

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/4/20 2001/13/0204

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.04.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des K in W, vertreten durch die Treuhand-Union, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. in 1040 Wien, Prinz Eugen-Straße 66, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 21. Mai 2001, GZ. RV/118-15/03/94 und RV/128-15/03/96, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 bis 1991, 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

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitzeitraum gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte gewerbliche Einkünfte aus der Tätigkeit als Goldschmied.

Anlässlich einer die Jahre 1984 bis 1990 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG wurden Mängel der Buchführung festgestellt. Der Beschwerdeführer habe die Inventuren nicht aufbewahrt und die Eintragungen in das Kassabuch - wie der bereits am 11. Mai 1988 eingetragene, jedoch mit 11. Oktober 1988 datierte Beleg zeige - nicht zeitnah vorgenommen. Auch seien näher dargestellte Kassafehlbeträge hervorgekommen. Mit den Mängeln der Buchführung konfrontiert habe der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers am 18. Februar 1993 erklärt, dass die im Kassabuch eingetragenen Erlöse "Phantasiezahlen" seien. Es seien nur so viel Erlöse als Bareinnahmen erfasst worden, wie notwendig gewesen sei, um die getätigten Barausgaben und Privatentnahmen auszugleichen. Der Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO sei gleichfalls nicht entsprochen worden. Die Ausgangsrechnungen seien in Form von Eigenbelegen in der Buchhaltung aufgenommen worden. Die Kunden hätten lediglich Visitenkarten bekommen, auf deren Rückseite der erhaltene Betrag vom Beschwerdeführer quittiert worden sei.

Weiters sei dem Prüfer bekannt geworden, dass auf einem vom Beschwerdeführer bisher (trotz ausdrücklichen Vorhaltes vom 10. April 1992) nicht offen gelegten privaten Bankkonto betrieblich veranlasste Gutschriften aus eingereichten Schecks in nicht unbeträchtlicher Höhe eingegangen seien. Da die Scheckeinreichungen weder datums- noch betragsmäßig mit den im Kassabuch eingetragenen Erlösen in Verbindung zu bringen seien, müsse angenommen werden, dass diese Gelder aus bisher nicht einbekannten Umsätzen stammten. Dies gelte auch für weitere am privaten Girokonto erfolgte ungeklärte Gutschriften.

Auf Grund der Punzierungen sei der genaue Feingoldverbrauch im Prüfungszeitraum mit 2 bis 4 kg jährlich ermittelt worden. Auf die Differenz zum verbuchten Wareneinsatz angesprochen, welcher jährlich (jeweils in gr.) 0 (1990 und 1991), 100 (1987), 500 (1984 und 1985), 600 (1988) und 900 (1986 und 1989) betragen habe, habe der Beschwerdeführer erklärt, dabei handle es sich um "Kundenbeistellungen". Vermerke über Goldbeistellungen fänden sich - so der Prüfer - auf den Ausgangsrechnungen jedoch nicht. Im Zuge weiterer Ermittlungen habe der Prüfer festgestellt, dass nicht einmal die erklärten Goldwarenverkäufe gewichtsmäßig im erklärten Einsatz Deckung finden würden.

Dass der Beschwerdeführer Gold zugekauft haben müsse, ergebe sich auch aus den Goldlieferungen an die Ögussa. Der Beschwerdeführer habe überwiegend 18karätiges Gold verarbeitet und angegeben, dass bei der Produktion durchschnittlich 5% an "Feilung und Abfällen" wegfielen. Die an die Ögussa gelieferte Ware habe aber einen sehr hohen Prozentsatz an Mindergoldwaren enthalten, was den Schluss nahe legen würde, dass das an die Ögussa verkaufte Gold von privater Seite angekauft worden sei. Dies werde auch durch die Menge und Häufigkeit der Goldlieferungen an die Ögussa und durch die Aussage des Beschwerdeführers bestätigt, dass eigene Produktionen, bei denen der Goldgehalt feststehe, in seiner Werkstatt eingeschmolzen würden. Da beim Ankauf von Mindergoldwaren der Feingoldgehalt nicht feststellbar sei, müsse der Beschwerdeführer den Ankaufspreis im Schätzungswege ermittelt haben. Der Prüfer gehe von einer Gewinnspanne in Höhe von 20% aus, wobei die auf die Einsatzverkürzung entfallende Umsatzsteuer erfolgsmindernd berücksichtigt werde.

