

TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 98/13/0156

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §162 Abs2;

BAO §162;

BAO §184 Abs1;

EStG 1972 §4;

EStG 1988 §4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde der H Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Robert Briem, Rechtsanwalt in Wien I, Rotenturmstraße 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 17. Juni 1998, GZ GA 11-94/2017/01, betreffend Körperschaftsteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt den Großhandel mit chemischen und pharmazeutischen Produkten.

Im Bericht über eine hinsichtlich der Streitjahre vorgenommene abgabenbehördliche Prüfung wurde unter der Überschrift "Naturalrabatte" ausgeführt, von der Beschwerdeführerin würden Warenlieferungen an Apotheken ohne Rechnungslegung ausgeführt. Diese Gratislieferungen erfolgten auf Grund von Bestellungen der Kunden. Die Höhe der Naturalrabatte hänge vom Umsatz und der wirtschaftlichen Wichtigkeit der Kunden ab. In der Buchhaltung würden die Naturalrabatte erst auf Grund der Jahresinventur bei der indirekten Ermittlung des Wareneinsatzes ermittelt. Die körperliche Bestandsaufnahme der Warenlager erfolge Ende November jeden Jahres. Für den Handelswarenvorrat erfolge eine wertmäßige Fortschreibung auf den Bilanzstichtag. Eine mengenmäßige Erfassung des Warenlagers zum 31. Dezember, bei der die im Dezember gewährten Naturalrabatte ihren Niederschlag finden würden, unterbleibe.

Durch die rechnerische Ermittlung des Wareneinsatzes aus dem Anfangsbestand zuzüglich Zukäufe abzüglich Endbestand könnten zwar Bestandsminderungen insgesamt, nicht aber deren Ursachen festgestellt werden. Naturalrabatte in Form von (unentgeltlichen) Freimengenlieferungen seien Geschäftsvorfälle, die nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu verbuchen seien, führten sie doch zu Bestandsveränderungen, die auf den entsprechenden Warenkonten ihren Niederschlag finden müssten. Der Lagerabgang werde mittels interner Belege erfasst. Diese Lagerabgangsbelege seien in der Betriebsstätte Linz zur Gänze, in der Betriebsstätte Wien teilweise für die Jahre 1988 und 1989 vernichtet worden.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Prüfungsverfahrens ist eine Eingabe der Beschwerdeführerin vom 16. März 1992 enthalten, wonach der unter Bezugnahme auf § 162 BAO erfolgten Aufforderung, die Unterlagen über gewährte Naturalrabatte vorzulegen, nur mehr für die Zeit ab Oktober 1990 entsprochen werden könne.

Soweit über die Naturalrabatte keine Lagerabgangsbelege vorgelegt wurden, wurden diese Beträge nach den Ausführungen im Prüfungsbericht nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die rechnerische Ermittlung und die Zuordnung an die einzelnen Kunden nicht überprüft werden könne. Der Prüfer anerkannte demzufolge für 1988 einen Betrag von S 31.962.740,26, für 1989 einen solchen von S 33.710.617,-- und für 1990 einen Betrag von S 7.556.765,-- nicht als Betriebsausgaben. Diese Beträge wurden durch den Ansatz der gesamten von der Beschwerdeführerin rechnerisch ermittelten Naturalrabatte abzüglich der belegmäßig nachgewiesenen Naturalrabatte der Betriebsstätten Wien und Graz ermittelt.

