jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/1/17 2006/14/0030

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.01.2007

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2006/14/0031

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S GmbH in G, vertreten durch die Bertl, Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 8010 Graz, Schubertstraße 62, gegen

1.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat II, vom 23. Oktober 2002, Zl. RV 167/1-10/99, betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1995, Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 (erstangefochtener Bescheid), und 2.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 23. Oktober 2002, Zl. RV 166/1-10/99, betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1995 (zweitangefochtener Bescheid), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Den Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden GmbH bildete das Veranstalten von Peepshows und von Videovorführungen.

Nach dem Bericht vom 20. Jänner 1998 über eine für den Zeitraum 1992 bis 1995 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung sei infolge formeller und materieller Mängel die Buchführung nicht "ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO" gewesen. In den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin sei zu Beginn des Betriebes der Peepshows bzw.

der Vorführung von Videokassetten eine Anlage installiert worden, um den Betriebsablauf bzw. die Überprüfung der eingeworfenen Münzen und damit der Erlöse zu kontrollieren. Diese als "Girl-Manager" bzw. "Video-Master" bezeichneten Geräte seien von Dipl. Ing. K. im Auftrag der Beschwerdeführerin entwickelt und installiert worden. Die in diesen Geräten gespeicherten Daten seien auf einen zweiten Rechner überspielt und von diesem auf Disketten abgespeichert worden. Durch den Einwurf von 10 S - Münzen habe der Besucher der Peepshow für eine vorgegebene Zeit die Vorführungen auf der Bühne sehen können. Die Anzahl der Einwürfe sei von der Anlage registriert, aufgezeichnet und gespeichert worden. Diese Erlösaufzeichnungen hätten zu den aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen gehört. Die Daten seien jedenfalls für die Zeit seit Beginn des Betriebes im Jahr 1992 bis Februar 1994, für September und Dezember 1994 sowie für die Monate Februar bis Dezember 1995 nicht aufbewahrt worden. Die Anlage habe die eingeworfenen Münzen für die "Bühnenkabinen, Solokabinen und Videokabinen" aufzeichnen und speichern können. Der "Girl-Manager" und der "Video-Master" seien über den gesamten Prüfungszeitraum unbestritten in Betrieb gestanden. Nach anfänglichen Fehlerkorrekturen am Anfang des Einsatzes sei es zu keinen weiteren Garantieleistungen seitens Dipl. Ing. K. gekommen. Es sei daher davon auszugehen, dass die Anlage nach anfänglichen Problemen fehlerlos gearbeitet habe. Obwohl die Registrierung der Münzeinwürfe seit Beginn des Betriebes erfolgt sei, seien diese Aufzeichnungen "nie in irgend einer Form verbucht bzw. wie es für Grundaufzeichnungen erforderlich ist, aufbewahrt" worden. Das System sei u.a. zur Kontrolle des Personals installiert worden, weil der Geschäftsführer nicht immer im Betrieb gewesen sei und die Anlage daher reibungslos habe funktionieren müssen.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien "in der Firma" beschlagnahmte Disketten ausgewertet worden, auf denen die Daten der elektronisch aufgezeichneten Münzeinwürfe gespeichert gewesen seien. Die ausgewerteten Daten lägen für März bis August sowie Oktober bis November 1994 sowie für Jänner 1995 vor. Auf dieser Basis seien die Erlöse auch für die fehlenden Monate innerhalb des Prüfungszeitraumes ermittelt (umgerechnet) worden. Dabei hätten sich erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen ergeben, die zu einer Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege geführt hätten. Die Erlösdifferenz sei auch als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten und daher für die Jahre 1992 bis 1995 Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Sachbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. In dieser brachte sie vor, dass seit der Firmengründung im Februar 1992 nur die Möglichkeit eines Münzeinwurfes bestanden habe, der elektronisch eine Zeitzähleinheit aktiviert habe, innerhalb derer das Sichtfenster vom Kundenraum zur Bühne geöffnet und wieder geschlossen worden sei. Eine Möglichkeit zur Erfassung der Anzahl der eingeworfenen Münzen habe nicht bestanden und die Anzahl der eingeworfenen Münzen sei händisch, durch Einwurf in eine externe Geldzählmaschine, erfasst und als Losungsaufzeichnung bzw. Grundaufzeichnung in die Buchhaltung übernommen worden. Da sich diese Vorgangsweise als zeitaufwändig erwiesen habe, habe man bei Dipl. Ing. K. die Entwicklung einer mechanischen Einheit in Auftrag gegeben, um die Möglichkeit zu schaffen, die Anzahl der eingeworfenen Münzen zu registrieren und die Grundlage für die Statistik und die Videofilm- und Bühnenauswertung zu schaffen. Die von Dipl. Ing. K. gelieferten Einheiten hätten sich als äußerst störanfällig erwiesen. Es seien beispielsweise unrichtige Aufsummierungen der eingeworfenen Münzen erfolgt. Der Behörde würden offenbar nur die aus dem Zeitraum des Probelaufs vorhandenen Probeausdrucke vorliegen, bei denen die Mangelhaftigkeit des gesamten Systems und der Zähleinrichtung zu Tage getreten sei. Die diese unrichtigen Aufzeichnungen beinhaltenden Disketten seien daher keine taugliche Grundlage für die vorgenommene Schätzung. Das in der Zähleinrichtung aufscheinende Ergebnis sei ignoriert worden und die tatsächlichen Münzeinwürfe seien weiterhin händisch mit Hilfe eines Münzzählers abgezählt und unmittelbar in die Buchhaltung aufgenommen worden. Dipl. Ing. K. habe zur Ursache des Funktionsmangels des Systems erklärt, dass es notwendig sei, die Daten täglich abzufragen und dann das Gerät händisch in einen "Nullzustand" zurück zu setzen, andernfalls würde es durch "Datenüberläufe" zum Ausfall gebracht werden. Folge des damit verbundenen Systemausfalls sei gewesen, dass weder Videovorführungen noch der Bühnenbetrieb möglich gewesen seien. Um die Datenlöschung durchführen zu können, hätten die Daten aus dem Grundgerät "ausgelesen" werden müssen. Dieser Datenfluss sei mittels einer speziellen Software automatisiert worden, wobei alle Daten täglich hätten abgespeichert werden sollen. Die tägliche Abspeicherung habe nicht funktioniert, was die Existenz der nur fragmentarisch vorhandenen Daten erkläre. Da man das System aber insgesamt habe installieren wollen, sei dieses immer wieder nach kurzer Verbesserung versucht und eingesetzt worden. Im Laufe des Jahres 1995 sei es zu mehreren Probeläufen gekommen, in deren Rahmen verschiedene Fehlerquellen gefunden und auch zum Teil behoben worden seien. Dabei habe es sich vor allem um

