

TE Vwgh Erkenntnis 1998/5/28 96/15/0260

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §115 Abs2;

BAO §161 Abs2;

BAO §183 Abs4;

BAO §184 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des N in S, vertreten durch Dr. Eckart Fussenegger, Dr. Alexander Hacker und Dr. Andreas Arnold, Rechtsanwälte in Salzburg, Mirabellplatz 6/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 9. Oktober 1996, Zl. 91-GA3BK-DHe/93, betreffend u.a. Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 13.010 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ermittelt den Gewinn für seinen Friseurbetrieb nach § 4 Abs. 1 EStG.

Im Zuge einer den Zeitraum 1988 bis 1990 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, der Beschwerdeführer habe die täglich geführten Erlöslisten nicht aufbewahrt, Inventuren nicht erstellt und das Kassabuch nicht ordnungsgemäß geführt, weil Entnahmen und Einlagen erst am Monatsende (und ohne Beleg sowie in der Regel mit Bleistift) eingetragen worden seien und (für 1988 und 1990) Kassenfehlbeträge bestanden hätten. Aufgrund dieser Buchführungsmängel sei eine Schätzung vorzunehmen. Die vom Beschwerdeführer ausgewiesenen Umsätze pro Dienstnehmer seien im Vergleich zu anderen Betrieben niedrig. Aufgrund eines äußeren Betriebsvergleiches ergäben sich daher Erlöszuschätzungen von (netto) 581.000 S (für 1988), 352.000 S (für 1989) und 287.000 S (für 1990).

Das Finanzamt entsprach den Feststellungen des Prüfers und erließ - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990. Zugleich setzte es Vorauszahlungen für Einkommen- und Gewerbesteuer 1993 fest.

Der Beschwerdeführer brachte Berufung ein. Der Prüfer habe für die Schätzung die Netto-Einnahmen pro Arbeitskraft und Jahr mit 440.000 S (1988) und 470.000 S (1989 und 1990) angenommen. Er habe die vormalig beim Beschwerdeführer beschäftigte Friseurin RB einvernommen; diese habe aber ausgesagt, daß sie niemals einen Brutto-Umsatz von 40.000 S pro Monat erreicht habe. Gehe man von dieser Aussage aus, so errechne sich bei - aufgrund von Urlaub, Krankheit und Feiertagen lediglich - 10 Arbeitsmonaten pro Arbeitskraft ein Brutto-Umsatz von 400.000 S und damit ein Netto-Umsatz von 333.000 S. Es sei nicht nachvollziehbar, wie der Prüfer zu einem Netto-Umsatz pro Arbeitskraft von 440.000 S bzw. 470.000 S gekommen sei. Dem Beschwerdeführer sei von der Kammer der Gewerblichen Wirtschaft eine Untersuchung der Strukturdaten des deutschen Friseurhandwerkes für das Jahr 1990 übermittelt worden; aus den entsprechenden Daten, die er nunmehr dem Finanzamt vorlege, ergebe sich ein durchschnittlicher Umsatz pro Arbeitskraft von umgerechnet 374.000 S. Im Betrieb des Beschwerdeführers habe der Netto-Umsatz pro Arbeitskraft 350.300 S (1988), 409.000 S (1989) und 411.900 S (1990) betragen; diese Werte lägen im Durchschnittsbereich. Der Beschwerdeführer wäre allerdings mit einem Sicherheitszuschlag in Höhe von jährlich 2 % des Umsatzes (sohin jährlich ca. 50.000 S) einverstanden.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Schätzung der Erlöse sei aufgrund eines äußeren Betriebsvergleiches und der Aussagen einer früheren Dienstnehmerin des Beschwerdeführers über die gute Auslastung des Betriebes erfolgt. Vergleichbare Betriebe (entsprechende Größe, entsprechende Verkehrslage, entsprechendes Renommee) erwirtschafteten im Jahr 1988 einen Netto-Umsatz pro Arbeitskraft von 420.000 S bis 510.000 S. Aus den von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Salzburg zur Verfügung gestellten Untersuchung der Strukturdaten des deutschen Friseurhandwerkes für 1990 sei für den Beschwerdefall nichts ableitbar, weil die Daten für österreichische Verhältnisse nicht relevant seien und das Finanzamt über gute Erfahrungswerte bzw. Branchenkenntnisse betreffend Friseure verfüge.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Folge legte er ein Schreiben des Institutes für Gewerbe- und Handelsforschung in Wien vor, in welchem ausgeführt wird, daß im Friseurgewerbe eine Betriebsleistung von 1,84 S (1988) bzw. 1,78 S (1989) bzw. 1,74 S (1990) je Schilling Personalkosten erwirtschaftet worden sei. Ausgehend von diesen Werten errechnete der Beschwerdeführer unter Einbeziehung seiner eigenen Arbeitsleistung (bewertet mit 250.000 S) einen Leistungsumsatz, der nur in einem Jahr (1990) den von ihm erklärten Umsatz (um ca. 80.000 S) übersteigt.

