jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/23 2004/13/0033

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.05.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des A in W, vertreten durch Dr. Oliver Koch, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Doblhoffgasse 5/10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. Dezember 2003, Zl. RV/1008- W/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.088 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitzeitraum 1994 bis 1996 ein Einzelunternehmen mit Spiel- und Geldautomaten und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer von November 1998 bis April 1999 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung über die Streitjahre 1994 bis 1996 hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 30. April 1999 unter Tz 15 "Sachverhalt" fest, der Beschwerdeführer habe im Prüfungszeitraum Spielautomaten an verschiedenen Standorten aufgestellt und daneben einen "Gag-Shop" in Wien betrieben. Bereits vor dem Prüfungszeitraum würden in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 Privateinlagen in Höhe von 280.000 S aufscheinen. Über die Herkunft der Geldmittel befragt, habe der Beschwerdeführer angegeben, dass die Gelder von seinem Vater stammten und ihm 1994 von seinem Vater ein Darlehen in Höhe von 90.000 S gewährt worden sei. Für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 sei eine Vermögensdeckungsrechnung erstellt worden. In Zusammenarbeit mit der steuerlichen Vertretung sei im Jahr 1995 eine Unterdeckung von rund 73.000 S festgestellt worden. Eine Erklärung dafür habe der Beschwerdeführer nicht geboten, sondern nur angegeben, dass die Geldmittel wahrscheinlich ebenfalls von seinem Vater stammen dürften. Darüber hinaus habe der Prüfer festgestellt, dass im Zeitraum zwischen 1. Jänner und 17. Februar 1995 Einlagen in

Höhe von 405.000 S getätigt worden seien, ohne dass in den Büchern ein entsprechender Vermerk über die Herkunft der Gelder aufscheine. Eine Erklärung dafür habe der Beschwerdeführer nicht geboten. Er habe ebenfalls angegeben, dass die Geldmittel wahrscheinlich von seinem Vater stammen dürften. Im Handakt der steuerlichen Vertretung seien für nach dem Prüfungszeitraum gelegene Zeitpunkte abermals zwei Darlehensbestätigungen festgestellt worden, nämlich eine mit 9. Jänner 1997 über 200.000 S und eine mit 5. Jänner 1998 über 140.000 S. Der Prüfer habe den Beschwerdeführer um einen Nachweis für die Hingabe der Gelder durch den Vater (z.B. Sparbuchabhebungen) ersucht, es sei jedoch zwischen der Betriebsbesichtigung am 20. Jänner 1999 und der Schlussbesprechung am 8. April 1999 dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen, einen Nachweis über die Hingabe der Gelder durch den Vater zu erbringen. Es sei lediglich eine eidesstattliche Erklärung des Vaters für die zur Verfügung gestellten Geldmittel angeboten worden. Auf Grund der Höhe der einzelnen Beträge, der "Stellung und Bildung des Vaters (Beamter bei der ÖBB, Abteilung: Finanzdirektion!!!!)" sei eine derartige Erklärung nicht ausreichend.

