

TE Vwgh Erkenntnis 1999/3/23 98/14/0127

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 23.03.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §131 Abs1 Z2;

Beachte

Besprechung in: SWK 2001 W 1 - W 4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des RA in K, vertreten durch Dr. Wolfgang Dartmann und Dr. Haymo Modelhart, Rechtsanwälte in Linz, Klosterstraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 26. Juni 1998, Zl. RV-225.97/1-7/97, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1993 bis 1995 und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Fleischerei und eine Pension. Er ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

In der Zeit vom 9. Jänner 1997 bis 24. April 1997 fand bei ihm eine abgabenbehördliche Prüfung u.a. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1993 bis 1995 statt. In ihrem Bericht vom 30. April 1997 führte die Prüferin unter Tz 15 aus, für die Fleischerei existierten nach den Angaben der Ehefrau des Beschwerdeführers keine Grundaufzeichnungen, weil die Tageslosungen täglich ins Kassabuch eingetragen worden seien. Für die Pension sei während der Prüfung ein Teil der Grundaufzeichnungen, nämlich hinsichtlich jener Gäste, die über Reisebüros gebucht und durch Überweisung bezahlt hätten, durch die Reisebüros beigeschafft und vorgelegt worden. Für die anderen Buchungen hätten keine Grundaufzeichnungen vorgelegt werden können. Lediglich eine für die Gemeinde erstellte Liste der Übernachtungen sei vorgelegt worden. Die Zusammensetzung des am Monatsende in einer Gesamtsumme eingetragenen Betrages lasse sich nicht nachvollziehen.

Unter Tz 16 führte die Prüferin aus, die Leihgelder stammten angeblich aus dem Privatgeld der Ehefrau des Beschwerdeführers, doch habe ein Nachweis über den Geldfluss nicht erbracht werden können. Laut Aussage der Ehefrau habe sie kein Bankkonto und kein Sparbuch. Ihr Gehalt für ihre Tätigkeit beim Beschwerdeführer werde bar ausbezahlt und zu Hause aufbewahrt. Es könne vorkommen, dass es sich dabei um Beträge von S 200.000,-- bis S 250.000,-- handle.

Unter Tz 17 wies die Prüferin darauf hin, dass von 1993 bis 1995 keine einzige Barentnahme erfolgt sei. Die Lebenshaltungskosten für die vierköpfige Familie seien angeblich mit dem Gehalt der Ehefrau finanziert worden. Von Jänner bis März 1993 habe sie Leihgelder in der Höhe von S 141.000,-- gegeben, obwohl sie monatlich nur S 12.586,-- verdient habe.

Zum Kassabuch führte die Prüferin unter Tz 18 u.a. aus, sämtliche Leihgelder in den Jahren 1993 und 1994 - und zwar sowohl die Einlage als auch die Rückzahlung - seien nachträglich in das Kassabuch eingetragen worden. Dadurch seien die laufenden Nummern entweder doppelt vergeben oder es sei eine Nummer mit a) und b) vergeben worden. Wären die Einlagen nicht einige Tage vor der Buchung einer größeren Anzahl von Erlagscheinen nachgetragen worden, hätte sich an den meisten Tagen ein Kassaminus ergeben. Im Kassabuch seien über längere Zeiträume ungewöhnlich hohe Stände aufgeschiessen, während auf dem Bankkonto im selben Zeitraum ein Soll gewesen sei. Von der Kassa sei auf das Bankkonto meist nur der Betrag eingezahlt worden, der für die Bezahlung der Erlagscheine benötigt worden sei. Der tägliche Kassastand könne mit dem Kassastand laut Kassabuch wegen der nachträglichen Eintragung der Leihgelder und der einmal monatlich erfolgten Eintragung der privaten bar bezahlten Übernachtungen nicht übereinstimmen.

