

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf 1) gegen die Bescheide des FA Ort1 vom 25.5.2010, betreffend die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und gegen die Bescheide des FA Ort1 vom 25.05.2010 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, sowie gegen die Bescheide des FA Ort1 vom 25.5.2010 betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2006, 2007, 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2006 werden als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden diese Bescheide abgeändert. Die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen und der Abgaben sind den beigeschlossenen und einen Bestandteil dieses Spruches bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert. Die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen und der Abgaben sind den beigeschlossenen und einen Bestandteil dieses Spruches bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

2) gegen den Bescheid des FA Ort1 vom 25.5.2010 betreffend die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und die Folgejahre beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) war in den Streitjahren als Rechtsanwalt tätig und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Beim Bf. fand im Jahre 2010 eine Betriebsprüfung statt, die zu einer Hinzuschätzung für die Jahre 2006 bis 2008 nach § 184 BAO bei den vom Bf. erklärten 20%igen Umsätzen von € 128.425,84 für 2006 (bisher € 69.574,16, Ergebnis laut BP € 196.000,00), € 63.910,72 für 2007 (bisher € 32.089,28, Ergebnis laut BP € 96.000,00) und € 15.232,47 für 2008 (bisher € 64.767,53, Ergebnis laut BP € 80.000,00), zu einer Vorsteuerkürzung von € 1.905,94 für 2006 (bisher € 5.617,56, Ergebnis laut BP € 3.711,61), von € 3.351,88 für 2007 (bisher € 5.771,86, Ergebnis laut BP € 2.420,00) und von € 3.847,65 für 2008 (bisher € 6.267,65, Ergebnis laut BP € 2.420,00) sowie zu einer Gewinnhinzuschätzung (der bis dahin vom Finanzamt ebenfalls im Schätzungswege ermittelten Einkünfte des Bf.) nach der angeführten Gesetzesstelle in Höhe von € 102.277,61 für 2006 (bisher € - 12.777,61, Ergebnis laut BP € 89.500,00), von € 41.364,29 für 2007 (bisher € 12.835,71, Ergebnis laut BP € 54.200,00) und von € 29.828,87 (bisher € 14.471,13, Ergebnis laut BP € 44.300,00) führte. Die Hinzuschätzungen wurden damit begründet, dass die zur Prüfung benötigten Unterlagen nicht bzw. nur vereinzelt vorgelegt wurden.

Das Finanzamt verfügte am 25.5.2010 die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008, erließ mit demselben Datum Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die angeführten Jahre und brachte darin die oben angeführten Beträge zum Ansatz, woraus sich durchgehend Nachzahlungen an Umsatz- und Einkommensteuer für die angeführten Jahre ergaben. Weiters erließ das Finanzamt am 25. Mai 2010 einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2009, worin die Umsatzsteuer für diesen Zeitraum mit € 4.663,14 (gegenüber bisher € 136,86) festgesetzt wurde. Weiters erging am selben Tag ein Vorauszahlungsbescheid 2010, mit dem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 und die Folgejahre mit € 15.425,84 festgesetzt wurden.

Mit im Telefax-Wege beim Finanzamt am 25.6.2010 eingebrochter Eingabe erhab der Bf. „*Berufung*“ (die nunmehr als Beschwerde gilt) gegen „*die Steuerbescheide 2006*“. Im Einzelnen wurden die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2006, sowie der Einkommensteuerbescheid 2006, der Umsatzsteuerbescheid 2006 und der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, alle vom 25.5.2010, angefochten. Vorgebracht wurde, dass sich aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 Einnahmen in Höhe von netto € 71.370,85 und Ausgaben von € 106.436,46 ergäben. Daraus resultiere ein Nettoverlust von € 35.065,61, der der Einkommensbesteuerung zugrunde zu legen sei. Entsprechend seien auch die Anspruchszinsen anzupassen. Außerdem sei im Jahr 2006

lediglich ein Nettoumsatz von € 71.370,85 getätigt worden, woraus eine Umsatzsteuer von € 14.274,17 resultiere. Es werde die entsprechende Änderung der Abgabenbescheide beantragt. Als Beweismittel wurden angeführt: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006, Eingangsliste 2006 und Belegsammlung (Ausgaben 2006). Im letzten Absatz dieser Eingabe führte der Bf. an, dass „*in obiger Abgabensache gleichzeitig Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Abgabenzeiträume 2007 und 2008 (samt der hiezu erlassenen Einzelbescheide), welche allesamt am 25.5.2010 erlassen und am 27.5.2010 rechtswirksam zugestellt wurden, erhoben wird, wobei die Darlegung der Berufungsgründe im Hinblick darauf, dass das Ende der Beschwerdefrist (26.6.2010) auf einen Samstag fällt, mit gesonderter Eingabe spätestens am Montag, 28.6.2010, erfolgen wird. Als Berufungsgründe wird ebenfalls materielle Rechtswidrigkeit der erlassenen Bescheide geltend gemacht, zumal die angefochtenen Bescheide von unrichtigen Steuerbemessungsgrundlagen und Einnahmen-Ausgaben-Relationen ausgegangen sind.*“

