jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/10/28 2006/15/0361

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.10.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §125 Abs1;
BAO §184;
UStG 1994 §16 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des W E in L, vertreten durch Dr. Rudolf Hartmann, Rechtsanwalt in 6713 Ludesch, Raiffeisenstraße 58, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 7. November 2006, RV/0132-F/05, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebes nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt, wurde für den Zeitraum 2001 bis 2003 eine Außenprüfung durchgeführt. Im Bericht über diese Prüfung vom 25. Jänner 2005 ist der Betriebsgegenstand u.a. mit Fußboden-, Platten-, und Fliesenlegerei angegeben.

Im Bericht vom 10. Juli 2002 über eine den vorangehenden Zeitraum 1998 bis 2000 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung ist festgehalten, dass seinerzeit die Buchhaltung u.a. deshalb nicht ordnungsgemäß gewesen sei, weil Bilanzansätze für Warenvorräte gefehlt hätten und Bilanzansätze für fertige und halbfertige Arbeiten entweder ebenfalls gefehlt hätten oder völlig falsch gewesen seien.

Im Zuge der Außenprüfung für den Zeitraum 2001 bis 2003 stellte der Prüfer u.a. fest, dass zum 31. Dezember 2001 keine Inventur vorgelegt worden sei. Dieser Buchführungsmangel und eine kalkulatorische Umsatzverprobung rechtfertigten trotz Berücksichtigung aller vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Einwendungen einen

Gefährdungszuschlag in Höhe von 1 % des erklärten Umsatzes. Als Folge dessen sei auch der erklärte Verlust des Jahres 2001 zu vermindern.

Den Feststellungen des Prüfers entsprechend erließ das Finanzamt geänderte (gem.§ 200 Abs 1 BAO vorläufige) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2001.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages eingewendet, kalkulatorisch hätten keinerlei Unstimmigkeiten festgestellt werden können. Dem Betriebsprüfer sei bekannt gegeben worden, dass der Beschwerdeführer die Arbeiten im Jahr 2001 bereits Ende November wegen ungünstiger Witterung eingestellt und erst Ende Jänner oder Anfang Februar des Jahres 2002 wieder aufgenommen habe. Alle vorhandenen Materialien seien aufgearbeitet worden und wertmäßig in den halbfertigen Arbeiten enthalten.

Mit Berufungsvorentscheidungen wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Inventur zum 31. Dezember 2001 nicht vorgelegt worden sei. Selbst wenn den Berufungsausführungen gefolgt werde, dass alle vorhandenen Materialien zum Bilanzstichtag aufgearbeitet und wertmäßig in den halbfertigen Arbeiten enthalten gewesen seien, fehle dennoch ein entsprechender Bilanzansatz. Der Prüfer habe Mängel in der kalkulatorischen Umsatzverprobung festgestellt. Diese Differenzen hätten mittlerweile aufgeklärt werden können, hervorgekommen sei, dass eine Ausgangsrechnung vom 2. Juli 2001 an die A-GmbH in Höhe von 314.940 S brutto (für Estrich- und Isolierarbeiten) in der Buchhaltung nicht erfasst gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe die Nichterfassung im Rechenwerk des Jahres 2001 nunmehr damit begründet, dass über das Vermögen der A-GmbH im Juli 2002 der Konkurs eröffnet worden und somit die Zahlung nicht mehr erfolgt sei. Darin liege nach Ansicht des Finanzamtes ein weiterer Buchführungsmangel, denn zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung (im Jahr 2001) hätte die Forderung in der Buchhaltung erfasst werden müssen. Es könne folglich nicht ausgeschlossen werden, dass auch andere Rechnungen nicht verbucht worden seien. Aufgrund dieser mangelhaften Aufzeichnungen im Jahr 2001 dürfe ohne Verstoß gegen die Denkgesetze angenommen werden, dass nicht nur die von der Behörde nachgewiesenen, nicht verbuchten Vorgänge, sondern noch weitere unaufgedeckte Vorgänge buchhalterisch nicht erfasst worden seien. Dieser Umstand rechtfertige einen Sicherheitszuschlag. Ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 1 % des erklärten Umsatzes sei jedenfalls angemessen.

Im Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer vor, es seien zum Bilanzstichtag lediglich nicht abgerechnete Leistungen vorhanden gewesen, welche auch ordnungsgemäß in der Bilanz ausgewiesen worden seien. Das Rohmaterial könne nicht ein zweites Mal oder gar separat in der Bilanz ausgewiesen werden. Somit liege kein Buchführungsmangel vor. Hinsichtlich der Nichtverbuchung der Rechnung an die A-GmbH werde zugestanden, dass die Verbuchung hätte vorgenommen werden müssen. Da aber zum damaligen Zeitpunkt die A-GmbH schon "angeschlagen" gewesen sei, hätte sofort wieder eine Wertberichtigung bzw. Ausbuchung der Forderung erfolgen müssen. Unter Beachtung dieses Umstandes hätten kalkulatorische Mängel nicht festgestellt werden können.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 als unbegründet ab und entschied unter einem über eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 (betreffend die Höhe eines zu berücksichtigenden Verlustvortrages) in Form einer Teilstattgabe.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2001 wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, bereits formelle Buchführungsmängel, die Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorriefen, begründeten die Schätzungsbefugnis der Behörde. Sachliche Unrichtigkeit der Buchführung sei gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig aufgezeichnet worden seien. Bei Gewinnermittlern durch Bestandsvergleich sei auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten.

