

TE Vwgh Erkenntnis 2014/10/2 2012/15/0123

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.10.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs3;

BAO §184;

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lorenz, über die Beschwerde der T KEG in A, vertreten durch die Artner WP / StB GmbH Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung in 8200 Ludersdorf, Ludersdorf 201, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Graz, vom 26. April 2012, Zl. RV/0246-G/10, betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Personengesellschaft, führt einen Verarbeitungsbetrieb für Stutenmilch, die sie aus der Urproduktion des landwirtschaftlichen Betriebs eines Gesellschafters bezieht.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO stellte das Finanzamt Aufzeichnungs- und Buchhaltungsmängel fest, aufgrund derer es u.a. einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.000 Euro zu Umsatz und Gewinn hinzurechnete. Dabei wurden folgende Feststellungen getroffen: Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung gemäß Paragraph 147, BAO stellte das Finanzamt

Aufzeichnungs- und Buchhaltungsmängel fest, aufgrund derer es u.a. einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.000 Euro zu Umsatz und Gewinn hinzurechnete. Dabei wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Aufzeichnungs- und Buchhaltungsmängel

Für die mit 31.3.2004 verbuchte Milchlieferung der Landwirtschaft (...) an (die Beschwerdeführerin) konnte weder eine Rechnung beigebracht werden noch wurden Grundaufzeichnungen wie Lieferscheine etc. vorgelegt, sodass betriebliche Vorgänge nur schwer nachvollziehbar sind. In einer im Rahmen der Prüfung durchgeführten Mengenverprobung wurde festgestellt, dass an die Fa. (A) 1785 Liter Stutenmilch zur Trocknung geliefert wurden. Da aufgrund einer Milchrechnung aus dem Jahre 2005 und des verrechneten Preises eine Mengendifferenz wahrscheinlich erschien wurde in Beantwortung dieses Vorhaltes eine Nachverrechnung von 285 Litern für das Jahr 2004 am 26.11.2008 durchgeführt, was nicht den fremdüblichen Usancen entspricht. Weiters wurden 468 l Milch in die KEG geliefert und an die Fa. (B) zusammen mit Stutenmilchpulver zur Verarbeitung gegeben was in den Aufzeichnungen bzw. Geschäftsbüchern nicht zum Ausdruck kommt.

Die Verprobung des Handels von Stutenmilchpulver mit der Fa. (C) in (...) ergab eine Mengendifferenz von 123 kg, die wahrscheinlich auf eine bisher nicht erfasste Einkaufsrechnung vom 1.9.2005 (Rest von Lieferung 31.7.2004) zurückzuführen ist.

Aufgrund dieser und der in der TZ 2 aufgezeigten gravierenden Mängel (Nichtvorhandensein von Grundaufzeichnungen und Rechnungen, Nichtfassung von Wareneinkäufen, mangelhafte Inventuren) wird ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.000,00 zu Umsatz und Gewinn hinzugerechnet (3% des gerundeten Umsatzes, davon 70% mit 20% und 30% mit 10% USt).

Tz. 2 Inventur Stutenmilchpulver

In der Inventur per 31.12.2004 wurde das zur Bearbeitung bei der Fa. (A) lagernde Stutenmilchpulver nicht erfasst. (...)"

Gegen die geänderten Bescheide betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2004 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Begründend führte sie aus, das Finanzamt stütze den Sicherheitszuschlag u.a. auf die Feststellung, dass für eine Milchlieferung am 31. März 2004 von der Landwirtschaft an den Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin keine Rechnung vorhanden sei. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass dieser Geschäftsfall buchhalterisch korrekt erfasst worden sei und lediglich der Rechnungsbeleg zum Prüfungszeitpunkt nicht auffindbar gewesen sei. Das Fehlen eines Beleges stelle lediglich einen geringen Mangel dar, welcher keinen Sicherheitszuschlag rechtfertige. Gegen die geänderten Bescheide betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 2004 und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO für 2004 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Begründend führte sie aus, das Finanzamt stütze den Sicherheitszuschlag u.a. auf die Feststellung, dass für eine Milchlieferung am 31. März 2004 von der Landwirtschaft an den Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin keine Rechnung vorhanden sei. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass dieser Geschäftsfall buchhalterisch korrekt erfasst worden sei und lediglich der Rechnungsbeleg zum Prüfungszeitpunkt nicht auffindbar gewesen sei. Das Fehlen eines Beleges stelle lediglich einen geringen Mangel dar, welcher keinen Sicherheitszuschlag rechtfertige.

