jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1964/10/2 1179/63

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.10.1964

Index

EStG

Norm

BAO §184

BAO §21 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Raschauer und Dr. Frühwald als Richter, im Beisein des Schriftführers, Ministerialsekretars Dr. Walter, über die Beschwerde des GK in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 25. März 1963, Zl. S 29 - 157 - I - 1963, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1958 bis 1960 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1959, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

I.

Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Strick- und Wirkwarenerzeugungsbetriebes. Im Zug einerBetriebsprüfung, die sich auf die Jahre 1958 bis 1960 bezog, wurde festgestellt, daß der Beschwerdeführer, der die alljährlichen Inventuren allein durchgeführt hatte, die Originalinventuraufzeichnungen weggeworfen und auch Kalkulationsaufzeichnungen nicht aufbewahrt hatte. Die stichprobenweise Überprüfung der Barverkaufsbelege ergab, daß die Losungen zum Teil rechnerisch unvollständig ermittelt worden waren; so wurde für den 30. Dezember 1958 eine Kassendifferenz von S 380,-- festgestellt. Auch hatte der Beschwerdeführer es unterlassen, den Eigenverbrauch, den er im Laufe der Prüfung schätzungsweise mit jährlich S 2.000,-- bis S 3.000,-- bezifferte, in seinen Büchern festzuhalten. Wegen dieser formalen Mängel vermochte der Prüfer die Buchhaltung des Beschwerdeführers nicht als beweiskräftig anzusehen, zumal auch von ihm angestellte Umsatzverprobungen wesentliche Abweichungen von den vom Steuerpflichtigen erklärten Betriebsergebnissen ergaben und letztere auch zur allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung in auffallendem Widerspruch standen.

Der Betriebsprüfer nahm daher eine Umsatz- und Gewinnschätzung vor. Er stützte sich dabei größtenteils auf die eigenen Angaben des Beschwerdeführers und die Daten der Buchhaltung und wich von dem vom Steuerpflichtigen selbst angegebenen Kalkulationsschema im wesentlichen nur insoweit ab, als er den Bruttorohstoffeinsatz (und nicht,

wie der Beschwerdeführer, den Nettorohstoffeinsatz) zum Ausgangspunkt seiner kalkulatorischen Berechnung wählte und für sämtliche Umsätze den kalkulatorischen Ansatz einer 10%igen Vertreterprovision annahm. Dagegen folgte der Prüfer bei der Annahme eines Gewinnaufschlages von bloß 20 % für Detailverkäufe den Angaben des Beschwerdeführers. Auf Grund dieser Berechnungen schlug der Prüfer den Umsätzen und Gewinnen S 210.000,-- (1958), S 215.000,-- (1959) und S 290.000,-- (1960) zu.

Weiters beanstandete der Prüfer einige Bilanzwerte, weil der Beschwerdeführer bei Erwerb des Betriebes im Jahre 1956 in seiner Eröffnungsbilanz vom 1. August 1956 den Kaufpreis von S 500.000,-- derart aufgeteilt hatte, daß er den Wert der gekauften Maschinen mit S 228.610,--, das ist genau mit jenem Wert ansetzte, den sein Betriebsvorgänger hiefür in der Schillingeröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1955 angesetzt hatte, wodurch die vom 1. Jänner 1955 bis 1. August 1956 infolge der AfA eingetretene Entwertung unberücksichtigt blieb. Die sich aus der Überbewertung der Maschinen ergebende Differenz teilte der Prüfer zu gleichen Teilen auf Grund und Boden, Gebäude und einen Firmenwert auf. Auch im Wertverhältnis von Grund und Boden einerseits und dem Betriebsgebäude andererseits ergab sich wegen der zu geringen Bewertung des Grund und Bodens durch den Beschwerdeführer eine Richtigstellung.

Schließlich versagte der Prüfer auch Lohnkosten in der Höhe von S 35.100,-- (1958), S 21.600,-- (1959) und S 34.900,-- (1960), die der Beschwerdeführer zugunsten seines Sohnes zwar verbucht, aber nicht ausbezahlt hatte, die Anerkennung als Betriebsausgabe, nachdem er festgestellt hatte, daß dieser Sohn hauptberuflich Student an der Grazer Technik und nur fallweise zwecks Wartung des Maschinenparks und sonstiger gelegentlicher manueller Hilfsarbeiten im väterlichen Betrieb tätig ist, wofür er ein wöchentliches Taschengeld von S 200,-- erhält. Bloß dieses Taschengeld sah der Betriebsprüfer als angemessene Entlohnung an und berücksichtigte es als Betriebsausgabe.

