jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/3/31 93/13/0035

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.03.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §124;
BAO §125;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
EStG 1972 §4 Abs2;
EStG 1972 §9 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des WA in W, vertreten durch Dr. Rudolf Christian Stiehl, Rechtsanwalt in Wien I, Führichgasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 3. Dezember 1992, Zl. 6/1-1011/90-03, betreffend Umsatzsteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer eine Tankstelle und ermittelte in den Streitjahren seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972. Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1984 bis 1986 stellte der Prüfer u.a. fest, daß für diesen Zeitraum sowohl eine auf handschriftlichen Monatsabrechnungen beruhende Buchhaltung vorhanden war, als auch eine solche, die mit Hilfe einer EDV-Anlage erstellt worden war. Dabei wichen die in der EDV-Anlage erfaßten Erlösdaten von den diesbezüglich handschriftlich erfaßten Daten ab. Die Differenzen zwischen den geringer ausgewiesenen Erlösen in den handschriftlichen Monatsabrechnungen und den Erlösen laut EDV-Anlage betrugen (einschließlich Umsatzsteuer:

1984: S 805.422,--,

1985: S 911.592,--,

1986: S 214,843,--).

Der Beschwerdeführer hatte seinen Abgabenerklärungen die geringeren Erlösdaten zugrunde gelegt, und zwar ca. S 2,000.000,-- (1984), S 2,600.000,-- (1985) und S 3,400.000,-- (1986). Der Prüfer trennte die Erlösdifferenzen in Anlehnung an die erklärten Umsätze in solche, die mit 10 %, und solche, die mit 20 % zu besteuern waren, ermittelte so die Nettodifferenzen und rechnete diese den erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzu. Außerdem erhöhte er Umsatz und Gewinn der geprüften Jahre um griffweise geschätzte Beträge von je S 100.000,-- und begründete dies mit dem Fehlen von Inventuren und nicht erfaßten "Serviceerlösen".

Über Antrag des Beschwerdeführers wurde von dem durch die Hinzurechnungen entstandenen Gewinn des Jahres 1986 eine Investitionsrücklage (§ 9 EStG 1972) im Höchstausmaß gebildet.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Die Abgabenbehörde sei widersprüchlich vorgegangen, indem sie einerseits die Buchführung des Beschwerdeführers als nicht ordnungsmäßig bezeichnet und so ihre Schätzungsberechtigung begründet habe, andererseits aber bei der Ergebnisermittlung von den Daten der EDV-Anlage ausgegangen sei. Der Beschwerdeführer habe darauf hingewiesen, daß seine EDV-Anlage "nicht ordnungsgemäß" gearbeitet habe, sodaß er schließlich veranlaßt gewesen sei, knapp nach Beginn des Jahres 1986 eine andere EDV-Anlage anzuschaffen. Dieses Vorbringen sei vom Prüfer nicht berücksichtigt worden. Auch sei es unzulässig, die festgestellten Umsatzdifferenzen in voller Höhe den Gewinnen hinzuzurechnen, sowie weitere darüber hinausgehende griffweise Zuschätzungen vorzunehmen. Nach zahlreichen Judikaturzitaten betreffend die Grundsätze abgabenbehördlicher Schätzungen stellte der Beschwerdeführer schließlich in seiner Berufung den Antrag, die Abgabenbemessungsgrundlagen "gemäß den nun folgenden Kalkulationsüberlegungen" zu ermitteln. Diese Überlegungen bestanden in (ausschließlich) geschätzten Wertansätzen für den Eigenverbrauch an Lebensmitteln und Getränken (Anlehnung an Sachbezugswerte), Repräsentationsaufwand (1 bzw. 2 % des Nettoumsatzes) und Personalverpflegung (verschiedene Prozentsätze der verbleibenden Wareneinsatzdifferenzen, die im Ergebnis zu einem "Verpflegungskostensatz" von S 59,-- pro Person und Tag - durchgerechnet für das Jahr 1985 - führten). Die danach kalkulatorisch ermittelten Erlösdifferenzen gegenüber den erklärten Umsätzen erhöhte der Beschwerdeführer jeweils um einen 10-%igen Sicherheitszuschlag und gelangte so zu den von ihm vorgeschlagenen Hinzurechnungsbeträgen. Im Zusammenhang mit dem Repräsentationsaufwand verwies der Beschwerdeführer auf ein "Tankstellenfest"; einen mit S 30.000,-- geschätzten Eigenverbrauch betreffend "Zubehör" begründete er mit einer "Gratis-Ölfilter-Aktion". Für den Fall, daß die Rechtsmittelbehörde diesen kalkulatorisch ermittelten Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen nicht oder nur teilweise folgen sollte, beantragte der Beschwerdeführer, für alle drei geprüften Jahre die Bildung einer Investitionsrücklage im jeweils höchstzulässigen Ausmaß.

