jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/22 95/13/0191

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1998

**Index**

L34006 Abgabenordnung Steiermark;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

**Norm**

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §184 Abs1;
BAO §184;
BAO §289 Abs2;
LAO Stmk 1963 §149 Abs1;
LAO Stmk 1963 §213 Abs2;
UStG 1994 §12;

**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 DDDr. Jahn, über die Beschwerde des FW in W, vertreten durch die Rechtsanwälte Brandstetter, Politzer & Pritz - Partnerschaft in Wien I, Herrengasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 9. Juni 1995, Zl. 16-94/3029/10, betreffend Umsatzsteuer 1982 bis 1992, Einkommen- und Gewerbesteuer 1982 bis 1990, Verspätungszuschläge und Vorauszahlungen an Einkommensteuer und Gewerbesteuer 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**

In den Jahren 1992 und 1993 wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1982 bis 1990 vorgenommen. Im Zuge dieser Prüfungshandlungen wurde festgestellt, daß gegen den Beschwerdeführer von der Bundespolizeidirektion Wien (Wirtschaftspolizei) bereits im Jahre 1983 Ermittlungen wegen des Verdachts, der Beschwerdeführer habe im Zusammenhang mit Autoverkäufen Betrugshandlungen ausgeführt, vorgenommen worden waren.

In einem in den Akten erliegenden Schriftsatz an die Staatsanwaltschaft Wien vom 8. Juni 1983 hatte Karl B den Beschwerdeführer verschiedener strafbarer Handlungen, insbesondere der Urkundenfälschung, geziehen. Der Anzeiger habe in den Jahren 1975 bis 1977 ein Garagenunternehmen geführt. Der Beschwerdeführer habe damals einen schwunghaften Autohandel betrieben und zwar offenbar ohne jede Gewerbeberechtigung. Der Beschwerdeführer sei an ihn herangetreten, die für den Verkauf vorgesehenen Autos in seiner Garage für den Verkauf herzurichten. Diese Autos seien in seiner Garage bis zum jeweiligen Verkauf eingestellt worden. Es sei damit auch die Möglichkeit gegeben gewesen, die Autos zu besichtigen. Die Gebrauchtwagen habe der Beschwerdeführer hauptsächlich von der Firma E in Salzburg, der Firma G in Wien und der Firma A bezogen. Der Beschwerdeführer sei früher sowohl bei der Firma E als auch bei der Firma G als Autoverkäufer tätig gewesen. Der Beschwerdeführer sei nie als Händler aufgeschienen, sondern habe die Unterschriften auf den Kaufverträgen gefälscht.

In einem Bericht der Bundespolizeidirektion Wien vom 1. September 1983 ist ausgeführt, Walter F, Prokurist der Firma E in Salzburg, habe angegeben, es seien an den Beschwerdeführer Kraftfahrzeuge verkauft worden; um wie viele Fahrzeuge es sich gehandelt habe, habe die Auskunftsperson nicht angeben können. Ing. K vom Kfz-Handelsunternehmen G in Wien habe angegeben, den Beschwerdeführer als Käufer von Kfz zu kennen. Erwin K, Geschäftsführer des Autohauses J in Wien, habe angegeben, daß der Beschwerdeführer mit dem Autohaus J seit 1980 geschäftlich in Verbindung gestanden sei.

Karl B gab bei seiner Einvernahme bei der Bundespolizeidirektion Wien am 12. September 1983 an, es sei ihm glaublich 1977 vom Beschwerdeführer angeboten worden, in seiner Garage für ihn Personenkraftwagen für den Verkauf vorzubereiten. Mit seinem Einverständnis habe der Beschwerdeführer die vorhandenen Personenkraftwagen an seiner Geschäftsadresse inseriert. Fallweise habe er selbst Verkaufsgespräche geführt, wenn der Beschwerdeführer nicht anwesend gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe von den Vorbesitzern unterschriebene Kaufverträge gehabt, auf denen der Käufer noch nicht eingesetzt gewesen sei.

In einer Niederschrift vom 13. September 1983 gab der Beschwerdeführer vor der Bundespolizeidirektion Wien an, er habe auf Ersuchen des Anzeigers Karl B einige Male Autos von der Firma E in Salzburg abgeholt, da er glaublich im Jahre 1973 bei dieser Firma als Vertreter beschäftigt gewesen sei. Für diese Tätigkeit habe er lediglich einen Spesenersatz bekommen. Wenn Rechnungen von der Firma E auf den Namen des Beschwerdeführers ausgestellt worden seien, habe es sich nur um einen Irrtum handeln können.

