jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/4/24 95/13/0277

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.04.2002

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §250;
BAO §93 Abs3 lita;
UStG 1972 §18 Abs8;
VwGG §42 Abs2 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. Erich Hermann, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 9. Oktober 1995, Zl. 6/3-3006/94-05, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1985 bis 1989, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1985 bis 1987 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Im Übrigen, somit hinsichtlich Umsatzsteuer 1988 und 1989, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 947,24 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

In einem im Jahr 1992 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Buch-

und Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer erstatteten Bericht wird neben anderen Prüfungsergebnissen festgehalten, dass die Bücher und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers infolge der formellen und materiellen Mängel nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO seien. Die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1985 stimme mit der

Schlussbilanz zum 31. Dezember 1984 nicht überein. Bareinlagen seien mehrmals ohne entsprechende Dokumentation verbucht worden. Insbesondere bei Einlagen von einer Hausgemeinschaft fehle jeglicher Belegnachweis. Die sachliche Richtigkeit "dieser Behauptungen" sei nicht nachgewiesen. "Beispielsweise" stünden als von der Hausgemeinschaft stammend verbuchte Einlagen in Höhe von S 34.000,-- weder gleichartige Aufzeichnungen noch analoge Geldbewegungen bei der Hausabrechnung gegenüber. Kassabewegungen seien nicht chronologisch aufgezeichnet worden. Ausgangsbelege (von welchen in der Folge drei detailliert angeführt sind) seien weder nummeriert noch zeitfolgegemäß erfasst worden. Wareneingänge seien vielfach im Wareneingangsbuch nicht aufgezeichnet worden. Die eingetragenen Wareneingänge seien bei Rechnungseingang aufgezeichnet worden. Die Verbuchung eines (konkret aufgezeigten) Geschäftsfalles sei nicht nach den tatsächlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung einer Akontozahlung und einer Rechnung abzüglich ausgewiesener Waren, sondern nach Maßgabe der verkürzten Rechnung erfolgt. Die sachliche Richtigkeit der bilanzierten Warenvorräte habe nicht abgeleitet werden können, da ein Zusammenhang zwischen den Inventuraufzeichnungen und Einkaufsbelegen nicht habe hergestellt werden können. Anhand der vorgelegten Unterlagen habe weder eine mengen- noch eine wertmäßige Überprüfung vorgenommen werden können. Auch die aus den Inventuraufzeichnungen ersichtlichen Teilwertabschreibungen hätten nicht nachvollzogen werden können. Die dargestellten Mängel hätten umso mehr Bedeutung, als die Buchkennzahlen Schwankungen zeigten. Die Verprobung der erklärten Umsätze auf Grundlage der im Betriebsprüfungsverfahren angegebenen Verhältnisse ergebe im Großhandel höhere Aufschläge als im Einzelhandel. Dies stehe im Widerspruch zu den eigenen Angaben des Abgabepflichtigen und entspreche auch nicht den Erfahrungen des allgemeinen Geschäftsverkehrs. Weiters reichten die jährlich verfügbaren Mittel (1985 S 100.000,--, 1986 S 120.000,--, 1987 S 0,--, 1988 S 100.000,-- und 1989 S 105.000,--) nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht für die Finanzierung der Kosten eines Zweipersonenhaushaltes im gegenständlichen Umfang. Die Vermutung der sachlichen Richtigkeit und Vollständigkeit des Rechenwerkes sei daher nicht mehr gegeben. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen habe gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg unter Anwendung von Wahrscheinlichkeitsschlüssen zu erfolgen. Der Beschwerdeführer sei eingeladen worden, zu den Sachverhalten und Feststellungen Stellung zu nehmen und Unterlagen bzw. Nachweise vorzulegen. Konkrete Angaben seien im Prüfungsverlauf nicht gegeben worden. Weder die mündlichen noch die im Schriftsatz vom 16. September 1992 als Antwort auf die vorgehaltene Umsatzverprobung des Prüfers getroffenen allgemein gehaltenen Behauptungen reichten aus, die Richtigkeit der Buchergebnisse nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Anhaltspunkt für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei die dem Steuerberater konkret und schriftlich überlassene Umsatzverprobung. Weitere Ausführungen seien daher entbehrlich. Ausgehend von der Annahme, die mit gewerblichen Abnehmern (Großhandel) angefallenen Geschäftsfälle seien vollständig erfasst, ergäben sich beim Einzelhandel folgende Differenzen:

	Einsatz	Umsatz
	S	S
1985	180.000,--	330.000,--
1986	110.000,--	200.000,--
1987	160.000,--	290.000,--

Wegen der großen Ungewissheit des Sachverhaltes könnten die genannten Schätzungskriterien lediglich die Größenordnung der grundsätzlich griffweise anzusehenden Schätzung (welche im Ausmaß der aufgezeigten Differenzen erfolgte) bestimmen.