Mit E-Mail vom 28.6.2010 langten beim Finanzamt zwei mit „*Berufungen gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008*“ [im Konkreten die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, sowie die Wiederaufnahme dieser Bescheide und die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen dieser Jahre] übertitelte Eingaben ein. Begründet wurden diese „*Berufungen*“ damit, dass die Einkommensteuer an Hand der vom Bf. vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen (mit einem wirtschaftlichen Nettogewinn von € 8.366,44 für 2007 und einem Nettoverlust von € 5.288,40 für 2008) festgesetzt werden müsse. Der Bf. habe in den Jahren 2007 und 2008 Nettoumsätze von € 72.541,84 bzw. € 62.512,29 erzielt, unter Berücksichtigung von Vorsteuern von € 2.462,82 bzw. € 4.122,18 und bisher vorgeschriebener Umsatzsteuer von € 646,00 bzw. € 6.685,86 ergebe sich daraus eine Zahllast von € 11.399,54 bzw. € 1.694,41. Als Beweismittel wurden angeführt: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 bzw. 2008, Eingangsliste 2007 bzw. 2008 und Belegsammlung (Ausgaben 2007 bzw. 2008).

Ebenfalls mit E-Mail vom 28.6.2010 erhob der Bf. mit am 25.6.2010 datiertem Schreiben „*Berufung*“ gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für 12/2009, in dem das Finanzamt nach Auffassung des Bf. steuerpflichtige Umsätze von € 24.913,85 ausgewiesen habe, der Bf. jedoch nur solche von € 3.400,00 erzielt habe, sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2010, der an Hand der Ergebnisse der Betriebsprüfung eine Anpassung erfahren habe, der aus der Sicht des Bf. jedoch auf 0 zu lauten habe, weil im Jahr 2008 tatsächlich nur ein Nettoverlust von € 5.288,40 erzielt worden sei.

Mit Vorhalt vom 8.7.2010 betreffend die „*Berufungen vom 25. bzw. 28.Juni 2010*“ ersuchte das Finanzamt den Bf. die von ihm als Beweismittel angeführten und im offenen Prüfungsverfahren bereits mehrmals schriftlich und mündlich abverlangten Unterlagen vollständig beizubringen. Art und Umfang der zur Bearbeitung benötigten Unterlagen seien ihm während des Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gebracht worden.

Mit Email vom 5.8.2010 übermittelte der Bf. Unterlagen, welche zur Ermittlung der Jahresergebnisse 2006, 2007 und 2008 herangezogen worden seien. Dabei handelte es

sich nach der Aktenlage um eine Aufstellung der Ausgaben und Vorsteuern für die Jahre 2006 und 2007 sowie um eine Ergebnisermittlung für das Jahr 2008, in der der Betrag der Einnahmen dem Betrag der Ausgaben gegenübergestellt ist. Die Belegsammlungen würden durch eine Mitarbeiterin vorbeigebracht werden. In den Akten des Finanzamtes befindet sich folgender Vermerk: „2 Ordner mit Belegen 2007 + 2008 erhalten per Post am 6.8.10 / 9.30“.

Am 25.8.2010 erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuer 2006 und wies darin jeweils die „*Berufung vom 25.6.2010 gegen den Bescheid vom 25.5.2010*“ als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. in Beantwortung des Vorhaltes vom 8.7.2010 am 5.8.2010 Excel-Tabellen, welche zur Ermittlung der Jahresergebnisse 2006, 2007 und 2008 herangezogen worden seien, übermittelt habe. Zwei Ordner mit Belegen betreffend die Jahre 2007 und 2008 seien am Folgetag per Post eingegangen. Der Aufforderung, die entsprechenden Unterlagen vollständig vorzulegen, habe der Bf. wiederum nicht entsprochen. Damit habe der Bf. seine Offenlegungspflicht verletzt, weshalb die Schätzung berechtigt sei.

