

TE Vwgh Erkenntnis 1974/5/22 1676/72

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.05.1974

Index

Abgabenverfahren

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §184 Abs3

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Ministerialoberkommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde des FH in L, vertreten durch Dr. Thomas Watzenböck, Rechtsanwalt in Kremsmünster, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 29. August 1972, Zl. 6/114/2-BK/P1-1971, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1969, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Ministerialoberkommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde des FH in L, vertreten durch Dr. Thomas Watzenböck, Rechtsanwalt in Kremsmünster, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat römisch eins, vom 29. August 1972, Zl. 6/114/2-BK/P1-1971, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1969, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Friseurbetrieb des Beschwerdeführers fand am 16. Juli 1970 eine Umsatzsteuerrevision statt, bei der die Umsätze des Betriebes auf Grund einer Kalkulation nachgeprüft wurden. Der Prüfer legte der Kalkulation einen auf Grund der üblichen Preise des Beschwerdeführers ermittelten Stundenerlös von S 62,-- und eine Stehzeit (unproduktive Arbeitszeit) von 35 % zugrunde. Er kam so zu einer Leistungszeit von 5.868 Stunden für die Gehilfen und 796 Stunden für die Meisterin. Für die im ersten und zweiten Lehrjahr befindlichen

Lehrlinge wurde keine Leistungszeit in der Kalkulation berücksichtigt. Auf Grund von Einwendungen des Beschwerdeführers wurde auch der auf die Meisterin entfallende kalkulierte Umsatz aus den berechneten Erlösen ausgeschieden. Sodann ergab sich für den Damensalon ein kalkulierter Gesamtumsatz von S 374.031,--, was gegenüber dem erklärten Umsatz aus dem Damensalon von S 306.530,-- eine Kalkulationsdifferenz um S 67.5017-- ergab. Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt erhöhten deswegen den Umsatz und den Gewinn des Betriebes um S 67.000,--. Nach Berücksichtigung der erhöhten Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbeträge ergab sich ein Gewinn von S 116.333,-- und ein zu versteuerndes Einkommen von S 93.082,--.

In der gegen die berichtigten Bescheide für 1969 eingebrachten Berufung führte der Beschwerdeführer aus, daß man über die vom Finanzamt errechnete Stehzeit von 35 % streiten könne, nach seinen vorsichtigen Schätzungen und Nachberechnungen hätte er aber im Jahr 1969 eine Stehzeit von annähernd 50 % gehabt, wobei er davon ausgegangen sei, daß er den umsatzmäßig stärksten Tag des Jahres als 100%ig produktiv angenommen habe, diesen mit der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage multipliziert und damit einen sogenannten Jahres-Stollumsatz errechnet habe, den er denn mit dem tatsächlichen, von ihm aufgezeigten Jahresumsatz verglichen habe. Es gebe kaum ein zweites Gewerbe, welches mit derartig hoher Unproduktivität so belastet sei wie des Friseurgewerbe zur Zeit. Sein Jahresumsatz 1970 werde aller Voraussicht nach höher sein als 1969 und das bei nur zwei vollwertigen Arbeitskräften. Würde er für das Jahr 1970 die Kalkulationsmethode des Finanzamtes für 1969 anwenden, müßte er einen um S 100.000,-- niedrigeren Umsatz erklären. Von den für den Damensalon im Jahr 1969 beschäftigten fünf Gehilfinnen seien nur zwei als vollwertige Arbeitskräfte zu bezeichnen, die dritte sei mit 29. Juni 1969 in die Wochenhilfe mit anschließendem Karenzurlaub gegangen. Zu dieser Arbeitskraft, die mit 100 % eingesetzt worden sei, sei zu sagen, daß sie auf Grund ihres Zustandes von der Meldung der Schwangerschaft zu Jahresbeginn bis Antritt der Wochenhilfe praktisch nur am Papier tätig gewesen sei. Die vierte Gehilfin BV habe beim Beschwerdeführer gelernt, sei am 10. August 1968 frei geworden und habe ihre Behaltspflicht mit 10. November 1968 beendet. Nachdem im Geschäft unter den Gehilfinnen gemunkelt worden sei, daß MG ein Kind bekommen würde, habe er sich schweren Herzens dazu entschlossen, BV, obwohl sie bei normaler Arbeitslage keine Chance gehabt hätte, zu behalten. Die fünfte Gehilfin habe er nur vier Monate beschäftigt, dann habe er erkennen müssen, daß sie für ihn nur eine Belastung gewesen sei und sich von ihr getrennt. Auch diese sei daher kalkulatorisch überbewertet worden. Sicherlich habe er 1969 zu viel Arbeitskräfte für seine Verhältnisse beschäftigt.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, daß nach seiner Auffassung die vom Prüfer angewandte Methode zur Ermittlung der unproduktiven Arbeitszeit, die in zahlreichen Prüfungsfällen erarbeitet worden sei, in jedem Fall geeigneter sei als die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene. Der Beschwerdeführer nehme nur einen Tag (mit der besten Losung) als Grundlage für seine Berechnung. Dabei werde übersehen, daß gerade an einem solchen Tag keine normalen Verhältnissen herrschten und dessen Ergebnis durch Sonderleistungen von Überstunden, Aushilfen und exklusivere Haarbehandlung verändert werde. Bei der Ermittlung der Stehzeiten sei vom Finanzamt ein Durchschnitt von 41 Wochen genommen worden, um ein brauchbares Ergebnis zu erhalten. Die so ermittelte Stehzeit von 35 % sei auch im Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben durchaus üblich.

