

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.07.1998

Geschäftszahl

95/13/0005

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

95/13/0006

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 Beschwerden des HC in K, vertreten durch Dr. Herbert Rabitsch, Rechtsanwalt in Wien III, Petrusgasse 2/15, 1. gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 14. November 1994, Zl. 6/3-3321/94-05/a, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1991, und 2. gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 1994, Zl. 6/3-3321/94-05b, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1992 und Jänner bis August 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 25.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Arbeitsbogen über die beim Beschwerdeführer hinsichtlich der Streitjahre vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ist erkennbar, daß der Beschwerdeführer am 7. Mai 1990 wegen des Verdachtes gerichtlich strafbarer Handlungen inhaftiert und in weiterer Folge zu einer langjährigen Freiheitsstrafe rechtskräftig verurteilt worden ist.

Bei einer Einvernahme durch Organe des zuständigen Finanzamtes gab der Beschwerdeführer am 4. März 1993 an, er habe ab dem im Jahr 1988 erfolgten Ankauf von Liegenschaftsanteilen in Wien 15, S-Gasse 7-13, 20-22 Garagenplätze vermietet. Auf der Liegenschaft L-Straße 35 habe er ca. 20 Einstellplätze vermietet. Der Beschwerdeführer habe darüber keine Aufzeichnungen geführt. Die Ankäufe der Liegenschaften seien mittels Bankkrediten finanziert worden. Weiters habe er 1988 am Standort H-Gasse 7 einen Autohandel begonnen. Dort habe sich eine Werkstätte befunden, in der er angekaufte Gebrauchtwagen instandgesetzt habe. Vorwiegend habe er mit Kraftfahrzeugen der Marke Porsche gehandelt. Glaublich habe er in einem Zeitraum von zwei Jahren fünf bis sechs Autos angekauft und instandgesetzt. Aufzeichnungen habe er auch diesbezüglich nicht geführt. Das Ergebnis sei nicht zufriedenstellend gewesen. Die Einkaufspreise hätten zwischen S 300.000,-- und S 400.000,-- betragen. Auf Grund der Reparaturen habe er die Wagen mit Verlust verkauft. Die monatlichen Lebenshaltungskosten hätten S 8.000,-- bis S 10.000,-- betragen. Zusätzlich habe er Kreditrückzahlungen in der Höhe von S 20.000,-- bis S 25.000,-- zu leisten gehabt. Diese Aufwendungen seien aus vorhandenen Sparguthaben, die der Beschwerdeführer von seinem Vater zum 30. Geburtstag im März 1977 erhalten habe, sowie aus seinen Einnahmen finanziert worden. Der Beschwerdeführer habe von seinem Vater drei Sparbücher mit einem Einlagenstand von jeweils einer Million S erhalten. Die Schenkung sei beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern nicht angezeigt worden. Diese Geldbestände seien bis zum Jahr 1986 verbraucht worden. Die Miete für die Garagenplätze habe monatlich S 1.000,-- bzw. S 1.080,-- betragen.

Bei einer weiteren Vernehmung am 25. Mai 1993 gab der Beschwerdeführer an, die Liegenschaft L-Straße sei grundsätzlich leer gestanden. Mit der Vermietung der Einstellplätze sei auf Veranlassung des Beschwerdeführers durch seine Ehegattin und seinen Bruder im Jänner 1991 begonnen worden. Es seien 30 bis 40 Plätze zu vermieten gewesen. Tatsächlich seien im Durchschnitt für Jänner bis Mai 1991 20 Einstellplätze vermietet gewesen. Die Plätze seien vom Bruder des Beschwerdeführers tatsächlich nur um S 600,-- vermietet worden. Hiefür sei ein Bankkonto eingerichtet worden. Die Kontoauszüge müßten sich bei seiner Ehegattin befinden.

Für die Finanzierung des Autohandels sei dem Beschwerdeführer von der R-Bank ein Betriebsmittelkredit in Höhe von S 500.000,-- eingeräumt worden. Zur Sicherstellung habe er die Typenscheine hinterlegt.