mechanische Einwirkungen durch "Zerstörung der Münzeinwürfe, statische Aufladungen durch elektronische Feuerzeuge, Stromschwankungen und dergleichen" gehandelt. Da insgesamt kein fehlerfreier Lauf des Systems möglich gewesen sei, sei nach ca. einem Jahr die Bearbeitung der Zählsoftware eingestellt worden. Die Schätzung der Erlöse basiere somit auf unrichtigen Grundlagen, was sich aus dem gesamten Sachverhalt ergebe, welcher jederzeit "leicht durch Einvernahme des Herrn Ing. K. nachvollziehbar und beweisbar ist". Die dem Finanzamt gemeldeten Angaben seien richtig und es bestehe keine Veranlassung zur Durchführung einer Schätzung. Insgesamt sei festzuhalten, dass die aufgefundenen Unterlagen nach den Ausführungen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin weder technisch noch zeitlich zuordenbar seien und "mangels Aufzeichnungsgeräten auch nicht erfasst worden sein können".

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt ergänzend aus, dass die technischen Mängel sowohl in der Grundfunktion der Anlage als auch im Abrechnungsbereich grundsätzlich nicht bestritten würden. Allerdings sei das Ausmaß dieser Fehlfunktionen nicht nachgewiesen worden. Dass ein Zählwerk zur Erfassung der Erlöse nicht gesetzlich vorgeschrieben sei, bedeute noch nicht, dass ein dennoch betriebenes derartiges System nicht grundsätzlich zur Aufzeichnung der Tageslosungen herangezogen werden könne. Die Probephase der Anlage sei spätestens mit Ende des Jahres 1993 abgeschlossen gewesen, sodass das Vorbringen, wonach es sich bei den ausgewerteten Ausdrucken um Probeausdrucke handle, nicht stimme. Die Ausdrucke (Protokolldateien) der beschlagnahmten Disketten umfassten den Zeitraum ab März 1994 und seien teilweise bis 1996 vorhanden. Gegen die Einstufung als Testdaten spreche auch die nach Datum durchlaufende Benennung der Dateien über weite Zeiträume. Die Ziffern in den Protokolldateien würden kein unverhältnismäßiges oder offensichtlich unmögliches Ergebnis bilden, sodass unter Einrechnung einer Unsicherheit, die auch vom Errichter der Anlage mit +/- 10 % angegeben worden sei, von diesen Zahlen als Erlösgrundlage ausgegangen werden müsse. Die ausgedruckten Erlöse würden außerdem die durch das "resetten" gelöschten Daten nicht beinhalten. Entgegen der Behauptung des Geschäftsführers sei die technische Zuordenbarkeit der Daten dadurch gegeben, dass diese Dateien im Rahmen der Hausdurchsuchung im Einflussbereich des Unternehmens aufgefunden worden seien und der Inhalt der Dateien von Dipl. Ing. K. zweifelsfrei als aus seinem System stammend erkannt worden sei. Die zeitliche Zuordenbarkeit ergebe sich daraus, dass durch das Auslesen der Abrechnungsdaten auf den zweiten PC der Dateiname unter Zuhilfenahme des Systemdatums des zweiten PCs automatisch "generiert" worden sei. Es sei zwar sehr leicht möglich, dieses Systemdatum eines PCs zu verändern. Dies ändere aber nichts daran, dass die Inhalte dieser Dateien zumindest einen bestimmten Abrechnungszeitraum beinhalteten und somit als Basis für die Schätzung maßgeblich seien. Es lägen immerhin insgesamt 532 dieser Dateien als Beweismittel vor. Die Anzahl der vorhandenen Dateien und der Umstand, dass das Abrechnungssystem über einen Zeitraum von mehreren Jahren bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung in Verwendung gestanden sei, ließen darauf schließen, dass das Ergebnis der von der Anlage gelieferten Daten