

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/9/30 97/13/0033

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.09.1998

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs3;

EStG 1972 §5;

EStG 1972 §6 Z1;

EStG 1988 §5;

EStG 1988 §6 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde der B-GmbH in Wien, vertreten durch Dr. Paul Hopmeier, Dr. Hans Peter Sauerzopf und Dr. Michael Franz Sauerzopf, Rechtsanwälte in Wien I, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 18. Dezember 1996, Zlen. GA 11-92/2218/14 und GA 11-92/2224/14, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987, 1989 und 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

Nach dem Bericht einer abgabenrechtlichen Prüfung über den Zeitraum 1984 bis 1986 rechtfertigten gravierende Mängel in der Buchführung der Beschwerdeführerin im "Hinblick auf den Umfang und die Wertigkeit der unklärbaren Geschäfte" die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von 10 % der erklärten Umsätze; ein fiktiver Wareneinsatz sei anzurechnen (vgl. die Tz 5, 7 und 11 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. Dezember 1988).

Bei den Veranlagungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987, 1989 und 1990 berücksichtigte das Finanzamt geltend gemachte Wertberichtigungen des Vorratsvermögens nicht, weil die vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht stichhältig begründet worden seien.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987, 1989 und 1990 eingebrachten Berufungen keine Folge.

Zur Verhängung des Sicherheitszuschlages von 10 % der erklärten Umsätze in den Jahren 1984 bis 1986 wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die zahlreichen Buchführungsmängel (die Beschwerdeführerin, die einen Teppichhandel betreibe, sei zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG verpflichtet) bestünden darin, daß Belege über Darlehen in Millionenhöhe fehlten, Mängel in der Kassenführung, wie Vernichtung von Kassabuchblättern und Fehleintragungen, festgestellt, Wareneinkäufe nicht verbucht, Großhandels- und Detailverkäufe nicht getrennt (somit Unmöglichkeit von Verkaufspreiskontrollen), Kommissionsgeschäfte nicht aufgezeichnet und erfolgte Lieferungen nicht fakturiert worden seien. Insbesondere seien die Aufzeichnungen über den Wareneingang und die Aufzeichnungen über die Lieferungen an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung (§§ 128 und 129 BAO) unvollständig und mangelhaft. Rechnungskopien seien nicht aufbewahrt, die Namen der Kommissionäre und Großhändler sowie Wiederverkäufer nicht erfaßt und trotz wiederholter Aufforderung nicht bekanntgegeben worden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, daß potentiellen Kunden und Wiederverkäufern Teppiche zur Ansicht oder als Kommissionsware überlassen würden, ohne darüber Empfangsbestätigungen oder andere Belege auszustellen oder Sicherheiten zu verlangen, sei durch die vorgefundene Belege widerlegt, in denen von den Kommissionären Erklärungen unterfertigt und für übernommene Kommissionswaren andere Teppiche als Sicherheit übergeben worden seien. Auch seien mehrere Zivilklagen und Strafanzeichen eingebracht worden, in deren Verlauf Belege vorgelegt worden seien. In diesen Fällen sei der Beschwerdeführerin sowohl die Identität der Kommissionäre bekannt als auch in einem Fall die Ausforschung des späteren Aufenthaltsortes im Ausland möglich gewesen, sodaß die Verhaftung und Auslieferung nach Österreich erfolgt sei. Angesichts der Wertangaben müsse auf das Vorhandensein von Aufzeichnungen geschlossen werden, deren Vorlage die Beschwerdeführerin zwar mehrmals angekündigt, letztlich jedoch unterlassen habe. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Kommissionäre namentlich nicht zu kennen, sei unglaublich. Lieferungen an Großhändler ohne Angabe des Erwerbers stellten eine Verstoß gegen § 129 Abs. 3 BAO dar. Weiters habe die Beschwerdeführerin entgegen der Vorschrift des § 125 Abs. 1 BAO Inventuren nicht jährlich vorgenommen. Aus den gebundenen Kassenbüchern seien Seiten entfernt worden, sodaß den Vorschriften des § 131 BAO nicht entsprochen worden sei. Eine stichprobenartige Überprüfung der wenigen vorgelegten Kommissionsscheine zeige, daß den Kommissionären wiederholt Teppiche übergeben worden seien, die in dem (erst über Vorhalt der belangten Behörde) vorgelegten Inventar zum 31. Dezember 1987 nicht enthalten seien. Trotz wiederholter Aufforderung habe die Beschwerdeführerin keine Unterlagen über Warenzugänge der Streitjahre vorgelegt, die eine Überprüfung der Bewertung zu Einkaufspreisen, der Kommissionsvereinbarungen mit den Wiederverkäufern und der von den Wiederverkäufern abgelieferten Beträge zugelassen hätten. Die "starken Diskrepanzen" zwischen den Einkaufspreisen laut Inventur und den Kommissionspreisen sowie die wechselnden Herkunftsbezeichnungen und fehlenden Inventarnummern zu Teppichen in den Kommissionsscheinen bestätigten die bereits von der Betriebsprüfung festgestellte Unvollständigkeit der Inventur. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, daß importierte Teppiche verkauft oder Wiederverkäufern übergeben worden seien und nur die zum Jahresende unverkauften Stücke in die Inventur aufgenommen worden seien, seien ein weiteres Indiz für die festgestellte Unvollständigkeit der Bücher und Aufzeichnungen. Die Befugnis zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung sei somit nach § 184 BAO gegeben gewesen. Die Beschwerdeführerin gestehe zu, keine Wareneingangskontrolle durchzuführen (und daher bei Anlieferungen fehlende oder schadhafte Stücke nicht feststellen und beim Lieferanten rügen zu können), keine jährlichen Inventuren durchgeführt zu haben, keine Aufzeichnungen über Kommissionäre und Kunden zu führen sowie Rechnungskopien nicht aufzubewahren. Eine sichere Erfassung der Warenbestände sei deshalb nicht möglich. Auch die Zuordnung des Einkaufspreises des einzelnen Teppichs zu einem bestimmten Eingangstichtag sei nicht möglich, weil die Anlieferung in großen Mengen als Sammelgut mit "Gesamtquadratmeteranzahl zu Pauschalpreisen stattgefunden hat". Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die Eingangsfakturen nicht in US-Dollar ausgestellt worden. Die Anlieferung sei von Teppichhändlern in der Schweiz oder der BRD erfolgt, wobei die Fakturierung in Schweizer Franken oder DM erfolgt sei. Eine Identifizierung der damals angelieferten Teppiche oder auch nur die Feststellung der Zahl der angelieferten Teppiche sei nicht möglich gewesen. Die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages von 10 % der erklärten Umsätze in den Jahren 1984 bis 1986 zum Ausgleich der durch die Aufzeichnungs- und Buchführungsmängel bedingten Nichterfassung von Warenein- und Warenausgängen bewege sich nach den getroffenen Feststellungen "am untersten

