

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.05.1997

Geschäftszahl

94/13/0200

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Dr. L in W, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 3. Mai 1994, Zl. 6/3 - 3130/92-05/b, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung des Unternehmens des Beschwerdeführers erließ das Finanzamt unter anderem Bescheide über Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1986, mit denen Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen im Schätzungswege mit der Begründung vorgenommen wurden, der Beschwerdeführer habe zum einen Scheinrechnungen über die Lieferung von Golddukaten an einen Unternehmer entgeltlich ausgestellt, der sich die Golddukaten tatsächlich auf dem Schwarzmarkt besorgt hatte, und zum anderen demselben Unternehmer Golddukaten auch tatsächlich geliefert.

In seiner gegen diese Bescheide erhobenen Berufung bestritt der Beschwerdeführer den zum Anlaß für die Hinzurechnungen genommenen Sachverhalt, machte eine Reihe von Mängeln des erstbehördlichen Verfahrens geltend, zeigte Gründe auf, welche gegen die Richtigkeit der erstbehördlichen Beweiswürdigung sprächen und wiederholte die seiner Auffassung nach im erstinstanzlichen Verfahren zu Unrecht unerledigt gebliebenen Beweisanträge.

Nach Einholung einer Stellungnahme der Prüferin zur Berufung, einer Äußerung des Beschwerdeführers zu dieser Stellungnahme, in welcher der Beschwerdeführer sein Berufungsvorbringen ergänzte und erweiterte, legte das Finanzamt die Berufung der belangten Behörde vor, welche weitere Stellungnahmen der Prüferin zum Berufungsvorbringen einholte, zu welchen der Beschwerdeführer weitere Äußerungen erstattete, und den Beschwerdeführer auch noch zur Akteneinsicht einlud, welche der Beschwerdeführer auch nahm.

Nachdem der Beschwerdeführer der belangten Behörde in einem letzten Schreiben im Zuge dieses Verwaltungsverfahrens den "Vorschlag" einer Einschränkung des Berufungsbegehrens "bei antragsgemäßer Stattgebung des eingeschränkten Berufungsbegehrens" in hier nicht interessierenden Belangen gemacht hatte, änderte die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Bescheide des Finanzamtes über Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1986 im Sinne des vom Beschwerdeführer gemachten "Vorschlags" ab, während sie die steuerlichen Ergebnisse der bekämpften erstinstanzlichen Bescheide aus der Zurechnung von Umsätzen und Gewinn im Zusammenhang mit der Ausstellung von Scheinrechnungen an den Golddukatenhändler und aus der Lieferung von Golddukaten an diesen aufrecht hielt. Auf die steuerlichen Ergebnisse aus diesem Sachverhaltskomplex hatte der Beschwerdeführer seine Berufung in seinem erwähnten "Vorschlag" an die belangte Behörde auch eingeschränkt.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wies die belangte Behörde zunächst "auf das auch dem Beschwerdeführer bekannte (und das Jahr 1986 betreffende) Aktenmaterial" hin, trat der vom Beschwerdeführer geäußerten Rechtsauffassung einer Unzulässigkeit der vorgenommenen Prüfung mit der Begründung entgegen,

daß die Art, wie die steuerlichen Bemessungsgrundlagen erforscht worden seien, unbeachtlich sei, äußerte die Auffassung, daß der früher gemachte Vorwurf des verletzten Parteienghört in sich zusammenfalle, weil der Beschwerdeführer nunmehr die ihm gewährte volle Akteneinsicht und Ablichtungnahme bestätigt habe, und traf zum Faktum "Golddukatenhandel und Scheinrechnungen" folgende Ausführungen:

"3.) Golddukatenhandel und Scheinrechnungen:

a.) Unbestritten ist die wiederholt von der BP getroffene

Aussage, daß der Bw. im Zuge des Prüfungsverfahrens jede Mitwirkung vermissen ließ, und "immer wieder erklärte, erst in einem späteren Gerichtsverfahren den tatsächlichen Ablauf offenzulegen".

