bf. versicherte ihr, wie schon am 16.11.2010, dass es keine weiteren Ausgangsrechnungen mehr gebe.

Auch bei diesen Rechnungen konnte festgestellt werden, dass die Rechnungsnummern nicht schlüssig sind und kann daher angenommen werden, dass weitaus mehr Rechnungen, als die vorgelegten, ausgestellt wurden. Weiters ist auffällig, dass in den einzelnen Wirtschaftsjahren die Rechnungen verschieden dargestellt wurden.

Bei den vorgelegten Bankkonten konnte festgestellt werden, dass Gutschriften vorhanden sind, welche auf ausgestellte Ausgangsrechnungen schließen lassen. Weiters sind in den Bankkontoauszügen Beträge als Eigenerlag erfasst. Die fragwürdigen Beträge wurden markiert und Frau Mag. M. zur weiteren Veranlassung übergeben.

Eine fernmündliche Rücksprache mit Frau Mag. M. vom 04.02.2011 ergab, dass sie den Bf. am 15.12.2010 die offenen Fragen zur Kenntnis gebracht habe und habe sie auch die Unterlagen für die fragwürdigen Beträge vom Bf. abverlangt. Der Bf. fragte Frau Mag. M., warum er die Belege vorlegen müsse. Sie teilte ihm mit, dass im Zuge einer Außenprüfung sämtliche Belege vorzulegen sind, welche mit den Beträgen in den Firmenkonten in Verbindung gebracht werden.

Bis dato habe er noch keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Frau Mag. M. verständigte am 04.02.2011 fernmündlich den Bf. und teilte er ihr mit, dass er am 07.02.2011 sämtliche Unterlagen vorlegen werde. Als Termin zur Fortsetzung der Außenprüfung wurde der 09.02.2011 vereinbart.

Die gegenständliche Außenprüfung wurde vereinbarungsgemäß am 09.02.2011 fortgesetzt. Von Frau Mag. M. wurde eine Stellungnahme des Bf. zu den fragwürdigen Beträgen in den Kontoauszügen, jedoch keine dazugehörigen Belege, wie angefordert, vorgelegt, außer eine Ausgangsrechnung an die Firma E. Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. vom 02.03.2010 mit der Nummer 201003001, obwohl der Bf. schon zweimal versicherte keine weiteren Ausgangsrechnungen mehr ausgestellt zu haben! Über die Beträge, welche als Eigenerlag in den Bankkonten ihren Niederschlag finden, wurde ebenfalls keine Auskunft erteilt und kann nicht nachvollzogen werden, woher das Bargeld stammt!

Die Glaubwürdigkeit des Bf. ist aufgrund des vorstehend angeführten Sachverhaltes entschieden in Frage zu stellen!

Weiters ist seitens des FA aufgrund des vorstehend angeführten Sachverhaltes und des Sachverhaltes zu Tz 1 die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) durchzuführen, da der Bf. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag und weitere Auskünfte über Umstände verweigerte, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Weiters ist in gegenständlichem Fall deshalb zu schätzen, da der Bf. nach Ansicht der Bp, Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht zur Gänze vorgelegt hat.

Die Schätzungen werden in der Art durchgeführt indem die Rechnungen mit den fehlenden Rechnungsnummern hochgerechnet werden mit den vorliegenden Rechnungen.

Für das Jahr 2005

Es liegt lt. Tz1 eine Rechnung an die Firma A. Wien Reg.Gen.mbH mit der Nr.: 509 vom 23.12.2005 mit einem Betrag von netto EUR 45.120,00 + USt EUR 9.024,00 vor.

Seitens der Bp wird angenommen, dass die Vergabe der Rechnungsnummern mit 501 begonnen hat und ist dies schlüssig, da die "5" mit dem Jahr 2005 in Zusammenhang gebracht werden kann.

Weiters liegen der Bp zwei Rechnungen an die Firma C. Computer-Consulting Group mit den Nummern 20050601 vom 30.06.2005 mit einem Betrag von netto EUR 5.070,00 + USt EUR 1.014,00 und 20050901 vom 29.09.2005 mit einem Betrag von netto EUR 9.828,00 + USt EUR 1.965,60 vor.