Weiters wurde im erwähnten Bericht festgehalten, dass der Beschwerdeführer mit ausländischen Abnehmern abgeschlossene Geschäftsfälle zunächst steuerpflichtig behandelt habe. Der Verkaufspreis sei entweder unter Angabe des Steuersatzes oder unter gesondertem Steuerausweis in Rechnung gestellt worden. Eine besondere Aufzeichnung der steuerfreien Erlöse sei nicht erfolgt. Auch im Kassabuch sei keine Kennzeichnung der in Frage stehenden Eingänge erfolgt. Die Erfassung der Tageseinnahmen sei in einer Summe erfolgt. Die zu Grunde liegenden Paragons und Klopfstreifen wiesen gleichfalls keinen Hinweis auf steuerfreie Ausfuhrlieferungen auf. Bei Auszahlung des Erstattungsbetrages in Höhe der Umsatzsteuer nach Beibringung des Ausfuhrnachweises (Lg. Nr. U 34) durch die Kunden werde vorerst ein Bestandskonto "Mehrwertsteuerrückzahlung" in Höhe der Auszahlungsbeträge belastet (Gegenkonto Kassa). Die damit zusammenhängenden Umsätze würden in regelmäßigen Perioden in Summe ohne

Detaillierung auf das Konto "Auslandserlöse" umgebucht. Die dargestellte Vorgangsweise entspreche nicht den gesetzlichen Erfordernissen. Der buchmäßige Nachweis über die bewirkte Ausfuhrlieferung als materiell rechtliches Erfordernis für die Steuerfreiheit sei zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht erbracht. Die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit sei daher (für alle Prüfungsjahre) zu Unrecht erfolgt.

In der Folge erließ das Finanzamt unter anderem entsprechende Bescheide hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre1985 bis1989 sowie einen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner1990 und einen Vermögensteuerbescheid ab dem 1. Jänner 1990.

In einer dagegen erhobenen und später ergänzten Berufung bestritt der Beschwerdeführer teilweise unter Hinweis auf die bereits im Prüfungsbericht erwähnte Stellungnahme vom 16. September 1992, in welcher auf die einzelnen vom Prüfer aufgezeigten Mängel der Buchführung detailliert eingegangen und im Wesentlichen die Ansicht vertreten worden war, dass die geringfügigen, ausschließlich formellen Mängel der Buchführung nicht geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, die Schätzungsbefugnis der ausschließlich für die Jahre 1985 bis 1987 bei der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer durchgeführten Zuschätzungen. Hinsichtlich der verweigerten Anerkennung der Steuerfreiheit der Ausfuhrumsätze verwies der Beschwerdeführer auf einen weiteren von ihm eingebrachten Schriftsatz vom 15. Februar 1993, in welchem im Wesentlichen auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 5. Juli 1990 und darauf hingewiesen wurde, dass die im Erlass angeführten Voraussetzungen erfüllt seien. In der Folge wurde auf eine in den nächsten Wochen einzubringende ergänzende Darstellung verwiesen.

Nach mehrfachen Stellungnahmen des Prüfers einerseits und des Beschwerdeführers andererseits, in welchen wechselseitig jeweils umfangreich und detailliert die Argumente des Beschwerdeführers und des Prüfers erörtert wurden - unter anderem stellte der Beschwerdeführer hinsichtlich der Ausfuhrumsätze die sachverhaltsbezogenen Prüfungsfeststellungen außer Streit, vertrat aber die Ansicht, dass damit die Voraussetzungen des buchmäßigen Nachweises erfüllt seien - wies die belangte Behörde die Berufung unter anderem unter Verweis auf das "auch dem Bw bekannte Aktenmaterial" ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, muss die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser konkrete Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet, wobei von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes ist, der durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches "Aktenmaterial" nicht ersetzt werden kann. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht:

Er enthält weder eine zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde als erwiesen angenommenen Sachverhaltes noch eine auf das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren eingehende Darstellung der Gründe, weshalb gerade dieser Sachverhalt als erwiesen angenommen wurde. Zur strittigen Frage der Schätzungsberechtigung erschöpfen sich die zur Abweisung der Berufung führenden Erwägungen der belangten Behörde, soweit sie auf die vom Prüfer in den Textziffern 15 seines Berichtes festgestellten Buchführungsmängel überhaupt eingehen, im Wesentlichen in der Aussage, der Beschwerdeführer habe die Richtigkeit der Feststellungen des Prüfers zwar bestritten, entsprechende Beweise hinsichtlich der behaupteten Unrichtigkeit aber nicht erbracht,

