

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/28 98/14/0097

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §131 Abs1 Z5;

BAO §184 Abs3;

UStG 1972 §11;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des VP in W, vertreten durch Dr. Heinz Robathin, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Kärntnerstraße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 12. März 1998, Zlen. 15-95/1180/09 und 15-94/1331/09, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991, 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 1089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre gewerbliche Einkünfte als Fliesenleger in Höhe von 108.556 S (1989), 210.109 S (1990) und 286.979 S (1991). Die Veranlagung zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

Im Zuge einer im Jahr 1993 vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, die vom Beschwerdeführer gemäß § 4 Abs. 1 EStG geführten Bücher wiesen formelle und materielle Mängel auf. Auf den Ausgangsrechnungen fehle die Angabe des Leistungszeitraumes, die Kassabelege und die Eingangsrechnungen seien nicht laufend nummeriert. Über Befragung durch den Prüfer habe der Beschwerdeführer erklärt, in den Jahren 1989 bis 1991 "durchschnittlich 30 Stunden pro Woche in seinem Betrieb produktiv mitgearbeitet" zu haben. Auf Grund

dieser Angabe habe der Prüfer unter Berücksichtigung durchschnittlicher Verlegeleistungen (im Rahmen des Fliesenlegergewerbes) die erklärten Ergebnisse verprobt und dabei erhebliche Kalkulationsdifferenzen (155.000 S für 1989, 173.000 S für 1990 und 273.000 S für 1991) festgestellt.

Die in der Niederschrift vom 1. April 1993 protokollierte Aussage lautet:

"Die produktive Arbeitszeit des Meisters beträgt durchschnittlich 30 Stunden pro Woche. 1989 bis 1991 kein Urlaub und Ausfall wegen Krankheit des Meisters."

Die inhaltliche Richtigkeit dieser Aussage sei, so der Prüfer weiter, im Verlauf der Schlussbesprechung zwar bestritten worden; nach der Lebenserfahrung könne jedoch davon ausgegangen werden, dass eine Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimme.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm die Verfahren der Streitjahre wieder auf und erhöhte die erklärten Umsätze und Gewinne der Jahre 1989 bis 1991 um die oben wiedergegebenen Kalkulationsdifferenzen.

