

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, StNr.: X1, vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer Steuerberatungsges.m.b.H., Hegelgasse 8/22, 1010 Wien, betreffend die Berufung betreffend die Berufung vom 25.05.2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2008, vom 9.05.2011, des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart

zu Recht erkannt

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erhob gegen die nach einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 mit Schriftsatz vom 28.2.2011 frist- und formgerecht Berufung. Für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2005 wurde mit Erkenntnis des BFG vom 15.06.2021, RV/7100670/2012 über dieses Rechtsmittel rechtskräftig abgesprochen. Über die Veranlagung der Einkommensteuer für 2006 und 2007 wurde vom BFG mit Erkenntnis vom 17.03.2022, RV/7101702/2012 entschieden und die Berufung gegen die Veranlagung der Umsatzsteuer 2006 und 2007 wurde mit Beschluss vom 18.03.2022, RV/7100671/2012 erledigt.

Hinsichtlich des Geschehens der Vorjahre wird auf diese den Parteien zugestellten Erledigungen des BFG verwiesen. Die Streitthemen waren insbesondere gewerblicher Grundstückshandel und daraus erzielte Schwarzerlöse (2001 – 2005) sowie Erlösschätzung durch Anwendung eines progressiv ansteigenden Sicherheitszuschlages von 2001 bis 2008 (siehe BP-Bericht vom 3.12.2010, Tz. 5 sowie Berichtsbeilage Seite 42 bis 45).

Für das Veranlagungsjahr 2007 und 2008 wurden vom Bf. zunächst keine Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen abgegeben. Vom Finanzamt wurden deshalb unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlages betreffend die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt.

Gegen den USt-Bescheid 2007 vom 9.05.2011 (erledigt mit Zurücknahme und Gegenstandsloserklärung) und gegen USt-Bescheid 2008 vom 9.05.2011 erhob der Bf. mit Anbringen vom 25.05.2011 durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) rechtzeitig und formgerecht Berufung und beantragte die Bemessungsgrundlagen entsprechend den Ansätzen in den angeschlossenen Saldenlisten sowie der nachträglich eingereichten Jahresabschlüsse für 2007 und 2008 festzusetzen. Für das Jahr 2008 würden sich danach folgende Bemessungsgrundlagen ergeben:

Umsatzsteuer 2008 lt. Saldenliste u. Bilanz 2008	Umsätze	USt
Erlöse 10% Mieten, Wasser u. Abwasser	27.396,65	2.739,65
Erlöse 20% 6	1.377,00	275,40
Summe Umsatzsteuer		3.015,05
Abziehbare Vorsteuer		-2801,57
Zahllast/Gutschrift lt. Bf./Berufung		213,48

(Tabelle 1)

Nach den eingereichten UVA (1-10/2008) wurden vom Bf. Umsätze 20% von € 1.377,00 und Umsätze 10% von 29.730,46 erklärt. Unter Berücksichtigung der gleichen Vermietungsumsätze 10% in den Monaten November und Dezember (jeweils € 1.666,70) errechnet sich ein Jahresumsatz Erlöse 10% von € 30.063,60. Dieser ermittelte Umsatz 10% wurde vom FA um den Sicherheitszuschlag lt. BP von € 32.000 auf € 62.063,60 erhöht. Vom Bf. wurde die Festsetzung der Umsatzsteuer - wie in Tabelle 1 dargestellt - begehrt.

Die Berufungen vom 25.05.2011 wurde vom Finanzamt samt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf. oder J.P. genannt) und seine Ehegattin haben ihre Tätigkeiten betreffend die Trink- und Abwasserversorgung der Anrainer beim See I und II, die Vermietung von dort errichteten Gebäuden sowie deren planmäßigen Verkauf nach wirtschaftlichen und steuerlichen Aspekten zwischen sich aufgeteilt. Auf Grund einer Generalvollmacht wurden faktisch alle relevanten Geschäfte vom Bf. vorgenommen.

Betreiberin der Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsanlagen war die Ehegattin. Auf Grund eines – vor dem Verkauf dieser Anlagen des Bf. an seine Ehegattin (Gattin.) noch vom Bf. mit der K. See I (K1) abgeschlossenen Anschluss- und Abnahmevertrages wurden diese Leistung an die K1 zwar von der Ehegattin erbracht, die Verrechnung an die K1 erfolgte aber durch den Bf. und seine Ehegattin legte eine entsprechende Rechnung an ihn.

