

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/23 2008/15/0077

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.02.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs2;

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

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

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der P Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Witt & Partner Rechtsanwälte in 1040 Wien, Argentinierstraße 20A/2A, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 26. Jänner 2005, Zl. RV/0168- W/02, RV/0169-W/02, RV/1868-W/02, RV/1869-W/02, betreffend u. a. Wiederaufnahme des Verfahrens und neue Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 bis 1998, Körperschaftsteuer 1990 bis 1997, Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 und Gewerbesteuer 1993 sowie Kapitalertragsteuer 1992 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als er über die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 und Umsatzsteuer 1998 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286, 40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer bei der beschwerdeführenden, im Gastronomiebereich tätigen GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1995 unter anderem festgestellt, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer Heinz P über das Verrechnungskonto der Beschwerdeführerin laufend Einlagen getätigt worden seien. Weiters habe Heinz P im Prüfungszeitraum noch ein Solarium (ab 1993) und ein Textilhandelsgeschäft (1994 bis 1995) geführt, wo ebenfalls höhere Geldbeträge eingelegt worden seien. Die Erklärung des Geschäftsführers, er habe in den Jahren 1992 bzw. 1993 von seinem im Jahr 1996 verstorbenen Onkel je S 400.000,-- als Darlehen erhalten, sei nicht anerkannt worden, da 1. nicht geklärt sei, woher der verstorbene Onkel des Geschäftsführers, der seit 20 Jahren Pensionist und zuvor angestellter Spengler gewesen sei, soviel Geld gehabt habe, 2. der Geschäftsführer im Zeitpunkt, als er sich das Geld angeblich ausborgt habe, selbst hohe Summen auf eigenen Sparbüchern gehabt habe, 3. sich der Geschäftsführer erst zwei Monate nach Übergabe des Vorhaltes durch die Betriebsprüfung an das erhaltene Darlehen erinnert habe, und 4. schon bei der die Jahre 1987 bis 1989 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ungeklärte Einlagen festgestellt worden seien, weshalb es nicht glaubwürdig sei, dass er trotz seines Wissens, dass er die Einlagen bei einer Überprüfung nachzuweisen habe, keinen schriftlichen Vertrag gemacht habe und 5. es im täglichen Leben nicht üblich sei, Beträge in Höhe von S 400.000,-- in bar zu übergeben. Sowohl die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die auf ein Bankkonto überwiesen worden seien, seien insoweit berücksichtigt worden, als sie durch Bankauszüge nachgewiesen worden seien. Die Abhebungen seien zur Ermittlung der nicht gedeckten Einlagen herangezogen worden. Die Behauptung des Geschäftsführers, er habe zwischen S 60.000,-- und S 80.000,-- von seinem Bruder erhalten, sei deswegen nicht berücksichtigt worden, da sie erst nach mehreren Besprechungen aufgestellt und durch nichts nachgewiesen worden sei. Sparbücher, die der Geschäftsführer vorgelegt habe, seien ebenfalls bei Ermittlung der Höhe der nicht geklärten Einlagen berücksichtigt worden. Die ungeklärten Einlagen beliefen sich auf S 295.000,-- (1990), S 503.000,-- (1991), S 948.000,-- (1992), S 864.000,-- (1993) und S 956.000,-- (1994). Diese seien im Verhältnis 2/3 : 1/3 den 10- und 20%igen Umsätzen und dem Gewinn hinzuzurechnen und unter Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung in Ansatz zu bringen. Außerdem seien 1/3 (im Jahr 1992 8 %) der 20%igen Umsätze der Alkoholabgabe zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Sachbescheide, die diesen Feststellungen Rechnung trugen.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin gegen die Umsatz- und Gewinnerhöhung und die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Grund ungeklärter Einlagen in den Jahren 1990 bis 1994. Begründend wurde ausgeführt, es sei zu Unrecht in Zweifel gezogen worden, dass der Geschäftsführer von seinem bereits verstorbenen Onkel in den Jahren 1992 und 1993 je S 400.000,-- als Darlehen erhalten habe. Der Verstorbene habe aber sehr wohl über diese Mittel verfügt, wie das Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht Döbling gezeigt habe. Den Erben seien Barmittel in Höhe von S 1 Mio. zugekommen. Außerdem sei es nicht unüblich, sich kurzfristig Geld bar auszuborgen, wenn das Ausborgen finanzieller Mittel zu günstigeren Konditionen erfolgen könne als die Verwendung der eigenen Mittel. Das vom Prüfungsorgan genannte Sparbuch habe eine hohe Verzinsung (6,5 %) und eine verlängerte Kündigungsfrist von vier Monaten aufgewiesen. Die Barmittel des Verwandten seien hingegen zinsenlos zur Verfügung gestellt worden. Es existiere auch kein Erfahrungssatz, wonach Beträge in Höhe von S 400.000,-- im täglichen Leben im Umgang mit Verwandten nicht bar übergeben würden. Aber selbst wenn dieses Darlehen bezweifelt würde, sei eine außerbilanzmäßige Zurechnung deswegen unzulässig, weil der Vater des Geschäftsführers mit Bestandvertrag aus dem Jahr 1965 eine Teilfläche eines Grundstücks in Kagan samt darauf befindlicher Tankstelle verpachtet gehabt habe. Seit 1982 kämen diese Einkünfte dem Geschäftsführer zu, wobei der ihm zustehende Hälfteanteil ca. S 30.000,-- monatlich betrage. Auch habe der Vater des Geschäftsführers auf Grund der Veräußerung von Liegenschaften über ausreichend Barvermögen verfügt. Dieses sei aber von ihm selbst nicht verbraucht worden. Die Tatsache, dass das Verlassenschaftsverfahren sowohl nach dem Vater als auch nach der Mutter des Geschäftsführers mangels Vermögens nicht durchgeführt worden sei, lasse den Schluss zu, dass die

