

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/9/27 92/13/0310

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.09.1995

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1972 §6 Z1;

EStG 1972 §6 Z2;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der F in W, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 26. Juni 1992, Zl. 6/3 - 3330/89-04, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1985 und 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 Großhandel mit Uhren und anderen Handelswaren (insbesondere Betten, Teppiche, Hosen), für den sie den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

Im Zuge einer im April 1988 abgeschlossenen Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1985 und 1986 stellte der Prüfer u. a. fest, die Beschwerdeführerin habe eine mit 31. Oktober 1986 datierte Ausgangsrechnung "über diverse Umbauarbeiten am Palatschinkenstand, WC-Anlage, Küche, Kühlraum, Büroarbeiten, Werbung und LKW-Bereitstellung in Höhe von 1.153.000,- netto zuzüglich USt" an die Restaurant-GmbH ausgestellt. Diese Rechnung stelle eine Scheinrechnung dar. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 230.600 S sei daher nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 vorzuschreiben (Tz 6.3. des BP-Berichtes vom 6. Juli 1988). Der Prüfer stellte weiters formelle und materielle Mängel der Buchhaltung fest - so auch Unrichtigkeiten der in die Bilanzen übernommenen Inventurwerte - und führte daraufhin eine Verprobung der erklärten Erlöse durch. Zunächst ermittelte er aus den Einkaufs- und Verkaufspreisen folgende durchschnittliche Rohaufschläge:

Ware      Rohaufschlag    Anteil am Handel    %

1985:

LCD-Uhren	29%	60%	16
Teppiche	58%	23%	13
übrige Waren	40%	17%	7
durchschnittlicher Rohaufschlag		36	

1986:

LCD-Uhren	60%	20,38%	12,23
Brilliantwaren	43%	18,06%	7,77
Betten	13%	29,26%	3,80
Teppiche	58%	22,48%	13,04
restliche Waren	40%	9,82%	3,93
durchschnittlicher Rohaufschlag		40,79	

Mit Hilfe dieser Rohaufschläge wurde folgende Kalkulation durchgeführt:

1985:

Wareneinsatz lt. BP	12,309.425 S
x RAK 1,36	16,740.818 S
Erlös lt. Erklärung	16,374.619 S
Erlösdifferenz	366.199 S

1986:

Wareneinsatz lt. BP	15,155.253 S
x RAK 1,4	21,217.354 S
korrigierter Erlös lt. Erklärung	18,397.728 S
Erlösdifferenz	2,819.626 S

Aufgrund der Kalkulation rechnete der Prüfer den erklärten umsatzsteuerpflichtigen Entgelten und den Gewinnen die Kalkulationsdifferenzen hinzu (Tz 6.5, 6.8., 8, 12, 14 und 26 des BP-Berichtes).

Die Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1985 und 1986, die den Prüfungsfeststellungen entsprechend erlassen worden waren, wurde mit dem angefochtenen Bescheid der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Zur Rechnung vom 31. Oktober 1986 über diverse Arbeiten an einem Palatschinkenstand der Restaurant-GmbH habe die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren in der Besprechung vom 31. Mai 1988 erklärt, es sei eine Scheinrechnung. Es habe dadurch in der Bilanz zum 31. Dezember 1986 ein Gewinn ausgewiesen werden sollen, weil diese zwecks Aufnahme neuer Kredite der Bank vorgelegt habe werden müssen. RE, der Geschäftsführer der Restaurant-GmbH, habe ausgesagt, die Beschwerdeführerin habe zwar Arbeiten am Palatschinkenstand durchgeführt, diese aber als "Freundschaftsdienst" bezeichnet; er bewerte den Wert dieser Arbeiten mit maximal 50.000 S. In der Berufung bringe die Beschwerdeführerin vor, daß LCD-Uhren an RE geliefert worden seien und mit der strittigen Rechnung vom 31. Oktober 1986 über diese Lieferungen abgerechnet worden sei; die (unrichtige) Bezeichnung des Leistungsgegenstandes sei auf Wunsch von RE gewählt worden. Nach Ansicht der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin aber derartige, dieser Rechnung zugrundeliegende Uhrenlieferungen nicht beweisen können; die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen würden den Abnehmer der Lieferung nicht ausweisen. Zudem werde in der Berufung vorgebracht, daß die Uhrenlieferungen an RE erbracht worden seien, während aber die Rechnung an die Restaurant-GmbH ausgestellt worden sei. Mit Eingabe vom 3. Dezember 1991 habe die Beschwerdeführerin sogar vorgebracht, es sei für sie nicht eindeutig feststellbar gewesen, ob die Restaurant-GmbH oder RE oder die E-GmbH Empfänger der Lieferung gewesen sei. Erst im Jahre 1989 erfolgte Vorgänge, nämlich die Übernahme der Restaurant-GmbH durch die Beschwerdeführerin und die Überweisung eines Betrages von ca. 1,5 Mio. S von dieser GmbH an die Beschwerdeführerin, würden die Vorgänge des Jahres 1986 nicht aufklären können.