Angesprochen auf das Fehlen von Edelsteineinkäufen, habe der Beschwerdeführer erklärt, nur Fassonarbeiten in Gold durchgeführt zu haben, wobei die Steine von den Kunden beigestellt worden seien. Diese Behauptung könne - so der Prüfer unter Tz. 20 des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung - nicht richtig sein. Hätte der Beschwerdeführer tatsächlich keine Edelsteine aus eigenem Einkauf verarbeitet, dürften die auf Lager produzierten Schmuckstücke keine Edelsteine aufweisen, was - wie ein Blick in die Auslage des Beschwerdeführers und das Pfändungsprotokoll zeige - aber nicht der Fall sei. Es sei daher davon auszugehen, dass Edelsteinzukäufe ohne Rechnung getätigt und im Wareneinsatz nicht verbucht worden seien. Mangels konkreter Anhaltspunkte für Art und Umfang der Zukäufe an Edelsteinen gehe der Prüfer im Wege einer griffweisen Schätzung von einem jährlichen Einkaufswert in Höhe von 30.000 S aus.

Unter Tz. 21 des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung wird ausgeführt, zwischen der Anzahl der verkauften Schmuckstücke und der Anzahl der punzierten (erzeugten) Schmuckstücke bestünden erhebliche Differenzen. Der Beschwerdeführer habe zu diesen Differenzen vorgebracht, dass er ab Mitte der 80er Jahre seine Kollektion etwa eineinhalb bis zweimal jährlich eingeschmolzen und erneuert habe. Nach Ansicht des Prüfers sei dieses Vorbringen unglaubwürdig, da Schmuckkollektionen nicht derart "schnellebig" seien. Es widerspräche auch der Branchenerfahrung, dass - wie dies den Kasseneigenbelegen des Beschwerdeführers für November und Dezember zu entnehmen sei - gerade die Vorweihnachtszeit der umsatzschwächste Zeitraum sei.

Als weiteren Grund für Mehrfachpunzierungen habe der steuerliche Vertreter angeführt, dass Ringe im Allgemeinen "aus der Kollektion heraus" verkauft worden seien und dabei in 80 - 90% der Fälle Weitenänderungen samt Erneuerung der Punzierung vorzunehmen gewesen seien. Ob tatsächlich nur Kollektionsware verkauft worden sei, könne - so der Prüfer - mangels Inventuren oder sonstiger Aufzeichnungen nicht festgestellt werden. Allerdings habe der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 20. Mai 1987 selbst angegeben, dass er Ringe über Kundenauftrag angefertigt habe. Auch eine Zeugin habe diesen Umstand bestätigt. Bei jenen Kunden, die behaupteterweise Gold beigestellt hätten, sei die Ringgröße gleichfalls bekannt gewesen, sodass der Prüfer den angegebenen Prozentsatz für unglaubwürdig halte.

Soweit Mehrfachpunzierungen mit der Umänderung von Clipsen auf Ohrstecker und unter Umständen wieder auf Clipse zurück erklärt worden seien, wäre es Sache des Beschwerdeführers, derartige ungewöhnliche Behauptungen durch entsprechende Aufzeichnungen unter Beweis zu stellen.

Auch die Behauptung, 10% der Gesamtpunzierungen seien auf Ausbesserungen und Reparaturen zurückzuführen, sei äußerst unglaubwürdig. So habe der Beschwerdeführer beispielsweise für das Jahr 1989 insgesamt nur 14 Armbänder und Ketten verkauft, an derartigen Schmuckstücken aber nach der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Aufstellung 25 Punzierungen auf Grund von "Ausbesserungen" vorgenommen.