Seitens der Bp wird angenommen, dass mit den Rechnungsnummern das Jahr, das Monat und die fortlaufende Nummer in dem jeweiligen Monat, zum Ausdruck gebracht wurde.

Schätzung

Es wird seitens der Bp angenommen, dass im Jahr 2005 insgesamt 11 (501-509 = 9 und mit der anderen Rechnungsnummernvergabe Juni und September = 2) Rechnungen ausgestellt wurden.

In dubio pro reo werden für die Berechnungen nur die geringeren Beträge zur Durchschnittsberechnung für die Schätzung herangezogen.

*Netto EUR 5.070,00 + 9.828,00 = 14.898,00 / 2 = 7.449,00 x 11 = netto EUR 81.939,00
- abzüglich dem mit Selbstanzeige vom 28.07.2010 erklärten Betrag von netto EUR 45.120,00.*

Für das Jahr 2006

Es liegen lt. Tz1 zwei Rechnungen an die Firma A. Wien Reg.Gen.mbH mit den Nummern 612 vom 02.06.2006 mit einem Betrag von netto EUR 27.528,00 + USt EUR 5.505,60 und 634 vom 08.11.2006 mit einem Betrag von netto EUR 17.464,00 + USt EUR 3.492,80 vor.

Wie schon im Jahr 2005 wird seitens der Bp angenommen, dass die Vergabe der Rechnungsnummern mit 601 begonnen hat und ist dies schlüssig, da die "6" mit dem Jahr 2006 in Zusammenhang gebracht werden kann.

Weiters liegt der Bp eine Rechnung an die Firma C. Computer-Consulting Group mit der Nummer 20060301 vom 30.03.2006 mit einem Betrag von netto EUR 4.992,00 + USt EUR 998,40 und eine Rechnung an die Firma B. Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H. mit der Nummer 20060501 mit einem Betrag von netto EUR 5.462,80 + USt EUR 1.092,56 vor.

Es wird auch hier seitens der Bp angenommen, dass mit den Rechnungsnummern das Jahr, das Monat und die fortlaufende Nummer in dem jeweiligen Monat, zum Ausdruck gebracht wurde.

Schätzung

Es wird seitens der Bp angenommen, dass im Jahr 2006 insgesamt 39 (601-634 = 34 und mit der anderen Rechnungsnummernvergabe Jänner bis Mai = 5) Rechnungen ausgestellt wurden.

In dubio pro reo werden für die Berechnungen nur die geringeren Beträge zur Durchschnittsberechnung für die Schätzung herangezogen.

*Netto EUR 4.992,00 + 5.463,00 = 10.455,00 / 2 = 5.227,50 x 39 = netto EUR 203.872,00
- abzüglich dem mit Selbstanzeige vom 28.07.2010 erklärten Betrag von netto EUR 50.454,80.*

| <i>Schätzungen</i> | <i>2005</i> | <i>2006</i> |
|--|------------------|-------------------|
| <i>netto lt. Bp</i> | 81.939,00 | 203.872,00 |
| <i>abzüglich Selbstanzeige</i> | -45.120,00 | -50.455,00 |
| <i>Hinzurechnung lt. Bp netto</i> | 36.819,00 | 153.417,00 |
| <i>Betriebsausgabenpauschale 6 %</i> | -2.209,00 | -9.205,00 |
| <i>Hinzurechnung lt. Bp (EÄ+)</i> | 34.610,00 | 144.212,00 |

[...]"

3. Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Außenprüfung (AP) und verfügte mit Bescheiden vom 14.02.2011 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide.

4. Gegen diese Sachbescheide wurde fristgerecht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben und vorgebracht, die Beschwerde richte sich zunächst gegen die Annahme des FA, dass aufgrund einer fehlerhaften Nummerierung der Ausgangsrechnungen weitaus mehr Rechnungen ausgestellt worden sein könnten, als tatsächlich vorlägen. Es werde nun nochmals bekannt gegeben, dass es außer den im Prüfungsverfahren vorgelegten Rechnungen keine sonstigen zusätzlichen Rechnungen gebe und die Vergabe der Rechnungsnummern leider bedachtlos und unkontrolliert erfolgt sei.

