

TE Vwgh Erkenntnis 1972/4/25 2228/71

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.1972

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §162 Abs1;

BAO §184 Abs1;

EStG 1967 §1;

EStG 1967 §15 Abs1 Z2;

EStG 1967 §4 Abs4;

1. BAO § 162 heute
2. BAO § 162 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. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Reichel, DDr. Heller und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde des Josef und der Margarete W, beide in W, beide vertreten durch Dr. Julius Hafner, Rechtsanwalt in Wien I, Wollzeile 25, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 28. Juni 1971, Zl. VI- 2579/2/70, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 1965 bis 1968, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Reichel, DDr. Heller und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde des Josef und der Margarete W, beide in W, beide vertreten durch Dr. Julius Hafner, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Wollzeile 25, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat römisch drei) vom 28. Juni 1971, Zl. VI- 2579/2/70, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 1965 bis 1968, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 1.214,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beiden Beschwerdeführer sind Geschwister. Zunächst betrieb der Vater der Beschwerdeführer, Josef. W. sen., und die Zweitbeschwerdeführerin, einen Obst- und Gemüsehandel in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Der Erstbeschwerdeführer war als Geschäftsführer Angestellter dieses Unternehmens. Laut Punkt VI des bezüglichen Gesellschaftsvertrages sollte das Gesellschaftsverhältnis mit dem Tod eines Gesellschafters nicht enden. Es sollte vielmehr von dem überlebenden Gesellschafter mit dem Erben des Verstorbenen "zu den im Zeitpunkt des Ablebens geltenden Bedingungen fortgesetzt werden. Josef W. sen. ist am 13. August 1966 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung gestorben. Sein Nachlaß, zu dem außer dem gegenständlichen Gewerbebetrieb noch andere Vermögenswerte gehörten, wurde der erblasserischen Witwe zu 1/4 und den beiden Beschwerdeführern zu je 3/8 eingewantwortet. Im Erbauseinkommen vom 23. Februar 1967 vereinbarten die Erben u. a., daß der Erstbeschwerdeführer zu dem ihm auf Grund seines eigenen Erbrechts Zustehenden Gesellschaftsanteil von 1/4 von der erblasserischen Witwe 1/6 und von der Zweitbeschwerdeführerin 1/12 erhalten sollte, sodaß die beiden Beschwerdeführer nunmehr je zur Hälfte an dem Unternehmen beteiligt waren. Nachdem in der diesbezüglichen Urkunde zunächst vereinbart wurde, daß die Verrechnung von Nutzungen und Lasten in Ansehung des Gewerbebetriebes rückwirkend mit dem 13. August 1966 stattfinden solle, findet sich im Anschluß daran die Berichtigung, daß die erblasserischen Kinder (das sind die Beschwerdeführer) als Stichtag für die Verrechnung von Nutzungen und Lasten nicht den Todestag, sondern den 1. Jänner 1967 vereinbarten. Ferner heißt es: Die beiden Beschwerdeführer sind Geschwister. Zunächst betrieb der Vater der Beschwerdeführer, Josef. W. sen., und die Zweitbeschwerdeführerin, einen Obst- und Gemüsehandel in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Der Erstbeschwerdeführer war als Geschäftsführer Angestellter dieses Unternehmens. Laut Punkt römisch sechs des bezüglichen Gesellschaftsvertrages sollte das Gesellschaftsverhältnis mit dem Tod eines Gesellschafters nicht enden. Es sollte vielmehr von dem überlebenden Gesellschafter mit dem Erben des Verstorbenen "zu den im Zeitpunkt des Ablebens geltenden Bedingungen fortgesetzt werden. Josef W. sen. ist am 13. August 1966 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung gestorben. Sein Nachlaß, zu dem außer dem gegenständlichen Gewerbebetrieb noch andere Vermögenswerte gehörten, wurde der erblasserischen Witwe zu 1/4 und den beiden Beschwerdeführern zu je 3/8 eingewantwortet. Im Erbauseinkommen vom 23. Februar 1967 vereinbarten die Erben u. a., daß der Erstbeschwerdeführer zu dem ihm auf Grund seines eigenen Erbrechts Zustehenden Gesellschaftsanteil von 1/4 von der erblasserischen Witwe 1/6 und von der Zweitbeschwerdeführerin 1/12 erhalten sollte, sodaß die beiden Beschwerdeführer nunmehr je zur Hälfte an dem Unternehmen beteiligt waren. Nachdem in der diesbezüglichen Urkunde zunächst vereinbart wurde, daß die Verrechnung von Nutzungen und Lasten in Ansehung des Gewerbebetriebes rückwirkend mit dem 13. August 1966 stattfinden solle, findet sich im Anschluß daran die Berichtigung, daß die erblasserischen Kinder (das sind die Beschwerdeführer) als Stichtag für die Verrechnung von Nutzungen und Lasten nicht den Todestag, sondern den 1. Jänner 1967 vereinbarten. Ferner heißt es:

"Hinsichtlich der Verrechnung vom Todestag bis zum vereinbarten Stichtag einigen sich die Erben außergerichtlich." Eine Bilanz zum Todestag des Josef W. sen. wurde nicht erstellt. In der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für 1966 wurde der Jahresgewinn je zur Hälfte auf den Verstorbenen und die Zweitbeschwerdeführerin aufgeteilt.

Der Gewerbebetrieb wurde 1969 für die Jahre 1965 bis 1967 geprüft. Der Prüfer traf, soweit das für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist, folgende Feststellungen:

Die Seiten der Kontoblätter seien nicht fortlaufend nummeriert, auf den Konten seien mit Ausnahme des Kassen- und des Bankkontos die Gegenkonten nicht angeführt, die Zahlungseingänge seien nicht nach Tageslosungen und Debitoreneingängen getrennt, für den Eigenverbrauch würden keine Aufzeichnungen geführt, dieser werde vielmehr geschätzt. Paragon's und Klopfstreifen der Registrierkasse würden nicht aufbewahrt. Ferner seien für ca. 20 v. H. des Wareneinkaufes ebenso wie für die Zahlungen an die Markthelfer nur Eigenbelege vorhanden. Zu diesen Punkten ermittelte der Prüfer folgende Beträge

(gerundet).

Wareneinkauf mit Eigenbelegen

Zahlungen an Markthelfer

1965

S

623.000,--

S

20.000,--

1966

"

656.000,--

"

22.000,--

1967

"

619.000,--

"

22.000,--

Schließlich stellte der Prüfer eine Verbrauchsrechnung auf, aus der er den Schluß ableitete, daß in den Streitjahren der Lebensunterhalt auf Grund der erklärten Betriebsergebnisse nicht habe gedeckt werden können.

Aus diesen Feststellungen folgte der Prüfer die Schätzungsbefugnis. Er rechnete den Umsätzen und Gewinnen 1965 bis 1967 je 10 v. H. der nur durch Eigenbelege belegten Wareneinkäufe (S 62.000,--, S 65.000,-- und S 61.000,--) hinzu. Von den an die Markthelfer ausbezahlten Beträgen wurden 10 v. H. "griffweise" nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Hinsichtlich der Rechtsnachfolge nach Josef W. sen. vertrat der Prüfer den Standpunkt, daß der Erstbeschwerdeführer bereits ab dem Todestag seines Vaters Mitunternehmer geworden sei. Deshalb sei die für den Erstbeschwerdeführer in der Bilanz zum 31. Dezember 1966 gebildete Abfertigungsrückstellung nicht anzuerkennen und die an den Erstbeschwerdeführer ab 14. August 1966 ausgezahlten Gehälter seien Gewinnanteile. Schließlich schätzte der Prüfer den Privatanteil der Nutzung eines Personenkraftwagens jährlich mit S 5.000,-- und rechnete die entsprechenden Beträge bis 13. August 1966 dem Josef W. sen. ab diesem Tag dem Erstbeschwerdeführer zu.

