



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Rinner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Tulln betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1992 bis 1994 sowie Einkommensteuer 1995 bis 1997 entschieden:

Die nachstehend angeführten Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt Tulln **aufgehoben**:

- a)** Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993, jeweils vom 28. Oktober 1999;
- b)** Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 29. Oktober 1999 sowie der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 3. November 1999 **und** die diesbezügliche Berufungsvereinstscheidung vom 15. Februar 2000;
- c)** Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996, jeweils vom 22. Dezember 1999;
- d)** Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 28. Dezember 1999.

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 Berufungswerber (= Bw.) hat zum letzten Mal für das Jahr 1992 von seinem damaligen steuerlichen Vertreter erstellte Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen beim damals zuständigen Finanzamt Horn eingereicht. Als Beruf wurde in diesen Steuererklärungen "Konsulententätigkeit und Angestellter" angegeben.

Seit dem Jahr 1993 wurden seitens des Bw. keine Jahressteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht. Für die Belange der Umsatzsteuer wurden in den Jahren 1992 bis 1994 zahlreiche Monatsvoranmeldungen eingereicht, die überwiegende Zahl dieser UVA's beinhaltet jedoch Leermeldungen und keine Angabe zum Beruf oder Art des Betriebes des Bw.

Das Finanzamt hat in allen Streitjahren die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt. Bei der Umsatzsteuer wurden für die Jahre 1992 und 1993 sowohl Umsätze, die dem Normalsteuersatz unterliegen (S 412.333,34 und S 410.000,00), als auch solche, für die der begünstigte Steuersatz gilt (für beide Jahre je S 140.000,00), angesetzt. Die Bemessungsgrundlagen wurden auf den Blättern 31/1992 und 15/1993 nur teilweise nachvollziehbar ermittelt. Für das Jahr 1994 wurde dem Gesamtbetrag der Entgelte (S 287.500,00) ein gleich hoher steuerbefreiter Umsatz gegenübergestellt, die Zahllast besteht zur Gänze aus einer Hinzurechnung gemäß den §§ 11 Abs. 12 und 16 Abs. 2 UStG 1972 in Höhe von S 57.500,00.

Bei der Einkommensteuer wurden die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1992 und 1993 ebenfalls auf den Blättern 31/1992 und 15/1993 ermittelt, wobei sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb (S 341.000,00 und S 328.000,00), aus nichtselbstständiger Arbeit (S 150.035,00 und S 218.200,00) und aus Vermietung und Verpachtung (für beide Jahre je S 60.000,00) angesetzt worden sind. Für das Jahr 1994 wurden nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 55.000,00 geschätzt, die zu einer Gutschrift von S 0,00 führten. Für das Jahr 1995 wurden nur Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 100.000,00 geschätzt (Abgabenschuld: S 6.216,00). Für das Jahr 1996 schätzte das Finanzamt Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 30.000,00 und berücksichtigte gemeldete Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der U. F. Ges.mbH. in Höhe von S 70.110,00. Für das Jahr 1997 schätzte das Finanzamt die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 70.000,00 und berücksichtigte gemeldete Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 30.381,00. Die Einkommensteuergutschriften für die Jahre 1996 und 1997 betrugen S 3.508,00 und S 1.347,00.

Die Begründungen sämtlicher Umsatz- und Einkommensteuerbescheide enthalten lediglich den Verweis auf § 184 BAO, aufgrund dessen die Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen erfolgten.

Mit den Schreiben vom 6. Dezember 1999 (OZ 40 f./1992, 25 f./1993, 30 f./1994) wurde seitens des Bw. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 berufen. Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 wurde mit den Schreiben vom 15., 16. und 17. Februar 2000 berufen (OZ 4 f./1995, 15 f./1996, 10 f./1997).

Eine abweisende, mit 15. Februar 2000 datierte Berufungsvorentscheidung (OZ 49 f./1994) erließ das Finanzamt hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994. Zu dieser Berufungsvorentscheidung wurde der Vorlageantrag vom 15. März 2000 (OZ 51 f./1994) beim Finanzamt eingebracht.