für den Betrieb brauchbar gewesen sei und es sich dabei auch um die "Originalaufzeichnungen" der Losungsermittlung gehandelt habe. Bei den der Betriebsprüfung vorgelegten händisch geschriebenen Losungsblättern scheine es sich demgegenüber um nachgeschriebene Belege zu handeln. Es könne seitens der Behörde nicht ausgeschlossen werden, dass die Zuordenbarkeit einer einzelnen Datei eventuell nicht genau auf einen bestimmten Tag möglich sei, die große Anzahl der chronologisch zusammenhängenden Dateien lasse jedoch darauf schießen, dass mögliche geringfügige zeitliche Verschiebungen nichts an der grundlegenden Glaubwürdigkeit der lesbar gemachten Daten änderten. Die Anlage habe die Erfassung der eingeworfenen Münzen sowohl zum Zweck der richtigen Losungserfassung als auch zur Kontrolle der beschäftigten Angestellten garantieren sollen. Der Geschäftsführer habe auf Grund der Öffnungszeiten von 10 Uhr vormittags bis ca. 24 Uhr nicht ständig die Kontrolle der Geldbewegungen durchführen können. Die Lieferung der Hard- und Software sei im Oktober 1992 abgeschlossen worden. Durch externe Fehlerquellen (Kühlschrank und Klimaanlage, durch deren Betrieb Fehlimpulse ausgelöst worden seien) oder durch überlange Kabelverbindungen sei es anfänglich zu technischen Problemen gekommen. Der Errichter der Anlage habe mehrfach Verbesserungsarbeiten durchgeführt. Die auftretenden Fehler seien für die Kunden unbemerkt geblieben und hätten auch von den Betreibern nur bei der Auswertung der Daten festgestellt werden können (lt. Niederschrift mit Dipl. Ing. K. vom 17. Oktober 1996). Nach dem Ersatz der mechanischen Münzzähler durch elektronische im Herbst 1993 sei allerdings eine Fehlerquelle weitestgehend eliminiert worden ("mechanisch bis zu 400 %; elektronisch +/- 10 %"). Ab einem nicht näher angegebenen Zeitpunkt seien die Wartungsarbeiten eingestellt worden. Die Anlage sei schließlich bis zur Durchführung der Betriebsprüfung im Jahr 1997 in Betrieb gestanden, was auch für ihre den Ansprüchen genügende Funktionstüchtigkeit spreche. Nach den Angaben von Dipl. Ing. K. (Niederschrift vom

2. November 1998) "waren die Zahlenausgaben der Ausdrucke der Anlage immer bereit und konnten auf einfache Art und Weise ausgelesen werden". Trotzdem hätten keinerlei Uraufzeichnungen vorgelegt werden können. Die von der Systemprüfung ausgewerteten Disketten sowie Dateien seien über einen so langen Zeitraum hinweg (teilweise sogar Monate lückenlos) vorhanden, dass nicht mehr von einem Probebetrieb ausgegangen werden könne. Die daraus gewonnenen Zahlen hätten als Grundlage für die Ermittlung der Umsätze herangezogen werden können. Auch die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sei bezüglich der Erlösdifferenzen zu Recht erfolgt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die Beschwerdeführerin geltend, dass für das Gründungsjahr 1992 und das erste volle Geschäftsjahr 1993 keinerlei Schätzungsbefugnis im Sinne von § 184 BAO gegeben sei, weil auch aus der Sicht der Finanzverwaltung bis Ende des Jahres 1993 eine Probephase vorgelegen sei. Freiwillig geführte Aufzeichnungen, welche für den Zeitraum des Probelaufes nachgewiesenermaßen falsch seien, könnten keinen Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht von Grundaufzeichnungen darstellen und es könne daher nicht auf Basis von falschen Aufzeichnungen zur Erhöhung der erklärten Umsätze der Jahre 1992 und 1993 kommen.