Ebenfalls am 25. Mai 1993 wurde eine Selbstanzeige des Beschwerdeführers protokolliert, wonach der Verkaufspreis der Liegenschaftsanteile L-Straße 35-37 über den urkundlich festgelegten Kaufpreis von S 4.200.000,-- hinaus tatsächlich S 5.200.000,-- betragen habe.

Ursula C, die Ehefrau des Beschwerdeführers, gab bei einer Vernehmung am 8. Juni 1993 unter anderem an, die Lebenshaltungskosten für sie und ihren Sohn hätten

ca. S 14.000,-- bis S 15.000,-- betragen.

Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1988 bis 1991 durch eine Schätzung ermittelt. Auf Grund der Angaben des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau ging der Prüfer davon aus, daß die Aufwendungen des Beschwerdeführers für die Lebenshaltung und Kreditrückzahlungen monatlich S 34.000,-- bis S 40.000,-- betragen hätten. Aus den unvollständig vorgelegten Unterlagen seien für 1990 Einnahmen aus der Garagenvermietung auf der Liegenschaft S-Gasse 7-13 in Höhe von S 315.839,-- und für die Zeit von Februar bis Juli 1991 aus der Vermietung der Liegenschaft L-Straße 35-37 in Höhe von S 104.528,-- hervorgegangen. Da die Aufwendungen der privaten Lebensführung durch diese Mieteinnahmen nicht hätten gedeckt werden können, sei zu erschließen, daß auch aus dem Kraftfahrzeughandel positive Erträge erzielt worden seien. Der Prüfer schätzte die Einnahmen aus der Vermietung von Einstellplätzen für 1988 und 1991 mit je S 200.000,-- und für 1989 und 1990 mit je S 300.000,--. Die Einnahmen aus dem Kraftfahrzeughandel wurden für die Jahre 1988 bis 1990 mit je S 320.000,-- geschätzt. Vorsteuern wurden für 1988 mit S 12.000,-- für 1989 und 1990 mit je S 24.000,-- und für 1991 mit S 9.000,-- geschätzt. Die Umsätze für die Zeiträume Jänner bis Juni 1992 und Juli bis Dezember 1992 wurden mit je S 61.000,--, und für Jänner bis August 1993 mit S 68.000,-- geschätzt. Vorsteuern wurden für die beiden Halbjahre 1992 mit je S 3.000,-- und für Jänner bis August 1993 mit S 2.000,-- geschätzt. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde für die Jahre 1988 bis 1990 mit je S 420.000,-- geschätzt. Bei der Gewinnermittlung für 1991 wurden einem Betrag von S 420.000,- die nach Auffassung des Prüfers bei Veräußerung der Liegenschaftsanteile S-Gasse 7-13 und L-Straße 35-37 erzielten Erträge von S 1.477.000,-- und S 3.602.000,-- zugerechnet, woraus sich ein Gewinn von S 5.499.000,-- ergab.

Das Finanzamt folgte dem Prüfungsbericht und erließ für die Jahre 1988 bis 1991 entsprechende Abgabenbescheide. Für die Zeiträume Jänner bis Juni 1992, Juli bis Dezember 1992 und Jänner bis August 1993 wurden

Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide erlassen.