Ende der angemessenen Korrektur der nichterfaßten Bestände, da aus den wenigen vorliegenden Kommissionsscheinen und Rechnungen ersichtlich ist, daß gerade die teuersten Stücke in der Inventur nicht erfaßt worden sind".

Zur "Nichtanerkennung der pauschalen Teilwertabschreibung für das Warenlager" betont die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, die Beschwerdeführerin habe ungeachtet der nicht ordnungsgemäßen Erfassung und Bewertung des Warenlagers unter Berufung auf die handelsrechtliche Verpflichtung zur Bewertung des Umlaufvermögens zum niedrigeren Teilwert eine 10 %ige Teilwertabschreibung vorgenommen, welche damit begründet worden sei, daß aufgrund des Verfalls des US-Dollarkurses der Wiederbeschaffungspreis für Orientteppiche gesunken sei, und daß das Warenlager durch Diebstähle, Unterschlagungen, sowie die Aufnahme schadhafter Stücke in das Warenlager ohne Mängelrüge beim Lieferanten an Wert verloren hätte. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 6 der Einkommensteuergesetze sei abzuleiten, daß nur eine Einzelwertberichtigung, nicht aber eine Pauschalwertberichtigung einer Gruppe von Wirtschaftsgütern zulässig sei, es sei denn, diese wären so gleichartig, daß eine Zusammenfassung möglich sei. Angesichts der Art des Warenlagers der Beschwerdeführerin, welches "mehrere tausend Teppiche verschiedener Herkunft und Größe sowie unterschiedlichen Materials- und Erhaltungszustands" umfasse, sei eine Einzelbewertung und nötigenfalls Einzelwertberichtigung geboten. Der nach Ansicht der Beschwerdeführerin überhöhte Bilanzansatz sei jedoch, sofern überhaupt eine Wertminderung in den Berufungsjahren eingetreten sei, nicht die Folge des Sinkens des Wiederbeschaffungspreises für Teppiche, sondern die Folge der mangelhaften Führung der Bücher und Aufzeichnungen und der Nichterfassung der Kommissionsgeschäfte. Diese Buchführungsmängel und die Unterlassung der Inventuren zu den Bilanzstichtagen der ersten drei Berufungsjahre hätten bewirkt, daß nicht mehr im Lager befindliche Teppiche noch als vorhanden geführt worden seien. "Verschwundene Wirtschaftsgüter", von der Beschwerdeführerin aus dem Lager selbst "entnommene" Wirtschaftsgüter sowie ferner mit einem überhöhten Ansatz aufgenommene schadhafte und mangelhafte Wirtschaftsgüter wären unverzüglich, spätestens zum Jahresabschluß am Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres, zu erfassen "und der Einzelansatz zu berichtigen gewesen". Eine Teilwertabschreibung ohne Bezugnahme auf das einzelne Wirtschaftsgut und ohne Zusammenhang zwischen dem Wirtschaftsjahr der Wertänderung und dessen Abschlußstichtag sei nicht zulässig. Aus dem Vorbringen, daß einzelne Teppiche unter dem angesetzten Einkaufspreis hätten veräußert werden müssen, könne die Beschwerdeführerin nichts gewinnen, weil diese Teppiche nur eine geringen Bruchteil des Gesamtumsatzes (maximal 1 %) darstellten und aufgrund der mangelhaften Wareneingangserfassung nicht dargetan worden sei, daß die in den handschriftlichen Aufzeichnungen angegebenen Einkaufspreise tatsächlich die sich aus der "Anlieferfaktura" ergebenden Einkaufspreise seien. Von Einkaufspreisveränderungen aufgrund des Verfalls des US-Dollars hätten nur der Anfangslagerbestand 1983 und die Zukäufe bis 1985 betroffen sein können. Spätere Zukäufe hätten nur noch zum niedrigeren Dollarkurs erfolgen können. Ein Nachweis, daß die Zukäufe in US-Dollar getätigt worden seien, sei der Beschwerdeführerin (zudem) nicht gelungen, da entsprechende Unterlagen weder im Verlauf der Betriebsprüfung noch im "gegenwärtigen Verfahren" vorgelegt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.) Sicherheitszuschlag für die Jahre 1984 bis 1986:

