



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 24. August 2000 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird die vom Bundesministerium für Finanzen aufgehobene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wiedergegeben:

"Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb seit dem Jahr 1988 das Gewerbe 'Marktforschung' sowie eine Handelsagentur (ESt-Akt Dauerbeleg). Der im April 1995 über das Vermögen der Bw. eröffnete Konkurs wurde nach Abschluss eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 Konkursordnung (KO) mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12. September 1996 aufgehoben (ESt-Akt Dauerbeleg). Die Bw. hat der Einkommensteuererklärung zufolge ferner für die von ihr offenbar getrennt lebenden Kinder ..., geb. 1979 und ..., geb. 1983, Alimentationszahlungen zu leisten, welche im Jahr 1999 S 54.000,00 betrugen (ESt-Akt S 17/1999 sowie S 7-12/1999).

In der Umsatzsteuererklärung 1999 erklärte die Bw. Umsätze in Höhe von S 376.185,94 (mit 20% zu versteuern) und Vorsteuern iHv S 6.484,55. Lt. Einkommensteuererklärung 1999 habe der Gewinn aus Gewerbebetrieb S 45.261 betragen. Sonderausgaben wurden in Höhe von S 12.906 geltend gemacht (ESt-Akt S 13-16/1999).

In Anbetracht der Tatsache, dass der Bw. nach ihren Angaben im Jahr 1999 lediglich S 59.230 (Gewinn S 45.261 zuzüglich fiktive Betriebsausgaben AfA S 13.969 = S 59.230) zur Verfügung gestanden seien, dieser Betrag jedoch nach Abzug der Alimentationszahlungen iHv S 54.000 nicht einmal für die geltend gemachten Sonderausgaben iHv S 12.906 gereicht hätte, führte das Finanzamt Erhebungen hinsichtlich der Deckung der Lebenshaltungskosten der Bw. im Streitjahr durch. Im Zuge dieser Erhebung gab die Bw. am 5. Juni 2000 niederschriftlich (ESt-Akt S 20-21/1999) ua. an, sie habe ihren Lebensunterhalt im Jahr 1999 aus dem erklärten Gewinn sowie aus Zahlungen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft ... (Krankengelder) in Höhe von ca. S 25.000 und Zuwendungen seitens ihres Bruders Werner ..., bestritten.

Das Finanzamt erachtete die Einwendungen der Bw. als nicht geeignet, die Deckung der Lebenshaltungskosten glaubhaft zu machen und ging davon aus, dass die Umsätze und somit auch der Gewinn des Streitjahres nicht vollständig erklärt wurden. Gemäß § 184 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) erfolgte umsatzmäßig eine Hinzuschätzung in Höhe von S 70.000 zuzüglich 20% USt, sohin brutto S 84.000,00, welche das Finanzamt damit begründete, dass dadurch zumindest die Abdeckung des Existenzminimums, obgleich noch immer unter dem landesüblichen Einkommensniveau, gewährleistet sei (ESt-Akt S 24/99). Weiters wurde der Gewinn um die als Betriebsausgaben abgesetzten Steuern vom Einkommen iHv S 29.169,00 erhöht. Es ergab sich demnach gem. § 184 BAO ein Umsatz in Höhe von S 446.185,94 und ein Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv S 158.430,00.

Mit Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 24. August 2000 (FLD-Akt S 9 und 11), schrieb das Finanzamt Umsatzsteuer iHv S 82.753,00 und Einkommensteuer iHv S 9.248,00 vor.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. mit Schreiben vom 18. September 2000 (ESt-Akt S 26/1999) das Rechtsmittel der Berufung und führt darin im Wesentlichen Folgendes aus:

Aufgrund der richtigerweise nicht als Betriebsausgaben anerkannten Steuern vom Einkommen iHv S 29.169 habe sich der Gewinn bereits auf 74.430 erhöht, wodurch ihr unter Berücksichtigung der AfA iHv S 13.969 nunmehr ein Betrag iHv S 88.390 zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten im Jahr 1999 zur Verfügung gestanden sei. Zusätzlich habe die Bw. Krankengelder iHv S 25.000 bezogen und S 7.500 vom Masseverwalter aus dem seinerzeitigen Konkursverfahren erhalten. Die Bw. komme daher rechnerisch auf ein Einkommen von S 120.899, wovon ihr für ihren eigenen Lebensunterhalt S 53.993 verblieben seien. Des Weiteren sei sie von ihrem Bruder finanziell unterstützt worden. Die Umsätze der Firma R..., von der die Bw. Provisionen bezogen habe, seien zur Gänze erklärt worden, Belege seien

vorhanden. Eine Umsatzzuschätzung sei sohin nicht zulässig. Abschließend führte die Bw. aus, sie sei sich sehr wohl bewusst, dass die Ausübung ihrer Tätigkeit 'auf längere Sicht nicht mehr tragbar sei' und sie bereits mit 28. August 2000 eine nichtselbständige Tätigkeit angenommen habe und die gewerbliche Tätigkeit nur noch nebenberuflich ausübe.

Mit Vorhalt vom 2. Oktober 2000 (FLD-Akt) wies das Finanzamt die Bw. darauf hin, dass die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Einkommensteuerzahlungen nicht zur Deckung der Lebenshaltungskosten dienen konnten, da diese verausgabt wurden. Hinsichtlich der behaupteten Zuwendungen durch den Bruder wurde die Bw. um den Nachweis des Zahlungsflusses (Bankbelege) ersucht. Im Hinblick auf die bezogenen Krankengelder iHv S 25.000 wäre eine Reduzierung der Zuschätzung auf S 35.000 zuzüglich 20%, USt sohin S 42.000 brutto vertretbar.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2000 (Est-Akt S 30/1999) führt die Bw. aus, es sei ihr nicht möglich, Bankbelege beizubringen, da es ihr auf Grund des in den Vorjahren erfolgten Zwangsausgleichsverfahrens nicht möglich gewesen sei, ein Konto zu eröffnen. Die Zuwendungen durch den Bruder habe sie ebenso wie die Provisionszahlungen der Firma R... in bar erhalten.

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 2. November 2000 (FLD-Akt) um Vorlage einer schriftlichen Bestätigung durch den Bruder, aus der Zweck und Höhe der Zuwendungen im Jahr 1999 hervorgeht. Diese Bestätigung sollte Name, Geburtsdatum, Adresse des Bruders enthalten und von diesem unterzeichnet sein.

Die Bw. entgegnete mit Schreiben vom 30. November, es seien keine schriftlichen Aufzeichnungen über den Geldfluss geführt worden und es könne nicht Sinn der Sache sein, dass ihr Bruder eine 'fiktive Bestätigung im nachhinein' ausstelle. Die Bw. sei weiters nicht bereit, den Zweck der finanziellen Zuwendungen bekanntzugeben, da dies ihre Privatsphäre betreffe (Est-Akt S 33/99).

Mit Berufungsvorentscheidungen (BVE) vom 14. Dezember 2000 (Est-Akt S 39,40/99) wies das Finanzamt die Berufung deshalb als unbegründet ab, da die Bw. ihrer Offenlegungs- und Nachweispflicht gemäß § 119 BAO im Hinblick auf die mehrfach urgierte Nachreichung von Belegen nicht nachgekommen ist und die Ergebnisse der Schätzungen somit nicht entkräftet werden konnten. Die Nennung des Namens und der Adresse des Bruders ist jedenfalls nicht unzumutbar und die Ausfertigung einer Bestätigung über Zweck und Höhe der Zuwendungen durch den Bruder im Hinblick auf § 143 BAO ebenso geboten wie zulässig. Die dem Erstbescheid zugrunde liegende Schätzung war daher dem Grunde und der Höhe nach vertretbar, da die behauptete Bestreitung der Lebenshaltungskosten weder nachgewiesen noch ernsthaft glaubhaft gemacht wurde.

Mit Schreiben vom 3. Jänner 2001 (Est-Akt S 44/99) beehrte die Bw. sodann die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie auf das Schreiben des Finanzamtes vom 2. Oktober 2000 verweist, wonach aufgrund des erhaltenen Krankengeldes iHv

S 25.000,00 und des Betrages von S 7.500,00 durch den Masseverwalter die Herabsetzung der Zuschätzung auf S 35.000,00 netto als mögliche Variante angeführt worden sei.