Das Finanzamt schloß sich in allen strittigen Punkten der Auffassung des Prüfers an und erließ hinsichtlich der überprüften Jahre entsprechende Steuerbescheide.

II.

Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er führte dabei im wesentlichen aus, daß er zwar die Originalinventuraufzeichnungen nicht aufbewahrt habe, daß dies jedoch lediglich als unerheblicher Formmangel anzusehen sei. Ebenso könnten aus der Tatsache, daß in der Kassenführung einmal ein Rechenfehler unterlaufen sei, keine weitgehenden Schlüsse gezogen werden. Den Eigenverbrauch habe er wohl nicht aufgezeichnet, doch sei dies nicht mit Absicht geschehen. Jedenfalls handle es sich bei allen diesen Fehlern bloß um geringfügige Mängel, aus denen nicht die Befugnis zu einer Schätzung abgeleitet werden könne.

Was jedoch die behauptete materiellrechtliche Unrichtigkeit des ausgewiesenen Betriebserfolges anlange, basiere diese Behauptung auf einem mangelhaften äußeren Betriebsvergleich. Denn ein Vergleich des gegenständlichen Betriebes mit gleichartigen Betrieben sei schon deshalb nicht möglich, weil es in der Steiermark keinen Betrieb mit gleichen Arbeitsmethoden und gleichen wirtschaftlichen und finanziellen Voraussetzungen gebe. Auch könne die vom Prüfer durchgeführte Kalkulation schon aus dem Grunde mit seiner eigenen Kalkulation nicht übereinstimmen, weil er selbst bei seiner Kalkulation (wenn auch unrichtigerweise) vom Nettorohstoffeinsatz ausgegangen sei, während die Kalkulation des Betriebsprüfers auf einem Bruttorohstoffeinsatz basiere. Auch habe der Prüfer in seiner Kalkulation für alle Umsätze einschließlich der Detailverkäufe zu Unrecht Prozentsätze für Vertreterprovisionen angesetzt, obschon der Beschwerdeführer nicht auf Lager arbeite, sondern nur auf Grund der einlaufenden Aufträge Waren herstelle und daher auch für jene Aufträge, die nicht durch Vertreter vermittelt würden, keine Provisionen für Vertreter kalkuliere. Man dürfe daher in die Nachkalkulation lediglich die in der Buchhaltung ausgewiesenen Provisionszahlungen einsetzen.

Hinsichtlich der Bewertung der vom Betriebsvorgänger übernommenen Maschinen mit einem Betrage von S 228.610,-- habe der Beschwerdeführer sich an ein Schätzungsgutachten gehalten, das ein von ihm beauftragter Maschinenbausachverständiger am 15. Juli 1956 kurz vor Abschluß des Kaufvertrages erstellt habe. Daß der Betriebsvorgänger dieses Schätzungsgutachten zugleich für seine Schillingeröffnungsbilanz vom 1. Jänner 1955 verwertet und in dieser keine höheren Werte angesetzt habe, könne dem Beschwerdeführer nicht zum Schaden gereichen und er könne deshalb nicht gezwungen werden, die Maschinenwerte um eine auf die Zeit vom 1. Jänner 1955 bis 31. Juli 1956 entfallende AfA zu kürzen. Auch sei es falsch, annehmen zu wollen, daß ein Teil des Kaufpreises von S 500.000,-- auf einen Firmenwert entfallen sei, da der Beschwerdeführer den Kundenstock seines

Betriebsvorgängers, der hauptsächlich Detailgeschäfte und Lohnarbeiten für ein Großkaufhaus durchgeführt habe, nicht mitübernahm, sodaß ein vom Vorbesitzer erworbener Firmenwert für ihn nicht vorhanden gewesen sei. Ebensowenig sei der Beschwerdeführer an den Wert gebunden, den der Betriebsvorgänger in seinen Bilanzen für Grund und Boden angesetzt habe; ihm sei es vornehmlich darum gegangen, einen Betrieb bzw. ein Betriebsgebäude zu erwerben, weshalb er einen weitaus größeren Teil des Kaufpreises für das Gebäude und nicht für Grund und Boden aufgewendet habe. Überdies sei der Grund und Boden für sich allein durch das darauf befindliche Gebäude weitestgehend entwertet, sodaß der von ihm angesetzte Wert, nämlich S 30,-- pro Quadratmeter, völlig angemessen gewesen sei.