Die belangte Behörde stellte noch eine Berechnung des Privatlebensaufwandes auf, kam dabei zu einer Differenz von S 76.800,-- und forderte den Beschwerdeführer auf, dazu Stellung zu nehmen. Der Beschwerdeführer wies in seiner Vorhaltsbeantwortung darauf hin, daß er beim Verkauf seines Altwagens einen Verkaufserlös von S 22.000,-- erzielt habe, private Ersparnisse in der Höhe von S 9.800,-- besessen habe, weiters einen Bausparvertrag ausbezahlt erhalten habe und außerdem ein privates Darlehen von seiner Schwägerin in Höhe von S 30.000,-- zinsfrei und beliebig rückzahlbar, erhalten habe.

Sodann wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nachdem die Behörde die Argumentation des Finanzamtes hinsichtlich der Berechnung der Stehzeit übernommen hatte, führte sie im angefochtenen Bescheid weiter aus, daß die vom Prüfer angenommene Stehzeit für einen Friseurbetrieb der Größenordnung des Beschwerdeführers als allgemein branchenbedingt angesehen werden müsse, sodaß die die vom Beschwerdeführer vorgenommene Schätzung ein wesentliches Abweichen des Betriebsergebnisses

von gleichartigen Betrieben nicht zu rechtfertigen vermöge. Der Betrieb des Beschwerdeführers befinde sich in einer Geschäftsstraße einer ausgesprochenen Wohngegend, sodaß ein entsprechender Kundenzulauf angenommen werden könne. Üblicherweise meldeten sich speziell weibliche Kunden vorher an, sodaß eine ziemlich gleichmäßige Verteilung der Arbeit auf alle Arbeitstage ermöglicht werde. Auch aus diesem Grunde könnten die Stehzeiten im Friseursalon des Beschwerdeführers kaum nennenswert gewesen sein. Wenn daher die Stehzeiten entsprechend der bei gleichartigen Betrieben erhobenen Erfahrungssätzen angenommen worden seien, könne sich der Beschwerdeführer dadurch nicht beschwert fühlen. Der Einwand, die Gehilfin CH sich kalkulatorisch überbewertet worden, sei schon deshalb unrichtig, weil der Prüfer bei der Kalkulation von effektiven Leistungswochen ausging und daher nur die Zeit berücksichtigte, die auf das Dienstverhältnis im Streitjahr (rund 4 Monate) entfallen sei. Daß die Gehilfin MG nur rund ein halbes Jahr und nicht acht Monate tätig gewesen sei, sei bei der Kalkulation allerdings insofern unberücksichtigt geblieben, als vier volle Gehilfinnen im Damensalon angesetzt werden seien. Diese geringfügige Fehlkalkulation hinsichtlich der Leistungswochen bestehe aber nur für zwei Monate und nicht, wie der Beschwerdeführer angebe, für ein halbes Jahr, da beide Gehilfinnen zusammen ohnedies insgesamt zehn Monate tätig gewesen seien. Die restliche Zeit sei aber hinreichend dadurch abgegolten, daß der Feiertagsabschlag für vier Gehilfinnen mit je acht Tagen ermittelt worden sei. Da die beiden letztgenannten Gehilfinnen im zweiten Halbjahr nicht tätig gewesen seien, sei dieser Abschlag um 36 Stunden zu hoch. Die Kalkulation des Prüfers habe die Leistungen