

# TE Vwgh Erkenntnis 2010/12/21 2009/15/0006

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.12.2010

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184;

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

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des A B in S, vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 4320 Perg, Linzer Straße 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 25. November 2008, Zlen. RV/0457-L/04, RV/0098-L/05, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 2001, Einkommensteuer 2002, Gewerbesteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die bekämpften Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 2001, Einkommensteuer 2002 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 über Berufung des Beschwerdeführers ab. In der Begründung führte sie dazu aus, der Beschwerdeführer betreibe eine Fleischhauerei, ein Gasthaus und ein Getränkedepot. Er ermittle seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Jahr 2001 habe beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung stattgefunden. In der Schlussbesprechung habe der für den Beschwerdeführer einschreitende Rechtsanwalt erklärt, dass Verkürzungen stattgefunden und auf Grund der von ihm erstellten Vermögenszuwachsrechnung sämtliche verkürzten Beträge auf Sparbüchern Eingang gefunden hätten. Nach der zweiten Niederschrift über die Schlussbesprechung sei bei Hausdurchsuchungen beim Beschwerdeführer zahlreiches Belegmaterial beschlagnahmt worden. Bei Auswertung dieser Unterlagen habe sich der Verdacht ergeben, dass mehrere Gastwirte beim Beschwerdeführer Waren aus dessen Depot sowie aus der von ihm betriebenen

Fleischhauerei eingekauft hätten, diese Einkäufe jedoch nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien. Der Beschwerdeführer habe (für die Jahre 1991 bis 2000) ziffernmäßig dargestellte Umsätze und Gewinne bzw. Verluste erklärt. Das Kassabuch sei unrichtig, weil Letztverbraucherlieferungen als Bareinnahmen an einem oder zwei Tagen zusammengefasst eingetragen worden seien, die Zahlungen jedoch nicht immer an diesen Tagen erfolgt seien. Für die Fleischhauerei sei die Losungsermittlung mittels einer Registrierkasse erfolgt. Er habe jedoch behauptet, es gebe keine solche. Registerkassenstreifen seien nicht vorhanden, diese seien weggeworfen worden. Ebenso seien Lieferscheine nach der Fakturierung und dem Inkasso weggeworfen worden. Anlässlich der Hausdurchsuchung seien Rechnungsbücher sichergestellt worden, diese seien jedoch nicht vollständig. Auch Lieferscheine des Depots seien beschlagnahmt worden, welche ebenfalls nicht vollständig seien. Auch Kalender, auf denen die Losungen vermerkt worden seien, seien ebenfalls nicht vollständig vorhanden. Aus den verschiedenen Unterlagen ergäbe sich, dass der Beschwerdeführer nicht alle Umsätze in der Buchhaltung erfasst habe. So z. B. Ausgangsrechnungen, die in verschiedenen Höhen ausgestellt worden seien und teilweise den Vermerk "Black" enthielten, Paragons, die nicht im Belegwerk enthalten seien, Lieferscheine, die nicht fakturiert, sondern bar kassiert worden seien, Rechenstreifen einer Registrierkasse, die offiziell nicht existiert habe und aus denen ersichtlich sei, dass die Tageslosungen verkürzt worden seien. Das erklärte Betriebsergebnis sei daher anzuzweifeln und die Abgabenbehörde verpflichtet, die Umsätze gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Betriebsprüfung habe die Umsätze getrennt in Sparten und auch einzeln untersucht. Dabei sei festgestellt worden, dass im Durchschnitt rund zwei Drittel der gesamten Umsätze erklärt worden seien und somit ein Drittel verkürzt worden sei. Den erklärten Bemessungsgrundlagen seien daher 50 % zuzuschätzen. Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die bekämpften Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 2001, Einkommensteuer 2002 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 über Berufung des Beschwerdeführers ab. In der Begründung führte sie dazu aus, der Beschwerdeführer betreibe eine Fleischhauerei, ein Gasthaus und ein Getränkedepot. Er ermittle seinen Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1988. Im Jahr 2001 habe beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung stattgefunden. In der Schlussbesprechung habe der für den Beschwerdeführer einschreitende Rechtsanwalt erklärt, dass Verkürzungen stattgefunden und auf Grund der von ihm erstellten Vermögenszuwachsrechnung sämtliche verkürzten Beträge auf Sparbüchern Eingang gefunden hätten. Nach der zweiten Niederschrift über die Schlussbesprechung sei bei Hausdurchsuchungen beim Beschwerdeführer zahlreiches Belegmaterial beschlagnahmt worden. Bei Auswertung dieser Unterlagen habe sich der Verdacht ergeben, dass mehrere Gastwirte beim Beschwerdeführer Waren aus dessen Depot sowie aus der von ihm betriebenen Fleischhauerei eingekauft hätten, diese Einkäufe jedoch nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien. Der Beschwerdeführer habe (für die Jahre 1991 bis 2000) ziffernmäßig dargestellte Umsätze und Gewinne bzw. Verluste erklärt. Das Kassabuch sei unrichtig, weil Letztverbraucherlieferungen als Bareinnahmen an einem oder zwei Tagen zusammengefasst eingetragen worden seien, die Zahlungen jedoch nicht immer an diesen Tagen erfolgt seien. Für die Fleischhauerei sei die Losungsermittlung mittels einer Registrierkasse erfolgt. Er habe jedoch behauptet, es gebe keine solche. Registerkassenstreifen seien nicht vorhanden, diese seien weggeworfen worden. Ebenso seien Lieferscheine nach der Fakturierung und dem Inkasso weggeworfen worden. Anlässlich der Hausdurchsuchung seien Rechnungsbücher sichergestellt worden, diese seien jedoch nicht vollständig. Auch Lieferscheine des Depots seien beschlagnahmt worden, welche ebenfalls nicht vollständig seien. Auch Kalender, auf denen die Losungen vermerkt worden seien, seien ebenfalls nicht vollständig vorhanden. Aus den verschiedenen Unterlagen ergäbe sich, dass der Beschwerdeführer nicht alle Umsätze in der Buchhaltung erfasst habe. So z. B. Ausgangsrechnungen, die in verschiedenen Höhen ausgestellt worden seien und teilweise den Vermerk "Black" enthielten, Paragons, die nicht im Belegwerk enthalten seien, Lieferscheine, die nicht fakturiert, sondern bar kassiert worden seien, Rechenstreifen einer Registrierkasse, die offiziell nicht existiert habe und aus denen ersichtlich sei, dass die Tageslosungen verkürzt worden seien. Das erklärte Betriebsergebnis sei daher anzuzweifeln und die Abgabenbehörde verpflichtet, die Umsätze gemäß Paragraph 184, BAO zu schätzen. Die Betriebsprüfung habe die Umsätze getrennt in Sparten und auch einzeln untersucht. Dabei sei festgestellt worden, dass im Durchschnitt rund zwei Drittel der gesamten Umsätze erklärt worden seien und somit ein Drittel verkürzt worden sei. Den erklärten Bemessungsgrundlagen seien daher 50 % zuzuschätzen. Auch bei den Umsätzen aus dem Depot sei eine Zuschätzung vorzunehmen. Lieferungen von Bier und