Weiters sei lt. den niederschriftlichen Aussagen des Dipl. Ing. K. zwischen dem "Gerät", nämlich der elektronischen Maschinensteuerung durch den Girl- und Video-Manager, und dem "Produkt" als Zusatzsoftware für die exakte Umsatzaufzeichnung zu unterscheiden. Dipl. Ing. K. habe die Fehlerquote des Gerätes in der Niederschrift vom 17. Oktober 1996 zwar mit +/- 10 % angegeben, jedoch mit dem Einwand, dass dies von ihm nie verifiziert worden sei. Unter Laborbedingungen habe das System zwar funktioniert, diese stimmten jedoch mit der Praxis auf Grund extrem vieler Störquellen nicht überein. Die Zusatzsoftware für die Umsatzaufzeichnung sei nicht Auftragsbestandteil gewesen, sondern nur zusätzlich bei der Installation des Girl- und Video-Managers angeboten worden. Weil es auf Grund von Speicherüberbelegungen zu dauernden Abstürzen des Systems gekommen sei, habe man (lt. Angaben des Dipl. Ing. K. vom 2. November 1998) dazu übergehen müssen, den Speicher laufend und automatisiert zu entladen. Die automatische Löschung sei durch Übertragung der Daten auf einen zweiten PC erfolgt. Somit habe der Betrieb der Peepshow ohne Störung aufrecht erhalten werden können. Die Zusatzsoftware sei jedoch auf Grund der Fehlerhaftigkeit der gespeicherten Daten unbrauchbar gewesen. Weil die Zusatzsoftware nie funktioniert habe, sei es auch nicht zu Gewährleistungsansprüchen gekommen. Sämtliche Bemühungen und Leistungen für das Verbessern und Ingangsetzen dieser Zusatzsoftware für die Umsatzaufzeichnungen seien erfolglos geblieben und seien schließlich auch von Dipl. Ing. K. nicht mehr weiter verfolgt worden. Auch eine honorarmäßige Abgeltung sei nicht erfolgt. Dipl. Ing. K. habe in der Niederschrift vom 17. Oktober 1996 auch angegeben, dass das Produkt "überhaupt nicht" funktioniert habe. Funktionsfähig sei somit nur das Gerät gewesen, somit die Maschinensteuerung für das Inbetriebsetzen der Videoanlage, das Öffnen der Fenster zu den Solokabinen etc. nach Einwurf einer 10 S-Münze.

Die beim Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gefundenen Disketten könnten auch nicht mit Sicherheit der Beschwerdeführerin zugeordnet werden, auch wenn das System unzweifelhaft von Dipl. Ing. K. stamme. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei auch als EDV-Konsulent für andere Unternehmen tätig gewesen, welche "bei Bedarf" genannt werden könnten. Bei den händisch geschriebenen Losungsblättern handle es sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht um nachgeschriebene Belege, sondern um Handbelege, in denen die im elektronischen Kassabuch nach dem manuellen Geldzählen mittels Geldzählmaschine erfassten Losungen eingetragen worden seien. Die für einen Zeitraum von rd. acht Monaten aufgefundenen Dateien könnten, abgesehen davon, dass die Daten falsch seien, auch nicht als repräsentativ für den gesamten Prüfungszeitraum angesehen werden.

Zur Schätzungsmethode führte der Vorlageantrag aus, dass die exakte Ermittlung der geschätzten Umsätze durch die Betriebsprüfung aus dem zur Akteneinsicht vorgelegten Aktenmaterial nicht nachvollziehbar sei. Zeugenbefragungen hätten ergeben, dass täglich Papiergeld in Höhe von 15.000 S bis 30.000 S bei der Bank in Zehnermünzen umgewechselt worden sei. Der eiserne Bestand an Wechselgeld habe 50.000 S betragen. Laut Schätzungszahlen der Betriebsprüfung hätte sich kein Nachschaffungsbedarf an Wechselgeld ergeben, weil der "eiserne Bestand" nach diesen Annahmen erhalten geblieben wäre. Auch dies zeige, dass die geschätzten Umsätze keineswegs den tatsächlichen entsprechen könnten.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, zu der auch Dipl. Ing. K. als Zeuge geladen werden solle, werde ebenso beantragt wie die Ausfertigung eines schriftlichen Verhandlungsprotokolls.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1995 und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 als unbegründet ab, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 gab sie der Berufung teilweise Folge.

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt stehe fest - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des erstangefochtenen Bescheides -, dass im Unternehmen der Beschwerdeführerin von Dipl. Ing. K. ein elektronisch und mechanisch gesteuertes System ("Girl-Manager") installiert worden sei, das gegen Münzeinwurf Kabinenfenster zum Betrachten von Bühnendarbietungen geöffnet habe. Beim "Video-Master" habe gegen Münzeinwurf für eine vorgegebene Zeit ein Spielfilm betrachtet werden können. Nach Beheben von technischen Anfangsschwierigkeiten habe durch den Einbau von elektronischen Münzprüfern ab Herbst 1993 das Zählwerk innerhalb einer Fehlertoleranz von 10 % einwandfrei funktioniert. Gleichzeitige Aufgabenstellung an Dipl. Ing. K. sei es gewesen, ein System zu liefern, das auch die in den Geräten (Girl-Manager und Video-Master) vereinnahmten Erlöse festhalten sollte. Der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass diese Zusatzsoftware nicht (ausdrücklicher) Auftragsbestandteil gewesen sei, sei nicht glaubwürdig. Entsprechend der Aussage des Dipl. Ing. K. vom 17. Oktober 1996 sei die von ihm entwickelte Software für den Betrieb zu 100 % geeignet gewesen. Die auftretenden Fehler durch externe Störungen hätten keinen wesentlichen Einfluss auf den Betrieb gehabt, nur die Datenauswertung sei beeinflusst gewesen. Außerdem hätten die Auftraggeber eine Verbesserung der Datenauswertung verlangt. Eine Verbesserung einer angeblich lt. Beschwerdeführerin gar nicht geschuldeten Leistung sei nicht überzeugend. Dass der Mangel entdeckt worden sei, spreche auch für eine Kontrolle der vereinnahmten Erlöse mit den aufgezeichneten Daten. Die in den Geräten abgespeicherten Daten seien mit einem Kabel auf einen zweiten Rechner überspielt und auf Disketten abgespeichert worden. Die Absicherung angeblich unrichtiger Daten sei ungewöhnlich. Daher deute die Datensicherung über einen relativ langen und zusammenhängenden Zeitraum unzweifelhaft darauf hin, dass die Anlage für Zwecke der Überwachung der Geldeinwürfe zu Kontrollzwecken ausgereicht habe und dafür auch verwendet worden sei. Die beschlagnahmten Daten stammten auch aus Zeiträumen, in denen die elektronischen Münzprüfer mit einer Fehlertoleranz von etwa +/- 10 % gearbeitet hätten. Die nahezu lückenlose Aufzeichnung von acht Monaten lasse auch auf kein "bloß fallweises Austesten von Speicherungsmöglichkeiten" schließen. Ob die Zusatzsoftware für die exakte Umsatzaufzeichnung Auftragsbestandteil an Dipl. Ing. K. gewesen sei, sei zudem nicht maßgeblich, weil es nur darauf ankomme, dass für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen relevante Daten aufgezeichnet worden seien.