der Lehrlinge im ersten und zweiten Lehrjahr mit Null angesetzt, obwohl der Leistungsgrad von Lehrlingen im zweiten Lehrjahr, üblicherweise mit 40 bis 50 % und derjenigen im ersten Lehrjahr mit 10 % angesetzt werde. Der Leistungsumsatz würde daher bei 26 Leistungswochen (zweites Lehrjahr) nur einen Leistungsgrad von 45 % nach Abzug der Feiertage und Stehzeit von S 19.920,-- und der der Lehrmädchen im ersten Lehrjahr 80 Leistungswochen (bei einem Leistungsgrad von 10 %) S 13.950,--, zusammen daher S. 33.870,-- ausmachen. Dadurch allein ergebe sich ein wesentlich höherer Leistungsumsatz als derjenige, den eine Gehilfin zwei bis drei Monaten üblicherweise erbringe. In diesem Zusammenhang sei auch von Bedeutung, daß die Zusatzleistungen (Taft, Festiger, besseres Shampoo, Haarlack, Färben der Augenbrauen und Wimpern etc.) nur bei jeder dritten Kundschaft mit dem äußerst niedrigen Durchschnittspreis von S 5,-- kalkuliert worden seien, obwohl eine dieser Leistungen fast von jeder Kundin beansprucht werde. Nach Ansicht des Senates müßte mindestens der doppelte Betrag angesetzt werden. Die geringfügige Ungenauigkeit bei der Kalkulation der vierten Gehilfin könne daher zu keinem Abweichen von der Zurechnung führen.

Auch erschienen die Leistungserlöse im Verhältnis zu den Löhnen und Gehältern zu gering. Nach den Erfahrungen der Betriebsprüfungen in gleichartigen Betrieben hätten diese das Drei- bis Vierfache (bei Damenfriseuren die obere Grenze) betragen müssen. Beim Beschwerdeführer ergebe sich im Berufungsjahr aber kaum das 2,8fache. Schon bei der untersten Grenze (dreifacher Betrag der Leistungslöhne) würde sich bereits gegenüber dem erklärten Umsatz eine Differenz von S 30.000,-- ergeben. Beim 3,5fachen aber ein Umsatz, der den vom Prüfer ermittelten wesentlich übersteige. Wenn der Beschwerdeführer darauf verweise, die Gehilfin BV nur deshalb behalten zu haben, weil davon die Rede gewesen sei, daß MG ein Kind erwarte, obwohl sie bei normaler Arbeitslage keine Chance gehabt hätte, sei ihm entgegenzuhalten, daß es in jedem Friseurbetrieb bessere und schlechtere Arbeitskräfte gebe und jeder Unternehmer mit jüngeren weiblichen Arbeitskräften rechnen müsse, daß diese krank oder schwanger werden. Der Beschwerdeführer hätte sich bestimmt von dieser Gehilfin getrennt, wenn sie für den Betrieb keine entsprechende Leistung erbracht hätte, zumal sie bei ihm gelernt habe und er sich daher über ihre Arbeitsleistung ein Bild machen konnte. Im übrigen sei er schon Jahrzehnte als Friseurmeister tätig, sodaß er eine entsprechende Erfahrung in der Auswahl der Bediensteten haben mußte. Diese langjährige Tätigkeit hätte ihn aber bestimmt davon abgehalten, mehr als das notwendige Personal zu halten. Zumindest hätte er die nächste sich bietende Gelegenheit genutzt, sich von unerwünschten oder minder brauchbaren Arbeitskräften zu trennen.