In der dagegen erhobenen Berufung erläuterte der Beschwerdeführer zunächst, er habe das seit Mai 1987 unterhaltene Fliesenlegergewerbe im Streitzeitraum von seinem Einfamilienhaus aus betrieben. Bis 2. Juni 1991 (Beginn des Beschäftigungsverhältnisses mit dem Fliesenleger H.) sei er allein tätig geworden, lediglich für Nebentätigkeiten habe er im geringen Umfang Aushilfen herangezogen. In der Sache selbst widersprach der Beschwerdeführer der Ansicht des Prüfers, wonach Buchführungsmängel vorlägen. Keine Bestimmung der BAO verpflichte den Abgabepflichtigen zur fortlaufenden Nummerierung von Kassabelegen und Eingangsrechnungen. Der geringe Umfang des Belegwesens habe eine Nummerierung auch nicht erforderlich gemacht. Auch seitens des Prüfers sei die leichte Auffindbarkeit der Belege nie in Zweifel gezogen worden. Das beanstandete Fehlen eines Rechnungsmerkmals (Leistungszeitraum) sei keine Frage der ordnungsgemäßen Buchführung, sondern berühre lediglich das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers. Die erfolgte Zuschätzung könne sich daher nicht auf formelle Buchführungsmängel stützen. Was die mit dem Beschwerdeführer aufgenommene Niederschrift anlange, werde darin zu Unrecht der Eindruck vermittelt, der Beschwerdeführer habe von sich aus eine produktive Wochenarbeitszeit von durchschnittlich 30 Stunden angegeben. Tatsächlich sei diese Zahl seitens des Prüfers suggeriert worden. Es treffe auch nicht zu, dass die inhaltliche Richtigkeit der Niederschrift erst anlässlich der Schlussbesprechung bestritten worden sei. Tatsächlich habe er bereits unmittelbar nach Konfrontation mit der Niederschrift vom 1. April 1993 unmissverständlich Einwendungen dagegen erhoben. Der Beschwerdeführer habe schon zu Beginn der Betriebsprüfung erklärt, konkrete Angaben zu den produktiven Arbeitszeiten für die Jahre 1989 bis 1991 nicht geben zu können, da er als einzige produktive Kraft des Unternehmens zugleich auch für die Beschaffung von Aufträgen, Kundenbesprechungen, Erstellung von Kostenvoranschlägen, Materialeinkäufe, Rechnungserstellung und alle anderen Verwaltungsangelegenheiten zuständig gewesen sei. Bei voller Auslastung des Betriebes müssten für diese Verwaltungstätigkeiten durchschnittlich etwa 35 Stunden pro Woche veranschlagt werden; was bei angenommenen 30 Stunden produktiver Arbeitszeit eine wöchentliche Arbeitszeit von 65 Stunden ergeben würde. Auf Dauer gesehen sei eine derartige Arbeitsleistung kaum denkbar. Es widerspreche auch jeglicher Lebenserfahrung, dass während des gesamten Jahres eine volle Auftragslage gegeben sei. Bei einer beträchtlichen Anzahl von Kundenbesuchen würden keine Aufträge erteilt. Teilweise würden sogar Kostenvoranschläge erstellt, ohne dass ein Auftrag erfolge. So seien im Jahr 1989 neun Absagen zu schriftlichen Kostenvoranschlägen erteilt worden. Darüber hinaus sei der vom Prüfer gewählte Ansatz, den fiktiven Umsatz anhand von Regiestundensätzen zu ermitteln, dem Grunde nach verfehlt. Während der geprüften Jahre sei nur ein geringer Teil der erbrachten Leistungen über Regiestundensätze, die überwiegende Anzahl von Aufträgen jedoch über vorher vereinbarte Pauschalpreise abgerechnet worden. Aus Konkurrenzgründen könne davon ausgegangen werden, dass die vereinbarten Pauschalpreise unter den Entgelten gelegen seien, die sich bei Verrechnung von Regiestunden ergeben hätten. Auch habe der Prüfer nicht berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer auf Grund seiner (eingehend geschilderten) privaten Lebenssituation daran gehindert gewesen sei, seine Arbeitskraft regelmäßig und uneingeschränkt dem Betrieb zu widmen. Die im November 1991 erfolgte Anmietung eines neuen Geschäftslokales habe gleichfalls zeitig aufwändige Vorbereitungen erfordert. Überdies seien die (namentlich genannten) Aushilfen in einem geringeren als vom Prüfer angenommenen Ausmaß produktiv tätig gewesen.

In seiner Stellungnahme vom 26. Jänner 1994 trat der Prüfer insbesondere dem Vorwurf entgegen, er habe dem Beschwerdeführer die Angaben zur produktiven Arbeitszeit suggeriert. Nach den allgemeinen Lebenserfahrungen

könnten die vom Beschwerdeführer zu besorgenden Verwaltungssagen innerhalb von 10 bis 20 Wochenstunden erbracht werden. Das Vorbringen, bei Verrechnung von Pauschalpreisen würden regelmäßig niedrigere Erlöse erzielt als bei Abrechnung nach Regiestunden, sei nicht glaubhaft, weil bei Vereinbarung von Pauschalpreisen üblicherweise in Akkord gearbeitet werde. Bei optimalen Arbeitsverhältnissen könnten deshalb sogar höhere Erlöse erzielt werden als bei der Kalkulation auf Basis von Regiestundensätzen.

Mit Eingabe vom 7. März 1994 erwiderte der Beschwerdeführer zunächst dem Vorwurf des Prüfers, die fehlende Nummerierung erlaube keine Vollständigkeitskontrolle, dass die Ausgangsrechnungen durchgehend nummeriert worden seien, weshalb seitens des Prüfers aus der fehlenden Nummerierung lediglich die Vollständigkeit der Ausgaben bezweifelt werden könnte. Auf Grund welcher Erfahrungswerte der Prüfer das Ausmaß der Verwaltungstätigkeiten mit lediglich 10 bis 20 Wochenstunden beziffere, sei nicht nachvollziehbar. Der Einwand des Prüfers, im Falle von Pauschalvereinbarungen liege der durchschnittliche Stundenlohn noch höher als der Regiestundensatz, entbehre insbesondere im Hinblick auf den gesundheitlichen Zustand des Beschwerdeführers jeder Grundlage. Im Übrigen seien die vom Prüfer herangezogenen "optimalen Arbeitsverhältnisse" fast nur bei Neubauten im größeren Umfang anzutreffen. Derartige Aufträge seien dem Beschwerdeführer nicht vorgelegen.

