

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/12/16 95/15/0011

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.12.1999

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 1990/100;

EStG 1988 §17;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl sowie Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des J und der GN in S, beide vertreten durch Dr. Christian Slana und Dr. Günter Tews, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Volksfeststraße 32, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. November 1994 (Berufungssenat VIII) Zl. 6/4-4175/94-02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

I.

Die beschwerdeführenden Ehegatten betreiben in S auf zwölf Hektar Fläche einen Weinbaubetrieb. Zur Ermittlung ihrer einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte legten sie dem Finanzamt eine Erklärung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte vor, mit der sie ihre Einkünfte für das Kalenderjahr 1991 unter Zugrundelegung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989, BGBl. Nr. 100/1990 (in der Folge VO-BMF), nach Durchschnittssätzen ermittelten. Für den gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 gesondert zu ermittelnden Gewinn aus Weinbau machten sie neben den durch die Verordnung bestimmten pauschalen Erzeugungskosten auch die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben (einerseits Flaschenfüllungs- und Zustellkosten, andererseits im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittige zusätzliche "sonstige Ausgaben" im Gesamtbetrag von S 43.229,--, und zwar Taggelder für Weinlieferungen in Höhe von S 24.720,-- und "sonstige Kosten für Werbung" in Höhe von S 18.509,--) als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt versagte den "sonstigen Ausgaben" die Anerkennung als Betriebsausgaben mit der Begründung, dass gemäß § 4 Abs. 2 der VO-BMF die mit dem Verkauf von Flaschen verbundenen Ausgaben gesondert zu berücksichtigen seien. Demzufolge seien die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben gemäß § 184 BAO mangels eines Nachweises der tatsächlichen Kosten erklärungsgemäß in Höhe jener Richtwerte, welche die belangte Behörde nach Anhörung der NÖ. Landeslandwirtschaftskammer ermittelt habe, geschätzt und berücksichtigt worden. Diese Richtwerte umfassten auch die unmittelbar und mittelbar mit dem Verkauf von Wein verbundenen Ausgaben. Eine gesonderte Berücksichtigung bestimmter zusätzlicher nachgewiesener Ausgaben sei daher nicht möglich.

In der dagegen erhobenen Berufung brachten die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben aufgezeichnet worden seien; lediglich die Flaschenfüllungskosten im engeren Sinn (Korke, Flaschen, Karton etc.) seien nach Maßgabe der von der FLD veröffentlichten Flaschenfüllungskosten geschätzt worden. Diese der Erklärung zugrundegelegten Flaschenfüllungskosten ohne Flaschenbeistellung und die Flaschenfüllungskosten mit Flaschenbeistellung lägen jedoch unter jenen Kosten, die sich auf Grund von vereinzelt aufgehobenen Rechnungen ergäben. Zur Glaubhaftmachung seien seitens der Beschwerdeführer die Flaschenfüllungskosten einer 0,75-Literflasche mit S 9,012 in näher dargestellter Weise berechnet worden. § 184 BAO rechtfertige keine Schätzung sämtlicher mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundener Ausgaben; denn aus der Formulierung dieser Gesetzesstelle müsse entnommen werden, dass niemals bestimmte Ausgaben einer gesamten Branche geschätzt werden dürften.

Im Berufungsverfahren legten die Beschwerdeführer eine weitere Aufstellung über die Berechnung der Flaschenfüllungskosten mit dem Hinweis vor, dass die in der Aufstellung angeführten Preise aus vereinzelt aufbewahrten und der belangten Behörde vorgelegten Rechnungen ermittelt worden seien. Zu ihrer Berechnung der Flaschenfüllungskosten führten die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den geltend gemachten AfA-Beträgen aus, dass es sich insbesondere bei den Gebäuden nur um Schätzwerte handle, welche nach Kubikmeterpreisen "laut einem Baumeister" berechnet worden seien.

Nach Ansicht der Beschwerdeführer seien die in der Abgabenerklärung geltend gemachten Flaschenfüllkosten sowie die strittigen "sonstigen Ausgaben" durch detaillierte Berechnungen unter Beibringung von einzelnen Belegen glaubhaft dargelegt worden.

