jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/11/18 2000/14/0187

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.11.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Rudolf L in P, vertreten durch Dr. Hermann Schöpf, Rechtsanwalt in 6500 Landeck, Malser Straße 13/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 27. Juli 2000, Zl. RV 165/1-7/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein Hotel, dessen Gewinn er gemäß§ 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Für die Buchführung zuständig ist die im Betrieb des Beschwerdeführers tätige Ehefrau Ingrid L.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1993 und 1994 stellte der Prüfer bei Durchsicht der Gästebuchblätter fest, dass die Erlöse des Beschwerdeführers nur unvollständig in den Büchern erfasst worden seien. Es lägen näher dargestellte unaufgeklärte Differenzbeträge und Übertragungsfehler vor. Weiters seien nachträglich vier Rechnungsblöcke für den Zeitraum von Juni 1993 bis Februar 1994 vorgelegt worden, die bisher nicht verbuchte Umsätze in Höhe von 355.000 S brutto ausgewiesen hätten. Da die nachträglich vorgelegten vier Rechnungsblöcke nicht den gesamten Prüfungszeitraum abgedeckt hätten, sei eine Zuschätzung im Wege der Hochrechnung auf einen Jahresbetrag unter Berücksichtigung der Saisonzeiten vorzunehmen. Die erklärten Umsätzen der Jahre 1993 (rund 8,4 Mio. S) und 1994 (rund 8,3 Mio. S) seien solcherart um jeweils 400.000 S brutto sowie um Sicherheitszuschläge von jeweils 40.000 S zu erhöhen.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, seine Ehefrau habe die vier Rechnungsblöcke

dem Steuerberater nicht zur Verbuchung vorgelegt, weil sie über eine frühere abgabenbehördliche Prüfung außerordentlich verärgert gewesen sei. Der damalige Prüfer habe das Vorliegen eines Spekulationsgewinnes festgestellt. Eine gegen die Höhe des Spekulationsgewinns eingebrachte Berufung sei in zweiter Instanz erfolglos geblieben. Da es keine weiteren nicht verbuchten Rechnungsblöcke gäbe, hätten solche auch nicht vorgelegt werden können. Die Umrechnung des festgestellten Fehlbetrages auf einen Jahresbetrag sei daher ebenso zu Unrecht erfolgt wie die Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 1998 als unbegründet ab. Der Prüfer habe u.a. die erklärten Nächtigungserlöse für die Saisonen Sommer 1993, Winter 1993/1994 und Sommer 1994 an Hand der Gästebuchblätter einer näheren Prüfung unterzogen. Dabei habe er festgestellt, dass für 77 Nächtigungen in der Sommersaison 1993 und für 130 Nächtigungen in der Wintersaison 1993/1994 Rechnungen und Erlösverbuchungen gefehlt hätten. Die von Ingrid L. über Vorhalt des Prüfers vorgelegten Rechnungsblöcke würden für Juni bis Dezember 1993 Erlöse in Höhe von 245.127 S und für Jänner und Februar 1994 solche in Höhe von 109.195 S ergeben. Da der Prüfer keine lückenlose Überprüfung sämtlicher Zeiträume vorgenommen habe, sei es naheliegend, dass Ingrid L. nur jene Rechnungsblöcke vorgelegt habe, die Zeiträume der Überprüfung betroffen hätten. Das abgabenbehördliche Verfahren, das Anlass der Abgabenverkürzung gewesen sein soll, sei im Jahr 1991 rechtskräftig beendet worden. Solcherart widerspräche es jeder wirtschaftlichen Erfahrung, dass die gewählte Vorgangsweise nur für den offen gelegten Zeitraum und nicht zumindest ab endgültigem Feststehen der als ungerecht empfundenen Steuernachzahlung eingeschlagen worden sei. Überdies gehe aus dem Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung hervor, dass auch mit Hilfe der nachgereichten Rechnungen noch nicht alle Einträge in den Gästebuchblättern hätten abgedeckt werden können und zudem Rechnungen ohne dazugehörige Gästebuchblätter vorhanden gewesen seien. Des Weiteren seien Beträge aus "offiziellen" Rechnungen nicht verbucht worden. Zumindest an einzelnen Tagen habe der Prüfer auch unaufgeklärte Kassa-Minusbeträge festgestellt. Vor dem Hintergrund dieser Prüferfeststellungen könne von einer vollständigen Erlöserfassung keine Rede sein.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegnete der Beschwerdeführer, es widerspräche jeder Lebenserfahrung, dass seine Ehefrau angesichts der heiklen Prüfungssituation soviel Beherrschung hätte zeigen können, dem vom Prüfer verlangten Zeitraum besondere Beachtung zu schenken. Vielmehr sei anzunehmen, dass Ingrid L. zufolge der gegebenen Konfusion in unbeherrschter Weise alles zur Verfügung gestellt habe, was noch vorhanden gewesen sei. Überdies sei nicht anzunehmen, dass ein Unternehmer Rechnungsblätter für verschiedene Zeiträume in verschiedenen Räumen aufbewahre, sondern wahrscheinlicher, dass alle Rechnungsblöcke der Reihe nach in zeitlicher Reihenfolge "irgendwo" abgelegt seien. Es sei also eher zu vermuten, dass bei Fehlen von Rechnungsblöcken im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der "Prüfling" alle noch in seinem Gewahrsame befindlichen Bücher vorlegen werde. Auch habe seine Ehefrau damit rechnen müssen, dass der Prüfer die übrigen Zeiträume gleichfalls kontrollieren werde und bei Entdeckung weiterer, nicht verbuchter Rechnungsblöcke die "Blamage des Unternehmens" noch größer werde.

