

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der RA Dr. AB, Adresse, als Masseverwalterin im Insolvenzverfahren über das Vermögen des CD, Adresse, vom 13.06.2016, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 09.05.2016 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 2015 wurde über das Vermögen des CD der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom 2016 die Schließung des Unternehmens angeordnet. In weiterer Folge teilte die Masseverwalterin (MV) mit, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Der Schuldner erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Schreiben vom 27.04.2016 brachte die MV hinsichtlich der Abgabenerklärungen 2015 vor, sie verfüge nicht über die erforderlichen Unterlagen und Informationen und könne mangels ausreichender Mittel auch keine Steuerberatungsleistungen beauftragen, müsse sie um Schätzung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer nach den vom Schuldner in den Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Daten ersuchen.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 09.05.2016 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit EUR 17.000,00 festgesetzt. Die Einkommensteuer betrug EUR 2.168,00.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Als Bemessungsgrundlage dienten die Zahlenangaben des Jahres 2014.“

Im Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 09.05.2016 wurden die steuerpflichtigen Umsätze mit EUR 48.832,60 und der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 0,00 angesetzt. Die darauf entfallende Umsatzsteuer (Steuersatz 10%) betrug EUR 4.883,26.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Das aushaftende Vorsoll wurde als Bemessungsgrundlage angesetzt.“

In der form- und fristgerechten Beschwerde vom 13.06.2016 brachte die MV vor, die Höhe der Schätzungen sei mangels ausreichender Begründungen nicht nachvollziehbar; insbesondere seien keinerlei Vorsteuern berücksichtigt worden, obwohl der Schuldner zweifelsfrei auch Mieten für die von ihm untervermieteten Wohnungen zu begleichen gehabt habe. Nach den Angaben des Schuldners seien die von ihm eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen richtig. Es sei die beiliegende Einnahmen/Ausgaben Rechnung erstellt worden, welche einen Verlust ausweise.

Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer auf Grund der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und die Einkommensteuer mit 0 festzusetzen.

Beigelegt waren eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung und eine Saldenliste.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 16.06.2016 führte das Finanzamt (FA) aus, die Beschwerde enthalte folgende Mängel: Das Fehlen eines Inhaltserfordernisses. Gemäß § 250 BAO habe eine Beschwerde

- die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet
- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden
- eine Begründung zu enthalten.

Weiters wären die Energiekosten PG 6.682,95 & SG 3.785,15 anhand von Kopien der Kontoauszüge nachzuweisen.

Die angeführten Mängel seien bis zum 25.07.2016 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gelte die Beschwerde als zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 25.07.2016 führte die MV aus, zu den Inhaltserfordernissen verweise sie auf ihr Schreiben vom 10.06.2016.

Zum Beweis der Richtigkeit der vom Schuldner eingereichten

Umsatzsteuervoranmeldungen – auch hinsichtlich geltend gemachter Vorsteuer auf Grund bezahlter Energiekosten – überreiche sie mit diesem Schreiben einen schwarzen Ordner mit sämtlichen ihr zur Verfügung stehenden schuldnerischen Originalbelegen/ Kontoauszügen.

Laut AV des FA vom 09.08.2016 sei auf den Mängelbehebungsauftrag lediglich ein Schreiben und ein Beneordner mit Originalbelegen eingebracht worden. Es sei vom FA telefonisch angefragt worden, ob eine Übermittlung der Besteuerungsgrundlagen geplant sei und Energiekostenbelege aufgegliedert übermittelt würden. Es sei nicht Aufgabe des FA, die Steuererklärungen zu erstellen. Bis dato sei kein Rückruf erfolgt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.08.2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin (Bf) sei im Zuge des Mängelbehebungsauftrags aufgefordert worden, bekannt zu geben, wie die gewünschte Einkommensteuerschuld von 0,-- ermittelt worden sei. Dem sei die Bf nicht nachgekommen, denn die Übermittlung eines Bene Ordners, in dem zwischen Bar- und Bank Austria Belegen getrennt werde, stelle keine Einnahmen-Ausgaben Rechnung dar. Auch der geforderte Nachweis der Bezahlung der Energiekosten anhand von Kopien der Kontoauszügen sei nicht erfolgt. Auf die telefonische Rücksprache mit der Bf vom 17.08.2016 werde verwiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.08.2016 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2015 abgeändert. Die Umsatzsteuer wurde mit EUR 7.033,30 (anstatt EUR 4.883,26) festgesetzt.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze betrug nunmehr EUR 151.968,16, die darauf entfallende Umsatzsteuer (Steuersatz 10%) EUR 15.196,82. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern wurde mit EUR 8.163,52 angesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt, als Bemessungsgrundlage der BVE seien die Daten der Umsatzsteuervoranmeldungen 04-12/2015 angesetzt worden. Für den fehlenden Zeitraum 01-03/2015 sei die Bemessungsgrundlage aliquot geschätzt worden. Auf die telefonische Rücksprache mit der Bf vom 17.08.2016 werde verwiese.