Da Bareinlagen und -entnahmen kassamäßig zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung zu berücksichtigen seien, liege ein Verstoss gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vor, der einen Sicherheitszuschlag rechtfertige. Für die Frühstückspension sei ein Sicherheitszuschlag in der Höhe von 5 % des erklärten Umsatzes und für die Fleischerei ein Sicherheitszuschlag von 3 % zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüferin und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 1993 bis 1995. Weiters wurde der Gewerbesteuermessbescheid für 1993 gemäß § 296 BAO durch einen neuen ersetzt.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Sachbescheide Berufung, in der er im Wesentlichen geltend machte, hinsichtlich der Fleischerei gebe es keine Grundaufzeichnungen, doch seien die Eintragungen in das Kassabuch täglich erfolgt. Bei der Pension seien die Barlosungen nur monatlich eingetragen worden, doch lasse sich die Zusammensetzung der Monatsbeträge zur Gänze aufgrund der dem Gemeindeamt bekannt gegebenen Nächtigungslisten und der in den Prospekten angegebenen Preise nachvollziehen. Aufgrund der Aufzeichnungen ergebe sich keine Einnahmenverkürzung. Von vielen Privatgästen sei zudem von einer Werbegemeinschaft eine Vermittlungsgebühr eingehoben worden, die er den Gästen in Form eines Preisnachlasses vergütet habe. Es gebe daher keinen Grund für einen Sicherheitszuschlag. Hinsichtlich der Leihgelder sei zu bemerken, dass er und seine Frau die Eigenart hätten, große Beträge zu Hause aufzubewahren und nicht zur Bank zu bringen. Die Form des Bargeldverkehrs sei für einen Betrieb seiner Art nicht atypisch. Die Lebenshaltungskosten würden zur Gänze aus dem Eigenverbrauch, dem Gehalt der Ehefrau, der Familienbeihilfe und Ersparnissen gedeckt. Hinsichtlich der von der Prüferin bemängelten Kassabuchführung sei auf die im § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO eingeräumte Frist hinzuweisen. Demnach sei eine Eintragung zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonates erfolge. Zu den zwischenzeitlichen Eintragungen in das Kassabuch der Fleischerei sei es gekommen, weil der Beleg für Ausgaben und Eingänge am "Tageslösungstag" noch nicht vorhanden gewesen sei und am nächsten Tag die nächste Tageslösung und Ausgaben des nächsten Tages bereits im Kassabuch vermerkt gewesen seien.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin aus, die Erlöse für die Übernachtungen der privat buchenden Gäste ließen sich nicht kontrollieren. Aus den für die Gemeinde erstellten Nächtigungslisten lasse sich nicht ersehen, welche Zimmer benutzt worden seien. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe zudem mitgeteilt, dass die Zimmerpreise für den Prüfungszeitraum nicht mehr angegeben werden könnten. Die aus § 131 BAO sich ergebende Verpflichtung zum täglichen Festhalten der Bareingänge und Barausgänge habe der Beschwerdeführer nicht eingehalten. Was das angeblich von seiner Ehefrau stammende Bargeld betreffe, das nach Angaben des Beschwerdeführers seit jeher angespart und zu Hause aufbewahrt worden sei, sei verwunderlich, dass es in den bis

zur Betriebsprüfung eingereichten Vermögensteuererklärungen nicht angeführt sei. Das Einkommen der Ehefrau des Beschwerdeführers habe in den Jahren 1989 bis 1992 jährlich zwischen S 115.000,-- und S 155.000,-- betragen. Was die Behauptung des Beschwerdeführers hinsichtlich der zwischenzeitlichen Eintragungen betreffe, erscheine es merkwürdig, dass die Leihgelder kein einziges Mal bei der täglichen Erstellung des Kassabuches erfasst worden seien. Bei der Eintragung von Einnahmen und Ausgaben aufgrund von Rechnungen könne es vorkommen, dass manche Belege an diesem Tag noch nicht vorhanden seien und erst im Nachhinein eingetragen würden. Für die Belege für die Hingabe oder die Rückzahlung von Fremdgeldern, noch dazu in großer Höhe, könne diese Begründung wohl nicht zutreffen. Außerdem wäre der Eingang und Ausgang im Kassabuch sofort zu erfassen gewesen. Der Kassastand laut Kassabuch hätte mit dem tatsächlichen Kassastand nicht abgestimmt werden können, da die Eintragung erst im Nachhinein erfolgt sei. Bei der Pension habe der tatsächliche Kassastand während eines Monates im Hinblick auf die monatliche Eintragung nicht mit dem Kassabuch übereinstimmen können.

