

GZ. RV/0536-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Johann Hanel gegen die Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien entschieden:

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben ihrer Tätigkeit als Beamtin auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb von Geldspielautomaten und erklärt gegenüber dem Finanzamt nachfolgend angeführte Umsatzsteuergutschriften bzw. Fehlbeträge. Diese Tätigkeit wurde mit Mai 1993 begonnen.

		Umsatzsteuer:	Einkommensteuer:
Jahr	Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	Zahllast Gutschrift (-)	Überschuss / Fehlbetrag (-)
1993	5.329,17	- 29.259,00	- 96.482,07
1994	61.366,17	- 43.940,00	- 166.866,30
SUMME	66:695,34	- 73:199,00	- 263:348,37

Für die Jahre 1995 und 1996 unterließ es die Bw. Abgabenerklärungen bezüglich Umsatzsteuer und die Feststellung von Einkünften beim Finanzamt einzureichen.

Mit 11. 8. 1998 (bzw. 17. 8. 1998 bezüglich Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1996) ergehen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1996. Darin werden nach gem. § 184 BAO erfolgter Schätzung folgende Abgabenbeträge in den Bescheiden ermittelt.

		Umsatzsteuer:	Einkommensteuer:
Jahr	Gesamtbetrag der Entgelte lt. Finanzamt	Zahllast Gutschrift (-)	Überschuss / Fehlbetrag (-)
1993	240.000,00	17.675,00	185.123,00
1994	1.201.095,00	184.006,00	1.200.808,00
1995	1.431.259,00	268.252,00	1.513.537,00
1996	1.431.259,00	268.252,00	1.513.537,00
SUMME	4:303:613,00	738.185,00	4.413.005,00

In der Bescheidbegründung verweist das Finanzamt darauf, dass die Bw. (ab 1993) zwei Automaten, einen Dartautomat sowie eine Musikbox in *einem Cafe in Wien II* betrieben habe. In der Einnahmen – Ausgaben Rechnung für das Jahr 1993 habe die Bw. Bruttoerlöse In Höhe von S 6.395,00 aus der Automatenaufstellung für den Zeitraum 5 – 12/1993 erklärt.

Diese geringen Einnahmen würden sich in Bezug auf die von der Bw. niederschriftlich festgehaltenen Angaben als nicht glaubwürdig darstellen. Die Einnahmen seien daher seitens der Behörde geschätzt worden.

In einem Schriftsatz vom 21. 8. 1998 erhebt die Bw. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide:

"Die Angaben der Steuerberaterin sind richtig, da wir die genauen Einnahmen angegeben haben und es ist daher keine Steuernachzahlung möglich, betreffend das Jahr 1993.

Für die Jahre 1994, 1995 und 1996 sind die geschätzten Einnahmen völlig aus der Luft gegriffen.

Die genauen Einnahmen werden wir einem Steuerberater unserer Wahl mitteilen und dieser wird sie an Sie weiterleiten.

Da wir in diesem Geschäft neu waren, hatten wir noch zu wenig Erfahrung, um zu erkennen, dass die Umsätze zu gering sind und hofften immer auf eine Steigerung.

Das Lokal ging nicht besonders, sodass die Pächterin zeitweise nicht in der Lage war, ihre Miete zu bezahlen. Allein daraus ist ersichtlich, dass die Automaten nicht so ertragreich waren, wie Sie schätzten. Nachdem wir die Vergnügungssteuern bereits aus Privatgeldern bezahlen mussten, haben wir mit diesem Geschäft zur Gänze aufgehört."

Mit 3. 9. 1998 ergänzt der steuerliche Vertreter der Bw. obige Berufung und führt begründend aus:

"In der Bescheidbegründung vom 10. August 1998 wird dargelegt, warum das Finanzamt in wahrhaft erstaunlicher Weise, zu Ungunsten meiner Klientin, von den eingereichten Abgabenerklärungen für 1993 und 1994 abweicht. Für die Jahre 1995 und 1996 wurde, weil keine Abgabenerklärungen eingereicht wurden, eine Schätzung gem. § 184 BAO durchgeführt. Die absolut logischen Ableitungen und Schlüsse basieren allerdings auf vollkommen unrealistischen Annahmen.

Die Annahmen fußen auf einer nicht weiter erläuterten Niederschrift mit meiner Klientin. Der Originalwortlaut der Bescheidbegründung: "*Diese geringen Einnahmen stellen sich in Bezug auf Ihre niederschriftlich festgehaltenen Angaben nicht glaubwürdig dar*". Die Niederschrift wurde mir heute von der höflichen und hilfsbereiten Referentin, Frau P. gefaxt. Außer allgemeinen Angaben über das Ehepaar W., die Anzahl der Geräte und die beiden Standorte enthält diese Niederschrift keine Angaben. Wieso diese Niederschrift als Grundlage für eine Schätzung verwendet wurde ist nicht nachvollziehbar.

Falls Meine Klientin wirklich gegenüber dem Bediensteten des Finanzamtes Bruck/Leitha von hohen Einnahmen, ich kann nur sagen "geschwärmt" hat, wurde Sie binnen kürzester Zeit auf den Boden der Realität zurückgeholt. Nach den mir vorliegenden Unterlagen und glaubwürdigen Auskünften meiner Klientin, war die Tätigkeit der Automatenaufstellung, sowie der spätere, kurzfristige Betrieb einer Videothek, von allem Anfang an schwer defizitär.