Das Finanzamt habe weiters festgestellt, dass bei einer Verbringung von 1.785 Liter Stutenmilch zur Trocknung an die Fa. (A) auf Rechnung des Gewerbebetriebes im Jahr 2004 eine Teilmenge vom landwirtschaftlichen Betrieb nicht an den Gewerbebetrieb verrechnet worden sei. Aufgrund einer Mengenverprobung durch die Betriebsprüfung sei seitens der Beschwerdeführerin eine Nachverrechnung (285 Liter) durchgeführt worden. Der Umstand, dass dieser Geschäftsfall buchhalterisch nicht erfasst worden sei, habe zu einer überhöhten Besteuerungsgrundlage geführt, wodurch keine Abgabenverkürzung eingetreten sei. Bei einer überhöhten Besteuerungsgrundlage sei ein Sicherheitszuschlag ausgeschlossen.

Die Lieferung von 468 Liter Stutenmilch zur Verarbeitung an die Fa. (B) habe keine steuerliche Auswirkung, weil die Ware im Eigentum der Beschwerdeführerin geblieben sei. Die Lieferung von Stutenmilchpulver (123 kg) an die Firma (C) sei auch direkt aus der Landwirtschaft im Rahmen der Be- und Verarbeitung (Stutenmilchtrocknung) zulässig. Ein Sicherheitszuschlag sei in diesem Zusammenhang abermals undenkbar, weil zu keinem Zeitpunkt eine

Abgabenverkürzung vorgelegen sei. Die mangelnde Erfassung der unter Tz 2 dargestellten Inventurerfassung von Stutenmilchpulver führe schließlich nur zu einer Verschiebung der Besteuerungsgrundlagen und somit zu keiner Abgabenverkürzung.

Ein Sicherheitszuschlag dürfe nicht willkürlich angesetzt werden und keinen Strafcharakter haben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und änderte in einem nicht beschwerdegegenständlichen Punkt die bekämpften Bescheide ab. Begründend führte sie aus, dass die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Buchhaltungsmängel von der Beschwerdeführerin nicht bestritten würden. Sie vermeine - allerdings in Verkennung des Regelungsgehaltes des § 184 Abs. 3 BAO - vielmehr, dass diese Geschäftsfälle durchwegs zu einer Verminderung der Besteuerungsgrundlagen führten und damit eine Abgabenverkürzung, welche einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde, denkunmöglich sei. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und änderte in einem nicht beschwerdegegenständlichen Punkt die bekämpften Bescheide ab. Begründend führte sie aus, dass die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Buchhaltungsmängel von der Beschwerdeführerin nicht bestritten würden. Sie vermeine - allerdings in Verkennung des Regelungsgehaltes des Paragraph 184, Absatz 3, BAO - vielmehr, dass diese Geschäftsfälle durchwegs zu einer Verminderung der Besteuerungsgrundlagen führten und damit eine Abgabenverkürzung, welche einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würde, denkunmöglich sei.

Dadurch, dass die Beschwerdeführerin für die mit 31. März 2004 verbuchte Milchlieferung vom landwirtschaftlichen Betrieb an sie weder eine Rechnung noch einen Lieferschein vorlegen habe können, habe sie gegen die in den §§ 131 Abs. 1 Z 5 und 132 Abs. 1 BAO normierte Belegaufbewahrungspflicht verstoßen, was als schwerwiegender formeller Mangel im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten sei. Dadurch, dass diese Belege als Nachweis für den Einkauf von Rohstoffen dienten, seien in ihnen zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörige Belege im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 5 und des § 132 Abs. 1 BAO zu erblicken, die schon auf Grund beider Bestimmungen - ohne dass es noch besonderer gesetzlicher Anordnungen bedürfte - aufzubewahren gewesen wären. Schon die unterbliebene Aufbewahrung begründe die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde. Dadurch, dass die Beschwerdeführerin für die mit 31. März 2004 verbuchte Milchlieferung vom landwirtschaftlichen Betrieb an sie weder eine Rechnung noch einen Lieferschein vorlegen habe können, habe sie gegen die in den Paragraphen 131, Absatz eins, Ziffer 5 und 132 Absatz eins, BAO normierte Belegaufbewahrungspflicht verstoßen, was als schwerwiegender formeller Mangel im Sinne des Paragraph 184, Absatz 3, BAO zu werten sei. Dadurch, dass diese Belege als Nachweis für den Einkauf von Rohstoffen dienten, seien in ihnen zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörige Belege im Sinne des Paragraph 131, Absatz eins, Ziffer 5 und des Paragraph 132, Absatz eins, BAO zu erblicken, die schon auf Grund beider Bestimmungen - ohne dass es noch besonderer gesetzlicher Anordnungen bedürfte - aufzubewahren gewesen wären. Schon die unterbliebene Aufbewahrung begründe die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde.

