

GZ. RV/2388-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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.) ist als Konsulent tätig.

Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) bei der Fa. V. wurde festgestellt, dass der Bw. im Zeitraum 1995 und 1996 Dienstleistungen erbracht und in Höhe von S 492.709,44 und S 243.785,40 in Rechnung gestellt hat. Steuerlich war der Bw. in diesem Zeitraum jedoch nicht erfasst.

Auf Basis dieser Feststellungen führte das Finanzamt ein Vorhalteverfahren durch, und wurde der Bw. zur Stellungnahme bezüglich der erhaltenen Honorare und Abgabe der Steuererklärungen 1995 und 1996 aufgefordert. Dazu gab der Bw. in der Folge bekannt, dass in den Jahren 1987 und 1988 der wirtschaftliche Zusammenbruch der Firmengruppe S. stattgefunden hätte, wo der Bw. teils als Aufsichtsrat, Vorstand bzw. Geschäftsführer und Konsulent tätig gewesen wäre. In diesem Zusammenhang wäre ein Betrugs- und ein Finanzstrafverfahren durchgeführt worden, wobei der Bw. im Betrugsverfahren in allen Punkten freigesprochen, jedoch im Finanzstrafverfahren zu einer hohen Geldstrafe (rd. S 13 Mio.) verurteilt worden wäre. Die Verfahren wären nach einer überlangen 10-jährigen Zeitdauer erst im Jahre 1997 beendet worden. Die Verurteilung im Finanzstrafverfahren wäre lt. Ansicht des Bw. nicht gerechtfertigt gewesen, jedoch die Nichtigkeitsbeschwerde vor dem OGH aus formalrechtlichen Gründen zurückgewiesen worden. Der Zusammenbruch der Firmengruppe S. wäre durch monatelang in den Medien durchgeführte negative Berichte verursacht worden, wodurch eine gravierende Kreditschädigung eingetreten und eine weitere Ausübung des Managerberufes im vergangenen Jahrzehnt ausgeschlossen worden wäre. Dem Einnahmenverlust aus der Honorartätigkeit wären zudem außerordentliche Aufwendungen hinsichtlich Verteidigungskosten gegenübergestanden, die jährlich einige hunderttausend Schilling verschlungen hätten und nur mit Unterstützung durch die Eltern und guten Freunden aufgebracht hätten werden können.

Auf Grund dieser schwierigen finanziellen Situation hätte der Bw. keine Mittel für Steuerberatung und Buchhaltung aufbringen können, und wären auch keine Steuererklärungen abgegeben worden. Den Honorarerlösen wären Aufwendungen für Verteidigung um ein Vielfaches gegenübergestanden, sodass insgesamt Verluste sich ergeben und dem Fiskus kein Schaden entstanden wäre.

Das Finanzamt nahm in der Folge mangels Nichtabgabe der Abgabenerklärungen eine Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996 im Schätzungswege vor. Die Umsätze wurden auf Basis der erhaltenen Honorarerlöse lt. Kontrollmitteilung (zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von S 40.000,-- bzw. S 20.000,--) in Höhe von insgesamt S 450.600,-- und S 223.200,-- netto, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (ebenso zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von S 40.000,-- bzw. S 20.000,--) sowie abzüglich von pauschalen

Betriebsausgaben gem. § 17 EStG in Höhe von S 54.072,-- und S 26.784,--) in Höhe von S 396.528,-- und S 196.416,-- für die Jahre 1995 und 1996 festgesetzt. Als Begründung der festgesetzten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde ausgeführt, dass mangels Abgabe der Steuererklärungen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO vorgenommen worden wäre.