Ebenfalls am 25.8.2010 wies das Finanzamt mit händischem Bescheid die Eingabe des Bf. vom 28.6.2010 betreffend die „*Berufung gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008, Umsatzsteuer 12/2009 und Vorauszahlungsbescheid 2010*“ zurück. Begründend wurde hierzu angeführt, dass nach § 85 Abs. 1 BAO Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der (im vorliegenden Fall nicht anwendbaren) Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen seien (Eingaben). Nach § 86a Abs. 1 erster und zweiter Satz könnten Anbringen, für die die Abgabenbehörde Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegrafisch, fernschriftlich oder, soweit es durch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen könne zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen dürfe. Gemäß § 86a Abs. 2 lit. a BAO könne der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung im Sinne des Abs. 1 erster Satz bestimmen, unter welchen Bedingungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden zugelassen seien. Auf § 86a Abs. 2 BAO gestützt seien folgende Verordnungen des Bundesministers für Finanzen:

1. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern zur Einreichung von Anbringen an das Bundesministerium für Finanzen, an den Unabhängigen Finanzsenat, an die Finanzlandesdirektionen sowie die Finanzämter und Zollämter (BGBl 1991/494 idF BGBl II 2002/395) und 2. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006-FonV 2006, BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2009/114). Die erstgenannte Verordnung betreffe die Einreichung von Anbringen unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes)

und sei daher auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Auch auf die FonV könne die gegenständliche Eingabe nicht gestützt werden, weil das Finanz-Online-System für die Übermittlung des streitgegenständlichen Anbringens ebenfalls nicht verwendet worden sei. Die mittels E-Mail eingebrachten Berufungen des Bf. gegen die Steuerbescheide 2007 – 2008 sowie Steuerbescheid USt 12/2008 und Vorauszahlungsbescheid 2010 würden weder unter den Anwendungsbereich des § 85 Abs. 1 und 2 nicht in den des § 86a Abs. 1 fallen. Damit handle es sich bei der Übermittlung einer „*Berufung*“ per E-Mail auch um kein behebbares Formgebrechen, weshalb auch kein Mängelbehebungsverfahren einzuleiten gewesen sei (vgl. VwGH vom 25.1.2006, 2005/14/0126), Mangels einer entsprechenden Rechtsgrundlage, nach der E-Mails außerhalb der zitierten Verordnungen als Eingaben zugelassen würden, seien die gegenständlichen, per E-Mail eingebrachten „*Berufungen*“ unzulässig und daher zurückzuweisen.

Zeitgleich erließ das Finanzamt sechs elektronisch ausgefertigte Bescheide, mit denen die am 28.6. bzw. 25.6.2010 eingebrachten „*Berufungen*“ des Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007, den Einkommensteuerbescheid 2007, den Umsatzsteuerbescheid 2008 und den Einkommensteuerbescheid 2008 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2009 und 02/2010 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen wurden; darin wurde jeweils auf eine dem Bf. gesondert zugehende Begründung hingewiesen. Laut aktenkundigen Rückscheinen erfolgte die Zustellung dieser Bescheide an den Bf. am 31.8.2010.

Mit Bescheid vom 15.9.2010 wurde der (händische) Bescheid, mit dem die Eingabe des Bf. vom 28.6.2010 betreffend die „*Berufung gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008, Umsatzsteuer 12/2009 und Vorauszahlungsbescheid 2010*“ zurückgewiesen wurde, vom Finanzamt nach § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass im Spruch des Bescheides eine unrichtige Bescheidbezeichnung angeführt worden sei; die im Sinne des § 20 BAO vorzunehmende Interessensabwägung hätte den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit ergeben.

In der Folge wurde vom Finanzamt am 15.9.2010 eine Bescheidbegründung abgefasst, in der auf die „durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigten Bescheide (Zurückweisungsbescheide)“ hingewiesen wurde; die Bezeichnung der Bescheide lautete darin auf „Zurückweisungsbescheide gemäß § 273 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007, Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2008, über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2009 und die Festsetzung von Umsatzsteuer für 2/2010“ und als Bescheiddatum scheint darin der 25.8.2010 auf. Die Begründung ist mit jener des (händischen) Zurückweisungsbescheides vom 25.8.2010 ident. Dieses Schriftstück wurde dem Bf. gemeinsam mit dem Aufhebungsbescheid vom 15.9.2010 laut aktenkundigem Rückschein am 22.9.2010 zugestellt.

Mit Schreiben vom 28.9.2010, eingelangt am 30.9.2010 stellte der Bf. einen „*Vorlageantrag hinsichtlich Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommen und Umsatzsteuer 2006*“. Darin verwies er auf seine „*Berufung*“ betreffend die Abgabenbescheide 2006 und führte weiter aus, dass er entgegen den Ausführungen

in der Berufungsvorentscheidung seiner Offenlegungspflicht im vollen Umfang nachgekommen sei, zumal er die für die Beurteilung der Abgabenpflicht maßgeblichen Unterlagen nachvollziehbar zur Verfügung gestellt habe.