Auf Grund der Aussagen des Beschwerdeführers betreffend den Rohaufschlag lasse sich der Umsatz im "Gag-Shop" relativ leicht ermitteln und seien keine Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden. Zum Automatenverleih habe der Prüfer festgestellt, dass weit weniger als 50 % der vorhandenen Spiel- und Geldautomaten den erklärten Erlösen im Prüfungszeitraum hätten zugeordnet werden können. Die hohe Anzahl der "auf Lager liegenden Geräte" habe der Beschwerdeführer damit begründet, dass bei "kaputt gegangenen" Geräten vergessen worden sei, den Buchwert auszubuchen, und dass viele Geräte als Reserve für reparaturbedürftige Automaten gehalten worden seien. Der Beschwerdeführer bestreite, dass mehr als die als "aufgestellt" eingestuften Automaten tatsächlich in Betrieb gewesen wären. Ausgehend von der "unbedenklichen Feststellung eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses" sei die Behörde berechtigt, diesen Vermögenszuwachs den erklärten Einkünften des Abgabepflichtigen schätzungsweise hinzuzurechnen.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Schätzung fuhr der Prüfer fort, dass rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel nur dann als erwiesen anzunehmen seien, wenn sie deutlich nach außen in Erscheinung träten, oder - soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung nicht in Betracht komme oder nicht üblich sei - zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten würden. Es sei durchaus nicht unüblich, dass Kinder schon zu Lebzeiten ihrer Eltern von diesen größere Geldbeträge erhielten. Es sei aber kein Nachweis dafür erbracht worden, dass der Beschwerdeführer solche Geldzuwendungen oder Darlehen erhalten habe. Der Prüfer verweise darauf, dass keine schriftlichen Unterlagen hätten vorgelegt werden können, die als Beweis für eine finanzielle Hilfestellung der Eltern in Betracht gekommen wären. Nach Hinweis auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen führte der Prüfer an, "in diesem Zusammenhang" komme dem Umstand Bedeutung zu, dass es über die Darlehensgewährung des Vaters im Jahr 1995 keinerlei schriftliche Unterlagen gebe. Wenn auch kein Notariatsakt gefordert werden könne, sei doch eine Kreditgewährung ohne verbindliche Vereinbarung über den Zeitpunkt oder den Zeitraum der Abstattung an sich ungewöhnlich. Wenn die Darlehen jahrelang ohne jede Rückzahlung und ohne effektive Zahlung von Zinsen liefen, stünde dies mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang.

Auf Grund der Vermögensunterdeckung Anfang des Jahres 1995 von mindestens 405.000 S (die jährliche Vermögensunterdeckung von 73.000 S sei sogar von der steuerlichen Vertretung errechnet worden) müsse angenommen werden, dass Teile der "auf Lager gelegenen" Spielautomaten tatsächlich während des gesamten Prüfungszeitraumes in Betrieb gestanden seien. Der Prüfer habe daher die Bemessungsgrundlage im Schätzungswege ermitteln müssen. Den Argumenten des Beschwerdeführers in Bezug auf Reparatur und Reserve (Tauschgeräte) sei dadurch Rechnung getragen worden, dass rund 25 % der vorhandenen Automaten (ausgenommen Geldspielautomaten; auf Grund der geringen Zahl sei keine Reserve zu errechnen) "auf Lager verrechnet" worden seien. Der Beschwerdeführer habe nicht die Erlöse der einzelnen Automaten aufgezeichnet, sondern nur in der Gesamtsumme (z.B. 7 Geräte, 15.390 S). Für die Schätzung seien daher die monatlichen Erlöse je aufgestelltem Automaten ermittelt worden. Dabei handle es sich pro Geldspielautomat um 36.830 S brutto und bei den übrigen Geräten um 3.900 S brutto monatlich.

Unter Tz 16 seines Berichtes gelangte der Prüfer bei der

"Berechnung" zu folgender Aufstellung:

"Tz 16 Berechnung:

1994

Flipper

Video

Geldautomat

Billard

vorhandene Geräte

18

56

2

10

aufgestellt

7

30

1

4

auf Lager lt. Erklärung

11

26

1

6

auf Lager lt. Bp

5

14

0

3

Gerätedifferenz

6

12

1

3

monatl. Erlös/Gerät

3.900,00

3.900,00

36.830,00

3.900,00

Umsatzdifferenz brutto

23.400,00

46.800,00

36.830,00

11.700,00

Umsatzdifferenz netto

19.500,00

39.000,00

30.691,67

9,750,00

Umsatzdiff. netto jährl.

234.000,00

468.000,00

368.300,00

117.000,00

Wirteanteil 50 %

117.000,00

234.000,00

184.150,00

58.500,00

Gewinnauswirkung

117.000,00

234.000,00

184.150,00

58.500,00

1995

Flipper

Video

Geldautomat

Billard

vorhandene Geräte

16

34

3

8

aufgestellt

2

25

1

3

auf Lager lt. Erklärung

14

9

2

5

auf Lager lt. Bp

4

9

1

2

Gerätedifferenz

10

0

1

3

monatl. Erlös/Gerät

3.900,00

3.900,00

36.830,00

3,900,00

Umsatzdifferenz brutto

39.000,00

0,00

36.830,00

11.700,00

Umsatzdifferenz netto

32.500,00

0,00

30.691,67

9.750,00

Umsatzdiff. netto jährl.

