

TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/27 97/13/0149

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs2;

BAO §276 Abs1;

BAO §288 Abs1 litc;

BAO §288 Abs1 litd;

BAO §289 Abs1;

BAO §93 Abs2;

BAO §93 Abs3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des WV in W, vertreten durch Dr. Hans Houska, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Bartensteingasse 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 16. Juli 1997, Zlen. RV/009-16/14/97, RV/102-16/14/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und in seinem Abspruch über Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 908 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer handelt es sich um jenen ehemaligen Universitätsassistenten, über dessen Beschwerden der Verwaltungsgerichtshof u.a. schon mit seinen Erkenntnissen vom 31. März 1992, 90/15/0124, vom 27. April 1994, 94/13/0078, vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, und vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, und 95/13/0025, zu entscheiden hatte.

Mit Erkenntnis vom heutigen Tage, 99/13/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof die vom nämlichen Beschwerdeführer

erhobene Beschwerde gegen die von der dort belangten Behörde im Devolutionsweg vorgenommene Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 als unbegründet abgewiesen. Mit Erkenntnis ebenfalls vom heutigen Tage, 99/13/0055, hat der Verwaltungsgerichtshof die vom nämlichen Beschwerdeführer erhobene Beschwerde gegen die im Instanzenzug erfolgte Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1993 unter Verweis auf das genannte Erkenntnis vom heutigen Tage, 99/13/0062, als unbegründet abgewiesen. Die hier zu erledigende Beschwerde betrifft die im Instanzenzug ergangene Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995.

Mit Bescheiden jeweils vom 22. Oktober 1996 hatte das Finanzamt auf der Basis geschätzter Einkünfte des Beschwerdeführers aus selbständiger Arbeit in den Streitjahren in Höhe von jeweils S 184.800,-- Einkommensteuer für das Jahr 1994 in Höhe von S 35.826,-- und für das Jahr 1995 in Höhe von S 34.196,-- sowie auf der Basis geschätzter steuerpflichtiger Umsätze in Höhe von jeweils S 210.000,-- Umsatzsteuer für die Streitjahre in der Höhe von jeweils 42.000,-- festgesetzt, wobei die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgte, während die Abgabenbemessung für das Jahr 1995 endgültig erging.

Gegen diese Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (und gegen einen nicht beschwerdegegenständlichen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1997) erhob der Beschwerdeführer Berufung mit dem Vorbringen, in den Streitjahren weder Umsätze getätigt noch Einkünfte bezogen zu haben, sodass es an einer behördlichen Schätzungsbefugnis fehle. Er sei entgegen der behördlichen Annahme nicht Verfasser der Berufungsschrift eines Erwin B. vom 14. Jänner 1994 gewesen und habe von diesem auch kein Entgelt erhalten. Das Buch "Steuersachverhalt und Steuertatbestand von A - Z" habe nicht der Beschwerdeführer im W. Verlag veröffentlicht, sondern ein "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung". Die Buchtexte seien von den Vereinsmitgliedern und den Mitgliedern eines "Rechtsanalytischen Instituts" erarbeitet und verfasst worden. Da Vereine als juristische Personen nicht als Autoren auftreten könnten, habe der Beschwerdeführer als Vereinsobmann die nominelle Autorenschaft übernehmen müssen, hiefür jedoch kein Entgelt erhalten, weil der Beschwerdeführer seine Aufgaben als Vereinsobmann ehrenamtlich und damit unentgeltlich wahrnehmen müsse. Der Beschwerdeführer lebe von der Notstandshilfe, was er in zahlreichen Verfahrenshilfebewilligungsverfahren bereits nachgewiesen habe. Der Schätzung fehle es an einem Bezug zur Realität. Da es für den Beschwerdeführer, der das Alter von 50 Lebensjahren bereits überschritten habe, auf dem Arbeitsmarkt überhaupt keine Erwerbstätigkeit mehr gebe, wie seine langjährige Arbeitslosigkeit beweise, könne ihm realistischweise nicht eine Erwerbstätigkeit mit jährlichen Einnahmen von S 210.000,-- unterstellt werden. Es lägen auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung vorläufiger Bescheide nicht vor, sodass diese auch deshalb gesetzwidrig seien. Bei geschätzten Umsätzen von S 210.000,-- erweise sich die Vorschreibung von Umsatzsteuer schließlich auch im Grunde der Bestimmungen des § 6 Z. 18 UStG 1972 und des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 als gesetzwidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 1997 gab das Finanzamt der Berufung des Beschwerdeführers gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 dahin Folge, dass es den weiterhin festgestellten Gesamtbetrag der Entgelte in Höhe von S 210.000,-- im Grunde der Bestimmung des § 6 (offenbar: Z. 18) UStG 1972 als steuerfrei behandelte und die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 mit S 0,-- festsetzte. Mit Berufungsvorentscheidung ebenfalls vom 23. Jänner 1997 gab das Finanzamt der Berufung des Beschwerdeführers auch gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 im Grunde des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 in gleicher Weise Folge.

