

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.01.2011

**Geschäftszahl**

2008/13/0017

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

2008/13/0019

2008/13/0018

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des P in W, vertreten durch Mag. Bernd Gahler, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Marokkanergasse 21/11, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 1) 22. Dezember 2006, Zl. RD/0088-W/04, 2) 5. Juni 2007, Zl. RV/1338-W/07, 3) 24. Juli 2007, Zl. RV/2143-W/06 vormals RV/1424-W/05, betreffend ad 1) Einkommensteuer für das Jahr 2003, ad 2) Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002 und ad 3) Umsatzsteuer für das Jahr 2003, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.831,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit dem auf Grund eines Devolutionsantrages ergangenen Bescheid vom 22. Dezember 2006 setzte die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer für das Jahr 2003 zu entrichtende Einkommensteuer fest. Sie ging - abweichend von der Abgabenerklärung des Beschwerdeführers - von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von

10.781 EUR und von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.675,32 EUR aus, was zuzüglich der Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers lt. Mitteilung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 7.621,28 EUR Gesamteinkünfte in Höhe von 23.077,60 EUR ergab.

Mit Bescheid vom 5. Juni 2007 wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen einen Bescheid des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002 ab.

Mit Bescheid vom 24. Juli 2007 entschied die belangte Behörde schließlich über die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003. Sie änderte den Finanzamtsbescheid ab und setzte abweichend zur Abgabenerklärung, in der eine Umsatzsteuergutschrift von 8.048,43 EUR ausgewiesen wurde, eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von nur 200,93 EUR fest.

Über die gegen die angeführten Bescheide erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschriften seitens der belangten Behörde, zu denen der Beschwerdeführer Gegenäußerungen erstattete, erwogen:

ad 1) Einkommensteuer für das Jahr 2003

## a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte)

In Bezug auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit richtet sich die Beschwerde dagegen, dass die belangte Behörde die Hilfsbedürftigkeit des Beschwerdeführers verneint und eine zuzüglich zur Pension gewährte Ausgleichszulage in Höhe von 1.318,52 EUR in die zu versteuernden Einkünfte einbezogen habe, obwohl der Beschwerdeführer mit Schreiben der Sozialversicherungsanstalt vom 10. Oktober 2006 dargelegt habe, dass die Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuerpflicht unterliege.

Hierzu genügt es, auf das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2006/13/0172, zu verweisen, mit dem über die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2002 abgesprochen wurde. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Beurteilung der (wirtschaftlichen) Hilfsbedürftigkeit eines Abgabepflichtigen der Finanzbehörde obliegt und von einer solchen nur dann ausgegangen werden kann, wenn weder Einkommen noch Vermögen des Steuerpflichtigen noch beides zusammen ausreichen, um seinen notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten. Aufgrund der vom Beschwerdeführer im Jahr 2002 erzielten Gesamteinkünfte wurde die Steuerpflicht der im Jahr 2002 bezogenen Ausgleichszulage bejaht, wobei für das Jahr 2003 - aufgrund der diesbezüglich gleichbleibenden Verhältnisse - nichts Anderes gelten kann.

## b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ging die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer einen steuerlich relevanten Betrieb der Buchherstellung und einen steuerlich unbeachtlichen Scheinbetrieb "Handel mit Rechten" betreibe. Mit der Buchherstellung erziele der Beschwerdeführer

u. a. Betriebseinnahmen, die er als "Kautions" bezeichne und in dem Zeitpunkt als vereinnahmt ansehe, in dem er mit den Kunden - Hobbyautoren für die er Bücher in Kleinstauflagen herstelle - abrechne. Tatsächlich stellten die als "Kautions" bezeichneten Gelder "Druckkostenbeiträge" dar, die, nachdem der Beschwerdeführer seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittle, im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern seien. Insoweit stimmten die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers nicht, weshalb die Schätzungsberechtigung gegeben sei. Eine Schätzung sei auch erforderlich, weil der Beschwerdeführer Bareingänge nicht aufgezeichnet, auf Scheinrechnungen beruhende Betriebsausgaben geltend gemacht und die Herkunft der zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten notwendigen Mittel nicht aufgeklärt habe. Im Rahmen der Schätzung würden die dem Beschwerdeführer nachweislich zugeflossenen Beträge, der in Bezug auf seinen Lebensunterhalt festgestellte Fehlbetrag und "der Anteil geltend gemachter Betriebsausgaben, der auf die Privatnutzung von Betriebsvermögen entfällt (Anm: 40% der Absetzung für Abnutzung des 2003 angeschafften Druckers)", als Betriebseinnahmen berücksichtigt. Als Betriebsausgaben würden die den Drucker betreffende Absetzung für Abnutzung und sechs Prozent der geschätzten Betriebseinnahmen, die nicht auf die Privatnutzung des Druckers entfielen, in Ansatz gebracht.

