

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/1/25 93/17/0313

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.01.1999

## Index

L34006 Abgabenordnung Steiermark;  
L37016 Getränkeabgabe Speiseeissteuer Steiermark;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §113;  
BAO §115 Abs1;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §184;  
GetränkeabgabeG Stmk 1950 §2 Abs1 idF 1988/085;  
LAO Stmk 1963 §111 Abs1;  
LAO Stmk 1963 §131;  
LAO Stmk 1963 §149;  
LAO Stmk 1963 §91;  
LAO Stmk 1963 §93 Abs1;  
LAO Stmk 1963 §95 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und den Senatspräsidenten Dr. Puck sowie die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschovsky und Dr. Köhler als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde der L, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in H, gegen den Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 23. Juli 1993, Zl. 7-48 Scho 20/3 1993, betreffend Vorschreibung von Getränke- und Speiseeisabgaben für die Jahre 1988 und 1989 (mitbeteiligte Partei: Gemeinde S), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Land Steiermark Aufwendungen in der Höhe von S 565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1.1. Mit Bescheid des Bürgermeisters der mitbeteiligten Gemeinde vom 7. Jänner 1991 wurde der beschwerdeführenden Partei aufgrund des Getränkeabgabegesetzes, LGBl. für das Land Steiermark Nr. 23/1950, in der geltenden Fassung, und des Speiseeisabgabegesetzes, LGBl. Nr. 44/1952, in Verbindung mit § 153 Abs. 2 der

Steiermärkischen Landesabgabenordnung, LGBl. Nr. 158/1963, in der geltenden Fassung (im folgenden: Stmk LAO), für den Zeitraum vom 1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1989 ein Getränke- und Speiseeisabgabennachtrag samt Zuschlägen in der Höhe von S 25.371,-- zur Zahlung vorgeschrieben. In der Begründung dieses Bescheides führte die Abgabenbehörde aus, es sei anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Abgabekontrolle festgestellt worden, daß sie bei der Selbstbemessung der Getränkeabgabe von den Kleinverkaufspreisen folgende Abzüge, die sie als abgabenfreie Umsätze bezeichne, vorgenommen habe:

"Kleinverkaufspreis (Jahressumme) 1988 1989

Getränke und Eis S 332.330 S 224.190

Eigenverbrauch (Kleinverkaufspreis) S 30.700 S 31.280

Auswärtsverkäufe (Kleinverkaufspreis) S 216.630 S 107.700"

Die Beschwerdeführerin sei im Zuge des Ermittlungsverfahrens aufgefordert worden, für die als "Auswärtsverkäufe" bezeichneten Umsätze, die laut ihren Angaben zu keinem Verbrauch innerhalb des Gemeindegebietes geführt hätten, die erforderlichen Nachweise beizubringen. In der Folge habe sie Listen vorgelegt, aus denen weder Verkaufsdatum noch Kunde oder Verbrauchsort ersichtlich seien. Es handle sich dabei um in keiner Weise überprüfbare Angaben. Es sei kein Unterschied zu nachträglich willkürlich erstellten Listen zu erkennen, ohne daß hiemit festgestellt werde, daß diese so entstanden sein müßten. Diese Form von "Aufzeichnungen" werde nicht den Anforderungen der Stmk LAO gerecht, wonach sämtliche Tatbestände zur genauen und sicheren Bemessung einer Abgabe aufzeichnungspflichtig seien. Nicht aussagekräftige und unüberprüfbare Anbringen dürften nicht hingenommen werden und ermöglichten keine Minderung der Getränkeabgabe-Bemessungsgrundlage. In den Monaten Jänner, Februar, November und Dezember 1989 seien die Aufzeichnungen am relativ genauesten, da sich bei den angeblichen Auswärtsverkäufen teilweise Datum, Preis, Name, meist jedoch der Vermerk "fremd" finde. Aufgrund der Mangelhaftigkeit selbst dieser Aufzeichnungen wäre auch hier ein Abschlag durchzuführen, dieser werde aber zugunsten der Beschwerdeführerin nicht vorgenommen bzw. dadurch kompensiert, daß in den Sommermonaten ein eher höherer Eis- und Getränkeverkaufsanteil und auch ein höherer Auswärtsverkaufsanteil angenommen werde. Die Abgabeminderung werde daher in der Weise geschätzt, daß ausgehend von den genannten vier Monaten linear auf den Prüfungszeitraum hochgerechnet werde. Nach näherer Darstellung dieser Berechnung kam die Behörde auf geschätzte Außerortverkäufe im Umfang von S 35.400,-- pro Jahr und brachte diesen Betrag - neben dem (gegenüber den Angaben der Beschwerdeführerin unverminderten) Eigenverbrauch - jeweils von den Jahresumsätzen 1988 und 1989 in Abzug.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung und beantragte auch die Aussetzung der Einhebung der Abgabe. Mit ihrem Berufungsschriftsatz legte die Beschwerdeführerin fünf Druckereirechnungen vor und führte aus, sie habe im Jahr 1988 insgesamt 10.000 Flugblätter herstellen lassen, von denen ein Viertel in der mitbeteiligten Gemeinde und drei Viertel in Fremdgemeinden verteilt worden seien. Im Jahr 1989 seien es insgesamt 8.700 Flugblätter gewesen, die zu rund 70 % in anliegenden Fremdgemeinden verteilt worden seien. In den Jahren 1988 und 1989 hätten sich aufgrund ihrer Aufzeichnungen Auswärtsverkäufe von 65 % bzw. 48 % des Jahresumsatzes ergeben. Aufgrund dieser Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den ausgeteilten Flugblättern sei der Beweis erbracht worden, daß die geltend gemachten Auswärtsverkäufe erfolgt seien. Deshalb würden diese Aufzeichnungen den Anforderungen der Stmk LAO gerecht. Im übrigen werde in Abrede gestellt, daß die vorgelegten Nachweise willkürlich erstellt worden seien. Dies sei eine nicht beweisbare Unterstellung, die nicht den Tatsachen entspreche. Vielmehr handle es sich um laufend geführte Aufzeichnungen über Auswärtsverkäufe. Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin in beiden Jahren jeweils von Mai bis Oktober einmal monatlich "Hendlgrillen" mit Gratislimonade bzw. Gratiseis veranstaltet und dabei eine näher bestimmte Anzahl von Getränken und Eis unentgeltlich an Kunden abgegeben, wofür sie pro Jahr einen Betrag von S 892,39 an Getränkeabgaberückstattung beantrage.