Der Beschwerdeführer beehrte die Entscheidung über seine Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der Begründung, die Unterstellung in den Berufungsvorentscheidungen, in den Streitjahren je S 210.000,-- an Umsätzen getätigt zu haben, nicht hinzunehmen. In der gleichen Eingabe beehrte der Beschwerdeführer "neuerlich" die Auszahlung von Mietzinsbeihilfe in Höhe von S 2.444,-- monatlich unter Hinweis auf bereits am 25. Mai 1994, 16. Jänner 1995, 19. August 1996 und 2. Jänner 1997 gestellte Mietzinsbeihilfanträge.

Die belangte Behörde richtete ein Auskunftersuchen an die W. Verlag GmbH darüber, welche Einkünfte dem Beschwerdeführer oder dem Verein "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" aus der Autorentätigkeit zu dem in diesem Verlag erschienenen Buch "Steuersachverhalt und Steuertatbestand von A - Z" in den Jahren 1993 bis 1997 zugeflossen seien. Dieses Auskunftersuchen wurde von der W. Verlag GmbH dahin beantwortet, dass weder Rechnungen des Beschwerdeführers noch eines Vereins "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" auflägen, jedoch zwei Rechnungen eines "Gemeinnützigen Vereins für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" für das genannte Handbuch aus den Jahren 1993 und 1994, von

denen Kopien vorgelegt wurden.

Eine von der belangten Behörde beschaffte Aufstellung der Bewegungen auf einem auf den "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" lautenden Konto weisen zwei Eingänge auf diesem Konto im Jahre 1994 und einen Eingang im Jahre 1995 auf.

Mit Vorhalt vom 3. Juni 1997 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer ihre Absicht mit, seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit zumindest mit S 101.000,- im Jahre 1994 und mit S 103.000,- im Jahre 1995 zu schätzen. Dieser Betrag entspreche der jährlichen Mindestrente, die von der Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte an Alleinstehende ausbezahlt werden würde. Die belangte Behörde gehe unter der Annahme einer bescheidenen Lebensführung des Beschwerdeführers, da er eine Wohnung und ein Auto erhalten müsse, von Lebenshaltungskosten in der Höhe von zumindest S 140.000,- aus.

