



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch die T, vom 26. Juli 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes I vom 24. Juni 1999 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	1996	
steuerpflichtiger Umsatz:	400.653,41 €	
Umsatzsteuerzahllast	3.861,18 €	
Jahr	1996	1997
Einkommen	19.200,16 €	11.845,67 €
Einkommensteuer	3.612,13 €	1.258,69 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezeichnet sich als freischaffender Künstler und betrieb in den Berufungsjahren einen Handel mit Kunstkarten. Aus dieser Tätigkeit erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn ermittelte er nach § 4 Abs. 3 EStG unter Verwendung der sogenannten "Bruttomethode", bei der die für Lieferungen und Leistungen geschuldete

Umsatzsteuerbeträge und abziehbaren Vorsteuerbeträge als Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen erfasst werden. Umsatzsteuerrechtlich erfolgte die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung). Für die Jahre 1996 und 1997 reichte er trotz Verhängung einer Zwangsstrafe vorerst keine Abgabenerklärungen ein. Erst anlässlich der bei ihm im Jahr 1998 für den Zeitraum 1994-1997 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurden für die Jahre 1996 und 1997 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eingereicht.

Die Prüferin traf zu den hier strittigen Punkten im Betriebsprüfungsbericht vom 4. Juni 1999 folgende Feststellungen:

Tz 10. Sicherheitszuschlag

Im Rahmen der Auswertung von Kontrollmaterial wurden Unklarheiten im Zusammenhang mit der Ausstellung von Rechnungen betreffend A GmbH für die Jahre 1996 und 1997 festgestellt. Zur Abgeltung von verbleibenden Unsicherheiten in diesem Zusammenhang werden daher für diese Jahre Sicherheitszuschläge berücksichtigt.

Aufgrund dieser Feststellung erhöhte die Prüferin den erklärten Umsatz in den Jahren 1996 und 1997 um jeweils 60.000 S und den Gewinn um 72.000 S.

Tz 11. Vorsteuern, Wareneinkauf bei der TK :

Betreffend die Vorsteuer aus dem Wareneinkauf bei der TK im Jahr 1996 kann ein Betrag in Höhe von S 155.740 S nicht anerkannt werden. Es handelt sich hiebei um Vorsteuern aus Rechnungen des Jahres 1996, welche bisher nicht bezahlt wurden. Da diese Vorgehensweise im Naheverhältnis zwischen Hr. R und Hr. S begründet ist und zwischen Fremden nicht in dieser Art und Weise gehandhabt werden würde, handelt es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der BAO.

Tz 14. bezahlte USt beim Bruttorechner

Die im Rahmen der Bruttoverrechnung in Ansatz zu bringende bezahlte Umsatzsteuer ist gemäß der unten angeführten Aufstellung zu berichtigten.

	1995	1996	1996
bezahlte USt lt. EAR	0,00 S	55.559,00 S	-59.233,35 S
bezahlte USt lt. BP	9.763,00 S	-158.095,00 S	138.294,00 S
Folgeänderungen	-9.763,00 S	213.654,00 S	-197.527,35 S

Den Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt am 24. Juni 1999 entsprechende Erstbescheide, ua. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997.

Mit Schreiben vom 26. Juli 1999 erhab der Bw. gegen diese Bescheide Berufung. In einer mit Eingabe vom 17. August 1999 nachgereichten Begründung führte er zu den Feststellungen der Prüferin im Wesentlichen aus:

- **Sicherheitszuschlag**

Die von der Prüferin beanstandete Unsicherheit im Zusammenhang mit der Ausstellung von Rechnungen an die A GmbH betreffe lediglich eine Rechnung vom 31. Dezember 1996, die irrtümlich am 18. Jänner 1997 nochmals ausgestellt und in der Folge durch Gutschrift storniert worden sei. Deshalb sei 1997 auch keine Buchung erfolgt. Es werde daher beantragt, weder für 1996 noch für 1997 einen Sicherheitszuschlag festzusetzen.

- **Vorsteuern, Wareneinkauf bei der TK**

An Vorsteuern seien im Jahr 1996 aus Wareneinkäufen bei der TK 155.740 S aus nicht bezahlten Rechnungen aberkannt und auf Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten verwiesen worden. Es bestehe zwar eine freundschaftliche Geschäftsverbindung zu Mag. S, er sei aber mit ihm weder Verwandt noch verschwägert. Auch stünden seinen Verbindlichkeiten von 934.440 S gegenüber der TK eine nach wie vor offene Forderung an die A GmbH (Mag. S) von 839.000 S zu Buche. Es ergehe daher der Antrag auf Anerkennung der Vorsteuer von 155.740 S aus noch nicht bezahlten Rechnungen aus 1996 gegenüber der Tiroler Künstlerwerkstätte .