Die Beschwerde rügt die "Rechtsauffassung" der belangten Behörde, wonach die vom Beschwerdeführer erhaltenen Kautions eine Vermögensvermehrung darstellten, und trägt vor, dass eine solche nicht stattgefunden habe, weil der Erhalt einer Kautions die Verpflichtung zu deren Rückgabe begründe.

Mit diesem Vorbringen wird schon allein deswegen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil im angefochtenem Bescheid - unter Hinweis auf das im angefochtenen Bescheid näher dargelegte Ergebnis der Beweisaufnahme - davon ausgegangen wird, dass die als "Kautions" bezeichneten Gelder entgegen ihrer Bezeichnung "Druckkostenbeiträge" darstellten, über die der Beschwerdeführer sofort nach Erhalt habe verfügen können, was in der Beschwerde letztlich nicht bestritten wird.

Die Beschwerde wendet sich weiters dagegen, dass die Nutzung des Druckers von der belangten Behörde mit 40% dem "Scheinbetrieb" Handel mit Rechten zugeordnet werde. Wenn eine Einkunftsquelle als Scheinbetrieb ausscheide, müsse dies - so die Beschwerde weiter - auch für die Kosten gelten. In Konsequenz dessen dürfe der Scheinbetrieb keine Kosten produzieren. Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wird zudem ausgeführt, dass der in Rede stehende Drucker - wie vom Beschwerdeführer bereits vorgebracht - über ein elektronisches Zählwerk verfüge, das per 3. Mai 2007 eine Stückzahl von 100859 angezeigt habe. "Dies würde bei 40% privater Nutzung eine Stückzahl von 70 pro Tag bedeuten - eine Zahl, die nicht der Lebenserfahrung entspricht".

Diesem Vorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass vom Beschwerdeführer im Abgabenverfahren kein Vorbringen hinsichtlich eines elektronischen Zählwerkes erstattet wurde, weshalb das diesbezügliche Beschwerdevorbringen dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbot unterliegt (§ 41 Abs. 1 VwGG). Die unter Bezugnahme auf ein elektronisches Zählwerk angestellte Durchschnittsbetrachtung ist zudem nicht geeignet, Aufzeichnungen über die konkrete Verwendung des Druckers - solche wurden mit Fragenvorhalt der belangten Behörde vom 2. Juni 2006 abverlangt - zu ersetzen. Nicht nachvollziehbar ist das Vorbringen, dass der von der belangten Behörde als Scheinbetrieb gewertete Handel mit Rechten, der zu einer strafgerichtlichen Verurteilung des Beschwerdeführers geführt hat (näher dargestellt im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2004/13/0124), keine Kosten verursachen könne. Im angefochtenen Bescheid wird beispielsweise auf die u.a. in diesem Zusammenhang initiierten mutwilligen Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof hingewiesen, denen zwangsläufig entsprechende Abgabenverfahren vorgelagert sind. Dass der Beschwerdeführer mutwillig Verfahren verfolgt, hat auch der Verwaltungsgerichtshof festgestellt (vgl. etwa den Beschluss vom 22. März 2006, 2005/13/0029). Da davon auszugehen ist, dass die im Zusammenhang mit den

angeführten Verfahren anfallenden Eingaben mit einem erheblichen Druckaufwand verbunden sind, erscheint der von der belangten Behörde in Ansatz gebrachte private Nutzungsanteil jedenfalls nicht unschlüssig.

Der Rüge, der Ansatz von 4.905 EUR an geschätzten "Lebensunterhaltskosten" sei willkürlich, "da dieser auch aus Ersparnissen bestritten werden kann", ist zu entgegnen, dass der Beschwerdeführer anlässlich eines am 16. November 2006 abgehaltenen Erörterungsgesprächs die geringen Behebungen von seinem Bankkonto mit seiner sparsamen Lebensweise und laufenden Einladungen zu Geschäftsessen begründete. Dass die zur Bedeckung der Lebenshaltungskosten fehlenden Mittel tatsächlich aus ins Gewicht fallenden Ersparnissen resultierten, wurde im Abgabungsverfahren weder vorgebracht noch nachgewiesen und wird in der Beschwerde auch nicht konkret behauptet.