Das Finanzamt nahm auf Grund des Prüfungsberichtes das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1965 und 1966 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ überdies auf Grund des Betriebsprüfungsergebnisses die Bescheide über die einheitliche Gewinnfeststellung, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1967. Ferner legte es zwar dem Umsatzsteuerbescheid für 1968 den erklärten Umsatz zugrunde, verwies jedoch im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1968 darauf, daß auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers für die Vorjahre zum Umsatz und Gewinn ein Sicherheitszuschlag von S 65.000,-- hinzugerechnet worden sei. Dem erklärten Gewinn für das Jahr 1968 rechnete das Finanzamt u.a. diesen Sicherheitszuschlag und einen Privatanteil für den Personenkraftwagen, Reise- und Telefonspesen von S 7.000,-- Das Finanzamt nahm auf Grund des Prüfungsberichtes das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1965 und 1966 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und erließ überdies auf Grund des Betriebsprüfungsergebnisses die

Bescheide über die einheitliche Gewinnfeststellung, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1967. Ferner legte es zwar dem Umsatzsteuerbescheid für 1968 den erklärten Umsatz zugrunde, verwies jedoch im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1968 darauf, daß auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers für die Vorjahre zum Umsatz und Gewinn ein Sicherheitszuschlag von S 65.000,-- hinzugerechnet worden sei. Dem erklärten Gewinn für das Jahr 1968 rechnete das Finanzamt u.a. diesen Sicherheitszuschlag und einen Privatanteil für den Personenkraftwagen, Reise- und Telefonspesen von S 7.000,--

hinzu.

Die Beschwerdeführer erhoben bereits während des Prüfungsverfahrens in umfangreichen Schriftsätzen Einwendungen gegen die Prüferfeststellungen. Gegen die vorgenannten Bescheide des Finanzamtes legten sie unter Bezugnahme auf diese Schriftsätze Berufung ein, die sie mit einer weiteren, an die belangte Behörde gerichteten Eingabe ergänzten. In all diesen Schriftsätzen wurde, was die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittig gebliebenen Punkte anlangt, im wesentlichen ausgeführt:

Es könne als amtsbekannt vorausgesetzt werden, daß am Wiener Naschmarkt Bauern und Gärtner ihre Erzeugnisse außer Sonntag täglich zwischen 23h und 4h zum Verkauf anböten. Die genannten Personen wickelten die Geschäfte nach alt eingeführtem Gebrauch ab; sobald der Preis ausgehandelt sei, werde der Vertrag durch Handschlag gültig. Schriftliche Abmachungen und Rechnungen seien nicht üblich, widersprächen der Usance und könnten keinesfalls erzwungen werden. Die Richtigkeit der Höhe der Handeinkäufe könne von der Betriebsprüfung anlässlich der Marktstunden leicht überprüft werden. Wenn der Behörde von vornherein bekannt sei, daß der Abgabepflichtige aus tatsächlichen Gründen, die abzuwenden nicht in seiner Macht stehe, verhindert sei, die verlangten Angaben zu machen, so sei eine auf § 162 Abs. 1 BAO gestützte Aufforderung zur Namhaftmachung von Empfängern abgesetzter Beträge eine Überschreitung der behördlichen Befugnis. Die tatsächliche Unmöglichkeit, den Empfänger abgesetzter Beträge namhaft zu machen, befreie den Steuerpflichtigen von der ihm auferlegten Auskunft- bzw. Beweispflicht. Zur Prüfung der Richtigkeit der Handeinkäufe wurden im Schriftsatz vom 31. Oktober 1969 Namen (ohne Anschrift einiger Geschäftspartner bekanntgegeben (23 Gärtner, 15 Bauern, 4 Markthelfer, 16 Standburschen). Ergänzend wurde auf die im Obst- und Gemüsegroßhandel besonderen und außergewöhnlichen Verhältnisse Bezug genommen, die das Bundesministerium für Finanzen im Erlaß vom 3. Mai 1961, Zl. 5.770- 10/61, sogar dazu bewogen hätten, den Buchnachweis auch dann als erbracht anzusehen, wenn für 10 bis 15 v. H. des Gesamtumsatzes Namen und Anschrift der Abnehmer nicht angegeben würden. Der Versuch einer Zurechnung aus dem Titel der sogenannten Handeinkäufe, die ordnungsgemäß verbucht worden seien, sei rechtswidrig und verstoße gegen Treu und Glauben.

Es könne als amtsbekannt vorausgesetzt werden, daß am Wiener Naschmarkt Bauern und Gärtner ihre Erzeugnisse außer Sonntag täglich zwischen 23h und 4h zum Verkauf anböten. Die genannten Personen wickelten die Geschäfte nach alt eingeführtem Gebrauch ab; sobald der Preis ausgehandelt sei, werde der Vertrag durch Handschlag gültig. Schriftliche Abmachungen und Rechnungen seien nicht üblich, widersprächen der Usance und könnten keinesfalls erzwungen werden. Die Richtigkeit der Höhe der Handeinkäufe könne von der Betriebsprüfung anlässlich der Marktstunden leicht überprüft werden. Wenn der Behörde von vornherein bekannt sei, daß der Abgabepflichtige aus tatsächlichen Gründen, die abzuwenden nicht in seiner Macht stehe, verhindert sei, die verlangten Angaben zu machen, so sei eine auf Paragraph 162, Absatz eins, BAO gestützte Aufforderung zur Namhaftmachung von Empfängern abgesetzter Beträge eine Überschreitung der behördlichen Befugnis. Die tatsächliche Unmöglichkeit, den Empfänger abgesetzter Beträge namhaft zu machen, befreie den Steuerpflichtigen von der ihm auferlegten Auskunft- bzw. Beweispflicht. Zur Prüfung der Richtigkeit der Handeinkäufe wurden im Schriftsatz vom 31. Oktober 1969 Namen (ohne Anschrift einiger Geschäftspartner bekanntgegeben (23 Gärtner, 15 Bauern, 4 Markthelfer, 16 Standburschen). Ergänzend wurde auf die im Obst- und Gemüsegroßhandel besonderen und außergewöhnlichen Verhältnisse Bezug genommen, die das Bundesministerium für Finanzen im Erlaß vom 3. Mai 1961, Zl. 5.770- 10/61, sogar dazu bewogen hätten, den Buchnachweis auch dann als erbracht anzusehen, wenn für 10 bis 15 v. H. des Gesamtumsatzes Namen und Anschrift der Abnehmer nicht angegeben würden. Der Versuch einer Zurechnung aus dem Titel der sogenannten Handeinkäufe, die ordnungsgemäß verbucht worden seien, sei rechtswidrig und verstoße gegen Treu und Glauben.

In der Buchhaltung sei durch gegenseitige Verweisungen bzw. Buchungskennzeichen (Belegarten) der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen worden. Die "komplette" Bezeichnung jedes Buchungssatzes sei in den Journalen angedruckt. Dabei seien Konten und Gegenkonten angeführt. Die Anführung der Gegenkontonummern auf den Kontoblättern habe sich als nicht zweckmäßig erwiesen, weil bei Sammelbuchungen nicht sämtliche Gegenkonten angeführt werden könnten. Daß Zahlungen von Debitoren bei Kunden, die mit einer Ausgangsrechnung belastet worden seien, bei Zahlungseingang als Losung angewiesen worden seien, sei eine Fehlleistung. Um solche vereinzelte Fehlleistungen zu erfassen, erfolge zu jeder Bilanzerstellung die Abstimmung der Personenkonten. Die Korrektur sämtlicher derartiger Posten zeige, daß mit größter Sorgfalt den Buchführungspflichten nachgekommen worden sei, um allfällige geringfügige Fehler zu entdecken. Durchschnittlich fielen täglich 500 Paragon-Zettel an; es bestehe keine Möglichkeit, diese große Anzahl in den Betriebsräumen jahrelang aufzubewahren. Sie würden daher, sobald sie nicht mehr gebraucht würden, vernichtet. Gebraucht würden die Paragon-Zettel zur Ermittlung der Provisionen und Prämien an das Verkaufspersonal und zur Kontrolle. Von der Betriebsprüfung hätten die Paragon-Zettel vom 4. bis 10. September 1969 überprüft und mit dem Provisionsbuch der Angestellten verglichen werden können. Additionsstreifen der Registrierkasse aufzubewahren, wäre nicht sinnvoll, weil das Druckwerk nicht einwandfrei funktioniere und trotz mehrfacher Reparaturen nicht habe in Ordnung gebracht werden können. Da die Kasse ohnehin täglich ordnungsgemäß geführt werde, habe keine Veranlassung bestanden, an dem System der Zahlungserfassung etwas zu ändern. Die Buchführung sei keinesfalls mangelhaft. Für eine solche Schlußfolgerung fehle die Begründung. Vielmehr habe die Buchführung der Beschwerdeführer die Vermutung ihrer Ordnungsmäßigkeit gemäß § 163 BAO für sich. Weiters stellten die Beschwerdeführer der Verbrauchsrechnung des Betriebsprüfers eine eigene gegenüber, aus der sich ergebe, daß hinreichende Mittel zur Deckung der Lebenshaltung vorhanden gewesen seien, sodaß die Buchführung auch aus diesem Grunde nicht verworfen werden dürfe. Die Schätzung "ohne jeden Anflug einer Begründung" mit 10 v. H. vorzunehmen, sei rechtswidrig. Die Schätzungsmethode sei denkfolgeunrichtig und den kaufmännischen Grundsätzen widersprechend. In dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 13. November 1970 wurde unter neuerlichem Hinweis auf die Verhältnisse bei den Handeinkäufen auch dargelegt, daß eine Schätzung wohl nur dann berechtigt wäre, wenn erst dadurch die ortsüblichen Rohaufschlagssätze erreicht würden. Das treffe aber nicht zu, denn die Rohaufschlagssätze hätten bisher betragen:

In der Buchhaltung sei durch gegenseitige Verweisungen bzw. Buchungskennzeichen (Belegarten) der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen worden. Die "komplette" Bezeichnung jedes Buchungssatzes sei in den Journalen angedruckt. Dabei seien Konten und Gegenkonten angeführt. Die Anführung der Gegenkontonummern auf den Kontoblättern habe sich als nicht zweckmäßig erwiesen, weil bei Sammelbuchungen nicht sämtliche Gegenkonten angeführt werden könnten. Daß Zahlungen von Debitoren bei Kunden, die mit einer Ausgangsrechnung belastet worden seien, bei Zahlungseingang als Losung angewiesen worden seien, sei eine Fehlleistung. Um solche vereinzelte Fehlleistungen zu erfassen, erfolge zu jeder Bilanzerstellung die Abstimmung der Personenkonten. Die Korrektur sämtlicher derartiger Posten zeige, daß mit größter Sorgfalt den Buchführungspflichten nachgekommen worden sei, um allfällige geringfügige Fehler zu entdecken. Durchschnittlich fielen täglich 500 Paragon-Zettel an; es bestehe keine Möglichkeit, diese große Anzahl in den Betriebsräumen jahrelang aufzubewahren. Sie würden daher, sobald sie nicht mehr gebraucht würden, vernichtet. Gebraucht würden die Paragon-Zettel zur Ermittlung der Provisionen und Prämien an das Verkaufspersonal und zur Kontrolle. Von der Betriebsprüfung hätten die Paragon-Zettel vom 4. bis 10. September 1969 überprüft und mit dem Provisionsbuch der Angestellten verglichen werden können. Additionsstreifen der Registrierkasse aufzubewahren, wäre nicht sinnvoll, weil das Druckwerk nicht einwandfrei funktioniere und trotz mehrfacher Reparaturen nicht habe in Ordnung gebracht werden können. Da die Kasse ohnehin täglich ordnungsgemäß geführt werde, habe keine Veranlassung bestanden, an dem System der Zahlungserfassung etwas zu ändern. Die Buchführung sei keinesfalls mangelhaft. Für eine solche Schlußfolgerung fehle die Begründung. Vielmehr habe die Buchführung der Beschwerdeführer die Vermutung ihrer Ordnungsmäßigkeit gemäß Paragraph 163, BAO für sich. Weiters stellten die Beschwerdeführer der Verbrauchsrechnung des Betriebsprüfers eine eigene gegenüber, aus der sich ergebe, daß hinreichende

Mittel zur Deckung der Lebenshaltung vorhanden gewesen seien, sodaß die Buchführung auch aus diesem Grunde nicht verworfen werden dürfe. Die Schätzung "ohne jeden Anflug einer Begründung" mit 10 v. H. vorzunehmen, sei rechtswidrig. Die Schätzungsmethode sei denkfolgeunrichtig und den kaufmännischen Grundsätzen widersprechend. In dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 13. November 1970 wurde unter neuerlichem Hinweis auf die Verhältnisse bei den Handeinkäufen auch dargelegt, daß eine Schätzung wohl nur dann berechtigt wäre, wenn erst dadurch die ortsüblichen Rohaufschlagssätze erreicht würden. Das treffe aber nicht zu, denn die Rohaufschlagssätze hätten bisher betragen:

1960 39,7 v. H., 1961 39,5 v. H., 1962 35,4 v. H., 1965 46,07 v. H., 1966 42,75 v. H. und 1967 43,36 v. H. Demgegenüber betrügen die Rohaufschläge im Obst- und Gemüsehandel auf Grund der Ermittlungen des Wirtschaftsförderungsinstitutes 22 bis 35 v. H.

Die Annahme, daß der Erstbeschwerdeführer mit dem Tode seines Vaters Unternehmer geworden sei, widerspreche der Vereinbarung der Erben, wonach der Erstbeschwerdeführer erst ab 1. Jänner 1967 in der "neuen" Gesellschaft bürgerlichen Rechtes zusammen mit der Zweitbeschwerdeführerin Unternehmer geworden sei. Bis zum 31. Dezember 1966 sei der Erstbeschwerdeführer Angestellter der "alten" Gesellschaft geblieben, welche bis zu diesem Stichtag mit der Zweitbeschwerdeführerin und deren Mutter nach dem Ableben des Vaters der Beschwerdeführer fortgesetzt worden sei. Aber selbst wenn diese Vereinbarung nicht geschlossen worden wäre, hätten "dieselben Dienstnehmerbezüge" auf Grund des Angestelltengesetzes ausgezahlt werden müssen. Diese Bezüge seien dem Erstbeschwerdeführer zugestanden, unabhängig davon, ob die Gesellschaft, die ihn beschäftigt habe, weiterbestanden, und unabhängig davon, ob sie die Dienste des Erstbeschwerdeführers in Anspruch genommen habe. Der Umstand, daß diese Gesellschaft bis Jahresende 1966 weiter bestanden habe, habe es mit sich gebracht, daß der Erstbeschwerdeführer für die ihm ausgezahlten Bezüge auch tatsächlich Dienstleistungen erbracht habe. "Die erforderlichen Rückstellungsbedürfnisse" seien "somit auf jeden Fall gegeben", sie hätten bei einer früheren Beendigung der "alten" Gesellschaft in derselben Höhe gebildet werden müssen. Es werde offenbar übersehen, daß es sich bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen J. W. sen. und der Zweitbeschwerdeführerin um eine andere Gesellschaft gehandelt habe, wie bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den Beschwerdeführern. Es bestehe kein Zweifel darüber, daß steuerrechtlich der Erbe mit dem Tode in die Rechtsstellung des Erblassers eintrete. Dies gelte jedoch nur, wenn keine anderen Regelungen getroffen würden. Gerade eine von der allgemeinen Norm abweichende Vereinbarung liege aber im abgeschlossenen Erbübereinkommen vor. Maßgeblich sei daher der von den Erben festgelegte Wille. Die Frage, ab wann der Erstbeschwerdeführer Unternehmereigenschaft erlangt habe, sei aber insofern bedeutungslos, weil ihm zum Zeitpunkt des Ablebens seines Vaters auf Grund des Angestelltengesetzes einerseits eine Abfertigung und andererseits eine Kündigungszeit von 3 Monaten zugestanden sei. "Diese Bezüge" seien eindeutig Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, unabhängig davon, wann sie ausgezahlt worden sein mögen. Es komme nämlich nicht auf den Zeitpunkt der Auszahlung an, sondern auf den Rechtsgrund, wenn zu beurteilen sei, welche Einkunftsart vorliege. Selbstverständlich habe der entsprechende Aufwand in der Bilanz der "alten" Gesellschaft berücksichtigt werden müssen. Es sei unrichtig, daß der Erstbeschwerdeführer mit dem Tode seines Vaters ohne eigenes Zutun, also gleichsam willenslos und unabänderlich Unternehmer geworden sei. Diese Frage sei einzig und allein vom Willen der Betroffenen abhängig und dieser Wille sei darauf gegangen, daß der Erstbeschwerdeführer zum 1. Jänner 1967 Unternehmer werden solle.

Der Personenkraftwagen des Unternehmens sei nicht privat genutzt worden. Er sei dem Erstbeschwerdeführer auch nicht zu anderen als geschäftlichen Zwecken zur Verfügung gestellt worden. Es sei "denkfolgeunmöglich", dem Eigentümer eines Kraftfahrzeuges die Benutzung desselben durch einen Angestellten als Privatanteil zurechnen zu wollen. Der Vater der Beschwerdeführer habe wegen eines Herzleidens nicht Auto fahren dürfen und das gegenständliche Kraftfahrzeug sei auch vom Erstbeschwerdeführer nicht für Privatfahrten verwendet worden. Selbst wenn es aber der Betriebsprüfung gelungen wäre nachzuweisen, daß der Erstbeschwerdeführer das Kraftfahrzeug teilweise privat genutzt hätte, könnte eine solche Nutzung nur einen geldwerten Lohnbezug des Erstbeschwerdeführers als Arbeitnehmer darstellen.

