

TE Vwgh Beschluss 2025/2/11 Ra 2023/15/0103

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.02.2025

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §116 Abs1

BAO §167 Abs2

BAO §184

BAO §207 Abs2

FinStrG §33

FinStrG §98 Abs3

VwRallg

1. BAO § 116 heute

2. BAO § 116 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 207 heute

2. BAO § 207 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

3. BAO § 207 gültig von 15.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010

4. BAO § 207 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 207 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

6. BAO § 207 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

7. BAO § 207 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998

8. BAO § 207 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994

9. BAO § 207 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

10. BAO § 207 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. FinStrG Art. 1 § 33 heute

2. FinStrG Art. 1 § 33 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

3. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 23.07.2019 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019

4. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 15.08.2018 bis 22.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

5. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 12.01.2013 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 01.01.2011 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
7. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 13.01.1999 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
8. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 21.08.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 421/1996
9. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 01.01.1995 bis 20.08.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
10. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 01.10.1989 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 375/1989
11. FinStrG Art. 1 § 33 gültig von 01.01.1986 bis 30.09.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1985

1. FinStrG Art. 1 § 98 heute
2. FinStrG Art. 1 § 98 gültig ab 19.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2025
3. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 15.08.2015 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 27.06.2008 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
5. FinStrG Art. 1 § 98 gültig von 01.01.1986 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1985

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2023/15/0104

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der T C R in S, vertreten durch die MOORE Salzburg GmbH Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft in 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 126, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts jeweils vom 23. August 2023, 1. Zl. RV/6100182/2020, betreffend Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 2009 und Einkommensteuer 2009 (hg. protokolliert zu Ra 2023/15/0103) und 2. Zl. RV/6100268/2020, betreffend Wiederaufnahme des Einkommen- und Umsatzsteuerverfahrens 2010 bis 2012 und Einkommen- und Umsatzsteuer 2010 bis 2012 (hg. protokolliert zu Ra 2023/15/0104), den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin führte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - in den Streitjahren 2010 bis 2012 einen Cafe- bzw. Gastronomiebetrieb und ermittelte ihren Gewinn daraus durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Aufgrund einer Hausdurchsuchung bei ihrem Getränkelieferanten ergaben sich Hinweise auf Unregelmäßigkeiten, nachdem bei diesem zeitlich hintereinander im Wesentlichen die gleichen Produkte einerseits auf offiziellen Kundennamen und andererseits mit der Bezeichnung VIP anonym und damit „schwarz“ gekauft wurden und es in mehreren (anderen) Fällen zu entsprechenden Geständnissen über Malversationen kam. Die Revisionswerberin führte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - in den Streitjahren 2010 bis 2012 einen Cafe- bzw. Gastronomiebetrieb und ermittelte ihren Gewinn daraus durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988. Aufgrund einer Hausdurchsuchung bei ihrem Getränkelieferanten ergaben sich Hinweise auf Unregelmäßigkeiten, nachdem bei diesem zeitlich hintereinander im Wesentlichen die gleichen Produkte einerseits auf offiziellen Kundennamen und andererseits mit der Bezeichnung VIP anonym und damit „schwarz“ gekauft wurden und es in mehreren (anderen) Fällen zu entsprechenden Geständnissen über Malversationen kam.

2

Mit 18. Dezember 2019 ergingen - im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 99 FinStrG - zunächst Bescheide, mit denen die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2009 wiederaufgenommen und in der Folge diese Abgaben neu festgesetzt wurden. Mit 18. Dezember 2019 ergingen - im Zuge einer Außenprüfung gemäß Paragraph 99, FinStrG - zunächst Bescheide, mit denen die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2009

wiederaufgenommen und in der Folge diese Abgaben neu festgesetzt wurden.

