

TE Vwgh Erkenntnis 2011/1/27 2007/15/0226

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.01.2011

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

- BAO §184;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lit a;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;
1. BAO § 184 heute
 2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
-
1. BAO § 288 heute
 2. BAO § 288 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 3. BAO § 288 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 4. BAO § 288 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 5. BAO § 288 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 6. BAO § 288 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
-
1. BAO § 93 heute
 2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962
-
1. VwGG § 42 heute
 2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
 5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Perauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr in 4400 Steyr, Handel-Mazzetti-Promenade 14, gegen den Bescheid

des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 19. Juli 2007, Zlen. RV/0666-L/04, RV/0880-L/07, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 25. Juli 2007, Zl. RV/0666- L/04, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2002 (mitbeteiligte Partei: N), zu Recht erkannt:

Spruch

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

Begründung

Der Mitbeteiligte führte in den Streitjahren 1998 bis 2002 einen Erzeugungsbetrieb für Fitnessgeräte und ein Bräunungsstudio, deren Gewinn er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte. Der Mitbeteiligte führte in den Streitjahren 1998 bis 2002 einen Erzeugungsbetrieb für Fitnessgeräte und ein Bräunungsstudio, deren Gewinn er gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 ermittelte.

Nach dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 23. April 2004 stellte der Prüfer bei einer Vermögensdeckungsrechnung für die Jahre 1998 bis 2002 Unterdeckungen von 12.000 S (1998), 243.000 S (1999), 220.000 S (2000), 346.000 S (2001) und 24.500 EUR (2002) fest. Dabei seien - so der Prüfer - bereits die bei der Schlussbesprechung vorgebrachten und eindeutig zutreffenden Minderungen der Vermögensdifferenzen in voller Höhe (Lebenshaltungskosten und Versicherungsleistung) und die behaupteten privaten Plattenverkäufe mangels überprüfbarer Unterlagen in geschätzter Höhe mit jährlich 20.000 S (1998 bis 2001) und 1.000 EUR (2002) abgezogen worden. Die Zahlung von "Schwarzlöhnen" an Elisabeth L. und Josef R. seien durch den Prüfer nachgewiesen worden und hätten vom Mitbeteiligten nicht widerlegt werden können. Die übrigen Einwendungen (Verprobung der Umsätze des Bräunungsstudios mit Hilfe des Stromverbrauchs, Verwendung anonymer Sparbuchguthaben, Verkauf Porsche) hätten mangels geeigneter Nachweise nur in Form eines pauschalen Abschlages in Höhe von jeweils 25% der festgestellten jährlichen Unterdeckungen Berücksichtigung finden können.

Der Prüfer erhöhte die erklärten Umsätze der Jahre 1999 bis 2002 um die ungeklärt gebliebenen Fehlbeträge, für das Jahr 1998 orientierte sich die Schätzung an den festgestellten "Schwarzlöhnen" in Höhe von 90.000 S, wobei auf Grund der "schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel" auch ein Sicherheitszuschlag von 60.000 S zum Ansatz kam. Ertragsteuerlich nahm der Prüfer gleichfalls entsprechende Zurechnungen sowie weitere Korrekturen - u.a. wurden die festgestellten "Schwarzlöhne" als Betriebsausgaben abgezogen - vor.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002.