Dagegen wurden im Rahmen der form- und fristgerechten Berufung die Abgabenerklärungen für die Streitjahre 1995 und 1996 vorgelegt und eingewendet, dass die Ermittlung des Gesamteinkommens unrichtig erfolgte wäre. Die Einkünfte 1995 würden auf S -150.445,57, die Umsätze 1995 auf S 365.920,-- und die Vorsteuern auf S 96.103,85 lauten. Die Einkünfte 1996 würden lt. vorgelegter Einkommensteuererklärung auf S -178.640,86, die Umsätze 1996 auf S 251.456,-- und die Vorsteuern auf S 76.568,60 lauten.

Weiters würde ein Begründungsmangel betreffend die angefochtenen Bescheide vorliegen, da der bloße Hinweis, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt worden wären, nicht ausreichend sei. Die Begründung würde somit nicht erkennen lassen, welcher Sachverhalt und welche Erwägungen zu Grunde gelegt bzw./und ob die Ermittlungen und deren Auswertung in einem einwandfreien Verfahren zustande gekommen wären.

Auf Grund der vorgebrachten Einwendungen wäre in der Folge eine Betriebsprüfung über den Zeitraum 1995 bis 1999 durchgeführt und im Zuge des Prüfungsverfahrens weiters folgende Angaben (lt. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2000) betreffend die Besteitung der Lebenshaltungskosten sowie Betriebsausgaben 1995 und 1996 gemacht worden:

"als Retter in der Not wäre der Freund V. als Alleineigentümer eines expandierenden Unternehmens eingesprungen, und hätte den Bw. als Konsulent beschäftigt.

Auf Grund der langjährigen guten Freundschaft und guten Zusammenarbeit hätte V. in der "heißen" Phase des Strafverfahrens laufend unbesicherte private Darlehen im Umfang von durchschnittlich ca. S 30.000,-- monatlich und/bzw. insgesamt S 700.000,-- gewährt. Die Darlehen wären formlos und mündlich gewährt worden und sollten nach Beendigung des Strafverfahrens und Wegfall der laufenden Verfahrens- und Verteidigungskosten in jenem Umfang zurückgeführt werden "wann und wie du eben dazu in der Lage bist". Zu einer Rückzahlung sei es nicht mehr gekommen, da Herr V. im Alter von 53 Jahren auf Grund eines Krebsleidens verstorben sei. Seine Familie hätte von diesem Darlehen keine Kenntnis erlangt, der Bw. würde aber trotzdem die Rückzahlung beabsichtigen, sofern er dazu in der Lage sei."

Der Bw. hätte weiters das Vorliegen von schriftlichen Unterlagen in diesem Zusammenhang verneint. Die Darlehensbeträge in den Jahren 1995 und 1996 hätten sich auf S 380.000,-- und S 320.000,-- belaufen und wären ausschließlich bar erfolgt. Die Honorarleistungen wären demgegenüber jedoch nachweislich auf Sparbücher einbezahlt worden.

Lt. Angaben des Bw. wäre weiters die Familie des verstorbenen V. nicht von den erhaltenen Darlehen unterrichtet gewesen, und wäre diese Information der BP gegenüber als streng vertraulich bezeichnet worden. Die Familie V. sei "in keinem Fall in Kenntnis zu setzen".

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes hätte die BP folgende Schlussfolgerung gezogen:

Die Herkunft der Darlehensbeträge basierend auf einem "Freundschaftsverhältnis" würde der BP nicht glaubhaft erscheinen, und es auch den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens auch im Kreise von Verwandten und Freunden widersprechen, Darlehen in der vorliegenden Höhe nicht schriftlich und nachweislich festzuhalten. Die BP wäre jedoch auf Grund des Todes des Darlehensgebers in der amtsweigigen Ermittlungspflicht bzgl. der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse eingeschränkt.

Da die Darlehensforderungen in der Verlassenschaft nicht aufscheinen würden, und der Bw. peinlich bemüht erscheinen würde, die Erben von V. nicht aufmerksam zu machen, sei in freier Beweiswürdigung betreffend die erhaltenen Darlehensbeträge die Rückzahlungsabsicht auszuschließen.