In der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Beschwerdeführer noch ergänzend aus, dass diese deshalb keine Rechnungen außer den im Abgabungsverfahren für das Streitjahr vorgelegten aufbewahrt hätten, weil sie im Glauben gewesen seien, nur jene Rechnungen aufbewahren zu müssen, welche über die Richtlinienpauschalbeträge hinausgingen. Die ermittelten Kosten der Flaschenfüllung beruhten zum Teil auf Schätzungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Punkt ab. Begründend führte sie aus, dass gemäß § 4 Abs. 2 der VO-BMF neben den dort normierten Erzeugungskosten auch die Umsatzsteuer, Alkoholabgabe und Getränkesteuer sowie die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Die Beschwerdeführer wären gemäß den §§ 126 und 131 BAO verpflichtet gewesen, die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben aufzuzeichnen, hätten aber dieser Verpflichtung in keiner Weise entsprochen. Daran knüpfe sich die Berechtigung der Abgabenbehörde, die Ausgaben im Schätzungswege zu ermitteln. Zur Erleichterung dieses Schätzvorganges seien die von der belangten Behörde nach Anhörung der NÖ. Landeslandwirtschaftskammer auf Erfahrungswerte gegründeten Richtwerte von mit dem Verkauf von Wein in Flaschen insgesamt verbundenen Ausgaben herangezogen worden. Ein Abgehen von diesen Erfahrungswerten erscheine lediglich dann geboten, wenn entweder ein Nachweis der tatsächlichen diesbezüglichen Ausgaben vorläge oder aber jene Umstände vollständig offen gelegt würden, die für ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis Gewähr leisteten.

Im Beschwerdefall hätten die Beschwerdeführer lediglich eine Rechnung für das Streitjahr vorlegen können; darüber hinaus habe diese Rechnung nur Weinbehandlungsmittel, mithin nicht Ausgaben, die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbunden seien, betroffen. Demzufolge sei der Nachweis der mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben für das Streitjahr nicht erbracht worden. Denn mit nur auf Grund von vereinzelt aufbewahrten, nicht dieses Jahr betreffenden Rechnungen sei auch der Pflicht zur Offenlegung sämtlicher für eine

Schätzung bedeutsamer Umstände schon alleine deswegen, weil der Unterschiedlichkeit der Flaschen und der Unterschiedlichkeit der Häufigkeit der Verwendung in keiner Weise Rechnung getragen worden sei, nicht Entsprochen worden. Ferner lägen den Flaschenfüllungskosten im engeren Sinne, wie dies die Beschwerdeführer angeführt hätten, Preise des Jahre 1992 und nicht des Streitjahres, in welchem diese Preise noch niedriger zu veranschlagen gewesen seien, zu Grunde. Die Anzahl der benötigten Kartons sei darüber hinaus ebenfalls sehr grob geschätzt, wenn lediglich angeführt werde, dass 2/3 der verkauften Flaschen in Kartons geliefert würden. Ebenso seien die Materialkosten der Weinbehandlung, Strom, Wasser und Reinigungsmittel wohl bereits mit den Erzeugungskosten abgegolten und entsprächen nicht dem Tatbestandsmerkmal der "mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben". Dies gelte ebenso für die AfA-Kosten, zumal diese wohl in den Erzeugungskosten ihre Berücksichtigung fänden. Es sei ebenso zu berücksichtigen, dass die schätzungsweise Ermittlung der "mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben" nicht auf der Grundlage der rechnerischen Kosten, sondern vielmehr auf der Grundlage der verausgabten Beträge zu erfolgen habe. Ausgehend von den tatsächlichen Kosten wären damit Angaben zum Bestand an Flaschen, Korken, Etiketten etc. sowie der diesbezüglichen Anzahlungen und Lieferantenschulden per 31. Dezember 1990 und 31. Dezember 1991 erforderlich gewesen. Solche seien aber durch die Beschwerdeführer nicht erstattet worden. Die im Schätzungsverfahren herangezogenen Erfahrungswerte beruhten auf langjähriger Erfahrung und entsprächen somit einem äußeren Betriebsvergleich; darüber hinaus seien die Beschwerdeführer in keiner Weise gehindert gewesen, ihrer gebotenen Aufzeichnungs- und Belegaufbewahrungspflicht nachzukommen. Denn auf dieser Grundlage hätten die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen nachweisbaren Ausgaben als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

II.

Mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machenden Beschwerde erachten sich die Beschwerdeführer in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt, sonstige Ausgaben, die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbunden sind, steuerlich zu berücksichtigen. Strittig ist im Wesentlichen, ob die belangte Behörde eine unzulässige Pauschalschätzung vorgenommen hat und ob der Vorgang der Schätzung gemäß § 184 BAO ein rechtmäßiger war.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 17 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 400/1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.

Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Die für den konkreten Streitzeitraum anwendbare Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 17 EStG 1988, BGBl. Nr. 100/1990, wurde mit 14. Dezember 1989 erlassen.

§ 4 der zitierten Verordnung lautet auszugsweise:

"§ 4 (1) Der Gewinn aus Weinbau (Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 a nicht übersteigt, unterbleibt die gesonderte Ermittlung des Gewinnes aus Weinbau.

(2) Als Betriebsausgaben sind je Hektar weinbaulich genutzter Grundfläche in den Gebieten (siehe Anlage) folgende Beträge anzusetzen:

...

Neben diesen Pauschbeträgen sind auch die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer, die Alkoholabgabe und die Getränkesteuer sowie die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen und im Buschenschank verbundenen Ausgaben zu berücksichtigen.