Die belangte Behörde hat der Berufung, nachdem, dieselbe u. a. im Punkte der Nichtanerkennung von Zahlungen an die Markthelfer eingeschränkt worden war, teilweise stattgegeben, ihr jedoch ansonst den Erfolg versagt und die erstinstanzlichen Bescheide zum Teil zum Nachteil der Beschwerdeführer geändert.

Der Betriebsprüfer habe unbestritten festgestellt, daß die Beschwerdeführer die Registrierkassenstreifen und die Paragondurchschriften nicht aufbewahrt hätten. Damit sei der Finanzbehörde eines der wichtigsten Mittel entzogen worden, um die verbuchten Kasseneinnahmen auf deren sachliche Richtigkeit prüfen zu können. Die Kassenbuchführung, die einen integrierenden Bestandteil der Buchhaltung bilde, erweise sich deshalb als nicht ordnungsmäßig, sodaß die Finanzbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO berechtigt gewesen sei, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Bei einer formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung treffe den Abgabepflichtigen die Beweislast, daß sie dennoch materiell richtig sei. Bedenke man, daß die hinzugeschätzten Beträge zwischen 1,2 v. H. und 1,3 v. H. der verbuchten Umsätze betrügen, so bewege sich diese Abweichung bloß innerhalb des jeder Schätzung innewohnenden Unsicherheitsfaktors, sodaß sie schon aus diesem Grunde nicht mit dem Hinweis auf die Höhe der sich aus der Buchführung ergebenden Rohgewinnaufschläge widerlegt werden könne. Diese Umsatzhinzuschätzung bewirke automatisch eine entsprechende Erhöhung der verbuchten Gewinne. Bei dieser Hinzuschätzung sei aber noch nicht berücksichtigt, daß für rund 20 v. H. der verbuchten Wareneinkäufe nicht ordnungsmäßige Belege, sondern nur Handbelege vorlägen, aus denen der Name und die Anschrift des Lieferanten nicht ersichtlich sei. Im Hinblick auf die Höhe der nicht ordnungsmäßig belegten Wareneinkäufe von jährlich über S 600.000,-- sei anzunehmen gewesen, daß die Beschwerdeführer, jedenfalls aber der Erstbeschwerdeführer, einen erheblichen Teil der Lieferanten gekannt haben. Wenn sie dennoch hinsichtlich der einzelnen Warenlieferung deren Nennung verweigerten, so müßten sie es sich gefallen lassen, wenn die Finanzbehörde von diesen nicht belegten Wareneinkäufen einen Abschlag ebenso wie von den nicht belegten Zahlungen an Markthelfer im Ausmaß von rund 10 v. H. vornehme. Der Betriebsprüfer habe unbestritten festgestellt, daß die Beschwerdeführer die Registrierkassenstreifen und die Paragondurchschriften nicht aufbewahrt hätten. Damit sei der Finanzbehörde eines der wichtigsten Mittel entzogen worden, um die verbuchten Kasseneinnahmen auf deren sachliche Richtigkeit prüfen zu können. Die Kassenbuchführung, die einen integrierenden Bestandteil der Buchhaltung bilde, erweise sich deshalb als nicht ordnungsmäßig, sodaß die Finanzbehörde gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO berechtigt gewesen sei, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Bei einer formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung treffe den Abgabepflichtigen die Beweislast, daß sie dennoch materiell richtig sei. Bedenke man, daß die hinzugeschätzten Beträge zwischen 1,2 v. H. und 1,3 v. H. der verbuchten Umsätze betrügen, so bewege sich diese Abweichung bloß innerhalb des jeder Schätzung innewohnenden Unsicherheitsfaktors, sodaß sie schon aus diesem Grunde nicht mit dem Hinweis auf die Höhe der sich aus der Buchführung ergebenden Rohgewinnaufschläge widerlegt werden könne. Diese Umsatzhinzuschätzung bewirke automatisch eine entsprechende Erhöhung der verbuchten Gewinne. Bei dieser Hinzuschätzung sei aber noch nicht berücksichtigt, daß für rund 20 v. H. der verbuchten Wareneinkäufe nicht ordnungsmäßige Belege, sondern nur Handbelege vorlägen, aus denen der Name und die Anschrift des Lieferanten nicht ersichtlich sei. Im Hinblick auf die Höhe der nicht ordnungsmäßig belegten Wareneinkäufe von jährlich über S 600.000,-- sei anzunehmen gewesen, daß die Beschwerdeführer, jedenfalls aber der Erstbeschwerdeführer, einen erheblichen Teil der Lieferanten gekannt haben. Wenn sie dennoch hinsichtlich der einzelnen Warenlieferung deren Nennung verweigerten, so müßten sie es sich gefallen lassen, wenn die Finanzbehörde von diesen nicht belegten Wareneinkäufen einen Abschlag ebenso wie von den nicht belegten Zahlungen an Markthelfer im Ausmaß von rund 10 v. H. vornehme.

Dementsprechend rechnete die belangte Behörde den Gewinnen 1965 bis 1967 weitere S 62.000,--, S 65.000,-- und S 61.000,-- aus dem Titel "Hinzurechnung wegen nicht ordnungsmäßig belegter Wareneinkäufe" zu. Das Finanzamt hatte - wie bereits dargelegt - auch den erklärten Gewinn 1968 um einen Sicherheitszuschlag von S 65.000,-- erhöht. Obwohl es in der Bescheidbegründung auch von einer Umsatzerhöhung im gleichen Betrag sprach, hatte es diese bei der Berechnung der Umsatzsteuer 1968, offenbar versehentlich, nicht durchgeführt. Dies holte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid nach und rechnete dem erklärten Umsatz 1968 nun ebenfalls S 65.000,-- hinzu.

Zur Rechtsnachfolge nach Josef W. sen. führte die belangte Behörde aus: Dem Erstbeschwerdeführer sei auf Grund seiner unbedingten Erbserklärung der Nachlaß seines Vaters am 27. Februar 1967 zu 3/8 eingewantwortet worden. Nach dem Einkommensteuerrecht trete hinsichtlich des Nachlaßvermögens und der daraus fließenden Einkünfte der Erbe schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Sei im Nachlaß Betriebsvermögen vorhanden, so bedeute das, daß der Erbe die Buchwerte des Erblassers fortzuführen habe. Schon auf Grund gesetzlicher Erbfolge habe der Erstbeschwerdeführer unbeschadet des geschlossenen Erbübereinkommen Betriebsvermögen erworben, wobei ihn Punkt VI des zwischen seinem Vater und der Zweitbeschwerdeführerin geschlossenen Gesellschaftsvertrages berechtigt habe, die Erwerbsgesellschaft mit der Zweitbeschwerdeführerin und seiner Mutter fortzuführen. Aus diesem Grunde sei auch auf dem Gebiete der Umsatzsteuer das Weiterbestehen der bisherigen Erwerbsgesellschaft und nicht deren Auflösung mit entsprechenden umsatzsteuerlichen Folgerungen und die Gründung einer Erwerbsgesellschaft zwischen den Beschwerdeführern angenommen worden. Sei der Erstbeschwerdeführer sohin schon mit dem Todestag seines Vaters als Mitunternehmer der Erwerbsgesellschaft anzusehen gewesen, dann seien alle Vergütungen, die er seither von der Erwerbsgesellschaft erhalten habe, bei ihm Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG gewesen. Dieser Umstand hätte zum Todestag des Josef W. sen. eine Zwischenbilanz erfordert, wobei dann das Kapital des Erblassers auf die Erben entsprechend ihrer gesetzlichen Erbfolge zu übertragen gewesen wäre. Die buchmäßige Unterlassung der aus der gesetzlichen Erbfolge eingetretenen Vermögensanfälle habe aber nicht hinderlich sein können, die seit dem Tode seines Vaters bezogenen Gehälter des Erstbeschwerdeführers als Gewinnanteile gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG zu behandeln. Was die für den Erstbeschwerdeführer gebildete "Abfertigungsrücklage" betreffe, sei sein Abfertigungsanspruch insoweit gemäß § 1445 ABGB erloschen, als er durch die gesetzliche Erbfolge selbst Mitunternehmer geworden sei. Der Vermögensanteil des Erblassers an der Erwerbsgesellschaft habe 2/3 betragen, von den 3/8 auf den Erstbeschwerdeführer entfallen seien, sodaß sich für ihn ein Vermögensanteil von einem Viertel am Gesamtvermögen ergebe. Es werde deshalb ein Viertel der gebildeten Abfertigungsrückstellung von S 62.400,-- zugunsten des Gewinnanteiles des Erstbeschwerdeführers