Eltern dem Sohn jahrelang aus familiärer Übung für den Familienbetrieb Mittel zur Verfügung gestellt hätten. Ein schriftlicher Vertrag beim Ausborgen der Geldmittel von nahen Verwandten sei deshalb nicht angefertigt worden, da der Geschäftsführer weder mit dem Ableben der Verwandten noch mit dem Umstand habe rechnen können, dass die Mittelaufbringung bezweifelt werden könnte.

Anlässlich einer für die Jahre 1994 bis 1997 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter anderem festgestellt, dass im Rahmen einer Hausdurchsuchung bei einem Lieferanten der Beschwerdeführerin dessen Daten kopiert und als Basis für die Auswertung in Form einer Kontrollmitteilung weitergeleitet worden seien. Die vom Lieferanten an die Beschwerdeführerin gelieferten und dort nicht erfassten Warenlieferungen seien als "Letztverbraucherlieferung" (Status 9 - Lieferungen) bezeichnet und vom Bierführer stets bei Zustellung bar kassiert worden. Reguläre Lieferungen hätten in der Buchhaltung des Lieferanten den Status 6 erhalten. Mit Kenntnis dieser Statureinstufung sei es daher der Systemprüfung über die Kundennummernabfrage möglich gewesen, eine eindeutige Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen an den einzelnen Kunden zu treffen. Es seien dadurch für die Beschwerdeführerin "Schwarzeinkäufe" in folgender Höhe festgestellt worden: S 28.479,-- (1994), S 112.098,-- (1995) S 106.689,-- (1996) und S 110.209,-- (1997). Unter Anwendung eines durchschnittlichen RAK von 3,00 ergebe dies folgende gerundete Zuschätzungen zu den erklärten Umsätzen (alle Beträge in Schilling): 336.000,-- (1995), 320.000,- (1996) und 331.000,-- (1997). Auf Grund der im Zuge der "Vor-Bp" für 1994 vorgenommenen Zuschätzungen bleibe das Kontrollmaterial über "Schwarzeinkäufe" im Zuge der nunmehrigen "Bp ohne Auswirkung". Im Rahmen der Gewinnermittlung sei jedoch für 1994 ein Betrag von S 34.174,80 für die als Letztverbraucherlieferungen getätigten Biereinkäufe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Außerdem sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% der 20%-igen Erlöse laut Veranlagung auf Grund von im Zuge des inneren Betriebsvergleichs festgestellten Differenzen festgesetzt worden. Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer seien die Bierumsatzzuschätzungen, erhöht um die Sicherheitszuschläge und vermindert um die Schwarzeinkäufe, als verdeckte Ausschüttungen in Ansatz zu bringen und darüber hinaus der Kapitalertragsteuer zu unterziehen gewesen.

