

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., B., vertreten durch C., vom 25. März 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes D. vom 25. Februar 1998 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Betriebsgegenstand der Bw. ist der Handel und die Erzeugung von Schneeanlagen, der Betrieb von Gasthäusern und eines Schiliftes. Der mit Beschluss des Landesgerichtes E. vom 26. Februar 1997 über die Bw. eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss vom 23. Juni 1997 gemäß § 166 Abs. 2 KO mangels Kostendeckung aufgehoben.

F. vertritt die Firma W., die mit Generalversammlungsbeschluss vom 14. Oktober 1996 in A. – die nunmehrige Bw. – umbenannt wurde, seit 13. Dezember 1990 als alleiniger Geschäftsführer selbständig. Die Bw. ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG sowie die Umsätze gemäß § 20 Abs. 1 UStG für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.4. bis 31.3. eines Jahres.

Da die Bw. für die Jahre 1995 und 1996 keine Umsatzsteuererklärungen einreichte, wurden die Besteuerungsgrundlagen dieser Jahre aufgrund der für diese Zeiträume eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 184 BAO geschätzt.

Es liegen folgende – in der Beilage 1 dargestellte und die Berufungsentscheidung ergänzende - Umsatzsteuervoranmeldungen für die strittigen Zeiträume (April 1994 bis März 1996) vor.

Sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen wurden von F. für die W. oder der steuerlichen Vertretung eingereicht und gezeichnet. Es ergingen aufgrund von berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für folgende Zeiträume: Juli 1994 (Überschuss – 31.550,00 S, Bescheid vom 25. Oktober 1994), Oktober 1994 (Überschuss von -188.940,00, Bescheid vom 16. Jänner 1995, stattgebende BVE vom 18.5.1995), Mai 1995 (Vorauszahlung 3.657.906,00 S, Bescheid vom 23. Oktober 1995), Juni 1995 (Vorauszahlung 491.127,00 S, Bescheid vom 23. Oktober 1995), Juli 1995 (Vorauszahlung 45.052,00 S, Bescheid vom 10. Jänner 1995), Oktober 1995 bis März 1996 (Bescheide vom 23. Oktober 1996, USt-Nachschauf vom 4. Oktober 1996).

Es erfolgten UVA-Prüfungen für folgende Zeiträume: August 1994, Dezember 1994. Im Rahmen der Betriebsprüfung der Jahre 1991 bis 1993 im Jahre 1996 erfolgte eine USt-Nachschauf für die Zeiträume Jänner 1994 bis März 1996, die zu Festsetzungsbescheiden für die Zeiträume Oktober 1995 bis März 1996 führten.

Der **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995** wurde dahingehend erlassen, dass – ausgehend von den Zahlen der von der Bw. abgegebenen UVA (s. Beilage 1) – ein Umsatz von 7.000.000,00 S (davon 6.000.000,00 S steuerfrei gemäß § 6 Z 9 abgezogen), wobei 400.000,00 S mit dem Normalsteuersatz und 600.000,00 S mit 10 % in Ansatz gelangten und ein Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von 448.000,00 S berücksichtigt wurde. Es wurde auch eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 1.165.000,00 S angesetzt, sodass eine Zahllast in Höhe von 857.000,00 S entstand. Auf Basis der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von 845.457,00 S ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 11.543,00 S.

Im **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996** wurde – gleichfalls auf Basis der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen – ein Umsatz in Höhe von 20.000.00,00 S mit dem Normalsteuersatz in Ansatz gebracht, Vorsteuern in Höhe von 70.500,00 S und eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 1.520.000,00 S berücksichtigt, sodass eine Zahllast in Höhe von 5.449.500,00 S entstand. Auf Basis der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von 5.358.522,00 S ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 90.978,00 S.

Die am 25. Februar 1998 erlassenen Bescheide wurden wie folgt begründet: "*Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte unter Berücksichtigung aller der Abgabenbehörde bekannten Umstände nach dem inneren Betriebsvermögensvergleich. Die Umsätze 1995 wurden unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages mit S 7.000.000,-, die für 1996 mit S 20.000.000,- ermittelt....*"

Mit **Berufung** vom 25. März 1998 wurde die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 mit jeweils Null beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass der über das Vermögen des gegenständlichen Unternehmens eröffnete Konkurs mit Datum vom