Tatsächlich habe der Bf. an den Kunden (hier A.) ein schriftliches Angebot zur Leistungserbringung gelegt. Anschließend wurde vom Kunden eine schriftliche Bestellung erteilt, die bereits mit einer vom Kunden angegebenen Bestellnummer versehen war. Nach erfolgter Leistungserbringung wurde vom Bf. die entsprechende Honorarnote gelegt.

Da die Bestellung gemeinsam mit dem Angebot die Grundlage für die Leistungsabrechnung darstelle, sei auch, ohne weitere Bedachtnahme, die bereits existierende Bestellnummer als Rechnungsnummer angeführt worden.

Weil auch keine spezielle Fakturierungssoftware, sondern das EDV-Programm Word für die Rechnungserstellung verwendet wurde und es somit auch keine automatisierten, durch das Programm vorgegebenen Kontrollmechanismen für die ordnungsgemäße Rechnungslegung gegeben habe, sei leider die Notwendigkeit einer ordnungsgemäß fortlaufenden Nummerierung übersehen worden.

Es werde daher nochmals festgehalten, dass es im betreffenden Zeitraum keine zusätzlichen Rechnungen und damit auch keine zusätzlichen Umsätze gebe und für die amtswegen Umsatzhinzuschätzungen, außer den Abweichungen in der nummerischen Abfolge der Rechnungsnummern keinerlei zusätzliche Indizien für eine Abgabenverkürzung feststellbar gewesen seien.

So seien im Rahmen der Finanzamtsprüfung auch sämtliche Bankkonten vorgelegt und geprüft worden, wobei nach Abklärung von diversen Punkten, kein wesentlicher Hinweis auf nicht angegebene Umsätze gegeben war. So gebe es im Jahr 2005 keinen unerklärbaren Eigenerlag in den Bankkonten, der auf ausstehende Ausgangsrechnungen schließen lassen könnte und die Hinzurechnung des FA rechtfertigen würde. Weiters könnte im Jahr 2006 lediglich ein „Bareinzahlungsbetrag“ von € 10.000,00 auf ausgestellte Ausgangsrechnungen schließen lassen, womit aber keinesfalls der Hinzurechnungsbetrag des FA von € 148.425,70 gerechtfertigt sei.

Weiters werde vorgebracht, dass es zudem ganz offensichtlich unmöglich sei, eine noch zusätzliche Arbeitsleistung in dem vom FA hinzugerechneten Ausmaß erbringen zu

können. Tatsächlich liege im Jahr 2005 und 2006 ein durchgehendes unselbständiges Dienstverhältnis bei der Firma D. im Ausmaß von 40 Wochenstunden vor.

Für das Jahr 2005 seien bereits zusätzlich zum bestehenden Dienstverhältnis im Rahmen der selbständigen Einkünfte bei der Firma A. 47 Manntage (a 12 h pro Tag) Arbeitsleistung erbracht worden. Darüber hinaus seien auch bei der Firma C. Computer Consulting Group insgesamt 191 Leistungsstunden erbracht worden.

Somit ergebe sich als tatsächliche Arbeitsleistung für 2005:

D.: 1.760 h (52 Wochen abzüglich 5 Wo Urlaub, 2 Wo Feiertage, 1 Wo Krankheit: 44 Wochen x 40 h = 1.760 h)

A.: 564 h

C.: 191 h

Insgesamt lägen daher für 2005 bereits 2.515 produktive Arbeitsstunden vor.

Würde nun noch die Umsatzhinzurechnung des FA in Höhe von € 21.921,00 in Arbeitsstunden umgerechnet werden, würde dies bedeuten, dass darüber hinaus noch zusätzlich 281 Stunden Arbeitsleistung erbracht hätten werden müssen.

Für das Jahr 2006 seien bereits zusätzlich zum bestehenden Dienstverhältnis bei der Firma A. 608 Stunden Arbeitsleistung erbracht worden. Darüber hinaus seien bei der Firma B. DatenverarbeitungsgesmbH 70 Stunden und bei der Firma C. 64 Stunden, also insgesamt 134 Arbeitsstunden abgerechnet worden.

Tatsächliche Arbeitsleistung für 2006:

D.: 1.760 h

A.: 608 h

B.: 71 h

C.: 64 h

Insgesamt lägen daher für 2006 bereits 2.502 produktive Arbeitsstunden vor.