In "beweiswürdigender Hinsicht" sei nach Auffassung der belangten Behörde auch zu berücksichtigen, dass Dipl. Ing. K. bereits in seiner Erstaussage vom 26. September 1996 um Zeugenschutz ersucht habe, weil er mit Konsequenzen "von den Abnehmern des Produktes rechnen musste". Anlässlich seiner Zweitaussage habe Dipl. Ing. K. zu erkennen gegeben, dass er vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eingehend nach dem Inhalt der ersten Vernehmung befragt worden sei. Angesichts dieser Umstände (auch der in Rede stehenden Geschäftsbeziehung mit einem Auftragsvolumen von 280.000 S) habe von Dipl. Ing. K. keine eindeutig klare Aussage gewonnen werden können, weil er "seine Ausführungen eher vorsichtig formulierte und das Meiste den Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde überlassen wollte". Vor diesem Hintergrund seien auch die Aussagen des Dipl. Ing. K. zu sehen, der einerseits die Hard- und Software als zu 100 % geeignet "ansah und andererseits die Erfassung der Münzeinwürfe trotz reibungslosen Funktionierens unter Laborbedingungen als nicht funktionstüchtig ansah, obwohl er sich eingehend damit beschäftigt habe, was zu verbessern sein solle". Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich Zeugen die Pressionen welcher Art auch immer ausgesetzt seien, in ihren Aussagen relativ "bedeckt" hielten, weil sie sich der Konsequenzen bewusst seien.

Wenn sich die Beschwerdeführerin auf die Aussage des Dipl. Ing. K. vom 17. Oktober 1996 stütze, wonach die Zusatzsoftware (Erfassung und Aufzeichnung des Münzeinwurfes) nicht funktioniert habe, seien ihre Darlegungen, wonach es sich beim aufgezeichneten Zeitraum um einen auf den vierjährigen Prüfungszeitraum bezogen nur kurzen Zeitraum eines Probebetriebes gehandelt habe, aus den erwähnten Gründen als wenig überzeugend einzustufen. Auch sei in diesem Zusammenhang noch zu bedenken, dass die Anlage bereits im Juni 1992 geliefert worden sei. Unter der Annahme, dass die wesentlichen Fehler bei der Erfassung der eingeworfenen Münzen im Herbst 1993 beseitigt worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass die aufgezeichneten Daten (März bis August sowie Oktober bis November 1994 sowie Jänner 1995) nach dieser Fehlerbehebung gewonnen worden seien.

Die Beschwerdeführerin gehe davon aus, dass das vereinnahmte Bargeld (Münzgeld) unter Verwendung einer Geldzählmaschine gezählt und die sich ergebende Losung in ein über PC geführtes Kassabuch eingegeben worden sei.

Ob die händisch ermittelte Losung in ein EDV-unterstütztes (Excel-Tabelle) oder handschriftlich geführtes Kassabuch eingegeben oder eingetragen worden sei, ändere nichts an der Kassaeinnahmenermittlung durch Kassasturz. Ob die in der Buchhaltung erfassten Handbelege nachgeschrieben (im Sinne von später erstellten Unterlagen) oder umgeschrieben (im Sinne von geänderten Losungsziffern) worden seien oder von vornherein unrichtige Losungsziffern enthalten hätten, sei von untergeordneter Bedeutung. Das Finanzamt habe mit seiner Argumentation, wonach es sich bei den der Betriebsprüfung vorgelegten händisch geschriebenen Losungsblättern um nachgeschriebene Belege gehandelt habe, zum Ausdruck bringen wollen, dass auf Grund der vorgefundenen anderen Beweismittel (Datenträger bzw. Disketten) die aufgezeichneten Umsätze nicht mit den tatsächlich erzielten übereinstimmen konnten (materielle Unrichtigkeit).