In der Berufung gegen die Abgabenbescheide 1988 bis 1991 wurde zunächst ausgeführt, die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers hätten seit seiner Inhaftierung am 7. Mai 1990 S 0,-- betragen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers sei 1990 unselbständig erwerbstätig gewesen und habe anschließend Arbeitslosengeld bezogen. Der "Handel mit Kraftfahrzeugen" sei nicht wirtschaftlich geführt worden, sondern habe der Liebhaberei des Beschwerdeführers gedient, die Fahrzeuge zu adaptieren, ein wenig selbst zu fahren und dann an einen Sport-Auto-Liebhaber weiterzugeben. Die Fahrzeuge hätten durch Zeitablauf nur mit einem Verlust abgegeben werden können. Nach der Inhaftierung habe diese Liebhaberei nicht mehr ausgeübt werden können. Die Schätzung erstreckte sich demgegenüber auf die Zeit bis zum Ende 1990. Bei den Garagenplätzen habe es sich um überdachte Abstellplätze bzw. Hofplätze gehandelt. Die Tätigkeit sei nicht der Gewerbesteuer unterlegen, da keine Zusatzleistung zur Vermietung betrieben worden sei. Die Veräußerung von Grund und Boden unterliege nicht der Gewerbesteuer. Die Vermietung von Grundstücken sei nach einem Steuersatz von 10 % zu besteuern. Der Berufung waren Aufstellungen über die 1988 bis 1991 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angeschlossen (1988 Überschuß der Einnahmen S 65.706,70, 1989 S 103.788,75, 1990 S 234.956,70, 1991 Verlust S 64.416,90). Hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung der Liegenschaftsanteile wurden - ausgehend von den Ansätzen des Prüfers - diverse Aufwendungen geltend gemacht.

In der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1992 und 1993 wurde geltend gemacht, daß in den gegenständlichen Zeiträumen nur Einnahmen aus der Vermietung von Wohnräumen erzielt worden seien. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze für 1992 habe S 106.377,-- betragen, was bei einem Steuersatz von 10 % eine Umsatzsteuer von S 10.638,-- ergebe. An Betriebskosten seien monatlich S 5.319,09 brutto bezahlt worden, was für 1992 einen Betrag von S 63.829,08 ergebe. Demnach habe die Vorsteuer S 10.638,-- betragen, sodaß die Zahllast S 0,-- ausmache. Für Jänner bis August 1993 hätten die Umsätze S 70.918,-- betragen. Die Betriebskosten hätten einen Betrag von S 42.552,72 ausgemacht. Die Zahllast für diesen Zeitraum betrage S 0,--.

Mit einem Schriftsatz vom 29. Juli 1994 gab der Prüfer eine Stellungnahme zu den Berufungen des Beschwerdeführers ab. Unter anderem wurde darin ausgeführt, die vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeiten stellten eine wirtschaftliche Einheit dar. Die Behauptung, daß der Handel mit Kraftfahrzeugen ohne objektiv erkennbare Gewinnerzielungsmöglichkeit geführt worden wäre, stehe im Widerspruch zu früheren Angaben des Beschwerdeführers. Die der Berufung angeschlossenen Zusammenstellungen seien "für die Betriebsprüfung" nicht nachvollziehbar.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1988 sowie Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1990 teilweise stattgegeben; ansonsten wurde die Berufung betreffend die Abgabenbescheide 1988 bis 1991 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, aus dem Umstand, daß die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung unbeantwortet geblieben sei, müsse geschlossen werden, daß die Angaben in der Berufung "keine Deckung in notwendigen Belegen" hätten. Es könne daher dem Berufungsbegehren "im wesentlichen nicht nachgekommen" werden. Hinsichtlich des Jahres 1990 wurde dem Vorbringen des Beschwerdeführers insofern Rechnung getragen, als die Umsätze um S 213.000,- und der Gewinn aus Gewerbebetrieb um S 144.000,- vermindert wurden. Die in den Beilagen zur Berufung geltend gemachten Aufwendungen bei der Ermittlung des Gewinnes aus den Liegenschaftsverkäufen könnten nicht anerkannt werden, da sie "unwidersprochen unbelegt geblieben" seien. Hinsichtlich des geltend gemachten begünstigten Steuersatzes für die Vermietung von Abstellplätzen wurde von der belangten Behörde auf die ab 1. August 1988 geltende Änderung des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 hingewiesen. Für 1988 wurden 7/12 der Garagenumsätze dem Berufungsbegehren entsprechend dem begünstigten Steuersatz unterzogen. Weiters wurde von der belangten Behörde ausgeführt, es sei "unwidersprochen" geblieben, "daß die von der BP nur rein rechnerisch vorgenommene Trennung von "Garagenplätzen" und "Handel", von der BP für den "vorliegenden wirtschaftlich einheitlichen Geschäftsbetrieb" zu Recht angesetzt wurde, und "im Hinblick auf die mangelhaften und unvollständigen Unterlagen die Schätzung nur griffweise und total erfolgen" konnte." Es seien daher die Berufungsausführungen zur Gewerbesteuerpflicht und zur Vermietung, aber auch zur "Veräußerung von Grund und Boden" "hinfällig".