In einem mit dem Beschwerdeführer am 25. Februar 1992 vor der Abgabenbehörde aufgenommenen Niederschrift führte dieser auf Befragen unter anderem aus:

Der Beschwerdeführer habe beim Autohaus P in Salzburg seit ca. vier Jahren Autos gekauft und bezahlt. Wie viele Fahrzeuge er erworben habe, wisse er nicht mehr. An wen er die Autos verkauft habe, wisse er auch nicht mehr. Schriftliche Aufzeichnungen über diese Geschäfte seien nicht geführt worden. Der Beschwerdeführer habe schätzungsweise fünf bis sechs Autos pro Jahr bei der Firma P eingekauft, möglicherweise auch mehr. Bei den Käufern der Fahrzeuge habe es sich meist um Bekannte gehandelt. Im Durchschnitt habe er S 2.000,-- bis S 5.000,-- pro Auto verdient. Er habe die Fahrzeuge auch auf Bestellung der Abnehmer erworben. Er habe aber auch Fahrzeuge erworben, die ihm preisgünstig erschienen seien. Er habe die Fahrzeuge mit ausgeborgten blauen Probekennzeichen nach Wien geführt. Namen und Anschrift des Inhabers des Probekennzeichens wolle er nicht bekanntgeben. An Geschäfte in den Jahren 1982 bis 1987 könne sich der Beschwerdeführer nicht erinnern. Die Namen der Erwerber der KFz gebe der Beschwerdeführer nicht bekannt. Zum Teil wisse er sie nicht, zum anderen Teil wolle er seinen Bekannten die "Belästigung" durch das Finanzamt ersparen. Den Lebensunterhalt habe der Beschwerdeführer seit 1982 durch Gelegenheitsarbeiten, Zuwendungen seiner Freundin und Gewinne beim Kartenspielen finanziert. Der Verdienst beim Autokauf sei ein kleines Zubrot gewesen. Bei den Ankäufen bei der Firma P habe er die Rechnungen auch auf andere Namen ausstellen lassen. Die Ankäufe seien mit dem Geld des Beschwerdeführers finanziert worden. Kleinere Beträge bis etwa S 60.000,-- habe der Beschwerdeführer selbst aufgebracht; bei größeren Beträgen habe er kurzfristige Darlehen bei Privatpersonen aufgenommen. Namen und Adressen der Darlehensgeber könne und wolle er nicht angeben.

Zu einer Gutschriftsanzeige der Firma G vom 9. November 1989 über S 160.000,-- für einen am 6. November 1989 bei P Salzburg auf den Namen Kurt L in Wien erworbenen PKW 100 gab der Beschwerdeführer an, er sei nicht sicher, den Wagen in Salzburg erworben zu haben. Zu einer Gutschrift der Firma G vom 26. April 1990 über S 185.000,-- für einen

PKW Audi 90 gab er Beschwerdeführer an, es habe sich um ein reines Vermittlungsgeschäft gehandelt. Zu einer Gutschrift der Firma G vom 11. Oktober 1990 über S 270.000,-- für einen PKW Audi 90 20 V, führte der Beschwerdeführer aus, es habe sich um sein eigenes Fahrzeug gehandelt, das er einen Monat zuvor bei der Firma Auto C um glaublich S 300.000,-- erworben habe. Zu einer weiteren Gutschrift der Firma G vom 22. März 1991 über S 75.000,-- für einen VW-Käfer gab der Beschwerdeführer an, er habe das Fahrzeug einige Monate vor der Gutschrift bei der Firma G erworben und an diese dann wieder zurückverkauft.

Auf den Vorhalt, daß am 26. März 1987 ein PKW BMW 325i, am 30. Juni 1987 ein Mercedes Benz 300 SL und am 30. November 1987 ein Mercedes Benz 190 E 2,6 auf den Namen Alexander K GmbH versichert, die Prämien aber vom Beschwerdeführer bezahlt worden seien, gab dieser an, die Fahrzeuge seien sein Eigentum gewesen. Er habe sie später wieder veräußert.

Auf den Vorhalt, daß über das auf seinen Namen lautende Verrechnungskonto der Firma P in Salzburg am 8. August 1988, am 18. September 1989 und am 19. April 1990 weitere PKW auf Namen (nicht identifizierbarer) Käufer erworben wurden, gab der Beschwerdeführer an, diese Autos gekauft zu haben. Er habe auch weitere Autoeinkäufe bei der Firma P in Salzburg getätigt.

Weiters bestätigte der Beschwerdeführer in der Niederschrift den Kauf eines PKW Mercedes Benz 300 SL vom 27. November 1987 über S 550.000,-- vom Autohaus J sowie eines PKW Mercedes Benz 350 SL von der P AG in Salzburg vom 18. Dezember 1987 um S 210.000,--. Abschließend führte der Beschwerdeführer in der Niederschrift aus, er habe in den vergangenen Jahren einen regen Autohandel betrieben. Eine genaue Anzahl der Fahrzeuge könne er nicht mehr angeben. Namen und Anschriften der Käufer (Händler oder Privatpersonen) könne und wolle er nicht nennen.

In einer Niederschrift mit Erwin K, Geschäftsführer der J GmbH in Wien, gab dieser am 14. Jänner 1992 an, daß der Beschwerdeführer für die J GmbH Autoverkäufe durchgeführt habe. Der Beschwerdeführer habe dabei eine Blankokaufvereinbarung erhalten und darin den Namen des Käufers eingesetzt. Er habe auch in seinem eigenen Namen Autos gekauft. Bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1982 sei festgestellt worden, daß vom Beschwerdeführer Autos gekauft worden seien; damals habe der Beschwerdeführer Rechnungen mit Namen nicht existierender Personen ausgestellt.

