

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/4/24 92/13/0284

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.04.1996

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §127;

BAO §128;

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs3;

EStG 1972 §6;

EStG 1988 §6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde des Ing. K in W, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 6. Oktober 1992, Zl. 6/3-3087/92-03, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtwidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt einen Kfz-Zubehörgroßhandel, für welchen er den Gewinn nach§ 4 Abs. 1 EStG ermittelt. Anlässlich einer die Jahre 1986 bis 1988 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, Kassenbewegungen seien nicht chronologisch aufgezeichnet worden, Eintragungen in das Wareneingangsbuch seien zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges bzw. der Barzahlung vorgenommen worden, die sachliche Richtigkeit der bilanzierten Warenvorräte habe nicht abgeleitet werden können, weil ein Zusammenhang zwischen den Inventuraufzeichnungen und den Einkaufsbelegen nicht habe hergestellt werden können. Die bilanzierten Bankguthaben würden einen um zwei Million Schilling höheren Stand ausweisen als die Bankauszüge. Angesichts dieser Aufzeichnungsmängel und des Ergebnisses der kalkulatorischen Verprobung hätten die erklärten Betriebsergebnisse nicht mehr die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich, sodaß sich die Berechtigung zur

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ergäbe. Selbst wenn die Behauptungen des Beschwerdeführers betreffend entgeltlose Ersatzlieferungen, Teilwertabschreibungen und Schadensfälle grundsätzlich geglaubt werden könnten, wäre damit die Wahrscheinlichkeit nicht erklärter Warenverkäufe nicht ausgeräumt. Konkret nachvollziehbare Angaben habe der Beschwerdeführer im Verfahren nicht gemacht. Ausgehend von der Annahme, die vom Beschwerdeführer für Großkunden angegebenen Artikelaufschläge wären repräsentativ, werde ein durchschnittlicher Aufschlag unter Berücksichtigung von Schadensfällen etc. in Höhe von 50 % als wahrscheinlich erachtet. Es ergebe sich daraus folgende Umsatzzuschätzung:

1986	1987	1988
------	------	------

Umsätze laut Erklärung 6,446.512,65 4,896.599,42 5,694.484,--

Umsatzzuschätzung 600.000,-- 300.000,-- 500.000,--

Der Beschwerdeführer habe angegeben, daß er dem zu Unrecht als Bankguthaben bilanzierten Betrag von S 2,000.000,-- bereits im Jahre 1982 vom Bankkonto abgehoben und "an einem sicheren Ort" verwahrt habe. Nach Ansicht des Prüfers sei im Hinblick auf die festgestellte wirtschaftliche Geschäftsabwicklung des Beschwerdeführers eine ökonomische Verwendung des Geldbetrages und somit eine auf die Erzielung von Zinsen gerichtete längerfristige Veranlagung wahrscheinlich. Der Prüfer gehe von einer Veranlagung in Form von Sparguthaben aus und nehme daher an, daß der Beschwerdeführer Zinserträge von S 130.000,-- (1986), S 110.000,-- (1987) und S 110.000,-- (1988) erzielt habe.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1986 bis 1988, mit denen das Finanzamt aufgrund der Feststellungen des Prüfers Hinzuschätzungen zu den vom Beschwerdeführer erklärten Bemessungsgrundlagen vorgenommen hatte, legte der Beschwerdeführer Berufung ein und begehrte die Zurücknahme der Hinzuschätzungen. Das Zustandekommen der nicht immer chronologischen Kassabuchführung sei dem Prüfer bereits dargelegt worden; die meisten Rechnungen würden aufgrund telefonischer Bestellungen geschrieben, und zwar in chronologischer Reihenfolge des Anrufes. Manche Kunden kämen aber auch persönlich vorbei. Die Kassaverbuchung erfolge stets in der Reihenfolge des Kasseneinganges und nicht in chronologischer Reihenfolge der Rechnungsausstellung. Es sei öfters vorgekommen, daß die Ware erst einige Tage nach Bestellung (und Rechnungsausstellung) abgeholt worden sei oder daß Ware nicht abgeholt worden sei, sodaß Rechnungen wiederum storniert hätten werden müssen. Daraus ergebe sich, daß die Kassabucheintragung nicht immer in numerischer Reihenfolge der ausgestellten Rechnungen erfolge. Im Wareneingangsbuch werde der Wareneingang mit dem Tag der Rechnungslegung verbucht. Der Unterschied zum Tag der Lieferung bestehe höchstens in einigen Tagen. Manchmal komme der Lieferschein mit der Ware vor der Rechnung, manchmal zugleich und manchmal Tage später, weil Waren öfters beim Zoll liegenblieben. Die lückenlose Erfassung sei jedenfalls mit dem Rechnungsdatum gewährleistet. Die Inventurwerte würden sich auf jeweils ca. S 1,000.000,-- belaufen. Die Inventurerfassung könne zwangsläufig nicht immer mit einer bestimmten Einkaufsrechnung in Zusammenhang gebracht werden, da der Wareneinkauf manchmal Jahre zurückliege. Die einzelnen Artikel würden außerdem oftmals von verschiedenen Lieferanten zu verschiedenen Zeitpunkten und verschiedenen Preisen eingekauft. Es könnten daher für die einzelnen Inventurbestände nicht das Einkaufsdatum, die Lieferfirma und der Preis ermittelt werden, der Einkaufswert werde daher öfters nach durchschnittlichen Erfahrungswerten festgesetzt. Hinsichtlich der vom Bankkonto abgehobenen zwei Millionen Schilling werde ausgeführt, daß der Beschwerdeführer nicht zu einer "ökonomischen Verwendung" dieses Betrages gezwungen gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe fast ebenso hohe Girobestände praktisch zinsenfrei bestehen lassen. Es könne daher nicht angenommen werden, daß der Betrag von zwei Millionen Schilling verzinslich angelegt worden sei. Hinsichtlich der vom Prüfer vorgenommenen kalkulatorischen Hinzuschätzung verweise der Beschwerdeführer auf die im Prüfungsverfahren von ihm vorgelegte Nachkalkulation und auf die im Prüfungsverfahren beigebrachte Vorhaltsbeantwortung (vom 27. Juni 1991). Die Nachkalkulation liege mit 37,4 % für das Jahr 1988 weit unter dem vom Prüfer angenommenen Aufschlag von 50 %. Der Beschwerdeführer habe nachweisen können, daß die Kalkulation des Prüfers einige Fehlberechnungen enthalten und nur auf kleine Lieferungen Bedacht genommen habe. Aus den Aufstellungen des Beschwerdeführers sei ersichtlich, daß er mit seinen Großkunden folgende Umsätze bei folgenden Aufschlägen erzielt habe:

Kunde	Umsatz	Rohaufschlag
P.	1,150.000,--	28 - 29 %

CC.	99.500,--	2 %
CC.	139.300,--	11 %
L.	730.000,--	15 %
Ö.	800.000,--	22 %
F.	610.000,--	28 %

Der Beschwerdeführer habe sohin einen Umsatz von ca. S 3.500.000,-- beim einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 22,5 % erzielt. Daneben gebe es auch Umsätze mit höheren Aufschlägen, zumal der durchschnittliche Rohaufschlag im Jahr 1988 bei 37,4 % liege. Der Beschwerdeführer könne ähnliche Berechnungen auch für die Jahre 1986 und 1987 machen.

Der Beschwerdeführer brachte im Berufungsverfahren weiters u. a. vor, es habe keine einzige Umsatzverkürzung nachgewiesen werden können. Es gebe keinen Beweis für ein einziges Schwarzgeschäft. Da die Auswahl der Geschäftsfälle durch den Prüfer (gemeint zur Ermittlung des Rohaufschlages) in erster Linie kleinere Umsätze und höhere Aufschläge erbracht hätten, müsse der Beschwerdeführer auf eine Großzahl von anderen Fällen hinweisen, die wesentlich geringere Aufschläge eingebbracht hätten, dafür aber mengenmäßig wesentlich ins Gewicht fallen würden. Die vom Prüfer im Prüfungsverfahren vorgelegten Umsatzverprobungen habe der Beschwerdeführer zum größten Teil durch die Vorlage einer Nachkalkulation und die Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juni 1991 als unrichtig widerlegen können. Der Prüfer habe in seiner Kalkulation weder Bruch (z.B. bei Spiegeln) noch Schwund, Reklamationen, kostenlosen Warenaustausch oder Zugaben zu selbstverpackten Warensortimenten (etwa Reparatursätze) oder unverkäufliche Ware ("plötzliche Modeänderungen u.a.") oder ähnliches berücksichtigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der nicht chronologischen Kassenbuchführung seien unwidersprochen geblieben. Die Vorgangsweise sei zwar mit der Geschäftsgebarung (telefonische Bestellung und spätere Abholung bzw. Stornierung des Geschäfts) begründet worden, dies ändere jedoch nichts daran, daß die Buchführung den gesetzlichen Bestimmungen widerspreche. Die Eintragungen in das Wareneingangsbuch seien ebenfalls unrichtig vorgenommen worden, weil sie, wie den Prüfungsausführungen entnommen werden könne, zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges bzw. der Barzahlung anstatt nach Maßgabe der Lieferscheine vorgenommen worden sei. Der Beschwerdeführer habe auch den Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der Nichtüberprüfbarkeit der Inventurwerte nicht entgegentreten können. Die Ausführungen des Beschwerdeführers zu dem vom Bankkonto abgehobenen Betrag von S 2.000.000,-- seien nicht geeignet, die Glaubwürdigkeit seines Vorgehens zu erhöhen. Es widerspreche jeglichem kaufmännischen und logischen Wirtschaftsempfinden, einen derartigen Betrag ohne Verzinsung zu Hause ungesichert aufzubewahren. Beweise für ein derartiges Verhalten seien weder während der Prüfung noch später beigebracht worden. Die vorgebrachten Behauptungen seien nicht geeignet, die vorgenommene Zinsenzuschätzung zu entkräften. Hinsichtlich der Zuschätzung aus Kalkulationsdifferenzen könne den Feststellungen der Betriebsprüfung entnommen werden, daß die vorgenommene Nachkalkulation sowohl bei den Großkunden als auch für die sonstigen Kunden erhebliche Rohaufschlagsdifferenzen (hinsichtlich der Jahre 1984 und 1985 im Vergleich zu jenen der Jahre 1986 bis 1988) ergeben hätten. Eine stichhaltige Erklärung für diesen Rohaufschlagsabfall habe der Beschwerdeführer nicht erbracht. Ein Nachweis für entgeltlose Ersatzlieferungen sei ebenfalls nicht erbracht worden. Auch die Teilwertabschreibungen im Warenlager seien nicht nachvollziehbar gewesen. Für eine genaue kalkulatorische Umsatzverprobung