alkoholfreien Getränken, die an Wiederverkäufer gegangen seien, aber nicht an diese fakturiert worden seien, seien als Letztverbraucherlieferungen im Umsatz erfasst worden. Dies betreffe nicht nur Waren des Depots, die über die B Union abgerechnet worden seien und für die eine Bestandsverrechnung geführt worden sei. Es seien auch Waren eingekauft worden, die nicht in der Bestandsabrechnung erfasst seien. Es könne somit nicht nachvollzogen werden, ob diese an Wiederverkäufer oder an Letztverbraucher oder ans eigene Gasthaus geliefert worden seien. Bei P sei ein sogenannter Bareinkauf gefunden worden, also ein Einkauf, der nicht auf der Kundennummer erfasst werde. Dieser Einkauf sei nicht in der Buchhaltung erfasst worden. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass auch andere Einkäufe bei diversen Lieferanten erfolgt seien, die nicht erfasst worden seien und ebenso als Umsatz aus dem Depot zu behandeln wären. Speziell werde auf eine angefertigte Tabelle verwiesen, in der dargestellt werde, dass Depotlieferungen und andere Lieferungen an eine Sportunion erfolgt seien, woraus sich ergebe, dass in allen Bereichen verkürzt worden sei, sogar beim Glasbruch oder den "Garnituren". Aus der Rechnung (Re 99247) vom 21. Mai 1999 (Artikelbezeichnung sowie Preise sind im Bescheid dargestellt) errechne sich auf Grund des Gesamtbetrages und des offiziell in Rechnung gestellten Betrages ein Verkürzungsbetrag von S 18.579,19. Die "Erstrechnung" enthalte den Vermerk "alles" sowie "18.579,--". Darüber hinaus seien in der Bestandsliste für Mai 1999 gewisse Artikel nicht erfasst worden.

Im Jahr 1997 sei an Hand der vorliegenden Depotabrechnungen versucht worden, eine Zuordnung von Bier(lieferungen) zu den einzelnen Abnehmern herzustellen. Dabei sei festgestellt worden, dass die Freiware insgesamt 12 % der gesamten Depotbewegungen umfasse. Anhand der vorliegenden Unterlagen sei nicht festzustellen, ob und an wen die Freiware gegangen sei. Beim Depot würden 10 % des erklärten Umsatzes zugeschätzt werden.

