

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/5/15 95/15/0138

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.05.1997

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §131 Abs1 Z2;  
BAO §184 Abs1;  
BAO §184 Abs3;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der Ing. H und R GesnbR in P, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX), vom 5. Juli 1995, Zl. GA 6-92/5041/09, betreffend u.a. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer für 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Textilhandel ("Modenhaus") und ermittelt hiefür den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. Im Zuge einer den Zeitraum 1985 bis 1987 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, daß die Überprüfung der Kassa u.a. folgende Beanstandungen ergeben habe (Tz. 6 des BP-Berichtes):

- 5. Mai 1985: Sonntag, Tageslosung 6.900,-- S 31. Dezember 1985: Dienstag, keine Eintragung
- 4. Jänner 1986: Samstag, keine Eintragung
- 6. Mai 1985: keine Eintragung dieses Datums
- 31. Juli 1986: Donnerstag, keine Eintragung
- 17. Jänner 1987: Beginn des Ausverkaufes; keine Eintragung

28. Jänner 1987: Kassafehlbetrag (6.104,97,- S).

In Tz. 8 ff des BP-Berichtes führte der Prüfer aus, eine Inventur sei jeweils nur für die im Abschlußjahr sowie in den beiden vorangegangenen Jahren angeschaffte Ware vorgenommen worden; dabei sei die im Abschlußjahr gekaufte Ware um 55 %, die im Vorjahr gekaufte Ware um 80 % sowie die im zweit vorangegangenen Jahr gekaufte Ware um 100 % abgewertet worden. Der Prüfer habe aufgrund der Inventuren den Wareneinsatz ohne Berücksichtigung der Abwertung ermittelt. Mangels entsprechender Aufzeichnungen hätte daher Ware, die vor dem zweit vorangegangenen Jahr eingekauft worden sei, keine Berücksichtigung finden können. Der Wareneinsatz 1985 betrage 956.644,- S und beinhalte Ware aus 1985 mit 570.072,- S, Ware aus 1984 mit 266.984,- S, und Ware aus 1983 mit 119.588,- S. Der Wareneinsatz 1986 betrage 1.225.717,- S und beinhalte Ware aus 1986 mit 640.481,- S, Ware aus 1985 mit 257.342,- S, und Ware aus 1984 mit 327.894,- S. Der Wareneinsatz 1987 betrage 645.125,- S und beinhalte Ware aus 1987 mit 301.707,- S, Ware aus 1986 mit 193.268,- S, und Ware aus 1985 mit 150.150,- S. Würden diese Wareneinsätze noch um den Eigenverbrauch korrigiert und den erklärten Erlösen gegenübergestellt, so ergäbe sich folgendes Bild:

1985	1986	1987
------	------	------

S	S	S
---	---	---

Erlöse laut Erklärung 2.026.066,- 1.813.380,- 1.616.086,-

berichtigter Waren-

einsatz 948.144,- 1.187.217,- 666.625,-

durchschnittlicher

Rohaufschlag 114 % 53 % 142 %

Nach Ansicht des Prüfers sei für 1986 ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 90 % anzunehmen und aus diesem Grund eine Zuschätzung zu den Erlösen von netto 440.000,- vorzunehmen.

Gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer für 1986, mit welchen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloß, legte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Der Prüfer habe die Schätzungsbefugnis aus dem Umstand abgeleitet, daß die Inventuren jeweils nur in den letzten drei Jahren angeschaffte Waren erfassen würden. Der Prüfer habe aber nicht festgestellt, inwieweit zu den jeweiligen Inventurstichtagen überhaupt ältere Waren vorhanden gewesen seien. Da unverkäufliche Waren vielfach karitativen Zwecken zugeführt worden seien (Feuerwehr, Rotes Kreuz, etc.), sei fraglich, inwieweit die vorhandenen Waren mengenmäßig ins Gewicht gefallen seien. Jedenfalls hätten diese Waren keinen Wert gehabt, weil Konfektionskleidung einer starken wirtschaftlichen Entwertung durch die Veränderung der Mode unterliege. Bereits zum Ausverkauf am Ende der Saison würde ein beachtlicher Teil des Angebotes unter dem Einstandspreis verkauft. In der Folgesaison würden die Restbestände der Waren um ca. 40 % des Einstandspreises angeboten. Ein verbleibender Restposten sei vielfach unverkäuflich und nur bei Zusammentreffen glücklicher Umstände mit Gewinn zu verkaufen. Die Ermittlung der Kalkulationsdifferenz sei auch hinsichtlich der Höhe mangelhaft. Der durchschnittliche kalkulatorische Aufschlag für reguläre Ware betrage bei der Beschwerdeführerin 100 %. Dieser Rohaufschlag decke sich durchaus mit Beobachtungen bei vergleichbaren Betrieben. Bei der Kalkulation sei dieser Aufschlag um die Preisreduktionen für Saisonsschlußverkäufe, Abverkäufe minderwertiger Ware, etc. zu berichtigen, sodaß der kalkulatorische Aufschlag deutlich unter 90 % liegen müsse. Soferne der Aufschlag in einzelnen Jahren höher liege, sei der Grund im Verkauf bereits abgeschriebener Waren zu finden. Zudem berücksichtige die Kalkulation des Betriebsprüfers nicht allfällige Rohaufschlagsschwankungen, die sich aus dem Verkauf unterschiedlich alter Warengruppen ergäben. Im übrigen sei im Jahr 1986 die Konjunkturlage schlecht gewesen, was sich negativ auf den Absatz hochmodischer Textilartikel ausgewirkt habe. Auch sei im Jahr 1986 ein Geschäftsumbau erfolgt. Der Umbau habe den Geschäftsbetrieb empfindlich gestört und zu einem drastischen Absinken der Spanne geführt. Ein Teil der Waren sei verschmutzt worden und habe noch billiger angeboten werden müssen. Die Kalkulation mit einem durchschnittlichen Aufschlag von 90 % sei daher viel zu hoch gegriffen.