seien weder Unterlagen noch Nachweise erbracht worden, die geeignet wären, die festgestellten Differenzen zu erklären. Das Vorbringen des Beschwerdeführers sei nicht geeignet gewesen, die Feststellungen der Betriebsprüfung zu widerlegen. Der Beschwerdeführer habe Bruch von Waren, Schwund, Reklamationen, kostenlosen Warenaustausch, Zugaben, Schrott, unverkäufliche Ware und ähnliches behauptet, sei aber den Beweis hiefür schuldig geblieben, sodaß eine Berücksichtigung in der Kalkulation nicht möglich gewesen sei, zumal die allenfalls zu berücksichtigen Größen unbekannt geblieben seien. Beim Verkauf an sonstige Kunden sei bezüglich des Rohaufschlages zu bemerken, daß der Beschwerdeführer in diesen Fällen einen höheren Rohaufschlag berechnen

habe können, weil er die Spanne des Zwischenhandels selbst auf den Verkaufspreis aufschlagen könne. Ins Leere gehe die Behauptung, daß die Mitarbeit des Beschwerdeführers im Prüfungsverfahren abgelehnt worden sei. Die vom Beschwerdeführer eingebrachten Gegenbeispiele zur Kalkulation des Prüfers seien von diesem behandelt und widerlegt worden. Zu den einzelnen vom Prüfer vorgenommenen Kalkulationen werde bemerkt, daß diese überprüft worden seien, wobei festgestellt worden sei, daß die angegebenen Rohaufschläge unrichtig gewesen seien.

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:

1. Schätzungsbefugnis:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, 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.

Aktenwidrig ist die Darstellung des angefochtenen Bescheides, die Prüfungsfeststellungen betreffend die nicht chronologische Kassabuchführung seien unwidersprochen geblieben. Das Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers kann nämlich bei verständiger Würdigung nur folgendermaßen verstanden werden: Die Kassaeingänge seien streng chronologisch aufgezeichnet worden, wobei (in der Textspalte des Kassabuches) jeweils auf die Nummer der "Kassarechnung" verwiesen worden sei. Der Beschwerdeführer erstelle diese als "Kassarechnungen" bezeichneten durchnumerierten Ausgangsrechnungen in der Reihenfolge des (telefonischen) Bestellungseinganges. Insbesondere weil die Bezahlung der Kunden bei der Abholung der Ware und daher zwangsläufig nicht immer in der Reihenfolge des Bestellungseinganges erfolgt seien, würden im Kassabuch (in der Textspalte) diese "Kassarechnungen" nicht immer in der numerischen Reihenfolge auftauchen. Mit diesem Vorbringen hat der Beschwerdeführer - entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid - unzweifelhaft der Annahme des Prüfers, die Kassabewegungen seien nicht chronologisch aufgezeichnet worden, widersprochen.

Gemäß § 128 Abs. 3 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung waren die Eintragungen in das Wareneingangsbuch innerhalb einer Woche ab dem Tag des Erwerbes der Ware vorzunehmen. Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Eintragungen in das Wareneingangsbuch seien mit Rechnungslegung bzw. Bezahlung vorgenommen worden, was nicht dem Gesetz entspreche. Die belangte Behörde geht damit nicht auf das Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers ein, wonach grundsätzlich die Verbuchung mit Eingang der Rechnung erfolgt sei, dieser Zeitpunkt vom Lieferzeitpunkt aber höchstens um einige Tage abweiche. Des weiteren geht die belangte Behörde nicht darauf ein, daß der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren mit Eingabe vom 29. Juni 1992 vorgebracht hat, nur "innerhalb des Jahres" sei die Verbuchung nach Maßgabe der Eingangsrechnungen erfolgt, zum Jahresende sei aber die Erfassung mit der Lieferung durchgeführt worden.