- **Bezahlte Umsatzsteuer beim Bruttorechner**

Während der Betriebsprüfung sei, da die Jahre 1996 und 1997 noch nicht veranlagt gewesen seien, der Wechsel von der Brutto- auf die Nettoverrechnungsmethode beantragt worden. Die eingereichten Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit den berichtigten Einkommensteuererklärungen seien jedoch unberücksichtigt geblieben.

Er beantragte daher die Veranlagung für 1996 und 1997 nach der Nettomethode vorzunehmen und legte in Kopie die angeblich bereits vor Erlassung der angefochtenen Bescheide eingebrochenen, berichtigten Ein- und Ausgabenrechnungen vor, die nach der Nettomethode erstellt worden sind.

Nach Einholung einer Stellungnahme der Prüferin wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2000 als unbegründet ab und führte zu den Berufungspunkten im Wesentlichen aus:

- **Sicherheitszuschlag**

Ausschlaggebend für die Festsetzung des Sicherheitszuschlages sei in erster Linie der in der Berufung bereits angesprochene Sachverhalt gewesen. Bei der Überprüfung von Kontrollmaterialien sei eine vom Bw. ausgestellte und an die A GmbH gerichtete Rechnung vom 18. Jänner 1997 ausgewertet worden. Eine Rechnung mit diesem Datum sei beim Bw. nicht auffindbar gewesen, sondern es sei eine Rechnung mit demselben Betrag, jedoch datiert auf den 31. Dezember 1996 vorgelegen. Ähnlich habe es sich mit der in der Berufung angesprochenen Gutschrift verhalten. Auch diese der Prüferin zu Kontrollzwecken vorliegende Gutschrift habe sich nicht in der Belegsammlung des Bw. befunden und sei in den

Aufzeichnungen auch nicht erfasst worden. Der Behauptung, die Rechnung sei irrtümlich nochmals ausgestellt und durch die angeführte Gutschrift wieder storniert worden, könne nicht beigelegt werden, da diese beiden Belege betragsmäßig differierten. So weise die Rechnung vom 18. Jänner 1997 einen Rechnungsbetrag von netto 2.286.000 S und die Gutschrift vom 21. Februar 1997 einen von 2.100.000 S auf. Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei mit Vorhalt vom 2. Oktober 1999 um Stellungnahme zu diesem Sachverhalt ersucht worden. In einer Besprechung vom 12. März 1999 habe der Bw. dazu erklärt, er könne sich nicht mehr erinnern, warum er nochmals eine Rechnung mit einem anderen Datum bzw. eine Gutschrift ausgestellt habe. Auch habe nicht aufgeklärt werden können, warum diese Belege im Rechenwerk nicht erfasst worden seien. Dass die bei der A GmbH erfasste Rechnung auf das Datum 18. Jänner 1997 laute, während die in seinen Unterlagen vorliegende Rechnung mit 31. Dezember 1996 datiert sei, sei vom Bw. damit erklärt worden, die A GmbH habe die Rechnung vielleicht erst im nächsten Jahr erfassen wollen und deshalb um eine Änderung ersucht.

Im Hinblick auf die ungeklärten Fragen im Zusammenhang mit der Ausstellung der angesprochenen Belege und insbesondere hinsichtlich der betragslichen Differenzen zwischen den Rechnungen und der Gutschrift von 186.000 S netto, die sich aufgrund der Aussagen des Bw. eigentlich aufheben sollten, erscheine der Ansatz eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von jeweils 60.000 S gerechtfertigt. Dazu sei noch festzuhalten, dass dieser Punkt zwar ausschlaggebend, aber nicht der einzige für den Ansatz des Sicherheitszuschlages gewesen sei. Mehrere Feststellungen, die nicht alle in der Niederschrift festgehalten, dem Bw. aber bekannt gegeben worden seien, hätten zur Festsetzung des Sicherheitszuschlages geführt. So hätte der Bw. nach den vom steuerlichen Vertreter (Hr. H) an Hand der Belege rekonstruierten "Kassabücher" Beträge bis zu 1,1 Mio. S zu Hause aufbewahrt. Weiters seien Barabgänge, welche keine Deckung in den Aufzeichnungen fanden, mit einer Bestätigung des Schwagers belegt worden.