Was schließlich die Entlohnung des Sohnes betreffe, so sei dieser bei einem monatlichen Gehalt von S 2.500,-- bis S 2.700,-- nicht zu hoch entlohnt worden. Denn der Sohn ersetze ihm in seinem Betriebe nicht nur eine sonst notwendige fremde Arbeitskraft, sondern habe als sein Stellvertreter auch die sonst dem Beschwerdeführer selbst obliegenden Agenden in seiner Vertretung auszuüben; er besitze eine Bankvollmacht, gebe für ihn Unterschriften ab, beaufsichtige die Arbeiter, wirke beim Einkauf und Verkauf mit usw. Es handle sich somit um ein echtes Dienstverhältnis, das durchaus angemessen und den geleisteten Diensten entsprechend entlohnt werde, wobei lediglich die angespannte finanzielle Lage den Beschwerdeführer daran hindere, dem Sohn den vollen Gehalt auszuzahlen, weshalb er ihm die nicht ausbezahlte Gehaltsdifferenz habe gutschreiben müssen. Dessen ungeachtet müsse der volle Gehalt als Betriebsausgabe anerkannt werden.

III.

D i e belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers nur insoweit Folge, als sie auf Grund der kalkulatorischen Berechnung des Betriebsprüfers die dem Umsatz bzw. Gewinn zugeschlagenen Beträge um S 67.000,-- (1958), S 65.000,-- (1959) und S 83.000,-- (1960) herabsetzte und die von den geänderten Bemessungsgrundlagen zu errechnenden Steuern entsprechend erniedrigte. Im übrigen wurde jedoch die Berufung abgewiesen, wobei sich die belangte Behörde im wesentlichen von folgenden Erwägungen leiten ließ:

Die Buchhaltung des Beschwerdeführers sei in mehrfacher Hinsieht formell mangelhaft gewesen. So habe der Beschwerdeführer die Hilfsaufzeichnungen zur Inventurreinschrift weggeworfen obschon er gemäß § 132 BAO bzw. § 162 Abs. 8 AO verpflichtet gewesen sei, alle Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung seien, aufzubewahren. Dem vom Betriebsprüfer in der Kassenführung aufgedeckten Rechenfehler komme gleichfalls erhebliche Bedeutung zu, weil durch ihn nachgewiesen sei, daß ein Vergleich des Ist-Bestandes mit dem Soll-Bestand der Kassa nicht vorgenommen wurde, da sonst das Nichthervorkommen des Fehlers undenkbar wäre; somit sei aber keine Gewähr dafür gegeben, daß die Lösungen durch die Kassenführung vollständig erfaßt worden seien. Schließlich habe der Beschwerdeführer auch den Eigenverbrauch in einem Werte von jährlich S 2.000,-- bis S 3.000,-- entgegen der Vorschrift des § 5 Abs. 9 Z. 2 UStG 1959 nicht aufgezeichnet.

Diese vom Beschwerdeführer nicht bestrittenen formellen Buchführungsmängel begründeten schon für sich allein die Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO. Es sprächen jedoch überdies noch mehrere andere Umstände auch für eine sachliche Unrichtigkeit der Buchführung. Die vom Prüfer vorgenommene Kalkulation habe gegenüber den vom Beschwerdeführer erklärten Umsätzen Differenzen von mehr als 10 % ergeben. Auch sei der vom Beschwerdeführer für den Materialeinsatz ausgewiesene prozentuelle Verlust ungewöhnlich hoch, ohne daß der Beschwerdeführer hiefür eine ausreichende Erklärung hätte geben können. Der Beschwerdeführer habe auch trotz wiederholter Aufforderung keine Kalkulations- und Erzeugungsunterlagen vorgelegt. Bei dieser Sachlage komme dem Umstand, daß alle Funktionen, die Einblick in die betrieblichen Verhältnisse gewähren, wie Einkauf, Verkauf, Kassenführung und Manipulation der erzeugten Ware, ausschließlich dem Beschwerdeführer und seinen Kindern vorbehalten seien, eine wesentliche Bedeutung zu. Schließlich sei es auch auffallend, daß der Beschwerdeführer für die Bestreitung des Lebensunterhaltes seiner fünfköpfigen Familie lediglich S 8.168,-- (1958), S 31.982,-

- (1959) und S 28.057,-- (1960) entnommen habe, wobei er versuche, die geringen Entnahmen mit der Aufnahme von Darlehen zu rechtfertigen, ohne jedoch die Namen der Geldgeber bekanntzugeben.