In einer Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 11. März 1993 zum bis dahin vorliegenden Prüfungsergebnis stellte dieser in Abrede, daß er vor dem Jahre 1987 einen Autohandel betrieben habe. Weiters wurden Einwendungen gegen die vom Prüfer bekanntgegebenen beabsichtigten Schätzungsmethoden erhoben.

Im Prüfungsbericht wurde vom Prüfer zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf der Grundlage der festgestellten Kfz-Verkäufe hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 ausgeführt:

"Das Belegmaterial der BP wurde nach folgenden Gesichtspunkten gegliedert:

a.) Kfz, bei denen sowohl die Ein- als auch die Verkaufspreise

bekannt sind,

b.) Kfz, bei denen nur der Einkaufspreis bekannt ist und der Verkaufspreis fehlt,

c.) Kfz, bei denen nur der Verkaufspreis bekannt ist und der Einkaufspreis fehlt,

d.) Kfz, die vom Abgabepflichtigen selbst zum Verkehr

angemeldet wurden.

Von der BP werden diese einzelnen Gruppen wie folgt ausgewertet:

ad a.) Die Ermittlung der UST Basis erfolgt an Hand des

vorliegenden Belegmaterials unter Bedachtnahme auf die jeweils geltenden UST-rechtlichen Bestimmungen.

ad b.) Der fehlende Verkaufspreis wird mit dem aus dem

Belegmaterial lt. lit. a ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten (= RAK) errechnet und davon die UST Basis errechnet.

ad c.) Der fehlende Einkaufspreis wird mit dem aus dem

Belegmaterial lt. lit. a ermittelten RAK errechnet.

ad d.) Diese Kfz werden aus der Ermittlung des RAK ebenso

ausgeschieden, wie jene KFZ, bei denen sich atypische Kennzahlen ergeben hätten. Diese Kfz werden gesondert bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen behandelt."

Die ziffernmäßige Berechnung für jedes einzelne KFZ wurde vom Prüfer in den dem Bericht angeschlossenen Tabellen dargestellt.

Zur Schätzungsberechtigung hinsichtlich der Jahre 1982 bis 1987 verwies der Prüfer darauf, daß der Beschwerdeführer keine Hinweise darüber habe erbringen können, mit welchen Mitteln er in dieser Zeit seinen Lebensunterhalt bestritten habe; außerdem hätten dem Beschwerdeführer auch in dieser Zeit einzelne Verkäufe von Kfz nachgewiesen werden können (je ein Verkauf 1984 und 1986, fünf Verkäufe 1987). Der Geschäftsführer des Autohauses J habe in seiner Niederschrift darauf hingewiesen, daß bereits bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1982 Autokäufe des Beschwerdeführers festgestellt worden seien. Außerdem verwies der Prüfer auf den Bericht der Polizeidirektion Wien vom 1. September 1983.

Der hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 auf Grund der tatsächlich festgestellten Verkäufe ermittelte Bruttogewinn wurde vom Prüfer zunächst um einen Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 100 % erhöht. Begründet wurde dieser Sicherheitszuschlag damit, daß auf Grund der Angabe falscher Namen auf Ein- und Verkaufsbelegen sowie der Vielzahl der beteiligten Unternehmungen es unmöglich gewesen sei, sämtliche Geschäftsvorfälle von Amts wegen zu ermitteln. Von dem auf diese Weise festgestellten Bruttogewinn wurden Betriebsausgaben im geschätzten Ausmaß von 40 % abgezogen und damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt. Die Gewinne der Jahre 1982 bis 1987 wurden auf der Grundlage des Gewinnes 1988 (S 630.733,--) jeweils gekürzt um einen jährlichen Abschlag von 5 % ermittelt. Bei der Ermittlung der Umsatzsteuer wurden vom Prüfer - allein hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 - jene Vorsteuerbeträge auf Grund von vorhandenen Rechnungen ermittelt, auf denen der Beschwerdeführer als Rechnungs- und Leistungsempfänger ausgewiesen war. Die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer für 1991 und 1992 wurden vom Prüfer analog zu den Vorjahren geschätzt.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgend entsprechend Bescheide über Umsatzsteuer 1982 bis 1992, über Einkommen- und Gewerbesteuer 1982 bis 1990, Verspätungszuschläge und Vorauszahlungen an Einkommen- und Gewerbesteuer 1993.