Das Finanzamt erließ auch diesen Feststellungen entsprechend Rechnung tragende Bescheide sowie einen Umsatzsteuerbescheid für 1998, in welchem eine Zuschätzung "in Anlehnung an die Vorjahre" erfolgte.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Beschwerdeführerin die Zurechnung der mit Status 9 bezeichnete Lieferungen, weil diese "grauen" Lieferungen auch an Schließungstagen sowie während der Urlaubszeit erfolgt seien. In Einzelfällen seien übergroße "graue Lieferungen" zugerechnet worden, die in keiner Relation zur Betriebsgröße und zum Umsatz stünden. Die übergebenen Tabellen wiesen einen erheblichen Automatismus (Verdoppelung der Liefermenge) auf, während die Kundennummern selbst nicht angegeben gewesen seien. Teil der Lieferrunde des Bierführers seien auch Kunden auf der "Donauinsel" gewesen, es sei daher keineswegs dargelegt worden, dass die Letztverbraucherlieferungen der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Es sei der Beschwerdeführerin auch nicht die Möglichkeit eingeräumt worden zu prüfen, inwieweit tatsächlich die aufgenommenen Daten mit den in den Excel-Tabellen erfassten Daten übereingestimmt hätten. Es seien weder die Rohdaten des Systems des Lieferanten noch die Daten oder Angaben der vernommenen Personen zur Kenntnis gebracht worden. Es sei nicht vorstellbar, dass durch Kundennummernabfragen eine eindeutige Zuordnung von Status 9 Lieferungen erfolgen könne. Ein Beweis sei nicht angetreten worden. Selbst wenn eine entsprechende Zurechnung in Einzelfällen denkbar wäre, sei die Bemessungsgrundlage unrichtig, weil die Getränkesteuer in Rechnung gestellt worden und daher ein höherer Einkaufspreis anzusetzen wäre, die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden wäre, ohne dass es zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung gekommen sei, Letztverbraucherlieferungen nicht rabattiert worden wären und in den Preisen tatsächlich Lieferzuschläge inkludiert seien und darüber hinaus ein Ausschankschwund adäquat zu berücksichtigen sei. Auch die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages sei nicht berechtigt. Die kalkulatorische Überprüfung sei unter zu Grunde Legung eines RAK von 20,0 erfolgt. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass Spirituosen in nicht unerheblichem Ausmaß als "Geschenk des Hauses" zum Abschluss einer Mahlzeit frei ausgegeben worden seien. In ähnlicher Weise verhalte es sich beim Sekt.

In einer dazu erstatteten Stellungnahme des Prüfers wurde darauf verwiesen, dass die Auswertung des Kontrollmaterials ergeben habe, dass in der überwiegenden Zahl der Fälle die "Schwarzeinkäufe" parallel zu

den "Weißkäufen" erfolgt seien. Es sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass Details über die Erstellung des vorliegenden Kontrollmaterials und die Grundlagen dafür bei der Prüfungsabteilung für Strafsachen in Linz einzusehen seien. Während des Prüfungsverfahrens sei von der Beschwerdeführerin kein Versuch unternommen worden, die Richtigkeit der Unterlagen zu überprüfen. Die behauptete Zurechnung von "Graulieferungen" an Urlaubs- bzw. Schließtagen könne nicht mehr verifiziert werden, da die Buchhaltungsunterlagen nicht mehr zur Verfügung stünden. Auf Grund der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführten stichprobenweisen Überprüfung der "Graulieferungen" könne es sich bei diesen Lieferungen nur um Einzelfälle handeln. Außerdem sei bei Übermittlung des Kontrollmaterials an die Beschwerdeführerin keine derartige Beanstandung vorgebracht worden. Zuzustimmen sei der Beschwerdeführerin insofern, als im Falle von Letztverbraucherlieferungen die Getränkesteuer in Rechnung gestellt worden sei. In Höhe der auf die Graulieferungen entfallenden Getränkesteuer sei ein zusätzlicher Wareneinsatz in Ansatz zu bringen. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, die Umsatzsteuer sei in Rechnung gestellt worden, ohne dass es zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung gekommen sei, sei insofern Rechnung getragen worden, als die Schwarzeinkäufe mit den jeweiligen Bruttobeträgen in Abzug gebracht worden seien. Hinsichtlich des Vorbringens, Letztverbraucherlieferungen seien nicht rabattiert und es seien in den Preisen teilweise Lieferzuschläge inkludiert gewesen, wurde vom Prüfer ausgeführt, dass keine Unterlagen hinsichtlich der fehlenden Rabattierung bzw. der Lieferzuschläge vorgelegt worden seien. Auch hinsichtlich des Ausschankschwundes gebe es kein Vorbringen, das den Ansatz einer derartigen Position rechtfertigen würde. Der im Zuge der Betriebsprüfung zugerechnete Sicherheitszuschlag basiere nicht nur auf den "Graulieferungen", sondern auch auf anderen Feststellungen. Hinsichtlich der Rohaufschlagskoeffizienten sei nicht die generelle Höhe, sondern seien extreme Abweichungen beanstandet worden. Es müssten somit als "Geschenk des Hauses" in den Jahren 1996 und 1997 Spirituosen (abweichend von den Vorjahren) und im Jahr 1997 zusätzlich noch Sekt an die Gäste verabreicht worden sein. Außerdem müsste im Jahr 1996 auch Eis als "Geschenk des Hauses" an Gäste verabreicht worden sein.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren sowie hinsichtlich der neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1994, Körperschaftsteuer 1990 bis 1993, Kapitalertragsteuer 1992 und 1993, Abgabe von alkoholischen Getränken 1990 bis 1992 und Gewerbesteuer 1993 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998, Körperschaftsteuerbescheide 1994, 1996 und 1997 und Kapitalertragsteuerbescheide 1994, 1996 und 1997 wurde teilweise Folge gegeben. Die Berufung gegen den Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheid 1995 wurde als unbegründet abgewiesen, die Bescheide wurden jedoch abgeändert.