Der Mitbeteiligte erhob Berufung gegen die genannten Sachbescheide, in der er die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde in Abrede stellte. Die vom Mitbeteiligten geführten Bücher seien sachlich und formal richtig. Der Umstand, dass am Jahresende Eigenbelege eingebucht worden seien, sei im Falle der Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgabenrechnung nicht außergewöhnlich. Es habe sich dabei um Ausgaben gehandelt, die der Mitbeteiligte bezahlt habe und die im Zuge der Abschlussarbeiten festgestellt worden seien. Im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung hätte der Prüfer höhere - im Einzelnen dargestellte - Einnahmen aus privaten Schallplattenverkäufen berücksichtigen müssen. Weiters habe der Mitbeteiligte auf ein "seit vielen Jahren (angelegtes) Familiensparbuch" zurückgegriffen, das jedenfalls einen Höchststand von rund 1,170.000 S aufgewiesen habe und das vom Mitbeteiligten noch vor der im Jahr 2002 obligaten Legalisierung verbraucht worden sei. Töchter und Ehefrau des Mitbeteiligten könnten diesen Umstand bestätigen. Ende 1999 habe der Mitbeteiligte seinen im Privatbesitz befindlichen Porsche verkauft und dafür 180.000 S Erlöst. Das Geld sei im Tresor aufbewahrt und je nach Bedarf verbraucht worden.

In seiner Stellungnahme wies der Prüfer u.a. darauf hin, dass bei Prüfungsbeginn am 17. Dezember 2002 von Elisabeth L. geführte Lösungsaufzeichnungen beschlagnahmt worden seien, welche höhere Umsätze aufgewiesen hätten, als tatsächlich erklärt worden seien. Frau L. habe diese Aufzeichnungen damit gerechtfertigt, dass sie - aus Sorge um ihren Arbeitsplatz - mit Hilfe höherer Lösungsaufzeichnungen gegenüber dem Mitbeteiligten einen besseren Geschäftsgang habe vortäuschen wollen. Diese Begründung halte der Prüfer für nicht plausibel, weil in der Folge um rund 50% niedrigere Lösungen weitergemeldet worden seien, weshalb es dem Mitbeteiligten hätte auffallen müssen,

dass bei den Monatsumsätzen tatsächlich keine Steigerung eingetreten sei. Weiters sei nicht einsichtig, wie ein höherer Umsatz durch Frau L. hätte vorgetäuscht werden können, wenn der Mitbeteiligte die Aufzeichnungen - wie in der Niederschrift vom 8. April 2003 von Elisabeth L. behauptet - gar nicht gekannt habe.

Die vom Mitbeteiligten angebotene Umsatzverprobung an Hand des Stromverbrauches sei aus verschiedenen - im Einzelnen dargestellten - Gründen nicht geeignet, die Richtigkeit der Aufschreibungen unter Beweis zu stellen.

Was den Hauptbetrieb des Mitbeteiligten - die Erzeugung von Fitnessgeräten - anlange, verwies der Prüfer auf den "Fall Peter (H.)", an Hand dessen hätte gezeigt werden können, dass der Mitbeteiligte - wenn auch vergeblich - versucht habe, eine vorsätzliche Umsatzverkürzung mit Hilfe unrichtiger Rechnungslegung herbeizuführen. Dieser Vorfall sei zwar nicht Grundlage für die Höhe der Zuschätzungen gewesen, zeige nach Ansicht des Prüfers aber deutlich, dass die Einnahmenaufzeichnungen des Jahres 2002 materiell unrichtig sein müssten. Dass es in diesem Fall beim bloßen Versuch einer Umsatzverkürzung geblieben sei, sei lediglich Peter H. und dessen Aussagen vor der Abgabenbehörde zu verdanken.