Dem Erstbeschwerdeführer sei auf Grund seiner unbedingten Erbserklärung der Nachlaß seines Vaters am 27. Februar 1967 zu 3/8 eingewantwortet worden. Nach dem Einkommensteuerrecht trete hinsichtlich des Nachlaßvermögens und der daraus fließenden Einkünfte der Erbe schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Sei im Nachlaß Betriebsvermögen vorhanden, so bedeute das, daß der Erbe die Buchwerte des Erblassers fortzuführen habe. Schon auf Grund gesetzlicher Erbfolge habe der Erstbeschwerdeführer unbeschadet des geschlossenen Erbübereinkommen Betriebsvermögen erworben, wobei ihn Punkt römisch sechs des zwischen seinem Vater und der Zweitbeschwerdeführerin geschlossenen Gesellschaftsvertrages berechtigt habe, die Erwerbsgesellschaft mit der Zweitbeschwerdeführerin und seiner Mutter fortzuführen. Aus diesem Grunde sei auch auf dem Gebiete der Umsatzsteuer das Weiterbestehen der bisherigen Erwerbsgesellschaft und nicht deren Auflösung mit entsprechenden umsatzsteuerlichen Folgerungen und die Gründung einer Erwerbsgesellschaft zwischen den Beschwerdeführern angenommen worden. Sei der Erstbeschwerdeführer sohin schon mit dem Todestag seines Vaters als Mitunternehmer der Erwerbsgesellschaft anzusehen gewesen, dann seien alle Vergütungen, die er seither von der Erwerbsgesellschaft erhalten habe, bei ihm Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Paragraph 15, Absatz eins, Ziffer 2, EStG gewesen. Dieser Umstand hätte zum Todestag des Josef W. sen. eine Zwischenbilanz erfordert, wobei dann das Kapital des Erblassers auf die Erben entsprechend ihrer gesetzlichen Erbfolge zu übertragen gewesen wäre. Die buchmäßige Unterlassung der aus der gesetzlichen Erbfolge eingetretenen Vermögensanfälle habe aber nicht hinderlich sein können, die seit dem Tode seines Vaters bezogenen Gehälter des Erstbeschwerdeführers als Gewinnanteile gemäß Paragraph 15, Absatz eins, Ziffer 2, EStG zu behandeln. Was die für den Erstbeschwerdeführer gebildete "Abfertigungsrücklage" betreffe, sei sein Abfertigungsanspruch insoweit gemäß Paragraph 1445, ABGB erloschen, als er durch die gesetzliche Erbfolge selbst Mitunternehmer geworden sei. Der Vermögensanteil des Erblassers an der Erwerbsgesellschaft habe 2/3 betragen, von den 3/8 auf den Erstbeschwerdeführer entfallen seien, sodaß sich für ihn ein Vermögensanteil von einem Viertel am Gesamtvermögen ergebe. Es werde deshalb ein Viertel der gebildeten Abfertigungsrückstellung von S 62.400,-- zugunsten des Gewinnanteiles des Erstbeschwerdeführers

aufgelöst.

Zum Streitpunkt einer Verminderung wegen teilweiser privater Nutzung des Personenkraftwagens verwies die belangte Behörde auf § 138 Abs. 1 BAO, wonach der Steuerpflichtige die Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben nachzuweisen habe. Da unbestritten kein Fahrtenbuch geführt worden sei, könne nicht ersehen werden, für welche Fahrten der Personenkraftwagen verwendet worden sei, dodaß es gerechtfertigt sei, einen Teil der Kosten des Kraftfahrzeuges als Privatentnahme anzusehen. Der hiefür vom Prüfer angesetzte Betrag, von jährlich S 5.000,-- sei angemessen. Ebenso halte der Senat den vom Finanzamt bei der Gewinnfeststellung für 1968 angenommenen Privatanteil für Kraftfahrzeugkosten für angemessen. Zum Streitpunkt einer Verminderung wegen teilweiser privater Nutzung des Personenkraftwagens verwies die belangte Behörde auf Paragraph 138, Absatz eins, BAO, wonach der Steuerpflichtige die Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben nachzuweisen habe. Da unbestritten kein Fahrtenbuch geführt worden sei, könne nicht ersehen werden, für welche Fahrten der Personenkraftwagen verwendet worden sei, dodaß es gerechtfertigt sei, einen Teil der Kosten des Kraftfahrzeuges als Privatentnahme anzusehen. Der hiefür vom Prüfer angesetzte Betrag, von jährlich S 5.000,-- sei angemessen. Ebenso halte der Senat den vom Finanzamt bei der Gewinnfeststellung für 1968 angenommenen Privatanteil für Kraftfahrzeugkosten für angemessen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof, erwogen hat:

1. Zur Frage der Schätzung

Die Beschwerdeführer vertreten die Rechtsmeinung, daß die Vernichtung der Paragonblocks aus Gründen des Umfanges dieses Belegmaterials und deswegen gerechtfertigt werden könne, weil die Vollständigkeit der Erfassung der Zahlungseingänge anderwärtig gewährleistet sei. In dieser Rechtsmeinung vermag der Verwaltungsgerichtshof den Beschwerdeführern jedoch nicht zu folgen. Der Gerichtshof bekennt sich vielmehr zu der von ihm bisher vertretenen Auffassung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1966, Zl. 2169/64), daß die Paragons Uraufzeichnungen für die Erlösverrechnung darstellen, deren Vernichtung gegen das Belegprinzip verstößt und die Abgabenbehörde somit zur Schätzung berechtigt. Im Beschwerdefall wurden überdies auch die Kassenstreifen der Registriertasse unbestrittenermaßen nicht aufbewahrt. Auch dieser Mangel berechtigt nach der Rechtsprechung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. März 1963, Zl. 1802/60) die Abgabenbehörde, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen. Dem Einwand, die Aufbewahrung der Kassenstreifen sei nicht sinnvoll gewesen, weil die Registriertasse nicht funktioniert habe und trotz mehrfacher Reparaturen nicht habe in Ordnung gebracht werden können, ist entgegenzuhalten, daß dieses Vorbringen keine Rechtfertigung für die Beseitigung der Kassenstreifen darstellt, denn die behaupteten Gebrechen der Registriertasse können nicht so schwerwiegend gewesen sein, daß dieser überhaupt keine Bedeutung bei der Erfassung der Barverkäufe zugekommen wäre. Andererseits wäre die jahrelange Verwendung der Registriertasse überhaupt nicht sinnvoll gewesen. Ganz abgesehen davon scheint es auch wenig glaubwürdig, daß es in einem Obst- und Gemüsehandel vom Umfang des der Beschwerdeführer unmöglich gewesen wäre, durch eine dem Prüfungszeitraum entsprechende Periode für das klaglose Funktionieren der offenbar benötigten Registriertasse zu sorgen. Somit steht das Schätzungsrecht der Abgabenbehörden außer Zweifel. Es erübrigt sich, auf das gesamte Beschwerdevorbringen, soweit es sich mit der Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung befaßt, einzugehen und es bleibt nur mehr zu prüfen, ob die angewandte Schätzungsmethode in einem mangelfreien Verfahren erfolgte und ob die Gedankengänge der Schätzung schlüssig sind. Die Beschwerdeführer vertreten die Rechtsmeinung, daß die Vernichtung der Paragonblocks aus Gründen des Umfanges dieses Belegmaterials und deswegen gerechtfertigt werden könne, weil die Vollständigkeit der Erfassung der Zahlungseingänge anderwärtig gewährleistet sei. In dieser Rechtsmeinung vermag der Verwaltungsgerichtshof den Beschwerdeführern jedoch nicht zu folgen. Der Gerichtshof bekennt sich vielmehr zu der von ihm bisher vertretenen Auffassung vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1966, Zl. 2169/64), daß die Paragons Uraufzeichnungen für die Erlösverrechnung darstellen, deren Vernichtung gegen das Belegprinzip verstößt und die Abgabenbehörde somit zur Schätzung berechtigt. Im Beschwerdefall wurden überdies auch die Kassenstreifen der Registriertasse unbestrittenermaßen nicht