In einer weiteren Eingabe brachte die Beschwerdeführerin vor, die Kalkulation des Prüfers habe nicht darauf Rücksicht genommen, daß im Jahr 1986 überdurchschnittlich viel ältere Waren verkauft worden sei (Waren aus dem zweit vorangegangenen Jahr). Da die Abwertung des Warenbestandes vom Betriebsprüfer neutralisiert worden sei, müsse berücksichtigt werden, daß für ältere Waren ein schlechterer Preis zu erzielen sei. Außerdem führe die

Schätzung des Betriebsprüfers dazu, daß für 1986 ein höherer Umsatz angenommen werde als für 1985. Ein Indiz dagegen sei aber auch der vorsichtige und damit niedrige Wareneinkauf für das Jahr 1987.

Mit einer weiteren Eingabe brachte die Beschwerdeführerin vor, Waren, die älter als drei Jahre seien, seien in der gegenständlichen Branche infolge Entmodung völlig wertlos; soweit sie nicht durch Abverkäufe und Sachspenden ohnedies abgegeben worden seien, seien sie auf den Dachboden verfrachtet worden. Diese alten Waren seien daher nicht im Geschäftsbetrieb integriert und mengen- und wertmäßig derart geringfügig gewesen, daß sie nicht den Grund für eine Schätzung darstellen könnten.

Die belangte Behörde teilte der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 5. Mai 1994 mit, die in der Berufung behaupteten Spendenaktionen sowie Abverkäufe könnten nur bei Vorliegen entsprechender Nachweise (Belege, Paragons) berücksichtigt werden. Ein innerer Betriebsvergleich bei der Beschwerdeführerin habe für den Prüfungszeitraum Einzelaufschläge zwischen 88 % und 128 % ergeben. Dies bedeute, daß bei dem vom Betriebsprüfer für das Jahr 1986 ermittelten Rohaufschlag von 90 % bereits Sonder- und Abverkäufe berücksichtigt worden seien und dieser daher brachenüblich sei. Die Beschwerdeführerin müsse auch für den behaupteten schlechten Geschäftsgang infolge der Umbauarbeiten entsprechende Nachweise vorlegen. Ein äußerer Betriebsvergleich mit zwei Betrieben vergleichbarer Struktur stelle sich wie folgt dar:

#### Rohaufschläge

	1985	1986	1987
Firma A	96 %	97 %	100 %
Firma B	102 %	121 %	112 %
Beschwerdeführerin	75 %	28 %	100 %.