390.000,00

0,00

368.300,00

117.000,00

Wirteanteil 50 %

195.000,00

0,00

184.150,00

58.500,00

Gewinnauswirkung

195.000,00

0,00

184.150,00

58.500,00"

Aus der Gegenüberstellung 1994 zu 1995 sei ersichtlich, dass im Jahr 1995 um 40 % weniger Geräte (außer den Geldspielautomaten) als 1994 zum Einsatz gekommen seien. Dieser Prozentsatz (Verringerung der Geräte) sei auch für 1996 angewendet worden. Daraus habe der Prüfer die näher wiedergegebenen "Nettoumsatzdifferenzen" mit entsprechenden Gewinnauswirkungen für 1996 berechnet.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen Bescheide des Finanzamtes vom 5. Mai 1999, mit welchen ihm "die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996 im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens wegen einer Betriebsprüfung vorgeschrieben" worden sei, welche in den vorgelegten Verwaltungsakten jedoch nicht enthalten sind. Er begründete die Berufung damit, dass "das Mehrergebnis der BP" im Wesentlichen auf zwei Feststellungen beruhe, nämlich auf einer Vermögensunterdeckung des Jahres 1995 in Höhe von 73.000 S, wobei in der Zeit vom 1. Jänner bis 17. Februar 1995 Einlagen von insgesamt 405.000 S ("davon nachweislich 85.000 S aus noch vorhandenen Sparbüchern") getätigt worden seien, sowie auf einem Lagerbestand an Geräten, den "die BP als unglaubwürdig angesehen" habe. Zur Vermögensunterdeckung und den Einlagen zeige eine in der Berufung enthaltene Aufstellung (in 1.000 S), dass der Beschwerdeführer über einen Zeitraum von fünf Jahren ausreichend Mittel zur Verfügung gehabt habe, um sowohl seine Investitionen durchführen als auch seinen Lebensunterhalt bestreiten zu können.

Die Aufstellung hatte folgenden Inhalt:

"Gewinn

Afa

Dot.lFB

Summe

- Erh.Akt.

+Erh.Pass.

Verlust

+Verm.Akt

-Verm.Pass.

1996

+ 187

466

84

+ 737

- 368

+ 181

+ 550

1995

- 357

497

34

+ 174

+ 9

- 172

+ 11

1994

- 412

519

78

+ 185

+ 100

+ 182

+ 467

1993

- 250

618

-

+ 367

+ 7

+ 408

+ 782

1992

+ 277

642

124

+1.043

- 405

+ 301

+ 939"

Die letztlich zur Verfügung stehenden Beträge würden sich aus dem Gewinn/Verlust zuzüglich der nicht ausgabenwirksamen Aufwendungen, zuzüglich der Mittelaufbringung, abzüglich der Mittelverwendung, ergeben. Die Aussagen des Vaters bezüglich der Darlehen seien nicht ohne weiteres vom Tisch zu wischen, wenn auch "die Formvorschriften nicht in allen Belangen erfüllt" worden seien.

Zum Lagerbestand an Automaten gebe es einige gewichtige Gründe, die den hohen Lagerbestand erklärten. Das Nächstliegende und auch vom Prüfer am leichtesten Überprüfbare sei die Tatsache, dass es sich bei diesen Automaten um völlig veraltete und zum Teil defekte Geräte handle. Sofern sie noch funktionierten oder im Prüfungszeitraum noch funktioniert hätten, seien diese Geräte nicht mehr einsetzbar gewesen, weil selbstverständlich der Markt sich immer an den neuesten Geräten orientiere und für veraltete Geräte kein Aufsteller mehr gefunden werden könne, weil damit auch kein Geschäft mehr zu machen sei; die Kunden würden ausbleiben. Es könne dem Beschwerdeführer nicht allein aus der Tatsache ein Nachteil erwachsen, derartige Geräte zu verschrotten, versäumt zu haben. Es sei dem Beschwerdeführer "bewusst", dass auf Grund der angeblichen Vermögensunterdeckung und dem Erfordernis, eine Zuschätzung zu begründen, "Schwarzaufstellungen" unterstellt würden. Wenn jedoch die Unterdeckung nicht gegeben sei, sei auch die Frage der "Schwarzaufstellung" müßig, insbesondere im Hinblick darauf, dass alles gegen eine Verwendung der ausgedienten Geräte spreche. Es erscheine dem Beschwerdeführer unwahrscheinlich, dass bei den laufenden Überprüfungen der Gemeinden gerade in dieser Hinsicht bei einer derartigen Häufung von "Schwarzaufstellungen", wie sie der Prüfer annehme, keine einzige Anzeige in all den Jahren erfolgt sei. Dies nur deswegen, weil es keine derartigen "Schwarzaufstellungen" gegeben habe und gebe. "Zur Untermauerung" führte der Beschwerdeführer noch einige "beweisbare Umstände" an, die für den Lagerbestand sprächen: Nach Beendigung der Aufstellung in P. seien viele Geräte bei der Firma K. zwischengelagert (Zeuge: K.K.) worden, Herr K.H. (von einer F.-Halle) könne die häufige Erneuerung der Geräte auf Grund des Konkurrenzdruckes bestätigen. Ein Sachverständiger könnte die Feststellung untermauern, dass zumindest 70 bis 80 % der lagernden Geräte irreparabel seien.