In der Berufung gegen diese Bescheide beantragte der Beschwerdeführer, für die Jahre 1988 bis 1991 einen Rohaufschlagkoeffizienten von 1,32 anzusetzen. Von der Abgabenbehörde sei nicht beachtet worden, daß sogenannte "Ausreißer" den Mittelwert stark verzerrt hätten und daher zur Ermittlung eines "realistischen Rohaufschlagskoeffizienten" außer Ansatz zu lassen seien. Weiters begehrte der Beschwerdeführer, die Betriebsausgaben mit mindestens 60 % des Bruttogewinnes der Jahre 1982 bis 1991 festzusetzen. Gegen die Schätzung hinsichtlich der Jahre 1982 bis 1987 wurde eingewendet, in dieser Zeit sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in Salzburg gelegen gewesen. Es sei der Abgabenbehörde nicht möglich gewesen, mehrere Veräußerungen von Kraftfahrzeugen nachzuweisen. Sie habe die Schätzungen lediglich auf niederschriftliche Einvernahmen gestützt. Es wäre der Betriebsprüfung möglich gewesen, auch bezüglich möglicher Vorsteuerbeträge Erhebungen durchzuführen. Da dem Beschwerdeführer kein Vermögenszuwachs nachzuweisen gewesen sei, beantragte der Beschwerdeführer die Schätzung des Bruttogewinnes für die Jahre 1982 bis 1987 mit S 120.000,--. Ein 100 %iger Sicherheitszuschlag sei nicht gerechtfertigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung des Bescheides wurde zur Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Jahre 1982 bis 1987 ausgeführt, auf Grund der Strafanzeige des Karl B vom 8. Juni 1983 und der darauffolgenden Ermittlungen, insbesondere der Niederschriften mit Auskunftspersonen und dem Beschwerdeführer selbst, sowie auf Grund des Umstandes, daß einzelne Verkäufe von Fahrzeugen in dieser Zeit nachgewiesen worden seien, sei es erwiesen, daß der Beschwerdeführer in diesen Zeiträumen bereits einen "regelmäßigen und schwunghaften" Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen betrieben habe. Ein Mangel an Branchenerfahrung sei im Hinblick auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Autoverkäufer z.B. beim Autohaus E in Salzburg widerlegt. Im Hinblick auf die wechselnden Aufenthaltsorte sei eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nach dem Lebensaufwand des Beschwerdeführers nicht möglich gewesen. Es sei daher der Abgabenbehörde als verläßlicher erschienen, von den für die Jahre 1988 bis 1990 festgestellten Erlösen auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Jahre 1982 bis 1987 zu schließen. Dem Einwand des Beschwerdeführers, Mittelpunkt

seiner Lebensinteressen sei Salzburg gewesen, hielt die belangte Behörde entgegen, daß der Beschwerdeführer die ganze Zeit über in Perchtoldsdorf gemeldet gewesen sei. Daß der Beschwerdeführer seine Geschäftsbeziehungen auf seinen örtlichen Nahebereich beschränkt habe, sei schon dadurch widerlegt, daß er in den Jahren 1988 bis 1992 von Wien bzw. Perchtoldsdorf aus intensive Geschäftsbeziehungen mit der Firma P in Salzburg unterhalten habe.

Hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1992 hielt die belangte Behörde den Einwendungen des Beschwerdeführers gegen den angewandten Rohaufschlagkoeffizienten entgegen, bei Erfassung aller Kraftfahrzeuge, bei denen sowohl der Einkaufspreis als auch der Verkaufspreis bekannt gewesen seien, ergebe sich ein Durchschnittswert für 1988 bis 1991 von 1,40. Wenn der höchste Koeffizient auszuscheiden sei, so sei auch der niedrigste auszuscheiden. Bei Ausscheiden der höchsten und der niedrigsten Koeffizienten ergebe sich für 1989 ein Wert von 1,40, für 1990 ein solcher von 1,41 sowie für 1991 ein solcher von 1,27. Wenn mit diesen Rohaufschlägen tatsächlich die in der regulären Gebrauchtwagenbranche erzielbaren Werte überschritten worden sein sollten, so sei dies damit zu erklären, daß vom Beschwerdeführer in zahlreichen Fällen massive Manipulationen des Kilometerstandes vorgenommen worden seien. Außerdem sei der Beschwerdeführer als "ad-hoc-Käufer" aufgetreten und habe in zahlreichen Fällen An- und Verkauf innerhalb weniger Tage abgewickelt. Der Beschwerdeführer habe in keinem der festgestellten 74 Fakten, in denen entweder nur der Einkaufspreis oder nur der Verkaufspreis bekannt gewesen sei, die fehlende Komponente ergänzen können.

Hinsichtlich der Einwendungen gegen die Schätzung der Betriebsausgaben wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Betrieb des Beschwerdeführers sei mit einem regulären Gebrauchtwagenhandel nicht vergleichbar. Insbesondere seien keine Standplatzkosten, Büro- und Personalkosten, Werbeaufwendungen, Gebühren und Abgaben angefallen. Da der Beschwerdeführer jegliche Angaben über die Leistungen von Reparaturwerkstätten verweigert habe, habe er offenbar verdeckte Leistungsbeziehungen zu Werkstätten unterhalten. Auch Fremdfinanzierungskosten seien nicht angefallen. Daher sei es gerechtfertigt, die Betriebsausgaben mit 40 % des Rohgewinnes zu schätzen.

Zum Begehren, für die Jahre 1982 bis 1987 Vorsteuerbeträge im Schätzungswege zu ermitteln, führte die belangte Behörde aus, das seinerzeitige Vorliegen von Rechnungen oder Gutschriftsanzeigen müsse als "äußerst unwahrscheinlich" angesehen werden. Der Beschwerdeführer habe nämlich im Verwaltungsverfahren vorgebracht, er wolle seinen Geschäftspartnern keine Schwierigkeiten beim Finanzamt einhandeln. Ein Vorsteuerabzug sei aber unzulässig, wenn der Empfänger nicht nachweisen oder glaubhaft machen könne, daß ihm ursprünglich eine Rechnung mit Steuerausweis ausgestellt worden sei. Der Beschwerdeführer habe nicht einmal angeben können, von wem eine solche Rechnung ausgestellt worden sein soll.