Im form- und fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 21.09.2016 brachte die MV ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen i.w. vor, infolge des Mängelbehebungsauftrags seien die ihr als Insolvenzverwalterin zur Verfügung stehenden Buchhaltungsunterlagen des Schuldners vorgelegt worden, um die schuldnerischen Angaben in der Einnahmen/Ausgaben Rechnung überprüfen zu können. Ziel einer Schätzung müsse es sein, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen und dürfe die Schätzung nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben. Mangels sachlicher Auseinandersetzung mit der vom Schuldner vorgelegten Einnahmen/Ausgaben Rechnung und den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen bedürfe es der Entscheidung durch das BFG.

Mit Vorlagebericht vom 15.03.2017 legte das FA die Beschwerde dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, da trotz Vorhalten keine Abgabenerklärungen abgegeben worden seien und die Schätzung auch auf Wunsch der Bf erfolgt sei. Dabei sei betreffend Umsatzsteuer auf Grund der abgegebenen UVAs und betreffend Einkommensteuer an Hand der Ergebnisse der Vorjahre geschätzt worden. Die Kosten

für Energie iHv ca EUR 10.000,-- seien niemals nachgewiesen und daher nicht anerkannt worden. Die Schätzung sei daher dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgt.

Das BFG forderte das FA auf, zu bestehenden Unschlüssigkeiten in der Schätzung Stellung zu nehmen und eine auch betragsmäßig schlüssige Schätzung vorzulegen.

Das FA beantragte in der Vorhaltsbeantwortung, die Einnahmen und Ausgaben gemäß der von der MV vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung anzusetzen, wobei die nicht nachgewiesenen Energiekosten nicht als Ausgabe zu berücksichtigen seien. Bei der Umsatzsteuer beantragte die Amtspartei, die laut UVAs monatlich gleichbleibenden Erlöse auf das Jahr hochzurechnen und als Vorsteuer (nur) die in den UVAs 04-12/2015 tatsächlich geltend gemachten Beträge zu berücksichtigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 2015 wurde über das Vermögen des CD der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom 2016 die Schließung des Unternehmens angeordnet. In weiterer Folge teilte die MV mit, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Der Schuldner erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die im Zuge einer Außenprüfung der Vorjahre hervorgekommen sind.

Der Schuldner gab für das Streitjahr keine Steuererklärungen ab.

Umsatzsteuervoranmeldungen liegen nur für die Monate 04/2015 – 12/2015 vor.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung war nicht gegeben.

Die Energiekosten PG iH von EUR 6.682,95 sowie SG iH von EUR 3.785,15 wurden nicht nachgewiesen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erfolgt im Schätzungsweg.

Demnach betragen die Einnahmen des Schuldners aus der Vermietungstätigkeit EUR 147.290,88, die Ausgaben EUR 146.384,60 und der Überschuss der Einnahmen EUR 906,28.

Die steuerpflichtigen Umsätze betragen EUR 147.290,88 und die abzugsfähige Vorsteuer EUR 9.500,00.

Beweiswürdigung:

Das Konkursedikt ist aktenkundig, die Masseunzulänglichkeit unstrittig gegeben.

Die Einkünfte aus Vermietung sind unstrittig gegeben.

Bezüglich des Hervorkommens der Einkunftsquelle und der AP der Vorjahre wird auf das Erkenntnis des BFG vom 04.04.2016, RV/7100114/2013, verwiesen.

Dass keine Steuererklärungen abgegeben wurden, ist unstrittig, ebenso wie das Vorliegen der UVAs (nur) für 04-12/2015.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, nämlich die Nachvollziehbarkeit aller Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung war nicht gegeben. Vorgelegt wurde eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung und die dieser zu Grunde liegende Saldenliste. Die MV brachte selbst vor, sie verfüge nicht über die notwendigen Unterlagen und Informationen und ersuche um Schätzung nach den in den UVAs bekannt gegebenen Daten. Weiters legte sie zum Beweis der Richtigkeit der vom Schuldner eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen einen schwarzen Ordner mit sämtlichen ihr „als *Insolvenzverwalter zur Verfügung stehenden schuldnerischen Originalbelegen/ Kontoauszügen aus dem Jahr 2015*“ vor. Im Zusammenhang mit dem dargestellten Vorbringen ist davon auszugehen, dass dieser Ordner den Anforderungen über die Nachvollziehbarkeit aller Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nicht entspricht, zumal der Ordner als Beantwortung auf einen Mängelbehebungsauftrag, mit dem das FA u.a. einen Nachweis für die Bezahlung der Energiekosten anhand von Kopien der Kontoauszüge verlangte, abgegeben wurde.