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Dezember 1992 und Jänner bis August 1993 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde von der belangten Behörde ausgeführt, die "BP" habe in ihrer Stellungnahme zur Berufung eine ausschließliche Vermietung von Wohnungen für möglich erachtet, es bedürfe aber der Einsicht in entsprechende Unterlagen. Trotz "nachweislicher Bekanntgabe" sei dieser Vorhalt vom Beschwerdeführer unbeantwortet geblieben. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Es könne gar nicht ausgeschlossen werden, "daß die BP mit ihrer griffweisen Umsatzschätzung ohnehin die nur aus der (erwiesenermaßen vorliegenden) Vermietung von Autoabstellplätzen stammenden Beträge erfaßt hat, und daß daneben noch nicht erfaßte Einnahmen aus Wohnungsvermietungen vorliegen." Damit sei "auch der begehrte Umsatzsteuersatz von 10 % hinfällig, da unbegründet."

Der Verwaltungsgerichtshof hat die vorliegenden Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung verbunden und über sie erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muß die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, 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. Die Begründung eines Bescheides muß dabei 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. für viele das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0200, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Die Begründung der beiden angefochtenen Bescheide entspricht diesen Anforderungen keineswegs. Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes, den die belangte Behörde als erwiesen angenommen hat, ist den Bescheiden nicht zu entnehmen. Im Sachverhaltsteil des erstangefochtenen Bescheides wird lediglich kursorisch darauf verwiesen, daß der Beschwerdeführer "keinerlei Aufzeichnungen" geführt habe, sowie daß das Finanzamt die Einnahmen aus der Vermietung der Garagenplätze "den eigenen niederschriftlich abgegebenen Angaben des Bw über seine Lebenshaltungskosten und Rückzahlungen folgend" "in Anlehnung an Überprüfbares" geschätzt habe und "den fehlenden Rest dem Kfz-Handel" zugeordnet habe. Im weiteren wurde von der belangten Behörde die Berufungsschrift wörtlich wiedergegeben. Im Erwägungsteil beschränken sich die Ausführungen, mit denen offenkundig eine Beweiswürdigung vorgenommen werden soll, auf den an den Beschwerdeführer gerichteten Vorwurf, er habe auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung des Beschwerdeführers nicht repliziert. Dieser Umstand allein veranlaßte die belangte Behörde offenkundig, den vom Beschwerdeführer in seiner Berufungsschrift und deren Beilagen behaupteten Sachverhalt als nicht erwiesen anzunehmen, ohne sich mit der Stichhaltigkeit der detaillierten Einwendungen des Beschwerdeführers auseinanderzusetzen (etwa bei der Ermittlung des Erlöses aus der Veräußerung der Liegenschaftsanteile mit dem Begehren, die entrichtete Grunderwerbsteuer abzusetzen). Damit, daß die belangte Behörde aber im erstangefochtenen Bescheid das Vorbringen der Berufungsschrift in keiner Weise einer substantiellen Würdigung unterzogen hat, hat sie Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Insbesondere wird vom Beschwerdeführer zutreffend gerügt, daß im erstangefochtenen Bescheid keinerlei Auseinandersetzung mit dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren, bei den festgestellten An- und Verkäufen von Sportwagen habe es sich um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gehandelt, enthalten ist. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, daß auch in den vorgelegten Akten keine Hinweise auf Einkaufspreis, Reparaturkosten und Verkaufspreis der einzelnen festgestellten Fahrzeuge enthalten sind. Die in der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung enthaltene Ausführung, die Behauptung des Beschwerdeführers über mangelnde Gewinnerzielungsmöglichkeit stehe im Widerspruch zu "niederschriftlich aufgenommenen Angaben" des Beschwerdeführers, ist im übrigen unrichtig, da der Beschwerdeführer bereits in seiner ersten Vernehmung behauptet hatte, er habe bei dieser Tätigkeit Verluste erlitten.