Die Verpflichtung zur jährlichen Bestandaufnahme habe für den Bereich des körperlichen Umlaufvermögens die größte praktische Bedeutung. Grundsätzlich seien alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens jährlich durch Bestandsaufnahme zu erfassen. Inventuren zählten zu den wesentlichen Bestandteilen einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehle die Inventur, so sei die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst worden seien.

In der Berufung sei das Fehlen der Inventur damit begründet worden, dass die vorhandenen Materialien aufgearbeitet und wertmäßig in den halbfertigen Arbeiten enthalten gewesen seien. Die belangte Behörde verweise darauf, dass bereits bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 die Bestände "Warenvorräte" und "halbfertige Arbeiten"

geschätzt worden seien. Das Finanzamt sei zum 31. Dezember 2000 von einem geschätzten Bestand an Waren (Rohmaterialien) von 700.000 S und an halbfertigen Arbeiten von 900.000 S ausgegangen. Nach Auffassung der belangten Behörde hätte der Beschwerdeführer angesichts der bereits bei der Vorprüfung festgestellten Buchführungsmängel dafür Sorge tragen müssen, dass diese künftig vermieden werden.

Dem Vorbringen, zum 31. Dezember 2001 seien die Materialien aufgearbeitet gewesen, werde entgegnet, dass eine solche Behauptung entsprechend nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen sei. Die Behauptung, die vorhandenen Materialien seien aufgearbeitet und wertmäßig in den halbfertigen Arbeiten enthalten, könne mangels Substantiierung und mangels eines Nachweises nicht nachvollzogen werden. Eine Bestandsaufnahme müsse für Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Der geschätzte Warenvorrat zum 31. Dezember 2000 sei im Übrigen der geschätzte Anfangsbestand zum 1. Jänner 2001.

Selbst wenn das Ergebnis einer Bestandsaufnahme der Warenvorräte zum 31. Dezember 2001 "0" gewesen sein sollte, wäre der Beschwerdeführer schon wegen des Grundsatzes der Nachprüfbarkeit für Dritte verpflichtet gewesen, eine den Geboten der Richtigkeit und Vollständigkeit entsprechende Inventur zu erstellen. Fehle die Inventur oder sei sie mangelhaft, sei die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst worden sind.

Das Fehlen der Inventur begründe, für sich gesehen, bereits die Schätzungsberechtigung. Zudem habe der Beschwerdeführer die Rechnung vom 2. Juli 2001 über die der A-GmbH erbrachten Leistungen nicht als Forderung verbucht. Wenn der Beschwerdeführer vorbringe, dass zum damaligen Zeitpunkt die A-GmbH schon "angeschlagen" gewesen sei, weshalb sofort wieder eine Wertberichtigung bzw. Ausbuchung hätte erfolgen müssen, könne dem nicht beigepflichtet werden. Selbst wenn sich zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 die Berechtigung zur Forderungsabschreibung ergäbe, würde dies nichts am Umstand ändern, dass eine Forderung auszuweisen sei, wenn sie entstanden sei. Bei Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen sei dies der Zeitpunkt, in dem die Warenlieferung erfolgt bzw. die Leistung erbracht sei. Für die Einbringlichkeit seien die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Eine Einzelwertberichtigung zu einer Forderung sei steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risken bestünden. Die nicht vollständige Verbuchung der Geschäftsvorfälle begründe als sachliche Unrichtigkeit der Buchführung ebenfalls die Schätzungsberechtigung.

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen seien, komme die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages sei eine Schätzungsmethode, die davon ausgehe, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien.

Da gegenständlich als Schätzungsmethode nicht eine kalkulatorische Schätzung gedient habe, sondern wegen der festgestellten Buchführungsmängel (fehlende Inventur und nicht vollständige Erfassung der Geschäftsfälle) ein Sicherheitszuschlag verhängt worden sei, stehe der vom Beschwerdeführer erhobene Einwand, "kalkulatorische Mängel" hätten ansonsten (gemeint bei Berücksichtigung der Nichtverbuchung der Rechnung an die A-GmbH) nicht festgestellt werden können, der Verhängung eines Sicherheitszuschlages nicht entgegen.

Gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Er erachtet sich im Recht verletzt, dass kein Sicherheitszuschlag verhängt werde. Die Beschwerde betrifft den angefochtenen Bescheid sohin nur insoweit, als er über Umsatz- und Einkommensteuer 2001 abspricht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe dem Finanzamt hinsichtlich der fehlenden Inventur mitgeteilt, dass zum Bilanzstichtag keine Materialen vorhanden gewesen seien; diese seien in den halbfertigen Arbeiten enthalten gewesen. Die Beschwerde wendet sich gegen die Ansicht der belangten Behörde, das Vorbringen, es seien keine Materialien vorhanden gewesen, könne mangels Substantiierung und mangels eines Nachweises nicht nachvollzogen werden. In der Beschwerde wird sodann vorgebracht, dass im Bericht über die Außenprüfung noch auf eine kalkulatorische Umsatzverprobung verwiesen worden sei; im Laufe des Verwaltungsverfahrens habe sich dann

herausgestellt, dass eine wegen mangelnder Werthaltigkeit nicht verbuchte Ausgangsrechnung gemeint gewesen sei. Somit sei für den Beschwerdeführer die kalkulatorische Umsatzverprobung als Begründung für den Gefährdungszuschlag von 1% nicht nachvollziehbar. Das Unterlassen der Verbuchung der Ausgangsrechnung aus dem Juli 2001 habe seinen Grund darin gehabt, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der notwendigen Verbuchung im September 2001 bereits von einem kritischen Zustand des Kunden Kenntnis gehabt habe. Dieser Kunde habe auch eine Vereinbarung über Ratenzahlung nicht eingehalten; schließlich sei im Laufe des Jahres 2002 über das Vermögen des Kunden der Konkurs eröffnet worden.

Mit diesem Vorbringen wird die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht dargetan.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer das Ergebnis einer von ihm im Jahre 2001 erfolgten Leistungserbringung nicht in seinem Rechenwerk erfasst. Weil dieser Vorgang, insbesondere auch die Forderung gegenüber dem Kunden (A-GmbH) von ca 300.000 S im Rechenwerk nicht aufgeschienen ist, haben sich bei der vom Betriebsprüfer vorgenommenen kalkulatorischen Verprobung zunächst Unstimmigkeiten ergeben. Durch das nachträgliche Offenlegen dieses Geschäftsfalles gegenüber dem Finanzamt konnten die Unstimmigkeiten in der kalkulatorischen Verprobung beseitigt werden. Die belangte Behörde stützt das Vorliegen der Schätzungsbefugnis - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht auf Kalkulationsdifferenzen. Zu Recht führt sie aber aus, dass der Geschäftsfall, insbesondere auch die Forderung gegenüber dem Kunden, im Rechenwerk des Beschwerdeführers hätte ausgewiesen werden müssen. Für einkommensteuerliche Zwecke wäre die Forderung -

nach den tatsächlichen Verhältnissen zum 31. Dezember 2001 - zu bewerten gewesen. Aufgrund welcher tatsächlichen Umstände sich bereits zum 31. Dezember 2001 eine Wertberichtigung von 100% als richtig erweist, hat der Beschwerdeführer im Übrigen im Verwaltungsverfahren mit dem Vorbringen, der Kunde sei bereits im Jahr 2001 "angeschlagen" gewesen, nicht nachvollziehbar vorgetragen.

Eine Umsatzberichtigung nach § 16 Abs 3 UStG 1994 erfordert die Uneinbringlichkeit der Forderung. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung ist nicht ausreichend, um sie im Sinne des § 16 Abs 3 UStG 1994 als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein. Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 3. September 2008, 2003/13/0109). Im Beschwerdefall ist in keiner Weise aufgezeigt, aus welchen Gründen die Forderung bereits nach den Verhältnissen des Jahres 2001 als gänzlich uneinbringlich zu beurteilen gewesen sein sollte.

Vor diesem Hintergrund hat die belangte Behörde das völlige Fehlen des Ausweises des in Rede stehenden Geschäftsfalls, insbesondere des Ausweises der Forderung gegenüber der A-GmbH in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 zu Recht als sachliche Unrichtigkeit beurteilt und daraus die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs 3 BAO abgeleitet.

Die Buchführungspflicht nach § 125 Abs 1 BAO (in der für das Streitjahr geltenden FassungBGBl 1996/797) umfasst auch die Verpflichtung, "auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen" regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen (vgl das hg Erkenntnis vom 24. April 1996, 92/13/0284). Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (vgl das hg Erkenntnis vom 31. März 1998, 93/13/0035).

Zu Recht ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass das Fehlen einer Inventur der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung entgegen steht, woran auch nichts ändert, wenn es zutrifft, dass für eine bestimmte Bilanzposition (Vorräte) am Bilanzstichtag keine Wirtschaftsgüter vorhanden gewesen sind. Zutreffend hat die belangte Behörde im Übrigen darauf verwiesen, dass auch die Eröffnungsbilanzwerte nicht aus einer Inventur abgeleitet werden konnten.

Im Hinblick auf das Bestehen der Schätzungsbefugnis kann es auch nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde mit einem Sicherheitszuschlag von 1% vorgegangen ist. Diese Schätzungsmethode der Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht

alle Geschäftsfälle Eingang in die Aufzeichnungen gefunden haben (vgl Ritz, BAO3, § 184 Tz 18).

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Oktober 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150361.X00

Im RIS seit

01.12.2008

Zuletzt aktualisiert am

03.05.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at