#### Gasthaus

Rechnungen für bestimmte Veranstaltungen (zwei Hochzeiten 1994, drei Hochzeiten 1995, zwei Hochzeiten 1996, je eine Hochzeit 1997, 1999 und 2000; je eine Taufe 1994 und 1999, je eine Geburtstagsfeier 1996 und 1999 sowie ein anderes Fest 1996) seien genau untersucht worden. Ergebnis der Untersuchung sei, dass Umsätze in Höhe von S 333.858,14 erzielt worden seien, davon seien solche in Höhe von S 227.384,03 erklärt worden; verkürzt seien sohin Umsätze in Höhe von S 106.474,11 worden. Es seien somit rund 50 % von den erklärten Umsätzen zuzuschätzen.

Auch bei Überprüfung der Kalender, auf denen die Tageslosungen des Gasthauses vermerkt und von dort später ins Kassabuch übernommen worden seien, sei festgestellt worden, dass nicht nur bei den genau untersuchten Veranstaltungen verkürzt worden sei, sondern auch bei den laufenden Losungen. So seien im Jahr 2000 Tageslosungen von S 1.513.478,-- erklärt und ausgehend von Gesamtumsätzen von S 2.037.470,-- seien S 523.992,-- verkürzt worden. Im Jahr 2001 seien Umsätze in Höhe von S 243.243,-- erklärt worden. Von den gesamten Tageslosungen von S 332.533,-- seien S 89.290,-- verkürzt worden.

Es sei namentlich genannten Herren eine Rechnung über vier Nächtigungen und Frühstück, Essen und Getränken in Höhe von S 3.588,-- ausgestellt worden. Die Rechnung enthalte den Zusatz "Betrag dankend erhalten". In der Buchhaltung sei diese Rechnung nicht vorhanden gewesen. Die Tageslosung am Rechnungstag betrage lediglich S 3.372,--.

#### Fleischhauerei

Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass in der Fleischhauerei keine Registrierkasse vorhanden sei. Anlässlich der zweiten Hausdurchsuchung seien jedoch im Mistkübel Registrierkassenstreifen der Fleischhauerei gefunden worden. Bei Vergleich mit dem Kalender, auf dem die Losungen zwecks späterer Übertragung ins Kassabuch vermerkt worden seien, seien folgende Differenzen festgestellt worden: Losung 27. April 2001 laut Streifen S 14.109,--, laut Kalender S 13.109,--. Losung 28. April 2001 laut Streifen S 19.883,--, laut Kalender S 17.883,-- . Losung 30. April 2001 laut Streifen S 14.636,50, laut Kalender S 13.636,00.

Die Überprüfung der vorhandenen Kalender habe ergeben, dass mit kleinen Ziffern links neben der Losung Beträge vermerkt worden seien, die den Verkürzungsbetrag darstellten. Im Jahr 1992 sei auf diese Art ein Verkürzungsbetrag von S 826.000,-- festgestellt worden. Dies entspreche einem Verkürzungsverhältnis von

80:20 beim Hauptgeschäft. Im Jahr 2000 seien S 370.000,-- errechnet worden. Im Jänner 2001 fehlten S 20.000,--. Für Februar 2001 sei bis 15. Februar ein Kalender geführt worden, der bei der ersten Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden sei. In der Folge sei ein weiterer Kalender, beginnend mit 1. Februar 2001 nach dem selben System weitergeführt worden. Auch hier seien auf jeder Seite die Verkürzungen festgehalten worden. Ein Vergleich der beschlagnahmten Kassastreifen habe dies bestätigt.

Bei der zweiten Hausdurchsuchung seien auch Lieferscheine betreffend Lieferungen an Wiederverkäufer (Gastwirte und andere) sicher gestellt worden. So sei ein Lieferschein aus März 2001 über Fleischwaren an einen Gastwirt mit einem Gesamtgewicht von 188,31 kg vorgefunden worden. In Rechnung gestellt seien offiziell Waren mit einem Gesamtgewicht von 154,1 kg. Verrechnet seien tatsächlich rund 81 % der gesamten Lieferung worden. In einem anderen Fall seien bei einer Gesamtlieferung von 85,11 kg in der Rechnung nur 67,69 kg aufgeschienen. Auch hier seien lediglich rund 80 % der Gesamtlieferung in Rechnung gestellt worden. Der Beschwerdeführer sei so vorgegangen, dass die offizielle Rechnung geschrieben worden sei und die Differenz lediglich ausgerechnet worden sei. Der offizielle Rechenstreifen sei dem Lieferschein beigelegt worden. Daraus sei hervorgegangen, welcher Betrag in bar zu kassieren gewesen sei (es folgt eine Aufstellung von Lieferungen an verschiedenen Tagen des Jahres 1998, die auf diese Weise vorgenommen worden seien). Laut Niederschrift mit einem Abnehmer sei so vorgegangen worden, dass nach Monatsablauf eine Rechnung übergeben worden sei, und der inoffizielle Betrag mitgeteilt und sofort in bar kassiert worden sei. Die Barzahlungen für die inoffiziellen Lieferungen seien nicht in den Tageslosungen erfasst worden. Für 13 Einkäufer seien so offizielle und inoffizielle Lieferungen festgestellt (und im Bescheid ziffernmäßig dargestellt) worden. Tatsächlich habe es aber mehr Einkäufer gegeben. Darüber hinaus seien sowohl mit 25. November 1997 als auch mit 14. Dezember 1996 je ein Lieferschein samt Rechenstreifen festgestellt worden, eine Rechnung darüber sei jedoch nicht vorhanden gewesen.