Nach Ergehen (weitgehend) abweisender Berufungsvorentscheidungen beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufungsvorentscheidungen hätten sein Vorbringen, formelle Buchführungsmängel lägen nicht vor, nicht gewürdigt. Die vom Prüfer vermissten Angaben hätten auch keinerlei Auswirkungen auf die materielle Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen gehabt. Sämtliche Zweifelsfragen des Prüfers hinsichtlich der Rohaufschläge auf Material sowie von Zusammenhängen zwischen Materialein- und -verkäufen hätten vom Beschwerdeführer restlos geklärt werden können. Der Prüfer habe auch keinen einzigen Fall eines nicht erklärten Umsatzes aufzeigen können.

In weiteren Schriftsätzen und Besprechungen hielt der Beschwerdeführer zum einen seinen Standpunkt aufrecht, eine Schätzungsberechtigung sei nicht gegeben, zum anderen trat er den von der belangten Behörde in der Folge mehrmals modifizierten Nachkalkulationen entgegen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Zur Frage der Schätzungsberechtigung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, entgegen "anders lautender Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers" gelange die belangte Behörde zur Überzeugung, dass sowohl die Nichtnummerierung der Eingangsrechnungen und Kassabelege als auch die fehlenden Angaben in den Ausgangsrechnungen den Leistungszeitraum betreffend die abgabenbehördliche Vollständigkeitskontrolle erschweren würden bzw. ihr zuwider liefen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, schon auf Grund des geringen Umfangs der Belege habe sich eine fortlaufende Nummerierung erübrigt, sei unverständlich, da "gerade der geringe Umfang derselben Garant für deren zeitfolgegemaße und vollständige Erfassung bieten müsste". Das vom Prüfer initiierte Schätzungsverfahren sei deshalb dem Grunde nach rechters.

Zur Höhe der abgabenbehördlichen Schätzung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, "in völlig wertfreier Beurteilung des Zustandekommens der Niederschrift vom 1. April 1993" gelange die belangte Behörde auf Grund allgemeiner Lebenserfahrung bzw. betriebswirtschaftlicher Überlegungen zur Überzeugung, dass der Aussage des Beschwerdeführers, durchschnittlich 30 Stunden pro Woche produktiv gewesen zu sein, "insoweit Bedeutung beizumessen" sei, "als diesem in seiner Eigenschaft als Unternehmensleiter jedenfalls zuzugestehen" sei, "ausreichende Kenntnisse betreffend die inneren Abläufe des Betriebes respektive des Einsatzes seiner persönlichen Arbeitskraft zu besitzen und diese jederzeit Dritten gegenüber präsentieren zu können". Dass die Angaben in der Niederschrift, niemals infolge Krankheit oder Urlaub ausgefallen zu sein, auf einem Missverständnis beruhten, halte die belangte Behörde hingegen aufgrund allgemeiner Lebenserfahrung bzw. der Dokumentation der Arztbesuche für glaubwürdig. Die belangte Behörde gehe daher bei ihrer Nachkalkulation von 42 Wochen pro Jahr produktiver Arbeitszeit des Beschwerdeführers aus. Das Ausmaß der produktiven Wochenarbeitszeit werde mit 25 Stunden bemessen. Ab Juni 1991 könne auf Grund der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umstände von einer produktiven Arbeitszeit des Beschwerdeführers im Ausmaß von 20 Wochenstunden ausgegangen werden. Hinsichtlich des ab Mitte 1991 beschäftigten Fliesenlegers nahm die belangte Behörde eine unproduktive Arbeitszeit im Ausmaß von 20 % der betrieblichen Arbeitszeit, bei den ungelernten Helfern eine solche von 50 % und bei dem gelernten Helfer A. eine unproduktive Arbeitszeit von 30 % an. Hinsichtlich der rechnerischen Ermittlung der Regiestundensätze schloss sich die belangte Behörde den Einwendungen des Beschwerdeführers an und kam solcherart zu verbleibenden