1.2. Mit Bescheid des Gemeinderates der mitbeteiligten Gemeinde vom 12. April 1991 wurde der Berufung der Beschwerdeführerin teilweise Folge gegeben und unter Anführung der angewendeten Gesetzesbestimmungen sowie der Gemeinderatsbeschlüsse betreffend Einhebung der Getränke- und Speiseeisabgabe (für die Jahre 1988 und 1989) die Getränkeabgabe mit S 40.670,-- festgesetzt und ein Getränkeabgabennachtrag samt Säumniszuschlag von S 23.633,- - zur Zahlung binnen einem Monat vorgeschrieben.

In der umfangreichen Begründung dieses Bescheides führte die Berufungsbehörde im wesentlichen aus, die Mängel

der sogenannten Nachweise seien bereits im erstinstanzlichen Bescheid dargestellt worden. Der damit versuchten Glaubhaftmachung könne infolge der enthaltenen Mängel, Lücken und Unsicherheiten nicht gefolgt werden. Die vorgelegten Rechnungen über Flugblätter sagten nichts über deren Inhalt aus, ein Zusammenhang mit der Getränkeabgabe werde nicht näher ausgeführt. Ein direkter Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage der Getränkeabgabe sei nicht nachvollziehbar und nicht glaubhaft gemacht worden. Abgesehen vom fehlenden Nachweis der Verteilung sei insbesondere nicht nachvollziehbar, daß das Verteilungsverhältnis der Flugblätter dem Verhältnis der Kunden bzw. der Umsätze mit Kunden in und außerhalb der Gemeinde entspreche. Selbst bei einem zweifelsfreien Beweis über die Verteilung von Flugblättern bestimmten Inhaltes wäre daraus keinerlei verlässliche Aussage über die Bemessungsgrundlage der Getränkeabgabe zu gewinnen. Derartige Argumente könnten höchstens zur Erhärtung nicht ganz zweifelsfreier Sachverhalte dienen und im Gesamtkonzept eines Nachweises zu passenden Schlußfolgerungen führen, für sich allein seien sie aber nicht genügend aussagekräftig. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch den Ergebnissen der Marktforschung, wenn die Beschwerdeführerin behaupte, mit der Flugblattverteilung das entsprechende Kundenverhältnis erzielt zu haben. Der entscheidungsrelevante Anknüpfungspunkt des Verbrauchsortes der Getränke wäre beispielsweise dadurch glaubhaft gemacht worden, wenn der Wohnort der Getränkekunden nachgewiesen oder nachvollziehbar glaubhaft gemacht worden wäre, was jedoch im vorliegenden Fall nicht geschehen sei. Die mangelnde Aussagekraft und die Unsicherheiten der geführten Aufzeichnungen seien auch durch das weitere Anbringen der Beschwerdeführerin nicht beseitigt worden. Eine Aufzeichnung der Wohnorte der Kunden wäre zur Glaubhaftmachung eines auswärtigen Verbrauches geeignet gewesen. Wären die Wohnorte oder Kundenzahlen (im Verhältnis von Bewohnern der mitbeteiligten Gemeinde und solchen anderer Gemeinden) glaubhaft dargestellt worden, hätte man grundsätzlich von der Vermutung ausgehen können, daß der Wohnort der Kunden und der Verbrauchsort der Getränke ident seien. Aus den Einkaufsrechnungen über Flugblätter sei nichts für die Belange der Getränkeabgabe zu ersehen, habe doch die Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet, daß der Inhalt der Flugblätter Getränke betroffen