3

Mit 4. Juni 2020 ergingen sodann - nach Durchführung der Außenprüfung gemäß § 99 FinStrG (Schlussbesprechung 18. März 2020) - Bescheide, mit denen auch die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2012 wiederaufgenommen und in der Folge diese Abgaben neu festgesetzt wurden. Mit 4. Juni 2020 ergingen sodann - nach Durchführung der Außenprüfung gemäß Paragraph 99, FinStrG (Schlussbesprechung 18. März 2020) - Bescheide, mit denen auch die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2012 wiederaufgenommen und in der Folge diese Abgaben neu festgesetzt wurden.

4

Gegen sämtliche dieser Bescheide erhob die Revisionswerberin Beschwerde.

5

Ein gegen die Revisionswerberin parallel eingeleitetes Finanzstrafverfahren wurde in der Folge eingestellt.

6

Mit den beiden nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung erlassenen und unter einem angefochtenen Erkenntnissen, in denen eine Revision nicht zugelassen wurde, hob das BFG einerseits den Bescheid des Finanzamts über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 auf, wies die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2009 als unbegründet ab und änderte die Festsetzung der Einkommensteuer 2009 ab (RV/6100182/2020) sowie wies andererseits die Beschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahmen 2010 bis 2012 ab und änderte die Festsetzungen der Umsatz- und Einkommensteuer 2010 bis 2012 ab (RV/6100268/2020).

7

Begründend führte das BFG aus, es habe keine Zweifel daran, dass durch den Lieferanten zumindest im Streitzeitraum 2009 bis 2012 systematisch und in großen Mengen „schwarze Ware“ anonym in Umlauf gebracht worden sei, indem in unmittelbarem chronologischen Zusammenhang vor oder nach offiziellen Einkäufen von Gastronomen an diese auch Getränke ohne deren Erfassung und damit anonym abgegeben worden seien. Auf der Liste einer Angestellten des Lieferanten scheine zudem die Revisionswerberin mit einem entsprechenden Vermerk („kauft auch privat“) auf. Ungeachtet der rechtskräftigen Einstellung des Finanzstrafverfahrens, dessen Ablauf, Ausgang und Begründung es näher darstellte, komme das BFG (nach seinem Beweismaßstab der freien Beweiswürdigung) zum Schluss, dass angesichts der gegenständlichen Einkäufe im Revisionsfall so weitgehende Hinweise auf eine Abgabenhinterziehung vorlägen, dass § 207 Abs. 2 BAO zur Anwendung komme und danach eine Wiederaufnahme der Verfahren durchzuführen sei. Begründend führte das BFG aus, es habe keine Zweifel daran, dass durch den Lieferanten zumindest im Streitzeitraum 2009 bis 2012 systematisch und in großen Mengen „schwarze Ware“ anonym in Umlauf gebracht worden sei, indem in unmittelbarem chronologischen Zusammenhang vor oder nach offiziellen Einkäufen von Gastronomen an diese auch Getränke ohne deren Erfassung und damit anonym abgegeben worden seien. Auf der Liste einer Angestellten des Lieferanten scheine zudem die Revisionswerberin mit einem entsprechenden Vermerk („kauft auch privat“) auf. Ungeachtet der rechtskräftigen Einstellung des Finanzstrafverfahrens, dessen Ablauf, Ausgang und Begründung es näher darstellte, komme das BFG (nach seinem Beweismaßstab der freien Beweiswürdigung) zum Schluss, dass angesichts der gegenständlichen Einkäufe im Revisionsfall so weitgehende Hinweise auf eine Abgabenhinterziehung vorlägen, dass Paragraph 207, Absatz 2, BAO zur Anwendung komme und danach eine Wiederaufnahme der Verfahren durchzuführen sei.