Auch die erst am 26. November 2008 durchgeführte Nachverrechnung einer im Jahr 2004 durchgeführten Milchlieferung im Ausmaß von 285 Liter und die nicht erfasste Lieferung von 486 Liter Milch stellten schwerwiegende sachliche Unrichtigkeiten der Bücher dar, die insbesondere zusammen mit dem vorhin aufgezeigten formellen Mangel und dem nachstehend angeführten Inventurmangel jedenfalls eine Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO begründeten. Auch die erst am 26. November 2008 durchgeführte Nachverrechnung einer im Jahr 2004 durchgeführten Milchlieferung im Ausmaß von 285 Liter und die nicht erfasste Lieferung von 486 Liter Milch stellten schwerwiegende sachliche Unrichtigkeiten der Bücher dar, die insbesondere zusammen mit dem vorhin aufgezeigten formellen Mangel und dem nachstehend angeführten Inventurmangel jedenfalls eine Schätzungsberechtigung nach Paragraph 184, Absatz 3, BAO begründeten.

Da das bei der Fa. (A) zur Bearbeitung lagernde Stutenmilchpulver in der Inventur per 31. Dezember 2004 nicht erfasst worden sei, liege eine unvollständige Erfassung der Bestände vor, die bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aber jedenfalls als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 BAO zu werten sei. Da das bei der Fa. (A) zur Bearbeitung lagernde Stutenmilchpulver in der Inventur per 31. Dezember 2004 nicht erfasst worden sei, liege eine unvollständige Erfassung der Bestände vor, die bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aber jedenfalls als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des Paragraph 184, BAO zu werten sei.

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es sei jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage)

möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Die Methode der Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen seien, könne die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge könnten sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Da auf Grund der aufgezeigten schwerwiegenden Buchführungsmängel die in § 184 Abs. 3 BAO normierte Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls gegeben sei, erweise sich die Verhängung eines Sicherheitszuschlages als rechtmäßig. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, die festgestellten Buchführungsmängel führten nicht zu einer Abgabenverkürzung, sondern vielmehr durchwegs zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlagen, weshalb die Verhängung eines Sicherheitszuschlages mangels Abgabenverkürzung denkunmöglich sei, verkenne den Regelungsgehalt des § 184 Abs. 3 BAO. Denn auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergebe sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermochten, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründeten. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig seien, bedürfe es nicht. Da im vorliegenden Fall neben einem schwerwiegenden formellen Mangel auch drei sachliche Unrichtigkeiten festgestellt worden seien, könne kein berechtigter Zweifel an der Schätzungsberechtigung bestehen. Da auf Grund der aufgezeigten schwerwiegenden Buchführungsmängel die in Paragraph 184, Absatz 3, BAO normierte Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls gegeben sei, erweise sich die Verhängung eines Sicherheitszuschlages als rechtmäßig. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, die festgestellten Buchführungsmängel führten nicht zu einer Abgabenverkürzung, sondern vielmehr durchwegs zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlagen, weshalb die Verhängung eines Sicherheitszuschlages mangels Abgabenverkürzung denkunmöglich sei, verkenne den Regelungsgehalt des Paragraph 184, Absatz 3, BAO. Denn auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergebe sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermochten, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründeten. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig seien, bedürfe es nicht. Da im vorliegenden Fall neben einem schwerwiegenden formellen Mangel auch drei sachliche Unrichtigkeiten festgestellt worden seien, könne kein berechtigter Zweifel an der Schätzungsberechtigung bestehen.

Mangels eines substantiierten Vorbringens in der Berufung und im Vorlageantrag zur Höhe des griffweise zugeschätzten Sicherheitszuschlages - 3 % des erklärten (auf volle Hunderttausend gerundeten - 400.000 EUR) Umsatzes - sei angesichts der festgestellten Buchführungsmängel darin keine Unsachlichkeit zu erkennen. Im Übrigen sei festzustellen, dass sich eine griffweise Schätzung einer detaillierten Begründung entziehe.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Gemäß Paragraph 184, Absatz eins, BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Paragraph 184, Absatz 2, BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. März 2010, 2007/15/0273, mwN).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 22. März 2010, 2007/15/0273, mwN).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung § 184, 1941).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den

Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung Paragraph 184, 1941,).

Der angefochtene Bescheid enthält aber keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, weil nicht dargelegt wurde, inwieweit aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung abgeleitet werden konnte, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeiten ein solcher Zuschlag anzusetzen sei.