In einer von der belangten Behörde eingeholten Stellungnahme erläuterte der Prüfer den Ablauf der Prüfung und die dabei getroffenen Feststellungen, wogegen der Beschwerdeführer über Vorhalt keine Einwendungen erhob.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Angesichts der festgestellten Buchführungsmängel sei die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde zu bejahen. Unbestritten sei, dass bei Überprüfung der Gästebuchblätter der Saisonen Sommer 1993, Winter 1993/1994 und Sommer 1994 massive Zweifel bestanden haben, ob 141 (Sommer 1993), 186 (Winter 1993/1994) und 211 (Sommer 1994) Nächtigungen in der Buchhaltung erfasst worden seien. Nach Rücksprache mit der Ehefrau des Beschwerdeführers hätten 48 (Sommer 1993), 87 (Winter 1993/1994) und 128 (Sommer 1994), Nächtigungen den Reisebüroerlösen zugeordnet werden können. An nicht verbuchten Nächtigungen seien somit 93 (Sommer 1993), 99 (Winter 1993/1994) und 83 (Sommer 1994) verblieben. Hievon seien lediglich 85 (Sommer 1994) und 14 (Winter 1993/1994) mit den von Ingrid L. nachträglich vorgelegten vier Rechnungsblöcken aufgeklärt worden. Für 8 (Sommer 1993), 85 (Winter 1993/1994) und 83 (Sommer 1994) Nächtigungen seien hingegen auch nachträglich keine Rechnungen vorgelegt worden. Letztgenannte Nächtigungen seien vom Prüfer unter Zugrundelegung von üblichen und unbekämpften Nächtigungspreisen erfasst worden. Wie näher ausgeführt ergebe sich aus den nachträglich vorgelegten nicht verbuchten vier Rechnungsblöcken überdies, dass ca. 381 Nächtigungen im Sommer 1993 und 207 Nächtigungen in der Wintersaison 1993/1994 auch dem Tourismusverband nicht gemeldet worden seien.

Insbesondere im Hinblick auf den zuletzt genannten Umstand halte es die belangte Behörde für gänzlich unwahrscheinlich, dass sich die Erlösverkürzungen nach dem Monat Februar 1994 auf die vom Prüfer festgestellten 83 Nächtigungen, für die zwar Gästebuchblätter, aber keine Rechnungen vorgelegt worden seien, beschränkt haben sollte. Gerade die Rechtfertigung des Beschwerdeführers für das diesbezügliche Verhalten, nämlich eine Verärgerung über die Erfassung eines Spekulationsgewinnes anlässlich einer im Jahr 1986 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, sei nicht geeignet darzutun, dass eine Nichterfassung von Erlösen nur im Zeitraum Juni 1993 bis Februar 1994 stattgefunden habe. Unglaubwürdig sei zudem, dass Erlöse nur innerhalb bestimmter Monate einer Saison und nicht etwa während einer gesamten Saison verkürzt worden sein sollen und sich das Verhalten der Ehefrau des Beschwerdeführers schlagartig ab 27. Februar 1994 geändert haben sollte. Die belangte Behörde gehe auf Grund dieser Umstände vielmehr davon aus, dass die im Beschwerdefall praktizierte Vorgangsweise (Nichtverbuchung von Rechnungen und Unterlassen der Meldung von Nächtigungen an den Tourismusverband) schon in der Wintersaison 1992/1993 erfolgt sowie in der gesamten Wintersaison 1993/1994 und in den restlichen Monaten des Jahres 1994 beibehalten worden sei. Die vom Prüfer vorgenommene Umrechnung der im Zeitraum Juni 1993 bis Februar 1994 nicht erfassten Erlöse auf Jahresbeträge sei daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