8

Da sich eine Zuordnung anonymer Einkäufe an die Revisionswerberin - im Gegensatz zu anderen Fällen - nicht zusätzlich auf Geständnisse, Abhörprotokolle oder ähnliches stützen könne, sei eine besonders genaue Prüfung der Zuordnungen im Abgabenverfahren notwendig gewesen und habe das BFG eine Zuordnung nur bei von durch die Verkaufslisten des Lieferanten belegten chronologischen und sortimentstypischen bzw. mengentypischen Zusammenhängen vorgenommen. Nur dann, wenn die Beweislage für Zusammenhänge mit den offiziellen Einkäufen der Revisionswerberin so dicht gewesen sei, dass eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür bestehe, dass der unmittelbar vorangegangene oder nachfolgende

anonyme Einkauf auch durch bzw. für sie erfolgt sei, habe das BFG sohin die Zuordnung des Finanzamts bestätigt. Für die Beurteilung dieser Wahrscheinlichkeit habe das BFG in den Jahren 2009 bis 2011 die unmittelbare chronologische Verbindung der Einkäufe im Zusammenhang mit einer auffallenden Übereinstimmung des Sortiments der Einkäufe herangezogen. Im Jahr 2012 (Einführung von Zeitstempeln beim Lieferanten) habe das BFG die Übereinstimmung des Sortiments mit einem erwiesenen sehr kurzen zeitlichen Abstand zwischen den Einkäufen verbunden. Festzuhalten sei dabei, dass schon während der Betriebsprüfung alle Vorgänge betreffend Waren, die nicht zum Sortiment der Revisionswerberin zählten, ausgeschieden worden seien, weshalb diese den ursprünglichen Vorwurf der Zuordnung auch sortimentsfremder Waren in der mündlichen Verhandlung nicht aufrechterhalten habe. In der Folge beschäftigte sich das BFG eingehend mit einzelnen Einwendungen der Revisionswerberin gegen die Schätzungsannahmen des Finanzamts und reduzierte - mit ausführlicher fallbezogener Begründung - die Zuschätzungen an die Revisionswerberin erheblich.

9

Die Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 hob das BFG dagegen (ersatzlos) auf, weil sich nach Berücksichtigung der absoluten Verjährung die Zurechnung auf einen sehr niedrigen Betrag und nur mehr etwa 1 % der erklärten Umsätze reduziert habe. Damit sei ein Großteil der vom Finanzamt durchgeführten Umsatzsteuererhöhung 2009 weggefallen. Der verbleibende Betrag sei vor allem relativ gesehen so niedrig, dass im Ermessensweg aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen und zum Ausschluss jeder Schätzunsicherheit für die Umsatzsteuer 2009 auf eine Wiederaufnahme verzichtet werde.

10

Gegen diese Erkenntnisse wendet sich unter einem die vorliegende außerordentliche Revision, zu deren Zulässigkeit die Revisionswerberin Abweichungen von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geltend macht. Dazu bringt sie zunächst vor, die Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK und § 57 Abs. 7 FinStrG greife nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, auch bei der Frage, ob eine Abgabenhinterziehung als notwendige Bedingung einer Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 207 BAO vorliege. Der Zweifelsgrundsatz „in dubio pro reo“ gelte daher beim Nachweis einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung auch bei freier Beweiswürdigung nach § 167 BAO: Nur ein zweifelsfreier Nachweis einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung rechtfertige nach dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (im Anschluss an Stoll, BAO-Kommentar 2172; ebenso Ritz/Koran, BAO7 § 207 Rz 15 mwN) eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre. Gegen diese Erkenntnisse wendet sich unter einem die vorliegende außerordentliche Revision, zu deren Zulässigkeit die Revisionswerberin Abweichungen von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geltend macht. Dazu bringt sie zunächst vor, die Unschuldsvermutung nach Artikel 6, Absatz 2, EMRK und Paragraph 57, Absatz 7, FinStrG greife nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, auch bei der Frage, ob eine Abgabenhinterziehung als notwendige Bedingung einer Verlängerung der Verjährungsfrist nach Paragraph 207, BAO vorliege. Der Zweifelsgrundsatz „in dubio pro reo“ gelte daher beim Nachweis einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung auch bei freier Beweiswürdigung nach Paragraph 167, BAO: Nur ein zweifelsfreier Nachweis einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung rechtfertige nach dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (im Anschluss an Stoll, BAO-Kommentar 2172; ebenso Ritz/Koran, BAO7 Paragraph 207, Rz 15 mwN) eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre.