Das Vorbringen des Mitbeteiligten zum Vorliegen eines "Familiensparbuches" werfe ein besonderes Licht auf die Glaubwürdigkeit des Mitbeteiligten. Dieser sei insgesamt viermal ausdrücklich (dreimal niederschriftlich und einmal "im Rahmen eines Aktenvermerks (Vorhaltsbeantwortung)" gefragt worden, ob er ein oder mehrere Sparguthaben besitze. Jedes Mal habe der Mitbeteiligte die Frage verneint. Erst nach Zustellung des Besprechungsprogrammes vom 30. September 2003 habe sich der Mitbeteiligte wieder erinnert, dass er seit den 70er-Jahren kontinuierlich ein Guthaben in Höhe von ca. 1,1 Mio. S (Stand 1997) angespart habe. Da schon bei zwei früheren Betriebsprüfungen Vermögensdeckungsrechnungen zur Verprobung der erklärten Umsätze vorgenommen worden seien, sei es überdies unverständlich, dass der Mitbeteiligte das angeblich aufgelöste Privatsparbuch nicht aus Gründen der Beweisvorsorge aufbewahrt haben sollte. Zudem legten die niedrigen Einkünfte des Mitbeteiligten im Zeitraum der Jahre 1984 bis 1990 (insgesamt 480.722 S in sieben Jahren) die Vermutung nahe, dass eventuell vorher angesparte Guthaben eher verbraucht denn aufgestockt worden seien. Unter diesen Umständen erscheine der behauptete Guthabenstand im Jahr 1997 in Höhe von 1,1 Mio. S nach Ansicht des Prüfers wenig plausibel.

Auch die Vorgänge rund um den Verkauf des Porsche seien letztlich nicht nachvollziehbar, weil der Mitbeteiligte keine vollständige Kopie des Kaufvertrages vorgelegt habe.

Die belangte Behörde vernahm Elisabeth L. als Zeugin. Nach der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 27. März 2007 gab Elisabeth L. zum Thema der beschlagnahmten Lösungsaufzeichnungen Folgendes an:

"Der (Mitbeteiligte) wollte 2002 das Sonnenstudio auf ein Selbstbedienungsstudio umstellen oder zusperren. Ich hätte dann meinen Arbeitsplatz verloren, daher hat mir Herr (der damalige Freund) geraten, ich solle falsche Aufzeichnungen machen, mit denen ich einen höheren Umsatz vortäusche. Ich wollte dies nicht im Kassabuch machen, denn da hätte ich (den Mitbeteiligten) und das Finanzamt betrogen. Daher habe ich dann kein Kassabuch mehr geführt (ab August 2002). Zuvor hat (der Mitbeteiligte) ungefähr einmal im Monat das Kassabuch kontrolliert. Die Zettel, die ich ab August 2002 geführt habe, hat (der Mitbeteiligte) nie gesehen. Er hat ab August 2002 auch das Kassabuch nicht mehr verlangt. Auf den Einwand, dass dies sehr unglaubwürdig erscheint, gebe ich an, dass dies mein Glück war. Ich habe den Umsatz auf diesen Zetteln um etwa ein Drittel erhöht. Den Umsatz habe ich in erster Linie bei den Einnahmen aus dem Bräunungsstudio erhöht, weniger bei den Getränken."

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die erstinstanzlichen Bescheide (mit Ausnahme der Einkommensteuer 1998) zu Gunsten des Mitbeteiligten ab. Zur Begründung führte die belangte Behörde im Anschluss an die Wiedergabe des Verfahrensganges und abstrakte Rechtsausführungen aus, im Rahmen eines Erörterungsgesprächs vom 25. April 2007 habe sich der Mitbeteiligte mit Zuschätzungen im Bereich Bräunungsstudio einverstanden erklärt und sie als "Sicherheitszuschläge interpretiert". Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages sei eine Schätzungsmethode, die davon ausgehe, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen (im Beschwerdefall "beispielsweise das zumindest zeitweise Fehlen eines Kassabuches") wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. "In Folge der grundsätzlichen Akzeptanz einer Zuschätzung" sei davon auszugehen, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellten formellen und sachlichen Mängel nicht bestritten werden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei "daher das Berufungsbegehren so zu interpretieren, dass die Schätzungsbefugnis an sich im Bereich Bräunungsstudio nicht mehr bestritten wird, sondern lediglich die Höhe der Zuschätzungen".