Was die Höhe der Schätzung anlange, sei der Betriebsprüfer bei seiner Berechnung einem Kalkulationsschema gefolgt, das der Beschwerdeführer selbst bekanntgegeben habe. Allerdings habe der Beschwerdeführer behauptet, bei seiner Kalkulation vom Nettowolleinsatz ausgegangen zu sein. Für diese ungewöhnliche kalkulatorische Preiserstellung hätte er aber Beweise in Form von Kalkulationsunterlagen erbringen müssen. Dies habe er jedoch nicht getan und er habe

es auch trotz einer diesbezüglichen Aufforderung des Betriebsprüfers unterlassen, die Richtigkeit der behaupteten Kalkulation durch Erstellung und Vorlage von Unterlagen für die laufende Produktion glaubhaft zu machen. Damit sei aber erwiesen, daß der Beschwerdeführer es bewußt abgelehnt habe, an der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen entsprechend mitzuwirken.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, daß er erschöpfende Auskünfte über die betrieblichen Verhältnisse erteilt habe, sei entgegenzuhalten, daß seine Mitarbeit lediglich aus unbewiesenen Behauptungen bestanden habe, insbesondere hinsichtlich der von ihm vorgenommenen Kalkulation und der Bestreitung der Lebenshaltungskosten durch Darlehen anonymer Personen. Lediglich der Behauptung des Beschwerdeführers, daß es von vornherein klar gewesen sei, ob eine Ware im Wieder- oder Detailverkauf abgegeben werde, komme insofern Bedeutung zu, als nicht ausgeschlossen werden könne, daß diejenigen Waren, die ohne Inanspruchnahme von Vertretern an Wiederverkäufer geliefert wurden, unter Verzicht auf den Vertreterprovisionszuschlag abgegeben worden seien. Der Senat habe dieser Möglichkeit Rechnung getragen und der Berufung insofern Folge gegeben, als im Gegensatz zur Schätzung des Betriebsprüfers nur die tatsächlich ausbezahlten Vertreterprovisionen in der Berechnung der kalkulatorischen Umsätze zum Ansatz gebracht worden seien.

Abgesehen von dieser Richtigstellung sei jedoch der vom Prüfer gewählte Schätzungsvorgang als durchaus schlüssig anzusehen, zumal es der Beschwerdeführer unterlassen habe, seine gegen die Richtigkeit der Schätzungsergebnisse vorgebrachten Behauptungen durch Vorlage entsprechender Beweismittel, wie etwa Kalkulationsaufzeichnungen, nachprüfbare Preislisten, detaillierte Erzeugungsangaben usw., zu erweisen.

Hinsichtlich der Bewertung von Grund und Boden könne der Ansicht des Beschwerdeführers, daß ein Quadratmeterpreis von S 30,-

- angemessen wäre, nicht gefolgt werden; im Jahre 1956 sei der Ansatz eines Quadratmeterpreises von S 70,-- für des Grazer Stadtgebiet keinesfalls als überhöht anzusehen. Was aber die Maschinenbewertung anlange, seien hier die durch einen Sachverständigen ermittelten Wertansätze zum 1. Jänner 1955 die Ausgangsbasis für die Bewertung zum Erwerbszeitpunkt gewesen, sodaß es den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche, wenn bloß die durch die zwischenzeitliche Nutzung verminderten Werte als Anschaffungskosten zugrunde gelegt worden seien. Schließlich sei auch die Auffassung des Beschwerdeführers, daß sich der Firmenwert im Kundenstock erschöpfe, irrig. Der Beschwerdeführer habe einen Produktionsbetrieb erworben, und diesen mit den Arbeitnehmern des Vorbesitzers weitergeführt; unter diesen Umständen sei der Wert der Betriebsorganisation mit Einkaufsverbindungen, Kundenstock und geschultem Personal, den der Betriebsprüfer mit einem Firmenwert von S 14.666,-- beziffert habe, selbst dann sehr gering geschätzt worden, wenn der Kundenkreis eine wesentliche Änderung erfahren haben sollte.