11

Ferner knüpfe der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 UStG 1994 an. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (Hinweise auf VwGH 10.12.1997, 95/13/0082; 20.11.1996, 96/15/0027; 13.12.1995, 95/13/0030; 20.6.1995, 91/13/0063) dürfe das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei „Schwarzeinkäufen“ nicht prinzipiell verweigert werden, wenn es als erwiesen angenommen werden könne, dass dem Unternehmer über die Schwarzeinkäufe auch eine ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ausgestellt worden sei. Ferner knüpfe der Vorsteuerabzug gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 an das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd Paragraph 11, UStG 1994 an. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (Hinweise auf VwGH 10.12.1997, 95/13/0082; 20.11.1996,

96/15/0027; 13.12.1995, 95/13/0030; 20.6.1995, 91/13/0063) dürfe das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei „Schwarzeinkäufen“ nicht prinzipiell verweigert werden, wenn es als erwiesen angenommen werden könne, dass dem Unternehmer über die Schwarzeinkäufe auch eine ordnungsgemäße Rechnung iSd Paragraph 11, UStG 1994 ausgestellt worden sei.

12

Schließlich verankere § 163 BAO eine Vermutung der Ordnungsmäßigkeit und sachlichen Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 und § 131b BAO entsprächen. Im Revisionsfall stütze das BFG seine Hinzuschätzung von „Schwarzumsätzen“ auf eine unschlüssige und zum Teil aktenwidrige Würdigung der aufgenommenen Beweise. Schließlich verankere Paragraph 163, BAO eine Vermutung der Ordnungsmäßigkeit und sachlichen Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des Paragraph 131 und Paragraph 131 b, BAO entsprächen. Im Revisionsfall stütze das BFG seine Hinzuschätzung von „Schwarzumsätzen“ auf eine unschlüssige und zum Teil aktenwidrige Würdigung der aufgenommenen Beweise.

13

Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

14

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

15

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

16

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

17

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO im Allgemeinen fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre. Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Paragraph 207, Absatz eins, BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO im Allgemeinen fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach Paragraph 207, Absatz 2, zweiter Satz BAO zehn Jahre.

18

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere

Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabeverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN). Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach Paragraph 116, Absatz eins, BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des Paragraph 207, Absatz 2, zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabeverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln vergleiche , VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN).

19

Im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen in denen das Strafverfahren eingestellt wurde, ist es damit Sache des Finanzamtes bzw. des im Beschwerdeverfahrens zuständigen Verwaltungsgerichts, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen.

20

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, mwN). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen vergleiche , VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, mwN).

21

Wenn die Revision unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, vorbringt, dass bei der Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, im Abgabeverfahren die Unschuldsvermutung und der Zweifelsgrundsatz gelten, ist sie auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 207 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach im Abgabeverfahren für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren gilt (zur ständigen Rechtsprechung zu den unterschiedlichen Beweisregeln im Abgaben- und Finanzstrafverfahren vgl. insbesondere VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 17.12.2021, Ra 2019/13/0038; 30.3.2022, Ra 2020/13/0096; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; 15.11.2024, Ra 2023/15/0076; sowie zuvor bereits VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007, mwN). Das von der Revision ins Treffen geführte Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, betraf demgegenüber den hier nicht einschlägigen § 74 ZollR-DG aF (vgl. bereits VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038). Eine Abweichung des BFG von der hg. ständigen Rechtsprechung kann mit Hinweis auf dieses Erkenntnis somit nicht geltend gemacht werden. Wenn die Revision unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, vorbringt, dass bei der Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, im Abgabeverfahren die Unschuldsvermutung und der Zweifelsgrundsatz gelten, ist sie auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Paragraph 207, Absatz 2, BAO zu verweisen, wonach im Abgabeverfahren für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren gilt (zur ständigen Rechtsprechung zu den unterschiedlichen Beweisregeln im Abgaben- und Finanzstrafverfahren vergleiche , insbesondere VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 17.12.2021, Ra 2019/13/0038; 30.3.2022, Ra 2020/13/0096; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; 15.11.2024, Ra 2023/15/0076; sowie zuvor bereits VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007, mwN). Das von der Revision ins Treffen geführte Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, betraf demgegenüber den hier nicht einschlägigen Paragraph 74, ZollR-DG aF vergleiche , bereits VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038). Eine Abweichung des BFG von der