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz werde nunmehr die von "der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates angewendete Schätzungsmethode moniert". Sei eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so stehe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Im Beschwerdefall sei von beiden Parteien unbestritten, dass es zu "Unregelmäßigkeiten im Bereich Bräunungsstudio gekommen" sei. Allerdings habe jede der Parteien "einen anderen Zugang". Die Amtspartei gehe auf Grund ihrer Feststellungen davon aus, dass die beschlagnahmten händischen Aufzeichnungen der Zeugin Elisabeth L. dem tatsächlichen Geschäftsgang entsprechen würden und seitens des Mitbeteiligten zu niedrige Umsätze und Gewinne erklärt worden seien. Demgegenüber behaupteten die Zeugin und der Mitbeteiligte, bei den händischen Aufzeichnungen seien mehr Einzelbareinnahmen aufgeschrieben worden, als tatsächlich eingenommen worden seien. Die von Elisabeth L. hierfür gegebene Erklärung - die überhöhten Aufzeichnungen seien aus Sorge um ihren Arbeitsplatz erfolgt - erscheine wohl, worin der Abgabenbehörde erster Instanz zuzustimmen sei, unlogisch und unüblich. Dieser Umstand allein sei aber nicht ausreichend, um die Zeugenaussage als falsch zu qualifizieren, sodass die belangte Behörde "geneigt sei, der - zugegebenermaßen - eigentümlichen Version Glauben zu schenken". Allerdings habe die Zeugin offenbar - wie sich aus der Schätzung der belangten Behörde ergebe - bei der monatlichen Abrechnung mehr abgerechnet als sie zuvor dazugeschrieben habe.

In der Folge nahm die belangte Behörde eine Schätzung der Umsätze des Bräunungsstudios vor, indem sie vom festgestellten Stromverbrauch, einem an Hand der Aufzeichnungen der Zeugin ermittelten durchschnittlichen Strombedarf der Geräte und einem durchschnittlichen Preis pro Bräunungsminute ausging. Auf diese Weise ergaben sich Differenzen zwischen den rechnerisch ermittelten Umsätzen und den niedrigeren tatsächlich erklärten jährlichen Jahresumsätzen des Bräunungsstudios in Höhe von 166.935,01 S (1998), 151.441,32 S (1999), 112.432,67 S (2000), 153.653,83 S (2001) und 3.501 EUR (2002), die die belangte Behörde - um näher dargestellten Unsicherheiten der Schätzung zu begegnen lediglich - zu zwei Drittel den erklärten Jahresumsätzen des Mitbeteiligten zurechnete. Ertragsteuerlich wurden die Umsatzzuschätzungen gewinnerhöhend und zusätzliche Lohnzahlungen an Elisabeth L. in Höhe von 36.000 S (bzw. 2.616,22 EUR) pro Jahr gewinnmindernd in Abzug gebracht.

Weiters stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass dem Mitbeteiligten im Bereich der Erzeugung von Fitnessgeräten eine Einnahmenverkürzung nicht habe nachgewiesen werden können. Zwar habe es im "Fall (H.)" unbestritten Differenzen gegeben, doch habe der Mitbeteiligte den gesamten vereinnahmten Betrag zeitgerecht in seiner Buchhaltung aufgenommen. Warum Herr H. am 11. Juli 2002 einen höheren Betrag bezahlt habe, als in der Bestätigung ausgewiesen worden sei, habe nie aufgeklärt werden können. Dieser Umstand sei nach Ansicht der belangten Behörde aber nicht geeignet, um daraus die Schätzungsbefugnis für den gesamten Bereich der Fitnessgeräteerzeugung abzuleiten.