In einer Stellungnahme zu der Berufung führte der Betriebsprüfer aus, daß keine Gründe dafür sprächen, die mit der EDV-Anlage erfaßten Umsätze seien höher als die tatsächlich erzielten. Eine vom Prüfer vorgenommene Kalkulation habe ergeben, daß die Umsätze laut EDV-Anlage "in groben Zügen" den erklärten Wareneinsätzen entsprächen. Versuche des Beschwerdeführers, die Differenzen zwischen den handgeschriebenen Aufzeichnungen und den in der EDV erfaßten Geschäftsvorfällen aufzuklären, seien gescheitert. So sei z.B. die Behauptung, die Erlöse aus Reifenverkäufen seien bereits in den Serviceerlösen enthalten, dadurch widerlegt worden, daß allein im Zeitraum 26. März bis 24. Mai 1984 in acht Fällen die Tageserlöse aus Reifenverkäufen jene aus Serviceleistungen überstiegen hätten. Die weitere Behauptung des Beschwerdeführers, Getränkeverkäufe seien durch einen Programmfehler doppelt erfaßt worden, sei deswegen unglaubwürdig, weil dieses Vorbringen zur Folge hätte, daß sämtliche Getränke nahezu zum Einstandspreis verkauft worden wären, was aber im Widerspruch zu den festgestellten (und auch vom Beschwerdeführer seiner Kalkulation zugrunde gelegten) Rohaufschlägen von 160 bis 200 % stünde.

Die nachträgliche Bildung einer Investitionsrücklage für das Jahr 1985 erscheine wirtschaftlich nicht begründet und daher nach den Grundsätzen der Bilanzänderung ausgeschlossen.

Der Beschwerdeführer hielt dieser Stellungnahme entgegen, daß er nie behauptet habe, Umsätze seien doppelt erfaßt worden. Dies sei lediglich "seine Vermutung" gewesen, weil er sich sonst die "eklatanten Differenzen" nicht habe erklären können. Es widerspreche den Lebenserfahrungen, daß "ein Betrieb, der vorerst aufgrund schlechten Geschäftsganges geschlossen war, in den ersten beiden Jahren Gewinne in der Höhe von S 675.400,-- und S 764.500,--

erwirtschaften sollte". Der Antrag, Investitionsrücklagen im jeweils höchstmöglichen Ausmaß zu bilden, sei sehr wohl wirtschaftlich begründet, weil der Beschwerdeführer zu verschiedenen Investitionen sowohl im Bereich der EDV als auch im Bereich der Kundenbetreuung und des Servicebereiches genötigt sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise Folge, indem es für das Jahr 1984 eine Investitionsrücklage bildete; im übrigen wies es die Berufung ab.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies im wesentlichen auf sein bisheriges Vorbringen. Das vom Betriebsprüfer zutreffend festgestellte Fehlen von Inventuren begründe für die Abgabenbehörde die Pflicht zur Schätzung, die aber nicht darin bestehen könne, Zuschätzungen zu den Umsätzen laut EDV vorzunehmen. Daß die von der EDV erfaßten Umsätze nicht den tatsächlichen entsprächen, habe der Beschwerdeführer nämlich nachgewiesen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde nochmals auf die Kalkulation des Beschwerdeführers sowie auf den von ihm errechneten Eigenverbrauch und die "Geschäftsanbahnungskosten" Bezug genommen. Auf die Frage, warum eine angeblich defekte EDV-Anlage weiter benutzt worden sei, antwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, daß die Anlage nicht defekt gewesen, sondern lediglich nicht richtig bedient worden sei.