hg. ständigen Rechtsprechung kann mit Hinweis auf dieses Erkenntnis somit nicht geltend gemacht werden.

22

Auch der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Ablehnungsbeschluss vom 26. November 2024, E 1095/2023-11, jüngst keine Bedenken gegen die Anwendung unterschiedlicher Beweisregeln im Finanzstrafverfahren und im Abgabenverfahren gehegt. „Ein Verstoß gegen die Unschuldsvermutung“ - so der VfGH - sei „nicht erkennbar, zumal sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall mit dem eingestellten Finanzstrafverfahren auseinandergesetzt hat und begründet darlegt, dass ungeachtet dessen - auf Grund anderer Beweisregeln im Abgabenverfahren - die längere Verjährungsfrist zur Anwendung kommt (vgl. auch EGMR 11.6.2024 [GK], 32.483/19 und 35.049/19, Nealon und Hallam).“ Auch der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Ablehnungsbeschluss vom 26. November 2024, E 1095/2023-11, jüngst keine Bedenken gegen die Anwendung unterschiedlicher Beweisregeln im Finanzstrafverfahren und im Abgabenverfahren gehegt. „Ein Verstoß gegen die Unschuldsvermutung“ - so der VfGH - sei „nicht erkennbar, zumal sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall mit dem eingestellten Finanzstrafverfahren auseinandergesetzt hat und begründet darlegt, dass ungeachtet dessen - auf Grund anderer Beweisregeln im Abgabenverfahren - die längere Verjährungsfrist zur Anwendung kommt vergleiche , auch EGMR 11.6.2024 [GK], 32.483/19 und 35.049/19, Nealon und Hallam).“

23

Im Revisionsfall hat das BFG nachvollziehbar dargelegt, warum es von einer Schätzungsberechtigung wegen sachlicher Unrichtigkeit der Bücher ausgegangen ist, und - entsprechend der skizzierten Rechtsprechungslinie - konkrete fallbezogene Feststellungen dazu getroffen, warum es für Zwecke des Abgabenverfahrens von einer Anwendbarkeit des § 207 Abs. 2 BAO ausgeht. Dabei ist das BFG unter Würdigung der aufgenommenen Beweise davon ausgegangen, dass die Revisionswerberin die ihr im Schätzungswege zugerechneten Getränke bewusst nicht auf ihre Kundennummer, sondern anonym eingekauft und sie bar bezahlt, diese nicht ins Rechenwerk aufgenommen, sie im Anschluss daran in ihrem Lokal um die geschätzten Beträge veräußert habe und diese Umsätze bzw. Erlöse nicht dokumentiert bzw. offengelegt und damit sowohl die errechnete Umsatz- wie auch die Einkommensteuer tatsächlich verkürzt habe. Im Revisionsfall hat das BFG nachvollziehbar dargelegt, warum es von einer Schätzungsberechtigung wegen sachlicher Unrichtigkeit der Bücher ausgegangen ist, und - entsprechend der skizzierten Rechtsprechungslinie - konkrete fallbezogene Feststellungen dazu getroffen, warum es für Zwecke des Abgabenverfahrens von einer Anwendbarkeit des Paragraph 207, Absatz 2, BAO ausgeht. Dabei ist das BFG unter Würdigung der aufgenommenen Beweise davon ausgegangen, dass die Revisionswerberin die ihr im Schätzungswege zugerechneten Getränke bewusst nicht auf ihre Kundennummer, sondern anonym eingekauft und sie bar bezahlt, diese nicht ins Rechenwerk aufgenommen, sie im Anschluss daran in ihrem Lokal um die geschätzten Beträge veräußert habe und diese Umsätze bzw. Erlöse nicht dokumentiert bzw. offengelegt und damit sowohl die errechnete Umsatz- wie auch die Einkommensteuer tatsächlich verkürzt habe.

