



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Konsulent, W., vom 16. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. September 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Kalendermonate Jänner bis Juni 2008 entschieden:

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006, Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Kalendermonate Jänner bis Juni 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat den angefochtenen Erstbescheiden die im Bericht vom 12. September 2008 getroffenen Feststellungen der Außenprüfung zugrundegelegt.

In diesem Bericht wurde unter Tz 1 festgestellt, dass die vom Berufungswerber (Bw.) in den Streitjahren 2005 und 2006 ausgestellten Rechnungen keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthielten. Der Rechnungsbetrag werde brutto mit dem Hinweis "inkl.

20 % MWSt. = € ..." angegeben. In den Honorarnoten der Jahre 2007 und 2008 fehlten die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die fortlaufende Nummerierung. Weiters werde in diesen Rechnungen lediglich der Bruttobetrag unter Angabe von "inkl. 20 % MWSt." angeführt. Unter Tz 2 werden die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen, wobei die Umsätze an Hand der vom Bw. ausgestellten Honorarnoten zuzüglich eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 20 % ermittelt wurden, dargestellt.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mangels Nachweises die Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Durchschnittssatz von 6 % der Umsätze berücksichtigt (vgl. Tz 3).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Bei den unter Tz 2 des Berichtes vom 12. September 2008 unter dem Titel "Honorarnoten" ausgewiesenen Beträgen handle es sich richtigerweise um Bruttobeträge, aus denen für Zwecke der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage jeweils die Mehrwertsteuer in Höhe von 20 % herauszurechnen sei, zumal in allen Honorarnoten die Mehrwertsteuer im jeweiligen Betrag ausgewiesen sei.

Außerdem sei die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen ungerechtfertigt, da die in Rede stehenden Honorarnoten, denen jeweils auch ein Leistungsverzeichnis beigelegt worden sei, sein gesamtes Einkommen des jeweiligen Streitjahres umfassten. Somit wären auch keine (zusätzlichen) Aufzeichnungen erforderlich. Das Fehlen von Aufzeichnungen rechtfertige daher mangels anderer Einnahmen keinesfalls die Verhängung von Sicherheitszuschlägen, die ja wiederum der Umsatzsteuerbemessung zugrundegelegt worden seien.

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen hat der Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

In den Berufungsvorentscheidungen seien seine Ausführungen nicht berücksichtigt und hinsichtlich Umsatzsteuer sei das Rechtsmittel mit einer unrichtigen bzw. mangelhaften Begründung abgewiesen worden. Der Hinweis in den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer auf jene bezüglich der Umsatzsteuer sei mangels einer weiteren fundierten bzw. verfahrensbezogenen sachlichen und rechtlichen Begründung unzulässig.

Über die Berufung 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.

Nach Abs. 3 der genannten Bestimmung 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.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind keine abstrakten, der willkürlichen Ermittlung überlassene Zahlen; sie bedürfen implizit der Aufzeichnung, soll nicht die Abgabenbehörde wegen der Unmöglichkeit, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen, von vornherein zur Schätzung verpflichtet sein. Welche Aufzeichnungen zu führen sind, bestimmt § 126 BAO, wie diese zu führen sind, § 131 leg. cit. (vgl. VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Die Bestimmung des § 126 Abs. 2 BAO hat auch in Fällen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG 1988 insoweit Bedeutung, als auf Grund der jeweiligen Durchschnittsatzverordnung tatsächliche Betriebseinnahmen oder –ausgaben steuerlich von Bedeutung sind (vgl. Ellinger, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen in ÖStZ 1990, 266).

Nach § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen.

Ausgangsrechnungen sind zwar Bestandteile des Rechenwerkes, sie stellen aber für sich allein keine Aufzeichnungen dar, die eine verlässliche Überprüfung des betrieblichen Rechnungswesens des Abgabepflichtigen zulassen. Erst (Bücher und) Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben gemäß § 163 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH 20.12.1994, 93/14/0173; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 5 zu § 126 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, Tz 13 zu § 18).

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0232). Solche Sicherheitszuschläge können

sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren [VwGH 20.12.1994, 93/14/0173].

Zufolge § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22 000 Euro (ab 1. Jänner 2007 30 000 Euro idF KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101/2006) nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte den Berufungen – ausgenommen jene gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 - aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Vorwurf, das Finanzamt habe in unzulässiger Weise die Bruttobeträge der in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Honorare der Umsatzsteuer unterworfen, erweist sich, wie die rechnerische Ermittlung, beispielsweise des Jahres 2005, ausgehend von den vom Bw. in der Eingabe vom 19. Feber 2009 dem Finanzamt übermittelten Durchschriften von 17 Ausgangsrechnungen an Rechtsanwältin Mag. K., beweist, als völlig unberechtigt.