In seiner Vorhaltsbeantwortung bezeichnete der Beschwerdeführer die in Aussicht genommene Schätzung von Erwerbseinkünften in der genannten Höhe unter Bezug auf sein Alter und seine langjährige Arbeitslosigkeit als realitätsfremd. Die Vorschreibung von Einkommensteuer aus fingierten Erwerbseinkünften würde nur zu einer nicht vollstreckbaren Abgabeforderung führen. Wohnung und Auto müsse der Beschwerdeführer nicht erhalten, weil die Wohnungsmiete von seinem Bruder bezahlt werde, der in der gleichen Wohnung wohne, und weil das Auto dem "Wohnmöbelleasing-Förderungsverein" gehöre, der die Kosten für das - Vereinszwecken dienende - Auto trage. Der Beschwerdeführer müsse nur zur Wahrung der Bonus-Stufe bei der Haftpflichtversicherung noch nomineller kraftfahrrechtlicher Fahrzeughalter sein. Da auch die ehrenamtlichen Tätigkeiten des Beschwerdeführers als Institutsvorstand (Vereinsobmann) für ihn persönlich mit keinerlei Kosten und Aufwendungen verbunden seien, könne er von der Notstandshilfe seine stets bescheiden gewesenenen Lebenshaltungskosten (für Lebensmittel) bestreiten.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten liegt noch eine mit dem Briefkopf des Beschwerdeführers versehene Berufungsschrift vom 22. Juli 1991 an das Finanzamt Horn für einen Erwin B. mit dem Hinweis auf eine beigeschlossene Vollmacht ein, sowie eine den Briefkopf des Erwin B. und dessen Unterschrift tragende Eingabe vom 14. Jänner 1994 an das Finanzamt Horn, mit welcher die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrt wird, welcher Schriftsatz nach Schriftbild und Gestaltung den vom Beschwerdeführer regelmäßig eingebrachten Schriftsätzen auffällig gleicht. Ferner liegt in den vorgelegten Verwaltungsakten noch der Abdruck eines Aufsatzes des Beschwerdeführers mit dem Titel "Juristische Experimentiertechnologie" ein, in welchem juristische Experimentiertechnologie als rechtswissenschaftliche Methodendisziplin beschrieben wird.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung des Beschwerdeführers im hier interessierenden Umfang mit folgendem Spruch:

"Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 werden abgeändert.

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

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe der erstinstanzlichen Bescheidbegründung und des Berufungsvorbringens des Beschwerdeführers festgestellt, dass die Notstandshilfe des Beschwerdeführers im Jahre 1994 S 41.042,- und im Jahre 1995 S 35.909,- betragen habe. Der Beschwerdeführer sei seit dem Jahre 1987 im Besitz eines Kraftfahrzeuges des Baujahres 1975. Nach Mitteilung des W. Verlages habe der "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" am 14. April 1993 einen Betrag von S 40.000,- zuzüglich Umsatzsteuer und am 30. Oktober 1994 einen Betrag von S 7.000,- zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, den sich der Verein auf sein Konto habe überweisen lassen, wobei die Honorarnoten "nach ha. Begutachtung von der amtsbekannten Unterschrift" des Beschwerdeführers unterfertigt worden seien. Feststehe, dass vom Beschwerdeführer das Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht "in den Vorjahren ebenso ins Spiel gebracht" worden sei. Die Entscheidungsgründe in den Streitfällen der Vorjahre, wonach sich die Mitglieder dieses Institutes als nicht existent herausgestellt hätten und die Einkünfte daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien, seien vom Verwaltungsgerichtshof in einem die Jahre 1984 bis 1988 betreffenden Finanzstrafverfahren bestätigt

