

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Maria Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22 vom 15. Jänner 2008 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2006 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer die Jahre 2002 bis 2006 umfassenden Außenprüfung wurde Folgendes festgestellt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) habe im Prüfungszeitraum ein Busunternehmen betrieben, die Fahrten seien auf der Strecke Wien – B durchgeführt worden. Für diesen Zeitraum würden Verluste von insgesamt 116.000 Euro ausgewiesen. Die vom Bf. abverlangten Unterlagen über die Finanzierung dieser Abgänge sowie die Deckung der Lebenshaltungskosten seien trotz mehrmaliger Fristverlängerung nicht vorgelegt worden. Darüber hinaus lägen für 2002 bis 2004 keine Belege vor.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erfolge daher gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung. Für die Jahre 2002 bis 2004 erfolge die Schätzung entsprechend der Unterdeckung der Lebenshaltungskosten. Als durchschnittliche Kosten der Lebensführung würden 11.000 Euro p.a. angesetzt. Dabei ergäben sich folgende Fehlbeträge (in Euro):

Jahr	2002	2003	2004	2005	2006
LHK	- 11.000,00	- 11.000,00	- 11.000,00	- 11.000,00	- 11.000,00
Verluste	- 7.227,65	- 58.493,02	- 51.294,92	1.539,39	- 1.137,32
E.nsA	1.942,00	2.797,74	4.282,18	366,75	
E.nsA	1.696,56				
E.nsA	3.689,41				
E.nsA	1.912,30				
Fehlbetrag	- 8.987,35	- 66.695,28	- 58.012,74	- 9.093,86	-12.137,32

Ausgehend von diesem Fehlbetrag sei ein Gewinnaufschlag von 100% vorgenommen worden. Für die Jahre 2005 und 2006 sei von den bisherigen Werten ausgegangen worden, die Hinzuschätzung werde gleichfalls auf Basis der notwendigen Mittel zur Deckung der Kosten der Lebensführung ermittelt.

Während die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils um die oben dargestellten Fehlbeträge zu erhöhen seien, sei den Umsätzen jeweils der um 100% erhöhte Fehlbetrag hinzuzuschätzen. Der Auslandsanteil werde in Anlehnung an die erklärten Umsätze festgesetzt.

Gegen die unter Zugrundelegung der Feststellungen der Außenprüfung erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2006 wurde fristgerecht mit der Begründung berufen, der Bf. habe sich von März 2003 bis Mai 2005 in Frankreich in Haft befunden. In dieser Zeit habe seine Schwester das Unternehmen geführt. Die Schwester verfüge über Pensionseinkünfte. Darüber hinaus seien vom Bw. folgende Kredite aufgenommen worden:

- am 3.11.2004 über 15.000 Euro,
- am 4.2.2003 über 22.000 Euro
- und am 24.7.2007 über 24.571,96 Euro

Dazu kämen noch Kredite, die die Schwester des Bf. aufgenommen habe.

Der Außenprüfer gab in seiner Stellungnahme zur Berufung bekannt, dass schon im Rahmen des Prüfungsverfahrens die Finanzierung der Verluste mittels Krediten behauptet worden sei, ein diesbezüglicher Nachweis aber niemals erbracht worden sei.

In der Folge wurden Bestätigungen des Vaters des Bf. über die Gewährung eines Darlehens in Höhe von 55.000 Euro im Jahr 2003 sowie diverse Kreditkonten vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2008 wurden die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2004 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, die Schätzung sei unter Zugrundelegung der erklärten Umsätze und Betriebsergebnisse auf Basis von Lebenshaltungskosten