Die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung stellt sich sohin wie folgt dar:

E.a. Gw. lt. Erklärung	45.261	
abgezogene Personensteuern	29.169	
Schätzung Lebensaufwand	70.000	(= Umsatzhinzurechnung)
USt wegen Bruttomethode	14.000	
E. a. Gw. lt. Schätzung	158.430	

*Der Senat hat erwogen:*

Gem. § 115 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Den Parteien ist hierbei gem § 115 Abs 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände sind gem § 119 Abs 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen.

Das österreichische Abgabenverfahren ist demnach durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, lässt sich nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Die amtswegige Ermittlungspflicht findet allerdings dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (Verwaltungsgerichtshof vom 27. September 1990, 89/16/0225, ÖStZB 1992, 54).

Wie auch im Berufungsverfahren seitens der Bw. nicht bestritten wird, wurde seitens des Finanzamtes sehr wohl versucht, stichhaltige Informationen über die Höhe der in den Streitjahren durch die Bw. erzielten Einkünfte zu erhalten (siehe Niederschrift vom 5. Juni 2000, Ersuchen um Ergänzung vom 24. August 2000, vom 2. Oktober 2000 und 2. November 2000, ESt-Akt 25/99, 29/99, 32/99). Aufzeichnungen oder andere Nachweise wurden seitens der Bw. jedoch nicht erbracht, vielmehr gab sie in ihrem Berufungsschreiben an, im Streitjahr über kein Konto verfügt zu haben und sämtliche Zuwendungen bar erhalten zu haben. Eine schriftliche Bestätigung seitens des Bruders wurde trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

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 wesentlich sind.

Im berufungsgegenständlichen Fall beruht die Schätzungsbefugnis darauf, dass seitens der Bw. keine Nachweise vorgelegt wurden, welche die Deckung der Lebenshaltungskosten im Streitjahr belegen hätten können; auch konnte die Behauptung nicht glaubhaft gemacht werden, wonach die Bw. ihren Lebensunterhalt zum Teil durch finanzielle Zuwendungen seitens ihres Bruders (Finanzbeamter) finanziert habe. Wenn die Bw. einwendet, sämtliche Provisionszahlungen der Firma R... versteuert zu haben und diesbezüglich alle Belege vorhanden seien, sohin eine Schätzungsbefugnis hinsichtlich der Erlöse nicht gegeben sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Bw. Gelegenheit gehabt hat, die Bedenken des Finanzamtes bezüglich einer Erlösverkürzung zu entkräften, dem sie jedoch nicht entsprechend nachgekommen ist.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Abgabenbehörde nicht zuzumuten, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt (VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159, ÖStZB 1994, 590).

Überdies ist zu der seitens der Bw. begehrten Bemessung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erwägen, dass die Behauptung, den Lebensunterhalt ausschließlich mit einem Jahreseinkommen in Höhe von S 91.730 (S 45.261 + S 13.969 AfA + S 25.000 Krankengeld + 7.500 Masseverwalter) bestritten zu haben, nicht nur jeder Lebenserfahrung widerspricht, sondern nahezu als unmöglich anzusehen ist; hat sie doch davon die Alimentationszahlungen in Höhe von S 54.000 und Versicherungsprämien iHv S 12.906 zu decken (verbleiben S 24.824), wovon sie noch die Wohnungskosten und ihre notwendigsten Grundbedürfnisse finanzieren müsste. Laufende finanzielle Zuwendungen durch den Bruder der Bw. wurden weder glaubhaft gemacht, noch wurde ein entsprechender Nachweis erbracht, weshalb diese Behauptung bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht berücksichtigt wurde, umso weniger, als nicht einmal ein Betrag genannt werden konnte. Dass jeder Schätzung gewisse Ungenauigkeiten immanent sind, sei abschließend noch bemerkt (z.B. VwGH 23. April 1998, 97/15/76, ÖStZB 1998, 901).