Bei Umrechnung der Umsatzhinzurechnung des FA in Höhe von € 148.425,70 in Arbeitsstunden, würde dies bedeuten, dass darüber hinaus noch zusätzliche 2.005 Stunden Arbeitsleistung im Jahr 2006 hätten erbracht werden müssen.

Gemäß normaler wirtschaftlicher und arbeitssoziologischer Betrachtungsweise und unter objektiver Würdigung eines tatsächlich möglichen menschlichen Arbeitspotentials sei es vollkommen unmöglich, die noch zusätzlich vom FA hinzugerechneten Umsätze arbeitszeitmäßig überhaupt erzielen zu können.

Es werde daher beantragt, die Umsätze aufgrund der vorliegenden Ausgangsrechnung für 2005 mit € 14.898,00 und für 2006 mit € 4.992,00 festzusetzen.

5. Zur Beschwerde erging eine Stellungnahme der AP vom 19.04.2011.

Was die in der Berufung angeführten Begründungen hinsichtlich der Bankkonten und der Arbeitsleistungen betreffe, werde festgehalten, dass die Bp nur aus purem Zufall festgestellt habe, dass der Bf. über zumindest zwei Bankkonten verfüge. Dass Zahlungseingänge auch noch auf andere, der Bp nicht bekannte und offen gelegte Konten

eingegangen sein könnten, sei aufgrund des vorstehend angeführten Sachverhaltes nicht hundertprozentig auszuschließen.

Weiters sei in der Beschwerde angeführt worden, dass es für den Bf. unmöglich sei, neben seinem unselbständigen Dienstverhältnis und den vorgelegten Rechnungen aus der selbständigen Tätigkeit eine noch zusätzliche Arbeitsleistung in dem vom FA hinzugerechneten Ausmaß zu erbringen.

Vorerst werde festgehalten, dass in den vorliegenden Rechnungen zwar die Stundenanzahl verrechnet wurde, jedoch keine Grundaufzeichnungen, aus denen ersichtlich sei, zu welcher Zeit diese einzelnen Stunden zu welcher Tätigkeit erbracht worden sind, vorgelegt wurden. Weiters konnte nicht festgestellt werden, ob es sich bei den Stundensätzen um Pauschalsätze handle und ob die in den Rechnungen angeführten Stunden tatsächlich erbracht wurden. Wie in der EDV-Branche üblich, sei auch nicht auszuschließen, dass der Bf. für gewisse Tätigkeiten Subleistungen von anderen Personen in Anspruch genommen habe und würden sich dann die tatsächlichen persönlichen Stundenarbeitsleistungen des Bf. reduzieren.

„Seitens der Bp wird festgehalten, dass es lt. der Berechnung in der Berufung für das Jahr 2005 offensichtlich für den Bf. ein Leichtes ist, eine noch zusätzliche Leistung zu erbringen wenn es möglich ist, zB für die Firma A. in einem Jahr nur im Zeitraum von 47 Tagen (1,5 Monaten) 12 Stunden täglich, somit 564 Stunden, eine selbständige Leistung zu erbringen. Dies wäre somit auch im restlichen Zeitraum des Jahres möglich.“

Die in der Berufung angeführten zusätzlichen 281 Stunden wären somit in rund 24 Tagen zu leisten möglich gewesen. Daraus könne man schließen, dass die Schätzung seitens der Bp somit als zu gering anzusehen sei.

Wenn man diese Berechnung auch für das Jahr 2006 heranziehe, wären die in der Berufung angeführten zusätzlichen 2.005 Stunden in 167 Tagen zu leisten möglich gewesen. Die von der Bp durchgeföhrten Schätzungen seien daher gerechtfertigt.

6. In einer ergänzenden Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 15.05.2011 wird darauf hingewiesen, dass im fraglichen Zeitraum 2005 und 2006 lediglich eine ungeklärte Bankbuchung in Höhe von € 10.000,00 vom 16.05.2006 (deklariert als Eigenerlag) vorliege. Weiters werde bekannt gegeben, dass keine weiteren Bankkonten vorlägen.