von 11.000 Euro erfolgt, da für die Jahre 2002 bis 2004 keinerlei Unterlagen vorgelegt worden seien. Die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, die Schätzung zu entkräften. Einerseits wären, selbst bei Annahme, dass alle Geldmittel dem Betrieb des Einzelunternehmens zugeflossen wären, die Mittel zur Deckung des Finanzierungsbedarfes nicht ausreichend, andererseits seien keine Unterlagen (Bankkonten) zur Dokumentation des Geldflusses vorgelegt worden.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag erklärte der steuerliche Vertreter des Bf. anhand der beigelegten Kreditunterlagen sowie der Bestätigung des Vaters des Bf. lasse sich die Finanzierung der Verluste und der Lebenshaltungskosten plausibel erklären.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Der Ladung zu dem am 23.4.2014 beim Bundesfinanzgericht anberaumten Erörterungstermin kam der Bf. nicht nach. Im Rahmen des in Abwesenheit des Bf. abgehaltenen Erörterungstermins erklärten sich die Finanzamtsvertreter damit einverstanden, die Hinzuschätzungen zum Umsatz ebenfalls nur im Ausmaß der Fehlbeträge vorzunehmen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen wie insbesondere den Bericht über die Außenprüfung, die mit dem Bf. aufgenommene Niederschrift und den Schriftverkehr zwischen Abgabenbehörde und Bf.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. betrieb im Streitzeitraum ein Busunternehmen, das laut seinen Angaben an den Wochenenden die Strecke Wien- B und retour befuhr. Weder die seiner Gewinnermittlung zugrunde gelegten Einnahmen noch die Ausgaben konnten durch Unterlagen belegt werden.

In den einzelnen Jahren wurden vom Bf. die oben angeführten Verluste erklärt, deren Finanzierung blieb aber trotz mehrfacher Rückfrage durch die Abgabenbehörde ungeklärt. Es wurden zwar Unterlagen über vom Bf. aufgenommene Kredite vorgelegt, wobei die Höhe der im Streitzeitraum aufgenommenen Kredite rund 50.000 Euro beträgt und vom Vater des Bf. angeblich 55.000 Euro übergeben worden sein sollen. Es wurden aber weder Unterlagen vorgelegt, aus denen sich ergibt, wofür die genannten Beträge tatsächlich aufgewendet wurden, noch gibt es einen Nachweis darüber, dass dem Bf. das Geld von seinem Vater tatsächlich übergeben wurde.

Es wird daher davon ausgegangen, dass die Kredite nicht für das Unternehmen und auch nicht zur Deckung der von der Betriebsprüfung angenommenen jährlichen Lebenshaltungskosten von 11.000 Euro aufgewendet wurden und der vom Vater des Bf. angeblich stammende Geldbetrag diesem nicht zugeflossen ist.

Dementsprechend wird festgehalten, dass der Bf. die oben angeführten Fehlbeträge nicht aufklären konnte und in diesem Ausmaß eine Hinzuschätzung zu den erklärten Umsätzen und Verlusten aus Gewerbetreib zu erfolgen hat. Die Aufteilung in Inlands- und Auslandsumsätze wird in den Jahren 2002 bis 2005 entsprechend der Aufteilung in den Umsatzsteuererklärungen 2003 bis 2005 mit 24% zu 76% vorgenommen. 2006 wird der Umsatzsteuererklärung dieses Jahres folgend davon ausgegangen, dass ausschließlich Inlandsumsätze getätigt wurden, wobei es sich 2006 (wie der Umsatzsteuererklärung zu entnehmen) um keine Umsätze aus Beförderungsleistungen gehandelt hat.

Für die Jahre 2002 bis 2004 hat ein Vorsteuerabzug mangels Vorlage von Rechnungen, aus denen sich ein Vorsteuerabzug ergeben könnte, zu unterbleiben.

