jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/5/25 2000/15/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.05.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Ing. D in T, vertreten durch Dr. Bernd Brunner, Rechtsanwalt in 3430 Tulln, Karlsgasse 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIII) vom 19. April 2000, Zl. RV/64-17/03/95, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1989 und 1990 sowie Sachbescheide Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ermittelt den Gewinn für die von ihm geführte Tabak-Trafik nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid wurden anlässlich einer für die Jahre 1989 und 1990 durchgeführten Betriebsprüfung (Prüfungsbericht vom 14. Oktober 1993) folgende Feststellungen getroffen:

"1. kalkulatorische Umsatzerhöhung lt. Tz 22

Unter Zugrundelegung der - nicht strittigen - Rohaufschläge auf die jeweiligen - um den betrieblichen und privaten Verbrauch gekürzten - WES-Gruppen wurden nachstehende Erlöse bzw. Erlösdifferenzen festgestellt:

1989

1990

in S

in S

kalk. Bruttoerlöse zu 0%

9,002.272,00

9,401.979,00

kalk. Bruttoerlöse zu 10%

3,603.340,00

3,432.136,00

kalk. Bruttoerlöse zu 20%

15,757.691,00

14,516.126,00

kalk. Bruttoerlöse Kurzwaren

342.521,00

319.543,00

kalk. Bruttoerlöse ohne Lotto/Toto lt. BP

28,705.824,00

27,669.784,00

Übertrag

28,705.824,00

27,669.784,00

-"- -"- lt. Steuererklärung

27,727.345,00

26,574.679,00

Differenz zu 'Idealerlösen'

978. 479,00

1,095.105,00

-Schwund

-190.280,00

-184.080,00

kalk. Differenz inkl. USt (ohne Lotto/Toto)

788.199,00

911.025,00

-"- -"- gerundet

789.000,00

912.000,00

davon USt

-131.500,00

-152.000,00

kalk. Differenz ohne USt (ohne Lotto/Toto)

657.500,00

760.000,00

Der vorangeführte Schwund (Bruttoerlös) wurde seitens der Betriebsprüfung in nachstehender Weise ermittelt:

1989

1990

in S

in S

Zigaretten, pauschal

22.000,00

20.000,00

Zeitungen, ca. 1% der Erlöse

36.000,00

35.000,00

Marken, pauschal

10.000,00

10.000,00

Lotto, Toto Verwechslung 1x/Woche

12.480,00

12,480,00

Lotto, Toto fehlende Bezahlung 2x/Monat

7.200,00

7,200,00

Brieflose 2 Stück/Tag

6.200,00

6.200,00

Kurzwaren, ca. 1% der Erlöse

3.400,00

3.200,00

Retourgeldfehler u. sonst. Schadensfälle, ca. 0,25% vom Geldfluss

93.000,00

90.000,00

Summe

190.280,00

184.080,00

Die vorangeführten kalkulatorischen Differenzen wurden den nicht begünstigten Umsätzen und den erklärten Betriebsergebnissen (unter Anpassung der Investitionsrücklage und Gewerbesteuerpassivierung) zugerechnet."

Gegen die auf Grund des Prüfungsberichtes ergangenen Abgabenbescheide habe der Beschwerdeführer eingewandt - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des angefochtenen Bescheides -, die Führung seiner Bücher und

Aufzeichnungen sei formal einwandfrei gewesen, sodass die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit bestehe. Wenn seitens der Abgabenbehörde die Betriebsergebnisse und Umsätze kalkulatorisch überprüft würden, könnte nur aus bedeutenden Abweichungen auf die materielle Unrichtigkeit der erklärten Einnahmen geschlossen werden. Da weder im Hinblick auf den Gesamtumsatz noch bezüglich der Kalkulation der 20 %-igen Warengruppe eine Umsatzdifferenz von mehr als 10 % vorliege, sei eine Schätzungsbefugnis nach der "geltenden Rechtsprechung des VwGH" nicht gegeben. Bei einem nach Ansicht des Beschwerdeführers zu berücksichtigenden "Schwundansatz" von 2 bis 2,5 % würden sich nur Abweichungen der erklärten zu den kalkulierten Nettoumsätzen von unter 1 % ergeben (in einer Berufungsergänzung vom 6. Juli 1994 seien die Umsätze auf der Grundlage des von der Betriebsprüfung festgestellten kalkulatorischen Wareneinsatzes unter Annahme von 2,5 und 3 % Schwund des Wareneinsatzes je Warenposition errechnet und weiters sei in einem Schriftsatz vom 7. Juli 1993 im Wesentlichen ausgeführt worden, dass die kalkulatorische Umsatzabweichung lt. Betriebsprüfung auf den Schwund entfiele).