Mangels Nachweiserbringung und Beweisvorsorge würde somit lt. Ansicht der BP ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs vorliegen, und sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme. Das Vorliegen eines ungeklärten Vermögenszuwachses würde die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO auslösen, und die in den Jahren 1995 und 1996 erhaltenen Darlehensbeträge als nicht einbekannte Einkünfte eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn bewirken.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wären somit in der Folge auf Basis der vorgelegten Steuererklärungen und Einnahmen-Ausgaben-Aufstellungen für die Jahre 1995 und 1996 in Höhe von S 150.445,-- und S 178.640,-- festgesetzt worden, zuzüglich einer Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn in Höhe der erhaltenen Darlehen von S 316.666,66 und S 266.666,66 für den Zeitraum 1995 und 1996.

Mangels Vorlage von Rechnungen betreffend die Rechtsanwaltskosten wären weiters Vorsteuerbeträge in Höhe von S 82.000,-- und S 62.639,27 geltend gemacht und nicht anerkannt worden.

Im Rahmen des form- und fristgerechten Vorlageantrages wurde weiters eine ergänzende Begründung innerhalb angemessener Zeit angekündigt, bislang jedoch der Abgabenbehörde keine weiteren Schriftsätze vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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

Zu schätzen ist 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 wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Dies gilt auch für den Fall, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum 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. Dabei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahren auf alle vom Steuerpflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. VwGH 15.3.1995, 92/13/0271).

Wird z.B. ein Vermögenszuwachs nicht durch Glaubhaftmachung einer behaupteten Darlehensgewährung aufgeklärt, ist die Abgabenbehörde im Hinblick auf ihre Ermittlungsergebnisse und den sonstigen Stand des Verfahrens zur Schätzung berechtigt. Entscheidend ist dabei lediglich, ob der Steuerpflichtige einen bestimmten Betrag von seinem Geschäftsfreund als Darlehen zugezählt erhalten hat (vgl. VwGH 18.03.1991, 90/14/0269).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben. Es ist der Denkprozess darzulegen, der zum Schätzungsergebnis geführt hat, und bezüglich der Schätzungsbefugnis der entsprechende Sachverhalt darzulegen

sowie die daraus abgeleitete Konklusion. Die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Bei der Beweiswürdigung handelt es sich um die Prüfung der Frage, ob die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die volle Überzeugung vom Vorliegen oder Nichtvorliegen einer behaupteten oder von Amts wegen zu erhebenden Tatsache vermitteln. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, die zur Feststellung des Sachverhaltes geführt hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof in der Richtung überprüfbar, ob der Denkvorgang der Abgabenbehörde zu einem den Denkgesetzen entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Die Abgabenbehörde hat von jenem Sachverhalt auszugehen, der nach den Lebenserfahrungen die höchste Wahrscheinlichkeit aufweist.

Im vorliegenden Fall wird eingewendet, dass den (Erst)Bescheiden des Finanzamtes eine schlüssige Begründung fehlen bzw. der bloße Hinweis, dass die Besteuerungsgrundlagen "im Schätzungswege gemäß § 184 BAO" ermittelt worden wären, nicht ausreichen würde. Anhand der Bescheidbegründung müsste die Prüfung, dass die Ermittlungen und deren Auswertung bzw. der Sachverhalt in einem einwandfreien Verfahren zustande gekommen und die Schlussfolgerungen den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen entsprechen, ermöglicht werden.

Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können, und mit der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und deren Begründung die Begründungsmängel des Erstbescheides als saniert gelten (vgl. Ritz, BAO, Tz 16 zu § 93). Im ggstdl. Fall wurden somit mit Erlassung der Bescheide im Zuge des Prüfungsverfahrens als Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO und den Ausführungen des Prüfungsberichtes die Begründungsmängel der Erstbescheide saniert.

