



GZ. RV/3634-W/09,
RV/3633-W/09,
RV/3632-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, xxx, Z.gasse, vertreten durch Dkfm Mag. DDr. Wilhelm Kryda, 1170 Wien, Jörgerstraße 37/2, vom 2. September 2009 und vom 9. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 sowie die angefochtenen Bescheide betreffend die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) habe in den Jahren 2006 und 2007 einen Kuvertierungsbetrieb geführt. Das Finanzamt hat im Rahmen einer Sozialversicherungs- und Lohnsteuerprüfung bei einem Geschäftspartner des Bw., der I.K.KEG (in Folge R. KEG), festgestellt, dass die KEG diverse Aufträge an die Bw. erteilt habe. Diesbezüglich gebe es jedoch keine schriftlichen Aufträge, sondern nur Rechnungen des Bw. als Subunternehmer mit pauschaler Stundenabrechnung ohne genaue Leistungsbeschreibung. Darüber hinaus sei diesen Fakturen weder die Zusammensetzung des Rechnungsbetrages, der Ort der Erbringung der Leistung

noch die genaue Ermittlung des Rechnungsbetrages zu entnehmen. Überdies sei festzuhalten, dass der Bw. für die Ausführung der Leistungen über kein entsprechendes Personal verfügt hätte.

Die Lebensgefährtin des Bw. sagte in diesem Zusammenhang aus, dass er in ihrer Wohnung eine Baufirma bzw. ein Adressenvermittlungsbüro betreibe. Der Bw. gab demgegenüber an, das Gewerbe „Adressieren, Einlegen, Falten, Kuvertieren von Prospekten, Zeitschriften, Briefen und Broschüren“ auszuüben, ein Baugewerbe übe er hingegen nicht aus und den Kuvertierungsbetrieb werde er beenden, da er keine Gewinne abwerfe. Er würde für diese Tätigkeit auch keine Dienstnehmer beschäftigen.

Das Finanzamt stellte auch fest, dass sich an der Wohnungstür der Lebensgefährtin des Bw. weder sein Namens- noch ein Firmenschild befunden habe und der Bw. auch nicht Mieter dieser Wohnung gewesen sei. Im Ergebnis seien, insbesondere wegen der mangelhaften an die R. KEG ausgestellten Rechnungen des Bw. und der fehlenden Beschäftigung von Personal im Rahmen des Kuvertierungsbetriebes, die ausbezahlten Honorare als Lohnzahlungen des Unternehmens R. KEG zu beurteilen gewesen. Das Finanzamt hat im Zuge der Lohnsteuerprüfung bei der R. KEG die Höhe der an den Bw. ausbezahlten Subhonorare im Ausmaß von 160.714,00 € (2006) und 519.879,41 € (2007) geschätzt. Da die Namen der betreffenden Arbeiter und genaue Stundenaufzeichnungen fehlen würden, wären die Subhonorare pauschal der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Kommunalsteuer unterzogen worden.

Umsatzsteuer 2006

Auf Basis dieser Ermittlungen erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2006, in dem es von umsatzsteuerpflichtigen Entgelten in Höhe von 63.888,07 € und einer Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnung in Höhe von 19.060,00 € ausging. Überdies wurde ein Vorsteuerabzug im Ausmaß von 37.772,66 € anerkannt.

In den Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass eine Steuerschuld auf Grund der sich im Veranlagungsakt befindlichen drei Rechnungen über oben erwähnte Aushilfsarbeiten in Höhe von 19.060,00 € entstanden wäre. Es handle sich dabei um Rechnungen vom 15.12.2006 (in Höhe von 39.000,00 € brutto), vom 30.11.2006 (in Höhe von 25.624,80 brutto) und vom 29.12.2006 (in Höhe von 49.735,20 € brutto) an die R. KEG.