habe. Mögen infolge der Werbung wahrscheinlich auch auswärtige Kunden bei der Berufungswerberin eingekauft haben, so kläre auch dies nicht die Frage, ob bzw. in welchem Maß davon auch Getränkekäufe betroffen gewesen seien. Die Größenordnung des auswärtigen Getränkekonsums sei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden, es handle sich um bloße Behauptungen. Insbesondere nach den Bestimmungen des § 95 und der §§ 100 ff der Stmk LAO seien Aufzeichnungen über alle abgabenrechtlich bedeutsamen Verhältnisse zu führen. Alle Verhältnisse, Vorgänge und tatsächlichen Umstände, die mit abgabenrechtlichen Folgen verbunden seien, seien aufzuzeichnen bzw ausreichend glaubhaft zu machen. Aus der Ungenauigkeit der aufgezeichneten Daten ergebe sich deren Unüberprüfbarkeit und deren sehr beschränkte Aussagekraft, die ihnen dadurch, daß sie als Ausgangsgröße für die Schätzung herangezogen worden seien, ohnedies zugebilligt worden sei. Die Behörde habe ohne entsprechende Angaben in den Aufzeichnungen auch nicht ansatzweise überprüfen können, ob irgendjemand aus irgendeiner anderen als der mitbeteiligten Gemeinde an einem bestimmten Tag bei der Beschwerdeführerin die aufgezeichnete Menge eines Getränkes zu dem aufgezeichneten Preis eingekauft habe. Wenn der Abgabepflichtige Begünstigungen in Anspruch nehmen wolle, so sei es seine Sache, seinen Antrag so auszuführen, daß dieser den behaupteten Sachverhalt zumindest glaubhaft mache. Die Beschwerdeführerin habe die Unglaubwürdigkeit der Aufzeichnungen nicht entkräften können. Gegen die Schätzungsmethode und deren Ergebnis habe die Beschwerdeführerin nichts vorgebracht. Dem Grunde nach sei infolge des insoweit - jedoch nicht hinsichtlich der Höhe - glaubhaften Sachvorbringens ein getränkeabgabefreier Außerortverbrauch grundsätzlich anzuerkennen gewesen. Wegen der im Zuge der Abgabenprüfung vorgelegten, unzureichenden Aufzeichnungen habe die Abgabenbehörde erster Instanz eine Schätzung der Minderung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen. Dabei seien die Aufzeichnungen über die Zeiträume Jänner, Februar, November und Dezember 1989 als soweit glaubhaft erachtet worden, daß sie sich unter Vornahme von Sicherheitsabschlägen als Ausgangspunkt einer Schätzung geeignet hätten. Für eine weitergehende Begünstigung würden die Darstellungen im Berufungsverfahren nicht ausreichen, zumal die Führung von Aufzeichnungen, die wenigstens zur Glaubhaftmachung genügten, durchaus zumutbar sei. Die relativ genauesten Aufzeichnungen als Ausgangspunkt einer Schätzung zu nehmen, sei die gerechteste Vorgangsweise. Es werde in der Berufung auch nicht vorgebracht, daß die Aufzeichnungen nicht mangelhaft seien oder daß es verlässlichere Aufzeichnungen gebe. Der Grundsatz, daß die Schätzung unter Berücksichtigung der bekannten Umstände der Wahrheit am nächsten kommen solle, sei der Behörde bekannt und von ihr nachvollziehbar eingehalten worden. Die beantragte Minderung der Bemessungsgrundlage aus dem Titel der unentgeltlichen Abgabe von Getränken bei den Grillveranstaltungen der