Im Antwortschreiben vom 9. August 1994 teilte die Beschwerdeführerin mit, es bestehne grundsätzlich keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen über Abverkäufe und Warenspenden. Ing. N, ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin, sei ein sozial eingestellter Mensch, der sich in vielfältiger Weise engagiere (Feuerwehr, Pfarre, Caritas, Rotes Kreuz). In diesem Zusammenhang leiste er oft Warenspenden aus dem Betriebsvermögen. Diese Tatsache könne durchaus durch Zeugen erwiesen werden. Zur Spendenaktion im Rahmen der Rumänienhilfe würden Photos vorgelegt, auf welchen die Spende eines größeren Textilwarenpostens eindeutig erkennbar sei. Die Tatsache des umfangreichen Umbaus im Jahr 1986 stehe außer Zweifel. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, daß in einer derartigen Situation Abverkäufe und andere Lockangebote unumgänglich seien, um den Kundenstock zu erhalten bzw. einer Verschmutzung und Beschädigung der Ware Rechnung zu tragen. Im übrigen sei es nicht einsichtig, warum die belangte Behörde in ihrem Vorhalt den Rohaufschlag der Beschwerdeführerin mit 28 % angebe, wenn im Betriebsprüfungsbericht der Rohaufschlag mit 53 % ausgewiesen sei. Die Erlösschätzung sei sowohl dem Grunde als auch der Berechnung nach mit etlichen Ungereimtheiten belastet.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich der Erlöshinzuschätzung keine Folge. Die Schätzung erfolge nicht nur wegen "Nichtinventierung" älterer Waren, sondern wegen diverser, bereits im Betriebsprüfungsbericht angeführter Kassaführungsmängel (Nichteintragung von Erlösen sowie Vorhandensein eines Kassenfehlbetrages). Es könne aber auch der Behauptung der Beschwerdeführerin, die Waren, die älter als drei Jahre seien, müßten mit Null bewertet werden, nicht gefolgt werden. Die von der Beschwerdeführerin durchgeführte Abwertung entspreche weder einer branchenüblichen Entmodung, noch den tatsächlichen Gegebenheiten. Es sei der Beschwerdeführerin vorgehalten worden, daß es grundsätzlich ihre Sache sei, zur Untermauerung des Berufungsvorbringens Unterlagen vorzulegen, mit denen ein vom Prüfer nicht berücksichtigter Wareneinsatz bzw. Sonderverkäufe glaubhaft gemacht würden. Dies beziehe sich auch auf den behaupteten schlechten Geschäftsgang infolge Umbauarbeiten. Da nach den Feststellungen im BP-Bericht der Rohaufschlag im Jahr 1986 unglaubwürdig sei und nicht durch entsprechende Belege nachgewiesen worden sei, sei er im Rahmen einer Zuschätzung auf 90 % angehoben worden. Dieser Prozentsatz sei ohnedies unterdurchschnittlich niedrig.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBI. Nr. 151/1980, sollen Kasseneinnahmen und -ausgaben mindestens täglich aufgezeichnet werden.

Die Kasseneinnahmen der Beschwerdeführerin wurden grundsätzlich im Kassabuch festgehalten. Im BP-Bericht ist als Mangel des Kassabuches beanstandet worden, daß es für mehrere Werkstage des Jahres 1986 keine Eintragungen aufweise. Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren zu diesen Beanstandungen kein Vorbringen erstattet. Solcherart konnte die belangte Behörde in sachverhaltsmäßiger Hinsicht unbedenklich vom Vorliegen dieser Mängel ausgehen. Werden aber die Kasseneingänge einiger Tage eines Wirtschaftsjahres nicht aufgezeichnet, so ist damit bereits die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO gegeben.

Wenn in der Beschwerde nunmehr vorgebracht wird, an den Werktagen, für welche im Kassabuch keine Einnahmen aufgezeichnet seien, sei das Geschäft entweder geschlossen gewesen oder seien wegen der Umbauarbeiten tatsächlich keine Kunden in das Geschäft gekommen, so stellt dies eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar.

Zu Recht hat die belangte Behörde auch einen Inventurmangel aufgezeigt. Die im Betrieb noch vorhandenen Waren müssen auch dann in der Inventur aufscheinen, wenn sie nicht mehr bewertbar sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, 89/14/0177). Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist aber bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 89/14/0177).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsweise der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muß das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muß mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muß stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 1992, 88/14/0080).

Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde wie bereits das Finanzamt der gewinnmindernden Berücksichtigung der im Hinblick auf die Entmodung der Textilwaren vorgenommenen Teilwertabschreibungen des Warenlagers nicht entgegengetreten. Lediglich für Zwecke der Kalkulation haben der Prüfer und ihm folgend die belangte Behörde die Teilwertabschreibungen außer Acht gelassen und den Wareneinsatz ohne Berücksichtigung dieser Entwertung ermittelt. Die Beschwerdeführerin zeigt in der Beschwerde zu Recht auf, daß sie bei dieser Sachlage in ihrer Berufung ein substantiiertes Vorbringen erstattet hat, indem sie eingewendet hat, die Kalkulation des Prüfers unter Heranziehung der durchschnittlichen Rohaufschläge der Jahre 1985 bis 1987 berücksichtige nicht den Umstand, daß in den einzelnen Jahren jeweils in unterschiedlichem Verhältnis neue und weniger neue Textilwaren verkauft worden seien, zumal in der Textilbranche eine Entwertung der Waren durch Entmodung der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht. Es liegt sohin ein Verfahrensfehler vor, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid in keiner Weise auf dieses Berufungsvorbringen eingegangen ist. Im gegenständlichen Fall fehlt es jedoch aus folgendem Grund an der Relevanz des Verfahrensfehlers: Die Altersstruktur des Wareneinsatzes ist in dem BP-Bericht dargestellt (siehe oben Seite 2). Das Verhältnis der eingesetzten Waren aus dem Inventurjahr zu jenen des vorangegangenen Jahres und jenen des zweitvorangegangenen

Jahres stellt sich wie folgt dar:

Wareneinsatz 1985: 59,6 zu 27,9 zu 12,5;

Wareneinsatz 1986: 52,25 zu 21 zu 26,75;

Wareneinsatz 1987: 46,76 zu 30 zu 23,24.