Begründend stützte sich die belangte Behörde auf § 184 Abs. 1 BAO, wonach die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen hat, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen sei nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Könne die Herkunft der für das Tätigen von Einlagen verwendeten Mittel nicht aufgeklärt werden, dann sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass für die Einlagen nicht einbekannte Einkünfte herangezogen worden seien. Das Vorliegen von ungeklärten Einlagen löse diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer den ungeklärten Einlagen entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen habe. Begründend stützte sich die belangte Behörde auf Paragraph 184, Absatz eins, BAO, wonach die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen hat, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen sei nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Könne die Herkunft der für das Tätigen von Einlagen verwendeten Mittel nicht aufgeklärt werden, dann sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass für die Einlagen

nicht einbekannte Einkünfte herangezogen worden seien. Das Vorliegen von ungeklärten Einlagen löse diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach Paragraph 184, Absatz 2, BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer den ungeklärten Einlagen entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen habe.

Das Berufungsvorbringen zur Erklärung der Mittelherkunft sei aus folgenden Gründen nicht geeignet gewesen, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen:

Die Hingabe der behaupteten Darlehen von je S 400.000,-- in den Jahren 1992 und 1993 sei von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden. Die Tatsache, dass der mittlerweile verstorbene Onkel seinen Erben Barmittel in Höhe von S 1 Mio. zugewendet habe, sei kein Nachweis dafür, dass der Onkel dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in den Jahren 1992 und 1993 je S 400.000,-- als Darlehen überlassen habe. Das Vorhandensein von Geld in einem bestimmten Zeitpunkt lasse keinen Schluss auf die Verwendung desselben zu. Da weder ein Nachweis über die Hingabe des Darlehens noch über die Rückzahlung vorgelegt worden sei (eine Spargbuchabhebung über 1 Mio. sei kein geeigneter Nachweis, da das Geld auch für andere Zwecke hätte verwendet werden können), seien die jeweils S 400.000,-- zu Recht bei der Ermittlung der Höhe der Zurechnungsbeträge nicht berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Einkünfte aus der Verpachtung einer Tankstelle sei die Beschwerdeführerin aufgefordert worden, die Kontoauszüge jenes Kontos vorzulegen, auf das die Pachteinnahmen geflossen seien. Diese seien aber weder im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch im Berufungsverfahren vorgelegt worden, sodass eine diesbezügliche Überprüfung nicht möglich gewesen sei. Die Tatsache, dass die Pachteinnahmen in die Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers aufgenommen worden seien, sei kein Nachweis dafür, dass diese Beträge verwendet worden seien, um die von der Betriebsprüfung festgestellten Einlagen zu tätigen. Das Vorbringen, der Vater des Geschäftsführers habe auf Grund der Veräußerung von Liegenschaften über ausreichend Barvermögen verfügt, dieses aber nicht selbst verbraucht, und die Tatsache, dass das Verlassenschaftsverfahren sowohl nach dem Vater als auch nach der Mutter mangels Vermögen nicht durchgeführt worden sei, ersetzen nicht den Nachweis des Zahlungsflusses. Aus dem Nichtvorhandensein von Geldmitteln zum Zeitpunkt des Todes einer Person könne ebenso wenig wie aus dem Vorhandensein von Geld in diesem Zeitpunkt geschlossen werden, dass das vorhandene Geld dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zugewendet worden sei. Dem Argument, der Geschäftsführer habe nicht mit dem Ableben der Verwandten rechnen können, sei entgegenzuhalten, dass ihn sehr wohl eine Beweisvorsorgepflicht treffe, deren Verletzung ihm zum Nachteil gereichen müsse. Da das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein von Geldmitteln am Todestag von der Behörde nicht in Zweifel gezogen werde, dieses aber nicht geeignet sei, den Zahlungsfluss davor nachzuweisen, erübrige sich die Aufnahme der in der Berufung beantragten Beweise. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 1994 seien Biereinkäufe in Höhe von S 34.174,80 als Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen gewesen, sowie eine Getränkesteuerrückstellung in Höhe von S 7.615,-- zu berücksichtigen gewesen.