Die Bw. führt in ihrem Vorlageantrag aus, seitens des Finanzamtes sei eine Herabsetzung der Schätzung auf S 35.000,00 netto in Aussicht gestellt worden. Ihr Einverständnis mit einer derartigen Hinzuschätzung resultiert wohl daraus, dass sich mit diesem Betrag keine Einkommensteuer ergibt.

Das Parteiengehör ist bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 28. Mai 1998, 96/15/0260, ÖStZB 1998, 896). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die

Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen, was seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Zuschätzung in Höhe von S 70.000,00 zuzüglich 20% mit Bescheiden vom 24. August 2000 erfolgte. In der Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde in der Begründung auf diese Bescheide verwiesen, sohin ist, da der BVE im Vorlageverfahren Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 20. Oktober 1992, 89/14/0089, ÖStZB 1993, 298), das Parteiengehör gewahrt.

Aufgrund der Schätzung des Finanzamtes betrugen die Erlöse im Jahr 1999 S 446.185,94 und der Gewinn aus Gewerbebetrieb S 158.430. Nach Korrektur um die fiktiven Betriebsausgaben (+S 13.969) und die Einkommensteuerzahlungen (-S 29.169) verbleibt nach Abzug der Alimente (S 54.000) und der Versicherungsprämien (-S 12.906) demnach ein Betrag iHv S 76.324. Berücksichtigt man nunmehr den Erhalt von S 25.000 Krankengeld und S 7.500 seitens des Masseverwalters, so ergibt dies einen Betrag von S 108.824 welcher der Schätzung des Finanzamtes zu Folge zur Deckung der Lebenshaltungskosten der Bw. (Wohnung, Grundbedürfnisse) zur Verfügung stand. Dies entspricht einem Betrag von S 9.068,66 pro Monat. Dieser Betrag ist bereits so niedrig angesetzt, dass eine weitere Reduktion seitens des Senates nicht erfolgen kann. Dies umso weniger, als mit dieser Schätzung ein verfügbares Einkommen im Bereich der Mindestpension erreicht wird, was lt. VwGH ein Mindestansatz für eine Schätzung ist (Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0087, ÖStZB 1988, 275).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Diese Berufungsentscheidung wurde mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO aufgehoben.

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

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u. a. dann zu schätzen, 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 15. März 1995, 92/13/0271; 10. Oktober 1996, 94/15/0011;

22. April 1998, 95/13/0191; 15. Juli 1998, 95/13/0286; 10. September 1998, 96/15/0183). Dabei steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. VwGH 27. April 1994, 92/13/0011; 25. April 1996, 93/16/0132; 15. Mai 1997, 95/15/0093; 22. April 1998, 95/13/0191, 15. Juli 1998, 95/13/0286), doch hat sie 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 (vgl. VwGH 2. Juni 1992, 87/14/0160; 22. Februar 1995, 95/13/0016; 25. Juni 1998, 97/15/0218; 20. Jänner 2000, 95/15/0015).

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei der der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH 18. Dezember 1997, 96/16/0143). Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. VwGH 28. Februar 1995, 94/14/0157). Schon allein der Umstand, dass ein Vermögenszuwachs durch die Partei nicht aufgeklärt werden kann, kann zu einer Schätzung führen (VwGH 31. März 1998, 96/13/0002; 27. Mai 1998, 95/13/0282, 0283). Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (VwGH 23. Februar 1994, 90/13/0075; 24. Februar 1998, 95/13/0083) bzw. wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte (VwGH 23. Februar 1994, 90/13/0075).

Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 15. Mai 1997, 95/16/0144, 23. April 1998, 97/15/0076, und 26. November 1998, 95/16/0222, ausgesprochen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1995, 95/13/0132, rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 90/13/0075). Ob diese Aufklärung der Bestreitung der Lebensunterhaltskosten gelungen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Obwohl die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die für die Geltendmachung eines Abgabenanspruches vorliegen müssen, befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und

wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet der 2. Satz des § 119 Abs. 1 BAO "die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen", dass Abgabepflichtige der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen haben (VwGH 20. September 1989, 88/13/0072). Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ihre Grenze (vgl. VwGH 25. Oktober 1995, 94/15/0131, 94/15/0181). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Gibt ein Abgabepflichtiger zur Schätzung Anlass, so hat er das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen (vgl. VwGH 16. Februar 2000, 95/15/0050).