Mit Vorhalt vom 11. Juli 1996 brachte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer Einzelheiten der Schätzung des Betriebsprüfers zur Kenntnis. Es sei davon ausgegangen worden, daß der Beschwerdeführer im Ausmaß von 50 % und seine Gattin im Ausmaß von 30 % einer Arbeitskraft für die Leistungserbringung tätig sei. Die Lehrlinge seien im ersten Lehrjahr mit 25 %, im zweiten Lehrjahr mit 55 % und im dritten Lehrjahr mit 75 % einer vollen Arbeitskraft angesetzt worden. Die Umsätze pro Arbeitskraft seien vom Betriebsprüfer aufgrund eines äußeren Betriebsvergleiches festgestellt worden; für vergleichbare Betriebe sei der Wert für 1988 bei 370.000 S bis 510.000 S netto gelegen. Für 1989 (und 1990) sei von einer Preiserhöhung um 6 % ausgegangen worden. Die Schätzung stellte sich wie folgt dar:

	1988	1989	1990
erklärte Umsätze in S	2.441.650,74	2.704.400,00	2.393.253,41
abzüglich Handelsware in S	110.000,00	110.000,00	110.000,00
Leistungserlöse in S	2.331.650,74	2.594.400,00	2.283.253,41
errechnete Arbeitskräfte	6,57	6,27	5,47
erklärte "Kopfleistungs- umsätze" in S	354.894,00	413.780,00	417.414,00
geschätzte "Kopfleistungs- umsätze" in S	443.300	470.000	470.000

Hinzuschätzung in S 581.000 352.000 287.000

Mit Schreiben vom 20. August 1996 teilte der Beschwerdeführer der belangten Behörde sodann mit, seine ehemalige Dienstnehmerin RB habe im Zuge ihrer seinerzeitigen Einvernahme durch den Prüfer ausgesagt, daß sie niemals einen Umsatz in der vom Prüfer geschätzten Höhe erreicht habe. Die Niederschrift über die Vernehmung der RB als Auskunftsperson enthalte diese konkrete Aussage nicht. Es werde daher die erneute Einvernahme von RB beantragt. Des weiteren legte der Beschwerdeführer ein Schreiben des Landesinnungsmeisters der Landesinnung der Friseure, Wirtschaftskammer Salzburg, vom 14. August 1996 vor, und verwies darauf, daß sich aus diesem Schreiben kalkulierte "Kopfleistungsumsätze" (netto und unter Außerachtlassung der Stehzeiten) von 403.334 S (1989) und 422.400 S (1990) sowie der Umstand ergäben, daß die Erhöhung von 1988 auf 1989 lediglich 4,7 % betragen habe. Das Schreiben halte weiters fest, daß Lehrlinge im ersten Lehrjahr mit lediglich 20 %, im zweiten Lehrjahr mit lediglich 35 % und im dritten Lehrjahr mit lediglich 50 % des Wertes einer ausgebildeten Arbeitskraft angesetzt werden dürften. Schließlich werde im Schreiben ausgeführt, daß sich im Jahr 1989 in unmittelbarer Nähe zum Betrieb des Beschwerdeführers ein Diskontfriseur niedergelassen habe. Es sei im übrigen zu beachten, daß die Stehzeiten der Arbeitskräfte ca. 25 bis 35 % betrügen. Zudem sei entgegen der Auffassung der belangten Behörde die örtliche Lage des Betriebes des Beschwerdeführers zwar vor ca. 20 Jahren noch gut gewesen, dies treffe aber für die Gegenwart nicht mehr zu. Die Schätzung der Behörde entspreche sohin nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