Da der Bw. bislang den "tatsächlichen Ablauf" nicht offengelegt hat, muß er das gegen ihn sprechende Aktenmaterial gelten lassen, weil die alleinige und durch nichts belegte Behauptung, weder je mit Dukaten gehandelt und an der Erstellung von Scheinrechnungen nicht mitgewirkt zu haben, das von der BP Festgestellte nicht entwerten kann, und die (wie noch aufgezeigt wird, unzutreffende) Behauptung, die Schlüsse, die BP aus dem vorhandenen Material gezogen habe, nicht schlüssig seien, nicht die nicht - aufliegenden Aufzeichnungen des Bw. ersetzen kann.

Es darf nicht übersehen werden, daß der Bw., in offenkundiger Verkenntnis der Rechtslage, so agierte, als wäre das Abgabenverfahren dem Strafverfahren gleichzusetzen, und somit die Abgabenbehörde Alles und Jedes dem Bw., ohne dessen Mitwirkung, nachzuweisen habe, und nicht das Recht hätte, Aussagen Dritter, auf Grund ihrer Dichte, Vielfalt, zum Teil bei nichtgegebenem eigenen Interesse der Dritten, für glaubwürdiger zu halten, als die stereotype entgegenstehende Aussage des Bw., er sei an nichts im Zusammenhang mit dem Golddukatenhandel und den diesbezüglichen Scheinrechnungen beteiligt gewesen, und wisse, trotz unleugbarer Nähe, auch nichts davon. Unter diesen Umständen erscheint die Behauptung des Bw., alle die gegen ihn ausgesagt hätten, hätten nur Schutzbehauptungen aufgestellt, und der Bw., da wo er nachweislich körperlich involviert war, habe nur Botendienste, ohne zu wissen, worum es wirklich gehe, erbracht, unglaubwürdig.

Wenn der Bw. den an den auch ihm vorgeworfenen Malversationen beteiligten und geständigen F. und F. (ferner auch TR. und GH.), Interesse und somit Schutzbehauptungen unterstellt, so ist es ihm nicht gelungen, die Aussagen weiterer Zeugen, die das von F. und F. Gesagte stützen, zu erschüttern oder gar zu entwerten. Er hat nicht aufgezeigt, wieso die gegen ihn sprechenden Aussagen der Buchhalterin TR. auch nur Schutzbehauptungen, in Bezug auf ihre Person sein müßten, bzw. warum sie Dritte zu schützen, und dem Bw. ungerechtfertigt Sachverhalte zuzuordnen bestrebt, und worin letztlich hierbei ihr Vorteil gewesen wäre; gleiches gilt für GH., SA., FS., HL., RK., GS., SB., DF. und von Angestellter der X-Filiale. Daß die Beschuldigten die Möglichkeit gehabt hätten, sich abzusprechen, ist eine durch nichts erwiesene Behauptung des Bw.

Zum näheren Verständnis der vielen Details ist auf den BP-Bericht zu verweisen, der jeweils im einzelnen im Tz. 6 bis 14, auf den Seiten 1 bis 62, auf das Thema Golddukaten und Scheinrechnungen eingeht, und nicht nur klar den Sachverhalt aufrollt, sondern auch gleichsam im Zwiegespräch den Behauptungen des Bw. jeweils die "Entgegnung der Behörde" entgegenstellt, und somit vom Berufungssenat zum Begründungselement dieser Entscheidung erhoben wird, wobei auch auf die weiteren Stellungnahmen der BP zu verweisen ist.