Beschwerdeführerin werde zum Großteil gewährt, wobei sich der getätigte Abschlag nur durch die Korrektur eines näher beschriebenen Rechenfehlers ergebe. Es seien daher S 8.520,-- pro Jahr von der im erstinstanzlichen Bescheid festgestellten Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen gewesen. Die Behandlung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung erübrige sich im Hinblick auf die im Spruch festgesetzte Fälligkeit der Zahlung.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Vorstellung und brachte darin im wesentlichen vor, die Aufzeichnungen entsprächen den Bestimmungen der Stmk LAO. Da die Abgabenbehörde aufgrund dieser Aufzeichnungen die Grundlagen für die Abgabenbemessung ermitteln hätte können, sei eine Schätzungsberechtigung nicht gegeben gewesen. Das Steiermärkische Getränkeabgabengesetz enthalte weder eine Vermutung über den Verbrauch im Gebiet jener Gemeinde, in der die entgeltliche Abgabe von Getränken bzw. Speiseeis an den Letztverbraucher erfolge, noch eine Norm, die dem Steuerschuldner die Beweislast dafür auferlege, daß der Abgabegenstand nicht am Ort seiner entgeltlichen Abgabe verbraucht worden sei. Infolgedessen gelte der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens mit der uneingeschränkten Pflicht der Abgabenbehörde zur Erforschung der materiellen Wahrheit, wobei auch die Grundsätze der freien Beweiswürdigung und der Unbeschränktheit der Beweismittel anzuwenden seien. Hinsichtlich eines den Ort des tatsächlichenverbrauches betreffenden Parteivorbringens genüge die Glaubhaftmachung (mit Zitierung des hg. Erkenntnisses vom 10. November 1989, Zl. 87/17/0128). Durch die vorhandenen Aufzeichnungen in Verbindung mit Lieferscheinen, den ausgeteilten Flugblättern und der Tatsache, daß einmal pro Monat auswärtige Kunden Monatsfassungen bezögen, sei der Nachweis über die Auswärtsverkäufe erbracht. Die Feststellung, daß aus den Aufzeichnungen weder Verkaufsdatum noch der Kunde bzw. der Verbrauchsort ersichtlich seien, entspreche nicht den Tatsachen. Auch in den anderen Monaten als im Jänner, Februar, November und Dezember 1989 sei neben dem Datum, der Art und Menge des Getränkes sowie dem Preis auch die Bemerkung "fremd" fortlaufend aufgezeichnet worden. Darüber hinaus gebe es auch Lieferscheine und Rechnungen, z.B. vom 12. Juli 1988 an die Feuerwehr M über die entgeltliche Abgabe von Getränken in der Höhe von S 12.702,--. Die entsprechenden Rechnungen lägen in Kopie bei. Über den Inhalt und die Verteilung der Flugblätter lege die Beschwerdeführerin einige Belegexemplare und die Postaufgabescheine bei. In den angesprochenen Monatsfassungen auswärtiger Kunden befänden sich üblicherweise 1 bis 5 Kisten Bier, einige Flaschen alkoholfreie Getränke und Wein. Diese Monatsfassungen würden beispielsweise regelmäßig von 2 Kunden in W, 4 Kunden in G und 8 Kunden in K getätigt. Die Gemeinde habe die Monate Jänner, Februar, November und Dezember offensichtlich nur deshalb zur Schätzung herangezogen, weil dies die umsatzschwächsten Monate gewesen seien. Im Jahre 1988 seien anlässlich der Bezirksmesse in L 9 Kisten Bier, 60 Flaschen Sekt und 168 Packungen Saft unentgeltlich abgegeben worden; weiters seien anlässlich des 25jährigen Firmenjubiläums 36 Flaschen Sekt und 10 Flaschen Wein unentgeltlich abgegeben worden. Die Vorstellungsbehörde möge Auswärtsverkäufe in der Höhe von S 216.630,-- und S 107.700,-- anerkennen und die Getränkeabgabe für unentgeltliche Abgabe in der Höhe von S 899,78 gutschreiben oder den Bescheid aufheben und zur Neuentscheidung rückverweisen.

1.3. Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, die vorgelegten Aufzeichnungen über die Auswärtsverkäufe in den Jahren 1988 und 1989 seien, wie die Abgabenbehörde richtig festgestellt habe, unvollständig, zumal darin keine lückenlose Aufstellung der Auswärtsverkäufe enthalten sei. Die vorgelegten Flugblätter und Postaufgabescheine könnten den konkreten Anteil der Auswärtsverkäufe nicht glaubhaft machen. Die mangelnde Eignung der vorgelegten Beweismittel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei im Berufungsbescheid ausführlichst dargelegt worden. Die Ermittlung durch Schätzung des Außerortanteiles sei im Sinne der Stmk LAO erfolgt, es sei darin keine gesetzwidrige Vorgangsweise zu erkennen. Die Umrechnung der in den Aufzeichnungen ausgewiesenen Bruttobeträge, die vollständig berücksichtigt worden seien, obwohl nicht bei allen Eintragungen der Vermerk "fremd" oder ein Name als Indiz für einen Auswärtsverkauf aufgeschienen sei, die Ermittlung des monatlichen Betrages und die Hochrechnung auf den jährlichen Anteil der Auswärtsverkäufe sei in schlüssiger Art und Weise erfolgt. Zum Antrag auf eine Gutschrift für unentgeltliche Abgaben werde darauf hingewiesen, daß bereits im Berufungsbescheid eine Minderung der Bemessungsgrundlage aus diesem Titel erfolgt sei.

1.4. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Die beschwerdeführende Partei erachtet sich in ihrem Recht "auf Abführung eines gesetzmäßigen

Abgabenverfahrens" sowie in ihrem Recht darauf verletzt, "daß ihr Abgaben nur nach Maßgabe gesetzlicher Voraussetzungen vorgeschrieben werden dürfen bzw. von ihr zu entrichten sind".