Für das Jahr 1993 habe der Prüfer zunächst die nicht verbuchten Erlöse laut den nachträglich vorgelegten Rechnungsblöcken in Höhe von rund 245.000 S für die Monate Juni bis Oktober sowie Dezember 1993 erfasst. Für die Monate Jänner und Februar habe er einen Betrag von 109.195 S hinzugerechnet, welche sich mit den für die Monate Jänner und Februar 1994 tatsächlich festgestellten nicht verbuchten Erlösen deckt. Für März 1993 habe er die nicht erfassten Erlöse mit einem Durchschnittsbetrag (dessen Ermittlung näher dargestellt wurde) in Höhe von 44.279 S geschätzt. Der auf diese Weise ermittelte Betrag von 398.511 S sei auf 400.000 S gerundet worden, weil für die Monate April und Mai ohnedies keine Erlöszuschätzung erfolgt sei. Die belangte Behörde halte diese Schätzung der Jahreserlöse 1993 auch der Höhe nach für sachgerecht und schlüssig.

Was das Jahr 1994 anlange, sehe die belangte Behörde jedoch Grund zu einer Verminderung der Hinzuschätzung. Für die Monate Jänner und Februar 1994 sei der tatsächlich verkürzte Betrag in Höhe von 109.195 S zu erfassen. Für die Monate März, Juni, Juli, August, September und Oktober 1994 halte die belangte Behörde hingegen eine Schätzung der verkürzten Erlöse an Hand von Durchschnittswerten für sachgerechter als die vom Prüfer vorgenommene Orientierung an den tatsächlich festgestellten nicht verbuchten Erlösen des Vorjahres, zumal im Jahr 1994 eine nahezu lückenlose Überprüfung der Gästebuchblätter (Jänner bis November 1994) stattgefunden habe. In den Erlösen der besagten vier Rechnungsblöcke befänden sich nur 85 (Sommersaison 1993) bzw. 14 Nächtigungen (Wintersaison 1993), für die auch Gästebuchblätter hätten vorgelegt werden können. Diesen Nächtigungen entsprächen Erlöse von ca. 42.500 S (durchschnittlicher Nächtigungspreis in der Sommersaison 1993 von 500 S) bzw. 7.658 S (durchschnittlicher Nächtigungspreis in der Wintersaison 1993/1994 von 547 S). Es verbleibe somit ein Betrag von 304.074 S für acht Monate bzw. ein monatlicher Betrag von 38.009 S, der auf Erlöse entfalle, für die keine Gästebuchblätter vorgelegt worden seien. Dementsprechend würden die nicht verbuchten Erlöse (Nächtigungen, die dem Tourismusverband aller Wahrscheinlichkeit nach nicht gemeldet worden seien) für die Monate März und Juni bis Oktober 1994 mit monatlich 38.009 S geschätzt. Für den Monat Dezember 1994 sei hingegen nur ein Betrag von 11.844 S (wie im Dezember 1993) an nicht verbuchten Erlösen zu berücksichtigen, da die belangte Behörde zugunsten des Beschwerdeführers davon ausgehe, dass die Wintersaison erst mit der Weihnachtszeit beginne. Insgesamt würden sich für das Jahr 1994 damit im Schätzungsweg ermittelte Erlöszurechnungen von brutto 349.093 S ergeben.

In Anbetracht des Umfanges der festgestellten Erlösverkürzungen sowie des Umstandes, dass das Nichtverbuchen von Erlösen mit dem Unterbleiben von Meldungen an den Tourismusverband einhergegangen sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde davon auszugehen, dass im Streitfall auch Umsatzverkürzungen stattgefunden hätten, die weder durch die Umrechnung der nicht erfassten monatlichen Beträge noch durch die sonstigen unbestrittenen Hinzurechnungen erfasst worden seien. Auf Grund des von der Ehefrau des Beschwerdeführers zugegebenen Verhaltens könne nicht ausgeschlossen werden, dass Nächtigungserlöse erzielt worden seien, für die weder Gästebucheintragungen erfolgt noch Rechnungen ausgestellt worden seien. Aus diesem Grund halte auch die belangte Behörde die Verhängung von Sicherheitszuschlägen in Höhe von 5 % der hinzugeschätzten Einnahmen (20.000 S für 1993 und 17.500 S für 1994) für gerechtfertigt.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der

Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Formmängel 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 Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1998, 97/13/0033).