Eigentümerin der auf den Trockenzeilen (insb. Gst-/10, Gst-/11, Gst-/12) errichteten Superädifikate ist Gattin. Diese Objekte wurden im Betriebsvermögen ausgewiesen, waren zur Tilgung der Kredite grundsätzlich zum Verkauf bestimmt. Zwischenzeitlich wurden diese Wohngebäude jedoch Vermietet. Im Regelfall war die Gattin. die Vermieterin und ist der Bf. als ausgewiesener und erkennbarer Vertreter für seine Ehegattin bei diesen Vermietungen aufgetreten (Gattin. als Vermieterin). Einige Zeugenaussagen (insb. M1 Objekt 36 KII) indizierten, dass vom Bf. sowohl eigene Objekte als auch Superädifikate seiner Ehegattin als wirtschaftliche Verfügungsberechtigter auch in eigenen Namen ohne schriftlichen Mietvertrag vermietet worden sind. Lt. der Niederschrift vom 16.12.2008 gehörten dem Liegenschaften, bzw. Anteile betreffend die GstNr. Gst-/4, Gst-/8 und Gst-/23, auf denen sich mögliche Objekte oder Grundflächen zu Vermietung durch den Bf. befinden können.

Konkrete Feststellungen hierzu sind durch die Außenprüfung jedoch nicht erfolgt. Nach den Erklärungen der Eheleute Bf- lag die Vermietungstätigkeit sowie die Umsätze aus der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung hauptsächlich bei Gattin. Eine über die gesamten Jahre erfolgte Betrachtung zeigt folgendes Bild der Ertragssituation:

Die Erträge lt. Jahresabschlüsse 2000 bis 2005 bei J.P. und Gattin:

Erlöse Bf. – J.P.	2000 - ATS	2003 - Euro	2004- Euro	2005 - EURO
Erlöse Grundverkauf ohne USt	4.268.521,29	277.407,24	193.185,65	60.005,81
Erlöse Rohbauten - Handelsware		302.300,00	199.700,00	40.000,00
Erlöse 20% (2000: u.a. Gebäude)	354.667,83	123,00	60,00	70,00
Erlöse- Abwasserentsorgung. 10%	*347.305,10	23.758,49	23.110,45	37.771,92
Erlöse Mieten 10%		2.266,92	4.603,65	4.080,73

(Tabelle 2 *darin u.U. auch Mieten 10% enthalten)

Erlöse Gattin. – Ehegattin	2000 - ATS	2003 - Euro	2004- Euro	2005 - EURO
Erlöse Anlagenverkauf ohne USt	-	501.900,24	153.900,00	92.000,00
Erlöse 20% (2000: u.a. Gebäude)	626.750,83	4.052,37	117.746,49	75.509,90
Gebühren Wasser, Abwasser 10%	464.338,28	46.226,20	56.135,40	77.715,92
Erlöse Mieten 10%	181.595,40	13.143,54	8.448,89	19.682,43
Erlöse Betriebskosten 10%	110.212,24	-	-	-

(Tabelle 3)

Die Jahresabschlüsse 2006 bis 2009 bei J.P. und Gattin zeigen folgende Ertragssituation:

Erlöse Bf. – J.P.	2006	2007	2008	2009
Erlöse- Abwasserentsorgung. 10%	37.434,37	39.064,27	22.555,65	25.Gst-,49
Erlöse Mieten 10%	2.300,90	6.115,31	4.840,89	3.689,09
sonstige Erlöse 20%	0,00	12,00	0,00	11.150,00
Erlöse ohne USt	0,00	0,00	5.307,00	0,00
Forderungsabschreibung 10%	-39.724,61	-29.706,11	0,00	0,00
Bezog. Leistung/u.a. Abwasserentsorg.	-37.434,37	-10.843,00	25.222,71	25.Gst-,49

(Tabelle 4)

Erlöse Gattin. – Ehegattin	2006	2007	2008	2009
Erlöse Mieten, Wasser u. Abwasser	93.866,03	166.559,51	163.374,59	215.000,00
Erlöse 20%	366.996,22	13.534,92	14.726,90	1.000,00

(Tabelle 5)

Von der Betriebsprüfung wurde mit ausdrücklichen Hinweis auf die Aussagen der Mieter M2, M3 und M1 anlässlich einer polizeilichen Einvernahme im Jänner 2008 betreffend vermutlich un versteuerte Barzahlungen für Vermietungen das Jahr 2007 festgestellt, dass die erklärten Mieterlöhre des Bf. durch Anwendung eines Sicherheitszuschlages 2006 um € 44.000, 2007 um 24.000 und 2008 um 32.000 zu erhöhen seien. Durch Vorlage des Erlöskontos Mieterträge 2007 der Gattin. im Ermittlungsverfahren des BFG wurde nachgewiesen, dass Mietzahlungen von M2 und M3 darin erfasst sind.