Bezüglich der sogenannten "Graulieferungen" wies die belangte Behörde drauf hin, dass die Beschwerdeführerin Kunde der St-AG gewesen sei. Von dieser habe die Beschwerdeführerin neben regulären Bierlieferungen (Status 6 - Lieferungen) auch sogenannte "Letztverbraucherlieferungen" bzw. Status 9 - Lieferungen, die in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht enthalten gewesen seien, erhalten. Schon bei der telefonischen Bestellung einer Bierlieferung sei die Form der Lieferung (offizielle Lieferung und/oder "Graulieferung" bekanntgegeben worden. Die Eingabe in den Datenbestand der St-AG sei derart vorgenommen worden, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirts die offizielle Lieferung eingegeben, danach ein Punkt gesetzt und nach diesem Punkt die mengenmäßige Eingabe der "Graulieferung" vorgenommen worden sei. Für die offizielle Lieferung sei eine Rechnung mit Angabe des Lieferempfängers ausgedruckt worden, über die "Graulieferung" sei nur ein Ausdruck in der "Bierführer-Info-Liste" bzw. einer Hilfsliste erfolgt. Die Letztverbraucherlieferung sei vom Bierführer sofort bar kassiert worden. Der Wirt habe weder eine Faktura noch einen Zahlungsbeleg erhalten. Für die Datenspeicherung dieser Vorgangsweise sei ein eigenes EDV-System benutzt worden. Bei jeder Lieferung, sowohl Status 6 als auch Status 9, sei über Datenbanktabellen die Kundennummer sowie der Name und die Anschrift des belieferten Kunden im System gespeichert worden. Die dort eingelangten Daten seien unveränderlich gewesen und hätten nachträglich nicht mehr beeinflusst werden können. Die Kundenstammdaten hätten eine

genaue Abfrage sowohl nach dem Namen als auch nach der Anschrift des Belieferten zugelassen. Die im EDV-Bestand unter der Kundennummer der Beschwerdeführerin angeführten Barverkäufe seien mit den unter ihrer Kundennummer angeführten, auf Rechnung erfolgten Lieferungen verknüpft gewesen. Die im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgte Kontrolle der "Weißlieferungen" habe ergeben, dass diese bis auf eine Ausnahme lückenlos in der Buchhaltung erfasst gewesen seien. Der so dargestellte Sachverhalt bezüglich der Bierlieferungen habe sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie die Aussagen der als Zeugen einvernommenen Angestellten der Brauerei gegründet.