Bezüglich der Entlohnung des Sohnes habe der Senat dem vom Betriebsprüfer mit dem Sohne des Beschwerdeführers aufgenommenen Protokoll entnommen, daß dem Sohn bis zum Zeitpunkt dieser Befragung offenbar nicht bekannt gewesen sei, welchen Lohn der Beschwerdeführer für ihn verbucht habe, daß er ferner bloß die Instandhaltung des Maschinenparks und sonstige manuelle Hilfsarbeiten durchgeführt, keineswegs aber eine stellvertretende Geschäftsführertätigkeit entfaltet habe, daß er weiters im Hinblick auf die in der mündlichen Berufungsverhandlung gemachte Angabe, wonach er nach 15 Semestern Maschinenbaustudiums lediglich noch eine Prüfung abzulegen hätte, keinesfalls eine Leistung im väterlichen Betriebe habe erbringen können, welche die verbuchte Entlohnung rechtfertigen würde, und daß er schließlich im Familienverband gelebt habe, ohne für Unterkunft und Verpflegung eine Entschädigung aus seinen Bezügen zu entrichten, wie dies bei berufstätigen Kindern üblicherweise der Fall sei. Aus diesem Sachverhalt sei zu erkennen, daß keinem fremden Dienstnehmer bei gleicher Leistung im Betriebe der in der Buchhaltung verrechnete Gehalt sowie der Lebensunterhalt zugestanden worden wäre; auch hätte sich andererseits kein fremder Dienstnehmer mit dem vom Beschwerdeführer hinsichtlich seines Sohnes behaupteten Aufgabenkreise mit einer wöchentlichen Barentlohnung von S 200,-- und der Gutschrift der übrigen zwei Drittel des Gehaltes durch fünf Jahre hindurch einverstanden erklärt. Wenn daher der Betriebsprüfer im vorliegenden Fall ein Dienstverhältnis anerkannt habe, obschon eher eine sogenannte familienhafte Mitarbeit vorgelegen sei, so könne unter den gegebenen Verhältnissen jedenfalls nur der tatsächlich ausbezahlte Lohn als Betriebsausgabe anerkannt werden.

IV.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde hat der Gerichtshof erwogen:

1. Zu einem Schreibfehler des angefochtenen Bescheides:

Soweit der Beschwerdeführer zunächst rügt, daß der angefochtene Bescheid unzutreffenderweise den Satz enthalte, "Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben des angefochtenen Bescheides bleiben unverändert", obschon gleich im nächsten Satz von der teilweisen Stattgebung der Berufung die Rede ist und die sich daraus ergebenden Abgabenänderungen ziffernmäßig detailliert aufgezählt werden, handelt es sich um einen offenkundigen Schreibfehler, der gemäß § 293 BAO zu berichtigen gewesen wäre. Da sich jedoch dieser bei der Ausfertigung des angefochtenen Bescheides infolge versehentlicher Nichtstreichung eines auf einem Formblatt vorgedruckten Satzes entstandene Fehler in keiner Weise irgendwie zum Nachteil des Beschwerdeführers ausgewirkt hat, konnte dieser hiedurch in keinem Rechte verletzt werden.

2. Zur Schätzungsbefugnis:

Hinsichtlich der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Schätzung bestimmt § 184 BAO:

(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 Abgabenpflichtige 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.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, daß der Beschwerdeführer die Uraufzeichnungen über die jährlichen Inventuren nicht aufbewahrt, bei der Kassenführung eine Abstimmung zwischen Soll-Bestand und Ist-Bestand nicht immer vorgenommen, den Eigenverbrauch nicht aufgezeichnet und Kalkulationsunterlagen nicht vorgelegt hat.

Der Beschwerdeführer versucht, diese Fehler als mehr oder weniger belanglose Formverstöße abzutun, welche die Vornahme einer Schätzung nicht rechtfertigen könnten. Dieser Ansicht kann jedoch nicht beigepflichtet werden. Insbesondere irrt der Beschwerdeführer, wenn er meint, daß der Nichtaufbewahrung der Originalaufzeichnungen der jährlichen Inventur keine besondere Bedeutung zukommen könne. Gemäß § 162 Abs. 8 BAO bzw. § 132 BAO sind nicht nur Bücher und Aufzeichnungen, sondern auch die Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, aufzubewahren. Unter "sonstigen Unterlagen" sind aber - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 7. Oktober 1960, Slg. N. F. Nr. 2290/F, ausgesprochen hat - auch die Uraufzeichnungen (Schmierzettel) für die Inventur zu verstehen. Dabei kann im vorliegenden Fall diesen Uraufzeichnungen für einen allfälligen Nachweis der Richtigkeit der Buchhaltung schon deshalb erhöhte Bedeutung zu, weil der Beschwerdeführer nach seiner Angabe die Inventuren stets allein bzw. ohne Beiziehung familienfremder Hilfskräfte durchgeführt und auch sonst keinerlei Kalkulationsunterlagen aufbewahrt hatte, mit deren Hilfe die Richtigkeit der von ihm vorgenommenen Bewertung des Warenbestandes hätte überprüft werden können. Unter diesen Umständen stellt die Nichtaufbewahrung der Uraufzeichnungen der Inventur einen schweren Buchhaltungsmangel dar, der im Zusammenhange mit den noch zu erörternden anderen Buchführungsmängeln die Abgabenbehörde gar wohl zur Durchführung einer Schätzung berechtigte.