In der Berufung gegen die nach der Betriebsprüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheide wurde unter anderem ausgeführt, im Großhandel mit Arzneiwaren bestehe die Usance, Rabatte nicht nur in Geld, sondern auch in Form von nicht berechneten Warenlieferungen, sohin in Form von Naturalrabatten zu gewähren. Das Ausmaß dieser Naturalrabatte werde individuell festgelegt und sei von der Marktsituation der einzelnen Apotheke und der Umsatzhöhe abhängig. Den Belegen (über die Naturalrabatte) sei keine besondere Bedeutung beigemessen worden, weil sich daraus kein Bruttoerlös ergebe. Diese Belege seien für den Prüfungszeitraum nur teilweise auffindbar gewesen. Die Naturalrabatte seien mit Lagerabgangsbelegen, und zwar monatlich, erfasst worden. Es habe sich dabei um Lagerbestandskorrekturen gehandelt. Daneben seien diese Naturalrabatte auch von jenem Angestellten des Außendienstes aufgezeichnet worden, der die betreffende Apotheke betreue. Am Ende des Geschäftsjahres würden diese unabhängig voneinander geführten Aufzeichnungen miteinander verglichen, um auf diese Art jene Naturalrabatte zu ermitteln, die an den jeweiligen Kunden geliefert worden sind. Im Rahmen der indirekten Ermittlung des Handelswareneinsatzes erfolge sodann eine Verifizierung des Wertes der Gesamtwarenmenge, welche im abgelaufenen Geschäftsjahr als Naturalrabatt den Kunden (insgesamt) gewährt worden sei. Auch hiebei ergebe sich die Möglichkeit, die einzelnen Rabatte dem betreffenden Kunden mit Art, Umfang, Wert und Zeitraum verlässlich zuzuordnen. Die Belege, die nicht vorgelegt werden konnten, seien nicht in der Absicht, sie zu beseitigen, vernichtet worden. Diese Belege seien (begründet durch bedauerliche organisatorische Mängel im Bereich der Lagerbestandsführung und Auslieferung) lediglich nicht auffindbar. Für alle Lieferungen könnten einschließlich jener, für die die Lagerabgangsbelege nicht vorgelegt werden konnten, Art, Umfang, Wert und Empfänger im Rechnungswesen festgestellt werden. Auf Grund der vorhandenen statistischen Aufzeichnungen sowie auf Grund der kartellmäßigen Regelungen sei es möglich, die Naturalrabatte rechnerisch zu rekonstruieren. Die Finanzbehörde habe es abgelehnt, aus den zur Einsicht angebotenen Rekonstruktionsunterlagen festzustellen, mit welchem Betrag und in welchem Zeitraum an die von der Beschwerdeführerin bezeichneten Empfänger Gratislieferungen erfolgt seien.

In rechtlicher Hinsicht wurde in der Berufung unter anderem die Auffassung vertreten, die Verbindlichkeit zur Benennung der Empfänger der abgesetzten Beträge iS des § 162 BAO beinhalte nicht, dass der Steuerpflichtige für die Besteuerung der abgesetzten Beträge beim Empfänger derartige "Hilfsdienste" leisten müsste, auch Unterlagen vorzulegen, aus denen jede einzelne Gratislieferung mit Artikelbezeichnungen und Artikelmengen ersichtlich sei.

In einer Stellungnahme der Prüfungsorgane vom 18. Oktober 1993 wurde ausgeführt, im Zuge der Prüfung sei die Beschwerdeführerin aufgefordert worden, die Empfänger der einzelnen Gratislieferungen zu nennen. Soweit Lieferbelege über die Gratislieferungen vorgelegt worden seien, sei den Erfordernissen des § 162 BAO Genüge getan. Ansonsten sei lediglich ein nachträglich rechnerisch, auf Grund der Umsätze der einzelnen Kunden ermittelter Betrag über den wertmäßigen Anspruch der Gratislieferungen je Monat an die einzelnen Kunden bekannt gegeben worden. Die genaue Bezeichnung des Aufwandes, also die Menge und Art und somit auch der Wert der einzelnen Lieferung

sowie der Zeitpunkt der Abgabe der einzelnen Gratislieferungen habe nicht mehr rekonstruiert werden können.

In einer Berufungsergänzung vom 16. Dezember 1993 wurde hierauf ausgeführt, die Naturalrabatte seien hinsichtlich Menge und Wert von den fakturierten Lieferungen abhängig gewesen. Daraus ergebe sich, dass aus den fakturierten Lieferungen der exakte Wert der Naturalrabatt-Lieferungen abgeleitet werden könne. "Die Betriebsprüfung" könne dies im Wege einer sehr einfachen Rechenoperation feststellen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise stattgegeben; entsprechend dem Berufungsvorbringen wurden die als "Naturalrabatte" bezeichneten, nicht steuermindernd anerkannten Beträge nach "Fabrikseinstandspreisen" berechnet. Ansonsten wurde die Berufung in diesem Punkt abgewiesen. Die belangte Behörde ging davon aus, dass die als "Naturalrabatte" bezeichneten Warenbestandsveränderungen nur in der monatlichen Gesamtsumme pro Apotheke rekonstruiert worden seien; es habe aber keine Detaillierung hinsichtlich der einzelnen Warenlieferungen, also keine Warenbezeichnung und Menge vorgelegt werden können. Bei der Gesamtsumme handle es sich um einen Betrag von S 70 Millionen. Naturalrabatte seien nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu verbuchen, da sie zu Bestandsveränderungen führten, die auf den Warenkonten ihren Niederschlag finden müssten. Durch die Erfassung des Warenlagers zu zwei aufeinander folgenden Inventurstichtagen könnten zwar die Bestandsverminderungen, nicht aber deren Ursachen festgestellt werden. Der als Abgang ausgewiesene Teil des Wareneinsatzes beinhalte auch Schwund, Bruch, abgelaufene Ware und die so genannten Naturalrabatte, die aber auch Eigenverbrauch oder Schwarzlieferungen sein könnten. Lieferscheine an die jeweiligen Empfänger seien nicht vorhanden. Es fehle jede Art von Unterlagen, nach denen die Aufstellung und der Empfang der Ware vom Empfänger bestätigt worden sei. Es seien die strittigen Naturalrabatte unter dem Aspekt der nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung iS der §§ 131 und 138 BAO sowie der nicht erwiesenen Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