aufbewahrt. Auch dieser Mangel berechtigt nach der Rechtsprechung vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 22. März 1963, Zl. 1802/60) die Abgabenbehörde, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen. Dem Einwand, die Aufbewahrung der Kassenstreifen sei nicht sinnvoll gewesen, weil die Registrierkasse nicht funktioniert habe und trotz mehrfacher Reparaturen nicht habe in Ordnung gebracht werden können, ist entgegenzuhalten, daß dieses Vorbringen keine Rechtfertigung für die Beseitigung der Kassenstreifen darstellt, denn die behaupteten Gebrechen der Registrierkasse können nicht so schwerwiegend gewesen sein, daß dieser überhaupt keine Bedeutung bei der Erfassung der Barverkäufe zugekommen wäre. Andererseits wäre die jahrelange Verwendung der Registrierkasse überhaupt nicht sinnvoll gewesen. Ganz abgesehen davon scheint es auch wenig glaubwürdig, daß es in einem Obst- und Gemüsehandel vom Umfang des der Beschwerdeführer unmöglich gewesen wäre, durch eine dem Prüfungszeitraum entsprechende Periode für das klaglose Funktionieren der offenbar benötigten Registrierkasse zu sorgen. Somit steht das Schätzungsrecht der Abgabenbehörden außer Zweifel. Es erübrigt sich, auf das gesamte Beschwerdevorbringen, soweit es sich mit der Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung befaßt, einzugehen und es bleibt nur mehr zu prüfen, ob die angewandte Schätzungsmethode in einem mängelfreien Verfahren erfolgte und ob die Gedankengänge der Schätzung schlüssig sind.

Betrachtet man unter diesem Gesichtswinkel zunächst die Vorgangsweise der belangten Behörde, rund 10 v. H. der nur durch sogenannte Handbelege belegten Wareneinkäufe als Betriebsausgabe nicht anzuerkennen und die Gewinne der Streitjahre entsprechend zu erhöhen, so ist auch hierin keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde u.a. geltend gemachten Betriebsausgaben die Abzugsfähigkeit versagen, wenn der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge nicht GENAU bezeichnet. Die Beschwerdeführer versuchen unter Bezugnahme auf die auf dem Wiener Naschmarkt obwaltenden Gebräuche darzutun, daß die Nennung des Namens und der Anschrift der Verkäufer nicht möglich gewesen sei. Die belangte Behörde hat von den Beschwerdeführern durchaus nicht verlangt, daß die gegenständlichen Wareneinkäufe durch entsprechende Rechnungen oder sonstige schriftliche Beweismittel seitens der Lieferanten nachzuweisen wären. Sie hat die Anfertigung sogenannter Eigenbelege auch nicht als unzulässig bezeichnet. Die belangte Behörde ist vielmehr der Betriebsprüfung gefolgt, die beanstandete, daß auf den Eigenbelegen Namen und Anschrift der Lieferanten nicht aufscheinen. Dieses Verlangen der Abgabenbehörden ist nicht als unzumutbar anzusehen. Die Beschwerdeführer selbst haben im Zuge der Betriebsprüfung eine Liste mit Vor- und Zunamen von 58 Geschäftspartnern vorgelegt, sodaß zumindest in Ansehung dieses Personenkreises entsprechende Angaben in den angefertigten Handbelegen verhältnismäßig einfach gewesen wären und daraus auch der mit den Lebenserfahrungen übereinstimmende Schluß gezogen werden konnte, daß den Beschwerdeführern zumindest ein erheblicher Teil ihrer Naschmarktlieferanten sehr wohl bekannt war. Aus diesem Grunde kann auch die - mit der erwähnten Liste übrigens in Widerspruch stehende - Behauptung nicht zielführend sein, die Verwendung von Kurz- oder Spitznamen sei üblich. Wenn dies vielleicht auch in Ansehung einzelner Verkäufer zutreffen sollte, so hinderte das die Beschwerdeführer jedenfalls nicht, in den Fällen, in denen die Lieferer bekannt waren, diese auf den Belegen auszuweisen, und in jenen Fällen, in denen Kurz- oder Spitznamen verwendet worden sein sollten, diese festzuhalten. Da die Beschwerdeführer aber auf den Eigenbelegen in keinem Fall den zumutbaren Erfordernissen des § 162 Abs. 1 BAO entsprachen, können sie sich in keinem subjektiven Recht verletzt erachten, wenn die belangte Behörde, gestützt auf diese Gesetzesbestimmung, einem Teil der gegenständlichen Wareneinkäufe die Abzugsfähigkeit versagte. Betrachtet man unter diesem Gesichtswinkel zunächst die Vorgangsweise der belangten Behörde, rund 10 v. H. der nur durch sogenannte Handbelege belegten Wareneinkäufe als Betriebsausgabe nicht anzuerkennen und die Gewinne der Streitjahre entsprechend zu erhöhen, so ist auch hierin keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Gemäß Paragraph 162, Absatz eins, BAO kann die Abgabenbehörde u.a. geltend gemachten Betriebsausgaben die Abzugsfähigkeit versagen, wenn der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge nicht GENAU bezeichnet. Die Beschwerdeführer versuchen unter Bezugnahme auf die auf dem Wiener Naschmarkt obwaltenden Gebräuche darzutun, daß die Nennung des Namens und der Anschrift der Verkäufer nicht möglich gewesen sei. Die belangte Behörde hat von den Beschwerdeführern durchaus nicht verlangt, daß die gegenständlichen Wareneinkäufe durch entsprechende Rechnungen oder sonstige schriftliche Beweismittel seitens der Lieferanten nachzuweisen wären. Sie hat die Anfertigung sogenannter Eigenbelege auch nicht als unzulässig

bezeichnet. Die belangte Behörde ist vielmehr der Betriebsprüfung gefolgt, die beanstandete, daß auf den Eigenbelegen Namen und Anschrift der Lieferanten nicht aufscheinen. Dieses Verlangen der Abgabenbehörden ist nicht als unzumutbar anzusehen. Die Beschwerdeführer selbst haben im Zuge der Betriebsprüfung eine Liste mit Vor- und Zunamen von 58 Geschäftspartnern vorgelegt, sodaß zumindest in Ansehung dieses Personenkreises entsprechende Angaben in den angefertigten Handbelegen verhältnismäßig einfach gewesen wären und daraus auch der mit den Lebenserfahrungen übereinstimmende Schluß gezogen werden konnte, daß den Beschwerdeführern zumindest ein erheblicher Teil ihrer Naschmarktlieferanten sehr wohl bekannt war. Aus diesem Grunde kann auch die - mit der erwähnten Liste übrigens in Widerspruch stehende - Behauptung nicht zielführend sein, die Verwendung von Kurz- oder Spitznamen sei üblich. Wenn dies vielleicht auch in Ansehung einzelner Verkäufer zutreffen sollte, so hinderte das die Beschwerdeführer jedenfalls nicht, in den Fällen, in denen die Lieferanten bekannt waren, diese auf den Belegen auszuweisen, und in jenen Fällen, in denen Kurz- oder Spitznamen verwendet worden sein sollten, diese festzuhalten. Da die Beschwerdeführer aber auf den Eigenbelegen in keinem Fall den zumutbaren Erfordernissen des Paragraph 162, Absatz eins, BAO entsprachen, können sie sich in keinem subjektiven Recht verletzt erachten, wenn die belangte Behörde, gestützt auf diese Gesetzesbestimmung, einem Teil der gegenständlichen Wareneinkäufe die Abzugsfähigkeit versagte.