In einer Stellungnahme vom 14. Juni 1999 zur Berufung führte der Prüfer aus, dass eine Vermögensdeckungsrechnung für einen fünfjährigen Zeitraum in der Berufung "erstmals" erstellt und der Betriebsprüfung übergeben worden sei. Daraus sei erkennbar, dass für den Zeitraum von 1992 bis 1994 rund 2,200.000 S an Geldmitteln erwirtschaftet worden seien, für den Zeitraum 1992 bis 1996 sogar über 2,700.000 S. Entgegen den ersten Aussagen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers gebe es daher weder Vermögensunterdeckungen, noch seien die Einlagen des ersten Halbjahres ungeklärt, weil diese von den enormen angesparten Geldmitteln der Vorjahre stammten. Es sei merkwürdig, dass diese Summen "bisher" in der Argumentation nicht aufgeschienen seien. Der Prüfer vertrete die Ansicht, dass die in der Aufstellung der Berufung aufscheinenden Geldmittel tatsächlich nicht vorhanden gewesen seien. Falls tatsächlich so viele Geldmittel aus den Vorjahren vorhanden gewesen wären, hätte der Vater des Beschwerdeführers nicht so viele Darlehen in den Jahren 1993 und folgende geben müssen. Weiters hätte der Beschwerdeführer schon bei den Vorbesprechungen und der Schlussbesprechung dies vorgebracht und nicht erst in der Berufungsbegründung. Weiters wäre es dem Beschwerdeführer sicherlich ein Leichtes gewesen, diese Geldmittel durch Sparbuchabhebungen nachzuweisen (über 2,000.000 S würden nicht jahrelang bar zu Hause liegen). Schließlich hätte die steuerliche Vertretung bei tatsächlichem Vorhandensein so vieler Geldmittel aus den Vorjahren nicht verabsäumt, den Nachweis darüber in der Berufungsbegründung anzuführen. Der einzige Satz in der Berufung über die Darlehen des Vaters bringe keine neuen Tatsachen hervor.

Zum Lagerbestand an Automaten räume der Prüfer ein, dass zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung im Jahr 1999 sehr viele Geräte alt, defekt und nicht einsatzbereit im Lager "herumgestanden" seien. Ab welchem Zeitpunkt die Geräte in diesen Zustand gekommen seien, lasse sich nicht beurteilen. Tatsache sei, dass in den Rechenwerken für den Prüfungszeitraum die Geräte als völlig funktionsfähig aufgeschienen seien, weil weder eine Teilwertabschreibung noch

eine Ausbuchung kaputter Geräte gemacht worden sei. Bilanzbesprechungen seien laut Auskunft des Beschwerdeführers jährlich abgehalten worden. Außerdem sei den Argumenten des Beschwerdeführers im Hinblick auf Reparaturen und Reserve (Tauschgeräte) dadurch Rechnung getragen worden, dass rund 25 % der vorhandenen Automaten "auf Lager verrechnet" worden seien. Außerdem seien - wie der Kalkulation für 1995 zu entnehmen sei - jährlich um rund 40 % weniger Geräte berücksichtigt worden als 1994 zum Einsatz gekommen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Nach Wiedergabe der Prüferfeststellungen und der Ausführungen in der Berufung sowie der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe sich zur Stellungnahme des Prüfers nicht geäußert und einen Vorhalt der belangten Behörde vom 21. Oktober 2003, Namen und Anschriften der beantragten Zeugen bekannt zu geben, nicht beantwortet.