oder eine "nochmalige Überprüfung der Unterlagen" habe das gleiche Resultat ergeben. Eine Auseinandersetzung insbesondere mit dem umfangreichen, ins Detail gehenden Vorbringen des Beschwerdeführers zu den einzelnen vom Prüfer festgestellten Buchführungsmängeln lässt der angefochtene Bescheid jedoch vermissen. Darin wird zwar davon gesprochen, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers "hochgradig" nicht ordnungsgemäß seien, dies lässt aber nicht erkennen, welche formellen Mängel in einer allenfalls die Beurteilung rechtfertigenden Weise, die Bücher seien auch materiell nicht ordnungsmäßig, oder welche konkreten materiellen Mängel als erwiesen angenommen wurden. Eine Schätzungsberechtigung als Folge formeller Mängel besteht nach § 184 Abs. 3 BAO nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nach § 184 Abs. 1 BAO setzt eine Schätzungsberechtigung voraus, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können. Ob diese Voraussetzungen im Beschwerdefall zutreffen, kann durch die aufgezeigten Begründungsmängel des angefochtenen Bescheides nicht abschließend beurteilt werden. Damit haften diesem aber schon hinsichtlich der Frage der Schätzungsberechtigung wesentliche Begründungsmängel an, weshalb sich eine Auseinandersetzung mit der Frage nach der Richtigkeit der Schätzungsmethode erübrigt.

Auch in seinem Abspruch hinsichtlich Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990 enthält der angefochtene Bescheid keine nachvollziehbare Begründung.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1985 bis 1987 - Zuschätzungen erfolgten lediglich bei diesen Abgabenarten und für diese Besteuerungszeiträume - sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990 als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und ist daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 wurde zwar ebenfalls Berufung erhoben und die "Festsetzung der Gewerbesteuer/Gewerbeertrag sowie der Einkommensteuer/Gesamtbetrag der Einkünfte" mit konkret angeführten Beträgen beantragt, eine diesbezügliche Begründung enthält die Berufung allerdings nicht, weil in der Berufung lediglich die Schätzungsbefugnis bestritten wurde, eine Schätzung aber nur für die Jahre 1985 bis 1987 erfolgte und die Verweigerung der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen bekämpft wurde.

Eine Berufungsbehörde, der keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Berufung vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Trifft sie eine solche dennoch, so belastet sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde. Eine solche Unzuständigkeit hat der Verwaltungsgerichtshof auch dann aufzugreifen, wenn sie (als solche) vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. April 1990, 89/13/0190).

Da im Beschwerdefall hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Berufung vorliegt, insbesondere mangelt es der diesbezüglich erhobenen Berufung an einer Begründung, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde. Der angefochtene Bescheid ist daher im Umfang seines Abspruches über Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG aufzuheben.

Hinsichtlich der im angefochtenen Bescheid aberkannten Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen erweist sich die Beschwerde im Ergebnis aus folgenden Gründen als unbegründet: In seinem Erkenntnis vom 8. Oktober 1990, 89/15/0077, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der buchmäßige Nachweis im Sinne des§ 18 Abs. 8 UStG 1972 voraussetzt, dass die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Aufzeichnungen unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen werden. Der buchmäßige Nachweis darf daher nicht nachträglich erbracht werden. Da im Beschwerdefall unbestritten geblieben ist, dass die Ausfuhrlieferungen zunächst steuerpflichtig behandelt und ohne gesonderte Kennzeichnung erfasst wurden sowie erst nachträglich, nach Einlangen der Ausfuhrnachweise, entsprechende Umbuchungen und dazugehörige Dokumentationen erfolgten, kann der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, dass die Erfordernisse des § 18 Abs. 8 UStG 1972 im Beschwerdefall erfüllt seien, nicht gefolgt werden. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1988 und 1989 ist die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Ob es nach dem Beschwerdevorbringen zutrifft, dass im Jahr 1985 Versendungen an ausländische Abnehmer von vornherein steuerfrei behandelt wurden und allein deshalb davon auszugehen wäre, dass die Erfordernisse des § 18 Abs. 8 UStG 1972 erfüllt sind, kann im Hinblick auf die schon aus den oben angeführten Gründen erfolgende

Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter anderem hinsichtlich Umsatzsteuer 1985 ebenso dahingestellt bleiben wie die Frage, ob dieses Vorbringen in der Beschwerde erstmals erstattet wurde, wie dies von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift zur Beschwerde ausgeführt wird.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren gründet sich auf § 3 Abs. 2 Z. 2 EurogesetzBGBl. I Nr. 72/2000. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

Wien, am 24. April 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1995130277.X00

Im RIS seit

14.08.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at