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 Schätzungsverfahrens 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).

Ziel der Schätzung ist es somit, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Die Behörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Ausgehend vom erklärten Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 1999 in Höhe von S 45.261,00 (für das Vorjahr wurde ein solcher in Höhe von S 64.569,00 erklärt) wurde



seitens des Veranlagungsreferates die Durchführung einer Erhebung angeregt. Dieser Vorgangsweise kam insofern Berechtigung zu, als erläuternd darauf hingewiesen werden konnte, dass die Bw. im Jahr 1999 nachweislich Unterhaltszahlungen in Höhe von S 54.000,00 entrichtete und Versicherungsprämien in Höhe von S 12.906,00 leistete.

Der geschätzte Gewinn aus Gewerbebetrieb betrug auf Grund der Hinzurechnung der nicht-abziehbaren Personensteuern (S 29.169,00) und der Hinzuschätzung des Bruttobetrages von S 70.000,00 (also S 84.000,00) S 158.430,00. Nach Korrektur um den nicht ausgaben-wirksamen AfA-Betrag in Höhe von S 13.969,00 und um die Einkommensteuerzahlungen in Höhe von S 29.169,00 verbleibt nach Abzug der im Jahr 1999 geleisteten Alimente in Höhe von S 54.000,00 und der Versicherungsprämien in Höhe von S 12.906,00 ein Betrag in Höhe von S 76.324,00. Berücksichtigt man nunmehr den Erhalt von S 25.000,00 Krankengeld und S 7.500,00 seitens des Masseverwalters, so ergibt dies einen Betrag von S 108.824, welcher der Schätzung des Finanzamtes zufolge zur Deckung der Lebenshaltungskosten der Bw. (Wohnung, Grundbedürfnisse) zur Verfügung stand. Dies entspricht einem Betrag von S 9.068,66 pro Monat. Hinsichtlich dieses Betrages wurde in der aufgehobenen Berufungs-entscheidung die Meinung geäußert, er sei bereits so niedrig angesetzt, dass eine weitere Reduktion nicht erfolgen könne.

Befragt zum Bestreiten ihrer Lebenshaltungskosten gab die Bw. an, diese aus dem Gewinn, von Krankengeldern der Sozialversicherung in Höhe von circa S 25.000,00 und Zuwendungen ihres Bruders bestritten zu haben (Niederschrift vom 5. Juni 2000).

Im vorliegenden Fall sind zum Zwecke der Klärung der Frage der Deckung bzw. Nichtdeckung der Lebenshaltungskosten ausgehend vom Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die von der Bw. vorgebrachten Argumente auf ihre Nachvollziehbarkeit zu überprüfen.

Der zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehende Betrag wurde vom Finanzamt als nicht ausreichend erachtet.

Entscheidungswesentlich ist, ob die Argumentation der Bw., wonach die Bestreitung der Lebenshaltungskosten durch vom Bruder erhaltene Zuwendungen erfolgt sei – zutreffenden-falls wäre die im Schätzungswege vorgenommene Hinzurechnung zum Umsatz und Einkommen als unrechtmäßig zu qualifizieren –, einer Überprüfung standhält.

Im Einzelnen ist im Zusammenhang mit der von der Bw. ins Treffen geführten Argumentation Folgendes auszuführen:

Wie dem (im vorangegangenen Verfahren der Finanzlandesdirektion für Wien, Nieder-österreich und Burgenland ergangenen) Aufhebungsbescheid des Bundesministeriums für Finanzen zu entnehmen ist, ist bei Beachtung der amtswegigen behördlichen Ermittlungs-

pflicht die behauptete finanzielle Unterstützung durch den Bruder der Bw. zu verifizieren. Das Vorbringen der Bw., ist zum Anlass für weitere amtswegige Ermittlungen zu machen, etwa der Einvernahme des Bruders der Bw. zu diesem Thema.

Mit Schreiben vom 21. April 2006 wurde der Bruder der Bw. unter Hinweis auf die im Einzelnen wiedergegebenen Bestimmungen der §§ 170 und 171 BAO zur schriftlichen Zeugeneinvernahme aufgefordert.