Das Finanzamt habe auf Grund dieser Ergebnisse der Betriebsprüfung die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1991 bis 2000 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 wiederaufgenommen. In den Sachbescheiden vom 8. April 2003 sei das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Im Jahr 2004 sei hinsichtlich des Jahres 2001 eine Betriebsprüfung vorgenommen worden. Auch für diesen Nachschauzeitraum seien Verkürzungen festgestellt worden. Es sei eine Zuschätzung entsprechend dem Durchschnitt der Jahre 1991 bis 2000 vorgenommen worden. Den Ergebnissen dieser Betriebsprüfung folgend habe das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer 2001 mit Bescheid vom 20. Oktober 2004 festgesetzt. Mit Bescheid vom 3. Dezember 2004 sei die Einkommensteuer 2002 veranlagt worden.

Der Beschwerdeführer habe gegen die Bescheide Berufungen erhoben. Diese seien nach Einholung einer Stellungnahme von der Betriebsprüfung der belangten Behörde vorgelegt worden. Die belangte Behörde habe mit Schreiben vom 25. Juni 2007 dem Beschwerdeführer einen Vorhalt übermittelt, welcher mit Schreiben vom 21. Dezember 2007 beantwortet worden sei. Nach dem Erörterungstermin vom 10. April 2008 habe der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 26. September 2008 ein weiteres Vorbringen erstattet und folgenden Beweisantrag gestellt:

"Die Fleischanlieferungen seitens der Lieferanten erfolgten immer vormittags und zwar im hinteren, der Fleischbank gegenüberliegenden Gebäudeteil, Herr (Beschwerdeführer) selbst war im Verkauf in der Fleischbank tätig, die Lieferungen wurden weitestgehend von Dienstnehmern entgegengenommen, kontrolliert und auf Lieferscheinen gegengezeichnet.

Als Zeugen mögen daher vernommen werden jene Dienstnehmer, welche diese Fleischanlieferungen übernommen haben, und zwar darüber, wie sie anlässlich von solchen Lieferungen zu verfahren hatten, das sind: (es folgt die Anführung von Namen samt Adresse)."

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, der Behauptung des Beschwerdeführers, im Betriebsprüfungsverfahren sei eine massive Verletzung des Parteiengehörs erfolgt, sei zu entgegnen, dass im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens zwei Vorbesprechungen und eine Schlussbesprechung durchgeführt

worden seien. Die Einwände des Beschwerdeführers seien in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten worden. Im Berufungsverfahren könne ein allfälliger diesbezüglicher Mangel saniert werden, es habe ein Erörterungstermin und eine mündliche Verhandlung stattgefunden.

Festzuhalten sei jedoch, dass dem Beschwerdeführer offensichtlich an einer raschen und effizienten Durchführung des Verfahrens nicht gelegen gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei den Prüfern während der gesamten Betriebsprüfung nicht für Fragen zur Verfügung gestanden, ebenso wenig seine Schwester, die die Buchhaltung geführt habe. Es seien daher umfangreiche Erhebungen notwendig gewesen. In den Vorbesprechungen vor der Schlussbesprechung sei bestritten worden, dass es überhaupt zu Umsatzverkürzungen gekommen sei. Erst im Zuge der Schlussbesprechung im Jahr 2003 sei ersucht worden, die Schlussbesprechung in eine normale Besprechung umzuwandeln. Es seien Umsatzverkürzungen im geringen Ausmaß eingestanden und weitere Beweise angeboten, jedoch nicht vorgelegt worden. Auch in der Berufung, die Berufungsfrist sei mehrmals verlängert worden, seien keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden. Im Erörterungstermin seien Einwendungen gegen einen vom Finanzamt angenommenen Schwarzeinkauf vorgetragen worden sowie Sachverhaltselemente behauptet worden, die gegen die Zulässigkeit einer Schätzung sprechen würden. Bei Ausschreibung der Berufsungsverhandlung sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, allfällige Beweismittel (bis Ende September 2008) vorzulegen. Mit Schriftsatz vom 26. September 2008 habe der Beschwerdeführer die Einvernahme der (oben genannten) Zeugen beantragt.

Dieser Beweis Antrag sei abzulehnen gewesen, weil die von den Zeugen zu bestätigende Vorgangsweise bei den Fleischeinkäufen von der Abgabenbehörde nicht bestritten werde. Weitere Beweisthemen seien im Beweis Antrag nicht enthalten gewesen.