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, die einvernommenen Zeugen hätten keine Aussage über konkrete, an die Beschwerdeführerin erfolgte Lieferungen gemacht, sei anzumerken, dass die Aussagen zwar tatsächlich keine Angaben über Lieferungen an konkrete Kunden der Brauerei enthalten hätten, aber übereinstimmende Informationen über den üblichen Hergang von Bierbestellungen. Da diese Praxis durch das verwendete EDV-System bedingt gewesen sei, bestehe für die Behörde kein Zweifel daran, dass die Vorgangsweise unterschiedslos bei allen Kunden der Brauerei Anwendung gefunden habe, zumal von Ausnahmen beim Bestellvorgang in den Zeugenaussagen keine Rede gewesen sei. Das Vorbringen, "Graulieferungen" hätten an Schließungstagen nicht erfolgen können, habe die Beschwerdeführerin durch Vorlage der betreffenden Kassabücher zu untermauern versucht. Die Tatsache aber, dass an bestimmten Tagen wegen der Schließung des Lokals keine Einnahmen erzielt worden seien, sei nicht als Nachweis dafür geeignet, dass "Graulieferungen" nicht hätten übernommen werden können. Dem Berufungsvorbringen, die übergebenen Tabellen hätten einen erheblichen Automatismus aufgewiesen (Verdoppelung der Liefermenge), während die Kundennummer selbst nicht angegeben sei, sei zu entgegnen, dass die Tabellen sehr wohl die Kundennummer der Beschwerdeführerin enthalten hätten, sowohl bei den Status 6 - als auch bei den Status 9 - Lieferungen und die Verdoppelung der Liefermenge im Hinblick auf das von der Brauerei verwendete EDV-System nicht in Zweifel zu ziehen gewesen sei. Ein über eine bloße Behauptung hinausgehender konkreter Nachweis, dass bestimmte Liefermengen nicht bezogen worden seien, sei von der Beschwerdeführerin nicht erbracht worden. Hinsichtlich des Vorbringens, die Getränkesteuer sei in Rechnung gestellt worden und es sei daher ein höherer Einstandspreis in Ansatz zu bringen, sei diesem Berufungsbegehren Folge zu geben und 10 % des Einkaufspreises als zusätzlicher Aufwand zu berücksichtigen gewesen. Beim Ausschankschwund, dessen Berücksichtigung ebenfalls in der Berufung beantragt worden sei, sei die belangte Behörde zur Überzeugung gelangt, dass 2 % von den als Fassbier (nicht als Flaschenbier) bezogenen Letztverbraucherlieferungen ein den Lebenserfahrungen entsprechender Ansatz sei. Gegenteiliges sei von der Beschwerdeführerin trotz eines entsprechenden Vorhaltes nicht vorgebracht worden. Dem Vorbringen, Letztverbraucherlieferungen seien nicht rabattiert und es seien in den Preisen teilweise Lieferzuschläge enthalten gewesen, sei - in Anlehnung an die Stellungnahme des Betriebsprüfers - entgegenzuhalten gewesen, dass von der Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Zur gerügten Verhängung eines Sicherheitszuschlages wies die belangte Behörde darauf hin, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen der Schätzung gehöre. Diese Schätzungsmethode gehe nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Dies erscheine der Behörde vor allem in Anbetracht der Tatsache gerechtfertigt, dass keine Zuschätzung im Rahmen der 10%-igen Umsätze erfolgt sei, obwohl den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen sei, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein Lokal mit einer sehr umfangreichen Speisekarte gehandelt habe. Auch hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10 % der erklärten Umsätze habe sich die Behörde der Ansicht des Prüfers angeschlossen. Dem Einwand, es sei zu berücksichtigen, dass Spirituosen in nicht unerheblichem Ausmaß als "Geschenk des Hauses" frei ausgegeben worden seien, sei insofern entgegenzutreten, als die Verhängung des Sicherheitszuschlages ihre Begründung nicht nur in den festgestellten "Schwarzlieferungen" gehabt habe, sondern vom Betriebsprüfer auch erhebliche Schwankungen des Rohaufschlagskoeffizienten in den einzelnen Streitjahren festgestellt worden seien.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 verwies die belangte Behörde auf § 93 Abs. 1 EStG 1988, wonach bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertrag erhoben werde. Zu diesen Kapitalerträgen gehörten gemäß Abs. 2 Z. 1 lit. a leg. cit auch sonstige Bezüge aus

Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinn seien andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss beziehe. Dazu zählten insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne seien solche verdeckte Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei allerdings für die Jahre 1994 bis 1997 dem Einwand der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Ausschankschwundes Rechnung zu tragen gewesen sei. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 verwies die belangte Behörde auf Paragraph 93, Absatz eins, EStG 1988, wonach bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertrag erhoben werde. Zu diesen Kapitalerträgen gehörten gemäß Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, leg. cit auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinn seien andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss beziehe. Dazu zählten insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne seien solche verdeckte Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei allerdings für die Jahre 1994 bis 1997 dem Einwand der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Ausschankschwundes Rechnung zu tragen gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Hinsichtlich der Einlagen, bezüglich derer sich der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auf Darlehen seines Onkels über je S 400.000,-- berufen hatte, rügt die Beschwerdeführerin die Feststellung der Behörde, dass "kein geeigneter Nachweis erbacht worden sei, weil das Geld auch für andere Zwecke hätte verwendet werden können", obwohl "Sparbuchabhebungen von über ATS 1 Mio vorgelegt" worden seien. Damit wären Beweislastregeln unrichtig angewandt worden. Ein Negativbeweis sei nicht zu erbringen "(Nichtverwendung von Mitteln für andere Zwecke)". Es liege daher ein sekundärer Verfahrensmangel vor.