Im Rahmen der durch die BP erlassenen Bescheide bzw. Berufungsvorentscheidung sowie Prüfungsberichtes wurde somit die Zulässigkeit der Schätzung sowie das Schätzungsergebnis (lt. Tz 15 und 17) ausführlich dargelegt.

Zur Schätzungsberichtigung ist somit ergänzend auszuführen, dass auf Basis der Rechnungen lt. Kontrollmaterial bei der Firma V. sowie der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen durch

den Bw. die Schätzungsberechtigung grundsätzlich begründet ist. Die von der BP ermittelten Besteuerungsgrundlagen wurden weiters auf Basis der Umsätze und Einkünfte lt. vorgelegten Steuererklärungen sowie der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Aufstellungen für die Jahre 1995 und 1996 lt. Tz 15 und 22 des Prüfungsberichtes festgestellt. Die Umsätze 1995 und 1996 wurden somit in Höhe von S 424.102,-- (S 365.920,-- zzgl. S°58.182,-- betreffend den Zeitraum 12/1995) sowie in Höhe von S 253.154,50 (S 251.456,-- bzgl. S 58.182,-- betreffend den Zeitraum 12/1995, zzgl. fehlender Gutschrift von S -9.880,50 und zzgl. S 50.000,-- betreffend den Zeitraum 12/1996) ermittelt, d.h. die Einkünfte wurden somit in Höhe eines Gesamtverlustes von S -150.445 und S -178.640,-- festgestellt. Insofern wurde den Einwendungen des Bw. somit Folge gegeben.

Weiters wurde darüberhinaus das im Rahmen der BP bekannt gewordene mündliche und formlose Darlehensverhältnis mit dem Geschäftsfreund V. bezüglich Geldbeträge in Höhe von S 380.000,-- und S 320.000,-- für die Jahre 1995 und 1996 mangels Rückzahlungsverpflichtung sowie tatsächlicher Rückzahlung im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Vermögenszuwachs beurteilt, und erfolgte somit eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn in Höhe von S 316.666,66 und S 266.666,66 netto für die Jahre 1995 und 1996. Lt. Ansicht des Unabhängigen Senates erfolgte die Zuzählung des Darlehens als Vermögenszuwachs auf Basis der Angaben des Bw. in freier Beweiswürdigung begründet, da einerseits auch unter guten Geschäftspartnern und Freunden die Aufnahme eines Darlehens ohne Rückzahlungsmodalitäten und Zinsenvereinbarung nicht als glaubhaft zu beurteilen ist, und andererseits die Rückzahlung des Darlehens lt. Angaben des Bw. gegenüber der BP, "die Familie V. in keinem Fall in Kenntnis zu setzen", nicht beabsichtigt wurde bzw. wird. Da darüberhinaus die Darlehensforderungen in der Verlassenschaft des verstorbenen Geschäftsfreundes nicht aufscheinen, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einer Schutzbehauptung des Bw. betreffend Deckung der Lebenshaltungskosten auszugehen. Der Vermögenszuwachs konnte somit mangels Glaubhaftmachung eines Darlehens nicht aufgeklärt werden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann weiters ein Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern für Lieferungen und sonstige Leistungen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesen, und im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit, dass der Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG ausgestellt haben muss. Die vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge betreffend Barzahlungen an den Rechtsanwalt ohne Belege in Höhe von S 82.000,-- und S 62.639,27 für die Jahre 1995 und 1996 waren somit entsprechend zur Gänze nicht anzuerkennen.

Ergänzend wird weiters angemerkt, dass nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz keiner Begründung bedarf (Ritz, BAO, Tz 14 zu § 276). Eine ergänzende Begründung der Berufung im Rahmen des Vorlageantrages gegen die im Rahmen der BP ergangenen Bescheide gemäß § 276 BAO (Berufungsvorentscheidung) war somit nicht zu bemängeln und wurde vom Bw. auch bislang nicht eingebracht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (S, €)

Wien, 23. August 2004