



GZ. RV/0094-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 27. Juli 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Christian Mitteregger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2002 und Folgejahre nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2002 und Folgejahre 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**

Der Bw. übt den Beruf eines Fußballprofis aus und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens wurden unter anderem die Konten des Bw. offen gelegt, wobei einem der Sparbücher eine am 6.3. 2002 im Ausmaß von 93.300 € getätigte Einlage entnommen werden konnte.

Befragt zur Finanzierung vorangeführten Betrages gab der steuerliche Vertreter des Bw. dem Prüfer gegenüber an, dass sich dieser zu Hause in einem Safe befunden habe, wobei die Gelder noch aus der fußballerischen Tätigkeit des Bw. in P gestammt hätten.

Nämliche Argumentation wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz insoweit als nicht stichhältig qualifiziert, als die unverzinsten Deponierung eines derartigen Geldbetrages in einem Safe unglaublich erscheine, der Bw. seine übrigen zur Verfügung stehenden Geldmittel "veranlagt" (Sparkonten bzw. Wertpapierdepots) und darüberhinaus seinem Schwiegervater ein Darlehen zugezählt habe, wobei die Geldmittel nicht aus dem Safe entnommen worden, sondern vom Girokonto abgehoben worden seien.

In Ansehung obiger Ausführungen gelangte der Betriebsprüfer zur Ansicht, dass der zur Einzahlung gelangte Geldbetrag aus bisher nicht einbekannten Einkünften (z.B. Werbeeinnahmen) stamme und demzufolge die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu erfolgen haben.

Die Vorgangsweise sei insoweit gerechtfertigt als ein Vermögenszuwachs festgestellt worden sei und es dem Bw. trotz ausreichend gebotener Gelegenheit die "Finanzierung" des Betrages zu erläutern, nicht gelungen sei, diesen aufzuklären.

In rechnerischer Hinsicht wurde – ohne, dass die Modalitäten selbst Eingang in den BP-Bericht gefunden haben – der Einzahlungsbetrag von 93.300 € mit dem Grenzsteuersatz von 50 % versteuert und sohin mit 46.650 € dem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2002 und Folgejahre zugrunde gelegt.

Bezogen auf die umsatzsteuerliche Behandlung des "Vermögenszuwachses" erfolgte auf Basis des Betrages von 93.300 € eine Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002 im Ausmaß von 15.550 €.

Gegen die mit 23. August 2002 datierten Bescheide betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für März 2002 sowie der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre wurde mit Schriftsatz 23. September 2002 Berufung erhoben und innerhalb verlängerter Frist begründend ausgeführt, dass der Bw. seit Beginn seiner Fußballerlaufbahn immer Dienstnehmer beim jeweiligen Verein gewesen sei und ansonsten niemals gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeiten entfaltet habe.

Wenn nun die Abgabenbehörde die Herkunft des zur Einzahlung gebrachten Geldbetrags in steuerlich nicht einbekannten Werbeinnahmen orte, so sei festzuhalten, dass einerseits vereinsfremde Werbung vertraglich an die Zustimmung des Dienstgebers gebunden gewesen sei, andererseits ob des Bekanntheitsgrades des Bw. tatsächlich gesetzte Werbeaktivitäten einer breiten Öffentlichkeit bekannt, respektive in Erinnerung geblieben sein müssten.

Tatsächlich stelle die Einzahlung des Geldbetrages eine Vermögensumschichtung dar. Die Aufbewahrung eines Geldbetrages von 93.300 € in einem Safe erscheine angesichts der Lebensverhältnisse des Bw. (Einkommens - Vermögensverhältnissen) nicht als ungewöhnlich.

Dem Vorwurf der Abgabenbehörde, wonach eine unverzinsten Deponierung von Geldern als unüblich zu qualifizieren sei, sei das sinkende Zinsniveau täglich fälliger Gelder, sowie die vom Bw. verfolgte Absicht nach möglichst breiter Streuung seines Vermögens, wozu auch das Halten von Bargeld zu zählen sei, entgegenzuhalten.

Wenn nun die Abgabenbehörde die Bargeldhaltung im Safe als unüblich bezeichne und in diesem Zusammenhang von ungewöhnlichen, zur Annahme eines zur Vorschreibung von Umsatz- und Einkommensteuer führenden Sachverhaltes berechtigenden Transaktionen spreche, übersehe diese, dass der Bw. ausschließlich als Dienstnehmer tätig (gewesen) sei.

In Ansehung des Umstandes, dass der Bw. keine unternehmerischen Tätigkeiten entfaltet habe, gehe die in diese Richtung vorgenommene Schätzung ins Leere.