Durch die am 18. Februar 1993 erfolgte Übergabe der Kontoauszüge falle die vom steuerlichen Vertreter vorgenommene Mengenrechnung unter Berücksichtigung der angeführten Gründe für Mehrfachpunzierungen völlig in sich zusammen, weil daraus eindeutig hervorgehe, dass hohe Umsatzverkürzungen erfolgt seien. Dies zeige folgender Vergleich der im Kassabuch verzeichneten Einnahmen mit den auf dem Privatkonto erfolgten Scheckeinreichungen:

Monat

lt. Kassabuch

lt. Scheckeinreichung

Mindestverkürzung

Dezember 1986

2 Stück

35.100,00

3 Stück

50.850,00

15.750,00 = 31 %

Dezember 1985

7 Stück

95.600,00

6 Stück

175.850,00

80.250,00 = 84 %

Dezember 1988

7 Stück

93.480,00

3 Stück

100.000,00

Die "größtmögliche Verkürzung" habe sich - so der Prüfer - jedoch für Mai 1989 ergeben. In diesem Monat hätten fünf Scheckeinreichungen einen Umsatz von 237.000 S erbracht, während der Erlös laut Kassabuch lediglich 81.840 S bei ebenfalls fünf Einzelumsätzen betragen habe. Dies ergebe einen "Verkürzungsfaktor von fast 190 %".

Die aus der Mengenrechnung abgeleiteten Abweichungen würden bis zu 254,93% betragen. Wie hoch der für Kollektionserneuerung, Ausbesserungen und Umarbeitungen anzusetzende Prozentsatz tatsächlich sei, könne nur gemäß § 184 BAO geschätzt werden, wobei von allgemeinen Erfahrungswerten und nicht von den vom Steuerberater im Schreiben vom 1. Dezember 1992 angeführten "Grenzfällen" auszugehen sei. Der Prüfer schätze den Prozentsatz

von Mehrfachpunzierungen für die Jahre 1984 und 1985 mit 10% (keine Kollektionserneuerung), für die Jahre 1986 und 1987 mit 30% (Beginn der Kollektionserneuerung) und für die Jahre 1988 bis 1991 mit 40% (Kollektionserneuerungen und Mitarbeit des Sohnes).

In der Folge zog der Prüfer von den festgestellten Fehlmengen die im Schätzungswege ermittelten Mehrfachpunzierungen sowie die auf die neu hervorgekommenen (und nunmehr eigens angesetzten) Scheckeingänge entfallenden Stückzahlen ab, wendete darauf den von ihm ermittelten durchschnittlichen "Fassonpreis" an und kam solcherart zu Umsatzzuschätzungen, die als "Gefährdungszuschläge" bezeichnet und als "verkürzte Barerlöse" den erklärten Umsätzen zugerechnet wurden. Daneben wurden den erklärten Umsätzen die Erlöse aus den Scheckeinreichungen, die sonstigen auf dem Privatkonto erfolgten (und ungeklärt gebliebenen) Gutschriften sowie die Goldumsätze zugerechnet. Bei der Gewinnermittlung setzte der Prüfer die festgestellten Umsatzverkürzungen als zusätzliche Betriebseinnahmen und die gleichfalls im Schätzungsweg ermittelten Einsatzverkürzungen an Gold und Edelsteinen sowie die nicht abzugsfähige Umsatzsteuer als zusätzliche Betriebsausgaben an.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechend geänderte Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1990.

In seiner gegen die Sachbescheide 1984 bis 1990 erhobenen Berufung rügte der Beschwerdeführer zum einen den Prüfungsablauf als solchen, zum anderen wandte er sich gegen die Schätzungsmethode.

Die abgabenbehördliche Prüfung sei "höchst ungewöhnlich abgelaufen". Der Prüfer habe zunächst nur vage Andeutungen gemacht, dass "irgendetwas mit Schecks nicht stimmen" könne. Bei der Besprechung vom 3. November 1992 sei sodann eine "gewaltige Bombe" geplatzt. Auf Grund seiner "Gegen-Stellungnahme zum Besprechungskonzept des Betriebsprüfers" vom 1. Dezember 1992 sei es zwar zu einer Halbierung der ursprünglich vom Prüfer in Aussicht genommenen Steuernachforderungen gekommen, doch habe der Beschwerdeführer erwartet, dass das überarbeitete Besprechungskonzept des Prüfers im Rahmen der Schlussbesprechung vom 22. März 1993 nochmals zur Diskussion stehen werde. Tatsächlich sei die Prüfung dann jedoch "relativ rasch" abgeschlossen worden, sodass der Beschwerdeführer keine Gelegenheit mehr gehabt habe, "dazu irgendwelche Gegenargumente anzubringen". Dadurch sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden.