In der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, es finde sich im Betriebsprüfungsakt ein Vermerk des Prüfers, wonach RB ausgesprochen habe, daß sie (lediglich) einen Umsatz von monatlich ca. 40.000 S (brutto) erzielt habe. Da also diese Äußerung bekannt sei, sei eine weitere Einvernahme von RB nicht erforderlich.

In der Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer u. a. vor, es wäre vereinbart gewesen, daß RB einen Bonus erhalte, wenn sie einen Monats-Umsatz von brutto 40.000 S erziele. Sie habe ihre Umsätze aufgezeichnet; da sie nie auf den Betrag von 40.000 S gekommen sei, habe sie auch keinen Bonus erhalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 als unbegründet ab. Der Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1989 und 1990 gab sie teilweise Folge. Die Berufung gegen die Vorauszahlungsbescheide wies sie mit der Begründung als unzulässig zurück, daß mittlerweile bereits Jahres-Steuerbescheide ergangen seien. Hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 wird in der Begründung ausgeführt: Es lägen schwerwiegende Buchführungsmängel, wie fehlende bzw vernichtete Grundaufzeichnungen und Mängel bei der Kassabuchführung, vor. Deshalb sei die Berechtigung zur Schätzung gegeben. Der Beschwerdeführer habe keine Kalkulationsgrundlagen vorlegen können, die eine Schätzung mit Hilfe des inneren Betriebsvergleiches ermöglicht hätten. Er habe seine Einwendungen nur auf verschiedene, von ihm in Erfahrung gebrachte Durchschnittswerte gestützt. Nach Ansicht der belangten Behörde könnten sowohl die von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft durchgeführte Untersuchung über Strukturdaten des deutschen Friseurhandwerkes für 1990 als auch das Schreiben des Institutes für Gewerbe- und Handwerksforschung über die Ermittlung der Betriebsleistung bei den Friseuren nicht herangezogen werden, weil sie Durchschnittswerte betreffen würden, die wesentlich ungenauer seien als die (vom Finanzamt) im äußeren Betriebsvergleich ermittelten Werte. Die Werte, auf die sich der Beschwerdeführer beziehe, beträfen nämlich das Friseurgewerbe ganz allgemein und damit nicht die besonderen Verhältnisse in der Stadt S. Die von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft mitgeteilten Werte würden sich überhaupt auf deutsche Verhältnisse beziehen. Der äußere Betriebsvergleich müsse auf Betriebe gleicher Art und gleicher örtlicher Lage abstellen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei im gegenständlichen Fall der äußere Betriebsvergleich am geeignetsten, um die tatsächlichen Betriebsergebnisse zu ermitteln. Der Beschwerdeführer habe auf die Aussage von RB verwiesen, wonach diese niemals Umsätze in der geschätzten Höhe erzielt habe. Hiezu sei aber zu beachten, daß die Aussage einer Friseurgehilfin über Preise, Anzahl ihrer Kunden udgl nicht geeignet sei, die Kalkulationsunterlagen eines Betriebes zu ersetzen; andererseits sei die Aussage von RB unglaubwürdig, weil ein monatlicher Umsatz von brutto 40.000 S pro Dienstnehmer niedriger sei als die vom Beschwerdeführer erklärten "Kopfleistungsumsätze". Grundlage für die Schätzung seien im gegenständlichen Fall die "Kopfleistungsumsätze" von Betrieben gleicher Art und gleicher örtlicher Lage; diese Umsätze lägen für 1988 zwischen 370.000 S und 510.000 S netto. Daß der Friseurbetrieb des Beschwerdeführers zu den besten in der Stadt S zähle, stehe fest. Bei einem Spitzenfriseur in einer Fremdenverkehrsstadt wären das Können und in der Folge der Ruf bedeutsamer als die Lage in einer bestimmten