1.5. Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor, verzichtete auf die Erstattung einer Gegenschrift und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

2.0. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

2.1. In der Beschwerde wird zunächst ausgeführt, der Beschwerdeführerin sei nie die Möglichkeit zur Stellungnahme bzw. zur Ergänzung ihres Beweisanbotes eingeräumt worden. Es sei weder ein Ergänzungsauftrag noch ein Bedenkenvorhalt ergangen. Die Gemeindebehörden hätten auch weder einen Vorlageauftrag erteilt, noch Einsicht in die Bücher verlangt, sie hätten überhaupt kein rechtliches Gehör eingeräumt und die Beschwerdeführerin auch nicht angeleitet, konkrete weitere Beweise beizubringen. Die Beschwerdeführerin sei entgegen den Feststellungen im Bescheid der ersten Instanz keineswegs im Zuge des Ermittlungsverfahrens aufgefordert worden, die erforderlichen Nachweise beizubringen; die im Akt befindlichen Unterlagen seien nur dem Prüfer auf dessen Ersuchen übergeben worden. Erstmals habe die Beschwerdeführerin mit ihrer Berufung weitere Unterlagen vorlegen können.

2.2. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführerin im Verfahren vor der Gemeindeabgabenbehörde erster Instanz in ausreichender Weise Parteiengehör eingeräumt wurde, es steht nämlich jedenfalls fest, daß die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren mit der Berufung ausreichend Gelegenheit hatte, zu den Verfahrensergebnissen Stellung zu nehmen und ihre Rechte geltend zu machen. Ein allfälliger Mangel des Parteiengehörs im Verfahren erster Instanz wäre daher als saniert anzusehen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. November 1990, Zl. 86/13/0042 und 0053, und vom 24. November 1995, Zl. 95/17/0009). Weiters ist festzuhalten, daß die Abgabenbehörden nicht verhalten waren, der Beschwerdeführerin Anleitungen im Sinne des § 91 Stmk LAO zu erteilen, weil diese eine solche Anleitung nicht ausdrücklich verlangt hatte. Ein solches Verlangen ist nach der zitierten gesetzlichen Bestimmung aber Voraussetzung für eine Anleitung durch die Abgabenbehörde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, Zl. 90/13/0144, ergangen zur entsprechenden Bestimmung des § 113 BAO). Überdies haben die Gemeindeabgabenbehörden sowohl im Abgabenbescheid erster Instanz als auch im Berufungsbescheid der Beschwerdeführerin unmißverständlich vorgehalten, warum sie das Anbringen der Beschwerdeführerin für unglaublich und die von ihr vorgelegten Aufzeichnungen und "Nachweise" für unzureichend hielten. Demgemäß war für die Beschwerdeführerin in jedem Verfahrensstadium unschwer erkennbar, welcher konkreter Vorbringen und Belege - wie z.B. der Nennung der Namen der auswärtigen Stammkunden, der Vorlage entsprechender Rechnungen und Lieferscheine - es bedurft hätte, um ihre eigenen Behauptungen zu untermauern und die Schätzung der Abgabenbehörde zu entkräften.

3.1. Aus ähnlichen Gründen erweist sich auch der Beschwerdevorwurf als unberechtigt, die Behörden seien ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 15. Dezember 1989, Zl. 88/17/0017, 0018, und vom 14. Juni 1991, Zl. 90/17/0013) zum Außerortverbrauch von Getränken dargelegt hat, können sich die Gemeindeabgabenbehörden in Fällen, in denen es evident ist, daß nicht alle im Gemeindegebiet vom Abgabepflichtigen verkauften Waren auch im Gemeindegebiet verbraucht werden, nicht darauf zurückziehen, daß ihnen eine vom Abgabepflichtigen zur Berechnung des Außerortverbrauches unterbreitete Methode nicht schlüssig erscheint; sie sind vielmehr gehalten, auf Grund der sie treffenden amtlichen Ermittlungspflicht, gegebenenfalls im Schätzungsweg unter Berücksichtigung aller bedeutsamen Umstände, die abgabepflichtigen Umsätze zu ermitteln.

Für den Beschwerdefall ist zunächst darauf hinzuweisen, daß es sich hier nicht (wie bei den Sachverhalten, die den eben zitierten hg. Erkenntnissen zugrunde lagen) um einen Verbrauchergroßmarkt handelt, dessen Getränke- und Speiseeisumsätze es von vornherein als evident erscheinen lassen, daß nicht alle verkauften Waren auch im Gemeindegebiet verbraucht werden. Die in dem ländlichen Kaufhaus der Beschwerdeführerin umgesetzten Getränke- und Speiseeismengen könnten realistischere durchaus von den (laut Beschwerde) 430 Haushalten in der mitbeteiligten Gemeinde verbraucht werden. Demgegenüber erschiene bei den gegebenen Umständen ein Anteil des Außerortverbrauches von 48 bzw. 65 % des vergleichsweise geringen Gesamtgetränkeumsatzes - selbst unter Berücksichtigung der Werbeaktivitäten der Beschwerdeführerin - zumindest ungewöhnlich.