Im Hinblick auf die Zielsetzung des § 162 BAO sei weiters zu bedenken, dass eine steuerliche Erfassung der Naturalrabatte beim Apotheker nicht überprüfbar sei, da der Naturalrabatt nur im Gesamtrohaufschlag nachkalkuliert werden könne, der allerdings eine große Schwankung von 70 - 120 % je nach Anteil von homöopathischen Arzneimitteln umfasse. Ein Nachweis der tatsächlichen Lieferung der "Naturalrabatte" an den Apotheker fehle völlig. Es existierten auch keine schriftlichen Rabattvereinbarungen. Die unterschiedlichen Prozentsätze seien jeweils handschriftlich auf einer Umsatzliste vom Außendienst-Bediensteten vermerkt gewesen. Ob die jeweilige Apotheke tatsächlich diesen "Prozentsatz-Wert" als Naturalrabatt bekommen habe und welche Medikamente und Drogerieartikel sie erhalten habe, sei in keinem Fall nachgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. die hg Erkenntnisse je vom 21. Dezember 1999, ZI 94/14/0040 und ZI 97/14/0162).

Im Beschwerdefall wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden, insbesondere an Apothekenunternehmungen, Warenlieferungen ohne Rechnungslegung, so genannte "Naturalrabatte", geliefert worden seien. Entsprechende Lagerabgangsbelege, aus denen die Empfänger dieser Lieferungen ersichtlich gewesen sind, wurden nur teilweise aufbewahrt. Nach einer Aufforderung im Sinne des § 162 BAO wurde nur jener Wareneinsatz als Aufwand anerkannt, der durch (aufbewahrte) "Lagerabgangsbelege" ausgewiesen war; der übrige Teil des Wareneinsatzes wurde nicht als Aufwand anerkannt.

Handelt es sich bei den abgesetzten Beträgen nicht um Geldbeträge, sondern um (einen entsprechenden Geldwert aufweisende) Sachen, seien diese vertretbar oder unvertretbar, so ist nach der angeführten Zielsetzung des § 162 BAO davon auszugehen, dass auch die empfangene Ware selbst genau zu bezeichnen ist. Dem Erfordernis der Bezeichnung der Empfänger solcher abgesetzter, wie hier ohne Ausstellung von Rechnungen gelieferter Waren ist dabei nicht entsprochen, wenn nur ein Wert solcher Waren in einer (hier: kalkulatorisch ermittelten) Gesamtsumme, nicht aber die Ware selbst angegeben wird. Dies folgt schon daraus, dass die Ware beim Übergeber einerseits und beim Übernehmer andererseits durchaus mit völlig unterschiedlichen Werten zum Ansatz zu bringen ist, ein Umstand, von dem auch die belangte Behörde bei ihrer Neuberechnung ausgegangen ist. Dass die gelieferten Waren zu bezeichnen sind, ist insbesondere zu fordern, wenn wie hier Waren ohne Rechnung zur gewerblichen Weiterveräußerung geliefert werden; zu Recht haben dabei die Abgabenbehörden auf die großen Unterschiede in den Rohaufschlagsätzen der einzelnen von der Beschwerdeführerin an Apothekenunternehmungen gelieferten Waren hingewiesen. Wird nur der (aus den Einstandspreisen der Beschwerdeführerin rechnerisch ermittelte) Wert der Waren angegeben, so ist dem Erfordernis, den jeweiligen Empfänger einer konkreten gelieferten Ware zu benennen, nicht entsprochen.