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

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077, mwN). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. abermals das soeben zitierte Erkenntnis). Die Sachgrundlagenermittlung der Behörde unterliegt der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 96/13/0002, mwN). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach Paragraph 184, Absatz 2, BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat vergleiche ,

für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077, mwN). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage vergleiche , abermals das soeben zitierte Erkenntnis). Die Sachgrundlagenermittlung der Behörde unterliegt der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen vergleiche , u.a. das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 96/13/0002, mwN).

Das Beschwerdevorbringen enthält keinen Ansatzpunkt für die Annahme, dass die Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht standhielte. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin "Sparbuchabhebungen von über 1 Mio ATS" nachgewiesen hat, zeigt vor dem Hintergrund, dass auf dem Verrechnungskonto der Beschwerdeführerin Einlagen im Ausmaß von mehreren Millionen Schilling aufschienen, keine Unschlüssigkeit der Annahme ungeklärter Einlagen auf. Aber auch mit dem Begründungselement der belangten Behörde, es sei "kein geeigneter Nachweis" erbracht worden, wird entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kein Negativbeweis für die "Nichtverwendung der Mittel für andere Zwecke" gefordert, sondern nur aufgezeigt, dass der Bestand von ausreichenden Geldmitteln für die entsprechenden Einlagen nicht nachgewiesen worden ist. Eine unrichtige Anwendung des § 167 Abs. 2 BAO liegt daher nicht vor. Gleiches gilt für das allgemeine Beschwerdevorbringen, dem Geschäftsführer wären Geldmittel auch aus anderen Quellen (Pachteinnahmen betreffend eine Tankstelle sowie Einnahmen aus Liegenschaftsverkäufen) zur Verfügung gestanden. Das Beschwerdevorbringen enthält keinen Ansatzpunkt für die Annahme, dass die Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht standhielte. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin "Sparbuchabhebungen von über 1 Mio ATS" nachgewiesen hat, zeigt vor dem Hintergrund, dass auf dem Verrechnungskonto der Beschwerdeführerin Einlagen im Ausmaß von mehreren Millionen Schilling aufschienen, keine Unschlüssigkeit der Annahme ungeklärter Einlagen auf. Aber auch mit dem Begründungselement der belangten Behörde, es sei "kein geeigneter Nachweis" erbracht worden, wird entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kein Negativbeweis für die "Nichtverwendung der Mittel für andere Zwecke" gefordert, sondern nur aufgezeigt, dass der Bestand von ausreichenden Geldmitteln für die entsprechenden Einlagen nicht nachgewiesen worden ist. Eine unrichtige Anwendung des Paragraph 167, Absatz 2, BAO liegt daher nicht vor. Gleiches gilt für das allgemeine Beschwerdevorbringen, dem Geschäftsführer wären Geldmittel auch aus anderen Quellen (Pachteinnahmen betreffend eine Tankstelle sowie Einnahmen aus Liegenschaftsverkäufen) zur Verfügung gestanden.

Keinesfalls zielführend kann das Vorbringen sein, dass "10, 15 oder mehr Jahre zurückliegende private Vorgänge/Liegenschaftsverkäufe/Privatdarlehen" nicht durch Kontounterlagen oder Sparunterlagen hätten nachgewiesen werden können, bzw. derartige Vorgänge nicht im Detail mit einzelnen Eingängen auf den Verrechnungskonten bzw. im Kassabuch übereinstimmten, sei schon daraus erklärbar, dass entwertete Spareinlagenbücher nicht jahrzehntelang aufgehoben würden. Dazu ist lediglich darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der in Rede stehenden abgabenbehördlichen Prüfung maximal 7 Jahre zurückliegende Einlagen geprüft wurden. Von "Jahrzehnte zurückliegenden" Vorgängen kann daher keine Rede sein.