Der Beschwerdeführer habe auch die ihm vorgehaltene Differenz von S 76.847,-- zwischen den Lebenshaltungs- und Kraftfahrzeugaufwand und den erklärten Entnahmen nicht restlos aufklären können. Es verbleibe noch ein unaufgeklärter Betrag von rund S 10.800,--, da Abhebungen vom Sparbuch im Jahr 1969

nicht vorgenommen worden seien. Aus diesen Erwägungen und der Betrachtung von Vergleichsbetrieben und der Kalkulation könne die Buchhaltung des Beschwerdeführers nicht mehr als sachlich ordnungsmäßig angesehen werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, in der ausgeführt wird, daß die Heranziehung der Verhältnisse anderer Friseurbetriebe zur Beurteilung seiner Betriebsergebnisse für das Jahr 1969 zwangsläufig zu einem unrichtigen Ergebnis haben müssen, weil der Beschwerdeführer 1969 aus verschiedenen Gründen mehr Personal beschäftigt habe, als dies betrieblich notwendig gewesen sei. Er habe im Jahr 1970 mit nur zwei Gehilfinnen einen höheren Umsatz erzielt als im Jahr 1969. Bei der fast doppelten Anzahl von Gehilfinnenlohnwochen könne daher die Annahme einer Stehzeit von 50 % für 1969 nicht als überhöht angenommen werden. Bei einer Nachkalkulation auf Basis einer Stehzeit von 50 % ergäbe sich gegenüber dem erklärten Umsatz von S 306.530,-- ein kalkulierter Gehilfinnenumsatz von S 279.481,-- also ein um S 27.049,-- niedrigerer Umsatz, als erklärt. Dieser Differenzbetrag sei durch Umsätze, die sich durch die Arbeit der Gattin und des Lehrlings im zweiten Lehrjahr ergeben haben, zu erklären. Daß die Schätzung des Umsatzes und Gewinnes in seinem Fall unbegründet gewesen sei, beweise auch die von der Finanzverwaltung vorgenommene Vermögenszuwachsrechnung, bei der lediglich ein unaufgeklärter Betrag von S 10.800,-- verblieben wäre. Das sei aber nur zirka 3,5 % des erklärten Umsatzes, eine Größe, die nicht geeignet sei, die materielle Unrichtigkeit formell ordnungsgemäßer Aufzeichnungen anzuzweifeln.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage unter anderem dann durchzuführen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind. Von dieser Bestimmung hat die belangte Behörde Gebrauch gemacht. Gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage unter anderem dann durchzuführen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind. Von dieser Bestimmung hat die belangte Behörde Gebrauch gemacht,

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 15. April 1953, ZI. 1448/52, ausgeführt hat, wird man einer formell ordnungsmäßigen Buchführung die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit noch zuzubilligen haben, wenn eine kalkulatorische Überprüfung der Betriebsergebnisse nur geringfügig von den bücherlichen Ergebnissen abweicht. Der Verwaltungsgerichtshof ist in diesem Erkenntnis davon ausgegangen, daß eine kalkulatorisch festgestellte Abweichung mindestens 10 % der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage betragen müßte, um die sachliche Richtigkeit der Buchhaltung in Zweifel zu ziehen.