Dass die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall zur Schätzung befugt sei, ergebe sich aus den umfangreichen, festgestellten materiellen und formellen Mängeln der Buchführung und werde auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Beispielsweise seien genannt: In der Fleischhauerei seien Registrierkassenstreifen gefunden worden, obwohl angeblich keine Registrierkasse vorhanden gewesen sei. Diese Streifen und auch die Lieferscheine seien weggeworfen worden. Die fehlende oder falsche Verbuchung sei auch in den Schriftsätzen vom Beschwerdeführer zugestanden worden. Letztlich habe er auch zugegeben, dass Verkürzungen stattgefunden hätten.

Sei eine Schätzung zulässig, so stehe die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Die Betriebsprüfung habe in langen Ermittlungen mit umfangreichen Zeugenbefragungen und durch beschlagnahmte Kalender, auf denen ein Verkürzungsbetrag vermerkt sei, ein Verkürzungsverhältnis des Umsatzes festgestellt und auf die streitgegenständlichen Jahre umgelegt. Dies sei nach Ansicht der belangten Behörde eine zulässige Methode.

In der Berufung sei ausgeführt worden, der Rechtsanwalt des Beschwerdeführers habe eine Vermögenszuwachsrechnung erstellt. Auf Grund dieser hätten sämtliche verkürzten Beträge in die Sparmittel des Beschwerdeführers Eingang gefunden. Es würden sich Sparbücher und Veranlagungsprodukte im Gesamtbetrag von ca. S 2,7 Mio. ergeben. Dieser Betrag stamme wohl aus un versteuerten Umsätzen.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die behauptete Vermögenszuwachsrechnung der belangten Behörde nicht vorgelegt worden sei. Eine rechnerische und inhaltliche Auseinandersetzung damit sei nicht möglich. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass es nicht lebensuntypisch wäre, dass auch auf Sparbüchern und Veranlagungsprodukten von anderen Familienmitgliedern Zahlungen erfolgt seien, was nicht nachweisbar sei. Weiters würden Umsatzverkürzungen in der Regel nicht zur Gänze angespart, sondern auch ein höherer Lebensstandard und andere Einkommensverwendungen (z.B. Urlaube, Sportausrüstungen, Kfz, etc.) seien möglich und entspräche dies auch der Lebenswahrscheinlichkeit. Gegen die vorgeschlagene Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung spreche auch, dass Beträge, die auf die einzelnen Veranlagungsjahre entfielen, im Verhältnis zu den nachgewiesenen Verkürzungsbeträgen viel zu niedrig seien. Die Betriebsprüfung habe jedenfalls eine Methode gewählt, die am sachgerechtesten sei.

Der Beschwerdeführer gestehe lediglich eine Zuschätzung von 7,12 % zu, während die Betriebsprüfung die Zuschätzung von 50 % als die oberste Grenze der möglichen Zuschätzungen ansehe.

## Gasthaus

Die Betriebsprüfung habe im Zeitraum 1994 bis 2000 13 Veranstaltungen ausgewählt und untersucht, wobei jeweils Verkürzungen festgestellt worden seien. Weiters seien Kalender sicher gestellt worden, auf denen die Verkürzungsbeträge hinsichtlich der Tageslosungen vermerkt worden seien. Bei den Tageslosungen sei jedoch keine Verkürzung im Ausmaß von 50 % wie bei den Veranstaltungen festgestellt worden.

Der Beschwerdeführer habe vorgetragen, dass im gesamten Streitzeitraum ca. 150 Veranstaltungen durchgeführt worden seien. Er habe bemängelt, dass die Betriebsprüfung nicht begründet habe, warum gerade die untersuchten Veranstaltungen ausgewählt worden seien. Darüber hinaus seien auch weitere Veranstaltungen geprüft worden, bei denen sich kein Verkürzungsverhältnis ergeben habe.

Letzterem sei die Betriebsprüfung glaubhaft entgegengetreten. Die Anzahl der überprüften Veranstaltungen sei ausreichend, um erkennen zu können, dass bei den Veranstaltungen massive Umsatzkürzungen stattgefunden hätten. Die Darstellungen des Beschwerdeführers zu den einzelnen Veranstaltungen seien in sich nicht schlüssig, unglaubwürdig und als Schutzbehauptungen zu werten. Sie widersprächen der Lebenserfahrung und hätten durch nichts belegt werden können. Am Beispiel der Hochzeit der Familie R. zeige sich das besonders deutlich. Der Beschwerdeführer habe behauptet, der Rechnungsbetrag sei auf Wunsch der Brautleute geteilt worden. Die Differenz auf die vorgefundene, verminderte Rechnung sei in der Tageslosung des Hochzeitstages enthalten.

Dies sei insofern unglaubwürdig, als bei Veranstaltungen im Regelfall Stricherllisten geführt würden, an Hand derer nach der Veranstaltung die Abrechnung durchgeführt werde. Die Rechnung datiere mit 12. Mai. Dass ein Teil sofort bar kassiert und in der Tageslosung (am Hochzeitstag 6. Mai) enthalten sei, würde jede Kontrolle der Kellner aber auch der Vollständigkeit der Rechnung unmöglich machen.