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zugrundegelegt zu werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Oktober 1993, 89/13/0078). Wer zur Schätzung Anlaß gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muß die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Diese Unsicherheit wird umso größer sein, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1997, 93/14/0159).

Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dargestellten Mängel in der Buchführung (so keine den

Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Inventurerstellung, Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Belegen, nicht nachvollziehbare Verbuchung von Darlehenbeträgen in Millionenhöhe, nicht lückenlose Aufzeichnungen von Kommissionsgeschäften oder mangelhafte Führung von Warenein- und im Streitzeitraum noch nach § 129 BAO vorgeschriebenen Warenausgangsbüchern) waren zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen. Lag keine formal ordnungsmäßige Buchführung vor, bedurfte es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 %, wie in der Beschwerde vorgetragen wird, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1993, 92/15/0091). Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlaß geben, bedarf es eines Nachweises, daß die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, nicht. Es steht dem Abgabepflichtigen allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbezugsnis entgegenzuwirken (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 94/15/0014).

In der Beschwerde werden wesentliche Feststellungen über die mangelhafte Aufzeichnungsführung, insbesondere im Zusammenhang mit den Warenbestandsaufnahmen (so bleiben auch die auf den Seiten 11 bis 13 des angefochtenen Bescheides dargestellten Ungereimtheiten der über Vorhalt der belangten Behörde vom 11. Jänner 1996 vorgelegten "Originalinventur zum 31. Dezember 1987" unwidersprochen) nicht in Abrede gestellt. Soweit die Beschwerde versucht, verschiedene Mängel als nicht so schwerwiegend darzustellen, gelingt es ihr nicht, die Schätzungsberichtigung in Zweifel zu ziehen. Diese ist auch nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen (die Beschwerde beruft sich auf "Umstellungsschwierigkeiten des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, welcher aus Afghanistan kommt") zurückzuführen sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1997, 97/15/0058).