Es wurde erwogen:

Die letztmalig für das Streitjahr 1992 eingereichte Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärung zeigt auf, dass der Bw. damals als Konsulent und Angestellter tätig gewesen sei. Die der Einkommensteuererklärung für 1992 beigefügte Beilage (OZ 23/1992) weist nur Einnahmen und Ausgaben, letztere ebenfalls nur als Summe, aus. Das Finanzamt anerkannte diese Ausgaben bei der Bescheiderstellung nicht und verzichtete auf eine Erläuterung dieser Ausgabenposition durch den damaligen steuerlichen Vertreter. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden laut OZ 31/1992 in Anlehnung an eine Unterlage aus 1988 angenommen. Desgleichen wurden die Umsätze und Einkünfte für 1993 in Anlehnung an die Bescheiddaten für 1992 geschätzt (siehe OZ 15/1993). Die Umsätze für 1994 wurden laut der Rückseite zu OZ 17 entsprechend den im Akt erliegenden UVA's angenommen, warum die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 55.000,00 geschätzt wurden, ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Desgleichen gilt für die geschätzten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit für die Jahre 1995 bis 1997.

Es ist aktenkundig, dass das Finanzamt den Bw. zur Abgabe von Steuererklärungen wiederholt aufgefordert hat (OZ 14/1993 und 14/1994), die Schätzungen für die Jahre 1995 bis 1997 wurden ohne vorhergehende Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen vorgenommen.

Zunächst ist § 115 Abs. 1 BAO zu beachten, wonach die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu ermitteln haben. Dies ist im Fall des Bw. für sämtliche Streitjahre nicht geschehen, obwohl die Erstbescheide erst im Zeitraum Oktober 1999 bis Dezember 1999 erstellt worden sind. In den

Jahren bis 1999 hat es das Finanzamt verabsäumt, zu ermitteln, ob der Bw. im In- oder Ausland einer selbstständigen oder nichtselbstständigen Tätigkeit nachgegangen ist, welche Einkünfte er überhaupt beziehen konnte oder tatsächlich bezogen hat. Nach Eingang der Berufungen zu den Erstbescheiden für die Streitjahre war das wiederkehrende Berufungsargument zu beachten, wonach der Bw. keine Umsätze und auch keine Einkünfte erzielt. Hinsichtlich der geschätzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wäre zu erheben, welche schriftliche oder mündliche Mietverträge der Bw. in den Streitjahren abgeschlossen hat, oder ob er das gegenständliche Mietobjekt mittlerweile veräußert hat.

Dies ist deshalb von Bedeutung, weil gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln kann, diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Auch ist § 184 Abs. 2 zu beachten, wonach insbesondere dann zu schätzen ist, 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. Im Fall des Bw. ist aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich, dass er aufgefordert worden wäre, umfassende Auskunft über seine allfällige Abgabepflicht zu geben. Das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung wurde aber vom Bw. nicht einbekannt, sodass die vom Finanzamt für diese Einkunftsarten geschätzten ungeklärten Beträge nicht auf § 184 BAO gestützt werden können (vgl. VwGH vom 26. 5.1993, ZI. 90/13/0155, Pkt. 4.1.2. der Erwägungen). Desgleichen fehlen Sachverhaltsgrundlagen, die eine zeitliche Zuordnung allfällig bezogener Einkünfte zu der erst festzustellenden Einkunftsart erlauben, da die im Einkommensteuerrecht (§ 2 Abs. 1 EStG 1988) geltende Periodenbesteuerung die Abgabenbehörde dazu verhält, nachprüfbare Feststellungen darüber zu treffen, in welchem Kalenderjahr die zugeschätzten Einkünfte erzielt worden sein mussten. Für die Umsatzsteuer sieht § 21 Abs. 4 UStG 1972 und 1994 eine Veranlagung nach Ablauf des Kalenderjahres vor, sodass auch für allfällige erzielte Umsätze des Bw. die zeitlich korrekte Zuordnung vorzunehmen ist.

