



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0863-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , Musiker, geb.

17. November 1960, W, B-gasse, vertreten durch Steirer - Mika und Comp., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 53, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1992, 1994 und 1996 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gem. § 289 Abs. 1 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

Bw. (verheiratet, zwei Kinder) erklärt in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 einen Verlust aus selbständiger Tätigkeit als Musiker in Höhe von S 19.087,00 sowie Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (Lehrer) in Höhe von S 105.649,00.

In einem Ersuchen um Ergänzung vom 13. 8. 1997 wird der Bw. ersucht bekannt zu geben, wie der Kauf des Grundstückes in KG E (Kaufpreis S 2.500.000,00) finanziert worden sei (Pt. 2 des Vorhaltes), zu erklären, wovon der Bw. den Lebensunterhalt bestreite (Pt. 3), die Lebenshaltungskosten aufgegliedert (Miete, Kreditzahlungen, Versicherungen) bekannt zu geben (Pt. 4), und zu erklären, warum die Honorare als Lehrer des Konservatoriums für Musik GP nicht bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit 1995 erfasst worden seien.

Den Vorhalt beantwortet der Bw. dahingehend, dass die Liegenschaft in E mittels Hypothekendarlehens (Auszahlungsbetrag S 2.500.000, Zinssatz 9% p. a., Laufzeit 20 Jahre) finanziert worden sei (Pt. 2 des Vorhaltes), der Lebensunterhalt des Bw. auch aus den Einkünften der Lebensgefährtin und späteren Ehefrau des Bw. Frau CM bestritten wurde.

Aus der Vorhaltsbeantwortung und den Erhebungen des Finanzamtes ergeben sich für die Gattin des Bw. folgende Einkünfte:

Firma		Mt.	Bezug (brutto)	Summe
• Dr. G	Jänner bis Mai 1992	5	18.000,00	90.000,00
• Fa L	Jänner bis Mai 1993	5	11.151,00	55.755,00
• Dr. OD			3.000,00	50.400,00
• Wiener Gebietskrankenkasse	Mai 1992 bis Jänner 1993	9		140.493,50
• Niederösterreichische Gebietskrankenkasse	Mai 1992 bis Jänner 1994	9	316,34	86.000,00
• Arbeitsamt (Sondernotstandshilfe, Notstandshilfe, Karenzurlaubsgeld)	ab Jänner 1993 laufend		384,40	<u>676.544,00</u>
Gesamt 1992 bis 1997				1.099.192,50
Einkünfte jährlich rund				183.200

Weiters wird ausgeführt, dass die Gattin des Bw. über ein Sparbuch in Höhe von S 200.000 verfügt habe, und laufend finanzielle Zuwendungen von einer Tante in schenkungssteuerlich unbeachtlicher Höhe erhalten habe (Pt. 3 des Vorhaltes).

Die Lebenshaltungskosten pro Jahr (Pt. 4) stellten sich wie folgt dar:

	Jahr	(monatlich
Miete	15.000,00	1.250,00

Strom Gas	4.000,00	333,33
Telefon	3.000,00	250,00
Auto	11.000,00	916,67
Verpflegung	73.000,00	6.083,33
Sonstiges	<u>10.000,00</u>	<u>833,33</u>
Summe	<u>116.000,00</u>	<u>9.666,67</u>

Zu Punkt 5 des Vorhaltes gibt der Bw. bekannt, sämtliche Honorare ordnungsgemäß erklärt zu haben. Die im Vorhalt erwähnten Honorare als Lehrer seien ebenfalls in der erklärten Gesamtsumme der Einkünfte aus selbständiger Arbeit enthalten.

Anlässlich einer im Jahre 1998 beim Bw. abgehaltenen Betriebsprüfung über den Zeitraum 1992 bis 1997 ergeben die Erhebungen der Betriebsprüfung, dass seitens des Bw. ein Sparbuch mit Bareinzahlungen in Höhe von S 186.000 (1992) und in Höhe von S 18.000 (1994) sowie S 160.000 im Jahre 1996 vorgelegt wurde. Die Betriebsprüfung gelangt zu der Auffassung dass mit den vom Bw. erklärten Einkünften die Lebenshaltungskosten nicht gedeckt seien.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung münden in einer Hinzurechnung von Einkünften sowie in einer für diese Einkünfte festgesetzten Umsatzsteuer. Begründet wird dies mit dem Verweis auf nicht gedeckte Lebenshaltungskosten.