Im vorliegenden Fall ist der Umsatzsteuerprüfer und ihm folgend das Finanzamt und die belangte Behörde auf Grund branchenmäßiger Erfahrungssätze und auf Grund von aus den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers entnommenen Werten zu einem durchschnittlichen Stundenerlös im Damengeschäft von S 62,-- gelangt, der vom Beschwerdeführer nicht bestritten wird. Die Kalkulation der belangten Behörde und die vom Beschwerdeführer vorgelegte Nachkalkulation unterscheiden sich im Aufbau nicht voneinander. Differenzen bestehen lediglich hinsichtlich des Ausmaßes der bei der Kalkulation zu berücksichtigenden unproduktiven Arbeitszeit, der sogenannten Stehzeit. Der Beschwerdeführer gelangt auf Grund einer Berechnung bei der er das Ergebnis eines Tages im Kalenderjahr, nämlich des Tages mit den höchsten Umsätzen, den übrigen erklärten Ergebnissen gegenüberstellt, zu einer unproduktiven Zeit von 50 % der Gesamtarbeitszeit, während die belangte Behörde, der Berechnungsmethode des Prüfers folgend, der für 41 Wochen jeweils eine Stehzeitberechnung vorgenommen hat, zu einem durchschnittlichen unproduktiven Anteil an der Arbeitszeit von 35 % gelangt ist. Es braucht wohl nicht näher erläutert zu werden, daß eine Berechnung des durchschnittlichen Ausmaßes der sogenannten Stehzeit, die 41 Wochenresultate berücksichtigt, genauer sein muß als die lediglich auf einen Tag des Jahres abgestellte Ermittlung des Beschwerdeführers. Die Fehlerhaftigkeit der vom Beschwerdeführer ermittelten Stehzeit ergibt sich auch daraus, daß sich auf Grund dieser Berechnung ein Umsatz ergibt, der um S 27.049,-- niedriger ist als der sich aus den Aufzeichnungen ergebende Umsatz, wenngleich der Beschwerdeführer versucht, diesen Differenzbetrag als durch die Mitarbeit seiner Ehegattin und durch die Mitarbeit des Lehrlings im zweiten Lehrjahr zu begründen.

Die belangte Behörde hat im übrigen ihre Kalkulation auch noch durch Erfahrungssätze bei gleichartigen Betrieben derselben Branche untermauert. Wenn auch eine für das strittige Jahr von der Finanzverwaltung zusätzlich vorgenommene Vermögenszuwachsrechnung, bei der die Lebenshaltungskosten sehr niedrig angesetzt waren, nur einen unaufgeklärten Betrag von rund S 104.800,-- ergeben hat, so ist dies nicht geeignet, die sich aus der Nachkalkulation ergebende Differenz gegenüber dem erklärten Umsatz, die über 20 % des erklärten Umsatzes beträgt, als unzutreffend erscheinen zu lassen. Da sich somit die belangte Behörde bei der Nachkalkulation keine Denkfolgewidrigkeiten zuschulden kommen hat lassen, war sie nach dem Ergebnis dieser Nachkalkulation berechtigt, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers für das Kalenderjahr 1969 in Zweifel zu ziehen und die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 3 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Die belangte Behörde hat im übrigen ihre Kalkulation auch noch durch Erfahrungssätze bei gleichartigen Betrieben derselben Branche untermauert. Wenn auch eine für das strittige Jahr von der Finanzverwaltung zusätzlich vorgenommene Vermögenszuwachsrechnung, bei der die Lebenshaltungskosten sehr niedrig angesetzt waren, nur einen unaufgeklärten Betrag von rund S 104.800,-- ergeben hat, so ist dies nicht geeignet, die sich aus der Nachkalkulation ergebende Differenz gegenüber dem erklärten Umsatz, die über 20 % des erklärten Umsatzes beträgt, als unzutreffend erscheinen zu lassen. Da sich somit die belangte Behörde bei der Nachkalkulation keine Denkfolgewidrigkeiten zuschulden kommen hat lassen, war sie nach dem Ergebnis dieser Nachkalkulation berechtigt, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers für das Kalenderjahr 1969 in Zweifel zu ziehen und die Bemessungsgrundlagen gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Da somit die behauptete Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen. Da somit die behauptete Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 und auf der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl. Nr. 427. Die Kostenentscheidung beruht auf den Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und auf der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, Bundesgesetzblatt , Nr. 427.

Wien, am 22. Mai 1974

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1974:1972001676.X00

Im RIS seit

22.05.1974

Zuletzt aktualisiert am

14.09.2023

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at