Hinsichtlich der Einwendungen gegen den angewandten Sicherheitszuschlag von 100 % ging die belangte Behörde davon aus, daß der Beschwerdeführer in der Feststellung des Sachverhaltes in keiner Weise mitgewirkt habe. Er habe keinen einzigen Geschäftsvorfall von sich aus bekanntgegeben. Da der Beschwerdeführer unter falschem Namen verdeckt gearbeitet habe und zahlreiche Täuschungshandlungen begangen habe, sei es nicht möglich gewesen, zu einem vollständigen Ergebnis der Abgabenerhebung zu gelangen. Zusammen mit den einzelnen Verkäufen zwischen 1982 und 1987 seien insgesamt rund 120 Geschäftsvorfälle festgestellt worden (1988 18, 1989 33, 1990 36 und 1991 25). Auf Grund dieser Umstände sei ein gravierendes Unsicherheitsmoment gegeben gewesen. Die Folgerung, daß mit dem Sicherheitszuschlag angenommen werde, der Beschwerdeführer habe in einem Jahr mit bis zu 70 Fahrzeugen gehandelt, sei auf Grund seines verdeckten Handelns und seiner einschlägigen Branchenerfahrung realistisch. Es seien keine Umstände bekannt geworden, die das Handeln mit einer solchen Anzahl von Fahrzeugen als unwahrscheinlich erscheinen ließen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Der Beschwerdefall ist dadurch gekennzeichnet, daß der Beschwerdeführer sich durch einen langen Zeitraum hindurch als gewerblicher Unternehmer betätigt hat, ohne daß er seinen in den §§ 119 ff BAO festgelegten Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nachgekommen ist. Seine Vorgangsweise, die nach dem Erhebungsergebnis eingebettet war in ein Geflecht von illegalen Leistungsbeziehungen, war zweifellos darauf ausgelegt, sich bei seiner gewerbsmäßigen Tätigkeit auf Dauer jeder Steuerleistung zu entziehen und damit nicht allein aus der illegalen Abwicklung seines Gebrauchtwagenhandels durch die dabei erzielten Erlöse, sondern auch durch die Vermeidung jeglicher Abgaben größtmögliche Gewinne zu lukrieren. Da der Beschwerdeführer darüber hinaus seine Aufzeichnungs- und Buchführungsverpflichtungen völlig vernachlässigte und auch nach Aufdeckung der in Rede stehenden Malversationen nicht bereit war, an der Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgeblichen Sachverhaltes mitzuwirken, war die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde - die vom Beschwerdeführer auch nicht in Abrede gestellt wird - ohne jeden Zweifel gegeben.

Ist eine solche Schätzung aber dem Grunde nach zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1931). Grundsätzlich läßt dabei die Begründung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der einzelnen Momente zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erkennen, daß die Abgabenbehörde bemüht war, schon durch die Wahl der jeweiligen Methode sowie durch die Anwendung dieser Methode, der Wahrheit so nahe wie möglich zu kommen.

Hinsichtlich der Streitjahre 1982 bis 1987 - in welchem Zeitraum nur vereinzelt Geschäftsvorfälle festgestellt werden konnten - wird vom Beschwerdeführer zunächst gerügt, es sei nicht nachvollziehbar, auf Grund welcher Beweisergebnisse die belangte Behörde zur Feststellung eines Gebrauchtwagenhandels gelangte. Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, daß der Beschwerdeführer selbst in seiner (von einem Wirtschaftstreuhänder verfaßten) Berufung beantragt hatte, einen "Bruttogewinn" von jährlich S 120.000,-- zu schätzen. Der Beschwerdeführer ist somit im Verwaltungsverfahren selbst davon ausgegangen, daß er in den genannten Jahren ein gewerbliches Unternehmen betrieben hatte. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde hat die belangte Behörde somit keineswegs allein aus der vom Jahre 1988 an betriebenen - durch zahlreiche festgestellte Geschäftsvorfälle belegten - unternehmerischen Tätigkeit auf die Ausübung einer gleichartigen Tätigkeit auch in den Jahren davor geschlossen.

Hinsichtlich dieser in den Jahren vor 1988 unternommenen Tätigkeit hat sich die belangte Behörde auch zu Recht auf die Strafanzeige des Karl B vom 8. Juni 1983 und die dadurch ausgelösten Ermittlungen der Bundespolizeidirektion Wien bezogen. Die Angaben des Anzeigers über die Abwicklung des Gebrauchtwagenhandels durch den Beschwerdeführer waren dabei substantiiert und wurden vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren auch nicht in Abrede gestellt. Der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, der Beschwerdeführer sei in dem durch die Anzeige (wegen des Verdachtes der Urkundenfälschung) ausgelösten Strafverfahren freigesprochen worden, kommt dabei aus der Sicht des Beschwerdefalles keinerlei Relevanz zu, zumal aus einem freisprechenden Urteil eines Strafgerichtes keinesfalls eine Bindungswirkung abgeleitet werden kann.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe ihm nicht vorgehalten, welche Ergebnisse der polizeilichen Ermittlungen sie heranzuziehen beabsichtige. Dieses Vorbringen ist unverständlich, da diese Ermittlungen bereits im Prüfungsbericht dargestellt und daraus die - von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid im wesentlichen übernommenen - Schlußfolgerungen gezogen wurden. Daß diese Erhebungsergebnisse "nicht für das Abgabenverfahren gedacht" gewesen seien, ist schon deswegen nicht von Bedeutung, weil als Beweismittel im Abgabenverfahren gemäß § 166 BAO alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ob sich der Beschwerdeführer der Tragweite seiner Ausführungen im Hinblick auf ein Abgabenverfahren bewußt oder nicht bewußt gewesen sei, ist dabei für die Ermittlung der materiellen Wahrheit im Abgabenverfahren ebenfalls nicht maßgeblich.