Hinsichtlich der Feststellungen bezüglich der Bierlieferungen rügt die Beschwerdeführerin unter anderem, sie habe im Zuge der Betriebsprüfung auch ihre Kassabücher vorgelegt, woraus auch Schließ- und Urlaubstage erkennbar gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe auch dargestellt, dass aus den Excel-Listen "Graulieferungen" an diversen Schließungstagen/in der Urlaubszeit erkennbar seien. An diesen Tagen seien auch keine "offenen Lieferungen" erfolgt. Dies sei ein Indiz für Fehler in der Originaldatenübernahme oder für den Umstand, dass nicht generell die Endverbraucherlieferungen der Beschwerdeführerin zugerechnet werden könnten, auch wenn eine Kundennummer der Beschwerdeführerin in den Excel-Listen oder beim Lieferanten eingegeben worden sei. Wenn die Behörde anmerke, dass der bloße Umstand, dass an bestimmten Tagen wegen Schließung des Lokales keine Einnahmen erzielt worden seien, nicht als Nachweis dafür geeignet sei, dass Graulieferungen nicht hätten übernommen werden können, sei auszuführen, dass hier wieder ein überschießender Negativbeweis abverlangt werde. Warum sollte denn gerade an Urlaubszeiten, an Wochenenden oder gerade am Beginn einer Urlaubszeit eine Lieferung erfolgt sein. Derartiges wäre nicht nur geradezu unüblich, sondern auch kaum administrierbar. Wer warte denn schon

während seiner Urlaubszeit eine Bierlieferung, die zu irgendeiner Tageszeit komme, ab. Es gebe auch keinen zwingenden Beweis dafür, dass tatsächlich derartige "Graulieferungen" an die Beschwerdeführerin erfolgt seien.

Tatsächlich zeigt die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 auf.

Bereits in der Berufung hatte die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass aus den Tabellen zu erkennen sei, dass "graue" Lieferungen an Schließungstagen, sowie während der Urlaubszeit stattgefunden hätten. Der Prüfer äußerte sich dazu in der von ihm zur Berufung erstatteten Stellungnahme, eine solche Zurechnung könne von ihm nicht verifiziert werden, weil ihm die Buchhaltungsunterlagen nicht mehr zur Verfügung stünden. Die belangte Behörde nahm zum Ablauf der (telefonischen) Bestellungen als erwiesen an, dass dieser so erfolgt sei, dass nach Aufruf der Kundennummer des betreffenden Wirtes die "offizielle Lieferung eingegeben", danach ein Punkt gesetzt und danach die mengenmäßige Eingabe der "Graulieferung" vorgenommen worden sei.

Vor diesem Hintergrund greift aber die Auseinandersetzung der belangten Behörde mit den von der Beschwerdeführerin geäußerten Bedenken zur Richtigkeit des ausgewerteten Kontrollmaterials, wonach die Tatsache, dass an bestimmten Tagen wegen Schließung des Lokales keine Einnahmen erzielt worden seien, nicht als Nachweis dafür geeignet sei, dass "Graulieferungen" nicht hätten übernommen werden können, zu kurz. War davon auszugehen, dass "Graulieferungen" bzw. "Schwarzlieferungen" systemimmanent gleichzeitig mit "Weißlieferungen" bzw. "offiziellen" Lieferungen erfolgten, so sind im Hinblick darauf, dass gerade an Schließungstagen und in der Urlaubszeit der Beschwerdeführerin ausschließlich "Graulieferungen" erfasst wurden, Zweifel an der Richtigkeit des ausgewerteten Kontrollmaterials nicht von der Hand zu weisen. Es mag zutreffen, dass "Grau-bzw. Schwarzlieferungen" zu entsprechenden Zeiten übernommen werden konnten, der angefochtene Bescheid enthält aber keine Feststellungen dazu, dass und - unter Berücksichtigung des dargestellten Bestellvorganges - wie von der liefernden Brauerei entsprechende Bestellungen (ausschließlich von "Grau- bzw. Schwarzlieferungen") entgegengenommen wurden, und keine Auseinandersetzung damit, weshalb gerade zu Zeiten, in welchen der Betrieb der Beschwerdeführerin geschlossen war, trotz angeblicher "Graulieferungen" Lieferungen auf Rechnung ("Weißlieferungen") fehlten.

Da sich der angefochtene Bescheid somit hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1995 bis 1997 als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist war er insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Da sich der angefochtene Bescheid somit hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1995 bis 1997 als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist war er insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera c, VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Februar 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150077.X00

Im RIS seit

29.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

22.07.2010

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at