Im Erwägungsteil stellte die belangte Behörde nach allgemeinen Ausführungen zur Schätzung fest, im Beschwerdefall sei unbestritten, dass im Streitzeitraum Einlagen von insgesamt 405.000 S getätigt worden seien. Der Beschwerdeführer habe eingewendet, dass die Mittel wahrscheinlich von seinem Vater stammten. "Von der BP" sei auch eine Vermögensdeckungsrechnung über den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 erstellt worden und für das Jahr 1995 eine Unterdeckung von 73.000 S festgestellt worden. Nach Auskunft des Beschwerdeführers dürften diese Geldbeträge ebenso vom Vater gedeckt worden sein, Nachweise über den Erhalt der Gelder seien aber nicht vorgelegt worden. Eine eidesstattliche Erklärung des Vaters sei "von der BP" auf Grund der Höhe der Beträge sowie der beruflichen Stellung des Vater als ÖBB-Bediensteter als nicht ausreichend beurteilt und abgelehnt worden. Weder über die Existenz noch über die Weitergabe der Geldbeträge seien "im Prüfungszeitraum 1994 bis 1996" schriftliche Unterlagen wie Sparbücher, Bestätigungen und dergleichen vorgelegt worden. Lediglich im Rahmen der Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1997 und 1998 seien zwei Darlehensbestätigungen durch den Vater in Höhe von 200.000 S und 140.000 S vorgelegt worden.

Zu den Aufstellungen in der Berufung, wonach der Beschwerdeführer allein für die Jahre 1992 und 1993 Geldmittel in Höhe von 939.000 S und 782.000 S und betreffend den Streitzeitraum von insgesamt 2,200.000 S ermittelt habe, führte die belangte Behörde aus, dass die Darstellung der Vermögensänderungen laut Bilanzen allein nicht "die tatsächliche Belastung bzw. das tatsächliche Ergebnis des Haushaltsbudgets" aufzeigen könne. "Lt. Ansicht der BP" bestünden bereits auf Grund "des Sachverhaltes der erst im Rahmen der Berufung eingewendeten Vermögensdeckung" begründete Zweifel über die Zuwendung dieser Geldbeträge. Im Falle des tatsächlichen Vorhandenseins dieser Beträge wären die Darlehen des Vaters und die Einlagen nicht nötig gewesen und hätten die Geldbeträge sicherlich leicht durch die Vorlage von Unterlagen nachgewiesen werden können. Es widerspreche auch der Lebenserfahrung, dass ein Unternehmer derart hohe Beträge zu Hause aufbewahre und daher keine Unterlagen vorlegen könne. Nach Ansicht "der BP" und auch der belangten Behörde bestünden daher berechtigte Zweifel an den behaupteten Darlehensvorgängen und den nicht unbeträchtlichen Geldsummen. "Bedingt durch die Einwendungen betr. VDR 1992 bis 1996" könne somit grundsätzlich die Hingabe der Gelder durch den Vater nicht als glaubhaft beurteilt werden.

Zu bedenken sei weiters, dass rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel nur dann als erwiesen anzunehmen seien, wenn diese deutlich nach außen in Erscheinung träten oder, soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung nicht in Betracht komme oder nicht üblich sei, zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten würden. Dies sei lediglich in den Jahren 1997 und 1998 durch Bestätigungen im Handakt des steuerlichen Vertreters erfolgt. Nach Ansicht der belangten Behörde seien daher auch in diesem Zusammenhang die Einwendungen betreffend Darlehen durch den Vater im Streitzeitraum als nicht glaubhaft zu beurteilen. Im Hinblick auf den "lt. BP somit festgestellten Vermögenszuwachs im Zusammenhang mit den festgestellten Buchführungsmängeln" sei daher auch die Annahme gerechtfertigt, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme.