Ein wesentlicher Verfahrensfehler ergibt sich aber aus dem Vorstehenden deshalb nicht, weil die belangte Behörde die Schätzungsbefugnis aufgrund der weiteren Feststellungen zu Recht angenommen hat:

Im Betriebsprüfungsbericht wird ausgeführt, daß die sachliche Richtigkeit der bilanzierten Warenvorräte nicht abgeleitet werden könne, weil ein Zusammenhang zwischen den Inventuraufzeichnungen und den Einkaufsbelegen nicht hergestellt werden könne. In der Berufung wird dagegen im wesentlichen eingewendet, daß der Wareneinkauf manchmal Jahre zurückliege und die einzelnen Artikel von verschiedenen Lieferanten zu verschiedenen Preisen eingekauft worden seien. "Der Einkaufswert wird daher öfters nach durchschnittlichen Erfahrungswerten festgesetzt." Solcherart konnte die belangte Behörde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften von der "Nichtüberprüfbarkeit der Inventurwerte" ausgehen.

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter art-, mengen- und wertmäßig zu erfassen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1419, 1473). Bei einem umfangreichen Warenlager können zur Ermittlung der Anschaffungskosten des Endbestandes und zur

Wareneinsatzermittlung - außer dem Identitätspreisverfahren - bestimmte Durchschnittspreisverfahren und Verbrauchsfolgeverfahren herangezogen werden (vgl. Doralt, EStG2, § 6 Tz 10f; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 32ff). Daß die Ermittlung der nach einem dieser Verfahren errechneten Inventurwerte nachvollzogen werden könnte, oder daß sich der Beschwerdeführer zumindest eines dieser Verfahren bedient hätte, hat er im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Wenn der Beschwerdeführer im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorbringt, aus den Einkaufsunterlagen sei jeder einzelne Inventurwert begründbar, so stellt dies eine unbeachtliche Neuerung dar. Aufgrund dieser sachlichen Mängel der Buchhaltung - als solcher ist im übrigen auch der unbestritten unrichtige Ausweis des Bankkontostandes anzusehen - kann der belangten Behörde daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie das Vorliegen der Schätzungsbefugnis angenommen hat.

## 2. Schätzungsergebnis

Zur Schätzung aufgrund der Nachkalkulation wird im angefochtenen Bescheid im wesentlichen ausgeführt, daß sich zwischen den Jahren 1984 und 1985 einerseits und den Streitjahren 1986 bis 1988 andererseits erhebliche Rohaufschlagsdifferenzen ergeben hätten, die der Beschwerdeführer nicht habe aufklären können. Dazu ist darauf zu verweisen, daß die Begründung eines Bescheides erkennen lassen muß, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt worden ist, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, daß gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1996, 93/13/0004). Im Fall von Schätzungen ist im Bescheid der Denkprozeß darzulegen, der zu dem Schätzungsergebnis geführt hat, weil der Verwaltungsgerichtshof nur dadurch in die Lage versetzt wird, die Rechtmäßigkeit des Schätzungsvorganges hinsichtlich seiner Schlüssigkeit und Wirklichkeitsnähe zu überprüfen (vgl. hg. Erkenntnis vom 27. Februar 1985, 84/13/0230). Diesen Erfordernissen entspricht der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Schätzung in keiner Weise. Er stellt - wie im übrigen auch der erstinstanzliche Bescheid samt dem Betriebsprüfungsbericht - die von der Behörde angestellte Kalkulation nicht dar. Es ist aus ihm auch nicht ersichtlich, ob bzw. in welcher Weise die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Kalkulation des Prüfers Berücksichtigung gefunden haben. Durch diese Begründungslücke wird die Nachprüfung des angefochtenen Bescheides verhindert. Auch die in der Begründung des angefochtenen Bescheides enthaltene Behauptung, die vom Beschwerdeführer eingebrachten Gegenbeispiele zur Kalkulation des Prüfers seien von diesem behandelt und widerlegt worden, ist somit nicht nachvollziehbar.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. Nr. 416/1994. Der Ersatz der Eingabengebühr für die Äußerung zur Gegenschrift der belangten Behörde konnte nicht zugesprochen werden (vgl. Dolp, die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 686). Der Ersatz der Beilagengebühr war hinsichtlich einer Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zuzusprechen.

## European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992130284.X00

Im RIS seit

07.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2011

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