Weiters wird vom Beschwerdeführer gerügt, Erwin K, Geschäftsführer des Autohauses J in Wien, habe in seiner Vernehmung durch Organe der Bundespolizeidirektion Wien auf eine 1982 bei diesem Unternehmen durchgeführte Betriebsprüfung verwiesen, ohne daß dies die Abgabenbehörde veranlaßt habe, die entsprechenden Akten

beizuschaffen. Ein solcher Beweisantrag wurde vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren aber nicht gestellt. Vom Beschwerdeführer wird überdies nicht dargestellt, zu welchem anders lautenden Bescheid die belangte Behörde bei Einsichtnahme in die für das Unternehmen J geführten Akten hätte gelangen können.

Wenn sich der Beschwerdeführer im gegebenen Zusammenhang gegen die Wortwahl der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe einen "schwunghaften Handel" mit Autos betrieben, wendet, so ist nicht erkennbar, daß der Beschwerdeführer dadurch in seinen Rechten verletzt sein könnte.

Als Aktenwidrigkeit macht der Beschwerdeführer weiters geltend, er sei zwar bei einer Firma E beschäftigt gewesen, dabei habe es sich aber um ein Schmuckhandelsunternehmen gehandelt. Dem ist zu entgegnen, daß er selbst in seiner Niederschrift vom 13. September 1983 angegeben hat, bei einem Autohaus E als Vertreter beschäftigt gewesen zu sein. Überdies wurde von Organen der Bundespolizeidirektion der Geschäftsführer dieses Unternehmens vernommen. Völlig unverständlich ist dabei die in der Beschwerdeschrift enthaltene Behauptung, für den Beschwerdeführer sei die Feststellung über sein Beschäftigungsverhältnis zu einem Autohaus E völlig überraschend gewesen, weil ihm diesbezügliche Beweisergebnisse nicht vorgehalten worden seien. Abgesehen davon, daß diese Feststellung in den eigenen Angaben des Beschwerdeführers gedeckt waren, wird das diesbezügliche Beweisergebnis auch im Betriebsprüfungsbericht wiedergegeben.

Wenn dabei der Beschwerdeführer auf wesentliche Unterschiede zwischen einer selbständig und einer unselbständig ausgeübten Tätigkeit verweist, so übersieht er, daß die belangte Behörde aus dieser unselbständig ausgeübten Tätigkeit sehr wohl auf eine "Branchenkenntnis" schließen konnte.

Den vom Beschwerdeführer ferner monierten Umstand, daß ein Gewerbebetrieb erfahrungsgemäß in den Anfangsjahren zunächst mit geringeren Umsätzen begonnen wird, hat die belangte Behörde bei der abgestuft vorgenommenen Schätzung des Betriebsergebnisses ausreichend berücksichtigt.

Die nur schwer nachvollziehbaren Ausführungen des Beschwerdeführers, es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, daß für jenen Zeitraum, für welche Kreditkäufe bei der Firma P in Salzburg nicht getätigt wurden, nur Barkäufe vorgenommen worden sein sollen, können einen Mangel bei der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Schätzung nicht mit Erfolg darstellen.

Daß dem Beschwerdeführer kein Vermögen oder aufwendige Lebenshaltungskosten nachgewiesen werden konnten, ist bei dem angeführten Ermittlungsergebnis nicht weiter von Bedeutung. Die Behörde konnte aus diesem Erhebungsergebnis vielmehr unbedenklich den Schluß auf einen vom Beschwerdeführer betriebenen Gebrauchtwagenhandel ziehen. Daß die Abgabenbehörden vom Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen sind, geht entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers aus den Erledigungen der Behörden mit völliger Klarheit hervor.

Daß die in Rede stehende Abgabenvorschreibung im Wesen einer Bestrafung des Steuerpflichtigen entspricht, kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden. Allerdings muß derjenige, der zur Schätzung Anlaß gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit wie der Beschwerdeführer nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewißheit hinnehmen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 353). Der Beschwerdeführer, der - wie ausgeführt - die Schätzung durch die völlige Vernachlässigung seiner abgabenrechtlichen Pflichten verursacht hat, hat es überdies unterlassen, an der Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes mitzuwirken. Die dadurch gegebene größere Ungewißheitskomponente der vorliegenden Schätzung ist somit im Verhalten des Beschwerdeführers selbst begründet.