Mit 17. 5. 1999 erhebt der Bw. Berufung:

Als Schätzungsgrundlage für die behaupteten Fehlbeträge seien Einzahlungen auf ein Sparbuch der Gattin des Bw. herangezogen worden. Folgende Beträge seien der Umsatzsteuer unterzogen und netto den Einkünften hinzugerechnet worden.

	Brutto Einzahlungen Sparbuch	daraus 10 % Ust	Nettobetrag
1992	186.000,00	16.908,09	169.091,91
1994	18.000,00	1.636,36	16.363,64
1996	<u>160.000,00</u>	<u>14.545,45</u>	<u>145.454,55</u>

Weiters wird ausgeführt:

"1. Mangelhafte und unbegründete Beweiswürdigung

Die von unserem Mandanten vorgebrachten Erklärungen, wie der Lebensunterhalt in den fraglichen Jahren finanziert wurde und auch die vorgelegten Beweise wurden von der Abgabenbehörde in keiner Weise berücksichtigt. Dadurch ist der Spielraum der freien Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde überschritten worden.

Unser Mandant hat ausgeführt, dass er und seine Familie seit Jahren von Onkel und Tante seiner Frau finanziell unterstützt werden. Einerseits haben diese laufend zum Lebensunterhalt beigetragen, andererseits mit einem Darlehen über S 100.000 im Jahre 1996 ausgeholfen.

Der Onkel von Frau M ist mittlerweile verstorben, die Tante, Frau MH, lebt in einem Altersheim. Die Abgabenbehörde befragte Frau H zweimal zu diesen Aussagen unseres Mandanten: Zunächst wurde telefonisch nachgefragt. Frau H bestätigte, dass sie ihre Nichte und deren Familie finanziell unterstützt.

Am 11. 11. 1998 schließlich suchte die Betriebsprüferin Frau H im Altersheim auf. Sie befragte Frau H diesmal nur zur Frage des Darlehens. Frau H bestätigte, dass ihr Mann Familie M 1996 etwa S 100.000 geliehen hat. Zum laufenden Beitrag zum Lebensunterhalt der Familie M wurde Frau H nicht befragt, sie sagte darüber daher natürlich auch nichts aus (siehe Niederschrift).

In der Folge behauptete die Abgabenbehörde, dass Frau H die laufende finanzielle Unterstützung nicht bestätigt habe. Diese Vorgangsweise entspricht sicherlich nicht einer objektiven Erhebung. Frau H sagte zu Dingen aus, zu denen sie befragt wurde (das Darlehen). Unserem Mandanten nun vorzuhalten, dass Frau H die Tatsache, dass sie und ihr Mann die Familie unseres Mandanten laufend finanziell unterstützt haben, nicht bestätigt hat, obwohl sie dazu gar nicht befragt wurde, ist sachlich nicht gerechtfertigt.

In der Folge haben wir namens und Auftrags unseres Mandanten eine schriftliche Aussage von Frau H vorgelegt, in der alle Punkte der finanziellen Unterstützung bestätigt werden, nämlich die Gewährung eines Darlehens sowie die laufenden Zahlungen zur Sicherung des Lebensunterhalts der Familie ihrer Nichte.

Die Abgabenbehörde hat im Rahmen der freien Beweiswürdigung sämtliche Beweise, die für die Darstellung unseres Mandanten sprechen, pauschal und vollständig negiert, ohne dies in irgendeiner Form zu begründen.

Tatsächlich ist es aber keineswegs unglaubwürdig und entspricht auch durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich Familienangehörige gegenseitig unterstützen, wenn finanzielle Engpässe auftreten. Frau H betrachtet Frau M als Tochter-Ersatz, da sie selbst keine Kinder hat und Frau M ihre nächste Angehörige ist. Die finanzielle Unterstützung naher Angehöriger ist eine gesellschaftlich so verbreitete Tatsache, dass sie geradezu als selbstverständlich betrachtet werden kann. Dass dies auch der Gesetzgeber erkannt hat, ist nicht zuletzt aus der Schenkungssteuerbefreiung für die Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Lebensunterhaltes (§ 15 (1) 9 ErbStG) abzulesen.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde, die gewährte Unterstützung als völlig unglaubwürdig abzutun, entspricht in keiner Weise der gesellschaftlichen Realität in Österreich und überschreitet den Spielraum, den die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen die im Rahmen der freien Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sein, d. h. unter anderem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. u. a. VwGH 85/16/109 vom 13.