Die belangte Behörde gab der Berufung nur im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung (Bildung einer Investitionsrücklage für das Jahr 1984) statt und wies die Berufung im übrigen ab. Es widerspreche völlig den allgemeinen Lebenserfahrungen, daß mit einem EDV-Programm, dessen Unrichtigkeit bereits kurz nach Übernahme erkannt wurde, faßt zwei Jahre weitergearbeitet werde. Einzig logische Konsequenz nach Erkennen des Fehlers wäre nämlich gewesen, entweder mit den Aufzeichnungen aufzuhören oder eine Behebung des Fehlers zu veranlassen. Die erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Behauptung, nicht die Anlage sei defekt, sondern ihre Bedienung durch den Beschwerdeführer sei fehlerhaft gewesen und dieser habe den Umgang mit der Anlage eher als "Spielerei" betrachtet, sei unglaubwürdig. Der Beschwerdeführer sei Absolvent der HAK und es sei unwahrscheinlich, daß es ihm zwei Jahre hindurch nicht gelungen wäre, einen Bedienungsfehler zu entdecken. Zu der Kalkulation des Beschwerdeführers sei zu sagen, daß diese offensichtlich dazu diene, den handschriftlichen Aufzeichnungen möglichst nahe zu kommen. Deutlich werde dies z.B. beim Ansatz von Eigenverbrauch bei alkoholischen Getränken, bei denen in den Steuererklärungen für die Streitjahre nie ein solcher erklärt worden sei. Der Hinweis auf schlechte Betriebsergebnisse in den Vorjahren sei nicht überzeugend, da der Beschwerdeführer den Betrieb erst im Jahre 1984 übernommen habe. Die Zurechnung derselben Beträge zu Umsatz und Gewinn sei berechtigt, weil nur bei den Erlösen, nicht jedoch auch beim Wareneinsatz Korrekturen erforderlich gewesen seien. Die griffweise Zuschätzung von je S 100.000,-- zu Umsatz und Gewinn sei ebenfalls berechtigt, weil die gravierenden Aufzeichnungsmängel die Vermutung nahe legten, daß ein Teil der Erlöse überhaupt nicht (auch nicht in der EDV-Anlage) erfaßt worden seien.

Der Antrag auf Bildung einer Investitionsrücklage stelle eine Bilanzänderung dar, die wirtschaftlich begründet sein müsse. Für das Jahr 1984, für das der Beschwerdeführer einen Verlust erklärt habe, sodaß die Bildung einer Investitionsrücklage nicht möglich gewesen sei, werde dem Antrag des Beschwerdeführers entsprochen. Für das Jahr 1985 habe der Beschwerdeführer hingegen selbst einen Gewinn erklärt, ohne eine Investitionsrücklage zu bilden. Daraus müsse der Schluß gezogen werden, daß für dieses Jahr keine wirtschaftliche Begründung für die Bildung einer Investitionsrücklage gegeben gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer tritt zunächst der Auffassung der belangten Behörde entgegen, daß die mit Hilfe der EDV-Anlage erstellte Buchhaltung tatsächlich erzielte Umsätze ausweise, jedoch nicht für steuerliche Zwecke, sondern bloß zur Selbstinformation bestimmt gewesen sei. Sollte dies zutreffen, so stellten sich für den Beschwerdeführer zwei Fragen:

1)

Warum seien die EDV-Aufzeichnungen dem Betriebsprüfer übergeben worden ?

2)

Warum seien die angeblich nur der Selbstinformation dienenden Aufzeichnungen unvollständig geblieben, sodaß eine Hinzuschätzung berechtigt sei ?