- **Vorsteuern Wareneinkauf von der TK**

In der Berufung werde behauptet, der Verbindlichkeit des Bw. stünde eine Forderung an die A GmbH gegenüber. Nach den Angaben des Bw. seien keine schriftlichen Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten getroffen worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung hätten auch keine Belege über Mahnungen und dgl. vorgelegt werden können, das ebenfalls keinen Fremdvergleich standhalte und auf eine über die Geschäftsbeziehungen hinausgehende Verbindung zwischen den beteiligten Personen hinweise. Laut telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter von Mag. S., seien zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung weder Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses 1997 noch seines Wissens schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich diverser Rückzahlungsmodalitäten vorgelegen. Da Mag. S. den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitte, seien von ihm die

Erlöse aus dem Verkauf des Künstlerbedarfes an den Bw. (da nicht bezahlt) noch nicht erfasst worden. Umsatzsteuer und Vorsteuer würden sich in diesem Fall nicht aufheben. Eine Zahlung der Rechnungen sei zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung nicht absehbar gewesen.

- **Bezahlte Umsatzsteuer beim Bruttorechner**

Im Zuge der Betriebsprüfung seien keine berichtigten Erklärungen (Nettoverrechnung) eingebracht worden. Es hätten lediglich die ursprünglich eingebrachten Erklärungen für 1996 vorgelegen bzw. während der Prüfung seien die Jahreserklärungen für 1997 abgegeben worden. In beiden Jahren sei der Gewinn auf Basis der Bruttomethode errechnet worden. Hinsichtlich des Nachweises der Einbringung von berichtigten Erklärungen werde auf das Jahr 1996 verwiesen, auch damals sei nach einer Schätzung vorgebracht worden, entsprechende Erklärungen seien eingebracht worden. Wie schon damals, gebe es auch jetzt keine Erklärungskopien mit dem ursprünglichen Eingangsstempel. Weder im Prüfungsverfahren noch im Rahmen der Schlussbesprechung, in der die Änderungen betreffend der bezahlten Umsatzsteuer festgehalten worden seien, sei auf die Einreichung von Erklärungen auf Basis der Nettoverrechnung hingewiesen worden. Der Abgabepflichtige sei zwar bei der von ihm gewählten Verrechnungsmethode an keine bestimmte Mindestzeitraum gebunden, ein Wechsel der Verrechnungsmethode während des laufenden Wirtschaftsjahres sei aber ausgeschlossen; auch ein rückwirkender Wechsel sei nicht zulässig.

Mit Schreiben vom 1. Dezember stellte der Bw. (ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen) den Antrag, die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1997 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

- **Sicherheitszuschlag**

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen ua. zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Eine Überprüfung von Kontrollunterlagen ergab, dass der Bw. am 18. Jänner 1997 der A GmbH (die bereits mit Generalversammlungsbeschluss vom 19. Mai 1996 in die V GmbH unbenannt worden war) für die Lieferung von 4.572.000 Stück Werbebeilagen einen Gesamtbetrag von 2.743.200 S (inkl. der ausgewiesenen Umsatzsteuer von 457.200 S) in Rechnung gestellt und am 21. Februar 1997 eine Gutschrift über einen Gesamtbetrag von

2.520.000 S ausgestellt hat. Die Gutschrift weist folgende Textierung auf: "Wegen Druckfehler bei Werbebeilagen für Ihr Mailing und dem daraus entstanden Schaden stellen wir Ihnen folgende Gutschrift:" Die Gutschrift lautet auf den Betrag von netto 2.100.000 S zuzüglich der ausgewiesenen 20% MwSt (420.000 S). Im Rechenwerk und in den Aufzeichnungen des Bw. fand sich aber weder die Rechnung vom 18. Jänner 1997 noch die Gutschrift vom 21. Februar 1997, es lag aber eine an die A GmbH gerichtete, mit 31. Dezember 1996 datierte Rechnung vor, die denselben Rechnungsbetrag und dieselbe Textierung wie die Rechnung vom 17. Jänner 1997 aufwies. Eine plausible Erklärung warum die Rechnung vom 17. Jänner und die Gutschrift vom 21. Februar 1997 nicht erfasst, bzw. Rechnungen mit unterschiedlichen Datum ausgestellt worden sind, blieb der Bw. schuldig. Das Vorbringen in der Berufung, wonach die Rechnung vom 31. Dezember 1996 irrtümlich am 18. Jänner 1997 nochmals ausgestellt und in der Folge durch Gutschrift storniert worden sei, erscheint jedenfalls nicht glaubhaft. Die Gutschrift vom 21. Februar 1997 stellt keine Stornierung der Rechnung vom 17. Jänner 1997 dar. Zum einen wird darin auf die Rechnung vom 17. Jänner 1997 gar nicht Bezug genommen und zum andern wird als Grund für die Gutschrift nicht die Stornierung einer irrtümlich ausgestellten Rechnung, sondern angebliche Druckfehler und der daraus entstanden Schaden angeführt. Zudem beläuft sich der Rechnungsbetrag auf brutto 2.743.200 S und die Gutschrift nur auf 2.520.000 S. Um eine Stornierung der Rechnung vom 17. Jänner 1997 konnte es sich – wie behauptet - also nicht handeln. Abgesehen davon wäre auch eine Stornierung in Form einer Gutschrift in den Aufzeichnungen zu erfassen gewesen. Der Bw. hat somit nachweislich Rechnungen und Gutschriften ausgestellt ohne diese in seinen Aufzeichnungen zu erfassen.