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer die Tageslosungen im Prüfungszeitraum nicht getrennt nach Warengruppen aufgezeichnet, sondern die steuerfreien und die mit 10 % zu versteuernden Erlöse monatlich unter Anwendung der "üblichen Aufschläge" nach dem Soll-System vom Wareneinkauf rechnerisch ermittelt und von den vereinnahmten Entgelten abgezogen sowie die übrig gebliebenen vereinnahmten Entgelte als 20 %-ige Erlöse versteuert habe. Die schlüssig und nachvollziehbar vom Betriebsprüfer dargestellte Kalkulation der 20 %-igen Erlöse habe insoweit erhebliche Abweichungen von den erklärten Beträgen ergeben, als sich daraus - trotz Berücksichtigung eines geschätzten Schwundes in den Streitjahren von rd. 190.000 bzw. 184.000 S - an Stelle verbleibender Resterlöse für "Kurzwaren" bereits Fehlbeträge in einer Größenordnung von rd. 445.000 bzw. 591.000 S brutto ergeben hätten. Unter Berücksichtigung der kalkulatorischen Verprobung der Warengruppe "Kurzwaren" seien die Bruttoerlösdifferenzen sogar auf rd. 788.000 bzw. 911.000 S gestiegen. Angesichts dieser als wesentlich bzw. erheblich zu bezeichnenden Abweichungen der kalkulatorischen Ergebnisse von den erklärten bestehe für die belangte Behörde an der sachlichen Mangelhaftigkeit der vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen und somit an der Schätzungsberechtigung kein Zweifel. Lägen überzeugende Ergebnisse der kalkulatorischen Verprobungsmethoden vor, sei ein Abgehen von den ausgewiesenen buchmäßigen Ergebnissen auch unabhängig von der vom Beschwerdeführer herangezogenen "10 %- Marke" geboten. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer in der im Berufungsverfahren angestellten Nachkalkulation selbst die vom Prüfer ermittelten Wareneinsätze sowie die Rohaufschläge verwendet, wobei der Beschwerdeführer bei seiner Berechnung - abgesehen von den von ihm in Ansatz gebrachten Schwundsätzen - im Wesentlichen zu einer zahlenmäßig annähernd gleich lautenden Differenz wie der Prüfer gekommen sei. In den vom Prüfer im Rahmen des Prüfungsverfahrens ermittelten Kalkulationsdifferenzen seien lt. Prüfungsbericht auch die neuen Tatsachen zu sehen, die eine Wiederaufnahme der Besteuerungsverfahren für die Jahre 1989 und 1990 gerechtfertigt hätten. Wenn seitens des Beschwerdeführers argumentiert werde, dass unter Beachtung seiner besonderen betrieblichen Verhältnisse (hohe Kundenfrequenz, Lokalgröße, Beschäftigtenanzahl usw.) die ermittelten Umsatzdifferenzen als akzeptable Schwundwerte zu werten seien, hätten diese konsequenterweise in den Gewinn- und Verlustrechnungen kontomäßig ausgewiesen werden müssen. Der fehlende Ausweis von behaupteten Schwundwerten zwischen 674.000 und 882.000 S in der Buchführung des Beschwerdeführers würde einen formellen Buchführungsmangel bedeuten, der geeignet wäre, die sachliche Richtigkeit der Bücher des Beschwerdeführers in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen habe der Prüfer entsprechende Überlegungen hinsichtlich der einzelnen Schwundquellen und deren Bewertung angestellt. Zu vom Beschwerdeführer behaupteten Warendiebstählen sei festzuhalten, dass seitens des Beschwerdeführers - mit Ausnahme eines konkreten Schadenfalles im Jahr 1990 in Höhe von 95.226 S, der vom Prüfer berücksichtigt worden sei - keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt worden seien. Die - im angefochtenen Bescheid näher beschriebene - Einrichtungsgestaltung des Verkaufslokals spreche gegen die behaupteten Warendiebstähle (Schwundwerte bei den Kfz-Stempelmarken in einer Größenordnung zwischen 170.000 und 207.000 S seien beispielsweise völlig unglaubwürdig) und auch Zeiten erhöhter Kundenfrequenz ließen das Vorbringen hinsichtlich der Warendiebstähle nicht als schlüssig erscheinen (so entspreche es auch der Lebenserfahrung, dass Kunden Diebstähle unterlassen, weil sie befürchten, von anderen Kunden entdeckt und an das Verkaufspersonal gemeldet zu werden). Außerdem hätte der Beschwerdeführer bei "dermaßen behaupteten Warendiebstählen" Verhinderungsmaßnahmen beispielsweise durch Einsatz von Videokameras setzen können. Zu allfälligen Gelddiebstählen hätten vom Beschwerdeführer keine geeigneten Unterlagen beigebracht werden können, um deren Glaubwürdigkeit zu untermauern (beispielsweise keine Anzeigen bei der Polizei oder bei der Versicherung), wobei auch hier keine Verbuchung als Schadensfall erfolgt sei.