Der Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung zeuge von der fehlenden Objektivität des Prüfers. Er enthalte keine Feststellungen zu Gunsten des Beschwerdeführers. Auch sei die dem steuerlichen Vertreter unterstellte Aussage, in den Kassabüchern schienen "Phantasiezahlen" auf, nicht getätigt worden. Tatsächlich habe der Vertreter bei der Ausfolgung der Bankauszüge erklärt, dass die darauf verzeichneten Eingänge ohnedies "im Wesentlichen" in den erklärten Einnahmen enthalten seien und eine eidesstattliche Erklärung des Beschwerdeführers dazu angeboten. Weiters werde im Prüfungsbericht eine Zeugenaussage verwertet, die vor einem anderen Finanzamt und aus einem anderen Anlass getätigt worden sei. Die Bestimmung zur Belegerteilungspflicht sei nur kurze Zeit in Geltung gestanden und sodann ersatzlos entfallen, weil das verfolgte Ziel einer effizienteren Steuereinhebung damit nicht erreicht worden sei. Im Prüfungsbericht sei auch unerwähnt geblieben, dass der Prüfer anlässlich einer Betriebsbesichtigung einem Einschmelzungsvorgang habe beiwohnen können, bei welchem aus "immerhin 8 Schmuckstücken" eine (einzige) Kette entstanden sei. Aus Gründen fehlender Liquidität habe der Beschwerdeführer oftmals ein schweres Schmuckstück aus mehreren kleinen Stücken erzeugt, wodurch gleich mehrere Punzierungen verloren gegangen seien. Auch habe der Prüfer den eigentlichen Anlass für die nach § 99 FinStrG erfolgte abgabenbehördliche Prüfung - die "Affäre L." - in seinem Bericht nicht erwähnt. Diese ursprünglichen Verdachtsmomente hätten sich im Rahmen der abgabenbehördlichen Erhebungen nicht bestätigt.

Schon in seiner ersten Stellungnahme vom 1. Dezember 1992 habe der steuerliche Vertreter auf das Bemühen des Beschwerdeführers verwiesen, die Inventuren unter den alten Unterlagen ausfindig zu machen. Auf Grund der extremen Unannehmlichkeiten im Zusammenhang mit den Prüfungshandlungen habe der Beschwerdeführer darauf "vergessen". Er werde dies jedoch nachholen. Das Kassabuch sei laufend geführt worden. Der am 11. Mai 1988 in das Kassabuch als Ausgabe eingetragene Beleg weise infolge eines Schreibfehlers ein falsches Datum (11. Oktober 1988) auf. Dieser Umstand könne durch den Zeugen Dr. K. bestätigt werden. Die Kassafehlbeträge seien - wie näher ausgeführt - entweder nicht so hoch wie vom Prüfer dargestellt oder bestünden gar nicht, weil das in der Kassa fehlende Geld durch Behebungen vom Konto zur Verfügung gestanden sei.

Die am Privatkonto aufscheinenden Einnahmen aus Scheckeinreichungen stellten keine zusätzlichen Einnahmen dar,

sondern seien in den erklärten Umsätzen enthalten. Die "sonstigen Gutschriften" auf dem Privatkonto seien vom Prüfer wie näher dargestellt falsch angesetzt worden. Bei den Gutschriften handle es sich wohl zumeist um Refundierungen von Strom, Gas oder anderen Verrechnungen. Die "auffallend hohe Gutschrift vom 17.12.1984 über S 133.000,--" sei deshalb zustande gekommen, weil der Beschwerdeführer von seiner Bank aufgefordert worden sei, das Konto zum Jahresende möglichst "glatt zu stellen". Dies sei nur durch Darlehensgewährungen innerhalb der Familie möglich gewesen, welche der Beschwerdeführer "bald danach wieder zurückbezahlt" habe.