Die Tatsache, dass der Bw. die gegenständliche Rechnung und Gutschrift nicht aufgezeichnet und die Belege nicht aufbewahrt hat, ist jedenfalls geeignet die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO ist somit gegeben.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO-Kommentar, § 184, Rz 18; VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366).

In Anbetracht der Höhe der nicht erfassten Rechnung und Gutschrift, wobei allein der Differenzbetrag zwischen Rechnung und Gutschrift 223.200 S brutto beträgt, sowie des Umstandes, dass es durchaus wahrscheinlich ist, dass nicht nur die aufgrund von Kontrollunterlagen nachweislich nicht erfassten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, wird der von der Prüferin für die Jahre 1996 und 1997

festgesetzte Sicherheitszuschlag von jeweils netto 60.000 S als äußerst maßvoll angesehen.
Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

- **Vorsteuern betreffend Wareneinkauf bei Mag. S (TK)**

Nach den Ein- und Ausgabenrechnungen wurden für Wareneinkäufe im Jahr 1996 Zahlungen von brutto 705.600 S und im Jahr 1997 von 920.000 S geleistet und als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Prüferin stellte dazu fest, dass es sich bei den Zahlungen zu Grunde liegenden Wareneinkäufen ausschließlich um die Ende des Jahres 1995 und zu Beginn des Jahres 1996 durchgeführten Einkäufe von (Gruß)Karten bei dem als "TK " bezeichneten Einzelunternehmen des Mag. S handelt. Für die bezogenen Karten sind dem Bw. im Jahr 1996 am 12. Jänner 1.608.000 S, und am 2., 5. und 16. Februar insgesamt 829.440 S brutto in Rechnung gestellt und die darin ausgewiesene Umsatzsteuer (406.240 S) vom Bw. als Vorsteuer in Abzug gebracht worden. Die Rechnung vom 12. Jänner 1996 über 1.608.000 S ist durch Teilzahlungen in den Jahren 1996-1998 bis auf einen Restbetrag von 105.000 S beglichen worden. Die Rechnungen von 2., 5. und 16. Februar 1996 über insgesamt 829.440 S (Re. v. 2.2.1996 über 151.440 S, Re. v. 5.2.1996 über 132.00 S, Re. v. 16.2.1996 über 546.000 S) hafteten zum Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsprüfung im Jahr 1999 unberichtigt aus. Die Prüferin hielt in ihren Aufzeichnungen zum Geschäftsverhältnis zwischen dem Bw. und Mag. S fest, der Bw. sei ein guter Freund von Mag. S mit dem er in privaten und geschäftlichen Kontakt stehe. Mag. S erkläre seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelt (Istbesteuerung) und habe daher für die (nicht bezahlten) Warenverkäufe an den Bw. noch keine Umsatzsteuer erklärt und abgeführt. Laut Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. gebe es zwischen dem Bw. und Mag. S keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zahlungsmodalitäten. Letzteres sei fremdunüblich und nur in der privaten Beziehung zwischen dem Bw. und Mag. S begründet. Unter Fremden wäre es undenkbar, dass bei Beträgen in dieser Höhe, die zu Beginn des Jahres 1996 in Rechnung gestellt und im Jahr 1999 noch immer nicht bezahlt worden sind, keine konkreten Einbringungsmaßnahmen (Mahnungen , Klagen) gesetzt worden wären.