In den Umsatzsteuerbescheiden 2006 bis 2008 wurden vom FA folgende Umsätze angesetzt:

Erlöse Bf. lt. USt-Bescheide	2006	2007	2008
Erlöse 10% (Mieten u. Abwasserentsorgung)	44.010,66	41.090,93	62.063,60
Erlöse 20%	0,00	2.312,00	1.377,00

(Tabelle 6)

In den – 2007 und 2008 nachträglich vom Bf. eingereichten – Jahresabschlüssen sind folgende Umsätze ausgewiesen:

Erlöse Bf. lt. Bilanzen	2006	2007	2008	2009
Erlöse 10%				
Mieten	2.300,90	6.256,77	4.840,89	3.689,09
Abwasserentsorgung	37.434,37	39.064,27	22.555,65	25.689,49
Forderungsabschreibung	-39.724,61	-29.847,57	0,00	0,00
Summe Umsätze 10%	10,66	15.473,47	27.396,54	29.051,58
Erlöse 20%	0,00	12,00	1.377,00	11,150

(Tabelle 7)

2. Beweiswürdigung

Das BFG hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vorgelegten Verwaltungsakt des Bf. und der Gattin. und Würdigung der Parteienerklärungen. Der vorstehend dargestellte Sachverhalt ist durch aktenkundige Belege dokumentiert. Dieses Geschehen liegt der Entscheidung zu Grunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die Bestimmung des § 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgaben-erhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabe-pflichtige 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.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabe-pflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgaben-vorschriften 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.“

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen. Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweis-verfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen,

somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (vgl. Ritz, BAO⁷, § 184, Rz 1ff).

Eine Schätzungsberechtigung kann unter anderem dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen M3 dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher, bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint. Der Umstand, dass eine Buchhaltung formell nicht abgeschlossen ist, begründet allein noch keine Schätzungs-berechtigung.

Die Schätzungsbefugnis bezieht sich grundsätzlich auf den Bereich, in dem die Aufschreibungen mangelhaft sind. Daher berechtigen Aufzeichnungsmängel betreffend Umsätze März 2008 nicht auch zur Schätzung der Umsätze des April 2008. Ebenso ergibt sich aus einer Schätzungsbefugnis (wegen mangelhafter Aufzeichnungen) für das Jahr 2005 keine Schätzungsbefugnis für die Jahre 2003 und 2004 oder die Folgejahre (VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Da vom Bf. die Saldenliste für das Wirtschaftsjahr 2008 sowie der darauf basierende Jahresabschluss 2008 eingereicht wurde, kann der vom FA herangezogene Schätzungsgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärung nicht mehr zur Begründung einer Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO herangezogen werden. Auch der Vermerk „Entwurf“ auf dem Jahresabschluss 2008 ist für sich allein kein hinreichender Schätzungsgrund, weil die Plausibilität und Nachvollziehbarkeit der Ansätze in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung vollständig gegeben ist. Ein materieller Unterschied zum „fertiggestellten“ Jahresabschluss kann nicht erkannt werden.

Aus der Höhe der erklärten Umsätze 10% des Jahres 2008 (Vermietung und Abwasserentsorgung) – insbesondere auch unter Berücksichtigung dieser Erlöse bei der Ehegattin, kann kein Widerspruch oder eine Kalkulationsdifferenz festgestellt werden, die zu einer griffweisen Schätzung berechtigen würden.

Aus den von der BP herangezogenen niederschriftlichen Aussagen von Mietern (insb. M1, M3, M2, M4) ergab sich zwar eine allgemeine Verdachtslage, zum Teil aber auch auf Unkenntnis und Vermutung beruhende Aussagen der Befragten (weil beispielsweise nachweislich erfasste Mieterlöse bei Gattin. vorlagen), aber keine konkrete Sachverhaltsdarstellung, dass der Bf. im Jahr 2008 tatsächlich seine Mieterlöse nicht vollständig in der Buchhaltung erfasst habe. Auch eine materielle Unrichtigkeit im Rechnungswesen des Bf. des Jahres 2008, die eine unvollständige Erfassung der Mieterlöse indizieren würde, ist nicht festgestellt worden.

Aus diesem Grunde gelangt das BFG zu der Auffassung, dass keine Schätzungsberechtigung zur griffweisen Schätzung der Mieterlöse des Bf. für das Jahr 2008 vorgelegen hat. Es waren daher

die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2008 wie im Jahresabschluss dargelegt und in der Beschwerde begehrt festzusetzen (siehe Tabelle 1).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln war, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 21. März 2022