Straße der Stadt. Im Schreiben des Landesinnungsmeisters der Friseure werde vorgebracht, daß die Lehrlinge mit geringeren Prozentsätzen einer ausgebildeten Arbeitskraft zu bewerten seien. Dem werde entgegengehalten, daß die vom Finanzamt herangezogenen, die produktive Arbeitszeit betreffenden Prozentsätze den Erfahrungswerten der Behörde entsprächen, die allgemein der Nachkalkulation und Schätzung von Friseurbetrieben zugrundegelegt würden. Nach Ansicht der belangten Behörde wären die von ihr herangezogenen Prozentsätze nach wie vor inhaltlich richtig. Lehrlinge verrichteten neben dem Haarewaschen eine Reihe weiterer Aufgaben, wie das Abnehmen von Lockenwicklern, das Fixieren und Spülen bei Dauerwellen, die Reinigung der Lockenwickler, etc. Da weitere Einwendungen gegen die Arbeitskräftezahl (1988: 6,57, etc.) nicht vorgebracht worden seien, gehe die belangte Behörde von der Richtigkeit der in ihrem Vorhalt angeführten Zahlen aus. Soweit der Innungsmeister im Schreiben vom 14. August 1996 die "Kopfleistungsumsätze mit netto 403.334 S (1989) und 422.400 S (1990) angegeben habe, sei festzustellen, daß diese Werte Durchschnittswerte seien und ohnedies in der Bandbreite der von der belangten Behörde herangezogenen Werte (netto 370.000 S bis 510.000 S) lägen. Zur Einwendung betreffend den im Jahr 1989 angesiedelten "Billigfriseur" werde darauf hingewiesen, daß für die Jahre 1989 und 1990 wegen der niedrigeren Zahl an Arbeitskräften im Betrieb des Beschwerdeführers auch niedrigere Umsätze geschätzt worden seien. Die belangte Behörde gelange zu der Auffassung, daß für das Jahr 1988 ein "Kopfleistungsumsatz" von netto 443.000 S den tatsächlichen Verhältnissen am besten entspreche. Dem Einwand des Beschwerdeführers Rechnung tragend werde die Steigerung auf das Jahr 1989 (und 1990) nicht mit 6 %, sondern nur mit 4,7 % angesetzt und der "Kopfleistungsumsatz" daher mit netto 443.000 S angenommen. Für die Jahre 1989 und 1990 werde daher die Erlöszuschätzung auf 308.610 S und 249.357 S reduziert.

Gegen diesen Bescheid, allerdings nur insoweit, als er Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990 betrifft, wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Bei einer Schätzung müssen die herangezogenen Grundlagen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, wobei die Behörde Parteiengehör zu gewähren und insbesondere auf vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, relevante Behauptungen einzugehen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1994, 93/16/0160, SlgNF 6867/F).

Auch die Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat ua die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrundegelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 1988, 85/17/0132).