Die Prüferin sah in dieser Vorgehensweise einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO und erkannte die geltend gemachten Vorsteuer, soweit die Rechnungen bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 1999 nicht bezahlt worden sind, nicht an. Die nicht bezahlten Rechnungsbeträge betrugen brutto 934.440 S (Restbetrag von 105.000 S von der Re. v. 12. Jänner 1996 und 829.440 S der nicht bezahlten Re. v. 2., 5. und 16. Februar 1996), die darin enthaltene und von der Prüferin nicht anerkannte Vorsteuer somit 155.740 S.

Worin der von der Prüferin behauptete Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO konkret bestanden haben soll, wird in der Niederschrift zur

Schlussbesprechung vom 1. Juni 1999 bzw. im Prüfungsbericht vom 4. Juni 1999 nicht näher ausgeführt. Auch der UFS kann nicht erkennen, worin der Missbrauch konkret bestanden haben soll. Allein der Hinweis, wonach zwischen dem Bw. und Mag. S, dem Aussteller der Rechnungen, eine freundschaftliche Beziehung bestanden hat und er keine Maßnahmen zur Einbringung der aushaftenden Rechnungsbeträge gesetzt habe, vermag den behaupteten Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO nicht zu begründen. Offensichtlich wollte die Prüferin damit zum Ausdruck bringen, dass es zu einer missbräuchlichen Rechnungslegung gekommen ist, indem den ausgestellten Rechnungen keine oder zumindest nicht Leistungen in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe zugrunde gelegen sind. Dazu sind von der Prüferin aber keine konkreten Feststellungen getroffen worden.

Unbestritten ist jedoch, dass die vom Mag. S ausgestellten Rechnungen vom 2. Februar 1996 über brutto 151.440 S, vom 5. Februar 1996 über brutto 132.000 S und vom 16. Februar 1996 über brutto 546.000 S, von denen der Bw. die darin ausgewiesene Umsatzsteuer von 138.240 S als Vorsteuer im Jahr 1996 geltend gemacht hat, nicht bezahlt worden sind und Mag. S seit Ausstellung der Rechnungen keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt hat. Unbestritten ist auch, dass dem Vorsteuerabzug des Bw. keine Umsatzsteuerzahlungen von Mag. S, der die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten entrichtet, entgegensteht.

Der Einwand des Bw. wonach seiner Verbindlichkeit von 934.000 S gegenüber Mag. S eine offene Forderung gegenüber der A GmbH von 839.000 S gegenüber stehe, vermag die nicht erfolgte Bezahlung an Mag. S nicht zu rechtfertigen.

Wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, ist über das Vermögen der V GmbH (die A GmbH ist mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. September 1996 in die V GmbH unbenannt worden) an der Mag. S in den Berufsjahren als geschäftsführender Gesellschafter beteiligt war, mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 19. Mai 1998 das Konkursverfahren eröffnet und nach Abschluss des Verfahrens die Firma am 30. April 2003 vom Amts wegen gelöscht worden. Eine Anfrage beim damaligen Masseverwalter Dr. X hat ergeben, dass vom Bw. im Konkursverfahren zwar eine Forderung über 775.769 S angemeldet, diese Forderung mangels eines Anspruchs vom Landesgericht I aber nicht anerkannt worden ist. Der behauptete Anspruch gegenüber der V GmbH (vormals A GmbH) hat somit gar nicht bestanden. Abgesehen davon handelte es sich bei der V GmbH um eine eigene Rechtsperson, sodass zwischen dem Einzelunternehmer Mag S (TK) und der ART Verlag GmbH eine Aufrechnung rechtlich nicht möglich gewesen wäre.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 hat der Unternehmer, an den ein steuerpflichtiger Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage für diesen

Umsatz geändert hat. Die Berichtigung ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Diese Bestimmung soll nicht nur später geänderten Entgeltvereinbarungen Rechnung tragen, sondern auch Fällen, in denen der Unternehmer später einseitig auf das vereinbarte Entgelt oder Teile desselben verzichtet (vgl. VwGH 14.6.1984, 83/15/0177).