Da infolge der dargestellten Vernachlässigung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch den Beschwerdeführer die Bemessungsgrundlagen für die Jahre vor 1988 überhaupt auf einer an den Jahren 1988 bis 1992 orientierten Globalschätzung ermittelt werden mußten, ist auch der Vorwurf einer "unzulässigen Vergröberung" bei der Vornahme dieser Schätzung unberechtigt. Wenn die Behörde dabei zugunsten des Beschwerdeführers die Bemessungsgrundlage für jedes Jahr vor 1988 um jeweils 5 % reduziert hat, so kann der Beschwerdeführer durch diese Vorgangsweise nicht in seinen Rechten verletzt sein. Die in der Beschwerde vermißte genaue Ermittlung der Preisentwicklung in den in Rede stehenden Jahren war dabei schon deswegen entbehrlich, weil mangels Mitwirkung des Beschwerdeführers an der Ermittlung des Sachverhaltes im Dunkeln geblieben ist, mit Fahrzeugen welcher Kategorien der Beschwerdeführer in dieser Zeit tatsächlich gehandelt hat. Auch diesbezüglich hat der Beschwerdeführer eine allenfalls bestehende Ungenauigkeit der Schätzung auf Grund seines eigenen Verhaltens gegen sich gelten zu lassen.

Hinsichtlich der Schätzung für die Jahre 1988 bis 1992 wird vom Beschwerdeführer zunächst gerügt, daß die Behörde in den Fällen, in denen entweder nur der Einkaufspreis oder nur der Verkaufspreis festgestellt worden war, nicht über die Daten der Fahrzeuge die Verkäufer bzw. Käufer und in weiterer Folge die Verkaufspreise bzw. Einkaufspreise ermittelt hat. Abgesehen davon, daß ein dementsprechender Beweisantrag im Verwaltungsverfahren nicht gestellt worden ist, ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, daß zwischen der von ihm angesprochenen amtswegigen Ermittlungspflicht und der - von ihm vernachlässigten - Mitwirkungspflicht eine Wechselwirkung besteht. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht dabei innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. Ritz, a.a.O., 226 und die dort angeführte Rechtsprechung). Hat der Beschwerdeführer die ohnedies äußerst aufwendigen Ermittlungen der Abgabenbehörde durch seine bereits mehrfach aufgezeigten Pflichtverletzungen verursacht, so waren durch darüber hinausgehende weitere Ermittlungen in der in der Beschwerdeschrift aufgezeigten Richtung die Grenzen der den Organen des Abgabegläubigers zumutbaren Ermittlungspflicht bei weitem überschritten. Im gegebenen Zusammenhang ist überdies festzustellen, daß die Abgabenbehörden nach dem Inhalt der dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Prüfungsakten sehr wohl entsprechende Ermittlungen durchgeführt haben. Allerdings konnten durch die Verwendung falscher Namen auf Ein- und Verkaufsbelegen eine weitere Klarheit in diese Geschäftsvorfälle nicht gebracht werden.

Soweit bei dieser die Jahre 1988 bis 1992 betreffenden Schätzung die Bemessungsgrundlagen durch Anwendung von Rohaufschlagsätzen ermittelt wurde, wird vom Beschwerdeführer gerügt, der Rohaufschlag hätte durch einen äußeren Betriebsvergleich ermittelt werden müssen. Abgesehen davon, daß einer Schätzung auf Grund eines inneren Betriebsvergleiches im allgemeinen auf Grund der größeren Genauigkeit der Vorzug zu geben sein wird, ist nicht weiter verständlich, wieso durch ein - vom Beschwerdeführer moniertes - Gutachten der Wirtschaftskammer gerade der Rohaufschlag eines sich im Bereich der Schattenwirtschaft befindlichen Unternehmens feststellbar wäre. Daß bei der Ermittlung des Rohaufschlagsatzes Autoumsätze mit ungewöhnlichen Aufschlägen festzustellen waren - wie dies in der Beschwerdeschrift durch Darstellung einiger Beispiele zu demonstrieren versucht wird -, wurde von der Abgabenbehörde berücksichtigt, wie dies im angefochtenen Bescheid dargestellt wurde.

Mit seinem Vorbringen, der Beschwerdeführer habe bereits im Verwaltungsverfahren den Einwand erhoben, es müßten auch die Reparaturkosten in den Anschaffungskosten entsprechend veranschlagt werden, wird die Grenze des Mutwillens erreicht:

Der Beschwerdeführer hat sich im Verwaltungsverfahren geweigert, Angaben über die im Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit stehenden verdeckten Geschäftsbeziehungen zu machen. Welche Auswirkungen Reparaturkosten auf den Rohaufschlag gehabt haben konnten, wird vom Beschwerdeführer überdies in keiner Weise näher dargestellt.

Zur behördlichen Feststellung, daß der Beschwerdeführer Manipulationen an den Kilometerständen vorgenommen hat, ist aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorliegenden Belegen ersichtlich, daß gegenüber den Verkäufern unrichtige Kilometerstände angegeben worden sind (z.B. Beleg Nr. 1:

Einkauf 2.2.1990 mit Kilometerstand 125.000, Verkauf am 3.1.1990 mit Kilometerstand 76.005; Beleg Nr. 3: Einkauf am 19.2.1990, Kilometerstand 169.000, Verkauf am 28.2.1990 Kilometerstand 89.558; Beleg Nr. 4: Einkauf am 23.3.1990, Kilometerstand 144.000, Verkauf am 22.3.1990 Kilometerstand 67.000 usw.). Das Vorbringen, die Vortäuschung eines geringeren Kilometerstandes sei nicht mit einer Erhöhung des Kaufpreises verbunden gewesen, ist dabei unschlüssig. Die in diesem Zusammenhang neuerlich aufgestellte Behauptung des Beschwerdeführers, er sei in einem Strafverfahren - dessen Gegenstand nicht näher bezeichnet wurde - freigesprochen worden, ist dabei auch schon deswegen unmaßgeblich, weil offensichtlich eine Verwechslung mit den vom Beschwerdeführer vor 1984 gesetzten Handlungen vorliegt.

