

TE Vwgh Erkenntnis 2003/4/30 99/13/0162

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.04.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §131;

BAO §163;

BAO §184;

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 MMag. Ginthör, über die Beschwerde des S in W, vertreten durch Dr. Filip Sternberg, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Dominikanerbastei 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 30. Juni 1999, Zl. RV/267-15/10/94, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 908 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Zahnarzt und ermittelt den Gewinn aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Im Bericht vom 21. September 1993 über eine abgabenbehördliche Prüfung (Zeitraum 1988 bis 1990) wird unter Tz 13 zu den vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen festgestellt, unter Mithilfe des "Systemprüfers" sei von der in der Ordination befindlichen elektronischen Datenverarbeitungsanlage eine Liste über gespeicherte "offene Forderungen" ausgedruckt worden. Diese Forderungen seien nur teilweise in der vom Beschwerdeführer übergebenen händischen Aufstellung enthalten. Unter Tz 15 des Prüfungsberichtes wird zur "Umsatz- und Gewinnzuschätzung 1989" ausgeführt, bei Überprüfung der erklärten Betriebseinnahmen sei festgestellt worden, dass das Verhältnis des Aufwandes für Laborarbeiten zu den erklärten Umsätzen in den Jahren 1988, 1990, 1991 und 1992 ca. 18 %, im Jahr 1989 jedoch 33 % betragen habe. Auch die für den Prüfungszeitraum durchgeführte "Jahresleistungsabgrenzung" habe im Jahr 1989 eine wesentliche Abweichung im Verhältnis "abgegrenzter Aufwand Laborarbeiten zu Leistungsumsatz" ergeben. Da der "eklatante" Rückgang der erklärten Entgelte für 1989 vom Beschwerdeführer nicht stichhältig habe aufgeklärt werden können, sei der Umsatz des Jahres 1989 nach § 184 BAO zu schätzen gewesen. Die Berechnung der Zuschätzung für das Jahr 1989 ist im Prüfungsbericht wie folgt ausgewiesen:

Verhältnis 18:100 = Aufwand: Umsatz

abgegrenzter Aufwand Laborarbeiten

266.571,00

brutto

kalkulierter Umsatz

1,480.950,00

Leistungsumsatz 1989 (lt. Honorarnoten)

981.428,00

499.522,00

Zuschätzung

490.000,00

brutto

In den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich ein Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 28. Juli 1993 an die Betriebsprüferin, in dem ausgeführt wird, dass der Beschwerdeführer keine Assistentin beschäftige und daher in allen Belangen der Praxis auf sich selbst angewiesen sei. Ende 1988 habe die allein stehende Mutter des Beschwerdeführers einen Unfall erlitten. Nach dem anschließenden Spitalsaufenthalt habe sich der Beschwerdeführer fast ein Jahr lang (bis 17. November 1989) um seine Mutter gekümmert. In diese Zeit sei auch die vorhergehende Betriebsprüfung gefallen, welche sich über den Zeitraum vom 17. April bis 15. Dezember 1989 erstreckt habe. Der Beschwerdeführer sei daher 1989 wesentlich an der Berufsausübung gehindert gewesen, wodurch neben einem echten Einnahmefall von etwa 350.000 S eine Beeinflussung des Umsatzes auch dadurch gegeben gewesen sei, dass keine Honorarnoten hätten ausgestellt werden können. Die Umsatzminderung 1989 habe sich durch einen Mehrumsatz in den Folgejahren (1990 1,240.000 S, 1991 1,260.000 S) halbwegs wieder ausgeglichen. Durch die Behinderungen im Jahr 1989 hätten viele Arbeiten am Patienten erst im Folgejahr abgeschlossen werden können. Die Heranziehung des Computer-Ausdrucks für Zwecke der Betriebsprüfung sei nicht zulässig, weil der Computer nicht der Buchführung diene, sondern nur Hilfsmittel zum Ausdrucken von Honorarnoten sei. Dass trotz der arbeitstechnischen Einschränkungen im Jahr 1989 die Kosten für das Labor weitergelaufen seien, sei nichts Außergewöhnliches. Wenn die damit zusammenhängenden Honorarnoten erst später ausgestellt worden seien, müsse sich für das Jahr 1989 ein ungünstiges Verhältnis zwischen Umsatz und Laboraufwand ergeben. Eine Kalkulation wie bei einem Handelsbetrieb sei im Beschwerdefall nicht zielführend.