## Fleischhauerei

Die Betriebsprüfung habe die Zuschätzung von 50 % vorgenommen auf Grund von verkürzten Tageslosungen und vorgefundenen Lieferscheinen.

Aus diesen Unterlagen sei eine Verkürzung der Losungen klar ersichtlich. Im Zuge der zweiten Hausdurchsuchung seien Lieferscheine an Wiederverkäufer sichergestellt worden, aus denen sich ergebe, dass lediglich rund 80 % der Gesamtlieferung offiziell verrechnet worden sei. Der Nachweis von Losungsverkürzungen sei insbesondere dadurch erbracht worden, dass im Zuge der zweiten Hausdurchsuchung Registrierkassenstreifen der Fleischerei vorgefunden worden seien, obwohl behauptet worden sei, dass keine solche Kassavorhanden sei. Der Vergleich mit dem Kalender, auf dem die Losungen vermerkt worden seien, habe ergeben, dass sich an den überprüften Tagen massive Verkürzungen ergeben hätten. Es entspräche der Lebenserfahrung, dass diese Verkürzungen nicht nur an den überprüften Tagen stattgefunden hätten, sondern im gesamten Prüfungszeitraum.

## Depot

Dass eine Zuschätzung beim Depot zulässig sei, ergebe sich bereits aus der von der Betriebsprüfung dargestellten Rechnung Nr. 99247 vom 21. Mai 1999. Auf dieser Rechnung seien Waren erfasst, die in keiner Bestandsliste aufschienen und zudem sei sie in zwei verschiedenen Versionen vorgefunden worden. Die eine trage den Vermerk "alles" und weise einen deutlich höheren Betrag auf als die zweite Version. Auf Grund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zu den Mängeln im Aufzeichnungssystem, der fehlenden Dokumentation der Geschäftsfälle und den vom Beschwerdeführer erklärten Umsatzerlösen des Depots sei ein Sicherheitszuschlag von 2 % als angemessen anzusetzen.

Die Zuschätzung von 50 % im Bereich Gasthaus und Fleischhauerei sei vom Beschwerdeführer mitverschuldet worden, weil er im gesamten Betriebsprüfungsverfahren Umsatzverkürzungen trotz eindeutiger Beweise stets geleugnet habe und erst im Zuge der Schlussbesprechung in geringem Umfang eingestanden habe. Aus einer Durchschnittsbetrachtung der Verkürzungsfaktoren von Fleischhauerei und Gasthaus bei Tageslosungen und Veranstaltungen würde sich ein Prozentsatz von 30 % ergeben. Zu Gunsten des Beschwerdeführers sei ein Abschlag für Unwägbarkeiten vorzunehmen. Dieser Abschlag trage dem Umstand Rechnung, dass es möglich sei, dass die Umsatzverkürzungen nicht in allen Jahren gleich hoch

gewesen seien und dass für manche Jahre keine Veranstaltungen untersucht worden seien. Die damit verbundenen Unsicherheiten habe der Beschwerdeführer hinzunehmen, weil er durch seine mangelhaften Unterlagen diese Schätzung verursacht habe. In den Sparten Fleischhauerei und Gasthaus sei ein Zuschätzungsprozentsatz von 20% angemessen.