Selbst unter der Annahme der Rechtmäßigkeit der Schätzungsbefugnis aufgrund einer Einzahlung auf ein Sparbuch, sei diese nach Ansicht von Lehre und Rechtsprechung bei ungeklärten Mitteln erst dann gegeben, wenn seitens der Behörde ein von ihr berechneter Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag und dieser weder aus dem erklärten Einkommen, noch aus sonstigen glaubhaft gemachten Mitteln herrührt.

Ein ungeklärter Vermögenszuwachs stelle im übrigen eine Differenzgröße zwischen versteuertem Einkommen, steuerfreien Einkünften, nicht steuerbaren Mittelzuwächsen und vorhandenem dokumentierten Vermögen und getätigtem Lebensaufwand (Differenz zwischen Mittelherkunft und Mittelverwendung) dar.

Unter Heranziehung vorgenannter Prämissen sei die bloße Umwandlung nicht "dokumentierten" Vermögens (Bargeld) in "dokumentiertes" Vermögen (Sparbuch) nach ihrer jeweiligen Deckung in der Mittelherkunfts- Mittelverwendungsrechnung zu beurteilen.

Was nun die Vermögensumschichtung des Bw. im speziellen betreffe, so finde dieselbe angesichts der Einkommens - bzw. Vermögenssituation des Bw. jedenfalls Deckung in einer

Mittelherkunfts- Mittelverwendungsrechnung, mit der Konsequenz, dass diese nicht als ungeklärter Vermögenszuwachs zu qualifizieren sei.

Nur für den Fall, dass eine Vermögenszuwachsrechnung das Ergebnis eines unaufgeklärten Zuwachses zeitige, sei die Abgabenbehörde berechtigt zur Annahme, dass dieser Überschuss aus verschwiegenen Quellen stamme, wobei dem Finanzamt die Pflicht auferlegt sei, nämliche Quellen im Ermittlungswege festzustellen.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass sich die Abgabenbehörde nicht mit der bloßen Annahme des Vorliegens irgendeiner Einkunftsart begnügen dürfe.

Erst im Falle des Scheiterns der behördlichen Ermittlungen betreffend der Herkunftsquellen, sei die Annahme gerechtfertigt, die geschätzten Einkünfte der Einkunftsart zuzurechnen, die am wahrscheinlichsten ist.

Bezogen auf die "wahrscheinlichste" Einkunftsart des Bw. so handle es sich angesichts des ausgeübten Berufes als Fußballprofi um jene der nichtselbständigen Arbeit.

Hierbei verbleibt anzumerken, dass ungeachtet der vorgenommenen Lohnversteuerung der vom jeweiligen Verein erhaltenen Bezüge, der Bw. die vom ÖFB direkt überwiesenen Gelder deklariert, respektive der Einkommensbesteuerung unterzogen habe.

Darüberhinaus sei eine wie immer geartete gewerbliche oder unternehmerische Betätigung nicht entfaltet worden.

Der gegenteiligen, von der Abgabenbehörde vertretenen Auffassung der Geldmittelherkunft aus Werbeeinnahmen stünden dienstgeberische Werbeverbote sowie nicht nachvollziehbare Werbeaktivitäten des Bw. entgegen.

Bei Anstellung einer Vermögenszuwachsrechnung unter Berücksichtigung von Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Bw. hätte die Abgabenbehörde vielmehr zu dem Ergebnis kommen müssen, dass sämtliche Vermögensgegenstände aus dem versteuerten Einkommen stammen und im vorliegenden Fall gerade nicht von ungeklärten Vermögenszuwächsen die Rede sein könne.

Zusammenfassend sei als einzige Herkunftsquelle der Einkünfte des Bw. nur jene aus nichtselbständiger Arbeit denkbar, weswegen sich die Vorschreibung von Umsatz- und Einkommensteuer letztendlich als unzulässig erweise.

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2002 gab der Betriebsprüfer zum Rechtsmittel des Bw. nachstehende Stellungnahme ab:

Befragt zur Einzahlung des Geldbetrages von 93.300 € habe der Bw., welcher als Profifußballer sehr gut "verdient" habe, angegeben, dass dieser aus einem Engagement in P stamme und in der Zeit von 1997 bis 2002 in einem Möbelsafe im Hause der Schwiegereltern in G aufbewahrt worden sei.

Obige Aussage erscheine nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde erster Instanz insoweit nicht glaubwürdig, als - ungeachtet des unverständlichen Umstandes der unverzinsten Aufbewahrung, - alle sonstigen verdienten Gelder einer anderen Veranlagungsform unterzogen worden sei.

Darüberhinaus habe der Bw. am 11. September 2000 einen Geldbetrag von 49.417 € behoben, um diesen seinem Schwiegervater für einen beabsichtigten Kauf einer Wohnung zu borgen, wobei das Geld am 19. Oktober 2000 wiederum eingezahlt worden sei.

Vorangeführte Transaktion erscheine in Anbetracht der (behaupteten) Safelagerung eines Geldbetrages von 93.300 € ungewöhnlich und völlig entbehrlich.