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes vom 21. September 1993 ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1989 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Der Beschwerdeführer ermittle seinen Gewinn schon immer nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Wenn aus den bei der Schlussbesprechung genannten Gründen eine Zeit lang keine Honorarnoten ausgestellt worden seien, müsse zwangsläufig ein Rückgang oder zeitweise sogar Ausbleiben von Betriebseinnahmen eintreten. Eine Kalkulation auf der Basis der selbstverständlich weiterlaufenden Ausgaben für Laborarbeiten sei verfehlt. Der Computer sei nicht Hilfsmittel für die Buchhaltung, zumal diese händisch nach den Vorschriften der BAO geführt werde. Die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zu Tz 13 seien damit "irrelevant".

Zur Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die

"1) Umsatzüberprüfung

durch die Betriebsprüfung (Bp) erfolgte in der Form, dass die Honorareinnahmen und die Ausgaben für Zahnlaborarbeiten in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraumes in Relation gestellt worden sind:

1988

1989

1990

erklärter Umsatz

S 1,104.753,--

S 667.713,--

S 1,189.059,--

abgegrenzter Aufwand

der Laborarbeiten netto

S 196.761,--

S 222.142,--

S 212.191,--

Relation

17,81 %

33,27 %

17,85 %

Weiters wurde von der Bp anhand der vorgelegten

Rechnungsdurchschriften eine jährliche Leistungsumsatzabgrenzung

über einen Zeitraum von 5 Jahren durchgeführt:

erbrachte Leistungen in

1988

1989

1990

in Rechnung gestellt

1988-1992

1989-1992

1990-1992

darin ausgewiesener Bruttoumsatz

S 1,684.183,--

S 981.428,--

S 1,409.802,--

abgegrenzter Laboraufwand (brutto)

S 236.113,- -

S 266.571,--

S 254.629,--

Relation

14,02 %

27,18 %

18,06 %

Somit geht der Einwand, die Höhe der Zahlungseingänge wäre mit der Ausstellung von Honorarnoten verbunden, ins Leere.

Die Bp hat aufgrund des aufgezeigten Missverhältnisses zwischen erklärtem Umsatz und abgegrenzter Laboraufwand (im Vergleich zu den übrigen Jahren) zurecht für das Jahr 1989 eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung vorgenommen (Tz. 15 des gegenständlichen Bp-Berichtes)."

(Weiters enthält die Berufungsvorentscheidung noch Ausführungen zur "betrieblichen Verwendung der EDV-Anlage").