Wenn keine geordneten Kopien der Kontoauszüge in Bezug auf die Bezahlung der Energiekosten vorgelegt werden konnten, ist davon auszugehen, dass der gesamte Ordner aus einem ungeordneten Konvolut an Unterlagen besteht. Dies auch deswegen, da die MV nachvollziehbar vorbrachte, es stünden keine Mittel zur Beauftragung von Steuerberatungsleistungen zur Verfügung.

Dass die Energiekosten trotz Aufforderung nicht nachgewiesen wurden, ist aus obigem Ablauf iZm dem Mängelbehebungsauftrag ersichtlich. Die Vorlage eines Beneorders mit allen zur Verfügung stehenden Originalbelegen/Kontoauszügen des Jahres 2015 ist kein Nachweis, der den Offenlegungs- und Nachweispflichten iSd BAO entspricht.

Die Beträge der UVAs wurden vom BFG in Datenbanken eingesehen.

Die Einnahmen/Ausgaben Rechnung und die dieser zu Grunde liegende Saldenliste wurden von der MV im Zuge der Beschwerde vorgelegt.

Das FA geht davon aus, dass die Einnahmen/Ausgaben Rechnung und die Daten der UVAs grs. stimmen. Das BFG folgt dieser Annahme.

Die Einnahmen des Schuldners aus der Vermietungstätigkeit betragen daher 12.274,24 monatlich und jährlich 147.290,88, die Ausgaben (ohne die nicht nachgewiesenen Energiekosten) 156.852,70 – 10.468,10 = 146.384,60 und der Überschuss der Einnahmen daher EUR 906,28.

Die steuerpflichtigen Umsätze betragen EUR 147.290,88, da davon auszugehen ist, dass die Erlöse aus der Vermietungstätigkeit jeden Monat gleich hoch sind.

Die laut UVAs 04-12 geltend gemachte Vorsteuer beträgt insgesamt EUR 8.163,52 und ist monatlich unterschiedlich hoch. Die MV beantragt, die Vorsteuern gemäß UVAs anzuerkennen, der Schuldner habe neben Investitionskosten zweifelsfrei auch Mieten

für die von ihm untervermieteten Wohnungen zu begleichen gehabt. Das FA beantragt, nur die in den UVAs tatsächlich geltend gemachte Vorsteuer zu gewähren, da ein Vorsteuerabzug ohne Mitwirkung des Unternehmers nicht gewährt werden könne, weil es beim Unternehmer liege, ob er von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch mache und ihn die Beweislast, ob Rechnungen vorgelegen seien, treffe.

Das BFG schließt sich diesen Ausführungen zwar grs. an, allerdings ist aus dem Vorbringen der MV erkennbar, dass Vorsteuern für das gesamte Streitjahr beantragt werden. Das FA möchte die Vorsteuern gemäß UVAs ohne weiteren Nachweis im Schätzungsweg anerkennen und geht offenbar insoweit vom Vorhandensein ordnungsgemäßer Rechnungen aus. Es erscheint jedoch unschlüssig, nur für den Zeitraum 01-03/2015 davon auszugehen, dass überhaupt keine Rechnungen vorgelegen sind, wenn glaublich Mieten für untervermietete Wohnungen und in gewissem Umfang Investitionskosten angefallen sind. Fest steht auch, dass für die beantragten Energiekosten iHv EUR 10.468,10 trotz Aufforderung keine nachvollziehbaren, ordnungsgemäßen Rechnungen vorgelegt werden konnten.

Es ist daher sachgerecht, im Schätzungsweg Vorsteuern für das gesamte Jahr anzuerkennen, allerdings nicht in voller (ausgehend von EUR 8.163,52) hochgerechneter Höhe, sondern mit einem Gesamtbetrag von EUR 9.500,00.

Rechtliche Beurteilung:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat eine Schätzung zu erfolgen, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Abgaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag, oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher- und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Da im ggstdl. Fall keine Abgabenerklärungen abgegeben wurden, die MV selbst die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beantragt hat, Umsatzsteuervoranmeldungen nur für 04-12/2015 vorliegen und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben ist, war die Schätzungsberechtigung und –verpflichtung der Behörde gegeben, da eine Berechnung der Besteuerungsgrundlagen mangels Mitwirkung nicht möglich war (§ 184 Abs 2 BAO).