Dagegen wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde. Das Finanzamt bringt vor, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, die Annahme gerechtfertigt, dass der Vermögenszuwachs aus nicht erklärten Einkünften stamme. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löse diesfalls die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den erklärten Einkünften zu bestehen habe. Dies müsse nach Ansicht des Finanzamtes auch dann gelten, wenn durch eine Vermögensdeckungsrechnung nachgewiesen werde, dass die vom Abgabepflichtigen getätigten Ausgaben auf Grund der erklärten Einkünfte nicht möglich gewesen wären, sofern die Differenz nicht aufgeklärt werden könne. Dass dem Finanzamt bei der Vermögensdeckungsrechnung Fehler unterlaufen wären, habe die belangte Behörde nicht festgestellt. Die Richtigkeit dieser Berechnung werde im Ergebnis auch vom Mitbeteiligten eingestanden, indem er das Vorliegen entsprechender - ohne dies aber nachweisen zu können - Sparguthaben behauptet habe. Durch die von der belangten Behörde angewandte Schätzungsmethode nach dem Stromverbrauch werde die sich auf Grund der Vermögensdeckungsrechnung ergebende Differenz bei Weitem nicht aufgeklärt. Dem von der belangten Behörde selbst erkannten Erfordernis, die gewählte Schätzungsmethode müsse auf das Ziel gerichtet sein, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, werde die von ihr gewählte Schätzungsmethode in keiner Weise gerecht. Dagegen wendet sich die vom Finanzamt gemäß Paragraph 292, BAO erhobene Beschwerde. Das Finanzamt bringt vor, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, die Annahme

gerechtfertigt, dass der Vermögenszuwachs aus nicht erklärten Einkünften stamme. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löse diesfalls die Schätzungsbefugnis nach Paragraph 184, Absatz 2, BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den erklärten Einkünften zu bestehen habe. Dies müsse nach Ansicht des Finanzamtes auch dann gelten, wenn durch eine Vermögensdeckungsrechnung nachgewiesen werde, dass die vom Abgabepflichtigen getätigten Ausgaben auf Grund der erklärten Einkünfte nicht möglich gewesen wären, sofern die Differenz nicht aufgeklärt werden könne. Dass dem Finanzamt bei der Vermögensdeckungsrechnung Fehler unterlaufen wären, habe die belangte Behörde nicht festgestellt. Die Richtigkeit dieser Berechnung werde im Ergebnis auch vom Mitbeteiligten eingestanden, indem er das Vorliegen entsprechender - ohne dies aber nachweisen zu können - Sparbuchguthaben behauptet habe. Durch die von der belangten Behörde angewandte Schätzungsmethode nach dem Stromverbrauch werde die sich auf Grund der Vermögensdeckungsrechnung ergebende Differenz bei Weitem nicht aufgeklärt. Dem von der belangten Behörde selbst erkannten Erfordernis, die gewählte Schätzungsmethode müsse auf das Ziel gerichtet sein, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, werde die von ihr gewählte Schätzungsmethode in keiner Weise gerecht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist u.a. dann 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, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Paragraph 184, Absatz 3, leg. cit. ist u.a. dann 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.

Bei einer Schätzung sind zunächst alle jene Umstände zu erheben und zu berücksichtigen, die für eine Schätzung dem Grunde nach (Ordnungsmäßigkeit oder Mangelhaftigkeit der Buchführung, Verhältnis der Buchergebnisse zu den Lebenshaltungskosten, Vermögenszuwachs) sowie der Art, dem Umfang und Ausmaß nach (Teil-, Voll-, kalkulatorische Schätzung), schließlich für die anzuwendende Methode bedeutsam sein können (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, S 1944). Bei einer Schätzung sind zunächst alle jene Umstände zu erheben und zu berücksichtigen, die für eine Schätzung dem Grunde nach (Ordnungsmäßigkeit oder Mangelhaftigkeit der Buchführung, Verhältnis der Buchergebnisse zu den Lebenshaltungskosten, Vermögenszuwachs) sowie der Art, dem Umfang und Ausmaß nach (Teil-, Voll-, kalkulatorische Schätzung), schließlich für die anzuwendende Methode bedeutsam sein können vergleiche , Stoll, BAO-Handbuch, S 1944).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2008/15/0196, sowie Ritz, BAO3, § 184 Tz. 12). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2008/15/0196, sowie Ritz, BAO3, Paragraph 184, Tz. 12).

Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 98/15/0210) muss die Bescheidebegründung 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 Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Nach der ständigen Rechtsprechung vergleiche , etwa das

hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 98/15/0210) muss die Bescheidbegründung 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 Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen und Urkunden gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt.

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, den Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet.

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. Ritz, BAO3, § 184 Tz. 21, sowie das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0229). Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 184, Tz. 21, sowie das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0229).

Dass der Abgabepflichtige etwa im Rahmen eines Erörterungsgespräches "bestimmte Zuschätzungen akzeptiert", entbindet die belangte Behörde nicht von ihrer Verpflichtung, ihre Entscheidung so weit zu begründen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes durch die Abgabenbehörde erster Instanz für diesen nachvollziehbar ist.

Im gegenständlichen Fall hält die Begründung des angefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht stand.

Zur Frage der Schätzungsbefugnis verweist die belangte Behörde auf ein Erörterungsgespräch, in dessen Rahmen sich der Mitbeteiligte mit Zuschätzungen im Bereich Bräunungsstudio einverstanden erklärt habe. Aus dieser grundsätzlichen "Akzeptanz" folgte die belangte Behörde, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellten formellen und materiellen Mängel nicht bestritten werden. Geht man davon aus, dass die belangte Behörde mit dieser Formulierung die vom Prüfer aufgezeigten formellen und materiellen Mängel zu ihren eigenen Feststellungen erhoben hat, erweist sich - worauf in der Beschwerde zutreffend hingewiesen wird - die von der belangten Behörde vorgenommene Abgabenschätzung aber als nicht geeignet, den festgestellten Mängeln zu begegnen. Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt haben die Schätzungsbefugnis nämlich entscheidend auf die festgestellten Vermögensunterdeckungen gestützt. Eine Auseinandersetzung mit der den erstinstanzlichen Abgabenbescheiden zu Grunde gelegten Vermögensdeckungsrechnung findet im angefochtenen Bescheid nicht statt. Insbesondere kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden, dass und aus welchen Gründen die belangte Behörde die vom Finanzamt für die einzelnen Jahre ermittelten Fehlbeträge als aufgeklärt betrachtet hat.

Solcherart ist nicht nachvollziehbar, auf Grund welcher - auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangte, mit wesentlich geringeren Zuschätzungen den tatsächlichen Gegebenheiten eher nahe zu kommen, als das Finanzamt mit einer Schätzung in Höhe des ungeklärten Ausgabenüberhanges.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift auf "OZ 22, Beilage A und B" (der vorgelegten Verwaltungsakten) verweist, die sie dem angefochtenen Bescheid als glaubhafte Aussagen zu Grunde gelegt haben will, ist sie daran zu erinnern, dass eine Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2002/13/0093).Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift auf "OZ 22, Beilage A und B" (der vorgelegten Verwaltungsakten) verweist, die sie dem angefochtenen Bescheid als glaubhafte Aussagen zu Grunde gelegt haben will, ist sie daran zu erinnern, dass eine Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2002/13/0093).

Zu den Bescheidausführungen, die belangte Behörde "neige" dazu, der Aussage der Elisabeth L. Glauben zu schenken, bleibt zu ergänzen, dass die Zeugin unrichtige Losungsaufzeichnungen ausschließlich für Zeiträume des Jahres 2002 ("ab August 2002") eingeräumt und den regelmäßigen Erhalt steuerlich nicht erfasster Lohnzahlungen bestritten hat. Sollte die belangte Behörde mit dieser Formulierung zum Ausdruck gebracht haben, dass sie die Zeugenaussage in ihrer Gesamtheit für glaubhaft erachtet, stünde eine derartige Beweiswürdigung in Widerspruch zu ihren eigenen Schätzungsannahmen (Vorliegen ungeklärter Kalkulationsdifferenzen in allen Streitjahren, "zusätzliche Lohnzahlungen" an Elisabeth L.).

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

Wien, am 27. Jänner 2011

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2007150226.X00

Im RIS seit

28.02.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.06.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at