Geltend gemachte "Preisirrtümer" könnten aus verschiedenen Überlegungen nicht in dem vom Beschwerdeführer behaupteten Ausmaß als "Einnahmenschwundquelle" in Betracht kommen und "Geldmanipulationsfehler" seien nach Ansicht der belangten Behörde durch die Betriebsprüfung ohnedies in sachgerechter Höhe (93.000 S für 1989 und 90.000 S für 1990) als Ursache für Mindereinnahmen berücksichtigt worden. Auch für behauptete falsch oder zu spät abgerechnete Retourlieferungen (von Zeitungen und Zeitschriften) habe der Beschwerdeführer keine Belege vorgelegt. Für einen angeblichen Schaden durch das Überspritzen von Waren mit Wasser durch Gemeindearbeiter seien ebenfalls keine Unterlagen beigebracht worden. Insgesamt sei auch im Hinblick auf die bereits seit 1981 erfolgte Betriebsführung durch den Beschwerdeführer davon auszugehen, dass er sich mit einem jährlichen Schwund von ca. 1 Mio. S brutto nicht abgefunden hätte. Schließlich bestätigte auch ein von der belangten Behörde durchgeführter interner Vergleich der Betriebsergebnisse 1988 bis 1995 die Berechnungen der Betriebsprüfung. Aus den kalkulatorisch verprobten Jahresergebnissen für die Jahre 1993 bis 1995 ergebe sich beispielsweise, dass der Beschwerdeführer in diesen Jahren seinen Betrieb ohne räumliche und organisatorische Veränderungen mit beträchtlich niedrigeren Mindereinnahmen, Schwundwerten bzw. Schadensfällen habe führen können. Es sei zur Umsatzaufteilung nach Steuersätzen für 1989 und 1990 schlüssig gewesen, wenn der Betriebsprüfer auf der Basis der Wareneinkäufe und Bestandserhebungen, die ebenso wie die zur Anwendung gebrachten Rohaufschlagskoeffizienten seitens des Beschwerdeführers nicht bezweifelt würden, eine kalkulatorische Verprobung durchgeführt habe. Der Beschwerdeführer habe selbst im Sinne der Bestimmungen des § 18 Abs. 7 UStG 1972 die unecht befreiten Umsätze und die Umsätze mit dem Steuersatz von 10 % auf Grund des tatsächlichen Wareneinganges kalkulatorisch ermittelt.

Die Behandlung der gegen den angefochtenen Bescheid an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 25. September 2000, B 1157/00-3, abgelehnt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetretene Beschwerde 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. Gemäß Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, sachlich unrichtig sind.

§ 163 BAO bestimmt, dass Bücher oder Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe seine Umsätze gesetzeskonform so ermittelt, dass er bei den Waren, welche mit 0 % und mit 10 % der Umsatzsteuerpflicht unterlegen seien, die Idealumsätze als tatsächliche Umsätze angenommen habe und nur bei den 20 %-igen Umsätzen die tatsächlich vereinnahmten Beträge mit den Idealumsätzen schließlich verglichen habe, sodass dort der gesamte Schwund rechnerisch angefallen sei. Tatsächlich sei dieser Schwund jedoch nicht nur der 20 %-igen Umsatzgruppe zuzuordnen, sondern "natürlich dem Gesamtumsatz, den gesamten vereinnahmten Entgelten".