Zwar irrt die Beschwerde, wenn sie vermeint, ein Sicherheitszuschlag sei schon deshalb nicht gerechtfertigt, weil die vom Finanzamt festgestellten Buchführungsmängel zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlagen geführt hätten und daher eine Abgabenverkürzung denkunmöglich sei. Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führt nämlich regelmäßig auch insofern zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als der nicht deklarierte Wareneinsatz außerhalb des Rechenwerks verkauft wird (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 12. September 1996, 92/15/0190), und kann solcherart sehr wohl einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen. Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde jedoch keinerlei Indizien dargetan, dass aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel ein Risiko für solche Umsatzverkürzungen bestanden hätte. Die nicht auffindbare Rechnung ist jedenfalls kein solches Indiz, wurde sie doch in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin sehr wohl erfasst und berücksichtigt, weshalb ihr Nichtauffinden keine Umsatzverkürzungen befürchten lässt. Zwar irrt die Beschwerde, wenn sie vermeint, ein Sicherheitszuschlag sei schon deshalb nicht gerechtfertigt, weil die vom Finanzamt festgestellten Buchführungsmängel zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlagen geführt hätten und daher eine Abgabenverkürzung denkunmöglich sei. Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führt nämlich regelmäßig auch insofern zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als der nicht deklarierte Wareneinsatz außerhalb des Rechenwerks verkauft wird vergleiche , bereits das hg. Erkenntnis vom 12. September 1996, 92/15/0190), und kann solcherart sehr wohl einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen. Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde jedoch keinerlei Indizien dargetan, dass aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel ein Risiko für solche Umsatzverkürzungen bestanden hätte. Die nicht auffindbare Rechnung ist jedenfalls kein solches Indiz, wurde sie doch in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin sehr wohl erfasst und berücksichtigt, weshalb ihr Nichtauffinden keine Umsatzverkürzungen befürchten lässt.

Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass nach Abklärung der von der Betriebsprüfung festgestellten punktuellen Buchführungsmängel keine Unsicherheit verblieben sei, die einen Sicherheitszuschlag rechtfertige. Die festgestellten sachlichen Buchführungsmängel hinsichtlich der Verbuchung von einzelnen Milchlieferungen würden keine Abgabenverkürzungen der Beschwerdeführerin nahe legen, sondern seien einzelne geringe Mängel, welche im Rahmen der Betriebsprüfung vollinhaltlich hätten aufgeklärt werden können. Die Behörde habe im Beschwerdefall die Grundlagen für die Abgabenerhebung exakt ermitteln können. Die Beschwerdeführerin habe umfassend Aufklärung gegeben und keinerlei Auskünfte verweigert; es seien keine Fragen unbeantwortet geblieben. Die Beschwerdeführerin habe Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt, die sachlich weitestgehend richtig seien bzw. keine so gravierenden formellen Mängel aufweisen, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen sei. Es seien im Verfahren nur ein einzelner formeller Fehler und zwei (nicht drei: eine und nicht zwei Rechnungen aus der familieneigenen Landwirtschaft und eine Inventurverschiebung) als sachliche Unrichtigkeiten festgestellt worden, die keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würden. Die Nichtaufnahme von Ware in die Inventur, die sich zur Lohnveredelung beim Verarbeiter befunden habe, sei ein Einzelfall gewesen, der schon deshalb nicht verallgemeinert werden und daher kein Grund für einen Sicherheitszuschlag sein könne, weil die Beschwerdeführerin aufgrund Größe und Struktur ihres Betriebes überhaupt nur zwei Lohnveredler als Vertragspartner gehabt habe, die beide im Abgabenverfahren kontaktiert worden seien, weshalb im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens absolute Sicherheit in Bezug auf die Inventur erlangt habe werden können. Die von der Betriebsprüfung aufgezeigten und abgeklärten Mängel hätten zudem zu keinen Abgabenverkürzungen, sondern lediglich zu Verminderungen der Bemessungsgrundlagen oder zu einer Periodenverschiebung geführt. Selbst die Unterstellung weiterer gleichartiger Buchführungsmängel würde daher keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen.

Die Beschwerdeführerin hat vor diesem Hintergrund im Berufungsverfahren wiederholt darauf hingewiesen, dass die Betriebsprüfung die Höhe des 3%igen Sicherheitszuschlages nicht fallbezogen begründet habe und dass aus ihrer Sicht für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages nach Abklärung der von der Betriebsprüfung festgestellten punktuellen Buchführungsmängel kein Raum mehr verbleibe.

Mit diesen Einwänden hat sich die belangte Behörde jedoch nicht in ausreichendem Maße auseinander gesetzt, sondern sich weitgehend auf allgemeine Bemerkungen zum Rechtsinstitut des Sicherheitszuschlags und zur grundsätzlichen Schätzungsbefugnis nach formellen Mängeln beschränkt. Wie der Verwaltungsgerichtshof aber bereits wiederholt ausgesprochen hat, hat die Abgabenbehörde auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. zuletzt das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2012, 2012/13/0015). Dieser Verpflichtung ist die belangte Behörde im Streitfall nicht nachgekommen.

Wäre mit der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass die Unvollständigkeiten der Buchführung im Rahmen der Betriebsprüfung erschöpfend aufgeklärt worden seien, bliebe für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages - ungeachtet der festgestellten Buchführungsmängel - jedenfalls kein Raum mehr.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 2. Oktober 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2012150123.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at