Es werde nochmals festgehalten, dass es unmöglich sei, zusätzliche Arbeitsleistungen in dem von der Bp festgestellten Ausmaß zu erbringen. Ebenso werde bekannt gegeben, dass Subleistungen von anderen Personen nicht in Anspruch genommen wurden und dafür auch keinerlei Anhaltspunkte vorlägen. Weiters sei anzumerken, dass im Falle von Erlösen aufgrund von Fremdleistungen ja auch Aufwendungen für Fremdleistungen gegeben sein müssten und die Firma des Bf. wohl keinen Beitrag leisten und somit keinen Aufschlag rechtfertigen könne. Damit wären aber Erlöse und Aufwendungen in praktisch gleicher Höhe gegeben. Die von der Bp durchgeföhrten Schätzungen seien daher nicht

gerechtfertigt. Weiters werde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Es wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Der Bf. erzielte in den Streitjahren Einkünfte als EDV-Berater sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Schreiben vom 23.07.2010 erstattete der Bf. Selbstanzeige und gab bisher nicht erklärte Erlöse aus der Tätigkeit als EDV-Berater von € 45.120,00 für 2005 und € 50.454,80 für 2006 bekannt. In der Folge führte das FA für die Jahre 2005 bis 2010 eine Außenprüfung durch und gab der Bf. in deren Verlauf weitere Erlöse von € 14.898,00 für 2005 und von € 4.992,00 für 2006, aber auch für die unstrittigen Jahre des Prüfungszeitraumes, bekannt. Da nach Ansicht der AP die „*nicht schlüssig*“ vergebenen Rechnungsnummern darauf hindeuten, dass der Bf. weitaus mehr als die vorgelegten Rechnungen ausgestellt hat, wurde in der Folge eine Schätzung gem. § 184 BAO durchgeführt und aufgrund der vorliegenden Rechnungen auf die vermeintlich fehlenden Rechnungen hochgerechnet.

Zur Schätzungsberichtigung:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (Ritz, BAO⁶, § 184 Tz 9).

Ist die Buchführung formell ordnungsgemäß, dann spricht die Vermutung auch für ihre sachliche Richtigkeit, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (VwGH 20.01.2010, 2007/13/0034). Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwere sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (Ritz, BAO⁶, § 163, Tz 2). Geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung müssen unberücksichtigt bleiben (Ritz, aaO). Nach der Judikatur (vgl. VwGH 21.09.1993,

88/14/0110) wird eine solche Abweichung im Allgemeinen wesentlich sein, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw. Aufzeichnungen mehr als 10 % von der auf allgemeinen Erfahrungswerten aufgebauten Kalkulation abweicht.

Statistische Auffälligkeiten in den erklärten Erlösen reichen nicht aus, um die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsgemäßen Buchführung zu widerlegen. Sie bedürfen der Absicherung durch weitere Erkenntnisse, etwa im Rahmen einer Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung (Ritz, aaO).

Laut Tz. 2 des Berichtes der AP ist die Schätzungsberichtigung gegeben, da

- aufgrund der Nummerierung der Ausgangsrechnungen davon auszugehen war, dass „*weitaus mehr Rechnungen ausgestellt wurden*“,
- der Bf. über Beträge, welche als Eigenerlag auf den Bankkonten aufscheinen, keine Aufklärung gegeben hat,
- Bücher und Aufzeichnungen nicht zur Gänze vorgelegt worden sind.

Nach Ansicht der AP hat der Bf. im Jahr 2005 zusätzlich zu den bereits bekanntgegebenen Rechnungen (1 Rechnung an die Firma A. und 2 Rechnungen an die Firma C.) weitere 8 Rechnungen an die Firma A. und im Jahr 2006 zusätzlich weitere 32 Rechnungen an die Firma A. und weitere 3 Rechnungen an die Firmen C. und B. gelegt.

Den Ausführungen der AP wurde entgegnet, dass der Bf. über kein Fakturierungssystem verfüge, sondern das EDV-Programm Word zur Rechnungserstellung verwende. Die Rechnungsnummern auf den Ausgangsrechnungen an die Firma A. erklärten sich daraus, dass der Kunde eine schriftliche Bestellung erteile und diese vom Bf. als Rechnungsnummer übernommen worden sei. Was die Bankkonten betreffe, sei lediglich ein „Bareinzahlungsbetrag“ von € 10.000,00 im Jahr 2006 nicht aufgeklärt worden.