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Beschwerdeführer aus, es erübrige sich auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung einzugehen, weil diese "praktisch das wiederholt, was im Betriebsprüfungsbericht enthalten ist".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Zum seitens der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Umsatzeinbruch im Jahr 1989 sei demnach auf die schwere Erkrankung der Mutter des Beschwerdeführers, die Betriebsprüfung hinsichtlich der Vorjahre und eine Schulterverletzung des Beschwerdeführers zurückzuführen. Auch stelle der Beschwerdeführer die Honorarnoten immer verspätet aus, um abklären zu können, ob Reklamationen gemacht würden. Eine von der steuerlichen Vertreterin erstellte Unterlage über das strittige Verhältnis "Honorarnoten-Aufwand-Laborarbeiten" sei in der Berufungsverhandlung vorgelegt worden.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt, im Streitjahr habe eine Nachkalkulation eine Abweichung vom erklärten Umsatz von über 60 % und im Vergleich zu dem vorangehenden bzw. nachfolgenden Jahr fast eine Halbierung des Umsatzes ergeben. Entscheidend dafür, dass Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht mehr für sich hätten und damit der Erhebung der Abgaben nicht zugrunde zu legen seien, sei die Feststellung, dass das Ergebnis der formell ordnungsgemäß geführten Bücher mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen könne. Im Schriftsatz vom 28. Juli 1993 habe der Beschwerdeführer die Umsatzeinbrüche des Jahres 1989 mit einem Krankheitsfall innerhalb der Familie und vor allem mit einer Betriebsprüfung, die vom 17. April bis 15. Dezember 1989 gedauert habe, begründet. Den Arbeitsunterlagen zur damaligen Betriebsprüfung sei allerdings zu entnehmen, dass tatsächlich nur an 14 Tagen im Finanzamt selbst Prüfungshandlungen stattgefunden hätten und nur eine eintägige Betriebsbesichtigung in der Ordination erfolgt sei, sodass die "Umsatzhalbierung" nach Ansicht der belangten Behörde mit dem Hinweis auf die durchgeführte Betriebsprüfung nicht stichhältig begründet werden könne. Derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gebe, müsse die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Die belangte Behörde könne nicht erkennen, dass das Schätzungsergebnis mit den Lebenserfahrungen nicht im Einklang stehe, zumal die behauptete Beeinträchtigung des Beschwerdeführers in Bezug auf die Behinderung der Arbeit durch die Betriebsprüfung eindeutig nicht gegeben gewesen sei. Diese könne auch nicht notwendigerweise aus einem Krankheitsfall abgeleitet werden. Da der Beschwerdeführer ausschließlich Privatpatienten betreue, "konnte er sich die Behandlungstermine weitgehend selbst einteilen und sich so um seine Mutter entsprechend kümmern". Zur in der Berufungsverhandlung vorgebrachten Schulterblattverletzung des Beschwerdeführers infolge eines Unfalles Ende 1987 sei die belangte Behörde zur Auffassung gelangt, eine dadurch gegebene berufliche Beeinträchtigung habe "nicht ausschließlich" im Ergebnis des Jahres 1989 ihren Niederschlag finden können. Auch eine regelmäßig verspätete Erstellung der Honorarnoten, welche durch Zeugenaussagen anlässlich der Betriebsprüfung 1989 (über die Jahre 1985 bis 1988) bestätigt worden sei, könne die Umsatzunterschiede zwischen den Jahren 1988 und 1990 bis 1994 und den Umsätzen des Jahres 1989 nicht hinlänglich erklären. Zur in der Berufungsverhandlung vorgelegten Zahlenaufstellung sei zu sagen, dass bei einem Aufwand für Laborarbeiten in den Jahren 1988 bis 1994 zwischen 196.761 S (1988) und 229.077 S (1994) "sich die Umsätze inflationsbedingt kontinuierlich leicht ansteigend entwickelt hätten und somit der

vorgelegte Ist-Zahlenvergleich ab dem Jahr 1990 den Umsatzeinbruch des Jahres 1989 nicht erklären" könne. Die Kalkulation der Betriebsprüfung habe damit nicht widerlegt werden können. Auch die über einen Zeitraum von fünf Jahren durchgeführten Leistungsumsatzabgrenzungen der Betriebsprüfung hätten die Differenzen des Jahres 1989 "nur bestätigt". Eine verspätete Honorarnotenerstellung könne nur bei Beginn der selbständigen Tätigkeit eine Rolle spielen. Die Aufstellung des Beschwerdeführers zeige einen Zusammenhang zwischen den im Jahr 1989 abgerechneten Laborarbeiten und den damit zusammenhängenden Honorareingängen, welche fast ausschließlich in den beiden folgenden Jahren erfolgt seien. Sie gebe aber keine Auskunft über die 1989 erfolgten Bezahlungen von Honoraren für in den Vorjahren geleistete Arbeiten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, oder wenn er Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Bücher oder Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben nach § 163 BAO die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zulegen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (vgl. z.B. Ritz2, BAO, Tz 2 zu § 163).