#### c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Was die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anlangt, ist strittig, ob der Zinsengewinn, der dem Beschwerdeführer infolge eines von der Mieterin AF mit Beginn des Mietverhältnisses gewährten zinslosen Darlehens in Höhe von 500.000 S (rückzahlbar bei Beendigung des Mietverhältnisses) erwächst, als Mieteinnahme zu berücksichtigen sei. Außerdem wird gerügt, dass an Mieter verrechnete Betriebskosten "die Ursache in tatsächlich auch bezahlten und geschuldeten Aufwendungen" hätten, weshalb diese zur Gänze nicht als Einnahmen sondern als Durchlaufposten anzusehen seien.

Mit der Frage des Zinsgewinns hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 4. Juni 2008, 2004/13/0124, betreffend die Umsatzsteuer des Beschwerdeführers für die Jahre 2000 und 2001, und 2006/13/0172, betreffend die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2002, auf deren Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, auseinandergesetzt. In den angeführten Erkenntnissen wurde zu Recht erkannt, dass dem von AF gewährten zinslosen Darlehen im Umfang des dadurch verschafften Zinsgewinns - mietzinserhöhender - Entgeltcharakter zukommt, weshalb es der Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe sich mit der Behauptung des Beschwerdeführers, "wonach ihm Frau (AF) einen zinslosen Kredit gewährte", nicht auseinandergesetzt, an Relevanz fehlt.

Dass den von Mietern vereinnahmten Betriebskosten im Regelfall tatsächlich bezahlte und verrechenbare Aufwendungen gegenüberstehen, mag zutreffen. Im Streitfall wurde Derartiges gerade nicht festgestellt. Die belangte Behörde stellte vielmehr - von der Beschwerde unwidersprochen - fest, dass den seitens des Beschwerdeführers vereinnahmten Betriebskosten in Höhe von 1.454,54 EUR tatsächlich angefallene bzw. verrechenbare Aufwendungen in Höhe von nur 609 EUR gegenüberstehen, weshalb sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet erweist.

#### 2) Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002

Der Beschwerdeführer beantragte mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2006 die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2002 (im Folgenden nur: Wiederaufnahmeantrag) und legte dem Antrag ein Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 10. Oktober 2006 bei, in der ihm, unter Bezugnahme auf ein Schreiben vom 5. Oktober 2006 bestätigt wird, "dass die zu Ihrer Alterspension ausgezahlte Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegt". Mit Schreiben vom 29. März 2007 ergänzte der Beschwerdeführer den Wiederaufnahmeantrag dahingehend, dass ihm mit Bescheid vom 8. März 2007 Sozialversicherungsbeiträge für das Jahr 2002 von 719,76 EUR vorgeschrieben worden seien. Dadurch habe sich sein Einkommen im Jahr 2002 entsprechend verringert, was bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 zu berücksichtigen sei.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Zahlung der Ausgleichszulage schon bei Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2002 bekannt gewesen sei, weshalb es sich bei der Auskunft der Sozialversicherungsanstalt um keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO handle. Der in § 303 Abs. 1 lit. c BAO normierte Wiederaufnahmegrund liege ebenfalls nicht vor, weil die Steuerpflicht der Ausgleichszahlung nicht von der Sozialversicherungsanstalt zu beurteilen sei.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 5. Juni 2007 wurde die gegen die abweisende Erledigung des Finanzamtes gerichtete Berufung vom 6. April 2007 als unbegründet abgewiesen.

Einleitend stellt die belangte Behörde fest, dass Pensionseinkünfte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählten und grundsätzlich nach Maßgabe des Zu- und Abflusses im Sinne des § 19 EStG 1988 zu erfassen seien. Eine Ausnahme davon sehe der dritte Satz des § 19 Abs. 1 leg. cit. für Nachzahlungen von Pensionen vor, über deren Bezug mit Bescheid abgesprochen werde. Diese würden in dem Monat als zugeflossen gelten, für den der Anspruch bestehe. In Bezug auf die Werbungskosten bestehe keine das "Zuflussprinzip" durchbrechende Regelung, weshalb sich das Einkommen im Jahr 2002 - entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung - durch die nachträglich vorgeschriebenen Sozialversicherungsbeiträge nicht verringere. Im Übrigen ging auch die belangte Behörde davon aus, dass das Schreiben der Sozialversicherungsanstalt vom 10. Oktober 2006 keine neuen Tatsachen enthalte und die Sozialversicherungsanstalt nicht zu beurteilen habe, ob die hier in Rede stehende Ausgleichszahlung der Besteuerung unterliege.