23. April 1997 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde. Die Berechnung der den Bescheiden zugrundeliegenden Umsätze sei nicht nachvollziehbar, jedenfalls bei weitem überhöht angesetzt, zumal das Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit schon seit geraumer Zeit stark reduziert habe. Als Beweis werde der Bericht des Masseverwalters vom 17. April 1997 vorgelegt, wonach der Betrieb nach Angaben des Geschäftsführers bereits ungefähr zwei Jahre zuvor geschlossen wurde, von Umsätzen in der angegebenen Höhe somit keinesfalls ausgegangen werden könne. Weiters wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 27.4.1976, 1830/75, verwiesen, wonach "auch in diesem Zusammenhang, in dem es um die Würdigung und Berücksichtigung formeller Fehler geht, gilt, dass es stets Ziel der Schätzung sein muss, dem tatsächlichen Betriebsergebnis oder den sonstigen abgabenrechtlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen".

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 12. September 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, weil kein Anlass bestehe, von den ursprünglich erklärten Bemessungsgrundlagen abzuweichen, zumal die Schätzung unter Zugrundelegung der erklärten Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgt sei und dem erforderlichen Gebot, dem tatsächlichen Betriebsergebnis oder den sonstigen abgabenrechtlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, entspreche. Die Umsatzsteuerzahllasten für 1995 und 1996 seien entsprechend der für die Zeiträume April 1994 bis März 1996 abgegebenen laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen ermittelt worden, die von der Firma W. bzw. deren steuerlichen Vertreter, Kanzlei G., eingebracht wurden. Diese Umsatzsteuervoranmeldungen seien zum Teil überprüft (UVA-Prüfung vom 16.12.1995 betreffend UVA 8/94, Berufungsvorentscheidung betreffend Festsetzung der UVZ 19/94, UVA-Prüfung vom 24.4.1995 betreffend UVA 12/94 sowie UVZ-Bescheide vom 23.10.1996 betreffend UVA 10/95 bis 3/96) und es seien keine Feststellungen getroffen worden, die zu einer Änderung der erklärten Bemessungsgrundlagen geführt hätten.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2000 stellte die Bw. einen **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und gab an, dass von der W. begonnene Projekte (Bau von Beschneiungsanlagen) an die Firma H. abgetreten wurden. Gemäß Vereinbarung zwischen den beiden Unternehmen (erkennbar anhand der beigelegten Proformarechnung für das Projekt I.) hätte nur dann Zahlung an die W. geleistet zu werden, wenn binnen 18 Monaten nach Rechnungsdatum ein Umsatz größer als 7.500.000,00 S bei einem Rohgewinn von 32 % erzielt werde. Bei einer Abweichung des Umsatzes von mehr als 2 % nach unten reduziere sich der Rechnungsbetrag auf Null. Bei keinem der offenen Geschäfte sei der angegebene Umsatz erreicht worden, sodass kein Entgeltsanspruch der W. gegen die H. bestanden habe. Da auch keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei, wie auf der Proformarechnung erkennbar, entfalle auch die Umsatzsteuerschuld gemäß § 11

Abs. 14 UStG. Wie den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung der H. per 31.12.1996 zu entnehmen sei, seien Lagerbestände und Projekte zur weiteren Betreuung im Wert von 27.000.000,00 S erworben worden, was genau dem zugeschätzten Ergebnis bei der W. entspreche. Daneben hätten sowohl der Masseverwalter als auch der Buchsachverständige Dkfm. P. die Angaben des Geschäftsführers bestätigt, dass gegenständliches Unternehmen in den Jahren 1995 und 1996 keinerlei wirtschaftliche Aktivitäten mehr entfaltet habe. Nach Ansicht des Masseverwalters sei der Betrieb bereits Anfang 1995 geschlossen worden; im Gutachten vom 9. Jänner 1998 des Buchsachverständigen werde ausgeführt, dass die W. bereits im Sommer 1993 ihre geschäftlichen Aktivitäten eingestellt habe.

Mit **Vorhalt** vom 20. Oktober 2000 wurde der Bw. eine detaillierte Aufstellung (=ident mit Beilage 1) der berufungsrelevanten Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der erklärten Umsätze und Zahllasten/Überschüsse, die von der Bw. selbst erstellt und eingereicht worden seien, sowie der daraus resultierenden Berechnungen der Umsatzsteuerzahllasten für 1995 und 1996, mit der Aufforderung übermittelt, Stellung zu nehmen.