Weiters hat das Finanzamt die Umsatzsteuer in einer an den Bw. ausgestellten Rechnung der O. yyy GmbH, Nr. 22/2006, im Ausmaß von 2.464,20 € nicht als Vorsteuer anerkannt, da die Faktura eine ungenügende Leistungsbeschreibung sowie zum Zeitpunkt der Rechnungslegung keine gültige ATU Nummer aufgewiesen habe. Desgleichen wären die in den Rechnungen der J.L.O.GmbH fakturierten Umsatzsteuerbeträge (Rechnung vom 5.12.2006 über

Aushilfsarbeiten in Höhe von 24.000,00 € brutto und vom 18.12.2006 in Höhe von 37.200,00 € brutto) nicht als Vorsteuern anzuerkennen, da diese ungenügende Leistungsbeschreibungen, fehlende Stundenaufzeichnungen und Abrechnungsaufzeichnungen für Aushilfsarbeiten enthielten. Darüber hinaus habe sich bei der Rechnung vom 18.12.2006 der Leistungszeitraum (15.1.2007-31.1.2007) bezogen auf das Rechnungsdatum vom 5.12.2006 als nicht richtig dargestellt.

Der Bw. erhob gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 Berufung, in der er die Begründung des angefochtenen Bescheides als unvollständig bezeichnete. Es sei ihm auch nicht mitgeteilt worden, auf Grund welcher Ermittlungen das Finanzamt zu dieser Annahme gekommen sei.

Der Bw. gab an, dass es üblich sei, im Wirtschaftsverkehr Leistungen Dritter einzukaufen und sie an Unternehmen wie die R. KEG weiterzugeben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

„Bei den Rechnungen der Firma R. KEG handelt es sich nicht, wie in der Berufung angeführt um eine Zusatzbelastung, sondern die Umsatzsteuerschuld erfolgt kraft Rechnungslegung laut den vorliegenden Rechnungen. Die Rechnungen wurden offensichtlich in der Steuererklärung nicht erklärt.“

Im Vorlageantrag verwies der Bw. darauf hin, dass ihm die in Rede stehenden Rechnungen, auf Grund derer die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung erfolgt sei, nicht bekannt wären und er überdies annehme, dass diese in den erklärten Umsätzen enthalten wären. Gleichzeitig sei nach seiner Ansicht die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges durch keine Bestimmung, die auf eine fälschliche Nummerierung abstellen würde, gerechtfertigt.

Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007

Das Finanzamt forderte den Bw. über Vorhalt auf, die erklärten Betriebsausgaben (713.779,79 €) sowie die Vorsteuern (142.765,59 €) für das Jahr 2007 belegmäßig nachzuweisen. Mangels Vorhaltsbeantwortung schätzte das Finanzamt die Vorsteuern im Ausmaß von 42.765,59 € und die Ausgaben für beigestelltes Personal in Höhe von 213.779,79 €. Das Schätzungsergebnis wurde dem Abgabepflichtigen vor Bescheiderlassung nicht mitgeteilt.

Im Vorlageantrag übermittelte der Bw. 22 Fakturen jener Unternehmen, die die oben beschriebenen Aushilfsarbeiten in Auftrag genommen und an den Bw. fakturiert hätten.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Umsatzsteuer 2006

Im konkreten Fall ergibt sich aus der Aktenlage, dass das Finanzamt den angefochtenen Bescheid auf Basis der allgemein verfassten Niederschrift über die Sozial- und Lohnsteuerprüfung vom 13. Februar 2009 erlassen hat. Aus dieser Niederschrift geht im Ergebnis hervor, dass die R. KEG tatsächlich keine Honorarzahlungen an ihre

Subunternehmen, sondern Lohnzahlungen geleistet hat. Die Prüfungsorgane haben die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen geschätzt und „Subhonorare“ an den Bw. in Höhe von über 160.000,00 € für das Jahr 2006 sowie 519.879,41 € für das Jahr 2007 als Lohnzahlungen angenommen.

Angesichts dieser niederschriftlich festgehaltenen Ausführungen ist es für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt ohne weiterführende Sachverhaltserhebungen im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 die vom Bw. erklärten Umsätze in Höhe von ca. 63.000,00 € festsetzte und überdies Vorsteuern zuerkannte. In welcher Weise laut der erwähnten Niederschrift die geschätzten Subhonorare im Ausmaß von 160.000,00 €, die in Wirklichkeit Lohnzahlungen an den Bw. gewesen seien, dabei Berücksichtigung gefunden haben oder nicht, ist aus dem Akteninhalt nicht ersichtlich. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat überdies dem Bw. weder die ihn betreffenden Feststellungen aus der genannten Niederschrift noch ihre eigenen Schlussfolgerungen daraus zur Kenntnis gebracht, und ihm dadurch keine Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben. Damit hat sie in der Folge ein weiterführendes Ermittlungsverfahren durch Überprüfung des Vorbringens des Bw. und die Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes unterlassen. In diesem Zusammenhang vermögen allein die Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach Subhonorare über einen Gesamtbetrag in Höhe von 19.060,00 € Lohnzahlungen wären und offensichtlich nicht in den versteuerten Umsätzen enthalten wären, die fehlenden Ermittlungen nicht zu ersetzen.

Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007

Der Bw. erklärte für das Jahr 2007 umsatzsteuerpflichtige Dienstleistungsumsätze in Höhe von 686.978,59 €.

Er hat über Vorhalt weder die Finanzierung seiner in der Einkommensteuererklärung angeführten Verluste noch die als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Subhonorarzahungen an diverse Firmen nachgewiesen. Das Finanzamt schätzte in der Folge bei der Umsatzsteuer die Vorsteuern in Höhe von 42.765,59 € (lt. USt-Erklärung: 142.765,00 €) und bei der Einkommensteuer die Aufwendungen für Fremdpersonal in Höhe von 213.779,79 (lt. ESt-Erklärung: 713.779,79 €).

Dieses Schätzungsergebnis wurde dem Bw. nicht vorgehalten, er legte der Abgabenbehörde erster Instanz erst im Berufungsverfahren ein Kontoblatt über die in Streit stehenden Subhonorare in Höhe von 713.779,79 € samt den dazugehörigen Rechnungen der Auftragnehmer vor.

Auf Grund welcher Feststellungen die Abgabenbehörde erster Instanz zum Ergebnis gelangte, dass der Bw. im Jahre 2007 zumindest gewerbliche Einkünfte im erklärten Ausmaß erhalten

habe und überdies zu Vorsteuern im geschätzten Ausmaß berechtigt gewesen wäre, obgleich für 2007 geschätzte 519.879,14 € Subhonorare an den Bw. nicht als solche anzuerkennen waren, ist nicht nachprüfbar. Dazu kommt, dass nach der Aktenlage kein bei Erlassung der angefochtenen Bescheide durchgeführtes Ermittlungsverfahren erfolgt ist, und bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen auch das Parteiengehör nicht gewahrt wurde (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0160, VwGH 20.6.1995, 92/13/0037).

Das Finanzamt hätte dem Bw. vor Bescheiderlassung einerseits die niederschriftlich festgehaltenen Feststellungen, andererseits die Überlegungen zur Schätzung, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis bringen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme geben müssen. In der Folge hätte die Abgabenbehörde sich mit der Richtigkeit allfälliger Vorbringen gegen die Schätzung auseinanderzusetzen gehabt, selbst wenn die Richtigkeit dieser Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt hätte werden müssen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Das Finanzamt hat bei Erlassung der angefochtenen Bescheide für das Jahr 2007 diesen Grundsätzen nicht entsprochen, zumal die gemeinsam mit der Berufung vorgelegten Unterlagen gleich dem unabhängigen Finanzsenat ohne weitere Ermittlungen und überdies ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt wurden.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Im Ergebnis hat das Finanzamt in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Bescheide – auch insoweit, als der Bw. lediglich behauptete, als Unternehmer Leistungen eingekauft und an die R. KEG verrechnet zu haben sowie die Umsatzsteuer im Ausmaß von 19.060,00 € im Jahre 2006 erklärt zu haben - Ermittlungshandlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unterlassen. Damit hat die Abgabenbehörde einen Verfahrensmangel begründet, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Ob der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Aus nachstehenden Gründen wird eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO als zweckmäßig erachtet:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315). Will der unabhängige Finanzsenat der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Aufgabe des unabhängigen Finanzsenates ist es, die angefochtenen Bescheide auf ihre Richtigkeit zu prüfen, nicht jedoch Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs erstmals durchzuführen, deren Vornahme vor Erlassung der angefochtenen Bescheide bzw. nach Einbringung der Berufung geboten waren.

Würde der unabhängige Finanzsenat im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs. 1 BAO jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Februar 2011