Kalkulationsdifferenzen für das Jahr 1989 in Höhe von 102.000 S, 1990 11.000 S und 1991 121.000 S.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

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

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Der entscheidende Inhalt dieser Vorschrift liegt in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorge durch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. Der Beleg hat jene Angaben aufzuweisen, die den der Buchung zu Grunde liegenden Geschäftsvorfall erkennen lassen, also in der Regel die Beschreibung des Vorganges mit seinen sachlichen, zeitlichen und persönlichen Komponenten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1467, wo als Beispiel für notwendige Daten u. a. die Zeit der Leistung genannt wird). Dass § 11 UStG den Unternehmer (etwa bei Leistungserbringung gegenüber Nichtunternehmern) nicht zur Rechnungslegung verpflichtet, berührt die aus der angeführten Bestimmung ableitbare Verpflichtung, die Geschäftsfälle auch in ihrer zeitlichen Komponente festzuhalten, nicht.

§ 131 Abs. 1 Z. 5 BAO erfordert zudem, dass die Überprüfung der Eintragungen auf Grund der Beleg-, Ablage- und Aufbewahrungsordnung (einem fachkundigen, sachverständigen Dritten) "jederzeit möglich ist". Zu diesen Erfordernissen gehört etwa die (wechselseitige) Verweisung von Beleg auf die Buchung und von dieser auf den Beleg, sodass aus den Eintragungen ein Rückgriff auf die mit entsprechenden Zeichen (in der Regel Nummern) versehenen oder sonst verknüpften Belege möglich ist (vgl. Stoll, aO, S. 1468). Die Belegnummerierung wird darüber hinaus auch deshalb geboten sein, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren. Wenn der Prüfer und mit ihm die belangte Behörde in der fehlenden Nummerierung bestimmter Belegkreise einen Buchführungsmangel gesehen hat, kann dies daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung u. a. dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde in diesem Zusammenhang vor, sie sei jegliche Begründung dafür schuldig geblieben, weshalb die von ihr als solche gesehenen formalen Mängel der Belege geeignet sein sollten, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen. Auch bei einer Nummerierung der Eingangsbelege wäre es einem Abgabepflichtigen möglich, Belege nicht in die Belegsammlung aufzunehmen und daher auch nicht mit einer Nummer zu versehen und den Beleg nicht zu verbuchen. Im Übrigen wäre gerade die Nichtaufnahme von Eingangsrechnungen in die Buchhaltung wirtschaftlich widersinnig, da Eingangsrechnungen in der Regel dazu dienen, gewinnmindernde Betriebsausgaben geltend zu machen. Hinsichtlich der Nichtnummerierung der Kassabelege bringt die Beschwerde vor, die Überprüfung des Kassabuches und der Kassa hätten nicht die geringsten Unregelmäßigkeiten ergeben, sodass davon auszugehen sei, dass die Kassabelege ebenfalls vollzählig erfasst worden seien. Es treffe auch nicht zu, dass durch die Nichtnummerierung der Eingangsrechnungen und der Kassabelege die Erfassung der Geschäftsvorgänge erschwert worden wäre. Für eine derartige Behauptung ergebe sich aus dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt nicht der geringste Hinweis.

Wiewohl der Beschwerdeführer diese Einwendungen im Wesentlichen bereits im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat, hat die belangte Behörde keine Aussagen darüber getroffen, inwiefern die von ihr aufgezeigten formellen Mängel der Buchführung eine Unvollständigkeit der Erlöserfassung besorgen ließen. Sie stützt ihre Feststellungen ausschließlich auf die von ihr "angenommene Arbeitszeit" des Beschwerdeführers von 25 (ab Juni 1991 von 20) Stunden. Diese nicht näher begründete Annahme hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand, weil sich die Feststellung weder auf objektive Vergleichsmaßstäbe stützen kann noch auf die protokollierte Aussage des Beschwerdeführers vom 1. April 1993, räumt die belangte Behörde doch selbst ein, dass aufgrund der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren aufgezeigten persönlichen und betrieblichen Umstände von einer gleich bleibenden "produktiven Arbeitszeit" des Beschwerdeführers während der Jahre 1989 - 1991 nicht ausgegangen werden kann.

Somit war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Mai 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998140097.X00

**Im RIS seit**

23.09.2002

**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)