Mit einer weiteren Eingabe vom 28.9.2010, beim Finanzamt ebenfalls eingelangt am 30.9.2010, erhob der Bf. „*Berufung*“ gegen die Zurückweisungsbescheide vom 25.8.2010 betreffend die „*Berufungen*“ gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008, USt 12/2009 und VZ-Bescheid 2010. Darin führte er an, dass „*er in obiger Abgabensache fristgerecht Berufung gegen die vom Finanzamt .. am 25.8.2010 erlassenen Zurückweisungsbescheide betreffend Berufung (w.o.) gegen die Bescheide (w.o.) erhebt*“. Nach Aufhebung des Zurückweisungsbescheides (Verf 35) vom 25.8.2010 seien am 21. September 2010 (richtig 22. September 2010) eine Bescheidbegründung vom 15.9.2010 sowie neuerlich Zurückweisungsbescheide (jeweils mit Datum 25.8.2010) am 31.8.2010 zugestellt worden. Die Zurückweisung sei zu Unrecht erfolgt, zumal der relevierte Eingabefehler nicht vorliege. Bereits mit Schreiben vom 25.6.2010 (Faxmitteilung) sei auch Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Abgabenzeiträume 2007 und 2008 – und somit rechtzeitig - mit Begründung eingebracht worden, wobei lediglich die Darlegung der Berufungsgründe mit E-Mail vom 28.6.2010 nachgefolgt sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 7.3.2012, RV/0012-K/12 hob der Unabhängige Finanzsenat die Zurückweisungsbescheide betreffend die „*Berufungen*“ gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007, den Einkommensteuerbescheid 2007, den Umsatzsteuerbescheid 2008 und den Einkommensteuerbescheid 2008 auf. Die „*Berufung*“ betreffend Zurückweisungsbescheid hinsichtlich Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 wurde als unzulässig zurückgewiesen. Im Übrigen [betreffend Zurückweisung hinsichtlich Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2009] wurde die „*Berufung*“ als unbegründet abgewiesen. Die „*Berufungen*“ gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 2007 und 2008 seien rechtswirksam und rechtzeitig eingebracht worden. Betreffend die „*Berufung*“ gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2010 liege ein Zurückweisungsbescheid gar nicht vor. Die Einbringung der „*Berufung*“ hinsichtlich Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2009 sei nicht auf zulässigem Wege erfolgt. Diese Zurückweisung sei daher zu Recht erfolgt.

Diese Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates erwuchs in Rechtskraft.

In der Folge nahm der Unabhängige Finanzsenat die Verfahren betreffend die „*Berufungen*“ gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006, 2007 und 2008, sowie gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen von Einkommensteuer für das Jahr 2010 in Bearbeitung.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.2.2013 wurde der Bf. zu einer Besprechung eingeladen und ersucht, sämtliche als Beweismittel angebotene Unterlagen vorzulegen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Akten sowie den Arbeitsbogen der Prüferin und 3 beim Finanzamt aufliegende Belegordner mit Ausgabenbelegen des Bf. betreffend die Jahre 2006, 2007 und 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Dazu wurde eine Aufstellung der Prüferin über die Auswertung der in den Ordnern enthaltenen Unterlagen übermittelt und ausgeführt, dass nach wie vor eine vollständige Kontoauszugsammlung fehle und auch die Ausgabenpositionen teilweise nicht nachvollziehbar seien. Die Schätzungsverpflichtung sei zweifellos gegeben.

Da die „*Berufungen*“ gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006, 2007 und 2008, sowie gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen von Einkommensteuer für das Jahr 2010 am 31.12.2013 noch beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesen sind, waren diese gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 3.4.2014 wurden dem Bf. die Auswertungen der Prüferin zur Stellungnahme übermittelt. Dieser Vorhalt blieb trotz einer Erinnerung mit Vorhalt vom 15.5.2014 unbeantwortet.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zufolge Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist ferner 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.

Der Bf. hat seine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 nicht eingereicht. Für die Jahre 2006 und 2007 wurden die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen daher schon im Veranlagungsverfahren vom Finanzamt gemäß § 184 BAO geschätzt. Dabei wurden die Umsätze auf Basis der UVA des Bf. festgesetzt.

Im Zuge der im Jahr 2010 durchgeführten Betriebsprüfung erging am 13.4.2010 ein Vorhalt der Prüferin an den Bf., in dem diese festhielt, dass seit Prüfungsbeginn am 28.1.2010 die für die Prüfungshandlungen notwendigen Unterlagen nicht zur Gänze