Die gespeicherten Daten hätten ihren Ursprung im Unternehmen der Beschwerdeführerin. Daran bestehe auf Grund der individualisierenden Merkmale der gespeicherten Dateien (Ausrichtung auf 16 "Mädchen") kein Zweifel. Der Einwand, dass der für die Beschwerdeführerin verantwortliche Geschäftführer auch für andere Unternehmen als EDV-Berater tätig gewesen sei, könne daran nichts ändern, zumal es der Beschwerdeführerin auch frei gestanden wäre, der Abgabenbehörde den Namen des anderen Unternehmens zu nennen , aus dem die Daten angeblich stammten. Bei ihrer Argumentation über angebliche "Probeausdrucke" übersehe die Beschwerdeführerin außerdem, dass "solche wohl logisch voraussetzen, dass diese dem Unternehmen zuzuordnen seien, weshalb ihr Vorbringen widersprüchlich und nicht überzeugend erscheint".

Zur "Kalkulation der Zehnermünzen" sei zu erwidern, dass diese keineswegs auf gesicherten Daten beruhe. So würde sich nach der Darstellung der Beschwerdeführerin ein täglicher Nachschaffungsbedarf an Münzgeld in Höhe von 16.000 S in 10 S-Münzen ergeben. Bei den üblicherweise von den Banken angebotenen Münzrollen (50 Stück a 10 S) würde dies bedeuten, dass 32 Münzrollen werktäglich von der Bank geholt werden müssten. Bei Betrachtung des Gewichtes an Münzen ergäbe sich bei Annahme von 308 g pro Rolle ein Gesamtgewicht von ca. 9,8 kg, das von der Buchhalterin täglich getragen werden müsste. Außerdem sei es ungewöhnlich (folgte man den aufgestellten Berechnungen), dass von den Besuchern der Beschwerdeführerin "nahezu die dreifache Menge an Hartgeld eingewechselt als in die Geldautomaten eingeworfen werden sollte". Nach der Lebenserfahrung werde kein Besucher das Unternehmen der Beschwerdeführerin "voll gestopft" mit Münzen verlassen, schon um sich nicht dem Verdacht des Diebstahls auszusetzen. Den von der Beschwerdeführerin zitierten Aussagen seien Kenntnisse der Angestellten über die tatsächlich vereinnahmten Beträge auch nicht zu entnehmen; die Münzbehälter seien nahezu ausschließlich von den Geschäftsführern selbst entleert worden. Aus den Angaben über die Umwechslung von Münzgeld und über die Höhe des Wechselgeldes könne im Übrigen auch nicht abgeleitet werden, dass keine Verkürzungen stattgefunden haben könnten, weshalb dieses Vorbringen auch nicht geeignet erscheine, das von der Abgabenbehörde erster Instanz aus den ausgewerteten Datenträgern abgeleitete Beweisergebnis zu erschüttern.

Im vorliegenden Fall seien durch Auswertung der im Finanzstrafverfahren beschlagnahmten Datenträger, auf denen Geldeinwürfe für mehrere Monate aufschienen, durch Hochrechnung Umsätze ermittelt und mit den erklärten Besteuerungsgrundlagen verglichen worden. Die belangte Behörde sei der Ansicht, dass es sich bei den aufgefundenen Disketten um so genannte Schwarzaufzeichnungen handle, welche ein geeignetes Hilfsmittel darstellten, um im Wege eines inneren Betriebsvergleiches auf die Betriebsergebnisse der in den aufgefundenen Datenträgern nicht enthaltenen Zeiträume zu schließen. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, wonach sich aus dem Umstand, dass die beschlagnahmten Unterlagen (Zeiträume 3-11/1994 und 1/1995) weder aus dem Gründungsjahr 1992 noch dem Jahr 1993 stammten, keine Schätzungsbefugnis für diese Jahre ableiten lasse, komme keine Berechtigung zu. Es könne zwar richtig sein, dass die bis Herbst 1993 verwendeten mechanischen Zählwerke unrichtige Zählergebnisse geliefert hätten. Bei ihrer Argumentation übersehe die Beschwerdeführerin aber, "dass einerseits die zur Schätzung herangezogenen Daten ohnehin aus einem Zeitraum stammen, in denen sie einigermaßen fehlerfrei ermittelt wurden und andererseits die Tatsache der unrichtigen Zählung noch nicht auf die Tatsache schließen lässt, die händisch ermittelten Tageslosungen in den Münzbehältern seien in tatsächlicher Höhe in die Bücher aufgenommen worden". Es lägen auch keine Umstände vor, dass der Betrieb eine andere als eine kontinuierliche Entwicklung gehabt hätte, sodass auch deshalb die Aufzeichnungen für andere Kalenderjahre hätten herangezogen werden können.