worden. In einem weiteren Finanzstrafverfahren habe der Beschwerdeführer zwecks Verkürzung seiner Abgabepflicht Studenten als Empfänger von Subhonoraren angeführt, die sich als ebenso nicht existent herausgestellt hätten; die Beweiswürdigung auch zu diesem Sachverhalt sei vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden. Nach Wiedergabe der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren, des von der belangten Behörde im vorliegenden Beschwerdefall erlassenen Vorhaltes und seiner Beantwortung wird im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides ausgeführt, dass der Beschwerdeführer nach den Erfahrungen der Abgabenbehörden seit Jahren hartnäckig versuche, seine Abgabepflicht zu umgehen. Die wiederkehrenden Behauptungen des Beschwerdeführers, dass die finanziellen Früchte seiner Tätigkeit näher genannten Vereinen zu Gute kämen, während er nur von Notstandshilfe lebe und Beratungstätigkeiten unentgeltlich ausübe, erschienen für die Ermittlung des Sachverhaltes wenig hilfreich und widersprüchlich, weil nicht einsichtig sei, dass der nach seinen Behauptungen am Existenzminimum lebende Beschwerdeführer großzügig auf Einkünfte aus Autoren- und Beratungstätigkeit verzichten sollte. Der Wahrheitsgehalt der Behauptungen des Beschwerdeführers relativiere sich im Übrigen angesichts der Ergebnisse der Finanzstrafverfahren. Es berechne das Verhalten des Beschwerdeführers die Behörde damit zur Schätzung, wobei im Falle unglaubwürdiger Behauptungen eines Abgabepflichtigen der Behörde eine weit reichende Schätzungsbefugnis eingeräumt sei. Die belangte Behörde habe auf Grund vorliegender Unterlagen zu weiteren Verfahren des Beschwerdeführers erhoben, dass es für das Jahr 1994 konkrete Anhaltspunkte gebe, die den Schluss zuließen, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1994 sehr wohl Einkünfte habe beziehen müssen. So sei der Beschwerdeführer als Verfasser der Berufungsschrift des Erwin B. vom 14. Jänner 1994 erkannt worden, zumal das Schriftbild eindeutig auf den Beschwerdeführer hinweise. Beweis dafür, dass die Berufungsschriften nicht unentgeltlich verfasst worden seien, böten Kontrollmitteilungen der Vorjahre, wonach dem Beschwerdeführer aus (im Übrigen unbefugten) Beratungstätigkeiten im Jahre 1989 brutto S 237.480,--, im Jahre 1990 S 281.280,--, im Jahre 1991 S 87.075,-- und im Jahre 1993 S 11.400,-- zugeflossen seien. Diese Kontrollmitteilungen seien in den Verfahren zur Einkommen- und Umsatzsteuer 1984 bis 1993 mit berücksichtigt, die allesamt vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten bzw. ausgesetzt seien. Des Weiteren habe der Beschwerdeführer unter seinem Namen ein Buch mit dem Thema "Steuersachverhalt und Steuertatbestand von A - Z" herausgegeben, welches im Jahre 1993 im W. Verlag erschienen sei. Erhebungen hätten ergeben, dass vom "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" im Jahre 1994 ein Honorar in Höhe von S 8.400,-- dem Verlag in Rechnung gestellt und auf ein Vereinskonto überwiesen worden sei. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der Beschwerdeführer Nutznießer dieses Honorars sei, zumal er Obmann dieses Vereins sei, "das Honorar" mit der amtsbekannten Unterschrift des Beschwerdeführers "unterfertigt" worden sei und die Vereinsleitung (laut Honorarnote) mit dem Wohnsitz des Beschwerdeführers übereinstimme. Es gehöre zum langjährigen Stil des Beschwerdeführers, die Namen anderer, oft nicht wirklich existenter natürlicher oder juristischer Personen zu missbrauchen, um damit seine persönliche Abgabepflicht zu vereiteln. Somit sei als erwiesen anzusehen, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1994 aus der Berufungsschrift des Erwin B. und aus der Honorarnote gegenüber dem W. Verlag Einnahmen gehabt habe, was den Schluss auf noch weitere nicht erklärte Einnahmen zulasse. Die Abgabenbehörden seien bei der Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode frei, weshalb eine Schätzung nach dem Lebensaufwand genauso möglich sei wie die Verhängung eines Sicherheitszuschlages, wenn davon ausgegangen werden müsse, dass neben nachgewiesenermaßen nicht erklärten Einnahmen auch noch andere nicht erklärte Einnahmen vorhanden sein müssten. Es entschlöße sich die belangte Behörde zu einer "kombinierten Schätzung zwischen Sicherheitszuschlag einerseits und einer Schätzung nach dem Lebensaufwand andererseits". Die nicht nachgewiesenen nicht erklärten Einnahmen fänden ihre Deckung nämlich in jener Höhe, die der Beschwerdeführer zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes benötige, wobei der Berufungssenat von einer fiktiven Mindestrente ausgehe. Es habe der Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall eine Zuschätzung unter Zugrundelegung der jeweiligen Mindestpension der Sozialversicherung "als kein verfahrensrechtliches Hindernis" angesehen, wenn eine Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen nicht gegeben sei (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0087). Da auch im vorliegenden Fall eine konstruktive und glaubwürdige Mitwirkung des Beschwerdeführers nicht gegeben sei, erscheine dem Berufungssenat "dieses Judikat voll anwendbar", weshalb die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe der von der belangten Behörde erhobenen Mindestpension (S 101.000,-- für 1994 und S 103.000,-- im Jahre 1995) in Ansatz zu bringen seien. Der Senat gehe dabei von Lebenshaltungskosten in Höhe von S 140.000,-- aus, weil der Beschwerdeführer eine Mietwohnung und ein Auto finanzieren müsse. Seinen Lebensaufwand habe der Beschwerdeführer daher mit den geschätzten Beträgen und mit der Notstandshilfe, die 1994 S 41.042,-- und 1995