Hinsichtlich der Feststellung des in der Kassenführung unterlaufenen Fehlers ist zwar dem Beschwerdeführer beizupflichten, daß die Feststellung eines einzigen Kassenfehlbetrages für sich allein in der Regel noch nicht die Vornahme einer Schätzung rechtfertigt. Doch muß im vorliegenden Fall auch dieser Fehler im Zusammenhange mit den anderen Buchführungsmängeln gesehen und vor allem der belangten Behörde zugestimmt werden, wenn sie aus diesem in der Kassenführung festgestellten Fehler den richtigen Schluß zieht, daß bei der Kassenführung offenbar die erforderliche tägliche Abstimmung zwischen Soll- und Ist-Bestand unterblieben ist, was sich als schwerwiegender Mangel darstellt, dessen Vorliegen letzten Endes auch der Beschwerdeführer nicht zu bestreiten vermag.

Ebenso wurde die gleichfalls unbestrittene Tatsache der Nichtaufzeichnung des Eigenverbrauches von der belangten

Behörde zutreffenderweise als weiterer Beweis für die Unrichtigkeit der Buchführung des Beschwerdeführers gewertet. Der Prüfer bzw. die belangte Behörde haben aber - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers - aus dieser Tatsache allein keineswegs des Recht zur Totalschätzung abgeleitet, sondern nur unter den Mängeln, die in ihrem Zusammenhalte zur Vornahme einer Schätzung berechtigten, unter anderem auch mit Recht die Unterlassung der Aufzeichnung des Eigenverbrauches angeführt.

Jedenfalls kann der Beschwerdeführer bei dem gegenständlichen Sachverhalt das Vorliegen formaler Buchführungsmängel nicht mit Erfolg bestreiten. War aber die Buchhaltung formell nicht ordnungsgemäß, so ist der vom Beschwerdeführer erhobene Vorwurf nicht begründet, daß die belangte Behörde zu Unrecht eine Schätzung vorgenommen habe, obschon sich nach ihren Feststellungen gegenüber den in seinen Büchern festgehaltenen Umsätzen bloß Abweichungen unter 10 % ergeben hätten, die zur Vornahme einer Schätzung wegen sachlicher Unrichtigkeit der Buchhaltung nicht berechtigt hätten. Denn nur bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung kann davon gesprochen werden, daß eine nur geringfügige Differenz zwischen erklärtem Umsatz und kalkuliertem Umsatz zur Vornahme einer Schätzung nicht berechtige (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1960, Zl. 1617/57).

Wenn die belangte Behörde darüber hinaus ihre Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung auch noch mit dem Hinweis auf das Fehlen von Kalkulationsunterlagen, auf die unglaubwürdigen Angaben über den hohen Wollverlust und die geringen Lebenshaltungskosten begründete, so handelte es sich im wesentlichen um das Ergebnis einer der belangten Behörde zustehenden freien Beweiswürdigung, die sich der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof insoweit entzieht, als die ihr zugrunde liegende Sachverhaltsannahme in einem einwandfreien Verfahren gewonnen wurde und die von der Behörde daraus gezogenen Schlußfolgerungen den Grundsätzen logischen Denkens nicht widersprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. November 1950, Slg. N. F. Nr. 281/F).