Im gegenständlichen Fall sind für die vom Leistungserbringer Mag. S ausgestellten oben angeführten Rechnungen vom 2., 5. und 16. Februar 1996 über brutto insgesamt 829.440 S keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden, auch sind die Forderungen nie eingemahnt worden. Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wäre es nach Ansicht des UFS undenkbar, dass ein Unternehmer über Jahre hinweg keinerlei Maßnahmen setzt, um seine Forderungen gegenüber dem Leistungsempfänger einzutreiben. Sollte diesen Rechnungen tatsächlich das darin ausgewiesene Leistungsverhältnis zugrund gelegen sein, so lässt sich diese Vorgangsweise nur dadurch erklären, dass vom Leistungserbringer einseitig oder in Absprache mit dem Bw. auf die Bezahlung dieser Rechnungen verzichtet worden ist. Da für die im Februar 1996 ausgestellten Rechnungen nicht einmal der Versuch einer Einbringung unternommen worden ist, ist davon auszugehen, dass bereits zu Ende des Jahres 1996 mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen war, sodass noch in diesem Jahr die Berichtigung der Vorsteuer nach § 16 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 vorzunehmen war. Die zu berichtigende Vorsteuer für die oben angeführten nicht bezahlten Rechnungen von brutto 829.440 S beträgt somit 138.240 S.

Von der am 12. Jänner 1996 ausgestellten Rechnung über 1.608.000 S haftete nach der unbestrittenen Feststellung der Prüferin zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Bescheide im Jahr 1999 noch ein Betrag von brutto 105.000 S aus. Die in diesem Betrag enthaltene und vom Bw. in Abzug gebrachte Vorsteuer von 17.500 S wurde von der Prüferin im Jahre 1996 ebenfalls mit der Begründung des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht anerkannt. Wie bereits ausgeführt, konnte der behauptete Missbrauch nicht erwiesen werden. Eine Berichtigung der in den aushaltenden Betrag enthaltenen Vorsteuer nach § 16 UStG 1994 wäre – falls dieser Restbetrag von 105.000 S zwischenzeitig nicht bezahlt worden sein sollte – erst in jenem Jahr vorzunehmen, in dem mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger bzw. mit der Bezahlung durch den Bw. nicht mehr zu rechnen ist, das dürfte aber nicht vor dem Jahr 1998, dem Jahr der letzten Teilzahlung, der Fall gewesen sein.

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern für das Jahr 1996 errechnet sich somit wie folgt:

Vorsteuern lt. Erklärung	1.183.878,40 S
Berichtigung nach § 16 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994	- 138.240,00 S

Vorsteuern lt BE:	1.045.638,40 S
-------------------	----------------

- **Bezahlte Umsatzsteuer bei der Bruttoverrechnung**

Der Bw. ermittelte in den Berufsjahren den Gewinn nach der sogenannten Bruttomethode, bei der die für Lieferungen und Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und abziehbaren Vorsteuerbeträge als Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen erfasst werden (§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1988).

Für die vom Bw. erhobene Behauptung, er habe bereits während des Prüfungsverfahrens die Gewinnermittlung nach der Nettomethode beantragt, ergeben sich nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte. Erst im Zuge der Berufung wurden für die Berufsjahre 1996 und 1997 Ein- und Ausgabenrechnung auf Basis der Nettomethode eingereicht. Das Finanzamt vertrat dazu in der Berufungsvorentscheidung die Ansicht, ein rückwirkender Wechsel der Verrechnungsmethode sei nicht möglich und lies den in der Berufung beantragten Wechsel von der Brutto- auf die Nettoverrechnung nicht zu. Diese Auffassung vermag der UFS nicht zu teilen.

Gemäß § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 darf der Steuerpflichtige selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt (Nettomethode) oder eben als Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen erfasst (Bruttomethode). Für den Wechsel der Verrechnungsmethode ist weder ein Antrag noch die Zustimmung des Finanzamtes vorgesehen. Dieser Bestimmung lässt sich auch nicht entnehmen, dass ein Wechsel der Verrechnungsmethode für ein bereits abgelaufenes Wirtschaftsjahr nicht möglich sein soll. Nach Ansicht des UFS ist es dem Bw. daher nicht verwehrt, im Zuge des Berufungsverfahrens einen Wechsel der Verrechnungsmethode vorzunehmen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁴, § 4, Tz 218).

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

Der Gewinn auf Basis der Nettomethode errechnet sich somit wie folgt:

Jahr	1996	1997
Gewinn lt. EuA-Rechnung (Nettomethode):	194.836,71 S	92.661,66 S
Sicherheitszuschlag lt. Bp:	72.000,00 S	72.000,00 S
Gewinn lt. Berufungsentscheidung:	266.836,71 S	164.661,66 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (in Euro und Schilling)

Innsbruck, am 28. September 2004