Der Bruder der Bw. verweigerte mit Verweis auf die Bestimmung des § 171 Abs. 1 lit. a BAO die Aussage mit der Begründung, dass er ein Angehöriger der Abgabepflichtigen ist (Schreiben vom 20. Mai 2006).

In der Folge teilte die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Bw. mit, dass der Begründung des Bundesministeriums für Finanzen hinsichtlich der Einvernahme ihres Bruders nachgekommen wurde, ihr Bruder hierauf auf die oben angegebene Weise reagierte und ersuchte die Behörde daher die Bw., ihr berufungsgegenständliches Vorbringen auf andere ihr geeignet erscheinende Weise nachzuweisen (Schreiben vom 30. Mai 2006).

Nach erfolgter Erinnerung (mit Schreiben vom 13. Juli 2006) machte die Bw. folgende Angaben:

"... Ich bin zur Zeit noch teilzeitbeschäftigt. Diese Teilzeitbeschäftigung wird in der nächsten Zeit beendet werden müssen, und dann werde ich arbeitslos sein. Von meinen derzeitigen Einkünften in Höhe von netto etwa Euro 1000,00 muss ich nicht nur mich, sondern auch meine 27 Katzen und 5 Hunde ernähren. Mir geht es also wirklich nicht gut.

Ich habe auch mit meinem Bruder Probleme. Ich habe meinen Bruder wiederholt gebeten, die tatsächlichen Umstände des Zahlungsflusses zwischen ihm und mir der Finanzbehörde gegenüber darzustellen; er verweigert diese Hilfe nicht nur ihnen sondern auch mir. Nun weiß ich wirklich nicht mehr ein und aus und muss es ihnen überlassen, über mein steuerliches Schicksal auch ohne der Aussage meines Bruders zu entscheiden.

Ich bitte sie, in meinem Fall Milde walten zu lassen und mir keine Steuer vorzuschreiben. Ich kann mir eine Steuerzahlung zur Zeit und auch in absehbarer Zeit wirklich nicht leisten."

Auf Basis der Verweigerung der Aussage seitens des Bruders und der Angaben der Bw. konnte in Beachtung der amtswegigen behördlichen Ermittlungspflicht die behauptete finanzielle Unterstützung durch den Bruder der Bw. nicht verifiziert werden; somit führte die Überprüfung der behaupteten Angaben der Bw. nicht zu einer Aufklärung der Quellen des Bestreitens ihres laufenden Lebensunterhaltes.

Wenn sich unter Zugrundelegung des vom Finanzamt hinzugeschätzten Betrages ein monatlicher Betrag von S 9.068,66, der zur Deckung der Lebenshaltungskosten (Wohnung, Grundbedürfnisse) zur Verfügung stand, errechnet, so kann ohne weitere Ermittlungen nicht

gesagt werden, dieser Betrag sei bereits so niedrig angesetzt, dass eine weitere Reduktion nicht erfolgen könne. Vielmehr ist unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Einkünfte der Vorjahre auf eine eher nur bescheidene Lebensführung der Bw. hindeuten, davon auszugehen, dass die Bw. zur Deckung der Lebenshaltungskosten auch mit einem monatlichen Betrag von S 8.000,00 das Auslangen finden konnte. Dadurch verringert sich der Hinzurechnungsbetrag um S 12.824,00, wodurch sich eine Hinzurechnung in Höhe von brutto S 71.176,00 bzw. netto S 59.313,33 (Umsatzhinzurechnung) errechnet.

Der Berufung konnte daher teilweise stattgegeben werden.

Berechnung des Umsatzes und der Einkünfte (in S):

Umsatz nach BE der FLDWNB	446.185,94
Umsatzhinzurechnung nach BE FLD	- 70.000,00
Umsatzhinzurechnung lt. BE UFS	59.313,33
Umsatz lt. BE UFS	435.499,27
Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach BE der FLDWNB	158.430,00
Hinzurechnung nach BE FLD	-84.000,00
Hinzurechnung nach BE UFS	71.176,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE UFS	145.606,00

Beilagen: 4 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, am 26. September 2006