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid das Vorbringen des Beschwerdeführers zum Vorliegen des so genannten Schwundes nicht geteilt hat. Aus näher dargelegten Gründen hat sie die in der Beschwerde angesprochenen Umsatzabweichungen wegen Schwundes (Warendiebstahl, Gelddiebstahl, Preisirrtümer, Geldmanipulationsfehler, falsch oder zu spät abgerechnete Retourlieferungen oder Warenbeschädigungen) in dem vom Beschwerdeführer behaupteten Ausmaß als nicht gegeben erachtet. Die diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid, denen die Beschwerde auch nicht konkret entgegentritt, sind nicht als unschlüssig zu erkennen, sodass der Beschwerdeführer mit seinen in der Beschwerde wiederholten Ausführungen zum "Schwund" nichts für seinen Standpunkt gewinnen kann. Soweit in der Beschwerde die Verletzung des Rechts auf Parteiengehör insoweit geltend gemacht wird, als dem Beschwerdeführer "eine Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 17.2.1999, die, wie man dem Akt nun entnehmen kann, anlässlich eines Telefonates am 8.2.1999 angefordert wurde, mir nie zur Gegenäußerung vorgelegt bzw. nie zur Kenntnis gebracht wurde", wird damit keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgezeigt. Diese Stellungnahme des Betriebsprüfers wird zwar in der Schilderung des Verwaltungsgeschehens im angefochtenen Bescheid erwähnt, darauf in der Bescheidbegründung

allerdings erkennbar nicht mehr Bezug genommen. Nach der Aktenlage erschöpfte sich das Schreiben des Betriebsprüfers vom 17. Februar 1999 außerdem in einem Verweis auf die seinerzeitigen Prüfungsunterlagen, die ohnedies in den Prüfungsbericht Eingang fanden.

Die vom Betriebsprüfer durchgeführte Umsatzverprobung (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. April 1992, 90/13/0045) führte dazu, dass die Kalkulation der 20 %igen Erlöse unter Ausklammerung der so genannten "Kurzwaren" einen Betrag ergab, der die erklärten 20 %igen Umsätze (einschließlich der Kurzwaren) überstieg. Insgesamt gelangte der Prüfer zu Kalkulationsdifferenzen von rd. 788.000 bzw. 911.000 S netto. Diese - abgesehen von den Erklärungsversuchen als "Schwund" - auch unbestrittenen Verprobungsergebnisse waren jedenfalls der Höhe nach nicht unbedeutend und geeignet, die sachliche Richtigkeit der vom Beschwerdeführer geführten Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ergab sich damit bereits eindeutig, dass die ausgewiesenen Ergebnisse den Tatsachen nicht entsprechen konnten, war es nicht mehr von wesentlicher Bedeutung, ob die Kalkulationsdifferenzen 10 % des Gesamtumsatzes überschritten (lt. Beschwerde habe die tatsächliche "Differenz zu den Idealerlösen" im Jahr 1989 "lediglich" insgesamt 978.479 S und im Jahr 1990 insgesamt 1,095.105 S betragen, wobei dies nur einem Prozentsatz von ungefähr 3 % bezogen auf den "gesamten Geldumsatz" eines Jahres von beinahe 36 Mio. S entspreche). Ein in der Beschwerde aufgestellter Rechtssatz dahingehend, es dürfe nur geschätzt werden, wenn die erwähnte 10 %-Grenze überschritten sei, lässt sich im Übrigen der Judikatur (auch dem in der Beschwerde angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 1986, 84/13/0284) nicht entnehmen.

Wenn in der Beschwerde geltend gemacht wird, der Beschwerdeführer sei in seinem Recht auf Kenntnisnahme der Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben dadurch verletzt worden, dass "die Betriebsprüfung" eine Berufungsentscheidung anführe, in der bei einem Umsatz von 14 Mio. S ein Schwund von 12.500 S als branchenüblich anerkannt worden sei, jedoch nicht angebe, um welchen Vergleichsbetrieb es sich gehandelt habe, genügt es, darauf hinzuweisen, dass sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auf die Daten eines von der "Betriebsprüfung" erwähnten Vergleichsbetriebes gestützt hat (sondern vielmehr betriebsinterne Vergleichsrechnungen angestellt hat).

Die Beschwerde wendet sich schließlich dagegen, dass im Rahmen der Prüfung neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt hätten. In der Beschwerde wird aber in keiner Weise dargetan, inwieweit der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt (vor allem von den einzelnen Kalkulationsgrundlagen her) so vollständig bekannt gewesen wäre, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 2003, 99/15/0120). Die auf die Verprobungsergebnisse im Betriebsprüfungsbericht gestützte amtswegige Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist damit insgesamt nicht als rechtswidrig zu erkennen.

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

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

Wien, am 25. Mai 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000150185.X00

Im RIS seit

02.07.2004

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2009

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at