Da sohin der Wareneinsatz des Jahres 1986 einen höheren Anteil an Waren des laufenden Jahres - diese erzielen den höchsten Rohaufschlag - aufweist als der Wareneinsatz des Jahres 1987 und auch die Altersstruktur der Wareneinsätze der Jahre 1985 und 1986 keinen gravierenden Unterschied aufweist, erscheinen allfällige Ungenauigkeiten bei der Berechnung des durchschnittlichen Jahresrohaufschlages dadurch ausreichend berücksichtigt, daß mit dem

Rohaufschlag von 90 % ein deutlich unter den Aufschlägen für die Vergleichsjahre 1985 und 1987 errechneter Satz herangezogen worden ist.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe die Preisminderungen im Rahmen von Abverkäufen nicht berücksichtigt. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, daß durch den inneren Betriebsvergleich hinsichtlich der Rohaufschläge der Jahre 1985 bis 1987 auf diese jährlich wiederkehrenden Abverkäufe Rücksicht genommen worden ist. Im übrigen konnte die belangte Behörde zu Recht darauf verweisen, daß es Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, besondere Verhältnisse des Jahres 1986 zu behaupten und gegebenenfalls hiefür Nachweise zu erbringen. In diesem Zusammenhang hat die Beschwerdeführerin zwar auf einen besonderen Umstand, nämlich auf den Geschäftsumbau hingewiesen. Die Art dieses Umbaues und die daraus resultierende Beeinträchtigung des Geschäftsganges hat sie aber im Verwaltungsverfahren - wie auch in der Beschwerde - in keiner Weise konkret dargetan; sie hat auch nicht konkret dargetan, in welchem Ausmaß Waren durch den Umbau verschmutzt worden seien. Aus dem Jahresabschluß für 1986 sind Kosten für den Geschäftsumbau im Ausmaß von 23.781,-- S ersichtlich; die Aktenlage spricht sohin für einen umfänglich begrenzten Umbau. Da die belangte Behörde - wie eben erwähnt - den Rohaufschlag für 1986 mit einem Wert geschätzt hat, der deutlich unter dem Wert der Jahre 1985 und 1987 liegt, ist damit bei der gegebenen Sachlage auch der Umstand der Umbaumaßnahmen ausreichend berücksichtigt. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vorbringt, es sei unschlüssig, daß in einem Jahr mit Geschäftsumbau der Umsatz deutlich über jenem der übrigen Jahre liegen solle, ist darauf zu verweisen, daß schon nach ihren Abgabenerklärungen der Umsatz des Jahres 1986 deutlich über jenem des Jahres 1987 gelegen ist.

Wenn die Beschwerdeführerin rügt, die Betriebseinnahmen seien aufgrund der Betriebsprüfung nicht bloß um 440.000,-- S, sondern um 528.000,-- S erhöht worden, so übersieht sie, daß der zweitgenannte Betrag die Umsatzsteuer (88.000,-- S) beinhaltet. Da dieser Umsatzsteuerbetrag als Passivposten betriebsvermögenmindernd berücksichtigt worden ist (Tz. 20 und 26 des BP-Berichtes), entspricht die Aktivierung des Bruttobetrages dem Gesetz. Dieses Vorbringen zeigt sohin eine Rechtswidrigkeit nicht auf.

Die Beschwerde rügt Verfahrensmängel im Zusammenhang mit der Schlußbesprechung über die Betriebsprüfung, aufgrund derer nicht ausreichend Gelegenheit zum Vorbringen von Einwendungen bestanden habe. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß es Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist, ob die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid der belangten Behörde in subjektiven Rechten verletzt worden ist. Allfällige Verfahrensfehler, die eine andere als die belangte Behörde gesetzt hat, können nicht zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen. Überdies ist darauf zu verweisen, daß die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren ausreichend Gelegenheit hatte, ihre Einwendungen vorzubringen.

Die Beschwerdeführerin rügt schließlich die aktenwidrige Sachverhaltsannahme und die Verletzung des Parteiengehörs; die Beschwerde enthält aber in keiner Weise konkrete Ausführungen dieser Vorwürfe.

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

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

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1995150138.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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