Sowohl das im Verwaltungsverfahren von der Beschwerdeführerin vorgelegte Universitätsgutachten als auch die Ausführungen in der Beschwerdeschrift gehen davon aus, dass die Empfänger der "Naturalrabatte" "jeweils samt Betrag des Naturalrabattes, genau bezeichnet" worden seien. Gerade von einem solchen Sachverhalt kann aber nach den ansonsten unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der belangten Behörde nicht die Rede sein: Vielmehr hat die Beschwerdeführerin jeweils zum Jahresende die Verminderungen des Warenbestandes buchmäßig erfasst. Dieser als Abgang ausgewiesene Teil des Wareneinsatzes hatte aber - wie die belangte Behörde feststellte - neben den in Rede stehenden als "Naturalrabatte" bezeichneten, nicht fakturierten Warenlieferungen auch Schwund, Schadensfälle, Bruch, abgelaufene Ware und verkaufte Ware enthalten, wie auch der in der Beschwerdeschrift selbst zitierten Aussage der steuerlichen Vertreterin, Mag. St., zu entnehmen ist. Daraus folgt aber, dass auch die Ausgangsposition der Einwendungen der Beschwerdeführerin, sie habe nämlich die Empfänger der "Naturalrabatte" jeweils mit dem Betrag des "Naturalrabattes" genau bezeichnet, unzutreffend ist. Vielmehr konnte in Wahrheit von ihr nur der auf Grund der Umsätze der Apothekenunternehmungen nachträglich rechnerisch ermittelte Wert angegeben werden, aus dem sich ein (den Vereinbarungen mit diesen Unternehmungen entsprechender) Anspruch auf Gratislieferungen ergeben hätte. Dabei wurde von der Beschwerdeführerin auch außer Acht gelassen, dass nach ihrem eigenen Vorbringen der "Naturalrabatt" nicht allein von der Höhe der auf Rechnung gelieferten Waren, sondern auch von der "Marktsituation" der einzelnen Apotheke abhängig gewesen ist. Auf Grund der Größe des Unternehmens der Beschwerdeführerin und der Vielzahl von Angestellten des Außendienstes, die tatsächlich diese Lieferungen vollzogen, der Unterschiede in der Struktur der Unternehmungen der Abnehmer sowie der übrigen Kalkulationsfaktoren, die den Wareneinsatz beeinflussen, ist somit, wie dies die Abgabenbehörden richtig erkannt haben, eine einigermaßen den tatsächlichen Umständen entsprechende Ermittlung der den Kunden ohne Rechnung gelieferten Warenwerte nicht möglich gewesen. Daraus ergibt sich aber, dass es sich bei den im Zuge des Abgabenverfahrens von der Beschwerdeführerin rechnerisch den einzelnen Kunden zugeordneten Beträge nicht um den tatsächlichen Wert der von den einzelnen Kunden ohne Rechnung empfangenen Waren handeln konnte. Eine schätzungsweise Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt aber bei der Anwendung des § 162 BAO gerade nicht in Betracht.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dem Zweck des § 162 BAO sei schon durch die betragsmäßige (richtig wohl: geschätzte) Angabe der gewährten "Naturalrabatte" entsprochen, weil damit die Besteuerung beim Empfänger gewährleistet sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass zur richtigen buchmäßigen Behandlung auch die Registrierung der jeweiligen ohne Rechnung gelieferten Ware erforderlich ist, wirkt sich ein solcher Vorgang doch bei ordnungsmäßiger buchmäßiger Erfassung durch den Empfänger in Wahrheit beim Einstandspreis einer bestimmten Menge vertretbarer Sachen aus.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, eine Versagung des Betriebsausgabenabzuges komme nicht in Betracht, wenn die steuerliche Erfassung der Wareneingänge beim Empfänger sichergestellt sei, so übersieht sie zunächst, dass gerade ein solcher Sachverhalt im Beschwerdefall nicht vorliegt, wie dies aus dem in den Verwaltungsakten befindlichen - für den Streitfall nicht weiter maßgeblichen - Ergebnis der den Anlass des Abgabenverfahrens bildenden sicherheitsbehördlichen Ermittlungen ersichtlich ist. Im Übrigen verkennt sie mit diesem Vorbringen, dass

Aufwendungen bei Verweigerung der betreffenden Angaben im Sinne des § 162 Abs. 2 BAO auch dann zwingend nicht anzuerkennen sind, wenn die Tatsache der Zahlung und deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten ist (vgl. das hg Erkenntnis vom 30. September 1998, ZI 96/13/0017).

Da die belangte Behörde somit dem Wert der von der Beschwerdeführerin ohne Rechnung gelieferten Waren im Hinblick auf § 162 BAO zu Recht die Anerkennung als Absatzbeträge verweigert hat, erwies sich die Beschwerde als unbegründet, wobei es sich erübrigte, auf die weiteren - sich mit der übrigen, auf die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen der §§ 131 und 138 BAO Bezug nehmenden Begründung der belangten Behörde auseinander setzenden - Ausführungen der Beschwerdeführerin einzugehen. Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998130156.X00

Im RIS seit

03.05.2001

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at