Der Beschwerdeführer gab dazu eine Äußerung ab, in der er ausführte, die Prospekte mit den Zimmerpreisen seien der Prüferin vorgelegt worden. Die Nichterfassung von Bargeld in den Vermögensteuererklärungen stelle keinen Grund für die Zuschätzung dar. Wenn die Leihgelder bei der täglichen Erstellung des Kassabuches nicht sofort erfasst worden seien, sei dies im Hinblick auf § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO ohne Bedeutung. Die monatliche Eintragung der privaten Zimmererlöse stelle zwar einen formellen Mangel dar, der aber zu keiner sachlichen Unrichtigkeit im Ergebnis führe.

In ihrer Stellungnahme dazu führte die Prüferin aus, die Ehefrau des Beschwerdeführers habe erklärt, die Zimmerpreise für die privat buchenden Gäste nicht angeben zu können. Während der Prüfung seien auch keine Fremdenverkehrsprospekte vorgelegt worden. Die Eintragung der Leihgelder in das Kassabuch sei nachträglich erfolgt. Dies ergebe sich aus der doppelten Vergabe von laufenden Nummern und von a-Nummern. Außerdem sei die Nachtragung vom Steuerbüro mit Bleistift erfolgt und später vom Beschwerdeführer mit Kugelschreiber - manchmal nur zum Teil - nachgezogen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung ihres Bescheides führte sie nach Wiedergabe des Verfahrensverlaufes und Hinweis auf die §§ 184 Abs. 3 und 131 Abs. 1 Z. 2, 5 und 6 BAO aus, § 131 Abs. 1 Z. 5 BAO solle die Überprüfung der Belegmäßigkeit der Eintragungen ermöglichen. Die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 Abs. 3 BAO sei gegeben, weil die Bücher und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers Mängel aufwiesen, die geeignet seien, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Zwischenzeitliche Eintragungen und die Vergabe von Subziffern (a, b) wiesen auf Unregelmäßigkeiten hin. Auch wenn Eintragungen im Sinne des § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO rechtzeitig erfolgt seien, müssten sie nachvollziehbar sein. Zudem werde in dieser Gesetzesstelle das tägliche Festhalten der Bareingänge und Barausgänge vorgeschrieben. Die zusammengefasste Übertragung in Bücher sei also zulässig, doch setze sie Ordnung und Sicherheit (Zeitfolgegemäßigkeit, Vollständigkeit, Unveränderbarkeit) im Grundlagen-(Beleg-)Wesen voraus. Im vorliegenden Fall sei eine genaue und lückenlose Überprüfung der Eintragungen über die Nächtigungserlöse nicht möglich, sodass schon deshalb die Schätzungsberichtigung bestehe. Auch die zwischenzeitlichen Eintragungen der Leihgelder trügen nicht zur Glaubwürdigkeit der Bücher bei. Waren die Einlagen nicht einige Tage vor der Bezahlung einer größeren Zahl von Erlagscheinen nachgetragen worden, hätte sich an den meisten Tagen ein Kassaminus ergeben.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen der Schätzung, denn es könne angenommen werden, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenen Unregelmäßigkeiten, sondern darüber hinaus auch noch weitere gebe. Die Höhe des Sicherheitszuschlages könne nur ein Näherungswert sein. Die angewendeten Sicherheitszuschläge von 5 % bei der Pension und 3 % bei der Fleischerei seien nicht überhöht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

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

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 bestreitet das Vorliegen solcher Mängel (hinsichtlich der Fleischerei) mit der Behauptung, er habe für diesen Betrieb ein Kassabuch geführt, in das er täglich die Tageslösungen (Bareinnahmen aus

Fleischwarenverkäufen an Kunden im Geschäftslokal) eingetragen habe. Er sei daher zur Führung weiterer Grundaufzeichnungen nicht verpflichtet.