... "

Sofern ein Steuerpflichtiger eine Durchschnittssatzgewinnermittlung im Sinne von § 17 EStG 1988 in Anspruch nimmt, begibt er sich damit auch des Rechtes, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Er kann also nicht

den pauschal ermittelten Gewinn um gesondert geltend gemachte Betriebsausgaben welcher Art immer kürzen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn entweder die betreffende Durchschnittssatzverordnung ausdrücklich bestimmte Betriebsausgaben gesondert zum Abzug zulässt oder wenn nach dem letzten Satz des § 17 Z. 3 nur bestimmte andere Betriebsausgaben pauschaliert werden (vgl. Quantschnigg-Schuch, EStG 1988, Tz. 8 zu § 17).

§ 4 Abs. 2 der VO-BMF sieht nun Pauschbeträge als Betriebsausgaben vor, normiert aber darüber hinaus, dass unter anderem die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben daneben zu berücksichtigen sind. Mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundene Ausgaben sind daher bei entsprechendem Nachweis oder zumindest Glaubhaftmachung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Führt der Abgabepflichtige allerdings keine entsprechenden Aufzeichnungen oder bewahrt er die dazugehörigen Belege nicht auf, so hat die Abgabenbehörde die Höhe der von ihr dem Grunde nach für erwiesen erachteten Ausgaben gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Dass das Fehlen entsprechender Aufzeichnungen und dazugehöriger Belege über die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen im Streitjahr verbundenen Kosten die Abgabenbehörde zur Schätzung dieser Gruppe von Ausgaben berechtigt hat, ziehen die Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof mit Recht nicht in Zweifel (vgl. hiezu bspw. das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl. 95/13/0082, und das dort zitierte Vorerkenntnis). Sie meinen aber, dass sich die im Beschwerdefall vorgenommene Schätzung deswegen nicht auf § 184 BAO stützen lasse, weil eine interne Weisung der FLD vom 30. März 1987, Gz. GA 4-2302/2/87, worin weitere Pauschbeträge "beim Verkauf von Wein in Flaschen", so auch "Flaschenfüllungskosten und Zustellkosten" geregelt würden, angewendet worden sei. Dafür sei aber die Rechtsgrundlage einer Verordnung notwendig. Durch die entsprechenden amtlichen Vordrucke werde der unrichtige Eindruck vermittelt, dass auch Flaschenfüllungskosten unter die Pauschbeträge fielen. Die Steuerpflichtigen würden dadurch verleitet, auf eine pauschalierte Berechnung zu vertrauen und würden Rechnungen nicht vollständig aufheben. Im vorliegenden Fall dürfe den Beschwerdeführern daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, den Nachweis der strittigen Kosten nicht vollständig erbracht zu haben.

Dem ist entgegenzuhalten, dass allein mit der behaupteten Anwendung einer behördeninternen Weisung keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan wird. Die in der "internen Richtlinie" der FLD enthaltenen Pauschalbeträge stellen auch nicht weitere Pauschbeträge im Sinne des § 4 Abs. 2 der VO-BMF dar. Die belangte Behörde hat vielmehr wegen des Fehlens des von den Beschwerdeführern zu erbringenden Nachweises der strittigen Kosten erst im Rahmen des Schätzungsverfahrens zur Feststellung der "mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben" Erfahrungswerte der NÖ. Landeslandwirtschaftskammer herangezogen. Das Argument, diese Erfahrungswerte seien mit den Beschwerdeführern im Abgabenverfahren nicht erörtert worden, übersieht, dass es ihnen oblegen hätte, im Berufungsverfahren etwas gegen die schon dem erstinstanzlichen Bescheid zu Grunde gelegten Erfahrungswerte vorzubringen, ihr Vorbringen im Berufungsverfahren (einschließlich Beweismittelanbot) aber nicht alle Komponenten der bei der Schätzung der "sonstigen Ausgaben" dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Erfahrungswerte umfasste, sodass es im Hinblick auf diese Unvollständigkeit nicht geeignet war, eine Unschlüssigkeit des Schätzungsvorganges und von dessen Ergebnis darzutun.

Dass die Beschwerdeführer durch die übrigens nach dem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift erst im Jahr 1992 aufgelegten amtlichen Erklärungsvordrucke "aufs Eis geführt" worden wären, wie sie in ihrer Beschwerde vorbringen, kann angesichts der klaren Regelung in § 4 Abs. 2 der unbestritten ordnungsgemäß kundgemachten VO-BMF, wonach die mit dem Verkauf von Wein in Flaschen verbundenen Ausgaben neben den zuvor dargestellten Pauschbeträgen zu berücksichtigen sind, ausgeschlossen werden. Es liegt auch keine relevante Verletzung des von den Beschwerdeführern selbst nicht ausdrücklich angesprochenen, jedoch auch im Abgabenrecht bedeutsamen Grundsatzes von Treu und Glauben vor.

Da der belangten Behörde auch sonst kein wesentlicher Verfahrensmangel unterlaufen ist, musste die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abgewiesen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1995150011.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**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)