Insoweit sei die Ziehung des Schlusses, dass die Einlage vom 6. März 2002 aus bisher steuerlich nicht deklarierten Einkünften stamme als völlig rechtens zu qualifizieren.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 323 Abs. 12 BAO mit welchem um Behandlung des Rechtsmittels durch den gesamten Senat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht wurde.

Zu den Ausführungen des Betriebsprüfers replizierte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schriftsatz vom 17. Februar 2003 wie folgt:

Unter grundsätzlicher Wiederholung des bisher vorgebrachten, wurde seitens des Bw. nochmals auf den Umstand des seitens seiner Arbeitgeber vertraglich bedungenen Werbeverbotes sowie der ordnungsmäßigen Versteuerung der ÖFB Bezüge hingewiesen.

Die Aufbewahrung des Geldbetrages in der Wohnung der Schwiegereltern sei einerseits wegen einer möglichst weiten Vermögensstreuung erfolgt, andererseits sei beabsichtigt gewesen eine Immobilie in G zu erwerben.

Ein weiterer Grund für die Deponierung des Geldes im Safe der Schwiegereltern sei in der kurzfristigen Übersiedlung aus P zu erblicken.

Die vom Betriebsprüfer ins Treffen geführte Geldbehebung (öS 680.000.-) im Jahre 2000 sei unter dem Gesichtspunkt eines beabsichtigten Wohnungserwerbes erfolgt und sei ob der in Folge getätigten Einzahlung eines erhöhten Betrages von öS 700.000.- das Halten von Bargeld als Form der Vermögensveranlagung als erwiesen anzusehen.

Zusammenfassend stelle die Art der Bargeldreserve in der Person des Bw. keine ungewöhnliche Transaktion dar und sei - ungeachtet der Unzulässigkeit abgabenbehördlicher Vorschreibung einer bestimmten Modalität der Vermögensverwaltung – nochmals zu betonen, dass der Geldbetrag von 93.300 € aus versteuerten Einkünften herrühre.

***Der Senat hat erwogen:***

Nach der Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Ausgehend von obigen Sachverhaltsschilderungen wurde im vorliegenden Fall seitens der Abgabenbehörde erster Instanz die Einzahlung eines Betrages von 93.300 € auf ein Sparsbuch des Bw. als ungeklärter, möglicherweise aus bis dato nicht einbekannter Werbetätigkeit stammender Vermögenszuwachs qualifiziert und zum Anlass der Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 und Folgejahre, respektive zur Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002 gemacht.

Begründet wurde die Erlassung der nunmehr angefochtenen Bescheide mit der Unglaubwürdigkeit der Angaben des Bw., wonach der strittige Betrag aus dem Engagement des Bw. in P resultierte und im Zeitraum 1997 bis 2002 in einem Safe im Haus der Schwiegereltern deponiert worden sei.

Was die Qualifikation des Geldbetrages als ungeklärten Vermögenszuwachs, respektive die daraus resultierende Schätzung der Bemessungsgrundlagen der Umsatz- und Einkommensteuer anlangt, so ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingangs darauf zu verweisen, dass Vermögensentwicklungen, insbesondere Vermögenserhöhungen Rückschlüsse auf die Herkunft des Vermögens, damit auf Erträge und Ertragsquellen als Ursache der Vermögensvermehrung zulassen.

Zur Verwirklichung dieses Zieles bedienen sich die Abgabenbehörden einer Vermögenszuwachsrechnung, wobei derselben der Gedanke einer die betriebliche und private Sphäre umfassenden Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben zugrunde liegt (BFH v. 20.10. 1966, BStBl 1967 III 201).

Hierbei geht man von der Erwägung aus, dass ein Abgabepflichtiger in einem bestimmten Zeitraum einen Vermögenszuwachs nur aus steuerpflichtigem Einkommen, aus nicht der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünften, aus steuerfreien Einnahmen oder aus einmaligen Vermögensanfällen (Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden) erzielen kann. Während vorerwähnten Zeitraumes (Beobachtungs- Berechnungszeitraum) muss der Abgabepflichtige von dem auf diese Weise berechneten Gesamt- Einnahmen- Ausgabenüberschuss seinen und den seiner Familie zu gewährenden Lebensunterhalt und die sonstigen angefallenen Leistungen getätigt haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Schätzungsmethode immanent, dass mehrere aufeinander folgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil die ermittelten Vergleichsgrößen eines einzigen Einkommensermittlungszeitraumes nicht genügend Anhaltspunkte für eine Schätzung zu bieten vermögen (VwGH v. 14.12. 1988, 84/13/63).