24

Beweiswürdigend hat sich das BFG u.a. darauf gestützt, dass durch den Lieferanten zumindest im Streitzeitraum 2009 bis 2012 systematisch und in großen Mengen „schwarze Ware“ anonym in Umlauf gebracht worden sei, indem in unmittelbarem chronologischen Zusammenhang vor oder nach offiziellen Einkäufen von Gastronomen an diese auch Getränke ohne deren namentliche Erfassung und damit anonym abgegeben worden seien. Die Revisionswerberin sei dabei auf einer Liste von Gastronomen genannt gewesen, die bei dem Lieferanten auch anonym einkauften, und sei eine Zuordnung von anonymen Einkäufen zur Revisionswerberin (nur) dann erfolgt, wenn die Beweislage für Zusammenhänge mit ihren offiziellen Einkäufen (aufgrund chronologischer / zeitlicher Nähe und Sortimentsübereinstimmung) so dicht gewesen sei, dass eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür bestanden habe, dass der unmittelbar vorangegangene oder nachfolgende anonyme Einkauf auch durch bzw. für sie erfolgt sei. Mit ihren anonymen Bareinkäufen habe die Revisionswerberin bewusst zu verhindern versucht, dass ihr diese auch zugeordnet werden könnten. Das habe dazu gedient, der Abgabenbehörde den Nachweis unmöglich zu machen, dass die Revisionswerberin diese Getränkeeinkäufe nicht in ihr Rechenwerk aufgenommen habe, womit sie sich einen abgabenrechtlich nicht sichtbaren Vertriebskanal aufgebaut habe.

25

Soweit die Revision auf diverse Einwände gegen die Schätzung verweist, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich das BFG im angefochtenen Erkenntnis eingehend mit den Einwendungen der Revisionswerberin gegen die Schätzung des Finanzamts im Beschwerdeverfahren auseinandergesetzt hat und mit detaillierter Begründung durch Adaption der Schätzung des Finanzamts - wie auch die Revision einräumt - „zu einer signifikant geringeren Festsetzung an Umsatz- und Einkommensteuer“ gelangt ist.

26

Dass eine Schätzung mit Ungewissheiten und Ungenauigkeiten behaftet ist, bewirkt noch keine Unzulässigkeit der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung, sondern es muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit ihr verbundene Ungewissheit - soweit das Schätzungsverfahren ordnungsgemäß durchgeführt worden ist - grundsätzlich hinnehmen (vgl. etwa VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0074, mwN). Dass eine Schätzung mit Ungewissheiten und Ungenauigkeiten behaftet ist, bewirkt noch keine Unzulässigkeit der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung, sondern es muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit ihr verbundene Ungewissheit - soweit das Schätzungsverfahren ordnungsgemäß durchgeführt worden ist - grundsätzlich hinnehmen vergleiche , etwa VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0074, mwN).

27

Insoweit sich die Revision auch gegen die Beweiswürdigung des BFG im Rahmen der Schätzung wendet, ist darauf hinzuweisen, dass die Beweiswürdigung der Verwaltungsgerichte nur dahingehend der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes als Rechtsinstanz unterworfen ist, ob der maßgebliche Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die dabei angestellten Erwägungen schlüssig sind. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung sohin lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. z.B. VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0033). Insoweit sich die Revision auch gegen die Beweiswürdigung des BFG im Rahmen der Schätzung wendet, ist darauf hinzuweisen, dass die Beweiswürdigung der Verwaltungsgerichte nur dahingehend der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes als Rechtsinstanz unterworfen ist, ob der maßgebliche Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die dabei angestellten Erwägungen schlüssig sind. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung sohin lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat vergleiche , z.B. VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0033).