Während bei den beteiligten Personen, deren Aussagen den Bw. belasten, zahlreiche Aussagen, wenn auch in anderen Bereichen, sich als richtig herausgestellt haben, hat der Bw. ihn betreffende Aussagen nur beleglos stets als unzutreffend bezeichnet, sich, obwohl mitten im Umfeld der Malversationen befindlich, als gänzlich unwissend hingestellt, so daß der Berufungssenat den Aussagen des Bw. die Glaubwürdigkeit abspricht, zumal der Bw. für die Jahre 1982 bis 1985 keine Aufzeichnungen und Unterlagen vorgelegt hat - wofür er wohl Dritten die Schuld zumißt -, aber auch Geschäftsvorfälle für den Zeitraum VI-XI 1986 (letztlich unwidersprochen), nicht verbuchte, und unwidersprochen einen "RH." (verstorben 1982) als Geschäftspartner fungieren ließ, der aber anderweitig (zweifelhaft) als AB. auftrat, und nun, auch für den Bw. als Zeuge unauffindbar war.

Unter diesen Umständen hält es der Berufungssenat für gegeben, daß der Bw. an der Erstellung und Überreichung von Scheinrechnungen, gegen Entgelt, beteiligt war (Tz. 15/2. des BP-Berichtes), und auch die fraglichen Golddukaten (Tz. 15/3. des BP-Berichtes) lieferte.

Wohl verlangt der Bw. in seinem Schreiben vom 12.12.1991, daß dem Dukatenverkauf ein "Wareneinkauf" oder auch eine "Einlage" als Aufwandsposten gegenüberzustellen seien, ohne aber auch den geringsten Nachweis über einen diesbezüglichen "Einkauf" oder eine diesbezügliche "Einlage" auch nur anzubieten, ganz abgesehen davon, daß er überhaupt nicht ventiliert, wann der "Einkauf" oder die "Einlage" erfolgt sein soll, und gar nichts unbedingt für das Jahr 1986 spricht (es könnte dies, wenn überhaupt, auch eines der Vorjahre gewesen sein), aber eben auch die Möglichkeit besteht, daß es sich um (damals wiederholt) "im Kreis laufende Dukaten" gehandelt hat, so daß auch aus diesem Aspekt nichts für den Bw. zu gewinnen ist.

b.) Der Bw. bemängelt auch den Ansatz von S 7,-- je Dukaten,

auf ihn entfallend, im Bereich der Scheinrechnungen. Wenn auch die Berufung damit im Recht ist, daß dies ebenso weniger gewesen sein könnte, so ist es aber mit der gleichen Argumentation zutreffend, daß es viel mehr gewesen ist.

Die von der BP vorgenommene Schätzung stützt sich auf zahlreiche vorliegende Fakten, und kommt so zu einem sinnvoll nachvollziehbaren Resultat, das der Bw. durch nichts Belegtes, noch logisch Zwingendes zu erschüttern wußte. Seine angedeuteten, auf die S 7,-- entfallenden Spesen (Weitergabe an Dritte), sind durch gar nichts, auch nur annähernd erkennbar, geschweige denn belegt, so daß auch dem Berufungssenat die S 7,-- als maßvoll und zutreffend erscheinen."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begehrt; dem Inhalt seines Vorbringens nach erachtet sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Unterbleiben der aufrechterhaltenen Umsatz- und Gewinnhinzuschätzungen und in seinen Verfahrensrechten als verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unberechtigt ist die Verfahrensrüge des Beschwerdeführers, mit welcher er eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin erblickt, daß die abgabenbehördliche Prüfung seines Unternehmens nach § 147 BAO und nicht nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt worden sei. Nachdem bereits am 26. November 1986 beim Beschwerdeführer eine Hausdurchsuchung stattgefunden habe und er am 27. November 1986 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung in Untersuchungshaft genommen worden sei, hätte der mit 18. Dezember 1986 ausgestellte Prüfungsauftrag nur mehr auf Basis der Bestimmung des § 99 Abs. 2 FinStrG, nicht jedoch auf jener des § 147 Abs. 1 BAO ergehen dürfen. Diese Auffassung teilt der Gerichtshof nicht. Die abgabenbehördliche Prüfung nach § 147 Abs. 1 BAO dient nach dem Wortlaut des letzten Halbsatzes dieser Bestimmung auch zur Feststellung aller Umstände, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind. Die den Abgabenbehörden gemäß §§ 114 f BAO zukommenden Obliegenheiten zur Erforschung der für die Abgabebemessung wesentlichen Umstände fallen nicht dadurch weg, daß gegen den Abgabepflichtigen ein Finanzstrafverfahren anhängig ist. Auch gegen einen der Begehung einer Abgabenverkürzung verdächtigen Abgabepflichtigen sind Abgabenverfahren zu führen und Abgabenbescheide zu erlassen. Im übrigen ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, daß auch eine nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführte Prüfung in dieser Norm nur ihren Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage hat, welche sie unverändert in den Bestimmungen der §§ 147 ff BAO findet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, S. 145). Daß die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens gegen einen Abgabepflichtigen Recht und Pflicht der Abgabenbehörde zur Feststellung des Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO im Abgabenverfahren beschränken würde, ist eine vom Beschwerdeführer vorgetragene Auffassung, für die sich im Gesetz keine Stütze findet.