Der geltend gemachte Vorsteuerabzug für 2005 in Höhe von 4.443,23 Euro ist um den Vorsteuerabzug für die Leasingkosten in Höhe von 1.362,14 Euro zu kürzen, womit ein Vorsteuerabzug von 3.081,09 Euro zu berücksichtigen ist.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung, die im Wesentlichen unwidersprochen blieben, und folgender Beweiswürdigung:

Der Bf. war im gesamten Prüfungsverfahren sowie auch im Rechtsmittelverfahren nicht bereit, in irgend einer Form an der Aufklärung der sich aus seiner Gewinnermittlung ergebenden Fragen mitzuwirken. Er war auch nicht bereit, an einem Erörterungsgespräch teilzunehmen. Es konnte daher weder die Frage, warum es in den einzelnen Jahren zu derart gravierenden Unterschieden hinsichtlich der Ausgaben (beispielsweise bei der Straßenmaut) bei im Wesentlichen gleich bleibenden Umsätzen gekommen sein soll, noch warum ein Unternehmen trotz derart hoher Verluste (wie beispielsweise 2003 und 2004) weitergeführt worden sein soll, geklärt werden.

Da keine der Fragen durch den Bf. beantwortet wurde, erscheint die Annahme der Betriebsprüfung, dass die Verluste gar nicht entstanden sind, sondern dem Bf. in den einzelnen Jahren zumindest 11.000 Euro zur Abdeckung seiner Lebenshaltungskosten verblieben sein müssten, mangels gegenteiliger Anhaltspunkte plausibel. Dabei ist auch zu vermerken, dass dem Bf. ausreichend Gelegenheit gegeben wurde, sich sowohl zu den finanziellen Belangen seines Unternehmens als auch bezüglich der Höhe und der Deckung seiner Lebenshaltungskosten zu äußern und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Im gesamten Verfahren konnte aber nicht einmal eruiert werden, von wem die zum Einsatz gekommenen Busse geleast wurden, bzw. ob und gegebenenfalls warum der Bf. in Frankreich inhaftiert gewesen sein soll und ob sich daraus irgendwelche Folgerungen für das Unternehmensgeschehen ableiten lassen.

Im Hinblick darauf, dass von der Betriebsprüfung keine Feststellungen hinsichtlich nicht verbuchter Betriebsausgaben getroffen wurden, ist die vorgenommene Hinzuschätzung

von Betriebsausgaben nicht nachvollziehbar. Aus diesem Grunde erscheint die Hinzuschätzung der Fehlbeträge zum erklärten Umsatz und Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb ausreichend. Von der Schätzung der Umsätze durch Verdoppelung der festgestellten Fehlbeträge wurde daher ebenfalls Abstand genommen.

Die Aufteilung der Umsätze in Inlands- und Auslandsumsätze konnte von den Umsatzsteuererklärungen übernommen werden, da die Prozentsätze im Hinblick auf die Inlands- und Auslandsstrecke der Buslinie plausibel erscheint. Da nicht erkennbar ist, warum das Aufteilungsverhältnis zwischen Inlands- und Auslandsumsätzen 2002 anders als in den anderen Jahren sein sollte, ist dieses auch für 2002 zu übernehmen. Im Hinblick darauf, dass 2006 keine Beförderungsleistungen mehr durchgeführt wurden, sondern der Bus nur mehr vermietet wurde, hat entsprechend der Umsatzsteuererklärung 2006 keine Aufteilung in diesem Jahr zu erfolgen.

Da für die Jahre 2002 und 2004 keinerlei Belege vorgelegt wurden, aus denen eine Vorsteuerabzugsberechtigung erkennbar wäre, konnten für diese Jahre auch keine Vorsteuerbeträge schätzungsweise in Ansatz gebracht werden.

Für das Jahr 2005 konnten die Vorsteuerbeträge für die Leasingkosten nicht anerkannt werden, da diesbezüglich weder Belege vorgelegt noch eine plausible Erklärung hinsichtlich des Leasinggebers und der Höhe der Leasingraten abgegeben wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (§ 184 Abs 1 BAO) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO ferner, 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.

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

§ 184 Abs 2 und 3 BAO nennen keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann. § 184 Abs 2 und 3 BAO haben daher keine eigenständige normative Bedeutung. Es ist somit beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der

Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann. Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (vgl. *Ritz*, aaO Tz 7) und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs.

Im gegenständlichen Fall waren weder Belege für die in der Gewinnermittlung angeführten Beträge vorhanden, noch war der Bf. bereit, Aufklärung über die angeblich entstandenen Verluste sowie deren Deckung und die Deckung seiner Lebenshaltungskosten zu geben.