Die Abgabenbehörden haben im vorliegenden Fall das Vorbringen der Beschwerdeführerin auch nicht schlechthin

verworfen oder jeden Außerortverbrauch verneint, sie haben sich vielmehr mit den sogenannten "Aufzeichnungen" der Beschwerdeführerin und ihrer Berechnungsmethode des Außerortverbrauchsanteiles auseinandergesetzt, jedoch die vorgelegten Aufzeichnungen zum Großteil als unzulänglich und das Vorbringen als unschlüssig qualifiziert und die Höhe des Außerortanteils ausgehend von einem Teil der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin geschätzt. Dem hat die Beschwerdeführerin keinerlei ermittelbares, konkretes Sachverhaltsvorbringen entgegengesetzt, sondern lediglich ihre Behauptungen wiederholt, daß alle in den vorgelegten Unterlagen aufgezeichneten Umsätze außerhalb der mitbeteiligten Gemeinde verbrauchte Getränke beträfen und es einige, namentlich nicht genannte Kunden aus anderen Gemeinden gebe, die regelmäßig Monatsfassungen bezögen. Selbst in ihrer Vorstellung nannte die Beschwerdeführerin lediglich drei verschiedene Wohnsitzgemeinden von 14 nicht näher bezeichneten Kunden und legte lediglich Rechnungen vom 12. Juli 1988 über einen Einkauf der Feuerwehr M vor. Auch damit hat die Beschwerdeführerin kein hinreichend konkretes Tatsachenvorbringen erstattet, das geeignet gewesen wäre, eine Unrichtigkeit des Schätzungsergebnisses aufzuzeigen oder die eigenen Behauptungen glaubhaft zu machen und die Vorstellungsbehörde zu weiteren Ermittlungen zu verhalten.

Die Beschwerdeführerin erkennt den Inhalt der ihr im Abgabenverfahren gemäß § 95 Stmk LAO (insbesondere bezüglich der Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen) obliegenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht, wenn sie vermeint, daß die Abgabenbehörden verpflichtet gewesen wären, aufgrund nicht näher konkretisierter oder belegter Behauptungen umfangreiche Ermittlungen zur Erforschung der Richtigkeit dieser Behauptungen anzustellen, obwohl es der Beschwerdeführerin durchaus möglich und zumutbar gewesen wäre, überprüfbare Aufzeichnungen zu führen bzw. vorzulegen oder konkrete Angaben zu machen, die sodann eine Ermittlung oder genauere Schätzung der Bemessungsgrundlage ermöglicht hätten. "Offenlegen" bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1983, Zl. 82/15/0166). Dem Abgabepflichtigen kann dabei unter den gegebenen Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er - wie die Beschwerdeführerin - erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 8. Mai 1969, Zl. 27/68, und vom 8. Mai 1973, Zl. 844/71). Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit die Partei also nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und Verzögerungen des Verfahrens hintanzuhalten. Daher ist die Verfahrensrüge einer Partei abzulehnen, die im Verwaltungsverfahren untätig geblieben ist, um vor dem Verwaltungsgerichtshof das Verfahren als mangelhaft zu bekämpfen, an dem sie trotz gebotener Gelegenheit nicht genügend mitgewirkt hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. November 1995, Zl. 92/17/0234). Die Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren tritt insbesondere dann in den Vordergrund, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, wenn sie das Vorliegen eines steuerlich begünstigenden Tatbestandes oder eines ungewöhnlichen Sachverhaltes behauptet. Diese - zu einer verstärkten Mitwirkungspflicht führenden - Umstände liegen im Beschwerdefall vor. Auch das Beschwerdevorbringen selbst zeigt, daß die Beschwerdeführerin ihrer richtig verstandenen Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht nicht nachgekommen ist, wenn sie nunmehr behauptet, sie verfüge über geeignete Aufzeichnungen und Belege, die die Behörde ihr bloß nicht abverlangt oder eingesehen habe (vgl. dazu Pkt. 3.2.).

Daran vermag auch der wiederholte Hinweis der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, daß nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. November 1989, Zl. 87/17/0128) mangels einer gesetzlichen Verbrauchsvermutung hinsichtlich des den Außerortverbrauch betreffenden Parteivorbringens auch Glaubhaftmachung genüge. Der Beschwerdeführerin ist nämlich nach den zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Bescheid eine Glaubhaftmachung dessen, daß alle von ihr als Auswärtsverkäufe bezeichneten Getränke- und Speiseeisumsätze zu einem Verbrauch dieser Waren außerhalb der mitbeteiligten Gemeinde geführt hätten, keineswegs gelungen.