Die Goldeinkäufe von privater Seite seien insofern unrichtig erklärt worden, als das "Goldguthaben" vom Preis des verkauften Schmuckstücks abgerechnet worden sei. Solcherart sei sowohl der Goldeinkauf als auch der Goldverkauf in gleicher Höhe nicht erklärt worden. Aus diesen Geschäften habe sich für den Beschwerdeführer ein Verlust in Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer und nicht, wie vom Prüfer geschätzt, ein Gewinn von 20 % ergeben.

Die Diskrepanz zwischen der Zahl der punzierten und der Zahl der verkauften Schmuckstücke habe der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 1. Dezember 1992 aufgeklärt. Der Beschwerdeführer sei mit üblichen Juwelieren nicht zu vergleichen, weil er nur einen kleinen Kundenkreis habe, dessen Bedarf im Laufe der Zeit gedeckt gewesen sei. Solcherart habe der Beschwerdeführer immer öfter seine Kollektion durch Einschmelzungen der alten Stücke erneuern müssen. Der Beschwerdeführer habe im gesamten Prüfungszeitraum nur einen halbtags beschäftigten Mitarbeiter gehabt. Daraus ergebe sich eine Produktionskapazität von etwa 850 Arbeitsstunden pro Jahr. Bei einem durchschnittlich weiterverrechneten Stundensatz von 300 S errechne sich ein möglicher "Fassonerlös" aus der Tätigkeit dieses Mitarbeiters von 255.000 S. Vielleicht seien gerundet auch Erlöse von 400.000 S möglich gewesen, keinesfalls jedoch mehr. Der Beschwerdeführer selbst habe sich kaum mit produktiven Arbeiten beschäftigt, sondern neue Entwürfe geschaffen und den Ein- und Verkauf besorgt. Solcherart sei der Leistungserlös des Beschwerdeführers mit maximal 50 % des Leistungserlöses seines Mitarbeiters anzusetzen. In Summe folgten daraus Leistungserlöse von etwa 600.000 S bis 700.000 S jährlich. Diese Beträge seien auch in den Steuererklärungen bis inklusive 1988 ausgewiesen worden. In den Jahren 1989 und 1990 seien die Leistungserlöse bedingt durch die starke Forcierung neuer Kollektionen zu höheren Preisen und durch die Mitarbeit des Sohnes angestiegen.

Insgesamt bestehe zwar eine Schätzungsberechtigung der Behörde, doch dürfe sich die Schätzung nur "im üblichen Rahmen (etwa 10 % des Umsatzes) bewegen".

In seiner Stellungnahme vom 17. November 1993 trat der Prüfer der Rüge des mangelnden Parteienghört mit einer Auflistung aller Besprechungen und mit dem Hinweis entgegen, dass die Einwendungen des steuerlichen Vertreters im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung Berücksichtigung gefunden hätten. Dass der Prüfer mit "fertig ausgedruckten EDV-Berichten" in die Besprechungen gegangen sei, bedeute nicht, dass bereits das Besprechungsergebnis vorweg genommen werde. Änderungen in den Textdateien seien jederzeit möglich und - wie die Schilderung des Prüfungsverlaufes durch den Beschwerdeführer zeige - im Beschwerdefall auch erfolgt. Dem steuerlichen Vertreter sei vorgehalten worden, dass die auf dem Privatkonto eingegangenen Scheckgutschriften weder betrags- noch datumsmäßig mit Kasseneinträgen in irgendeiner Form übereinstimmen würden, worauf dieser die strittige Aussage, die im Kassabuch eingetragenen Erlöse seien Phantasiezahlen und die Scheckeinzüge eben in einer "anderen Form" erfasst, getätigt habe. Zu den abverlangten Inventuren habe der Beschwerdeführer am 10. April 1992 niederschriftlich erklärt, dass er sie nicht aufbewahrt habe. Seit 1. Dezember 1992 werde demgegenüber angekündigt, dass die Inventuren vorgelegt würden. Bis dato seien keine Inventuren übermittelt worden. Die Kassenfehlbeträge seien in der Berufung nicht aufgeklärt worden. Mit dem Vorbringen, dass einige Tage später vom Bankkonto Teilbeträge abgehoben worden seien, könne allenfalls die Herkunft der in der Kassa nicht vorhandenen Mittel (teilweise) erklärt werden. Die schweren Mängel der Kassaführung würden damit nicht beseitigt.