vorgelegt worden seien. Der Bf. werde daher letztmalig aufgefordert, die nachstehend angeführten Unterlagen (bis 30.4.2010) vorzulegen: Eingangsrechnungen für 2007 und 2008; Kassabelege für 2007 und 2008; alle Kontoauszüge sämtlicher Bankkonten; Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern 2006, 2007, 2008; Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2006, 2007, 2008; Einnahmen- bzw. Ausgabenbelege 2009 und Jänner bis März 2010 zur Vornahme der Umsatzsteuernachschauf; rechnerische Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten für 2009 und 1-3/2010. Sollten die benötigten Unterlagen nicht beigebracht werden, würden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden. Mit Vorhalt vom 5.5.2010 (zugestellt am 10.5.2010) teilte die Prüferin dem Bf. mit, dass er der Vorlage der angeforderten Unterlagen nicht nachgekommen sei und ihm daher beiliegend die geschätzten Besteuerungsgrundlagen zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt würden. Weiters wurde der Termin für die Schlussbesprechung mit 18.5.2010 festgelegt. Mit Schriftsatz vom 18.5.2010 (per Email eingebracht) bestätigte der Bf. den Erhalt des Vorhaltes vom 5.5.2010 samt den geschätzten Besteuerungsgrundlagen und ersuchte wegen eines anderen beruflichen Termins um Verlegung der Schlussbesprechung, bei der er an Hand überreichter bzw. ergänzend vorzulegender Prüfungsunterlagen darlegen wolle, dass die Gewinnermittlung für den Prüfungszeitraum unzutreffend erfolgt sei, zumal im Prüfungszeitraum tatsächlich wirtschaftliche Verluste eingetreten seien. Daraufhin teilte die Prüferin dem Bf. mit Schreiben vom 19.5.2010 mit, dass dem Ersuchen um Verschiebung des Schlussbesprechungstermins nicht entsprochen werde. Der Bf. habe bereits seit Prüfungsbeginn Mitte Jänner trotz mehrmaliger mündlicher und schriftlicher Urgenzen die zur Prüfung benötigten Unterlagen nicht vorgelegt. Er habe seit 10.5.2010 Kenntnis vom Schlussbesprechungstermin gehabt und hätte auch ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit gehabt, die Unterlagen und Belege beizubringen. Da dies nicht der Fall gewesen sei und der Bf. lediglich telefonisch bzw. per Email kurz vor dem Termin um eine Verschiebung bemüht gewesen sei, sei das Finanzamt nicht mehr bereit, weitere Verzögerungen zu akzeptieren. Die Besteuerungsgrundlagen würden daher wie im Vorhalt vom 5.5.2010 bekannt gegeben festgesetzt werden.

Aus diesem Schriftwechsel (auch aus der Antwort des Bf.: „...ergänzend vorzulegender Unterlagen..“) geht hervor, dass der Bf. seiner Verpflichtung zur Vorlage aller seiner Belege und Unterlagen im Zuge der Betriebsprüfung nicht vollständig nachgekommen ist. Demnach war das Finanzamt dem Grunde nach zu einer Schätzung berechtigt.

Was die Höhe der Schätzung angeht, so hat die Prüferin die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen dem Bf. im Detail im Prüfungsverfahren vorgehalten und hat der Bf. dazu weder im Prüfungsverfahren noch im Rechtsmittelverfahren substantiiert Stellung genommen. Die dem Bf. vorgehaltene Schätzung erfolgte wie nachfolgend dargestellt (alle Beträge in EURO):

#### ***Umsatzsteuer***

	<b>2006</b>	
<i>Steuerbare Umsätze bisher</i>	69.574,16	

*Schätzung wegen Nichtabgabe der Erklärung in Anlehnung an die eingebrachten UVA (KZ 022). Für 2006 wurden die Honorarnoten sowie die Ausgabenbelege vorgelegt. Aus den Einnahmenaufzeichnungen ergeben sich folgende Umsätze:*

<i>Netto Honorare lt. Excel-Liste</i>		<b>71.370,85</b>
<i>zzgl. nicht zuordenbar 3.1.2006</i>		<b>1.775,57</b>
<i>zzgl. Eingänge Bank1 (unklar hins. Herkunft, Widmung u. Erfassung)</i>		<b>25.260,71</b>
<i>zzgl. Eingänge Bank2 (unklar hins. Herkunft, Widmung u. Erfassung)</i>		<b>20.037,63</b>
<i>zzgl. Eigenerlag ungeklärter Herkunft (auf Konto Bank2 )</i>		<b>67.860,40</b>
<i>zzgl. Eingänge Bank3 (Herkunft, Widmung, Erfassung unklar)</i>		<b>22.704,64</b>
<i>brutto 20 %</i>		<b>137.638,95</b>
<i>netto 20 %</i>		<b>114.699,13</b>
<i>zzgl. Sicherheitszuschlag netto 20%</i>		<b>10.000,00</b>
<i>Gesamtumsatz/-einnahmen netto 20 %</i>		<b>196.069,98</b>
<i>Vorsteuern aufgrund der beigebrachten Belege (bisher kamen 5.617,55 aufgrund der UVA's zum Ansatz – Ermittlung unklar)</i>		<b>3.711,61</b>