Der Beschwerdeführer bestreitet die Schätzungsberechtigung der belangten Behörde zum einem mit dem Vorbringen, die Bücher hätten keine Mängel aufgewiesen, zum anderen damit, dass deren Unrichtigkeit sofort durch die Vorlage weiterer Unterlagen aufgeklärt worden sei. Abgesehen davon, dass diese Beschwerdeausführungen in sich widersprüchlich sind, gehen sie völlig an den Feststellungen vorbei, wonach trotz Vorlage der vier unstrittig nicht verbuchten Rechnungsblöcke ungeklärte Differenzen zu den Eintragungen in den Gästebuchblättern verblieben seien. Das Beschwerdevorbringen, das sich ausschließlich darin erschöpft, aufzuzeigen, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers eine nur auf wenige Monate beschränkte Absicht der Steuerhinterziehung gehabt habe, tritt auch den Feststellungen zum Auftreten von Kassenfehlbeträgen und anderen Mängeln der Kassabuchführung nicht entgegen. Solcherart kann keine Rede davon sein, dass die im Beschwerdefall geführten Bücher im Verein mit den nachträglich vorgelegten Rechnungsblöcken eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglicht hätten.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren hat stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juli 2002, 2002/14/0003).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde ihrer Schätzung die Überlegung zu Grunde gelegt, dass sich aus den für die überprüften Monate eingeräumten Erlösverkürzungen Schlüsse auf vergleichbare Erlösverkürzungen in den nicht überprüften Zeiträumen ziehen lassen. Dabei ist sie differenziert nach den einzelnen Kalendermonaten (auf Grund saisoneller Gegebenheiten) und der Überprüfungsdichte im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgegangen. So wurden für den restlichen Zeitraum des Jahres 1994 nicht die für die Monate Juni 1993 bis Februar 1994 insgesamt festgestellten Verkürzungsbeträge hoch gerechnet, sondern Zuschätzungen nur insoweit vorgenommen, als durch die Vorlage der "vier Rechnungsblöcke" fehlende Gästebucheintragungen hervorgekommen waren.

Der Beschwerdeführer bringt dagegen - soweit seine Ausführungen auch als gegen die Schätzungsmethode gerichtet anzusehen sind - vor, die nicht verbuchten vier Rechnungsblöcke seien dem Prüfer freiwillig ausgehändigt worden. Auch sei eine Erklärung dafür gegeben, warum es zu dieser auf wenige Monate beschränkten "Fehlleistung" der Ehefrau gekommen sei. Man könne "nun natürlich rätseln", wieso sie die Verkürzungen nicht unmittelbar nach Ergehen des damaligen Prüfungsberichtes, der seinerzeitigen Berufungsentscheidung oder den erfolgten Zahlungen, sondern Jahre danach in den fraglichen Zeiträumen der Monate 1993 und 1994 vorgenommen habe. Eine Antwort darauf wisse auch der Beschwerdeführer nicht. Dies entbehre "mit Sicherheit auch jeder Logik". Dennoch sei das Vorbringen glaubhaft, habe die Ehefrau doch damit rechnen müssen, dass im Wege einer Hausdurchsuchung allenfalls weitere verheimlichte Rechnungsblöcke entdeckt werden könnten. Diesem einsichtigen Argument habe die Abgabenbehörde nur Vermutungen entgegen zu setzen vermocht.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die Feststellung der belangten Behörde, die eingeräumte Verärgerung der Ehefrau des Beschwerdeführers habe während des gesamten Prüfungszeitraumes zu Erlösverkürzungen geführt, auf unschlüssigen Erwägungen beruhen würde. Die belangte Behörde konnte ohne dabei gegen Denkgesetze oder die Lebenserfahrung zu verstoßen, davon ausgehen, dass nicht nur die einbekannten nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, zumal der Beschwerdeführer nicht ansatzweise eine Erklärung dafür geben konnte, warum in den "offen gelegten Monaten" erhebliche ungeklärte

Differenzen zwischen den Eintragungen im Gästebuch und den vorhandenen Rechnungen verblieben sind. Dass durchnummerierte Meldeblöcke vorlagen, ließ einen Schluss auf die vollständige Erlöserfassung schon deshalb nicht zu, weil sich auch diese Eintragungen nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers als unvollständig erwiesen haben.

Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde eine Verletzung von Verfahrensvorschriften unter dem Gesichtspunkt vorwirft, sie habe seine Ehefrau und den Prüfer nicht als Zeugen befragt, ist darauf hinzuweisen, dass ein entsprechender Antrag auf Zeugenvernehmung im Verwaltungsverfahren nicht gestellt wurde.

Da auch für den "offen gelegten" Zeitraum (Juni 1993 bis Februar 1994) unaufgeklärte Nächtigungen verblieben sind und sich die Eintragungen in das Gästebuch zudem als unvollständig erwiesen haben, kann es weiters nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde der verbliebenen Unsicherheit (Vorliegen von Nächtigungen, für die weder eine Meldung noch eine Rechnungslegung erfolgt ist) mit Hilfe von (moderaten) Sicherheitszuschlägen begegnet ist.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. November 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000140187.X00

Im RIS seit

19.01.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at