Die erste Frage kann nur vom Beschwerdeführer beantwortet werden, der sich allerdings diesbezüglich in Schweigen hüllt. Aus welchen Gründen ein Abgabepflichtiger der Abgabenbehörde Geschäftsaufzeichnungen vorlegt, die wesentlich höhere Umsätze ausweisen als seinen Steuererklärungen entsprechen, um gleichzeitig zu erklären, daß die vorgelegten Aufzeichnungen unrichtig sind, bleibt unerfindlich. Ebenso unerfindlich ist, warum der Beschwerdeführer solche Aufzeichnungen mehr als zwei Jahre hindurch geführt hat. Die insgesamt nahezu S 2,000.000,-- betragenden Abweichungen konnten dem Beschwerdeführer nicht verborgen bleiben. Auch das ursprüngliche Vorbringen, die EDV-Anlage sei defekt gewesen (habe "nicht ordnungsgemäß" gearbeitet) und die spätere Version, der Beschwerdeführer habe die Anlage nicht richtig bedienen können, zeigt, daß dem Beschwerdeführer die Diskrepanz zwischen erklärten und EDV-mäßig festgehaltenen Umsätzen bekannt war. Weder für die nachhaltige Führung angeblich bewußt unrichtiger Aufzeichnungen noch für deren Vorlage im Zuge der Betriebsprüfung hat der Beschwerdeführer eine Erklärung gegeben. Unter diesen Umständen kann der Gerichtshof die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, die als unrichtig bezeichneten Aufzeichnungen seien in Wahrheit nicht unrichtig, sondern möglicherweise bloß unvollständig, nicht als unschlüssig erkennen. Die Rüge des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe keine taugliche Begründung dafür gegeben, wieso sie den von ihm vorgelegten EDV-Aufzeichnungen Glauben geschenkt habe, mutet werkwürdig an. Bringt doch der Beschwerdeführer damit zum Ausdruck, die Abgabenbehörde habe zu begründen, warum sie bestimmte Geschäftsaufzeichnungen des Abgabepflichtigen als mit der Wirklichkeit übereinstimmend ansieht. Da es der Zweck von Geschäftsaufzeichnungen ist, Geschäftsvorfälle wirklichkeitsgetreu darzustellen, wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, gegenteilige Beweggründe aufzuzeigen.

Zur zweiten vom Beschwerdeführer aufgeworfenen Frage ist folgendes zu sagen: Weder der Betriebsprüfer noch die belangte Behörde sind davon ausgegangen, daß die EDV-Aufzeichnungen des Beschwerdeführers vollständig gewesen wären. Auch unvollständige Aufzeichnungen können aber nach entsprechender Ergänzung der Abgabenbemessung zugrunde gelegt werden. Die Ergänzung kann auch im Schätzungsweg erfolgen. Voraussetzung für die berechtigte Annahme der Unvollständigkeit von Aufzeichnungen ist allerdings, daß das Fehlen wesentlicher Aufzeichnungsteile festgestellt wird. Wie der Beschwerdeführer selbst zugesteht, waren für die Streitjahre keine Inventuren vorhanden. Eine Inventur ist aber ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, daß nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfaßt wurden. Dazu kommt, daß der Betriebsprüfer im Bereich des Servicesektors Wareneinkäufe festgestellt hat, denen keine Erlöse gegenüberstanden. Diesen Feststellungen ist der Beschwerdeführer durch kein konkretes Vorbringen entgegengetreten. Die Hinzurechnung griffweise geschätzter Beträge kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Gegen das Ausmaß der Hinzurechnungen wird vom Beschwerdeführer nichts vorgebracht; auch der Gerichtshof vermag darin keine Unverhältnismäßigkeit zu erblicken.