#### *Ermittlung der U-Zahllast 2006*

<i>Umsatzsteuer</i>	<b>39.214,00</b>
<i>Vorsteuer</i>	<b>3.711,61</b>
<i>Zahllast lt. BP</i>	<b>35.502,39</b>
<i>Zahllast bisher lt. Besch.</i>	<b>8.297,30</b>
<i>Differenz lt. BP</i>	<b>27.205,09</b>

#### ***Einkommensteuer***

1) *Gewinn-Schätzung wegen Nichtabgabe mit 40 % der Einnahmen: 27.800,00*

2) *Berufung gegen die Schätzung – Stattgabe durch BVE – danach Verlust*

<i>Einnahmen netto lt. Schätzung Umsatzsteuer</i>	<b>196.000,00</b>
<i>Ausgaben netto aufgrund der beigebrachten Belege</i>	<b>106.436,46</b>
<i>Gewinn</i>	<b>89.563,54</b>

bisher Verlust nach Berufung	12.777,61
------------------------------	-----------

### **Umsatzsteuer**

	<b>2007</b>	
Steuerbare Umsätze bisher	32.089,28	

*Schätzung wegen Nichtabgabe der Erklärung in Anlehnung an die eingebrachten UVA's 1-10/2007 und der U-Festsetzungen 11 und 12.*

*Die Vorsteuern wurden mit 5.771,86 geschätzt.*

Netto Honorare lt. Excel-Liste		41.691,13
zzgl. ungeklärte Eingänge das Konto Bank3 (Bareinzahlung)	40.000,00	
zzgl. nicht erklärter Eingang Bank1	607,00	
zzgl. Fehlbetrag 16.4. (100,00 anstatt 1.000,00 als Honorar erfasst)	900,00	
zzgl. Sicherheitszuschlag (kein Abgleich HN mit Klientenakten möglich, Bareinnahmen nicht nachvollziehbar)	24.000,00	
brutto	65.507,00	
netto		54.589,17
Gesamtumsatz/-einnahmen netto 20 %		96.280,30

*Vorsteuern auf Basis der Belege 2006 – 2007 wurden keine Betriebsausgabenbelege vorgelegt*

- Telefongebühren	460,00	
- Telefonanlagenmiete	200,00	
- Kanzleimiete	1.400,00	
- Strom	360,00	2.420,00

*Da keine Belege vorgelegt wurden, werden lediglich die Vorsteuern für die glaubhaften Ausgaben (Telefon, Strom, Miete) in Abzug gebracht!*

*Ermittlung der U-Zahllast 2007*

Umsatzsteuer	19.256,06
Vorsteuer	2.420,00
Zahllast lt. BP	16.836,06
Zahllast bisher lt. Besch.	646,00

Differenz lt. BP	16.190,06
------------------	-----------

### **Einkommensteuer**

1) Gewinn lt. Erkl.: 12.835,71

2) Berufung gegen die Schätzung – wurde zurückgenommen

Einnahmen netto lt. Schätzung Umsatzsteuer	96.280,30
glaubhafte Ausgaben netto (keine Belege vorgelegt)	42.100,00
Gewinn	54.180,30

Ausgaben – geschätzt tw. in Anlehnung an 2006

- Telefon	2.300,00		
- Anlagenmiete	1.000,00		
- Kanzleimiete	7.000,00		(Vorsteuer)
- Strom	1.800,00	12.100,00	2.420,00
- Personal	25.000,00		
- so. Ausgaben	5.000,00		
	42.100,00		

### **Umsatzsteuer**

	2008	
Steuerbare Umsätze bisher	64.767,53	

Netto Honorare lt. Excel-Liste		62.512,29
zzgl. ungeklärte Eingänge das Konto Bank3 (Bareinzahlungen)	8.272,00	
zzg. Sicherheitszuschlag (kein Abgleich HN mit Klientenakten möglich, Bareinnahmen nicht nachvollziehbar)	12.000,00	
brutto	20.272,00	
netto		16.893,33
Gesamtumsatz/-einnahmen netto 20 %		79.405,62

Vorsteuern auf Basis der Belege 2006 – 2007 wurden keine Betriebsausgabenbelege vorgelegt

- Telefongebühren	460,00	
-------------------	--------	--

- Telefonanlagenmiete	200,00	
- Kanzleimiete	1.400,00	
- Strom	360,00	2.420,00

Da keine Belege vorgelegt wurden, werden lediglich die Vorsteuern für die glaubhaften Ausgaben (Telefon, Strom, Miete) in Abzug gebracht!