Weiters findet sich in der Stellungnahme, abgesetzt vom

übrigen Text, folgende Passage:

"VORHALT

Der Abgabepflichtige wird hiermit nochmals aufgefordert alle Bankbelege des Privatkontos (Kopie der Scheckgutschriften der Vorder- u. Rückseite, Kopien der Überweisungsbelege und sonstigen Gutschriften) beizubringen. Die Auswertung der Belege wird dem Abgabepflichtigen gesondert zur Stellungnahme übermittelt.

..."

Die Stellungnahme des Prüfers wurde dem steuerlichen Vertreter mit Zustellnachweis, jedoch ohne Setzung einer Frist zur Beantwortung des Vorhalts am 19. November 1993 übermittelt.

Eine Antwort des Beschwerdeführers ist nicht aktenkundig.

Für das Jahr 1991 wurden die Bemessungsgrundlagen mangels Abgabe der Steuererklärungen mit 1,5 Mio. S (Umsatz) und rund 89.000 S Vorsteuer sowie 500.000 S (Gewinn) geschätzt. Der Beschwerdeführer erhob auch dagegen Berufung und verwies zur Begründung auf die beizubringenden und in der Folge auch eingereichten Steuererklärungen für das Jahr 1991.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1984 bis 1990 teilweise Folge, während sie die Berufung für das Jahr 1991 als unbegründet abwies und die Bescheide des Finanzamtes zu Ungunsten des Beschwerdeführers abänderte.

Eingangs hielt die belangte Behörde fest, der Beschwerdeführer habe die ihm eingeräumte Gelegenheit, sich zur Stellungnahme des Prüfers zu äußern, nicht ergriffen. Er sei auch der Aufforderung, die auf dem Privatkonto eingegangenen Gutschriften aufzuklären, nicht nachgekommen. Sodann wird in der Sache ausgeführt, der Beschwerdeführer habe die Schätzungsberechtigung der Behörde nicht in Zweifel gezogen, sondern sich nur gegen die Schätzungsmethode, allerdings mit untauglichen Mitteln gewandt. Trotz ausdrücklichen Vorhaltes habe der Beschwerdeführer sein Privatkonto, auf das betrieblich veranlasste Einnahmen gutgeschrieben worden seien, zunächst nicht offen gelegt. Die Angabe der Kontonummer auf Rückzahlungsanträgen stelle keine Offenlegung im hier maßgeblichen Sinne dar. Dass sich die auf dem Privatkonto eingegangenen Erlöse aus der Tätigkeit als Goldschmied mit den erklärten Einnahmen "im Wesentlichen decken" würden, sei eine Behauptung, der die belangte Behörde mangels jeglichen Nachweises keinen Glauben schenke.

Zu den sonstigen auf dem Privatkonto erfolgten ungeklärten Gutschriften sei dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben worden, seine Behauptungen (etwa zum Vorliegen von Verwandtendarlehen) glaubhaft zu machen. Der Beschwerdeführer habe den Vorhalt nicht beantwortet und keine Unterlagen vorgelegt. Solcherart könne die belangte Behörde nicht erkennen, dass die vom Prüfer vorgenommene Zurechnung der Eingänge zu den Leistungserlösen dem Grunde nach zu Unrecht erfolgt sei. Berechtigt sei jedoch der Berufungseinwand, die vom Prüfer zugerechneten Beträge seien an Hand der Kontoauszüge nicht nachvollziehbar. Die Zurechnungen seien entsprechend richtig zu stellen, weshalb sich für die Jahre 1984 bis 1990 entsprechend geringere Zuschätzungsbeträge ergeben würden und der Berufung insoweit teilweise stattzugeben gewesen sei.