Den vom Beschwerdeführer erhobenen Vorwurf, die belangte Behörde habe sich mit seiner Kalkulation, insbesondere mit seinem Vorbringen betreffend Eigenverbrauch, Repräsentationsaufwand und Personalverpflegung nicht auseinandergesetzt, mangelt ebenfalls die Berechtigung. Der Prüfer und ihm folgend die belangte Behörde haben nämlich die Abgabenbemessungsgrundlagen nicht im Wege einer Kalkulation ermittelt, sondern sind von den Daten der EDV-Anlage ausgegangen. Die "grobe" Kalkulation des Prüfers diente lediglich dazu, die Übereinstimmung der EDV-mäßig erfaßten Umsätze mit den jeweils erklärten Wareneinsätzen durch entsprechende Verprobung zu prüfen. Die dabei angesetzten Rohaufschläge wurden vom Beschwerdeführer nie bestritten. Es erübrigte sich daher, auf ein Vorbringen einzugehen, dem nur im Rahmen einer kalkulatorischen Umsatzermittlung Bedeutung zugekommen wäre.

Der Beschwerdeführer wendet sich auch dagegen, daß seinem Antrag auf Bildung einer Investitionsrücklage für das Jahr 1985 nicht entsprochen wurde. Die belangte Behörde, die dem analogen Antrag für das Jahr 1984 stattgegeben hat, weil der Beschwerdeführer für dieses Jahr einen Verlust erklärt hatte, sodaß die Bildung einer Investitionsrücklage für ihn nicht in Betracht gekommen war, hat von einer gleichartigen Vorgangsweise für das Jahr 1985 deswegen Abstand genommen, weil der Beschwerdeführer für dieses Jahr einen Gewinn erklärt hatte, der die Bildung einer Investitionsrücklage ermöglicht hätte, dies aber dennoch unterlassen hatte.

Der Beschwerdeführer bringt zur Begründung dafür vor, mit Rücksicht auf den Verlustvortrag aus dem Jahr 1984 wäre eine Rücklagenbildung und damit eine Minderung des Gewinnes 1985 wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Das nunmehr von der belangten Behörde festgestellte Betriebsergebnis rechtfertige hingegen die Bildung einer Investitionsrücklage. Aus diesem Vorbringen schließt die belangte Behörde, daß die beantragte Bildung einer

Investitionsrücklage für das Jahr 1985 nur dazu dienen sollte, das durch die Betriebsprüfung ermittelte steuerliche Mehrergebnis wiederum zu mindern. Dies sei aber kein wirtschaftlicher Grund für die Bildung einer Investitionsrücklage.

Es kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob die Vermutung der belangten Behörde zutreffend ist. Der Beschwerdeführer hat nämlich im Verwaltungsverfahren keine ausreichenden Gründe für die Bildung einer Investitionsrücklage vorgebracht. In der Berufung wurde als Grund lediglich die Wiederaufnahme des Verfahrens genannt. Daß dies kein wirtschaftlicher Grund für die Bildung einer Investitionsrücklage ist, bedarf keiner weiteren Erörterung. Im Laufe des Berufungsverfahrens hat der Beschwerdeführer ganz allgemein auf durchgeführte Investitionen verwiesen, ohne deren Ausmaß und zeitliche Lagerung näher zu konkretisieren. Vielmehr beschränkte er sich auf die Aussage, daß die Bildung von Investitionsrücklagen der "Stärkung des statistisch gesehen sehr schwachen Eigenkapitals der österreichischen Firmen" diene und der "bereits im Handelsgesetzbuch normierten kaufmännischen Vorsicht" entspreche. Ein derartiges Vorbringen stellt keine ausreichende Begründung für die Bildung einer Investitionsrücklage dar. Eine solche Begründung war jedoch erforderlich, weil die Investitionsrücklagenbildung durch Bilanzänderung erfolgen sollte und eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 EStG der Zustimmung durch die Abgabenbehörde bedarf. Eine zustimmungsbedürftige Gestaltung muß aber in einem rechtsstaatlichen Verfahren deswegen begründet sein, weil die Erteilung oder Nichterteilung der Zustimmung durch die Behörde nach Kriterien zu erfolgen hat, deren Zutreffen nur beurteilt werden kann, wenn die Gründe für die Gestaltung offengelegt werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung,BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130035.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

06.03.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at