Wie aus dem elektronischen Arbeitsbogen der AP hervorgeht, handelt es sich bei den anlässlich der Selbstanzeige offen gelegten Rechnungen an die Firma A. um eine Rechnung aus dem Jahr 2005 mit der Nummer 509 und um zwei Rechnungen aus dem Jahr 2006 mit den Nummern 612 und 634. Der Rechnung mit der Nummer 509 (datiert mit 23.12.2005) liegt laut dem ebenfalls im elektronischen Arbeitsbogen der AP aufliegenden „Softwareangebot“ des Bf. vom 21.03.2005, ein Leistungszeitraum von März bis Dezember 2005 mit insgesamt 47 MT (376 Arbeitsstunden) zugrunde. Der Rechnung mit der Nummer 612 (vom 02.06.2006) liegen Angebote vom 30.11.2005, 04.01.2006, 07.03.2006 und vom 10.04.2006 mit insgesamt 372 Arbeitsstunden zugrunde, der Rechnung mit der Nummer 634 (vom 08.11.2006) Angebote vom 24.10.2005, 08.02.2006 und vom 14.05.2006 mit insgesamt 236 Arbeitsstunden.

Wiewohl sich aus diesen Rechnungen im Zusammenhalt mit den Angeboten ergibt, dass die Leistung vom Bf. über einen längeren Zeitraum erbracht wurde – z. B. März bis Dezember 2005 – ist die AP davon ausgegangen, dass in den Streitjahren weitere Rechnungen gelegt bzw. weitere Leistungen erbracht wurden. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich die AP mit dem Vorbringen des Bf., er hätte eine derartige Arbeitsleistung neben seinem Dienstverhältnis und zusätzlich zu den bekannt gegebenen

EDV-Dienstleistungen, von 281 Stunden im Jahr 2005 und 2.005 Stunden im Jahr 2006 rein arbeitszeitmäßig gar nicht erbringen können, nicht ausreichend auseinandergesetzt hat. Dass es in der EDV-Branche üblich sei, Subleistungen von anderen Personen in Anspruch zu nehmen, stellt sich als Vermutung dar, die seitens der AP durch keinerlei Feststellungen untermauert worden ist.

Was die „Schlüssigkeit“ der Rechnungsnummernvergabe betrifft, ist festzuhalten, dass sich die AP mit den nicht unplausiblen Einwendungen des Bf., die Bestellnummer der Firma A. habe als Rechnungsnummer gedient, ebenfalls nicht auseinandergesetzt hat. Bei den übrigen Rechnungen an die Firmen C. und B. ist die AP anscheinend selbst davon ausgegangen, dass die Nummern „schlüssig“ sind, zumal diese das Jahr, den Monat und die fortlaufende Nummer im jeweiligen Monat zum Ausdruck bringen.

Abgesehen davon ist nach Ansicht des BFG eine Schätzungsberichtigung jedoch grundsätzlich gegeben, da der Bf. EDV-Dienstleistungen erbracht, aber die Erlöse zunächst nicht erfasst und erst im Wege einer Selbstanzeige bekanntgegeben hat. Hinzu kommt, dass er weitere Erlöse erst nach Beginn der AP einbekannt hat. Daraus ergibt sich aber, dass diese unbestritten festgestellten Mängel massive Zweifel an der materiellen Ordnungsmäßigkeit der vom Bf. geführten Aufzeichnungen aufkommen lassen und damit eine Schätzung rechtfertigen. Fehlen Aufzeichnungen oder sind diese mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361).

Zur Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (vgl. VwGH vom 27.8.2008, 2008/15/0196).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, muss das Schätzungsverfahren einwandfrei geführt werden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Wie bereits dargestellt geht die AP davon aus, der Bf. habe im Jahr 2005 insgesamt 11 Rechnungen (9 Rechnungen an die Firma A. und 2 Rechnungen an die Firma C.) und im Jahr 2006 insgesamt 39 Rechnungen (34 Rechnungen an die Firma A. und 5 Rechnungen an die Firmen C. und B.) ausgestellt. Zusätzlich zu den im Rahmen der Selbstanzeige bekannt gegebenen Einkünften wäre aufgrund der von der AP angestellten Hochrechnung, von weiteren Erlösen von € 36.819,00 für das Jahr 2005 und von € 153.417,00 für das Jahr 2006 auszugehen.