Rechnungsnummer	Rechnungsbetrag
01/05	1.238,73
04/05	1.502,84
07/05	1.470,38
09/05	1.624,23
12/05	1.235,58
15/05	2.649,47

18/05	1.848,33
20/05	3.479,49
23/05	2.988,76
25/05	1.632,91
28/05	2.352,05
31/05	2.761,30
34/05	4.024,95
35/05	1.863,39
37/05	1.993,16
40/05	2.095,13
42/05	4.119,92
Bruttogesamtbetrag	38.880,62

Da in sämtlichen Honorarnoten ausdrücklich der Hinweis "inkl. 20 % MWSt. = € ..." enthalten ist, handelt es sich unmissverständlich um einen Bruttobetrag, in dem die Umsatzsteuer in Höhe von 20 % enthalten ist. Demnach beträgt das diesbezügliche umsatzsteuerpflichtige Entgelt des Jahres 2005 € 32.400,52 ($38.880,62 \times 100 : 120$). Die gegenüber dem angefochtenen Bescheid (€ 32.400,63) bestehende geringfügige Rundungsdifferenz in Höhe von 11 Cent ist dabei wohl zu vernachlässigen.

Ebenfalls sind für Zwecke der Gewinnermittlung der Streitjahre 2005 bis 2007, wie aus Tz 3 des Berichtes vom 12. September 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung hervorgeht, die jeweiligen Nettobeträge ("Umsätze") zum Ansatz gelangt.

Auch die Verhängung der Sicherheitszuschläge, die vom Bw. lediglich dem Grunde nach bekämpft wurde, erweist sich unter Bedachtnahme auf die eingangs dargestellte Rechtslage aus nachstehenden Erwägungen als rechtmäßig:

Die vom Bw. geäußerte Rechtsansicht, wonach angesichts der vorliegenden Ausgangsrechnungen, welche das "gesamte Einkommen" des jeweiligen Jahres umfassten, weshalb "keine (zusätzlichen) Aufzeichnungen erforderlich wären" steht im Widerspruch mit der herrschenden Judikatur und Literatur, wonach Ausgangsrechnungen zwar Bestandteile des Rechenwerkes sind, aber für sich allein keine Aufzeichnungen darstellen, die eine verlässliche Überprüfung des betrieblichen Rechnungswesens des Abgabepflichtigen zulassen. Erst (Bücher und) Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben gemäß § 163 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre

sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH 20.12.1994, 93/14/0173; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 5 zu § 126 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, Tz 13 zu § 18).

Da unbestritten feststeht, dass der Bw. in den Streitjahren keine Aufzeichnungen im Sinne des § 126 Abs. 2 BAO geführt hat, ist die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO zweifelsfrei gegeben. Da die in den angefochtenen Bescheiden zum Ansatz gebrachten Umsätze – juristische Vorarbeiten für Rechtsanwältin Mag. K. und Rechtsanwalt Dr. B. – dem Finanzamt zufällig im Wege von Kontrollmitteilungen zur Kenntnis gelangt sind, kann doch keinesfalls ausgeschlossen werden, dass der Bw. nicht noch weitere Umsätze an bisher unbekannte Leistungsempfänger getätigt hat. Damit erweist sich die Anwendung eines Sicherheitszuschlages jedenfalls als geboten. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass bei mangelhaften – im vorliegenden Fall überhaupt nicht vorhandenen – Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147).

Bezüglich der im Übrigen ohnedies nicht strittigen Höhe der Sicherheitszuschläge – 20 % der nicht erklärten Betriebseinnahmen – ist festzustellen, dass sich diese im vorliegenden Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als durchaus maßvoll erweist. Denn angesichts der allein in Österreich tätigen rund 5.400 Rechtsanwälte – vgl. www.oerak.or.at – verbleibt eine sehr große Ungewissheit, für wen der Bw. noch als Konsulent tätig geworden ist. Überdies liegt es im Wesen griffweiser Sicherheitszuschläge, dass sie sich einer detaillierten Begründung entziehen (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173). Darüber hinaus muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Tz 3 zu § 184). In diesem Zusammenhang ist auf die Schilderung des Prüfungsablaufes unter Tz 1 des Berichtes vom 12. September 2008, aus der hervorgeht, dass der Bw. die von der Prüferin gesetzten Termine unter Vortäuschung einer Krankheit nicht wahrgenommen hat, hinzuweisen.

Da die Umsätze des Jahres 2007 in Höhe von € 20.979,91 die für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung maßgebliche Grenze von 30.000 € nicht übersteigen und in den an Rechtsanwalt Dr. B. ausgestellten Rechnungen die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen worden ist – "(inkl. 20 % MWSt. = € ...)" – sind die Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zwingend steuerfrei zu behandeln. In Stattgabe der Berufung war daher der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2007 ersatzlos aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. August 2009