Festzuhalten ist, dass im oben wiedergegebenen Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides formelle Mängel der Aufzeichnungsführung iS des § 131 BAO nicht als Grundlage für eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO erwähnt sind. Im ersten Teil des angefochtenen Bescheides werden zwar im Rahmen der Wiedergabe des Verwaltungsverfahrens auch die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und in der - im Wesentlichen mit der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung gleich lautenden - Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung referiert, ohne dass allerdings zu erkennen wäre, die belangte Behörde würde die in diesen Schriftstücken enthaltenen Ausführungen in Bezug auf mögliche formelle Mängel im Aufzeichnungswesen (im Zusammenhang mit einer verwendeten Datenverarbeitungsanlage) als eigenständige Sachverhaltsfeststellungen ihrer Entscheidung zu Grunde legen wollen. Es kann daher bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht davon ausgegangen werden, die vorliegende Schätzung läge auch in einer formell mangelhaften Aufzeichnungsführung begründet. Die Ausführungen in der Beschwerde zu einer tatsächlich nicht automationsgestützt geführten "Buchhaltung" können somit ebenso dahingestellt bleiben wie die Ausführungen in der Gegenschrift, die zur Stützung des angefochtenen Bescheides auch formelle Mängel ins Spiel bringen.

Ausgehend von einer formell ordnungsmäßigen Aufzeichnungsführung wäre es - wie oben erwähnt - zur Rechtfertigung der vorgenommenen Schätzung durch das Finanzamt Aufgabe der belangten Behörde gewesen, die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen nachzuweisen.

An sich ist - wie die Beschwerde einräumt - eine bedeutende Abweichung des Umsatzes 1989 im Vergleich zu den unmittelbar vorangehenden und nachfolgenden Jahren gegeben gewesen. Insgesamt kann aber nicht gesagt werden, die belangte Behörde hätte in der Begründung des angefochtenen Bescheides die in der Beschwerde wiederholten Erklärungsversuche ("Pflege eines Familienangehörigen, schwere Verletzung des Beschwerdeführers, verspätete Rechnungslegung") einwandfrei und schlüssig widerlegt.

Von einer regelmäßig verspäteten Honorarnotenerstellung durch den Beschwerdeführer geht auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus (diese könne die Umsatzunterschiede nur "nicht hinlänglich" erklären). Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausführt, die Schulterblattverletzung des Beschwerdeführers Ende 1987 könne "nicht ausschließlich" im Ergebnis des Jahres 1989 ihren Niederschlag gefunden haben, räumt sie doch auch eine zumindest wesentliche Beeinflussungsmöglichkeit dieses Jahresergebnisses ein (zu den Ausführungen in der Gegenschrift, es sei nicht erklärlich, warum der Unfall im Jahr 1987 das Ergebnis des Jahres 1988 nicht in ähnlicher Weise gemindert habe wie das des Jahres 1989, könnte etwa auf die auch von der belangten Behörde allgemein festgestellte verspätete Rechnungslegung hingewiesen werden).

Im angefochtenen Bescheid wird festgehalten, die in der Berufungsverhandlung vorgelegte Aufstellung des

Beschwerdeführers zeige einen Zusammenhang zwischen den im Jahr 1989 abgerechneten Laborarbeiten und den damit zusammenhängenden Honorareingängen, "welche ausschließlich in den beiden folgenden Jahren erfolgten", auf. Damit erscheint aber das im Rahmen der Betriebsprüfung für die Hinzuschätzung 1989 noch als maßgeblich angesehene Kriterium einer wesentlichen Abweichung "abgegrenzter Aufwand Laborarbeiten zu Leistungsumsatz" nicht mehr zweifelsfrei.

Dass laut angefochtenem Bescheid aus der Krankheit der Mutter "nicht notwendigerweise" eine Behinderung der Arbeit des Beschwerdeführers abgeleitet werden könne, lässt das gegenteilige Vorbringen des Beschwerdeführers noch nicht widerlegt erscheinen. Auch die Möglichkeit der Einteilung der Behandlungstermine bei Privatpatienten (die im Übrigen laut Beschwerde ebenso bei "Kassenpatienten" gegeben sei) ist für sich allein kein ausreichender Anhaltspunkt, um eine Einschränkung der Arbeitskraft des Beschwerdeführers wegen der Pflegebedürftigkeit der Mutter verneinen zu können.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 59 Abs. 1) VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 501/2001.

Wien, am 30. April 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130162.X00

Im RIS seit

13.06.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at