Nichts zu gewinnen ist für den Beschwerdeführer auch aus seiner Rüge, es hätten die Prüfungsorgane nach dem Inhalt des Prüfungsberichtes mit der Beurteilung von Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1986 und Umsatzsteuer für den gesamten Zeitraum des Jahres 1986 Sachverhalte in die Prüfung einbezogen, auf welche sich der Prüfungsauftrag vom 18. Dezember 1986 nicht erstreckt habe. Der Aktenlage nach trifft diese Behauptung des Beschwerdeführers dem Tatsächlichen nach zu. Eine zur Aufhebung des Bescheides aus diesem Grunde führende Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers durch die Überschreitung des erteilten Prüfungsauftrages ist aber nicht zu erkennen. Daß die objektive Rechtswidrigkeit der Überschreitung des Prüfungsauftrages durch die Prüfungsorgane eine Rechtswidrigkeit der auf den Ergebnissen der überschießenden Prüfungshandlungen basierenden Abgabenbescheide nicht nach sich ziehen kann, folgt schon aus der Bestimmung des § 166 BAO, nach welcher als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die gesetzlichen Vorschriften über die Gestaltung abgabenbehördlicher Prüfungen enthalten kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse solcher Prüfungen, mit welchen diese Vorschriften verletzt wurden (vgl. die hg. Erkenntnisse zum Gebot der Vorweisung des Prüfungsauftrages vom 28. Jänner 1980, 3431/78, und vom 22. Dezember 1993, 91/13/0128, 0133, S. 11, sowie jene zum Verbot der Wiederholungsprüfung vom 24. September 1996, 93/13/0018, und vom 26. November 1996, 92/14/0212). Der Beschwerdeführer hatte demnach kein subjektiv-öffentliches Recht auf Unterbleiben einer Verwertung solcher Prüfungsergebnisse im angefochtenen Bescheid, die in Überschreitung des den Prüfungsorganen erteilten Auftrages gewonnen worden waren. Er konnte die vorliegende Überschreitung des Prüfungsrahmens durch die Prüfungsorgane dem angefochtenen Bescheid demnach auch nicht mit Erfolg entgegenhalten.

Das Schwergewicht des Beschwerdevorbringens liegt in jener Verfahrensrüge, mit welcher der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorwirft, die erstbehördlichen Sachverhaltsfeststellungen in den strittigen Fragen ohne argumentative Auseinandersetzung mit seinem Berufungsvorbringen, ohne Eingehen auf seine im einzelnen erstatteten Beweiswürdigungsrügen und ohne zureichende Behebung der erstinstanzlichen Verfahrensmängel übernommen zu haben, ohne im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar darzustellen, weshalb seinen zu einzelnen Sachverhaltsumständen und Beweiswürdigungsüberlegungen vorgetragenen Argumenten nicht zu folgen sei.