#### Ermittlung der U-Zahllast 2008

Umsatzsteuer	15.881,12
Vorsteuer	2.420,00
Zahllast lt. BP	13.461,12
Zahllast bisher lt. Besch.	6.685,86
Differenz lt. BP	6.775,26

#### Einkommensteuer

1) Gewinn lt. Erkl.: 14.471,13

Einnahmen netto lt. Schätzung Umsatzsteuer	79.405,62
glaubhafte Ausgaben netto (keine Belege vorgelegt)	35.100,00
Gewinn	44.305,62
bisher Gewinn	14.471,13

#### Ausgaben – geschätzt tw. in Anlehnung an 2006

- Telefon	2.300,00		
- Anlagenmiete	1.000,00		
- Kanzleimiete	7.000,00		(Vorsteuer)
- Strom	1.800,00	12.100,00	2.420,00
- Personal	18.000,00		
- so. Ausgaben	5.000,00		
	35.100,00		

In seinen „Berufungen“ beantragt der Bf. die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2006 bis 2008 auf Basis seiner Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen für die Streitjahre festzusetzen und verweist dazu als Beweismittel jeweils auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen, die Eingangslisten und die Belegsammlungen (Ausgaben) für die Streitjahre. Daraufhin ersuchte das Finanzamt den Bf. die in seinen „Berufungen“ angeführten und im Prüfungsverfahren mehrmals angeforderten Beweismittel vorzulegen. In der Folge

langten beim Finanzamt eine Aufstellung der Ausgaben und Vorsteuern für die Jahre 2006 und 2007 sowie eine Ergebnisermittlung für das Jahr 2008 sowie 2 Belegordner (Ausgabenbelege) für die Jahre 2007 und 2008 (ein Ausgaben-Belegordner für das Jahr 2006 wurde nach der Aktenlage bereits im Zuge der Prüfung vorgelegt) ein. Die Belege wurden von der Prüferin einer Überprüfung unterzogen und gelangte sie in einer Stellungnahme gegenüber dem BFG zur Auffassung, dass nicht sämtliche Ausgabenpositionen laut den in den Ordnern enthaltenen Ausgabenaufstellungen belegt seien. Dies wurde dem Bf. im Detail vorgehalten, er gab dazu aber keine Stellungnahme ab.

Die Durchsicht der Ausgabenbelege im Beschwerdeverfahren hatte folgendes Ergebnis: 2006: Betriebsausgaben € 91.959,86, Vorsteuern € 3.641,52; 2007: Betriebsausgaben € 50.849,49, Vorsteuern € 2.433,15; 2008: Betriebsausgaben € 47.050,47, Vorsteuern € 4.122,19. Einnahmenseitig wurden vom Bf. im Beschwerdeverfahren keinerlei Belege vorgelegt und auch keine ergänzenden Aufklärungen gegeben, mit denen er den Prüfungsfeststellungen und der Schätzung der BP substantiiert entgegengetreten wäre. Die oben dargestellte Schätzung erscheint in sich schlüssig. Es erscheint unbedenklich Bankeingänge, die nach Herkunft, Widmung und Erfassung unaufgeklärt sind, dem Betriebsergebnis hinzuzurechnen. Auch die zusätzliche Verhängung von Sicherheitszuschlägen ist berechtigt, zumal nicht ausgeschlossen werden kann, dass neben den unaufgeklärten Bankzugängen auch noch Bargeschäfte in der Umsatz- und Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurden. Der Höhe nach wurden Sicherheitszuschläge von € 10.000,-- (2006), € 24.000,-- (2007) und € 12.000,-- (2008) verhängt. Dies ist nach Ansicht des BFG ebenfalls nicht zu beanstanden. Die Sicherheitszuschläge von € 10.000,-- bzw. € 12.000,-- betragen rund 15% der Umsätze laut UVA (2006 rund € 69.000,-- und 2007 rund € 64.000,--), was angesichts der Nichtvorlage von Belegen und Unterlagen gerechtfertigt erscheint. Der Sicherheitszuschlag für das Jahr 2007 von € 24.000,-- ist ebenfalls der Höhe nach nicht zu beanstanden, zumal die erklärten Umsätze laut UVA für dieses Jahr nur rund € 32.000,-- betragen, was ohne erkenntlichen Grund erheblich unter den Umsätzen für die Jahre 2006 und 2008 liegt. Die Zweifel an der Richtigkeit des Umsatzes für das Jahr 2007 konnten daher auch entsprechend größer sein. Es ist nachvollziehbar, dass der wegen Nichtvorlage von Belegen verhängte Sicherheitszuschlag für das Jahr 2007 daher auch höher ausgefallen ist. Das Schätzungsergebnis lt. BP war lediglich bezüglich der Ausgabenseite auf Grund der vorliegenden bzw. im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren nachgereichten Belegsammlungen - wie oben dargestellt - anzupassen.