#### Wareneinkauf

Dem Beschwerdeführer könne darin gefolgt werden, dass keine Nachweise für einen Schwarzeinkauf in der von der Betriebsprüfung zugeschätzten Menge vorlägen und ein Schwarzeinkauf in dieser Höhe logistisch im Unternehmen, insbesondere in der Fleischhauerei nicht bewältigbar gewesen sei. Dies sei von ihm durch die Darstellung der verarbeiteten Fleischmengen im Verhältnis zum Fleischabfall nachgewiesen worden. Die belangte Behörde gehe zu Gunsten des Beschwerdeführers davon aus, dass im Teilbetrieb Fleischhauerei ebenso wie im Gasthaus Schwarzeinkäufe im selben Verhältnis wie die Umsatzkürzungen stattgefunden hätten. Umsatzkürzungen im nachgewiesenen Rahmen seien ohne Schwarzeinkauf logistisch nur schwer zu bewältigen und andererseits könnten auch fertige Fleischprodukte ohne Schlachtabfall schwarz eingekauft werden. In den vorgefundenen zwei Bareinkäufen bei P. sei beispielsweise Faschiertes eingekauft worden. Die Erklärung des Beschwerdeführers, Faschiertes werde selber produziert und müsse nicht zugekauft werden, sei unschlüssig, weil entsprechend dieser Rechnung tatsächlich zugekauft worden sei. Auch wenn es für einen anderen Unternehmer besorgt worden wäre, wäre es wahrscheinlicher, dass es direkt beim Beschwerdeführer eingekauft worden wäre. Hinsichtlich des zweiten Bareinkaufes werde überhaupt nur spekuliert, wofür dieser Einkauf gewesen sein könnte. Nach Ansicht der belangten Behörde hätten im Betrieb des Beschwerdeführers nach sorgfältiger Erwägung aller Argumente Schwarzeinkäufe stattgefunden. Die Annahme von Schwarzeinkäufen begünstige den Beschwerdeführer, weil bei Streichung des Wareneinkaufes sich eine massive Belastung des Beschwerdeführers mit Einkommensteuer ergebe. Es sei daher auch der ermittelte, nicht verbuchte Wareneinkauf auf 20 % zu kürzen. Den Berufungen sei daher für den Zeitraum 1991 bis 2001 teilweise stattzugeben gewesen (der Bescheid enthält eine rechnerische Darstellung der konkreten Zuschätzungsbeträge pro Jahr).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer rügt die Unterlassung der Einvernahme seiner Dienstnehmer zum Thema des Ablaufes der Fleischeinkäufe. Die belangte Behörde hätte auf die Behauptung des Beschwerdeführers, es hätten beim Fleischeinkauf keine Verkürzungen stattgefunden, eingehen und zu diesem Zwecke die Zeugen hören müssen. Wenn Verkürzungen beim Fleischeinkauf stattgefunden hätten, müssten diese Zeugen über Beobachtungen in diesem Bereich berichten können.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Er hat die Einvernahme der Zeugen darüber begehrt, wie sie anlässlich von solchen (Fleisch-)Lieferungen zu verfahren hätten. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die Vorgangsweise bei den Fleischanlieferungen in der Fleischhauerei des Beschwerdeführers unstrittig sei und daher dazu keine weiteren Beweisaufnahmen erforderlich seien. Diese Auffassung ist zutreffend. Wenn nun die Beschwerde geltend macht, die Zeugen hätten - falls Verkürzungen beim Fleischeinkauf stattgefunden hätten - darüber Beobachtungen machen können, übersieht sie, dass konkrete Fehlhandlungen bei der Fleischanlieferung nicht angelastet wurden. Bei den Verkürzungen beim Fleischeinkauf handelt es sich um Schlussfolgerungen aus den übrigen Feststellungen und aus Hilfstatsachen.

Der Beschwerdeführer behauptet, der vorgenommene Sicherheitszuschlag stimme offensichtlich nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung überein und könne deshalb keinesfalls richtig sein. Die belangte Behörde hätte die von ihm angebotene Schätzung nach dem Vermögenszuwachs vornehmen müssen.

Auch mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO3, § 184, Tz 3, 12). Die belangte Behörde hat ausreichend und nachvollziehbar den Grund für die vorgenommenen Zuschätzungen aufgezeigt und deren Höhe begründet. Die Grundlagen für diese Vorgangsweise und deren Ergebnis sind im

angefochtenen Bescheid dargestellt worden. Hierbei hat sich die belangte Behörde mit den Einwendungen des Beschwerdeführers auch ausreichend auseinander gesetzt. Sie hat ausführlich und nachvollziehbar begründet, warum diesen keine Berechtigung zukommt. Die Beschwerde macht nicht einsichtig, dass mit der gewählten Schätzungsmethode das Ziel jeder Schätzung, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, nicht zu erreichen sei. An der Schätzungsberechtigung der Finanzbehörden im Grunde des § 184 Abs. 3 BAO kann kein Zweifel bestehen. Wenn in der Beschwerde darauf hingewiesen wird, dass in den Streitjahren etwa 150 Veranstaltungen durchgeführt worden seien, dann war die Behörde nicht verpflichtet, jede dieser Veranstaltungen im Detail zu überprüfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0164). Auch mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vergleiche, Ritz, BAO3, Paragraph 184., Tz 3, 12). Die belangte Behörde hat ausreichend und nachvollziehbar den Grund für die vorgenommenen Zuschätzungen aufgezeigt und deren Höhe begründet. Die Grundlagen für diese Vorgangsweise und deren Ergebnis sind im angefochtenen Bescheid dargestellt worden. Hierbei hat sich die belangte Behörde mit den Einwendungen des Beschwerdeführers auch ausreichend auseinander gesetzt. Sie hat ausführlich und nachvollziehbar begründet, warum diesen keine Berechtigung zukommt. Die Beschwerde macht nicht einsichtig, dass mit der gewählten Schätzungsmethode das Ziel jeder Schätzung, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, nicht zu erreichen sei. An der Schätzungsberechtigung der Finanzbehörden im Grunde des Paragraph 184, Absatz 3, BAO kann kein Zweifel bestehen. Wenn in der Beschwerde darauf hingewiesen wird, dass in den Streitjahren etwa 150 Veranstaltungen durchgeführt worden seien, dann war die Behörde nicht verpflichtet, jede dieser Veranstaltungen im Detail zu überprüfen (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0164).

