



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HB, Bildhauer, 1170 Wien, HStr, vertreten durch Mayer & Scholik, Steuerberatungs- WirtschaftstreuhandGmbH., 3340 Waidhofen, Oberer Stadtplatz 16, vom 1. Juni 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 4. Mai 1999 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Hr. HB (im folgenden Bw. genannt) ist von Beruf freischaffender Bildhauer. Für das Jahr 1996 erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 44.446,66. Mit 16. Juni 1998 wird der Bw. in einem Vorhalt des Finanzamtes ersucht zu erklären, wovon er seit dem Jahr 1993 seinen Lebensunterhalt bestreite und zum Nachweis die entsprechenden Belege (Bankauszüge und ähnliches) vorzulegen. Weiters wird der Bw. ersucht, zu erklären wie der Aufwendungen wie z. B. die Miete, finanziere.

Im Antwortschreiben des Bw. vom 22. 6. 1998 wird ausgeführt:

*"1. Von der Lebensgefährtin des Mandanten und seiner Familie. 2. Die Finanzierung erfolgt laufend durch Ausnützung (und Überschreiten) der Zahlungsziele (siehe z. B. Zahlungsrückstände bei Sozialversicherungsträgern, Mietrückstände) und durch Bankfinanzierung. Girokonten per 31. 12. 1996 mit S – 191.738,89 im "Minus". Differenzbeträge werden wie unter 1. von der Familie (vor)finanziert. Keine schriftlichen*

*Darlehensverträge mit Familie. (Kopien Bankauszüge liegen bei)."*

In der Einnahmen – Ausgabenrechnung des Jahres 1997 ermittelt der Bw. eine "Verlust 1997" in Höhe von S 97.754,11.

Im Zuge der Veranlagung des Jahres 1997 werden in den endgültig ergangenen Bescheiden vom 4. Mai 1999 sowohl Umsätze als auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bw. um S 250.000 erhöht. Die Bescheide tragen folgende Begründung:

*"Im Ersuchen um Ergänzung vom 16. 6. 1998 wurden Sie ersucht zu erklären wovon Sie Ihren Lebensunterhalt bestreiten und ebenfalls ersucht die entsprechenden Belege beizulegen. Sie erklären in Ihrer Antwort, dass Sie von der Unterstützung der Lebensgefährtin und Ihrer Familie leben. Als Nachweis Ihrer Behauptung legen Sie zwei Kontoauszüge über Ihre Konten bei der Bank Austria bei. Weiters führen Sie an, dass die Finanzierung Ihres Lebensunterhaltes durch das Überschreiten von Zahlungszielen wie bei der Sozialversicherung und bei den Mietzahlungen erfolgt. Darüber wurden von Ihnen keine Belege vorgelegt. Weiters wurde Ihre Behauptung von der Unterstützung der Familie zu leben ebenfalls nicht mit den entsprechenden Unterlagen (Darlehensverträge, Kontoauszüge u. ä.) belegt. Das Finanzamt hat daher Ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit S 250.000, wegen der laut Ihrer Erklärung nicht gedeckten Lebenshaltungskosten, zugerechnet".*

Die mit 1. Juni 1999 gegen den Einkommensteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1997 seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. eingebrachte Berufung wird wie folgt begründet:

*"Wir berufen gegen die Zurechnung von S 250.000 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit 1997 unseres Klienten und gegen die Zurechnung von S 250.000 zu den steuerpflichtigen Umsätzen 10 % 1997 unseres Klienten. Die Aufzeichnungen unseres Klienten sind vollständig und richtig, es ergibt sich daher kein Grund für eine pauschale Zurechnung, weder zur Einkommensteuer noch zur Umsatzsteuer. Zur Frage der Deckung der Lebenshaltungskosten verweisen wir auf die Antwort auf das Ersuchen um Ergänzung betreffend Lebenshaltungskosten vom 22. 10. 98. Unser Klient ist auf die Unterstützung durch seine Familie und seiner Lebensgefährtin angewiesen, um seine künstlerische Tätigkeit frei entfalten zu können. Insbesondere sein Bruder (Architekt) und seine Lebensgefährtin helfen ihm bei der Durchführung seiner Ideen insofern, als sich unser Klient nicht mehr um die Befriedigung der Grundbedürfnisse wie Essen, Wohnung, kümmern muss. In der Beilage finden Sie z. B. einen Einzahlungsbeleg, der die Rückführung des Kredites unseres Klienten durch seine Lebensgefährtin zeigt, d. h. die finanzielle Unterstützung beweist. Durch den vergleich der bezahlten Miete und der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge der Jahre 1996 und 1997 kann man ersehen, dass die Höhe der Zahlungen zurückgegangen ist und unserer Klient daher wie bereits angesprochen Zahlungsziele ausnützt bzw.*

*überschreitet".*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter ungeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt, gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte.

In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substanziert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. z. B. VwGH 24. Februar 1998, 95/13/0083,).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Zu schätzen ist nach § 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

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.

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 weiters 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.

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.

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist weiters die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes.

Es ist dies jener Sachverhalt, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In dem zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr

angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0200 ).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die vorgenommene Zuschätzung mit dem Hinweis auf nicht gedeckte Lebenshaltungskosten begründet.

Die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Zuschätzung im Zusammenhang mit einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten ist allerdings mit wesentlichen Mängeln belastet.

Abgesehen davon, dass die jeweils angesetzten Beträge der diesbezüglichen Unterdeckung nicht ermittelt und aus dem angefochtenen Bescheid rechnerisch nicht nachvollziehbar sind weist auch die Berufung zu Recht darauf hin, dass im zu beurteilenden Fall die konkrete Höhe der von der Behörde als notwendig zur Deckung des Lebensunterhaltes vermisst wird (es wurden keine konkreten Erhebungen dahingehend getätig, wie sich die tatsächlichen Lebenshaltungskosten des Bw. darstellen) .

Ob der von vom Finanzamt gewählte Ansatz der Zuschätzung in Folge jährlicher Lebenshaltungskosten des Bw. im oben angeführten Ausmaß dieser Anforderung entspräche, kann der unabhängige Finanzsenat nicht beurteilen, weil eine schlüssige Begründung für gerade diesen von ihr angenommenen Betrag jährlicher Lebenshaltungskosten im angefochtenen Bescheid schuldig geblieben ist.

Der bloße Ansatz von S 250.000 ist aber für sich allein in keiner Weise geeignet, die dabei festgesetzte Summe als den Betrag einsichtig zu machen, den ein Abgabepflichtiger zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes aufgewendet haben muss, zumal der Bw. in der Berufung zu Recht darauf hinweist, dass für eben die Rückführung des Kredites des Bw. durch seine Lebensgefährtin ein Einzahlungsbeleg vorgelegt werden konnte.

Mögen die vom Bw. gegen die behördliche Argumentation der Erforderlichkeit der Bestreitung von Ausgaben zur Sicherung der Lebenshaltungskosten erhobenen Einwände und Behauptungen in nahezu allen Belangen ungewöhnlich und unwahrscheinlich erscheinen, lässt die bloße Erforderlichkeit der Bestreitung eben dieser Ausgaben in nicht näher angesprochenem Umfang allein einen Nachvollzug der vom Finanzamt angenommenen Beträge als dem Bw. jährlich zur Last fallenden Lebenshaltungskosten nicht zu.

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.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (vgl. Ritz, BAO, § 289 Tz. 5).

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 Zweckmäßigkeitss- 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 UFS 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. 5 BAO Abstand zu nehmen.

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

Wien, am 10. Jänner 2007