11. 1986, VwGH 85/13/0179 vom 28. 10. 1987, VwGH 89/01/0148 vom 10. 1. 1990, VwGH 85/02/0053 vom 3. 10. 1985). Dies ist im vorliegenden Fall keinesfalls gegeben.

Die Darstellung unseres Mandanten ist einerseits schlüssig vorgebracht und mit Beweisen untermauert worden. Es wurden von keinem der Beteiligten voneinander abweichende Aussagen getätigt. Zum anderen entspricht die Darstellung des Betroffenen und der Zeugin durchaus dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut. Vielmehr widerspräche es sogar dem menschlichen Erfahrungsgut und den moralischen Vorstellungen in unserer Gesellschaft, wenn nahe Angehörige einander in Notlagen keine Unterstützung gewährten.

2. Unzulässigkeit und fehlende Begründung der Vermögensrechnung zur Feststellung der Unterdeckung des Lebensunterhaltes.

Nach Ansicht unseres Mandanten gibt es ohnehin keine ungeklärten Vermögenszuwächse, da die Einzahlungen auf das Sparbuch auf finanzieller Unterstützung durch Frau und Herrn H beruhen. Abgesehen davon, dass daher die Zulässigkeit der Schätzung ohnehin bestritten wird, erfolgte die Ermittlung der geschätzten Besteuerungsgrundlagen auch in einer nicht zulässigen Weise.

Die Hinzurechnung aufgrund angeblich nicht gedeckter Lebenshaltungskosten erfolgte im Rahmen der Betriebsprüfung pauschal in Höhe der Einzahlungen auf das Sparbuch, ohne jede nähere Begründung und ohne auf die vorgebrachten Argumente und Beweise unseres Mandanten einzugehen.

Der Verwaltungsgerichtshof legt in ständiger Rechtsprechung strenge Maßstäbe für die Vorgangsweise bei der Zuschätzung an, die hier eklatant verletzt wurden:

In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zu dem Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im 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 substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch spätere Erhebungen geklärt werden muss. (...)

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet (...) nachvollziehbar ist." (VwGH 95/13/0282 bzw. 95/13/0283 vom 27. 5. 1998)

Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide bzw. der diesen zugrunde liegende Betriebsprüfungsbericht keineswegs.

Die belangte Behörde ging in keiner Weise würdigend auf die Aussagen von Herrn M und Frau H ein (siehe Punkt 1 – Mangelhafte Beweiswürdigung). Die Abgabenbehörde muss sich aber nicht von vornherein von der Hand zu weisende Einwendungen zumindest auseinandersetzen (vgl. VwGH 95/13/0282 bzw. 95/13/0283 vom 27. 5. 1998).

Die Zurechnungen wurden pauschal in Höhe der Bareinzahlungen auf das Sparbuch vorgenommen. Dies entspricht in keiner Weise einer zulässigen Vermögensrechnung. Die Abgabenbehörde hat nicht

nachvollziehbar erläutert, wieso genau diese Beträge nicht durch die Einkünfte gedeckt waren. Es wurde auch nicht erläutert, welche Höhe die Behörde als notwendig zur Deckung des Lebensunterhalts erachtet. Tatsächlich wäre aber das erklärte Einkommen mit den anzunehmenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen gewesen.

Die angefochtenen Bescheide weisen daher gravierende Begründungsmängel auf und sind allein aus diesem Grund schon als nichtig zu betrachten.

3. Unrichtige Feststellung der Summe der Einzahlungen auf das Sparbuch

Abgesehen davon, dass die Hinzurechnung – wie in den Punkten 1 und 2 ausgeführt – ohnehin nicht zu Recht erfolgte, unterlief der Abgabenbehörde auch ein Rechenfehler: Die Summe der Einzahlungen auf dem Sparbuch im Jahr 1992 beträgt nicht S 186.000 sondern S 148.000 (siehe beiliegende Kopie).