3.2. In der Beschwerde wird erstmals vorgebracht, die Gemeindebehörden hätten nur in die Buchhaltung Einsicht nehmen müssen, da die Beschwerdeführerin auch auf jedem in Frage kommenden Paragon oder Lieferschein oder sonstigen Aufzeichnungen, die den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung entsprächen, den Fremdvermerk bzw. den Namen angebracht habe. Die dem Prüfer übergebenen und der Behörde vorliegenden Aufzeichnungen seien

nur Hilfsaufzeichnungen und nur ein geringer Teil der gesamten Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin. Soweit sie damit behauptet, sie habe Aufzeichnungen bzw. Belege, aus denen sich - im Gegensatz zu den der Behörde vorgelegten Aufzeichnungen - die Getränkeverkäufe an auswärtige Kunden glaubhaft nachvollziehen ließen, wäre es (die Richtigkeit dieser Behauptung vorausgesetzt) unverständlich, warum sie ein derartiges Vorbringen im Abgabungsverfahren nie erstattet hat bzw. diese Unterlagen nicht vorgelegt hat. Indem die Beschwerdeführerin unter Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht weder im Abgabungsverfahren noch im Vorstellungsverfahren ein derartiges Vorbringen erstattet hat und ihr im Berufungsbescheid sogar ausdrücklich vorgehalten wurde, sie habe auch nicht vorgebracht, daß es verlässlichere Aufzeichnungen gäbe, ist das diesbezügliche Vorbringen vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Vorstellungsbescheides aufzuzeigen.

Was die Aussagekraft der vorgelegten Aufzeichnungen und die Rückschlüsse aus den ausführlich belegten Werbeaktivitäten der Beschwerdeführerin betrifft, so vermag der Verwaltungsgerichtshof der belangten Behörde nicht entgegenzutreten, wenn sie sich der Beurteilung durch die Gemeindeabgabenbehörden angeschlossen hat.

Bei den in den Verwaltungsakten befindlichen Listen handelt es sich um handbeschriebene, karierte Seiten, die in der Regel zweiseitig auf der linken Seite alkoholische Getränke, dabei fast ausschließlich (aber zahlreich) Bierkisten nach der jeweiligen Anzahl und ihrem Preis (z.B.: "3 Ki Bier 408,-") auflisten und auf der rechten Seite nicht sehr zahlreiche Umsätze an alkoholfreien Getränken und Speiseeis ausweisen. Die Seiten sind meist mit dem jeweiligen Monat übertitelt, nur vereinzelt findet sich bei den einzelnen Umsätzen das genaue Datum, selten ist ein Kundenname oder der Vermerk "fremd" beigefügt. Daß mit derartigen "Aufzeichnungen" ein Außerortanteil der Getränkeverkäufe in der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Höhe nicht glaubhaft gemacht worden ist, bedarf keiner weiteren Vertiefung. Die Aussagekraft dieser Listen wird aber auch nicht durch die von der Beschwerdeführerin mittels Belegexemplaren von Flugblättern, Druckereirechnungen und Postaufgabebelegen nachgewiesenen überörtlichen Werbemaßnahmen erhöht, weil einerseits ein direkter Rückschluß vom Verhältnis zwischen örtlichen und überörtlichen Verteilungszahlen der Flugblätter auf ein annähernd gleiches Verhältnis zwischen örtlichen und überörtlichen Kunden- und Getränkeumsatzzahlen der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht und andererseits die Belegexemplare zeigen, daß in den Flugblättern Getränke nur in sehr untergeordneter Weise und alkoholische Getränke fast überhaupt nicht (vereinzelt Limonaden oder Wein, nicht aber Bier) beworben wurden. Daß aufgrund von Werbung für sonstige Lebensmittel, Sanitärartikel, Schreibwaren und Textilien auf einen ungewöhnlich hohen Verkaufsumsatz von Bier an auswärtige Kunden zu schließen ist, vermag auch der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Wenn in der Beschwerde davon die Rede ist, daß insgesamt 14 nicht näher konkretisierte Kunden monatlich größere Getränkemengen bezogen hätten und überdies eine Reihe von namensbezogenen Großrechnungen über Außerortverbräuche vorlägen, die die Behörde gänzlich unberücksichtigt lasse, so ist zu erwidern, daß dieses Vorbringen zum Teil (soweit es über das Vorstellungsvorbringen hinausgeht) gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsgebot verstößt, daß es zum Teil aktenwidrig ist (lediglich aus den mit der Vorstellung vorgelegten Rechnungen vom 12. Juli 1988 ergeben sich Getränkeverkäufe an einen auswärtigen Kunden) und daß die Beschwerdeführerin jedenfalls ihrer bereits oben dargelegten Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht im Abgabungsverfahren (und im Vorstellungsverfahren) in keiner Weise nachgekommen ist. Vom Beginn des Ermittlungsverfahrens der Behörde erster Instanz bis zur Vorstellung hatte die Beschwerdeführerin die Möglichkeit, die Namen ihrer Groß- bzw. Stammkunden zu nennen, die angeblich vorhandenen Rechnungen und weiteren Aufzeichnungen vorzulegen und damit die Behörden in die Lage zu versetzen, die Behauptungen im Wege von Zeugeneinvernahmen, Bucheinsicht, Hochrechnungen und ähnlichem zu überprüfen.