Zum Vorwurf des mangelnden Parteiengehörs sei zu sagen, dass in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Jänner 1998 die Prüfungsfeststellungen bekannt gegeben worden seien und der steuerliche Vertreter diese im

Auftrag der Beschwerdeführerin unterfertigt habe. Weiters sei der Beschwerdeführerin der Bericht über die Buch- und Betriebsprüfung vom 20. Jänner 1998 anlässlich der Erlassung der angefochtenen Bescheide übermittelt worden. Die Berufungsvorentscheidung habe die Bedeutung eines Vorhaltes, ebenso habe die Beschwerdeführerin umfassend Akteneinsicht genommen. Die belangte Behörde habe sich nicht veranlasst gesehen, den von der Beschwerdeführerin gestellten Antrag auf Einvernahme des Zeugen Dipl. Ing. K. nachzukommen und den Zeugen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung im Ergebnis ein fünftes Mal zu vernehmen. Der Beweisantrag sei auch nach § 183 Abs. 3 BAO unbeachtlich, weil er kein Beweisthema nenne und die Beschwerdeführerin auch nicht einmal andeutungsweise darstelle, welche neuen Erkenntnisse und Aufschlüsse aus der einer Beweiswiederholung gleichkommenden neuerlichen Einvernahme des Zeugen hätten gewonnen werden sollen. Bei Aufruf der Sache sei außerdem zu der mündlichen Berufungsverhandlung niemand für die Beschwerdeführerin erschienen.

Auf Grund der von der Abgabenbehörde aufgefundenen Beweismittel sei von einer gänzlichen "Verwerfung der Kassenführung" und damit von der materiellen Unrichtigkeit der Buchführung auszugehen, die auf das gesamte Rechenwerk ausstrahle. Die zugeschätzten Beträge hätten Prozentsätze zwischen 43 und 203 v.H. der erklärten Umsätze pro Jahr erreicht (dazu wird im erstangefochtenen Bescheid die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Jahre - teilweise in Abweichung von den Erstbescheiden - dargestellt).

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 als unbegründet ab und verwies dazu hinsichtlich des Sachverhalts im Wesentlichen auf die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid. Es sei davon auszugehen, dass die verkürzten Erlöse als verdeckte Gewinnausschüttungen den Gesellschaftern zugeflossen seien.

In der Beschwerde erachtet die Beschwerdeführerin "die vorgenommene Schätzung gem. § 184 BAO der Tageslosung für die in Streit stehenden Jahre 1992 bis 1995 als rechtswidrig".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde erwogen:

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

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 BAO insbesondere dann, wenn die vom Abgabepflichtigen geführten 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 belangte Behörde gründete ihre Schätzung auf die Auswertung von bei einer Hausdurchsuchung aufgefundenen elektronisch gespeicherten Daten, die einerseits auf die fehlende Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen über die im Betrieb vereinnahmten Entgelte und andererseits auf eine wesentliche Abweichung der erklärten Umsätze gegenüber den tatsächlichen Erlösen hindeuteten. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 98/13/0033 und 0034).

Die belangte Behörde stützte sich in ihrer Beweiswürdigung zur Frage, ob die auf den Disketten gespeicherten Daten entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin das wahre Bild der im Unternehmen erzielten Umsätze vermittelten, vor allem darauf, dass behauptungsgemäß nicht mit den tatsächlichen Erlösen in Zusammenhang stehende Daten nicht abgespeichert und aufbewahrt worden wären.

In der Beschwerde wird vorgebracht, auf Grund der geringen Speicherkapazität der Anlage sei es erforderlich gewesen, regelmäßig (täglich) die Daten "auszulesen, um das Gerät wieder in den Normalzustand zurückzusetzen und so einen Ausfall aufgrund von Datenüberlauf zu vermeiden". Dieses Vorbringen bietet aber keine überzeugende Erklärung dafür, warum die Beschwerdeführerin angeblich unrichtige Daten archiviert hat, wie dies auch die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend festhält (vor allem werde mit dem täglichen "Auslesen" der Daten keineswegs schlüssig aufgezeigt, warum die angeblich unrichtigen Daten über einen mehrmonatigen Zeitraum aufgezeichnet und - sogar - auf Disketten gespeichert worden seien).

Aus den auf den Disketten vorgefundenen Daten im Ergebnis auf eine "Verwerfung" der Buchführung der Beschwerdeführerin zu schließen, stellte solcherart keinen logisch unhaltbaren Schluss dar. Konnten damit bereits die diesbezüglichen Überlegungen der belangten Behörde die vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen tragen, kann es im Wesentlichen dahingestellt bleiben, inwieweit den auch in der Beschwerde weitwendig besprochenen Aussagen des Dipl. Ing. K. im Einzelnen Beweiskraft zukommt. Die belangte Behörde wies im erstangefochtenen Bescheid auch darauf hin, dass es für die Frage, ob mit den vorhandenen Betriebsmitteln Erlösaufzeichnungen hätten durchgeführt werden können, nicht streitentscheidend sei, ob die Möglichkeit der Erlösaufzeichnung "tatsächlicher Auftragsbestandteil mit Dipl. Ing. K. war oder nicht". Im Übrigen ist festzuhalten, dass die belangte Behörde vor dem Hintergrund der Angaben des Dipl. Ing. K. über - in der Beschwerde auch nicht konkret bestrittene - "Pressionen" seitens der Beschwerdeführerin den teilweise auch widersprüchlichen Aussagen des Dipl. Ing. K. im Rahmen ihrer Beweiswürdigung nur einen eingeschränkten Beweiswert einräumte (und u.a. Angaben des Dipl. Ing. K. über eine fehlende Funktionstüchtigkeit des Systems als nicht überzeugend ansah). Anzumerken ist, dass Dipl. Ing. K. auch Verbesserungsarbeiten an der Anlage schilderte, die offenkundig Ende 1993 abgeschlossen waren, und das Abrechnungssystem lt. Berufungsvorentscheidung unstrittig bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 1997 in Betrieb stand. Dass das Interesse der Beschwerdeführerin am Einsatz der von Dipl. Ing. K. gelieferten Betriebssysteme (mit einem Auftragsvolumen von rd. 280.000 S) nicht nur darin bestanden habe, im Wesentlichen bloß eine rein elektronische Maschinensteuerung der Geräte zu gewährleisten, widerstreitet nicht der Lebenserfahrung oder den Denkgesetzen.