S 35.909,- betragen habe, zu finanzieren. Dass ausschließlich der Bruder des Beschwerdeführers für die Wohnungskosten aufkomme, sei ebenso eine Schutzbehauptung wie die Kostentragung des vom Beschwerdeführer genannten Vereins hinsichtlich des Autos. Es gehe der Berufungssenat vielmehr davon aus, dass der Beschwerdeführer als kraftfahrrechtlicher Halter auch die Kosten dieses Kraftfahrzeuges werde tragen müssen. Dass der Beschwerdeführer die Wohnungskosten zumindest teilweise mitzufinanzieren gehabt habe, sei daraus zu schließen, dass der Beschwerdeführer auch Anträge auf Mietzinsbeihilfe gestellt habe. Im Ergebnis dieser Beurteilung gelangte die belangte Behörde auf gerundete Einkünfte des Beschwerdeführers aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1994 in Höhe von S 101.000,- und für das Jahr 1995 in Höhe von S 103.000,-

-, was für das Jahr 1994 eine Einkommensteuerschuld von S 6.656,- und für das Jahr 1995 eine Einkommensteuerschuld von S 7.468,- ergab.

Zur Umsatzsteuer verwies die belangte Behörde auf die ab dem 1. Jänner 1994 geltende unechte Steuerbefreiung für Unternehmer mit Umsätzen von nicht mehr als S 300.000,- im Veranlagungszeitraum und führte aus, dass der Beschwerdeführer mit den geschätzten Umsätzen unter diese Kleinunternehmerregelung falle. Da auch ein Optionsantrag zur Steuerpflicht nach § 6a UStG 1972 nicht vorliege, sei keine Umsatzsteuer festzusetzen gewesen. Die Behauptung im Vorlageantrag, es lägen überhaupt keine Umsätze vor, stelle sich unter Hinweis auf die zur einkommensteuerlichen Beurteilung angeführten Entscheidungsgründe als unzutreffend heraus. Darüber hinaus sei ein Rechtsschutzinteresse bei Unterbleiben einer Festsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre nicht erkennbar. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide "sei daher als unbegründet abzuweisen" gewesen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

1. Zur Einkommensteuer:

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.

Die behördliche Schätzungsberechtigung zieht der Beschwerdeführer zu Unrecht in Zweifel. Dass der Beschwerdeführer auch in den Streitjahren nur von der Notstandshilfe gelebt und keinerlei Einkünfte bezogen habe, hat ihm die belangte Behörde im Ergebnis einer Beweiswürdigung nicht geglaubt, der ein vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifender Fehler nicht anhaftet. Im Ergebnis der mit den hg. Erkenntnissen vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, und vom heutigen Tage, 99/13/0062 und 0055, gebilligten Zurechnung der nominell von den vom Beschwerdeführer vorgeschobenen juristischen Gebilden erzielten Einkünfte in den den Streitjahren vorangegangenen Besteuerungsperioden an den Beschwerdeführer in den dort geprüften Bescheiden durfte die belangte Behörde, da der Beschwerdeführer eine Änderung seiner Gepflogenheiten ab dem Jahre 1994 gegenüber den Vorjahren nie behauptet hatte, in einer mit der Lebenserfahrung nicht in Widerspruch stehenden Weise davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer sein juristisches Potenzial und die nach Ausweis der Ermittlungsergebnisse der Vorjahre bestehenden Klientenkontakte seiner Vereinskongstrukturen auch in den Streitjahren zur Erzielung von Einkünften genutzt hatte. Zuzufolge der beharrlichen Weigerung des Beschwerdeführers, die Erzielung von Einkünften einzugestehen, war die belangte Behörde im Grunde des § 184 Abs. 2 BAO zur Schätzung der Grundlagen der Abgabenbemessung berechtigt.