Da die Bareinzahlung auf das Sparbuch der Frau M zur Gänze auf die finanzielle Unterstützung durch Familie H zurückzuführen ist, erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuer von diesen Beträgen sowie deren Hinzurechnung zu den Einkünften nicht zu Recht".

Zum von Herrn H zur Deckung des Lebensunterhaltes gewährten Darlehens in Höhe von S 100.000 führt die Betriebsprüfung (Stellungnahme zur Berufung) aus, dass Herr H seiner Gattin nur erzählt habe, dass er Frau M "etwas gegeben habe", ihr selber aber Zeitpunkt und Höhe des Betrages nicht bekannt gewesen sei.

Herr und Frau H hätte über kein Sparbuch verfügt und seit Jahren nur eine Pension bezogen . Ein Darlehensvertrag sei nicht vorhanden gewesen. In der Verlassenschaftsabhandlung von Herrn H finde sich kein Hinweis auf ein Darlehen. Der Zweifel der Betriebsprüfung sei daher berechtigt.

Auch die angeblichen laufenden Zahlungen von Frau H seien in keiner Weise nachhaltig begründet worden.

Im Jahre 1992 sei die Gattin des Bw. Arbeitslosenbezieherin gewesen und es sei von der Familie des Bw. eine Liegenschaft (Summe der Anschaffungskosten S 3,007.500) erworben worden. Da der Kredit den Betrag von S 2,500.000 abgedeckt habe, seien S 500.000 mit dem Arbeitslosenbezug der Gattin, der Kinderbeihilfe und dem vom Bw. erklärten Einkünften zu finanzieren gewesen. Der Betrag in Höhe von S 186.000 sei somit im Wege der Schätzung ermittelt worden.

Zu den in der Berufung angeführten Rechenfehler im Jahre 1992 führt die Betriebsprüfung aus, dass zwar die Eingänge am Sparbuch S 148.000 betragen haben, es sich bei dem von der Betriebsprüfung angesetzten Wert jedoch um eine Schätzung der Lebenshaltungskosten gehandelt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 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. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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 davon auszugehen, dass wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, hierfür 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.

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 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 Bescheidebegründung 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. hierzu das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die von der Betriebsprüferin vorgenommene Zuschätzung im Betriebsprüfungsbericht mit dem Hinweis auf nicht gedeckte Lebenshaltungskosten und nicht geklärten Sparbucheingängen begründet.

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

Abgesehen davon, dass die jeweils angesetzten Beträge der diesbezüglichen Unterdeckung im Betriebsprüfungsverfahren 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 im Betriebsprüfungsverfahren keine konkreten Erhebungen dahingehend getätigt, wie sich die tatsächlichen Lebenshaltungskosten der Familie des Bw. darstellen, beispielsweise wie hoch sich die monatliche Belastung in Folge der Kredittilgung für beide Kredite beläuft).

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

Der vom Finanzamt gegebenen Begründung für den Ansatz dieses Betrages lässt sich vielmehr entnehmen, dass sie den für Lebenshaltungskosten benötigten Betrag mit Hinweis auf Einzahlungen auf ein Sparbuch der Gattin des Bw. ermittelt hat.

Ein solcher Rechenvorgang ist aber für sich allein in keiner Weise geeignet, die dabei ermittelte 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 diese Sparbucheingänge eine Bestätigung über die Mittelherkunft vorgelegt werden konnte.

Auch die allgemein gehaltene Bezugnahme auf die mittels Kredit finanzierte Anschaffung zweier Liegenschaften in der Stellungnahme der Betriebsprüfung konnte nicht dazu ausreichen, den schon grundsätzlich in wenig geeigneter Weise ermittelten Deckungsbetrag in eine nachvollziehbare Beziehung zu den persönlichen Verhältnissen des Bw. zu setzen.

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.

Durch unzureichende Begründung des vorgenommenen Schätzungsvorganges hat das Finanzamt damit Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung die Möglichkeit der Erlassung eines anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann. Das Finanzamt unterließ vor allem jegliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen.

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, am 15. Juli 2004