Was die Hinzuschätzung eines Betrages von 10 v. H. des nicht ordnungsgemäß belegten Wareneinkaufes zum Umsatz und Gewinn der Streitjahre anlangt, ist folgendes zu sagen:

Beide Instanzen des Verwaltungsverfahrens haben die Schätzung auf die Annahme gestützt, daß in den Streitjahren umsatz- und gewinnmindernde Erlösschmälerungen in gleicher Höhe vorgelegen seien. Bezüglich dieses vermuteten Umstandes haben sie eine Verbindung zu den nicht ordnungsgemäß belegten Einkäufen hergestellt, indem sie die Verkürzung des Umstandes und Gewinnes mit 10 v. H. dieses Wareneinkaufes annahmen. Die Herstellung dieses Konnexes entspricht jedoch nicht den Denkgesetzen. Gingen die Behörden nämlich von einem materiell unrichtigen Wareneinkauf aus - die Nichtanerkennung eines Teiles im Grunde des § 162 Abs. 1 BAO sagt noch nicht, daß der geltend gemachte Aufwand tatsächlich nicht erfolgte -, so konnte diese Unrichtigkeit nur darin gelegen sein, daß der in den Büchern ausgewiesene Betrag im Vergleich zu den wirklichen Wareneinkäufen zu hoch oder zu nieder lag. Im ersten Fall wären nur die Betriebsausgaben entsprechend zu vermindern (der Gewinn im selben Ausmaß zu erhöhen) gewesen, ein zwangsläufiger Rückschluß auf eine Umsatzminderung desselben Ausmaßes wäre jedoch nicht anzunehmen gewesen. Im zweiten Fall hingegen wäre eine Verkürzung des Wareneinkaufes und somit des Wareneinsatzes vorgelegen, was aber dazu führen hätte müssen, daß der Umsatz nicht nur um diese Verkürzung, sondern unter Berücksichtigung eines darauf entfallenden Rohaufschlages zu erhöhen gewesen wäre. Da die belangte Behörde die diesbezüglich unschlüssigen Folgerungen des Prüfers ohne weitere Begründung übernommen und insbesondere nicht dargelegt hat, warum die Umsatzverkürzung gerade dem Hundertsatz eines bestimmten Teiles des Wareneinkaufes ziffernmäßig gleich sein solle, obwohl die Erlöse nicht getrennt erfaßt wurden, leiden ihre Überlegungen an einem gedanklichen Bruch, über den die belangte Behörde auch nicht mit dem an sich richtigen Hinweis hinwegkommen kann, daß jeder dem Grunde nach berechtigten Schätzung ein vom Abgabepflichtigen zu vertretender Unsicherheitsfaktor innewohnt und deshalb eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Beschwerdeführer über den Rohaufschlag unterbleiben konnte. In diesem Punkt erweist sich der angefochtene Bescheid somit mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet. Beide Instanzen des Verwaltungsverfahrens haben die Schätzung auf die Annahme gestützt, daß in den Streitjahren umsatz- und gewinnmindernde Erlösschmälerungen in gleicher Höhe vorgelegen seien. Bezüglich dieses vermuteten Umstandes haben sie eine Verbindung zu den nicht ordnungsgemäß belegten Einkäufen hergestellt, indem sie die Verkürzung des Umstandes und Gewinnes mit 10 v. H. dieses Wareneinkaufes annahmen. Die Herstellung dieses Konnexes entspricht jedoch nicht den Denkgesetzen. Gingen die Behörden nämlich von einem materiell unrichtigen Wareneinkauf aus - die Nichtanerkennung eines Teiles im Grunde des Paragraph 162, Absatz eins, BAO sagt noch nicht, daß der geltend gemachte Aufwand tatsächlich nicht erfolgte -, so konnte diese Unrichtigkeit nur darin gelegen sein, daß der in den Büchern ausgewiesene Betrag im Vergleich zu den wirklichen Wareneinkäufen zu hoch oder zu nieder lag. Im ersten Fall wären nur die Betriebsausgaben entsprechend zu vermindern (der Gewinn im selben Ausmaß zu erhöhen) gewesen, ein zwangsläufiger Rückschluß auf eine Umsatzminderung desselben Ausmaßes wäre

jedoch nicht anzunehmen gewesen. Im zweiten Fall hingegen wäre eine Verkürzung des Wareneinkaufes und somit des Wareneinsatzes vorgelegen, was aber dazu führen hätte müssen, daß der Umsatz nicht nur um diese Verkürzung, sondern unter Berücksichtigung eines darauf entfallenden Rohaufschlages zu erhöhen gewesen wäre. Da die belangte Behörde die diesbezüglich unschlüssigen Folgerungen des Prüfers ohne weitere Begründung übernommen und insbesondere nicht dargelegt hat, warum die Umsatzverkürzung gerade dem Hundertsatz eines bestimmten Teiles des Wareneinkaufes ziffernmäßig gleich sein solle, obwohl die Erlöse nicht getrennt erfaßt wurden, leiden ihre Überlegungen an einem gedanklichen Bruch, über den die belangte Behörde auch nicht mit dem an sich richtigen Hinweis hinwegkommen kann, daß jeder dem Grunde nach berechtigten Schätzung ein vom Abgabepflichtigen zu vertretender Unsicherheitsfaktor innewohnt und deshalb eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Beschwerdeführer über den Rohaufschlag unterbleiben konnte. In diesem Punkt erweist sich der angefochtene Bescheid somit mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet.

2. Zur Frage der Rechtsnachfolge

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht keine Meinungsverschiedenheit darüber, daß im Einkommensteuerrecht zum Unterschied von der bürgerlichrechtlichen Gestaltung der Erbe unmittelbar mit dem Tode des Erblassers in dessen Rechtsstellung eintritt, d. h., daß dem Steuerrecht die Einrichtung der hereditas iacens fremd ist und der Erbe das aus dem Nachlaß erzielte Einkommen ab dem Todestage des Erblassers zu versteuern hat. Dennoch wird im Beschwerdefall eingewendet, daß dem Erstbeschwerdeführer zufolge des getroffenen Erbübereinkommens vom 23. Februar 1967 die Gewinne aus dem Gewerbebetrieb erst ab dem 1. Jänner 1967 mit steuerlicher Wirkung zugerechnet hätten werden dürfen. Diese Meinung wird aus jener Bestimmung des genannten Übereinkommens abgeleitet, derzufolge Nutzungen und Lasten aus dem Gewerbebetrieb auf den Erstbeschwerdeführer erst mit 1. Jänner 1967 übergehen sollten, während für die Zeit vom Todestag des Erblassers bis zum 1. Jänner 1967 eine außergerichtliche Vereinbarung vorbehalten worden sei. Demgegenüber anerkannte die belangte Behörde eine hälftige Aufteilung des gewerblichen Gewinnes, zwar ebenfalls ab dem 1. Jänner 1967, vertrat aber für den zwischen diesem Stichtag und dem Todestag des Vaters der Beschwerdeführer liegenden Zeitraum die Meinung, daß eine Verteilung der Gewinne nach Maßgabe der gesetzlichen Erbfolge zu erfolgen habe.

Bei der gegebenen Aktenlage ist der belangten Behörde zu folgen. Zwar kann den Beschwerdeführern grundsätzlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie - und das ist der rechtliche Kernpunkt ihrer Argumentation - die Meinung vertreten, den Erben sei es unbenommen, eine von der gesetzlichen Erbfolge abweichende Aufteilung der Erträge eines zum Nachlaß gehörenden Betriebes zu vereinbaren. Es ist jedoch zu beachten, daß die Rechtsprechung der steuerrechtlichen Wirksamkeit rückwirkender Verträge gegenüber immer ablehnend gegenüberstand (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 9. Oktober 1953, Zl. 1660/51 Slg. 825/F, vom 8. November 1957, Zl. 1693/55, Slg. 1721/F, vom 18. Februar 1954, Zl. 1446/51, Slg. 885/F, vom 20. Juni 1958, Zl. 2091/57, vom 17. Oktober 1958, Zl. 2656/55, und vom 6. November 1964, Zl. 2151/63). Besonders für nahe Angehörige wurde bei der Beurteilung der steuerrechtlichen Wirksamkeit abgeschlossener gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen über die Aufteilung der Gewinne stets gefordert, daß die diesbezüglichen Vereinbarungen in einer jeden Zweifel ausschließenden und nach außen eindeutig erkennbaren Form zustande gekommen sind (vgl. insbesondere das bereits zitierte hg. Erkenntnis Slg. 1721/F und Littmann, 9. Aufl., RdNr. 123 bis 126 zu § 15 EStG). Diese auch auf den Beschwerdefall anzuwendenden Rechtsgrundsätze stützen aber den Standpunkt der belangten Behörde, daß dem Erstbeschwerdeführer die Gewinne aus dem Gewerbebetrieb bereits ab dem Todestag seines Vaters nach Maßgabe seiner gesetzlichen Erbportion zuzurechnen waren. Die erst im Februar 1967 angeblich außergerichtlich zu treffende Vereinbarung über die Gewinnverteilung vom Todestag des Erblassers bis zum 1. Jänner 1967 ist nämlich nur rückwirkend zwischen engsten Familienangehörigen getroffen worden und es fehlt ihr darüber hinaus - von beweislosen und nicht überprüfbaren nachträglichen Behauptungen abgesehen - jede nach außen in Erscheinung tretende Manifestation. Die Behandlung des Erstbeschwerdeführers als Mitunternehmer ab dem Todestag seines Vaters ist daher kein gesetzwidriger Eingriff in die Parteienautonomie, sondern die bei den gegebenen Verhältnissen allein richtige Schlußfolgerung aus dem Eintritt der Erbfolge nach dem Vater der Beschwerdeführer. Bei dieser Sach- und Rechtslage ist aber im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 2. Juni 1970,