Aus diesem Grund war die Abgabenbehörde verpflichtet, die Umsätze und Gewinne im Schätzungsweg zu ermitteln.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann.

Die Schätzung nach dem Lebensaufwand (den Lebenshaltungskosten) hat – abgesehen von allgemeinen Erfahrungswerten – insbesondere die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, aaO Tz 12 und Tz 16 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im Hinblick darauf, dass aufgrund des Fehlens jeglicher Unterlagen keinerlei gesicherte Ausgangspositionen vorhanden sind, und aufgrund der fehlenden Mitwirkung durch den Bf. auch keinerlei Aufklärung über die erklärten Umsätze und Verluste erlangt werden konnte, erscheint, die von der Betriebsprüfung getroffene Schätzung anhand durchschnittlicher Lebenshaltungskosten in Höhe von 11.000 Euro am geeignetsten, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die von der Betriebsprüfung getroffene Annahme, dass jemand nur dann seine nichtselbständige Tätigkeit aufgibt und ein Unternehmen betreibt, wenn er damit in Summe wenigsten Lebenshaltungskosten von 11.000 Euro decken kann, erscheint nachvollziehbar, und wurde vom Bf. auch durch die Vorlage diverser Kreditverträge nicht erschüttert, da der Bf. jegliche Erklärung schuldig blieb, in welchem Zusammenhang die Kredite aufgenommen wurden, bzw. welche Ausgaben damit abgedeckt hätten werden sollen.

Gemäß § 3a Abs 7 UStG 1994 idF BGBl 1994/663 wird eine Beförderungsleistung dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz.

Für grenzüberschreitende Personenbeförderungsleistungen ist somit das Einheitsprinzip aufgehoben. Im Inland steuerbar ist nur der inländische Teil der Leistung (vgl. Ruppe/ Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3a Tz 90), weshalb die auf die Fahrten im Ausland entfallenden Umsätze in den Jahren 2002 bis 2005 auszuscheiden sind.

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

Gemäß § 10 Abs 2 Z 12 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art, soweit nicht § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 anzuwenden ist. Das gleiche gilt sinngemäß für die Einräumung oder Übertragung des Rechtes auf Inanspruchnahme von Leistungen, die in einer Personenbeförderung bestehen.

Die auf die Beförderungsleistung im Inland entfallenden Umsätze sind daher mit 10% zu versteuern. Da laut der Umsatzsteuererklärung 2006 keine Beförderungsleistungen mehr durchgeführt sondern der Bus lediglich vermietet wurde, hat in diesem Jahr der Normalsteuersatz iSd § 10 Abs 1 UStG 1994 zur Anwendung zu gelangen.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen sind die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen in folgender Weise festzusetzen (in Euro):

Jahr	2002	2003	2004	2005	2006
Umsätze lt. Erklärung	9.941,09	34.615,00	46.358,89	58.514,07	2.916,67
Schätzung	8.987,35	66.695,28	58.012,74	9.093,86	12.137,32
Umsätze gesamt	18.928,44	101.310,28	104.371,63	67.607,93	15.053,99
Ausland	14.385,61	76.995,81	79.322,44	50.115,37	0,00
Steuerbare Umsätze	4.542,83	24.314,47	25.049,19	17.492,56	15.053,99
20% USt	0,00	0,00	0,00	1.666,66	15.053,99
10% USt	4.542,83	24.314,47	25.049,19	15.825,90	0,00

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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.

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage besteht ausschließlich in der Beurteilung der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde nach § 184 BAO und

wurde im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. *Ritz aaO* und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sowie beispielsweise VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 und VwGH 08.07.2009, 2007/15/0052) entschieden. Was die Höhe der schätzungsweise ermittelten Bemessungsgrundlagen anbelangt, so handelt es sich diesbezüglich um eine Frage der Ermittlung des der Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhaltes.

Aus diesem Grund war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2014