Der vom Beschwerdeführer erhobene Vorwurf eines pauschalen Sicherheitszuschlages missversteht offenbar die Ausführungen im angefochtenen Bescheid. Die belangte Behörde ist von festgestellten Verkürzungen in den einzelnen Sparten ausgegangen und hat dann einen Mittelwert der Verkürzungssätze errechnet sowie überdies noch zu Gunsten des Beschwerdeführers einen Abschlag für Unwägbarkeiten vorgenommen. Bei dieser Vorgangsweise kann entgegen der Auffassung der Beschwerde keine Rede davon sein, dass der Sicherheitszuschlag zu hoch ausgemessen worden wäre.

Die belangte Behörde hat aber auch ausreichend und nachvollziehbar dargetan, warum sie die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Vermögenszuwachsrechnung nicht übernommen hat. Den Beschwerdeausführungen kann auch nicht entnommen werden, dass die vom Beschwerdeführer angestellte Schätzungsart dem Sachverhalt angemessener wäre und zu einem der Wirklichkeit näher kommenden Ergebnis führte.

Schließlich kann der Beschwerde nicht gefolgt werden, wenn sie den Sachverhalt hinsichtlich der Einkaufsverkürzungen als ergänzungsbedürftig ansieht, weil bei der Annahme der belangten Behörde dass auch fertige Fleischprodukte ohne Schlachtabfall "schwarz" gekauft worden seien, darüber Belege existieren müssten.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es das Wesen von sogenannten "Schwarzumsätzen" ist, dass keine Belege darüber angefertigt werden und falls doch, diese dem Zugriff der Behörden entzogen werden. Dass dies im Beschwerdefall bei den Verkaufsgeschäften in einzelnen Fällen nicht gelungen ist, konnte im Rahmen der Schätzung dem Grunde und der Höhe mitberücksichtigt werden. Die Ausführungen in der Beschwerde gegen die festgestellten Einkaufsbelege zeigen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die belangte Behörde auf. Zunächst ist klarzustellen, dass diese Einkaufsrechnungen nur einen Teil von Indizien für die Verkürzung des Wareneinkaufes darstellen. Die belangte Behörde hat die vorhandenen Aufzeichnungen über die Verkürzung beim Verkauf berücksichtigt und daraus zutreffende Schlüsse gezogen. Welche konkreten Tatumstände die belangte Behörde hierbei nicht berücksichtigt hätte, wird in der Beschwerde nicht konkret dargetan. Die allgemein gehaltenen und sich auf der Behauptungsebene befindlichen Ausführungen zeigen keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellungen (vgl. zur Kontrolle der Beweiswürdigung der belangten Behörde durch den Verwaltungsgerichtshof Ritz, BAO3, § 167, Tz 10)

auf. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es das Wesen von sogenannten "Schwarzumsätzen" ist, dass keine Belege darüber angefertigt werden und falls doch, diese dem Zugriff der Behörden entzogen werden. Dass dies im Beschwerdefall bei den Verkaufsgeschäften in einzelnen Fällen nicht gelungen ist, konnte im Rahmen der Schätzung dem Grunde und der Höhe mitberücksichtigt werden. Die Ausführungen in der Beschwerde gegen die festgestellten Einkaufsbelege zeigen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die belangte Behörde auf. Zunächst ist klarzustellen, dass diese Einkaufsrechnungen nur einen Teil von Indizien für die Verkürzung des Wareneinkaufes darstellen. Die belangte Behörde hat die vorhandenen Aufzeichnungen über die Verkürzung beim Verkauf berücksichtigt und daraus zutreffende Schlüsse gezogen. Welche konkreten Tatumstände die belangte Behörde hierbei nicht berücksichtigt hätte, wird in der Beschwerde nicht konkret dargetan. Die allgemein gehaltenen und sich auf der Behauptungsebene befindlichen Ausführungen zeigen keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellungen vergleiche , zur Kontrolle der Beweiswürdigung der belangten Behörde durch den Verwaltungsgerichtshof Ritz, BAO3, Paragraph 167,, Tz 10) auf.

Die Beschwerde weist darauf hin, dass im Zusammenhang mit den Getränkedepoteinkäufen ausdrücklich festgestellt worden sei, dass die Wareneinkäufe vom Hauptlieferanten lückenlos nachvollziehbar seien. Wenn aber zugestanden werde, dass keine Schwarzeinkäufe erfolgt seien, sei es unmöglich, gleichzeitig Verkürzungen zu veranschlagen.

Damit verkennt die Beschwerde die Begründung des angefochtenen Bescheides völlig. Die belangte Behörde hat die Zulässigkeit der Schätzung hinsichtlich der Depotumsätze nicht nur begründet, sondern hat auch auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung hingewiesen. Aus diesen Ausführungen abzuleiten, dass keine Schwarzeinkäufe erfolgt seien, ist nicht nachvollziehbar.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 21. Dezember 2010

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2010:2009150006.X00

#### **Im RIS seit**

24.01.2011

#### **Zuletzt aktualisiert am**

09.06.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)