Wenn in der Beschwerde das im Verwaltungsverfahren (insbesondere im Vorlageantrag) allgemein gehaltene Vorbringen, wonach die beim Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aufgefundenen Disketten nicht dem Unternehmen der Beschwerdeführerin zugeordnet werden könnten, dahingehend konkretisiert wird, dass von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin an anderen Standorten betriebene Unternehmen namentlich genannt werden bzw. Betriebe angeführt werden, für die der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auch die "EDVtechnische Betreuung und Wartung" übernommen gehabt habe, wird damit allein noch nicht einsichtig gemacht, warum die strittigen Daten nicht der Beschwerdeführerin hätten zugeordnet werden dürfen, zumal die auf den gegenständlichen Betrieb ausgerichteten individualisierenden Merkmale (Ausrichtung auf 16 "Mädchen") auch in der Beschwerde unbestritten bleiben. Auch die Argumentation hinsichtlich der "Probeausdrucke" durfte die belangte Behörde als Indiz für eine von der Beschwerdeführerin ohnedies auch implizit vorgenommene Zuordnung der Ausdrucke an ihr Unternehmen werten.

Wenn die belangte Behörde das über einen Zeitraum von rd. acht Monaten vorliegende Datenmaterial als repräsentativ für den gesamten Streitzeitraum ansah, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Soweit die Beschwerdeführerin auf einen (mit Fehlern verbundenen) Probebetrieb in den Jahren 1992 und 1993 hinweist, übersieht sie, dass die beschlagnahmten Unterlagen aus den Jahren 1994 und 1995 stammten und die belangte Behörde bei der von ihr lt. erstangefochtenem Bescheid angenommenen - in der Beschwerde auch nicht bestrittenen - kontinuierlichen Geschäftsentwicklung die Daten der Jahre 1994 und 1995 auch auf die Vorjahre projizieren konnte. Wenn die Beschwerde erstmals Zweifel im Zusammenhang mit den - im Übrigen bereits in der Berufungsvorentscheidung konkret angesprochenen - Datumsangaben auf den vorgefundenen Datenträgern aufzuzeigen versucht, unterliegt dies im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ebenso dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG wie das erstmalige Vorbringen, wonach sich aus den Angaben des Masseverwalters betreffend eine Fortführung des Betriebes im Konkurs im Zeitraum vom 28. April 1999 bis 30. Juni 1999 dem Schätzungsergebnis widersprechende Umsatzdaten ableiten ließen. Mit einer von der Beschwerdeführerin gegen die Schätzungsergebnisse hilfsweise ins Spiel gebrachten Kontrollrechnung in Form einer "Kalkulation der Zehnermünzen", zu der die belangte Behörde im Übrigen auch laut Beschwerde unbestritten darauf hingewiesen hat, dass aus dieser Aufstellung nicht abgeleitet werden könne, dass keine Verkürzungen stattgefunden hätten, hat sich die belangte Behörde in nicht unschlüssiger Weise auseinander gesetzt.

Mit der Rüge einer unterbliebenen Zeugeneinvernahme des Dipl. Ing. K. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zeigt die Beschwerde schon deshalb keinen wesentlichen Verfahrensfehler auf, weil nicht dargestellt wurde, zu welchem konkreten Beweisthema Dipl. Ing. K. hätte befragt werden sollen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2001, 97/13/0091, Slg.Nr. 7591/F). Ein wesentlicher Verfahrensmangel ist auch nicht

darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführerin lt. Beschwerdevorbringen entgegen ihrem Antrag kein Protokoll über die mündliche Berufungsverhandlung (bei der ohnedies keine Beweisaufnahme stattfand und an der die Beschwerdeführerin auch nicht teilnahm) ausgefolgt worden sei.

Die Beschwerde, die hinsichtlich der Anfechtung des zweitangefochtenen Bescheides kein eigenständiges Vorbringen enthält, erweist sich somit insgesamt als unbegründet. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. Jänner 2007

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung Sachverhalt Neuerungsverbot Allgemein (siehe auch Angenommener Sachverhalt)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140030.X00

Im RIS seit

08.02.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at