Die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers seien "lt. Feststellung der BP" formell und materiell mangelhaft. Der Beschwerdeführer habe nicht die Erlöse der einzelnen Automaten, sondern nur die Gesamtsumme aufgezeichnet. "Die BP" habe daher die monatlichen Erlöse je Automat ermittelt und darüber hinaus den weiteren Mangel festgestellt, dass weniger als 50 % der Geld- und Spielautomaten den erklärten Erlösen zugeordnet werden könnten; auf Grund der unaufgeklärten Vermögensbeträge sei daher anzunehmen, dass Teile der auf Lager gelegenen Spielautomaten tatsächlich im gesamten Prüfungszeitraum in Betrieb gewesen seien. Gegen diese Sachverhaltsfeststellungen seien

vom Beschwerdeführer auch keine Einwendungen vorgebracht worden. Den Einwendungen bezüglich Reparatur- und Reservegeräte sei insofern Rechnung getragen worden, dass "die BP" rund 25 % der vorhandenen Geräte "auf Lager verrechnete". Der Lagerbestand an defekten Geräten von mehr als rund 50 % der vorhandenen Geräte habe "von der BP" nicht verifiziert werden können, weil sich diese Geräte im Rahmen der Betriebsbesichtigung zwar "als alt und defekt" im Lager befunden hätten, jedoch noch "lt. Bilanz" des Beschwerdeführers weder abgeschrieben noch ausgebucht worden seien. Insofern sei der Zeitpunkt der "Auslagerung in das Lager" als nicht nachvollziehbar zu beurteilen und sei auf Grund des unaufgeklärten Vermögenszuwachses auf höhere Umsatzeinnahmen zu schließen. Dass die auf Lager befindlichen defekten Geräte weder ausgebucht noch dass Teilwertabschreibungen vorgenommen worden seien, spreche grundsätzlich nicht für das Vorliegen von defekten Geräten. Das Ausmaß an kaputten Geräten sei "von der BP" ohnehin mit 25 % geschätzt und berücksichtigt worden. Diese Schätzung entspreche der Hälfte der lt. Beschwerdeführer auf Lager gegebenen Geräte.

Zum Antrag des Beschwerdeführers auf Beiziehung eines Sachverständigen hielt die belangte Behörde fest, die Behörde sei grundsätzlich befugt, ihr eigenes Fachwissen zu verwerten. In Betracht kämen nach der Rechtsprechung u.a. Gutachten über die Höhe branchenüblicher Rohaufschläge. Auf Grund des "vorliegenden Sachverhaltes unter Hinweis auf das Verfügen der nötigen Branchenkenntnisse und Fachwissen" der Behörde im Rahmen der durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfungen sowie der "Prüfungen betr Umsatzsteuervoranmeldungen" liege nach Ansicht der belangten Behörde die Notwendigkeit der Beiziehung eines Sachverständigen nicht vor.

Zu den vom Beschwerdeführer beantragten Zeugeneinvernahmen vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vorliege, weil der Beschwerdeführer der Aufforderung, die Zeugen mit Namen und Anschriften bekannt zu geben, nicht nachgekommen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 leg. cit. ferner, 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.

Die Feststellung im angefochtenen Bescheid, der Beschwerdeführer habe nicht die Erlöse der einzelnen Automaten aufgezeichnet, sondern nur in der Gesamtsumme, woraus die belangte Behörde ihre Berechtigung zur Schätzung ableiten durfte, bekämpft der Beschwerdeführer in der Beschwerde nicht.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Dabei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung bedeutsamen Behauptungen eingehen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0137, mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. insbesondere die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und jüngst das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007,2003/13/0122) ausgesprochen hat, muss die nach § 288 Abs. 1 lit. d BAO erforderliche Begründung einer Berufungsentscheidung die Ergebnisse eines Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenfassen. Vor allem hat die Begründung eines Bescheides den für die rechtliche Beurteilung erforderlichen Sachverhalt in einer für die Nachprüfung durch den Gerichtshof tauglichen Weise festzustellen (vgl. für viele etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007 sowie das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 98/15/0182, VwSlg. 7.631/F).

Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht.

Zum einen ist die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens nicht mit der erforderlichen zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung zu verwechseln (vgl. abermals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007).