Die belangte Behörde stützt ihre Schätzung ausschließlich auf Werte über durchschnittlich pro Dienstnehmer erzielte Umsätze (zwischen 370.000 S und 510.000 S). Sie hat diese Werte mit einem sogenannten äußeren Betriebsvergleich, also durch Einsichtnahme in die Ergebnisse anderer Betriebe, ermittelt. Sie hat dem Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht bekanntgegeben bzw nicht bekanntgeben dürfen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 184 Tz 13), in welcher Weise und bei welchen Betrieben diese Werte ermittelt worden sind. Es ist für den Beschwerdeführer (wie auch für den Verwaltungsgerichtshof) nicht erkennbar, ob die herangezogenen Betriebe tatsächlich mit jenem des Beschwerdeführers vergleichbar sind bzw ob Besonderheiten des einzelnen Betriebes vorliegen, ob die Werte korrekt ermittelt worden sind und ob ein repräsentativer Querschnitt herangezogen worden ist. In Ermangelung dieser Informationen konnte der Beschwerdeführer den von der Behörde herangezogenen Werten nur solche entgegenhalten, die sich aus allgemeinen Untersuchungen ergeben haben.

Der angefochtene Bescheid stützt sich sohin auf ein Beweismittel, hinsichtlich dessen nicht ausreichend Parteiengehör gewährt worden ist. Unter Bezugnahme auf dieses Beweismittel hat die belangte Behörde das Vorbringen des Beschwerdeführers, aus dem sich ein anderes Verhältnis zwischen dem eingesetzten Personal und dem erzielten Umsatz ergibt, verworfen. Darin ist aber eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erblicken: Mangels Gewährung von Parteiengehör ist dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen, konkrete Einwendungen gegen die Richtigkeit der von der belangten Behörde herangezogenen Daten vorzubringen. Der angefochtene Bescheid ist daher mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

In der Beschwerde wird weiters eingewendet, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften verletzt, weil sie seinem Antrag auf Einvernahme von RB zum Beweisthema, daß die von ihr erwirtschafteten monatlichen Einnahmen den Betrag von 40.000 S nie erreicht hätten, nicht entsprochen habe. Die Behörde sei auch nicht auf die von ihm im Verwaltungsverfahren dargestellte Vereinbarung eingegangen, nach welcher RB bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 40.000 S einen Bonus erhalten hätte.

Mit diesem Vorbringen wird ebenfalls eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, daß RB die ihrer Tätigkeit zuzuordnenden Einnahmen mit ca. (jedenfalls nicht mehr als) 40.000 S pro Monat angegeben habe. Die belangte Behörde hat aber diese Aussage mit der Begründung verworfen, die Aussage einer Friseurgehilfin über Preise, Kundenanzahl, etc. ersetze nicht eine Kalkulationsgrundlage. Da nach der Aussage von RB für jeden Arbeitstag Listen geführt worden seien, in denen die von den einzelnen Dienstnehmern erzielten Erlöse eingetragen worden sind, und nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers - die belangte Behörde ist dem nicht entgegengetreten - aufgrund einer Vereinbarung mit RB bei Erreichen eines Monatserlöses von 40.000 S eine Prämie zu leisten gewesen wäre, erweist es sich als un schlüssig, daß diese Dienstnehmerin nicht Anhaltspunkte über die von ihr erwirtschafteten Einnahmen hätte geben können. Daran ändert nichts, daß diese einer konkreten Dienstnehmerin (Herrenfriseurin) zuzuordnenden Umsätze schon deshalb nicht ohne Anpassung auf die anderen Dienstnehmer übertragen werden können, weil sie unter dem Betrag liegen, mit dem der Beschwerdeführer selbst die durchschnittlichen Erlöse pro Dienstnehmer beziffert hat.

Der Beschwerdeführer verweist auch darauf, er habe im Verwaltungsverfahren vorgebracht, in unmittelbarer Nähe seines Betriebes habe sich ein "Billigfriseur" niedergelassen, was sich auf die Auslastung und das Preisniveau in seinem Betrieb ausgewirkt habe. Mit den Auswirkungen dieses Konkurrenten auf das Preisniveau hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinandergesetzt und auch damit Verfahrensvorschriften verletzt. In der Gegenschrift kann eine fehlende Begründung nicht nachgeholt werden.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996150260.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at