Die Berufungen wurden von einem vom Bw. beauftragten Rechtsanwalt eingereicht, der mit Telefax vom 31. Juli 2003 bekanntgab, dass er als Zustellbevollmächtigter für alle Zustellungen im Sinne des § 103 Abs. 2 BAO bestellt wurde. Weiters wurde dem Referenten vom beauftragten Rechtsanwalt telefonisch mitgeteilt, dass der Bw. keine Erwerbstätigkeit ausgeübt habe, sondern von ihm nahe stehenden Damen mit Geldmitteln versehen worden sei. Ob dies in Form von Darlehen oder anderen zivilrechtlichen Vertragskonstruktionen erfolgte, wäre ebenfalls zu ermitteln. Es ist daraus zu folgern, dass nicht nur der steuerliche

Vertreter des Bw. sachdienliche Auskünfte über die Herkunft finanzieller Mittel zu geben vermag (vgl. VwGH vom 20. 3. 1985, Zl. 84/13/0031).

Im Übrigen ist nicht abgeklärt, zu welchen Bedingungen und in welchen Funktionen der Bw. im Unternehmen seiner Ehefrau beschäftigt gewesen ist. Dieses Unternehmen ist laut Firmenbuchabfrage im Liquidationsstatus (siehe FN ??? d des Handelsgerichtes Wien). In diesem Zusammenhang ist die Frage zu klären, inwieweit das Argument seitens des Bw., er habe von den Einkünften seiner Frau gelebt, durch die Einkünfte seiner Frau und allfällige Überweisungen auf das Konto des Bw. gedeckt sein und abgeklärt werden kann. Der VwGH judizierte in seinem Erkenntnis vom 23. 2. 1994, Zl. 90/13/0075, dass bei einem Abgabepflichtigen, der die Herkunft der zur Deckung seiner Ausgaben erforderlichen Mittel nicht nachweisen kann, allenfalls ein einzelner Hinweis auf eine konkrete wirtschaftliche Aktivität genügt, um schlüssig das Vorliegen einer bestimmten Einkunftsquelle annehmen zu können. Jedoch können vermutete Einkünfte auch nicht im Schätzungswege angesetzt werden, wenn nicht der geringste Anhaltspunkt für eine tatsächliche Erwerbstätigkeit vorliegt.

An dieser Stelle ist auf § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde nun dieses Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat geführt, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von seiten des Bw. erhalten würde, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekanntgegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern.

Es ist aufgrund der vorstehenden Ausführungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates angezeigt, die gegenständlichen Berufungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide (und der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen. Denn es steht fest, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden oder – falls es zutrifft, dass der Bw. in den Streitjahren keine Umsätze und Einkünfte erzielte – eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Falls es sich ergeben sollte, dass eine Bescheiderteilung unterbleiben kann, wäre es auch nicht zweckmäßig, wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz die notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens gemäß § 279 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde erster Instanz vornehmen ließe.

Bei der Ermessensübung wurde abgewogen:

- Für die Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung spricht, dass durch die Aufhebung voraussichtlich schneller Bescheide erlassen werden können, die die noch vorzunehmenden Ermittlungen berücksichtigen können. Außerdem könnte die Berufungsbehörde wegen der wechselnden Aufenthaltsorte des Bw. nur mit Ergänzungsersuchen an den von ihm beauftragten Rechtsanwalt Sachverhaltsermittlungen betreiben. Für die anzunehmende komplexe Sachverhaltsermittlung im vorliegenden Fall wird aber auch die persönliche Vernehmung und Mitwirkung des Bw. erforderlich sein.
- Für die Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung spricht auch die Bestimmung des § 276 BAO (Abs. 3 alter Fassung und Abs. 6 neuer Fassung), wonach die Ermittlung des Sachverhaltes vorrangig der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt.
- Gegen die Aufhebung der Bescheide spricht, dass die bisherigen Einkommensteuergutschriften für die Jahre 1996 und 1997 in Höhe von S 3.508,00 und S 1.347,00 vorübergehend unwirksam werden, was eine Unbilligkeit gegenüber dem Bw. darstellt.

Die gewichtigeren Gründe sprechen aber für die Aufhebung der Bescheide, sodass die Ermessensübung dahingehend erfolgt.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. August 2003