Richtig ist, dass zur Erfassung der Bargeldbewegungen dann auf die Führung eines besonderen Kassabuches als Grundaufzeichnung verzichtet werden kann, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs. 1 Z. 2 zweiter und dritter Satz BAO), dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden.

Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 1463). Die vom Beschwerdeführer behauptete tägliche Eintragung der Tageslosung (Bareinnahmen aus Fleischwarenverkäufen) genügt somit den Anforderungen des § 131 Abs. 1 Z. 2 vierter Satz nicht. Da er zugegebenermaßen keine dieser Gesetzesstelle entsprechenden Aufzeichnungen geführt hat und die Bargeldbewegungen ohne solche Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden können, liegt ein zur Schätzung berechtigender Buchführungsmangel vor. Mit seiner Behauptung, die Bareinlagen ("Leihgelder") seien nicht "nachgetragen" worden, weil jede Eintragung innerhalb der im § 131 Abs. 1 Z. 2 zweiter Satz BAO normierten Frist erfolgt sei, vermag der Beschwerdeführer an diesem Ergebnis nichts zu ändern, weil die zulässige zusammengefasste Eintragung nach dem zuvor Gesagten die Führung von Grundaufzeichnungen über die tägliche Erfassung der Bargeldbewegungen erfordert hätte. Solche Grundaufzeichnungen hat der Beschwerdeführer zugegebenermaßen nicht geführt.

Dem Beschwerdeführer ist es auch nicht gelungen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Bücher und Aufzeichnungen zu beweisen, weil konkrete Nachweise für die Quelle und das Ausmaß der Ersparnisse der Ehefrau, aus denen die Leihgelder angeblich stammen, nicht erbracht wurden. Die Prüferin hat in diesem Zusammenhang mit Recht auf die relativ geringe Höhe des Einkommens der Ehefrau des Beschwerdeführers hingewiesen, von dem (neben Eigenverbrauch und Familienbeihilfe) angeblich eine vierköpfige Familie ihren Lebensunterhalt bestritten hat.

Der Beschwerdeführer räumt hinsichtlich der von ihm betriebenen Pension im Hinblick auf die monatliche Verbuchung der Einnahmen formelle Buchführungsmängel ein, meint aber, die sachliche Richtigkeit seiner Buchführung aufgrund der für die Gemeinde erstellten Nächtigungslisten im Zusammenhang mit den in Prospekten enthaltenen Preislisten nachgewiesen zu haben.

Dem ist zu erwideren, dass - unabhängig davon, ob die Richtigkeit der Nächtigungslisten ohne weiteres angenommen werden kann - der Prüferin nach ihren Ausführungen im Bericht und ihren im Zuge des Berufungsverfahren erstatteten Stellungnahmen keine Preise bekanntgegeben wurden. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren nicht dargetan, wie seiner Auffassung nach die Höhe der Einnahmen zu errechnen sei. Es kann daher von einem - im Falle von formellen Buchführungsmängeln zulässigen (vgl. Stoll, a. a.O., 1920) - Nachweis der sachlichen Richtigkeit der formell mangelhaften Bücher keine Rede sein. Im Übrigen enthält auch die Beschwerde keine konkrete Berechnung über die aus der Pension erzielten Einnahmen.

Aus dem Hinweis des Beschwerdeführers auf in der Vergangenheit durchgeführte abgabenbehördliche Prüfungen ist für ihn nichts zu gewinnen, weil selbst dann, wenn seine Bücher und Aufzeichnungen damals in gleicher Weise mangelhaft waren wie bei der im Jahr 1997 durchgeführten Prüfung und unbeanstandet geblieben sind, für ihn kein Anspruch besteht, dass die Abgabenbehörde die festgestellten Mängel nicht zum Anlass einer Schätzung nimmt.

Gegen die Höhe der von der belangten Behörde berücksichtigen Sicherheitszuschläge führt der Beschwerdeführer nichts in Treffen. Der Verwaltungsgerichtshof vermag auch in diesem Zusammenhang keine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers zu erkennen.

Aus den dargelegten Erwägungen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 23. März 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1998140127.X00

Im RIS seit

29.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at