In einer **Stellungnahme** vom 22. November 2000 wurden von der Bw. die Ausführungen vom Vorlageantrag wiederholt. Es könne aus heutiger Sicht nicht mehr nachvollzogen werden, ob hier einfach Fehler bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen unterliefen oder ob geplant war, diese Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Abgabe berichtigter Umsatzsteuervoranmeldungen zu korrigieren. Es werde am Vorlageantrag vom 11. Oktober 2000 unverändert festgehalten.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der im Zuge der Umsatzsteuerveranlagungen für die Jahre 1995 und 1996 festgesetzten Umsatzsteuer. Die Veranlagung erfolgte aufgrund der vorliegenden Umsatzsteuervoranmeldungen für diese Zeiträume gemäß § 184 BAO im Schätzungswege.

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. Nach 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 wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß Abs. 3 leg. cit. ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften 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 § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Eine Schätzungsberechtigung kann u.a. dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (Ritz, BAO, Tz. 8 zu § 184).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (Ritz, aaO, Tz. 19 zu § 184).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. 18.11.2003, 2000/14/0187) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (z.B. VwGH vom 24.9.2003, 99/13/0094), wie auch von der Bw. in der Berufung und im Vorlageantrag zutreffend ausgeführt wird. Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (Stoll, BAO, 1932).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz, aaO, Tz. 3 zu § 184).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden gehört der innere Betriebsvergleich, wonach die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut wird (Ritz, aaO, Tz. 14 zu § 184).

Im vorliegenden Fall wurden die Umsätze der einzelnen Voranmeldungszeiträume für die Jahresveranlagung herangezogen und dann aufgerundet. Dadurch resultieren Abgabennachforderungen gegenüber den Umsatzsteuervoranmeldungen in Höhe von 11.543,00 S (1995) bzw. 90.978,00 S (1996).

Eine Verringerung der Umsätze auf Null – wie dies im Berufungsverfahren begehrt wird - ist keineswegs nachvollziehbar. Es wurde als Basis für die Jahresveranlagungen ausschließlich jenes Zahlenmaterial herangezogen, das die Bw. der Abgabenbehörde selbst mitgeteilt hat. Darüberhinaus wurden für einzelne Voranmeldungszeiträume UVA-Prüfungen, und zwar sowohl im Jahr 1994 (UVA 8/94) als auch 1995 (UVA 12/94) und 1996 (UVA 1/94 - 3/96) durchgeführt bzw. Festsetzungsbescheide (siehe oben) erlassen. Zu keinem Zeitpunkt wurde

von der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass diese Umsätze nicht stimmten bzw. keine Umsätze getätigt wurden. Auch ein Rechtsmittel wurde gegen keine der vorerwähnten Maßnahmen des Finanzamtes eingebracht. Die den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen zuzurechnenden Umsätzen, Vorsteuerbeträge, Vorsteuerberichtigungen usw. wurden der Bw. mehrmals – zuletzt in einem Vorhalteverfahren anlässlich des Vorlageantrages – ausführlich mitgeteilt.

Das Berufungsvorbringen, dass bereits im Sommer 1993 die wirtschaftlichen Aktivitäten eingestellt worden sein sollen (Dkfm. P. im Gutachten vom 9.1.1998) bzw. dass laut Masseverwalter – der sich auf die Angaben des Geschäftsführers bezog – der Betrieb Anfang 1995 geschlossen wurde, vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern bzw. rechtfertigen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht das Vorliegen von "Nullumsätzen". Vielmehr ist davon auszugehen, dass die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1995 und 1996 den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Bw. entspricht. Abschließend wird festgehalten, dass sich vorliegende Zahllisten in Umsatzsteuervoranmeldungen hauptsächlich aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Zusammenhang mit Liegenschaftsveräußerungen ergeben. Es waren beispielsweise in der UVA für Dezember 1994 durch den Verkauf des Restaurant N. oder in der UVA für Mai 1995 durch den Verkauf der restlichen Liegenschaften ("O.") Vorsteuerberichtigungen vorzunehmen.

Im Übrigen wäre es Sache der Bw. gewesen, der Schätzung des Finanzamtes substantiiert entgegenzutreten. Da im vorliegenden Fall sowohl die Schätzungsberechtigung im Sinne des § 184 BAO gegeben war, als auch die Schätzungsmethode und die Höhe nach dem Ziel der Erreichung - den Grundlagen der tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen – den in der gesetzlichen Vorschrift des § 184 BAO aufgestellten Voraussetzungen entspricht, war die Berufung der Bw. aus den oben dargestellten Gründen abzuweisen.

Wien, am 9. März 2006