Diese Rüge ist im Ergebnis insoweit berechtigt, als die von der belangten Behörde gewählte Gestalt der Begründung des angefochtenen Bescheides dem Verwaltungsgerichtshof nicht einmal die Beurteilung der Frage ermöglicht, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Rechtswidrigkeiten der behördlichen Sachgrundlagenermittlung in der behaupteten Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung und der behaupteten Verletzung von Parteienrechten des Beschwerdeführers vorliegen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich im Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer im Ergebnis zu Recht gerügten Begründung des angefochtenen Bescheides zu folgenden Überlegungen veranlaßt:

Dem von der belangten Behörde dem Gerichtshof vorgelegten "Aktenmaterial" sind gewiß gewichtige Indizien zu entnehmen, die auf eine grundsätzlich stattgefundene Beteiligung des Beschwerdeführers an der Ausstellung von Scheinrechnungen und auch am Verkauf von Golddukaten in beträchtlichem Ausmaß hinweisen. Daß das dem Gerichtshof vorgelegte "Aktenmaterial" in der Führung eines die Parteienrechte des Beschwerdeführers währenden Verfahrens eine Beweiswürdigung als schlüssig erkennen lassen könnte, welche zum Ergebnis sowohl der entgeltlichen Ausstellung von Scheinrechnungen als auch der Lieferung von Golddukaten durch den Beschwerdeführer gelangte, ist keineswegs von der Hand zu weisen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist aber gemäß Art. 131 Abs. 1 B-VG nicht zur Prüfung von "Aktenmaterial", sondern zur Prüfung des letztinstanzlichen Bescheides berufen. Eine solche Gesetzmäßigkeitsprüfung kann der Verwaltungsgerichtshof nur vornehmen, wenn ein angefochtener Bescheid die Beurteilung des Vorliegens einer Verletzung als verletzt geltend gemachter Rechte des Beschwerdeführers durch die Anwendung materiellen Rechtes oder die Gestaltung des Verfahrens zur Sachgrundlagenermittlung in der dem Bescheid gegebenen Begründung auch ermöglicht. Läßt die Begründung eines angefochtenen Bescheides eine solche Beurteilung gar nicht zu, dann führt ein solcher Begründungsmangel gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides zwangsläufig schon aus diesem Grund.

Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, daß eine solche Begründung erkennen lassen muß, 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 (vgl. etwa die

hg. Erkenntnisse vom 12. Jänner 1994, 92/13/0272, vom 14. September 1994, 92/13/0180, vom 24. Jänner 1996, 93/13/0165, vom 27. März 1996, 94/13/0028, vom 24. April 1996, 92/13/0302, vom 20. Juni 1995, 94/13/0201, vom 31. Juli 1996, 92/13/0138, vom 24. September 1996, 93/13/0016, und vom 15. Jänner 1997, 94/13/0002). 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 89/13/0168).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder gegebenenfalls Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Daß die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde im Ergebnis ihrer Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes "Aktenmaterial" nicht ersetzt werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen (vgl. neben den bereits zitierten

hg. Erkenntnissen vom 12. Jänner 1994, 92/13/0272, vom 14. September 1994, 92/13/0180, und vom 24. September 1996, 93/13/0016, insbesondere auch das Erkenntnis vom 2. August 1995, 93/13/0065).

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen 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 Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet. Da die Anwendung der Gesetze in der Subsumtion von Sachverhalten unter gesetzliche Tatbestände besteht, wird sich die Behörde für die Ermöglichung eines solchen Subsumtionsvorganges zwangsläufig auf die Feststellung nur desjenigen Sachverhaltes beschränken können, der dazu ausreicht, die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes im dritten tragenden Begründungselement eines Bescheides zu beurteilen.