Anders als für die Besteuerungsperioden, deren Abgabenbemessung den hg. Erkenntnissen vom heutigen Tage, 99/13/0062 und 99/13/0055, zu Grunde lag, beschritt die belangte Behörde im vorliegenden Beschwerdefall nicht den in den genannten Erkenntnissen gebilligten Weg einer Ermittlung der von den vorgeschobenen Scheingebilden erwirtschafteten Erträge und deren Zurechnung an den Beschwerdeführer, sondern machte von ihrer Schätzungsbefugnis in einer Weise Gebrauch, die sie als Kombination zwischen Sicherheitszuschlag einerseits und einer Schätzung nach dem Lebensaufwand andererseits bezeichnete.

Nun ist der belangten Behörde gewiss darin beizupflichten, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², Tz 12 zu § 184 BAO, wiedergegebenen Nachweise). Dies ändert aber nichts daran, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und dass das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen und das gewählte Verfahren auf das Ziel gerichtet sein muss, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 98/13/0061).

Den an die Schlüssigkeit eines Schätzungsprozesses zu stellenden Anforderungen genügt die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung im Beschwerdefall nicht. Das von der belangten Behörde gebrauchte und für das Jahr 1994 methodisch grundsätzlich taugliche Argument eines "Sicherheitszuschlages" verfängt für das Jahr 1995 methodisch deswegen nicht, weil die belangte Behörde ihre Sachverhaltsfeststellungen über vom Beschwerdeführer erzielte, aber nicht erklärte Einkünfte nur auf Zeiträume bis einschließlich des Jahres 1994 bezogen, das Vorliegen erzielter, aber nicht erklärter Einkünfte durch den Beschwerdeführer auch im Jahre 1995 aber nicht festgestellt hat, worauf in der Beschwerde zutreffend hingewiesen wird. Eine Schätzung nach dem Lebensaufwand hingegen hat die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (Ritz, a.a.O., Tz 16 zu § 184 BAO). Ob der von der belangten Behörde gewählte Ansatz jährlicher Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers in Höhe von S 140.000,-

dieser Anforderung entspräche, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht beurteilen, weil die belangte Behörde eine schlüssige Begründung für gerade diesen von ihr angenommenen Betrag jährlicher Lebenshaltungskosten im angefochtenen Bescheid schuldig geblieben ist. Der von der belangten Behörde gegebenen Begründung für den Ansatz dieses Betrages lässt sich vielmehr entnehmen, dass sie den für Lebenshaltungskosten benötigten Betrag von rund S 140.000,- durch Addition der in den betroffenen Jahren zu zahlenden Mindestpensionen mit den in den betroffenen Jahren vom Beschwerdeführer bezogenen Beträgen an Notstandshilfe 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. Die allgemein gehaltene Bezugnahme auf Wohnung und Auto des Beschwerdeführers im angefochtenen Bescheid konnte auch nicht dazu ausreichen, den schon grundsätzlich in wenig geeigneter Weise ermittelten Deckungsbetrag in eine nachvollziehbare Beziehung zu den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers zu setzen. Mögen die vom Beschwerdeführer gegen die behördliche Argumentation der Erforderlichkeit einer Bestreitung von Wohnungs- und Kraftfahrzeugkosten erhobenen Einwände auch so fragwürdig anmuten wie seine Behauptungen in nahezu allen Belangen, lässt die bloße Erforderlichkeit der Bestreitung von Wohnungs- und Kraftfahrzeugkosten in nicht näher angesprochenem Umfang allein einen Nachvollzug des von der belangten Behörde angenommenen Betrages von S 140.000,- als dem Beschwerdeführer jährlich zur Last fallende Lebenshaltungskosten nicht zu. Aus dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten hg. Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0087, ist für ihren Standpunkt dabei nichts zu gewinnen. Ob ein behördlicher Schätzungsprozess der Abgabenbemessungsgrundlagen den an ihn zu stellenden Schlüssigkeitsanforderungen genügt, ist stets eine Frage des Einzelfalles, sodass wegen der Vielfalt der Lebenssachverhalte aus der Billigung des Schätzungsprozesses durch den Verwaltungsgerichtshof bei einer bestimmten Fallkonstellation kein Schluss darauf zulässig ist, dass mit einer Billigung eines behördlichen Schätzungsprozesses auch bei einer bloß ähnlichen Sachverhaltskonstellation erneut zu rechnen wäre. Darüber hinaus unterscheidet sich der Beschwerdefall des von der belangten Behörde ins Treffen geführten Erkenntnisses vom vorliegenden Beschwerdefall schon dadurch in rechtserheblicher Weise, dass die belangte Behörde der Beschwerdeführerin des damaligen Falles in Form eines eingehenden Vorhaltes erfolglos Gelegenheit gegeben hatte, ihre Lebenshaltungskosten in näher beschriebener Weise darzulegen, was im vorliegenden Beschwerdefall nicht geschehen ist.