Die abgabenrechtlichen Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten wurden gröblich vernachlässigt. Den Offenlegungspflichten iSd § 119 Abs 2 BAO wurde nur ungenügend nachgekommen. Die Entgelte wurden weder taggenau fortlaufend noch sonst irgendwie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar aufgezeichnet. Den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten (§ 18 Abs 1 und 2 UStG 1994) wurde ebenfalls nicht entsprochen.

Jeder Schätzung ist ein gewisses Maß an Ungenauigkeit immanent, doch hat diese Konsequenz nach der VwGH-Judikatur der Abgabepflichtige als der zur Schätzung Anlass Gebende zu tragen (z.B. VwGH 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Dennoch hat das Ziel der abgabenbehördlichen Schätzung ein der Realität möglichst nahe kommendes Ergebnis zu sein.

Wenn man davon ausgeht, dass die Einnahmen/Ausgaben Rechnung und die Daten der UVAs grs. stimmen, folgt die Schätzung des BFG hinsichtlich Einkommensteuer der iZm der Saldenliste vorgelegten Einnahmen/Ausgaben Rechnung ohne Berücksichtigung der nicht nachgewiesenen Energiekosten.

Aus den Bestimmungen der §§ 119 Abs 1 und 138 BAO ergibt sich, dass Betriebsausgaben über Aufforderung nachzuweisen sind. Da trotz Aufforderung keine Belege vorgelegt wurden, können die Energiekosten iHv EUR 10.468,10 nicht anerkannt werden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher EUR 906,28.

Hinsichtlich Umsatzsteuer ist zwischen den Verfahrensparteien nunmehr unstrittig, dass die steuerpflichtigen Umsätze EUR 147.290,88 betragen, da von der Richtigkeit der vorgelegten UVAs auszugehen ist, wobei auch nach den Ausführungen der Amtspartei die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Erlöse aus der Vermietungstätigkeit jeden Monat gleich hoch sind und daher auf das gesamte Streitjahr hochzurechnen sind.

Vorsteuern sind ein Teil der Besteuerungsgrundlage, für die eine Schätzung iSd § 184 BAO grs. in Betracht kommt (vgl. *Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁵ (2017) zu § 12 UStG Rz 57 57). Demnach ist Ziel der Schätzung die Ermittlung sachlich richtiger Besteuerungsgrundlagen. Ziel des Vorsteuerabzuges ist die Wahrung der Kostenneutralität der USt im Unternehmensbereich.

Auch nach der Judikatur des VwGH kommt eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt worden sind (VwGH 25.02.2015, 2010/13/0189 mwN).

Die Amtspartei geht davon aus, dass dies im Zeitraum 04-12/2015 (Vorlage der UVAs) der Fall gewesen ist. Es erscheint aber nicht schlüssig, dass im Zeitraum 01-03/2015 keine Mieten und Investitionskosten bezahlt und in Rechnung gestellt wurden. Dass den Umsätzen in diesem Zeitraum überhaupt keine Vorsteuer gegenübersteht, ist nicht plausibel.

Das Vorbringen der Amtspartei, es liege beim Unternehmer, ob er von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht, ist zwar richtig, es ist jedoch aus dem Vorbringen der MV erkennbar, dass vom Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht werden soll. Da jedoch die Vorsteuern aG der vorgelegten UVAs in den einzelnen Monaten unterschiedlich hoch sind und für die Monate 01-03/2015 nicht einmal beziffert wurden

und die auf die nicht anerkannten Energiekosten entfallende Vorsteuer mangels Rechnung oder Beleg nicht anzuerkennen wäre, ist nach BFG im Hinblick auf den Vorsteuerbetrag laut UVAs iHv EUR 8.163,52 eine griffweise Schätzung der Vorsteuer iHv EUR 9.500,00,00 für das gesamte Jahr angemessen.

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.

Ggstdl. Entscheidung folgt der zit. Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bescheide werden abgeändert wie folgt.

Umsatzsteuer 2015:

Gesamtbetrag der Bem.grundlagen für Lieferungen u. sonstige Leistungen	147.290,88
Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, so. Leistungen u. Eigenverbrauch	147.290,88
<i>Davon sind zu versteuern mit:</i>	
10% erm. Steuersatz v.d. Bem.grundlage 147.290,88	Umsatzsteuer 14.729,09
Summe Umsatzsteuer	14.729,09
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 9.500,00
Zahllast	5.229,09

Einkommensteuer 2015:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	906,28
Gesamtbetrag der Einkünfte	906,28
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	- 60,00
Einkommen	846,28
Einkommensteuer	0,00

Wien, am 17. Februar 2020