Des weiteren hat es die belangte Behörde unterlassen, sich mit den Einwendungen gegen die Qualifizierung der Einkünfte aus der Vermietung von Abstellplätzen als solche aus Gewerbebetrieb auseinanderzusetzen. Einen Sachverhalt, der eine Qualifizierung der Betätigungen als Fahrzeughändler und als Vermieter von Abstellplätzen als einen einheitlichen Gewerbebetrieb rechtfertigen würde, wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt. Der Hinweis auf die diesbezügliche Behandlung der Betätigung durch den Prüfer kann eine solche Sachverhaltsfeststellung nicht ersetzen.

Mit den Einwendungen gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung des auf Grund und Boden entfallenden Teiles des Veräußerungserlöses der beiden Liegenschaften - eine nähere Konkretisierung von Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften der diesbezüglichen Liegenschaften oder Anteilen an Liegenschaften ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen - hat sich die belangte Behörde ebenfalls nicht auseinandergesetzt, obwohl dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden kann, daß der Gewinn aus (dem einheitlichen) Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen des § 5 EStG geschätzt worden ist.

Soweit der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift die Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 30 Abs. 3 Z. 2 EStG hinsichtlich der seiner Meinung nach vorliegenden Einkünfte aus Spekulationsgeschäften moniert, ist ihm allerdings folgendes entgegenzuhalten: Abgesehen davon, daß es sich bei dem Vorbringen, es sei eine Ausschlußklage der übrigen Miteigentümer anhängig gewesen, um ein neues und damit unbeachtliches Vorbringen handelt, übersieht er, daß diese Ausnahmebestimmung nur im Falle eines behördlichen Eingriffs oder bei einem unmittelbar drohenden behördlichen Eingriff, nicht aber bei einer Veräußerung auf Grund eines zivilrechtlichen Anspruches eines Dritten zum Tragen kommt. Die Verhaftung des Beschwerdeführers am 7. Mai 1990 stellt keinen behördlichen Eingriff im Sinne des § 30 Abs. 3 Z. 2 EStG dar.

Im zweitangefochtenen Bescheid ist die belangte Behörde erkennbar davon ausgegangen, daß die vorgeschriebenen Beträge an Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1992 und Jänner bis August 1993 ihre Ursache in der von der belangten Behörde angenommenen Vermietung von Autoabstellplätzen gehabt hat. Obgleich der Beschwerdeführer in seiner Berufungsschrift ausdrücklich auf den Umstand verwiesen hat, daß er in den angeführten Zeiträumen ausschließlich Umsätze aus der Vermietung von Wohnräumen erzielte, hat die belangte Behörde in der nicht weiter nachvollziehbaren Begründung des angefochtenen Bescheides auf die diesbezüglich keine substantiellen Ausführungen enthaltende Stellungnahme des Prüfers verwiesen. Es könne nach Auffassung der belangten Behörde gar nicht ausgeschlossen werden, daß "die BP mit ihrer griffweisen Umsatzschätzung ohnehin die nur aus der (erwiesenermaßen vorliegenden) Vermietung von Autoabstellplätzen stammenden Beträge erfaßt, und daß daneben noch nicht erfaßte Einnahmen aus Wohnungsvermietungen vorliegen." Was immer die belangte Behörde mit diesen Ausführungen gemeint haben mochte, wird von ihr selbst völlig übersehen, daß die Mietobjekte bereits im Jahre 1991 veräußert worden waren, ein Vorgang, der zu der im erstangefochtenen Bescheid vorgenommenen Besteuerung der Veräußerungserlöse geführt hat. Zu Recht wird daher vom Beschwerdeführer hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides gerügt, daß die belangte Behörde den diesem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt aktenwidrig angenommen hat.

Der erstangefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben, weil Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Der zweitangefochtene Bescheid war gemäß lit. a dieser Gesetzesstelle aufzuheben, weil der Sachverhalt von der belangten Behörde in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen worden ist.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.