Dazu ist anzumerken, dass sich weder aus den von der AP unter Hinweis auf § 149 BAO bei den oben genannten Firmen eingeholten Auskünften noch aus den vorgelegten

Bankkonten ergibt, dass der Bf. diese Anzahl von Rechnungen zusätzlich zu den bereits bekannt gegebenen ausgestellt hätte bzw. Beträge in der oben genannten Höhe auf seinen Bankkonten eingegangen wären. Außer der vom Bf. nicht aufgeklärten Gutschrift auf seinem Bankkonto von € 10.000,00 vom 16.05.2006 hat die AP keinerlei Feststellungen getroffen, die eine Hinzurechnung in dem gewählten Ausmaß untermauern könnte.

Aus Sicht des BFG ist festzuhalten, dass die von der AP angewandte Schätzungsmethode in dieser Form nicht geeignet war, zu realistischen Ergebnissen zu gelangen.

Wie bereits dargelegt, sind die hier aufgezeigten Mängel jedoch zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen des Bf. in Zweifel zu ziehen. In diesem Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; 06.07.2006, 2006/15/0183; 28.01.2015, 2010/13/0012). Ein Nachweis für die Vollständigkeit der erklärten Erlöse liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.02.1999, 96/15/0050; 25.10.2006, 2004/15/0065).

Für die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages spricht auch der Umstand, dass der Bf. Erlöse mehrerer Jahre (2005 bis 2010) gegenüber der Abgabenbehörde zunächst nicht erklärt hat. Ein solches Verhalten spricht gegen die Bereitschaft, der im § 119 BAO verankerten steuerlichen Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht nachzukommen. Vielmehr gibt es Anlass zur Vermutung, dass der Bf. neben diesen Einkünften auch andere steuerlich relevante Tatsachen gegenüber der Abgabenbehörde nicht vollständig offen gelegt hat, was die Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen rechtfertigt (vgl. VwGH 20.02.1991, 87/13/0186).

Dem BFG erscheint ein Sicherheitszuschlag für das Jahr 2005 in Höhe der nicht aufgeklärten Bankgutschrift vom 16.05.2006 von € 10.000,00 sowie für das Jahr 2006 von 10 % der nicht erklärten Erlöse, somit € 5.000,00, unter Bedachtnahme auf die dargestellten Mängel bzw. Umstände als angemessen.

Die Besteuerungsgrundlagen sind wie folgt abzuändern:

| | 2005 | 2006 |
|-----------------------|-----------|-----------|
| Umsatzsteuer | | |
| Stb. Umsatz lt. Erkl. | 45.120,00 | 50.454,80 |

| | | |
|-----------------------------------|----------------|----------------|
| Umsatz Firma C. | 14.898,00 | 4.992,00 |
| Sicherheitszuschlag lt. BFG | 10.000,00 | 5.000,00 |
| Stb. Umsatz 20 % | 70.018,00 | 60.446,80 |
| | | |
| Vorsteuer lt. Erkl.=lt BFG | -812,16 | -908,18 |

Einkommensteuer

| | | |
|--|-----------|-----------|
| Einkünfte lt. Erkl. | 41.889,14 | 46.917,24 |
| Einkünfte C. nach Abzug BA- Pauschale | 14.004,12 | 4.692,48 |
| Sicherheitzzuschlag lt. BFG | 10.000,00 | 5.000,00 |
| Einkünfte lt. BFG | 65.893,26 | 56.609,72 |

Anzumerken ist, dass die Einkünfte des Bf. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 und nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 anzusehen sind. Da diese Einordnung gegenständlich aber ohne Auswirkung bleibt, konnte das BFG von einer Richtigstellung absehen.

Was den Antrag auf mündliche Verhandlung betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 274 Abs. 1 BAO ein Anspruch auf mündliche Verhandlung nur besteht, wenn ein solcher in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO) gestellt wird. Kein Anspruch besteht, wenn der Antrag erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben – wie gegenständlich im Schreiben vom 15.05.2011 („Ergänzende Stellungnahme“) – gestellt wird (vgl. VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (vgl. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Die gegenständliche Entscheidung hing ausschließlich von der im Rahmen der Beweiswürdigung einzelfallbezogen vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab.

Wien, am 13. Juli 2018