Demnach erscheint es gerechtfertigt, die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2006 bis 2008 hiermit wie folgt festzusetzen:

Umsätze lt. BFG (20% USt):

2006: € 196.000,-- (= lt. BP; lt. Bf. € 71.370,85)  
2007: € 96.000,-- (= lt. BP; lt. Bf. € 72.541,84)

2008: € 80.000,-- (= lt. BP; lt. Bf. € 62.512,29)

Vorsteuern lt. BFG:

2006: € 3.641,52 (lt. BP und lt. Bf. € 3.711,61)

2007: € 2.433,15 (lt. BP € 2.420,-- und lt. Bf. € 2.462,82)

2008: € 4.122,19 (lt. BP € 2.420,-- und lt. Bf. € 4.122,19)

Gewinn:

2006:

Einnahmen lt. BFG: € 196.000,-- (=lt. BP)

Ausgaben lt. BFG: € 91.959,86 (lt. BP und lt. Bf. € 106.436,46)

Gewinn lt. BFG gerundet: € 104.000,-- (lt. BP € 89.500,-- und lt. Bf. - € 35.065,61)

2007:

Einnahmen lt. BFG: € 96.280,-- (=lt. BP)

Ausgaben lt. BFG: € 50.849,49 (lt. BP € 42.100,-- und lt. Bf. € 64.205,40)

Gewinn lt. BFG gerundet: € 45.400,-- (lt. BP € 54.200,-- und lt. Bf. € 8.336,44)

2008:

Einnahmen lt. BFG: € 79.405,-- (=lt. BP)

Ausgaben lt. BFG: € 47.050,47 (lt. BP € 35.100,-- und lt. Bf. € 67.800,69)

Gewinn lt. BFG gerundet: € 32.300,-- (lt. BP € 44.300,-- und lt. Bf. - € 5.288,40)

Nach all dem erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 zu Recht. Die von der BP festgestellten Buchführungsmängel (Nichtvorlage von Belegen und Unterlagen) stellen eine neu hervorgekommene Tatsache dar, welche einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO bildet. Die Kenntnis dieser Umstände führte im Wege der berechtigten Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auch im Spruch anders lautende Bescheide herbei. Im Übrigen ist der Bf. hinsichtlich der Wiederaufnahme den Bescheiden des Finanzamtes nicht substantiiert entgegengetreten. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006, 2007 und 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

Nach dem oben Ausgeführten war weiters die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 als unbegründet abzuweisen und gleichzeitig dieser Bescheid zum Nachteil des Bf. abzuändern (Verringerung Vorsteuern gegenüber dem angefochtenen Bescheid). Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide war teilweise Folge zu geben. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 war als unbegründet abzuweisen und dieser Bescheid zum Nachteil des Bf. abzuändern (Verringerung der Betriebsausgaben gegenüber dem angefochtenen Bescheid). Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 war teilweise Folge zu geben.

Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 ist Folgendes auszuführen: Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zugrundeliegenden Abgabenbescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der maßgebliche Einkommensteuerbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem neuen Anspruchszinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 205, Tz 34f). Im gegenständlichen Fall hat der Bf. seine Beschwerde gegen diese Anspruchszinsenbescheide lediglich mit der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide begründet. Da –wie oben ausgeführt – eine Anfechtung allein aus diesem Grund nicht möglich ist, waren diese Beschwerden als unbegründet abzuweisen. Soweit mit dem gegenständlichen Erkenntnis die Einkommensteuervorschreibungen für die Jahre 2006 bis 2008 geändert werden, werden neue Anspruchszinsenbescheide zu ergehen haben, mit denen die Anspruchszinsen der geänderten Einkommensteuervorschreibung angepasst werden.

Hinsichtlich der Beschwerde des Bf. gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2010 und Folgejahre ist auszuführen:

Der Bf. bekämpft die auf Basis der Einkommensteuervorschreibung für das Jahr 2008 vom 25.10.2010 festgesetzte Einkommensteuervorauszahlung in Höhe von € 15.425,84 mit der Begründung, dass sein tatsächliches betriebliches Ergebnis im Jahr 2008 - € 5.288,40 betragen habe und demnach die davon berechnete Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2010 € 0,-- zu betragen habe. Diese Beschwerde brachte der Bf. aber mit Email vom 28.6.2010 ein. Wie schon in der an den Bf. ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7.3.2012, RV/0012-K/12 ausgeführt, ist die Einbringung einer Beschwerde im Wege einer Email nicht zulässig. Eine auf einem nicht zulässigen Wege eingebrochene Berufung zieht einen Unzulässigkeitsgrund nach § 260 BAO in der Fassung BGBI I 2013/14 (vormals § 273 BAO) nach sich. Diese Beschwerde war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Da die Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerden nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. August 2014