Was nun zunächst das Verfahren anlangt, so wurde dem Beschwerdeführer - wie auch den vorgelegten Verwaltungsakten klar entnehmen läßt - unzählige Male Gelegenheit gegeben, seinen Rechtsstandpunkt ausreichend wahrzunehmen. Wiederholt wurden ihm ausführliche schriftliche Vorhalte übermittelt und auch mündlich hatte er bei zahlreichen Besprechungen Gelegenheit, sowohl die Ansicht der Behörde über die strittigen Fragen kennenzulernen wie auch seine Gegenargumente vorzubringen. Wenn die Betriebsprüfung ohne Schlußbesprechung abgeschlossen wurde, hat er dies nur seinem eigenen Verhalten zuzuschreiben, weil er trotz ordnungsgemäßer Ladung zur anberaumten Schlußbesprechung nicht erschien, obschon diese bereits mehrmals auf sein Ansuchen immer wieder vertagt worden war. Im übrigen hatte der Beschwerdeführer dann auch noch im Berufungsverfahren reichlich Gelegenheit, etwaige Behauptungen und Beweisanbote nachzuholen, falls solche wegen der Nichtdurchführung der Schlußbesprechung unterblieben sein sollten. Auch der Vorwurf, daß ihm Vergleichsziffern eines "Vergleichsbetriebes" nicht vorgehalten worden seien, geht ins Leere, weil im vorliegenden Fall ein äußerer Betriebsvergleich nicht vorgenommen wurde, sondern die kalkulatorische Gegenrechnung des Prüfers teils auf einem vom Beschwerdeführer selbst angegebenen Kalkulationsschema, teils auf den Ziffern der Buchhaltung des Beschwerdeführers basierte. Schließlich kann auch - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - kein wesentlicher Verfahrensmangel darin erblickt werden, daß ihm eine Abschrift der Stellungnahme des Betriebsprüfers zu seinen Berufungsausführungen nicht zugestellt wurde, da hiedurch dem Beschwerdeführer nicht irgendwelche neue erhebliche Tatsachen verborgen geblieben sind, die ihm zwecks Wahrung seines Rechtsstandpunktes hätten bekanntgegeben werden müssen oder im angefochtenen Bescheide etwa gegen ihn ausgewertet worden wären, sodaß es sich dabei jedenfalls um keinen Verfahrensmangel handeln kann, bei dessen Vermeidung die Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (§ 42 Abs. 2 lit. c Z. 3 VwGG 1952).

Wurde aber der über die Unrichtigkeit der Buchhaltung des Beschwerdeführers angenommene Sachverhalt in einem einwandfreien Verfahren festgestellt, so bleibt nur noch zu prüfen, ob die von der Behörde daraus gezogenen Schlußfolgerungen den Grundsätzen logischen Denkens nicht widersprechen. Ein solcher Widerspruch läßt sich jedoch im vorliegenden Fall nicht feststellen, wenn die belangte Behörde aus dem Fehlen von Inventuroriginalaufzeichnungen,

von Kalkulationsunterlagen und Preislisten und aus der Tatsache unglaublich niedriger Privatentnahmen, die der Beschwerdeführer unter anderem mit Darlehen anonymer Geldgeber zu begründen versuchte, Schlüsse auf die materielle Unrichtigkeit der Buchhaltung zog. Ebensowenig wird die von der belangten Behörde festgestellte bedeutungsvolle Tatsache, daß alle maßgebenden Funktionen, wie Inventurerstellung, Kassenführung, Warenein- und - verkauf, vom Beschwerdeführer selbst bzw. seinen Familienangehörigen ausgeübt werden, durch den vom

Beschwerdeführer getroffenen Hinweis auf das Vorhandensein eines familienfremden Stundenbuchhalters widerlegt, da der Buchhalter ausschließlich mit der Aufbuchung der Buchungsunterlagen betraut ist, deren Erstellung jedoch allein durch den Beschwerdeführer und seine Familienmitglieder erfolgt.

3. Zum Schätzungsvorgang:

Aus allen diesen Gründen war somit die belangte Behörde sowohl wegen formeller wie materieller Unrichtigkeit der Buchhaltung zur Vornahme einer Schätzung berechtigt. Was aber die Schätzungsart anlangt, so kann sich der Beschwerdeführer dadurch nur insoweit als beschwert erachten, als bei Durchführung der Schätzung von dem von ihm selbst vorgeschlagenen Kalkulationsschema abgewichen wurde. Eine solche Abweichung lag zunächst einmal darin, daß der Prüfer bei seiner kalkulatorischen Berechnung von dem Bruttorohstoffeinsatz und nicht - wie es der Beschwerdeführer wünschte - vom Nettorohstoffeinsatz ausging. Durch die Wahl der richtigen Kalkulation konnte aber dem Beschwerdeführer kein Unrecht geschehen.

Weiters differierte die Berechnung des Prüfers von den Angaben des Beschwerdeführers noch hinsichtlich des Ansatzes der Vertreterprovisionen. Diesbezüglich gab jedoch die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers statt, wobei ihr allerdings ein Rechenfehler unterlief, welcher noch im folgenden näher behandelt werden soll. Davon abgesehen vermag aber auch der Beschwerdeführer gegen den Schätzungsvorgang keine stichhaltigen Argumente vorzubringen.