Ist nun der Vermögenszuwachs, der vom Abgabepflichtigen nicht weiter aufgeklärt werden kann höher als der sich ergebende Einnahmenüberschuss, spricht die Vermutung dafür, dass der den ungeklärten Vermögenszuwachs ausmachende Betrag aus nicht erklärtem Einkommen stammt (VwGH v. 6. 3. 1985, 84/13/31, VwGH v. 26 .4. 1989, 88/14/85 f).

Ein auf obige Art und Weise berechneter und nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs rechtfertigt somit im allgemeinen die Annahme, dass der Überschuss aus verschwiegenen Quellen stammt, wobei es an der Abgabenbehörde gelegen ist, nämliche Quellen zu ermitteln.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14. 6. 1989, 85/13/205 f ausgesprochen, dass sich die Abgabenbehörde mit der bloßen Annahme des Vorliegens irgendeiner Einkunftsquelle nicht begnügen darf.

Nur für den Fall, dass die abgabenbehördlichen Erhebungen über die Quellen des Herkommens fruchtlos verlaufen, ist die Annahme gerechtfertigt, dass die geschätzten Einkünfte der Einkunftsart zuzurechnen sind, die am wahrscheinlichsten die Quelle des Vermögenszuwachses ist.

In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Höchstgericht eine begründete Herstellung des Zusammenhanges mit einer Einkunftsart fordert (VwGH v. 26. 5 1993, 90/13/155).

Angesichts obiger Ausführungen kam sohin in Ermangelung der Aufstellung einer Vermögenszuwachsrechnung der Annahme der Abgabenbehörde, der eingezahlte Betrag stelle ob Unglaubwürdigkeit einer mehrjährigen zinsenlosen Deponierung desselben in einem Safe einen ungeklärten Vermögenszuwachs dar, keine Berechtigung zu.

Es wäre vielmehr an der Abgabenbehörde erster Instanz gelegen gewesen, Prüfungen nach der Herkunft der Geldmittel anzustellen und sich mit dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw. auseinanderzusetzen bzw. deren Höhe in eine Vermögenszuwachsrechnung einfließen zu lassen, um zu einem schlüssigen Ergebnis hinsichtlich der Rechtsnatur des Betrages bzw. gegebenenfalls zu einer daraus resultierenden Schätzungsbefugnis dem Grunde nach zu gelangen.

Darüber hinaus hat das Finanzamt im Sinne obiger Ausführungen Ermittlungen dahingehend, im Rahmen welcher Einkunftsquelle der Bw. den auf das Sparbuch eingezahlten Betrag in der Höhe von 93.300 € am wahrscheinlichsten erzielt hat, unterlassen, und sich statt dessen mit der – nach Ansicht des UFS unbegründeten - Feststellung begnügt, dass der zur Einzahlung gelangte Geldbetrag "aus bisher nicht einbekannten Einkünften (z.B. Werbeeinnahmen)" stamme. Hinweise für eine tatsächliche Werbetätigkeit des Bw. während oder außerhalb der Streitjahre wurden jedoch nicht vorgefunden. Ohne den geringsten Anhaltspunkt für eine tatsächliche Erwerbstätigkeit können vermutete Einkünfte aber auch im Schätzungsweg nicht angesetzt werden, zumal die Bestimmung des § 184 BAO der Abgabenbehörde keine rechtliche Grundlage dafür bietet, ungeklärte Beträge einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen ist (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Auch wurden entsprechende Erhebungen, welche das rechtliche Ergebnis zu tragen vermögen, dass der Bw. Leistungen als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 erbracht hätte, nicht durchgeführt.

Zusammenfassend ist es sohin der Abgabenbehörde erster Instanz gleichsam in einem ersten Ermittlungsschritt auferlegt, das Vorliegen, bzw. Nichtvorliegen eines (ungeklärten) Vermögenszuwachses durch ergänzende Ermittlungen festzustellen, wobei anzumerken verbleibt, dass auf die besonderen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bw. Bedacht zu nehmen sein wird.

Für den Fall der Verifizierung eines ungeklärten Vermögenszuwachses ist darauf hinzuweisen, dass vor einer neuerlichen Bescheiderlassung eine Auseinandersetzung mit dem vom Bw. ins Treffen geführten Werbeverbot, respektive die schlüssige Darlegung der Entfaltung der zum Vermögenszuwachs führenden Tätigkeit sowie deren Zuordnung zu einer Einkunftsart zu erfolgen hat.

In Ansehung obigen, als äußerst umfangreich zu bezeichnenden Ermittlungsaufwand, kam eine Nachholung der entsprechenden Handlungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht in Betracht und waren daher aus Zweckmäßighkeits- und Billigkeitserwägungen die



angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist noch auszuführen, dass der Senat trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. Im Hinblick darauf war im vorliegenden Fall von der Durchführung einer Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 3 BAO Abstand zu nehmen.

In Ansehung der Sach- und Rechtslage war wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 27. Juli 2005