Zl. 1624/68, auf dessen Begründung zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken, daß die belangte Behörde die für den Erstbeschwerdeführer gebildete Rückstellung insoweit gewinnerhöhend auflöste, als sie der Beteiligung des Abgabepflichtigen am Betriebsvermögen entsprach. Diesbezüglich gehen auch die Ausführungen im Berufungsverfahren, die das Schwergewicht auf die Personenverschiedenheit - "alte" und "neue" Gesellschaft bürgerlichen Rechts - legen, ins Leere, denn die belangte Behörde konnte sich zu diesen Ausführungen mit Recht auf die zwischen der Zweitbeschwerdeführerin und dem verstorbenen Vater getroffene Übereinkunft über die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses im Falle des Todes eines Gesellschafters berufen und darauf verweisen, daß in Ansehung der umsatzsteuerrechtlichen Folgen im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 23. April 1970, Zl. 1503/69, von einer Unternehmenskontinuität auch nach dem Ableben des Vaters der Beschwerdeführer ausgegangen wurde. Die weitere Folge der Mitunternehmereigenschaft des Erstbeschwerdeführers ab dem Todestag war gemäß §15 Abs. 1 Z. 2 EStG zwangsläufig die, daß die ihm ab diesem Zeitpunkt ausgezahlten Vergütungen als gewerblicher Gewinn angesehen worden sind. Bei der gegebenen Aktenlage ist der belangten Behörde zu folgen. Zwar kann den Beschwerdeführern grundsätzlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie - und das ist der rechtliche Kernpunkt ihrer Argumentation - die Meinung vertreten, den Erben sei es unbenommen, eine von der gesetzlichen Erbfolge abweichende Aufteilung der Erträge eines zum Nachlaß gehörenden Betriebes zu vereinbaren. Es ist jedoch zu beachten, daß die Rechtsprechung der steuerrechtlichen Wirksamkeit rückwirkender Verträge gegenüber immer ablehnend gegenüberstand (vergleiche, z.B. die hg. Erkenntnisse vom 9. Oktober 1953, Zl. 1660/51 Slg. 825/F, vom 8. November 1957, Zl. 1693/55, Slg. 1721/F, vom 18. Februar 1954, Zl. 1446/51, Slg. 885/F, vom 20. Juni 1958, Zl. 2091/57, vom 17. Oktober 1958, Zl. 2656/55, und vom 6. November 1964, Zl. 2151/63). Besonders für nahe Angehörige wurde bei der Beurteilung der steuerrechtlichen Wirksamkeit abgeschlossener gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen über die Aufteilung der Gewinne stets gefordert, daß die diesbezüglichen Vereinbarungen in einer jeden Zweifel ausschließenden und nach außen eindeutig erkennbaren Form zustande gekommen sind (vergleiche, insbesondere das bereits zitierte hg. Erkenntnis Slg. 1721/F und Littmann, 9. Aufl., RdNr. 123 bis 126 zu Paragraph 15, EStG). Diese auch auf den Beschwerdefall anzuwendenden Rechtsgrundsätze stützen aber den Standpunkt der belangten Behörde, daß dem Erstbeschwerdeführer die Gewinne aus dem Gewerbebetrieb bereits ab dem Todestag seines Vaters nach Maßgabe seiner gesetzlichen Erbportion zuzurechnen waren. Die erst im Februar 1967 angeblich außergerichtlich zu treffende Vereinbarung über die Gewinnverteilung vom Todestag des Erblassers bis zum 1. Jänner 1967 ist nämlich nur rückwirkend zwischen engsten Familienangehörigen getroffen worden und es fehlt ihr darüber hinaus - von beweislosen und nicht überprüfbaren nachträglichen Behauptungen abgesehen - jede nach außen in Erscheinung tretende Manifestation. Die Behandlung des Erstbeschwerdeführers als Mitunternehmer ab dem Todestag seines Vaters ist daher kein gesetzwidriger Eingriff in die Parteienautonomie, sondern die bei den gegebenen Verhältnissen allein richtige Schlußfolgerung aus dem Eintritt der Erbfolge nach dem Vater der Beschwerdeführer. Bei dieser Sach- und Rechtslage ist aber im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 2. Juni 1970, Zl. 1624/68, auf dessen Begründung zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken, daß die belangte Behörde die für den Erstbeschwerdeführer gebildete Rückstellung insoweit gewinnerhöhend auflöste, als sie der Beteiligung des Abgabepflichtigen am Betriebsvermögen entsprach. Diesbezüglich gehen auch die Ausführungen im Berufungsverfahren, die das Schwergewicht auf die Personenverschiedenheit - "alte" und "neue" Gesellschaft bürgerlichen Rechts - legen, ins Leere, denn die belangte Behörde konnte sich zu diesen Ausführungen mit Recht auf die zwischen der Zweitbeschwerdeführerin und dem verstorbenen Vater getroffene Übereinkunft über die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses im Falle des Todes eines Gesellschafters berufen und darauf verweisen, daß in Ansehung der umsatzsteuerrechtlichen Folgen im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 23. April 1970, Zl. 1503/69, von einer Unternehmenskontinuität auch nach dem Ableben des Vaters der Beschwerdeführer ausgegangen wurde. Die weitere Folge der Mitunternehmereigenschaft des Erstbeschwerdeführers ab dem Todestag war gemäß §15 Absatz eins, Ziffer 2, EStG zwangsläufig die, daß die ihm ab diesem Zeitpunkt ausgezahlten Vergütungen als gewerblicher Gewinn angesehen worden sind.

Die Beschwerde erweist sich somit, soweit es sich um die Rückstellung für der Erstbeschwerdeführer in der Bilanz zum 31. Dezember 1966, seine Bezüge ab 13. August 1966 und um die Gewinnaufteilung 1966 handelt, als unbegründet.

3. Privatnutzung des Personenkraftwagens

Zu diesem Streitpunkt ist der belangten Behörde zuzustimmen, daß eine teilweise Privatnutzung eines überwiegend betrieblich genutzten Personenkraftwagens den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Der Umstand, daß ein solches Fahrzeug AUSSCHLIESSLICH betrieblich genutzt wird, weshalb auch die Berücksichtigung eines geringen Betrages für Privatnutzung unzulässig wäre, ist so unwahrscheinlich, daß ein diesbezüglicher Beweis dem Abgabepflichtigen durch Führung eines entsprechenden Fahrtenbuches obliegt. Ein Fahrtenbuch wurde im Beschwerdefall unbestrittenermaßen nicht geführt. Die Beschwerdeführer wenden jedoch, daß ihr Vater das Fahrzeug infolge Krankheit nicht selbst habe führen können und daß der Erstbeschwerdeführer - wäre es von ihm privat bis zum Tode seines Vaters benutzt worden - einen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählenden Vorteil gehabt hätte, der keineswegs den gewerblichen Einkünften hinzugerechnet werden dürfte.

Auch in diesem Beschwerdepunkt vermag der Verwaltungsgerichtshof den Beschwerdeführern nicht beizupflichten. Bei einer Familiengesellschaft ist die Verwendung eines zum Betriebsvermögen zählenden Personenkraftwagens auch für einen kranken und selbst nicht mehr fahrtüchtigen Gesellschafter (zumal wenn es sich um den Hauptgesellschafter und Familienvater handelt) so naheliegend, daß die entsprechende Vermutung nur durch einen einwandfreien Beweis, nämlich durch die Führung eines Fahrtenbuches widerlegt werden könnte. Mangels einer derartigen allenfalls Beweis machenden Aufschreibung ist die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet.

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, daß die Beschwerde nur insoweit erfolgreich sein konnte, als die Schätzungsmethode der belangten Behörde angefochten worden ist. Dessenungeachtet war der angefochtene Bescheid, weil er in seinem Spruch ein einheitliches Ganzes bildet, gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben. Aus dem Vorgesagten ergibt sich, daß die Beschwerde nur insoweit erfolgreich sein konnte, als die Schätzungsmethode der belangten Behörde angefochten worden ist. Dessenungeachtet war der angefochtene Bescheid, weil er in seinem Spruch ein einheitliches Ganzes bildet, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 aufzuheben.

Der Kostenausspruch gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. Nr. 4. Der Kostenausspruch gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, Bundesgesetzblatt, Nr. 4.

Wien, am 25. April 1972

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1972:1971002228.X00

Im RIS seit

25.04.1972

Zuletzt aktualisiert am

14.04.2014

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