28

Eine derartige Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung zeigt die Revision jedoch mit ihren Revisionseinwendungen gegen einzelne Schätzannahmen des BFG nicht auf.

29

Schließlich macht die Revision - unter Hinweis auf hg. Rechtsprechung - noch geltend, dass „das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei ‚Schwarzeinkäufen‘ nicht prinzipiell verweigert werden“ dürfe, wenn „als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer über die Schwarzeinkäufe auch eine ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG ausgestellt worden ist“. In den Revisionsgründen spezifiziert sie dies folgendermaßen: Schließlich macht die Revision - unter Hinweis auf hg. Rechtsprechung - noch geltend, dass „das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei ‚Schwarzeinkäufen‘ nicht prinzipiell verweigert werden“ dürfe, wenn „als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer über die Schwarzeinkäufe auch eine ordnungsgemäße Rechnung iSd Paragraph 11, UStG ausgestellt worden ist“. In den Revisionsgründen spezifiziert sie dies folgendermaßen:

„Vorweg wird darauf verwiesen, dass die Revisionswerberin materiell rechtlich umfassend bewiesen hat, dass Sie zu keinem Zeitpunkt Schwarzeinkäufe getätigt hat. Das Bundesfinanzgericht spricht in angefochtenen Erkenntnissen der Revisionswerberin das Recht auf Abzug der Vorsteuern an den zugerechneten Wareneinkäufen ab. Hierzu wird auf die Berechnungen (Anlage F der Erkenntnisse) verwiesen, welche den hier bekämpften Erkenntnissen beigelegt sind. [...] In gegenständlichem Sachverhalt sind alle der Revisionswerberin hinzugerechneten Schwarzeinkäufe einzeln in den hier bekämpften Erkenntnissen aufgeführt. Da es sich hierbei ausschließlich um ‚Kleinbetragsrechnungen‘ handelt, ist als erwiesen

anzunehmen, dass konkrete Barverkäufe des Lieferanten zugerechnet worden sind und dafür auch der Vorsteuerabzug zustehen würde. Die somit entsprechend der hier bekämpften Erkenntnisse berechneten Abgabemehrbeträge sind somit nicht nur dem Grunde sondern auch der Höhe nach als inkorrekt aufzuheben.“

30

Diese Rüge ist letztlich zu wenig substantiiert, um der Revision zum Durchbruch zu verhelfen, wendet sie sich doch lediglich pauschal gegen ein einzelnes Berechnungsblatt des Erkenntnisses, das mehrere detaillierte Berechnungsspalten zu vier Streitjahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer enthält, ohne näher zu spezifizieren, welche konkrete Annahme oder welchen konkreten Rechenvorgang sie darin im Hinblick auf welche Streitsache in Zweifel zieht und welchen Ansatz sie stattdessen für angebracht ansieht. Auch bleibt im Raum stehen, wo genau im angefochtenen Erkenntnis seitens des BFG der Revisionswerberin „das Recht auf Abzug der Vorsteuern an den zugerechneten Wareneinkäufen“ abgesprochen worden sein soll.

31

Darüber hinaus zeigt die Revision im Übrigen nicht auf, dass das tatsächliche Ausstellen und Vorliegen von Rechnungen im Hinblick auf einen möglichen Vorsteuerabzug für die zugeordneten Einkäufe bereits Thema im bisherigen Verfahren gewesen wäre und ihre Rüge insofern nicht dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltenden Neuerungsverbot unterliegt.

32

In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 11. Februar 2025

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Bindung der Verwaltungsbehörden an gerichtliche Entscheidungen VwRallg9/4 Rechtsgrundsätze Verjährung im öffentlichen Recht VwRallg6/6

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2023150103.L00

Im RIS seit

12.03.2025

Zuletzt aktualisiert am

10.04.2025

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at