Die Beschwerde trägt vor, der Beschwerdeführer habe ein "subjektives öffentliches Recht" darauf, dass die belangte Behörde "von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch macht", und vermeint,

dass die Besteuerung der zuzüglich zur Pension gewährten Ausgleichszulage in Höhe von 1.318,52 EUR "ihre Begründung in der schon jahrelangen Auseinandersetzung" mit der Abgabenbehörde habe. Das Heranziehen von sachfremden und irrelevanten Gründen stelle - so die Beschwerde weiter - einen schweren, an Willkür grenzenden Ermessensmissbrauch dar.

Diesbezüglich wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf das bereits unter Punkt 1a) angeführte Erkenntnis 2006/13/0172, verwiesen, laut welchem die Steuerpflicht der Ausgleichszulage von der Abgabenbehörde zu beurteilen ist und der Beschwerdeführer im Jahr 2002 Gesamteinkünfte bezog, die deutlich über dem für ihn geltenden Richtsatz nach § 150 Abs. 1 lit. a sublit. bb GSVG lagen, weshalb von einer Hilfsbedürftigkeit - und damit Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 lit. a EStG 1988 - nicht ausgegangen werden konnte. Fragen der Ermessenübung stellen sich in diesem Zusammenhang nicht.

Auch der Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe festgestellt, dass Pensionszahlungen in dem Monat als zugeflossen gelten, für den der Anspruch bestehe, ohne sich damit auseinanderzusetzen, "warum das - analoge - nicht für den Abfluss oder 'negativer Zufluss', wie es der Beschwerdeführer bezeichnet", gelten solle, kommt keine Berechtigung zu. Im angefochtenen Bescheid wurde auf die in Bezug auf Pensionszahlungen bestehende Sonderregelung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 hingewiesen, wonach Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug mit Bescheid abgesprochen wird, in dem Kalendermonat als zugeflossen gelten, für den der Anspruch besteht, und auch darauf, dass in Bezug auf die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Sozialversicherungsbeiträge keine derartige Regelung besteht.

### 3) Umsatzsteuer für das Jahr 2003

Die belangte Behörde erachtete die Schätzungsberechtigung auch in Bezug auf die Umsatzsteuer für gegeben. Im Hinblick darauf wurden die dem Beschwerdeführer nachweislich zugeflossenen Beträge (teilweise), der in Bezug auf seinen Lebensunterhalt festgestellte Fehlbetrag und die Mieteinnahmen der 10%igen Umsatzsteuer unterzogen. Der im Zusammenhang mit dem Drucker festgestellte Eigenverbrauch wurde mit 20% besteuert. Als Vorsteuer wurden der vom Finanzamt diesbezüglich in Ansatz gebrachte Betrag und die auf den 2003 angeschafften Drucker entfallende Umsatzsteuer berücksichtigt. Dadurch hat sich eine Umsatzsteuergutschrift von 200,93 EUR ergeben.

Die Beschwerde wendet sich - unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes - dagegen, dass die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer vereinnahmten "Kauttionen" der Besteuerung unterzogen und den privaten Nutzungsanteil für den Drucker mit 40% festgesetzt habe.

Dazu genügt es - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Ausführungen unter Punkt 1b) zu verweisen und erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unberechtigt.

Die unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gerügten - alle Bescheide betreffenden - Ermittlungs- und Begründungsmängel sind ebenfalls nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. In Bezug auf die Ermittlungsmängel unterlässt es die Beschwerde, deren Relevanz aufzuzeigen. Auch die behaupteten Begründungsmängel erweisen sich schon deshalb als nicht relevant, weil die Beschwerdeausführungen zeigen, dass der Beschwerdeführer in der Lage war, die wesentlichen Überlegungen der belangten Behörde zu erkennen.

Die gegen 1) den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. Dezember 2006, 2) den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 vom 5. Juni 2007 und 3) den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 vom 24. Juli 2007 gerichtete Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff, insbesondere auf § 52 Abs. 1 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 26. Jänner 2011