4.1. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 149 Abs. 1 Stmk LAO zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Steht fest, daß nicht alle Abgabegenstände im Gebiet der erhebenden Gemeinde verbraucht worden sind, so muß bzw. darf unter den Voraussetzungen des § 149 Stmk LAO auch lediglich die Höhe der getränkesteuerpflichtigen bzw. (korrespondierend) der nicht getränkesteuerpflichtigen Umsätze durch Schätzung festgestellt werden. Bei einer behördlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht um eine Ermessensmaßnahme, sondern um einen Akt der Tatsachenfeststellung, wobei es das Ziel der Schätzung ist, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Dies Schätzung soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 10. November 1989). Im Rahmen des Schätzungsverfahrens ist auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. März 1990, Zl. 89/17/0152).

4.2. Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich bereits, daß die Abgabenbehörde infolge der unzureichenden Angaben und Auskünfte der Beschwerdeführerin und der geringen Aussagekraft der von ihr vorgelegten Aufzeichnungen und Unterlagen die Grundlage für die Abgabebemessung nicht ermitteln bzw. errechnen konnte. Die Schätzungsbefugnis war somit gegeben.

Wenn die Gemeindeabgabenbehörde den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Listen im Schätzungsverfahren insofern eine gewisse, beschränkte Aussagekraft zubilligt, als sie einen Teil dieser Aufzeichnungen als Grundlage heranzieht, so berücksichtigt sie bei ihrem Schätzungsvorgang eben solche Umstände, die von der Beschwerdeführerin gerade noch konkret genug vorgebracht wurden und die für die Schätzung von Bedeutung sind. Aus den vorgelegten Akten ist ersichtlich, daß es sich bei den für die Schätzung berücksichtigten Listen um jene handelt, die noch am relativ häufigsten das Datum der Umsätze und den Vermerk "fremd" oder einen sonstigen Hinweis auf den jeweiligen Kunden enthalten.

Dem Beschwerdeeinwand, die Gemeindebehörden hätten nur die umsatzschwächsten Monate ihrer Schätzung zugrunde gelegt, ist zu entgegnen, daß dieser Umstand bei der Schätzung berücksichtigt wurde. Die Abgabenbehörde erster Instanz führte dazu aus, daß auch bei den der Schätzung zugrundegelegten Umsatzaufzeichnungen betreffend ortsfremde Kunden Abschläge vorzunehmen wären, daß davon aber deshalb abgesehen werde, weil in den Sommermonaten von einem höheren Eis- und Getränkeumsatz und einem höheren Außerortanteil auszugehen sei. Im übrigen ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, daß ein Abgabepflichtiger, der zu einer Schätzung begründet Anlaß gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden muß, da es im Wesen einer Schätzung liegt, daß die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 5. November 1991, Zl. 91/14/0049). Vor dem Hintergrund des Verwaltungsgeschehens begegnet somit auch die im Beschwerdefall angewendete Schätzungsmethode keinen Bedenken.

5.1. In der Beschwerde wird abschließend vorgebracht, die belangte Behörde habe auch nicht berücksichtigt, daß die Beschwerdeführerin im Jahr 1988 anlässlich der Bezirksmesse in L sowie des 25jährigen Firmenjubiläums eine näher bestimmte Anzahl an Getränken unentgeltlich abgegeben habe.

Eine diesbezügliche Behauptung findet sich erstmals in der Vorstellung gegen den Berufungsbescheid des Gemeinderates. Die Gemeindeabgabenbehörden sind bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage von der erklärten Summe der Kleinverkaufspreise, d.h. von den erklärten Einnahmen aus Getränke- und Speiseeisverkäufen, ausgegangen und haben davon den geschätzten Außerortanteil und den erklärten Eigenverbrauch in Abzug gebracht. Das genannte Vorbringen in der Vorstellung gibt keinerlei Erklärung dafür, daß und warum die angeblich unentgeltlich abgegebenen Getränke überhaupt in den erklärten Getränkeverkäufen enthalten gewesen sein sollten. Mangels einer derartigen Darlegung erweist es sich als unschlüssig. Eine solche konkretisierende Darstellung wird auch in der Beschwerde nicht vorgenommen. Es fehlt damit aber an der Darlegung der Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels.

5.2. Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten weder wegen der geltend gemachten noch wegen einer vom Verwaltungsgerichtshof aus eigenem aufzugreifenden Rechtswidrigkeit verletzt wird.

Die Beschwerde war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

5.3. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 und 48 Abs. 2 Z. 1 VwGG in Verbindung mit Art. I Z. 4 sowie Art. III Abs. 2 der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

5.4. Soweit Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zitiert wurden, die in der Amtlichen Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse dieses Gerichtshofes nicht veröffentlicht sind, wird auf Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl. Nr. 45/1965, hingewiesen.

Wien, am 25. Jänner 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1993170313.X00

**Im RIS seit**

20.11.2001

**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)