4. Zur strittigen Bewertung von Anlagegütern:

Was aber die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Bewertung von Anlagegütern (Grund und Boden, Gebäude, Maschinen, Firmenwert) betrifft, stellen diese lediglich eine Wiederholung seiner Berufungsausführungen dar, welche die belangte Behörde bereits im angefochtenen Bescheid überzeugend widerlegt hat. Denn auch der Gerichtshof vertritt gleich der belangten Behörde die Ansicht, daß die Annahme eines Grundstückpreises im Grazer Stadtgebiet von S 70,-- pro Quadratmeter im Jahre 1956 nicht zu hoch gegriffen war, daß eine Wertminderung von Maschinen durch eine eineinhalbjährige Abnützung auch in den betreffenden Buchwerten ihren Niederschlag finden müsse und daß ein Firmenwert nicht nur durch einen Kundenstock, sondern auch durch eine bestehende Betriebsorganisation mit Einkaufsverbindungen und geschultem Personal begründet werden könne.

5. Zur Entlohnung des Sohnes des Beschwerdeführers:

Hinsichtlich der Entlohnung des Sohnes wird in der vorliegenden Beschwerde in Ergänzung der bereits im Verwaltungsverfahren gemachten Ausführungen nur noch vorgebracht, daß der Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Berufungsverhandlung irrtümlich bekanntgegeben habe, daß der Sohn des Beschwerdeführers nach einem Studium von 15 Semestern nur noch eine Prüfung abzulegen habe, während er richtigerweise bei derzeit 18 Semestern noch 11 Prüfungen ablegen müsse. Diese Sachverhaltsberichtigung stellt jedoch ein Neuvorbringen dar, das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG 1952 unberücksichtigt bleiben muß.

6. Zur Abänderung der erstinstanzlichen Bescheide durch die belangte Behörde:

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit in ihren wesentlichen Punkten als unbegründet. Lediglich insoweit kommt ihr Berechtigung zu, als sie die Art und Weise, auf welche die belangte Behörde rechnungsmäßig bei Stattgebung der Berufung verfuhr, als unrichtig bekämpft. Die belangte Behörde gab nämlich der Berufung des Beschwerdeführers hinsichtlich der in der kalkulatorischen Berechnung des Betriebsprüfers vorgenommenen Ansätze für Vertreterprovisionen Folge, an dessen Stelle sie die in der Buchhaltung tatsächlich ausgewiesenen Provisionszahlungen für richtig erachtete. Im Hinblick auf diese Begründung des stattgebenden Teiles der Berufung hätte die belangte Behörde demnach die vom Betriebsprüfer errechneten Umsatz(Gewinn)zuschläge in der Weise neu berechnen müssen, daß sie die in der kalkulatorischen Berechnung des Prüfers in den einzelnen Jahren für Provisionszuschläge errechneten Beträge durch die entsprechenden Provisionsbeträge aus der Buchhaltung des Beschwerdeführers ersetzt und sodann nach dem Kalkulationsschema des Betriebsprüfers die neuen Zuschläge festgestellt hätte. Anstatt dessen begnügt sich jedoch die belangte Behörde damit, die hinsichtlich der Provisionen errechneten Differenzbeträge einfach von den ursprünglichen Zuschlägen abzusetzen, durch welchen (mit der Begründung des angefochtenen Bescheides in Widerspruch stehenden) Rechnungsvorgang der Beschwerdeführer benachteiligt wurde, was er in der vorliegenden Beschwerde durch ausführliche Rechnungen überzeugend dargelegt hat. Wenn die belangte Behörde demgegenüber in der Gegenschrift die Ansicht vertritt, daß der Beschwerdeführer

keinen Ansprach auf eine bestimmte Schätzungsmethode habe, so ist dies nur insoweit richtig, als der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode zwar im allgemeinen freisteht, doch muß der Schätzungsvorgang - gleichgültig, welcher Weg beschritten wird - jedenfalls schlüssig sein (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 29. November 1957, Zl. 2873/54). Dieser Schlüssigkeit entbehrte jedoch, wie eben dargelegt wurde, der von der belangten Behörde in Abweichung von der Berechnungsart des Betriebsprüfers gewählte Schätzungsvorgang.

Da sich dieser Fehler auf alle Steuerarten auswirkte, war der angefochtene Bescheid, obschon sich die Beschwerde nur in diesem einzigen Punkt als begründet erwies, in vollem Umfange gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1952 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 2. Oktober 1964

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1964:1963001179.X00

Im RIS seit

19.06.2020

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2020

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at