Durch unzureichende Begründung des vorgenommenen Schätzungs Vorganges hat die belangte Behörde damit Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung die Möglichkeit der Erlassung eines anders lautenden Bescheides - im Falle einer Beschreitung des für die Jahre 1991 bis 1993 gewählten Weges möglicherweise mit für den Beschwerdeführer allerdings nachteiligeren Ergebnissen - nicht ausgeschlossen werden kann.

Der angefochtene Bescheid war in seinem Abspruch über Einkommensteuer der Streitjahre demnach gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

2. Zur Umsatzsteuer:

In seinem Abspruch über Umsatzsteuer der Streitjahre erweist sich der angefochtene Bescheid aus dem vom Beschwerdeführer zutreffend aufgezeigten Grund zufolge Widerspruch des Spruches zur Begründung als inhaltlich rechtswidrig.

Im Einklang mit dem Finanzamt in seinen Berufungsvorentscheidungen vom 23. Jänner 1997 hat die belangte Behörde, wie der Begründung des angefochtenen Bescheides entnommen werden kann, erkannt, dass die Vorschreibung von Umsatzsteuer für die Streitjahre auch auf der Basis der vom Finanzamt geschätzten Umsätze des Beschwerdeführers nach Maßgabe der Bestimmung des § 6 Z. 18 UStG 1972 für das Jahr 1994 und der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 für das Jahr 1995 nicht rechtens war. Der Spruch des angefochtenen Bescheides, mit welchem die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 als unbegründet abgewiesen und ausgesprochen wurde, dass diese erstinstanzlichen Bescheide unverändert bleiben, steht zu dieser in der Bescheidbegründung als zutreffend erkannten Rechtsansicht in diametralem Widerspruch. Der in der Gegenschrift der belangten Behörde erhobene Einwand, es ergäbe sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ohnehin, dass "eine Bestätigung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes erfolgt" sei, ist verfehlt. "Bestätigt" kann eine Berufungsvorentscheidung nur durch einen Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz werden, der dieselbe Spruchgestaltung wählt wie die "bestätigte" Berufungsvorentscheidung. Dem gegenüber hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Umsatzsteuerbescheide - anders als eben das Finanzamt in seinen Berufungsvorentscheidungen - als unbegründet abgewiesen und ausgesprochen, dass die erstinstanzlichen Umsatzsteuerbescheide - nur diese konnte mit den "angefochtenen" Bescheiden verstanden werden - unverändert bleiben. Wird der formale Spruchinhalt wie hier durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt, sondern gerät er mit diesen in Widerspruch, dann hat jede über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung eines Bescheides eine Grenze erreicht, die sie nicht überschreiten kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077 bis 0079). Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde mit der von ihr gewählten Spruchgestaltung des Abspruches über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Umsatzsteuerbescheide auch die Vorläufigkeit der Festsetzung der Umsatzsteuer 1994 im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO im Rechtsbestand belassen hatte (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1994, 92/13/0097), ohne dass das - vom Beschwerdeführer in der Berufung bestrittene - Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine bloß vorläufige Abgabefestsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO (siehe die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123, und vom 21. Mai 1997, 96/14/0084) zu erkennen wäre.

In seinem Abspruch über Umsatzsteuer der Streitjahre war der angefochtene Bescheid somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1997130149.X00

Im RIS seit

03.07.2002

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at