Daß die oben wiedergegebene Begründung des im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung in keiner Weise entspricht, bedarf keiner näheren Erörterung. Eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung fehlt völlig. Die als Überlegungen zur Beweiswürdigung verstehbaren Ausführungen übersteigen nicht den Charakter einer allgemein gehaltenen Kommentierung des Verwaltungsgeschehens und des Vorbringens des Beschwerdeführers und lassen ein Eingehen auf konkret von ihm angeführte Argumente unter Bezugnahme auf konkrete Sachverhalte im Umfang der rechtlich im Ergebnis erfolgten Hinzurechnungen völlig vermissen. Angesichts dieser Begründungsgestaltung erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die in der Beschwerdeschrift im einzelnen aufgezeigten Unvollständigkeiten und Ungereimtheiten der erstatteten Begründungsausführungen. Soweit die belangte Behörde ihrer Begründungspflicht durch Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und die Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren zu genügen konnte glaubte, hätte ein solcher Verweis ihre Begründung nur dann tragen können, wenn der Betriebsprüfungsbericht seinerseits den dargestellten Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und darüber hinaus auch alle im Berufungsverfahren vorgetragene Argumente schon nachvollziehbar in zusammengefaßter Darstellung widerlegt hätte. Weder das eine noch das andere traf im Beschwerdefall zu.

Zufolge ausreichender Deutlichkeit erkennbar unschlüssig sind die Ausführungen des angefochtenen Bescheides, mit welchen die belangte Behörde ihre Auffassung zum Ausdruck gebracht hat, weshalb dem für den Fall der behördlichen Annahme stattgefundener Golddukatenvverkäufe durch den Beschwerdeführer gestellten Begehren des Beschwerdeführers nach Ansatz einer entsprechenden Aufwandspost für Wareneinkauf nicht Rechnung zu tragen sei. Hat der Beschwerdeführer nach den behördlichen Sachverhaltsfeststellungen Golddukatens im Jahre 1986 verkauft, dann muß er sie ja wohl zuvor angekauft haben. Daß der Beschwerdeführer die nach den behördlichen Feststellungen von ihm verkauften Golddukatens anders als durch Ankauf erworben oder sie in früheren Besteuerungsperioden angekauft und bis zum Jahre 1986 gehortet haben sollte, wären Annahmen, die nach dem Gesamtbild der Aktenlage so wenig wahrscheinlich schienen, daß sie einer sehr viel einleuchtenderen Begründung bedurft hätten als des bloßen Hinweises auf das Fehlen eines Beleges für Ankäufe im Jahre 1986, der im Beschwerdefall schon deswegen nicht aussagekräftig sein konnte, weil der Beschwerdeführer auch die Verkäufe von Golddukatens bestritten hatte. Die gebotene Wirklichkeitsnähe eines Schätzungsvorganges (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. April 1996, 92/13/0284, vom 10. Oktober 1996, 94/15/0111, und vom 26. November 1996, 92/14/0212) erforderte bei der Unterstellung gewerblicher Verkäufe von Golddukatens auch den Ansatz einer entsprechenden Aufwandspost für deren Beschaffung (vgl. in diesem Zusammenhang ebenso auch die Erwägungen des hg. Erkenntnisses vom 20. Juni 1995, 91/13/0063, welches sich mit dem Fall des schätzungsweisen Ansatzes von Vorsteuerabzugsbeträgen befaßt hatte, dessen Voraussetzungen im Beschwerdefall freilich sachverhaltsbezogen nicht vorzuliegen scheinen).

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich im Rahmen des gestellten Antrages auf die Bestimmungen der §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Kostenmehrbegehrens gründet sich darauf, daß im Pauschbetrag für Schriftsatzaufwand die Umsatzsteuer bereits enthalten ist, und auf überhöht verzeichnetem Stempelgebührenaufwand insofern, als an Stempelgebühren lediglich Beträge von S 360,-- für die Beschwerdeschrift und von S 90,-- für den angefochtenen Bescheid zu entrichten gewesen waren.