Inwieweit in den Ausführungen der belangten Behörde zur "Nichtverbuchung von Wareneinkäufen, Nichtaufzeichnung von Kommissionsgeschäften und Nichtfakturierung erfolgter Lieferungen" etwa eine Aktenwidrigkeit zu der am 4. Juni 1996 vorgelegten "Inventur zum 31.12.1987", den bei der Betriebsprüfung vorgelegten Eingangs- und Ausgangslisten sowie den Ergebnissen der "Betriebsprüfung selbst" gelegen sein soll, wird in der Beschwerde nicht nachvollziehbar dargestellt. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang beispielsweise vorbringt, für "an Händler als Kommissionsware ausgelieferte Teppiche" seien jeweils Lieferscheine ausgestellt worden, ist darauf hinzuweisen, daß damit nur eine Teilpassage der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung angesprochen wird, dieser Stellungnahme aber auch die nicht erfolgte Verbuchung von kommissionsweisen Lieferungen und das Nichtaufbewahren der Lieferscheine zu entnehmen ist. Welche Belege aus Afghanistan hätten beigeschafft werden können, um die Richtigkeit der in den Bilanzen enthaltenen Darlehen zu bestätigen, wird nicht einmal in der Beschwerde konkret dargelegt, sodaß auch das weitere Vorbringen, die belangte Behörde hätte der Beschwerdeführerin zumindest "nochmals eine angemessene Frist zur Vorlage dieser Belege setzen müssen", die Beschwerde nicht trägt. Inwiefern eine mit der Berufung vom 3. Juli 1992 vorgelegte Aufstellung, die "Vermerke" über jene Händler enthalten habe, welche die Teppiche als Kommissionswaren übernommen hätten, den Anforderungen einer ordnungs- bzw. zeitfolgegemäßen Verbuchung von Kommissionsgeschäften entsprechen sollte, macht die Beschwerde nicht deutlich. Bezuglich der in der Beschwerde u. a. angesprochenen "Inventur zum 31.12.1986" weist die belangte Behörde in der Gegenschrift schließlich nicht zu Unrecht darauf hin, daß das diesbezügliche Vorbringen eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung darstelle (und im Widerspruch zum bisherigen Vorbringen stehe, weil erst nach zahlreichen Aufforderungen im Berufungsverfahren Mitte 1996 ein Inventar zum 31. Dezember 1987 vorgelegt worden sei, in welchem die Jahre 1983 bis 1987 zusammengefaßt gewesen seien).

Berechtigen formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsweise grundsätzlich frei. Die Beschwerde zeigt nicht auf, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsweisen als jene des Ansatzes eines Sicherheitszuschlages (die Beschwerde bringt hier einen inneren Betriebsvergleich, eine kalkulatorische Schätzung oder eine Schätzung "nach dem Vermögenszuwachs" ins Spiel) aufgrund der vorhandenen bzw. der Behörde vorgelegten Unterlagen überhaupt möglich gewesen wäre. Was die Höhe des Sicherheitszuschlages anlangt, wird in der Beschwerde weiters nicht ausgeführt, aus welchen Gründen gerade der

von der belangten Behörde gewählte Hundertsatz zu einem rechtswidrigen Ergebnis geführt hätte. Der Verwaltungsgerichtshof kann bei der gegebenen Sachlage auch nicht finden, daß dieser Prozentsatz eine sachlich nicht gerechtfertigte "Überschätzung" bewirkt hätte.

2.) Teilwertabschreibung des Warenlagers (betrifft die Jahre 1987, 1989 und 1990):

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahresabschlüssen jeweils eine pauschale 10 %ige Teilwertabschreibung des Warenlagers vorgenommen.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darin kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 1995, 92/13/0310). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw. Glaubhaftmachung muß sich auch auf die Umstände beziehen, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Eine vor dem Beginn des Wirtschaftsjahrs eingetretene Wertminderung kann bei der nach § 5 EStG vorgenommenen Gewinnermittlung dieses späteren Wirtschaftsjahrs keine Berücksichtigung mehr finden (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Jänner 1984, 82/13/0173, vom 27. September 1995, 92/13/0310, und vom 13. Dezember 1995, 92/13/0081).

Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, daß die belangte Behörde unter Berücksichtigung dieser Grundsätze den angefochtenen Bescheid betreffend die Beurteilung der Teilwertabschreibungen mit einer Rechtswidrigkeit belastet hätte. Auch die Beschwerde stellt nicht dar, warum die Teilwertabschreibungen gerade in den betreffenden Wirtschaftsjahren aufgrund sachlich nachvollziehbarer Überlegungen gerechtfertigt sein sollten. Soweit die Beschwerdeführerin neuerlich auf Wechselkursschwankungen des US-Dollars hinweist (hiezu im wesentlichen aber ohnedies nur die Jahre 1983 bis 1986 anspricht), wäre es ihre Aufgabe gewesen, in schlüssiger Weise die dadurch in den einzelnen Jahren eingetretene Entwertung des zu den jeweiligen Bilanzstichtagen vorhandenen Lagerbestandes darzustellen. Es wäre deshalb auch primär Sache der Beschwerdeführerin gewesen, allenfalls Sachverständigengutachten zur Bewertungsfrage beizubringen. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend macht, sie habe in der Berufung vom 14. Mai 1990 die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt, weist außerdem die Gegenschrift zutreffend darauf hin, daß eine derartige Antragstellung nicht erfolgt ist (die Berufung vom 14. Mai 1990 enthält nur die Aussage:

"Auch wäre der Pflichtige unter Umständen bereit, einen gerichtlich beeideten Sachverständigen in dieser Angelegenheit beizuziehen.").

Die Beschwerde erweist sich damit insgesamt als unbegründet. Sie war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 30. September 1998

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1997130033.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

23.02.2015

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