Zum andern führt die belangte Behörde auch im Erwägungsteil an, "von der BP" sei eine Vermögensdeckungsrechnung erstellt worden, "von der BP" sei eine eidesstattliche Erklärung des Vaters des Beschwerdeführers über die Herkunft strittiger Geldbeträge als nicht ausreichend beurteilt und abgelehnt worden, "lt. Ansicht der BP" bestünden begründete Zweifel über die Zuwendung der strittigen Geldbeträge an den Beschwerdeführer, usw. Auch darin können keine Feststellungen der belangten Behörde gesehen werden. Damit bleibt offen, ob und welche Annahmen "der BP" die belangte Behörde übernehmen wollte.

Entgegnungen der belangten Behörde auf einzelne Ausführungen in der Berufung ersetzen nicht die erforderliche Feststellung des von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhaltes.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass auch im Bericht des Prüfers über die Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer lediglich das Ergebnis einer Vermögensdeckungsrechnung ansatzweise erwähnt wird, aber die Grundlagen der Vermögensdeckungsrechnung im angefochtenen Bescheid weder bei der Wiedergabe des Verwaltungsverfahrens noch im Erwägungsteil näher angeführt sind - was der Beschwerdeführer zu Recht rügt -, sodass es dem Gerichtshof verwehrt wäre, die Schlüssigkeit dieser Rechnung zu überprüfen, zumal der Beschwerdeführer in der Berufung eine eigene Rechnung über vorhandene Geldmittel angestellt hat.

Weiters bleibt zu bemerken, dass die belangte Behörde auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen abgestellt hat und bei den in Rede stehenden angeblichen Geldflüssen vom Vater des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer mangels der von der belangten Behörde herangezogenen Fremdüblichkeit zwar die Anerkennung als Darlehen ausschließen durfte, ein Geldfluss - etwa aus Gründen einer familienhaften Zuwendung und nicht eines Darlehens - jedoch damit allein noch nicht gänzlich von der Hand zu weisen ist.

Die im angefochtenen Bescheid von "der BP" übernommene Formulierung, auf Grund der Höhe der Beträge und der beruflichen Stellung des Vaters des Beschwerdeführers "als ÖBB-Bediensteter" sei eine eidesstattliche Erklärung des Vaters abgelehnt worden, und die erkennbare Auffassung, der Vater des Beschwerdeführers sei "als ÖBB-Bediensteter" nicht in der Lage gewesen, solche Ersparnisse anzuhäufen, und hätte solche Ersparnisse dem Beschwerdeführer somit nicht weitergeben können, ist in dieser Allgemeinheit nicht nachvollziehbar.

Soweit die belangte Behörde anführt, "die BP" habe festgestellt, die auf Lager gelegenen Spielautomaten wären teilweise tatsächlich im gesamten Prüfungszeitraum in Betrieb gewesen, und der Beschwerdeführer habe gegen diese "Sachverhaltsfeststellungen" keine Einwendung vorgebracht, ist dies mit den oben wiedergegebenen Berufungsausführungen nicht zu vereinbaren.

Schließlich ist für das fortzusetzende Verfahren anzumerken, dass die Anzahl der "veralteten oder defekten" Geräte, welche "nach Ansicht der BP" für "Schwarzumsätze" in Betrieb gestanden seien, aufklärungsbedürftig ist. Der Umstand des Aufscheinens solcher Geräte in der Vermögensübersicht mit den Restbuchwerten mag zwar als Indiz dienen, kann aber keinen Beweis dafür erbringen, dass die Geräte tatsächlich in Betrieb genommen und nicht auf Lager gestanden seien, zumal als "Ersatzteilspender" auf Lager gehaltene Geräte mit den Restbuchwerten in der Vermögensübersicht durchaus aufzuscheinen hätten.

Auf die weiteren Verfahrensrügen des Beschwerdeführers, dass die belangte Behörde etwa dem Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen zur Beurteilung des technischen Zustandes der in Rede stehenden Spielautomaten nicht nachgekommen sei und dass sie die Wahl der Schätzungsmethode und der Schätzungshöhe nicht offen gelegt oder nachvollziehbar gestaltet habe, brauchte bei diesem Ergebnis nicht mehr eingegangen zu werden.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich - im Rahmen des gestellten Begehrens (§ 59 Abs. 1 VwGG) - auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Mai 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130033.X00

Im RIS seit

02.07.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at