Soweit Gold von privater Seite gekauft worden sei, habe dessen Wert vom Beschwerdeführer - wie schon vom Prüfer festgestellt - nur geschätzt werden können. Die Behauptung des Beschwerdeführers, bei diesen Geschäften im Ergebnis nur Verluste erzielt zu haben, sei unbewiesen geblieben und werde von der belangten Behörde als nicht glaubwürdig beurteilt. Ebenso wenig halte es die belangte Behörde für glaubwürdig, dass die vom Prüfer festgestellten Differenzen zwischen der Anzahl der erzeugten und jener der verkauften Waren darauf zurückzuführen sei, dass der Beschwerdeführer seine Kollektion durch Einschmelzung eineinhalb bis zweimal jährlich erneuert habe. Dagegen spreche im Übrigen auch die vom Beschwerdeführer selbst in der Berufung vorgebrachte fehlende Produktionskapazität. Reiche nämlich die Zeit gerade dafür, jene Menge zu produzieren, deren Verkaufserlöse erklärt worden seien, verbleibe keine Zeit mehr für Kollektionserneuerungen. Dass Mehrfachpunzierungen vorgekommen seien, habe auch der Prüfer nicht in Abrede gestellt und bei seiner Mengenrechnung berücksichtigt.

Der Festsetzung der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 seien gleichfalls die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen des Prüfers zu Grunde zu legen. Diese würden in den nachträglich eingereichten Steuererklärungen keinen Niederschlag finden. Insgesamt seien die bekämpften Bescheide für das Jahr 1991, wie der Beilage zu entnehmen sei, zum Nachteil des Beschwerdeführers abzuändern.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften kommt der Beschwerdeführer zunächst auf seine schon im Verwaltungsverfahren erhobene Rüge zurück, der Prüfer habe ihn mit "EDV-ausgedruckten 'Besprechungskonzepten'" konfrontiert, welche aus der Sicht der Behörde "unveränderlich" gewesen seien. Die belangte Behörde habe diese Verfahrensmängel fortgesetzt, wenn sie ihrer Entscheidung einen "versteckten", vom Beschwerdeführer unbeantwortet gelassenen Vorhalt zu Grunde lege. Der Beschwerdeführer habe keine

Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers abgegeben, weil sich daraus keine neuen Gesichtspunkte ergäben hätten. Auch habe er das Ergehen einer Berufungsvorentscheidung erwartet. Der steuerliche Vertreter sei sich des Umstandes, dass im Rahmen der Stellungnahme "offenbar ein Vorhalt enthalten" gewesen sei, nicht bewusst gewesen. Vorhalte des Finanzamtes würden üblicherweise "auf dem Formular Verf 29 ausgestellt" und enthielten auch eine Frist, die im Terminbuch eingetragen werden könne. Bei Fristversäumnis werde regelmäßig die Notwendigkeit der Beantwortung in Erinnerung gerufen. Dass die belangte Behörde eine Antwort des Beschwerdeführers nicht eingemahnt habe, stelle einen Verfahrensmangel dar.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt, weil es die Beschwerde unterlässt, die Relevanz des gerügten Verfahrensmangels aufzuzeigen. Der Beschwerdeführer bringt vor, die im "versteckten Vorhalt" geforderten Bankunterlagen dem Prüfer ohnedies bereits am 18. Februar 1993 übergeben zu haben. Dass sich aus diesen Belegen die private Veranlassung der Zahlungseingänge - anders als im Prüfungsbericht vom 30. März 1993 zum Ausdruck gebracht - ergeben hätte, behauptet der Beschwerdeführer ebenso wenig, wie er behauptet, dass ihm bei entsprechender Fristsetzung und Erinnerung die Beibringung weiterer für die private Herkunft der Gelder sprechender Unterlagen möglich gewesen wäre.

Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Es lägen zwar unstrittig "gewisse formelle Mängel (fehlende Inventuren, einige wenige kleine Kassafehlbeträge)" vor, welche die belangte Behörde aber nur zur "Schätzung eines Sicherheitszuschlages" berechtigt hätten. Die Zahl der Punzierungen hätte nicht der Schätzung zu Grunde gelegt werden dürfen. Das private Bankkonto habe der Beschwerdeführer nicht angegeben, weil er davon ausgegangen sei, dass es der Behörde auf Grund seiner Rückzahlungsanträge ohnedies bekannt sei. Bei den im Kassabuch eingetragenen Erlösen handle es sich um keine "Phantasiezahlen". Kein steuerlicher Vertreter würde eine derartige Formulierung verwenden. Die belangte Behörde versuche mit einer absichtlichen Fehlinterpretation der Aussagen des steuerlichen Vertreters, den Beschwerdeführer als "professionellen Steuerhinterzieher" erscheinen zu lassen. Wenn dem Beschwerdeführer vorgeworfen werde, ungenaue Kassabucheintragungen vorgenommen zu haben, müsse ein Prüfer, dem wesentlich mehr Zeit für seine Aufgaben zur Verfügung stehe, wohl in der Lage sein, richtige Feststellungen zu treffen.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1998, 97/13/0033).

Der Beschwerdeführer ist der Feststellung des Prüfers, die am Privatkonto eingegangenen Scheckgutschriften stellten Erlöse aus der Tätigkeit als Goldschmied dar, nicht entgegengetreten. Er hat sich ungeachtet der mit entsprechendem Zahlenmaterial untermauerten Ausführungen des Prüfers, die Scheckerrlöse fänden schon rein rechnerisch in den erklärten Umsätzen mancher Monate keine Deckung, auf die bloße Behauptung beschränkt, die Scheckeingänge seien in den Erlösen laut Kassabuch "in irgendeiner Form im Wesentlichen" enthalten. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen selbst eingeräumt hat, dass nicht alle Scheckerrlöse in den erklärten Umsätzen enthalten seien, hat er es auch unterlassen, jene Kassaeingänge zu bezeichnen, welche entgegen ihrer Erfassung als Bareingang tatsächlich unbar vereinnahmt wurden. Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde dem auf bloßer Behauptungsebene verbliebenen Vorbringen keinen Glauben geschenkt hat und von gravierenden sachlichen Mängeln der Buchführung ausgegangen ist. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer auch den Feststellungen des Prüfers, es müsse in den Büchern nicht erfasste Zukäufe an Edelsteinen gegeben haben, weil der Beschwerdeführer sonst nicht in der Lage gewesen wäre, die vom Prüfer vorgefundenen Schmuckstücke zu erzeugen, nichts entgegenzusetzen wusste. Die Verkürzung des Wareneinsatzes stellt gleichfalls eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar. Dies gilt entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht auch für unaufgeklärt gebliebene Kassafehlbeträge. Insgesamt kann daher im Beschwerdefall keine Rede davon sein, dass die Bücher des Beschwerdeführers lediglich formelle, die sachliche Richtigkeit der Buchführung nicht berührende Mängel aufgewiesen hätten.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1998, 96/15/0005, und vom 24. Februar 1998, 95/13/0083, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Wenn der Beschwerdeführer rügt, die von der belangten Behörde bestätigte Schätzung des Prüfers sei mit den Produktionskapazitäten seines Betriebes nicht in Einklang zu bringen, vermag er damit die Schlüssigkeit der Schätzungsmethode nicht zu erschüttern. Der Beschwerdeführer übersieht nämlich, dass es aus der Sicht der technischen und personellen Kapazitäten seines Betriebes keinen Unterschied macht, ob neue Schmuckstücke - wie die Behörde meint - deshalb angefertigt wurden, weil der erzeugte Schmuck verkauft worden war oder deshalb, weil sich - wie der Beschwerdeführer vorbringt - viele Schmuckstücke als unverkäuflich erwiesen hatten und aus diesem Grund eingeschmolzen worden waren. Beweismittel für das behauptete oftmalige Umarbeiten der Kollektionen - als solche wären nicht nur Aufzeichnungen des Beschwerdeführers, sondern etwa auch das Namhaftmachen von Zeugen in Betracht gekommen - wurden im Verwaltungsverfahren nicht beigebracht.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten sachlichen Mängel der Buchführung gelingt es der Beschwerde nicht darzutun, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung, zu der der Beschwerdeführer Anlass gegeben hat, jenes Maß an Unsicherheit überschritten hat, das jeder Schätzung immanent ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, § 184 Tz 3 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

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

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

Wien, am 20. April 2004

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001130204.X00

#### **Im RIS seit**

12.05.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)