Meine Klientin, eine Lehrerin in Wien, und der Sie unterstützende Gatte, ein Trabertrainer (deutscher Staatsbürger), haben beide keine Kenntnis über die beinharte Konkurrenz zwischen den Automatenaufstellern in Wien gehabt. Es kann weder von einem marktkonformen Verhalten meiner Klientin gesprochen werden, noch von einer Geschäftsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Die Betriebsorte (Standorte) meiner Klientin waren letztklassig. Nach jahrelangen, schweren Verlusten wurde ab 1. 10. 1996 der Nichtbetrieb gemeldet. Die Geräte wurden laut meinen Unterlagen zur Abdeckung von Vergnügungssteuerschulden versteigert. Der Betrieb meiner Klientin bot von Anfang an keine objektive Gewinnmöglichkeit.

Ich bin mir nicht im Klaren, ob die Betätigung meiner Klientin unter § 1 (1) oder (2) der Liebhabereiordnung einzureihen ist. Sicher ist aber, dass kein marktgerechtes Verhalten vorlag und dauernd Verluste erzielt wurden.

Meiner Meinung nach stellt der Betrieb meiner Klientin keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar, sondern war Liebhaberei".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann 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.

Eine Schätzung ist, wie aus den Bestimmungen des § 184 BAO erhellt, keine Ermessensentscheidung. Die Abgabenbehörde hat, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Eine Schätzung ist somit ein Akt der Tatsachenfeststellung **und nicht** ein solcher der freien Willensbildung oder Willensentfaltung der Abgabenbehörde.

Da die Wirtschaftsabläufe der Vergangenheit angehören, die buchmäßig festgehaltenen Vorgänge aber in der Gegenwart zu beurteilen sind, kann niemals mit Gewissheit die Aussage gemacht werden, die Buchhaltung sei vollständig und habe umfassend, lückenlos und richtig die tatsächlichen Gegebenheiten, Vorgänge, Veränderungen und Verhältnisse erfasst und festgehalten.

Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahe zu kommen.

Die Schätzung soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, welche die **größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben** (VwGH 25. 11. 1994, 92/17/0030).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. VwGH 14. 5. 1991, 89/14/0195; 5. 11. 1991, 91/14/0049; 25. 2. 1994, 93/17/0407; 27. 4. 1995, 94/17/0140).

Nach der Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, hiefür den Nachweis zu erbringen hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Diese Unsicherheit wird umso größer sein, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können. Der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt das Ergebnis einer Schätzung dahingehend, ob es auf Grund schlüssiger, somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechender Erwägungen der Behörde zustande gekommen ist.

Es reicht durchaus hin, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Weiters ist zu prüfen, ob das Ergebnis der durchgeführten Schätzung und die als Folge davon ermittelten Besteuerungsgrundlagen mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen oder nicht.

Im vorliegenden Fall ergibt sich daraus Folgendes:

Wenn das Finanzamt in Begründung der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre **1993 und 1994** ausführt, dass die von der Bw. erklärten Einnahmen sich in Bezug auf die beim Finanzamt getätigten Aussagen "als nicht glaubwürdig erweisen", wird dazu ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter in der Berufung zu Recht darauf hinweist, dass die Bw. jedenfalls niederschriftlich diesbezüglich vor dem Finanzamt keinerlei relevante Aussagen getätigt hat. Eine Schätzung ist ein Akt der Tatsachenfeststellung und nicht ein solcher der freien Willensbildung oder Willensentfaltung der Abgabenbehörde. Die Tatsache, dass die Bw. in den darauf folgenden beiden Jahren (im Jahr 1996 wurde diese Tätigkeit eingestellt) keine Abgabenerklärungen eingereicht hat, berechtigten das Finanzamt jedoch nicht, daraus eine Schätzungsberichtigung für die Jahre 1993 und 1994 abzuleiten. Es wurden seitens des Finanzamtes auch keinerlei Feststellungen getroffen, wo d. h. in welchen Lokalen (genaue Adresse) die Spielautomaten aufgestellt waren, wie lange diese Lokale tatsächlich (im Einzelfall) geöffnet hatten, ob diese von vielen Gästen, oder sehr wenigen, besucht waren etc. Schließlich hatte die Bw. in der Berufung ausgeführt, dass "die Pächterin" zeitweise nicht in

der Lage war, die Miete zu bezahlen, die Umsätze aus der Automatenaufstellung daher auch geringer waren, als das Finanzamt angenommen hatte. Aus der Niederschrift mit der Bw. ist ersichtlich, dass das Finanzamt von der Bw nicht in Erfahrung bringen konnte, in welchen Lokalen die Automaten aufgestellt waren (Hinweis in der Niederschrift "Adresse unbekannt"). Nun macht es doch für die Höhe der möglicherweise erzielbaren Umsätze einen Unterschied, ob der Betrieb von Geldspielautomaten beispielsweise in einer häufig frequentierten Spielhalle, oder in einem eher spärlich besuchten entlegenen Kaffeehaus erfolgt.

In dem seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. die Berufung ergänzenden Schreiben wurde darauf hingewiesen, dass die Betriebsorte (Standorte) der Bw. "letztklassig" gewesen seien. Aus dem Aktenmaterial sind diesbezüglich keinerlei Informationen hinsichtlich der Standorte bzw. der Betriebsstruktur der Lokalitäten ersichtlich.

In Ansehung obiger Ausführungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die Begründung der angefochtenen Bescheide keine Prüfung der vom Finanzamt durchgeführte Schätzung zuließ.

Zusammenfassend sind nach der Diktion des § 289 Abs. 1 BAO seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen worden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, weswegen die angefochtenen Bescheide von der Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben waren.

Wien, 26. 3. 2004