Die vom Beschwerdeführer gerügte Folgerung der Behörde, er wäre "als ad-hoc-Käufer ... mit prompter Bezahlung stets auftragsorientiert vorgegangen" ist im festgestellten Sachverhalt gedeckt. In der Niederschrift vom 25. Februar 1992 hat der Beschwerdeführer zugestanden, bei der Firma P in Salzburg über die auf dem Verrechnungskonto aufgeschienenen Kreditgeschäfte hinaus weitere Einkäufe durchgeführt zu haben. Daß bei den innerhalb weniger Tage abgewickelten Kaufgeschäften ein höherer Rohaufschlag angenommen werden konnte, entspricht entgegen der

Meinung des Beschwerdeführers insbesondere im Hinblick darauf, daß sich damit die im regulären Gebrauchtwagenhandel einen wesentlichen Kostenfaktor mit preisdämpfender Wirkung darstellende Lagerhaltung erübrigte, den Denkgesetzen.

Soweit sich der Beschwerdeführer schließlich durch die Schätzung der Betriebsausgaben mit 40 % des Rohgewinnes beschwert erachtet, ist auch diesbezüglich auf die völlige Vernachlässigung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers an der Ermittlung des Sachverhaltes zu verweisen. Der Beschwerdeführer hat sich, wie ausgeführt, ausdrücklich geweigert, die Namen auch derjenigen Personen bekanntzugeben, mit denen er verdeckte Geschäftsbeziehungen gepflogen hatte. Abgesehen davon, daß daher schon im Grunde des § 162 Abs. 2 BAO eine Absetzung solcher Aufwendungen nicht in Betracht käme, erscheint bei der Struktur eines im Bereich der sogenannten Schattenwirtschaft operierenden gewerblichen Unternehmens der Ansatz von Betriebsausgaben im Ausmaß von 40 % des Rohgewinnes durchaus gerechtfertigt, zumal auch in der Beschwerde keine substantiierten Einwendungen gegen dieses Element der Schätzung vorgebracht werden.

Soweit sich der Beschwerdeführer weiters gegen das Ausmaß der von der Abgabenbehörde berücksichtigten Vorsteuerbeträge wendet, ist davon auszugehen, daß im Falle einer Schätzung ein Vorsteuerabzug zugelassen ist, wenn als erwiesen angesehen werden kann, daß dem Unternehmer Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 12, Rz 49 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Gerade ein solcher Nachweis, daß in den Jahren 1988 bis 1992 Rechnungen mit Vorsteuerausweis über das vom Prüfer anerkannte Ausmaß hinaus bzw. überhaupt in den Jahren vor 1988 ausgestellt worden sind, wurde vom Beschwerdeführer aber im Verwaltungsverfahren nicht erbracht. In der Berufungsschrift wurde dazu lediglich ausgeführt, es wäre der Abgabenbehörde zumutbar gewesen, über die Vorsteuerbeträge Erhebungen zu führen. Damit wurde vom Beschwerdeführer aber verkannt, daß in solchen Fällen die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund tritt und es Sache des Steuerpflichtigen ist, den Nachweis darüber, daß Rechnungen mit Vorsteuerausweis überhaupt ausgestellt worden sind, zu führen (vgl. dazu Ruppe, a.a.O. Rz 50). Völlig unzutreffend ist weiters die Meinung des Beschwerdeführers, das Ausmaß der im Einzelfall erwiesenen Vorsteuerbeträge wäre auch auf die im Wege einer Globalschätzung ermittelten Umsätze der Jahre 1982 bis 1987 sowie auf die Sicherheitszuschläge anzuwenden gewesen.

Der Kritik des Beschwerdeführers an der Vornahme eines Sicherheitszuschlages ist schließlich zu entgegnen, daß gerade im Falle des Beschwerdeführers ein solcher in dem von der Behörde angesetzten Ausmaß erforderlich war, da dieser selbst in seiner ersten Vernehmung zugestanden hatte, daß über die festgestellten rund 120 Autoverkäufe weitere Handelsgeschäfte ausgeführt worden sind. Es ergab sich daher zwingend, daß nicht nur die nachgewiesenen Kaufgeschäfte, sondern auch weitere Vorgänge gleicher Art erfolgt sind. Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (vgl. dazu bei Stoll, BAO-Kommentar, 1940 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung) konnte entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers dabei auch nicht durch die Anwendung eines äußeren Betriebsvergleichs - welche Schätzungsmethode wie ausgeführt im Beschwerdefall schon grundsätzlich nicht in Betracht kam - ersetzt werden.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1995130191.X00

**Im RIS seit**

05.07.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at