Eine sachliche Unrichtigkeit ergebe sich jedenfalls daraus, daß die Rechnung weder nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin noch den Aussagen von RE über Umbauarbeiten am Palatschinkenstand abrechne. Aufgrund der bewußt falschen Bezeichnung des Leistungsgegenstandes liege eine mißbräuchliche Rechnungslegung vor, was zur Rechtsfolge des § 11 Abs. 14 UStG 1972 führe. Zur Zuschätzung von Erlösen wird ausgeführt, eine vom Betriebsprüfer angestellte Mengenrechnung an LCD-Uhren habe einen fehlenden Verkauf von 3.025 Stück für 1985 und von 216.115 Stück für 1986 festgestellt. Die Abweichung für 1986 sei in der Berufung einerseits damit erklärt worden, daß die mit Rechnung vom 31. Oktober 1986 abgerechneten Arbeiten am Palatschinkenstand etc. in Wahrheit Uhrenlieferungen dargestellt hätten; andererseits sei vorgebracht worden, daß Uhren auch in verkauften Warenzusammenstellungen ("Sets") enthalten gewesen wären. Der erklärte Erlös aus Uhrenverkäufen im Jahr 1986 (3.749.804 S) ergebe bei einem Verkaufspreis von 6 S bis 8 S einen Wareneinsatz von 457.432 Stück Uhren, sodaß - die Verprobung des Prüfers ergab einen Einsatz in dieser Stückzahl - kein fehlender Verkauf vorliege. Die belangte Behörde halte dem entgegen, daß der durchschnittliche Einkaufspreis für Uhren im Jahr 1985 8,52 S und im Jahr 1986 5,98 S betragen habe, woraus sich schon ergeben, daß die in der Berufung behaupteten Verkaufspreise unrichtig seien. Zur Kalkulation habe die Beschwerdeführerin zugestanden, daß die Rohaufschläge, die sich aus den Daten in den eingereichten Jahresabschlüssen errechnen ließen (für 1985: 68% bei Uhren, 1% bei den übrigen Waren; für 1986: 23% bei Uhren, 21% bei den übrigen Waren), unrichtig seien; sie habe aber vorgebracht, daß die vom Betriebsprüfer errechneten Rohaufschläge ebenfalls unrichtig seien. Dem halte die belangte Behörde entgegen, daß der Prüfer Einzelrohauflagen (an Hand der Einkaufs- und Verkaufspreise) für die verschiedenen Warengruppen ermittelt habe. Die Berufung setze sich konkret nur mit den Einzelrohauflagen für LCD-Uhren auseinander; sie bringe hiezu vor, daß ein Ansteigen von 29% auf 60% unwahrscheinlich sei. Demgegenüber verweise die belangte Behörde darauf, daß es in den Jahren 1985 und 1986 die oben dargestellten erheblichen Schwankungen bei den Einkaufspreisen für Uhren gegeben habe und daß bei Ermittlung der Rohaufschläge der beiden Jahre die in unterschiedlichem Ausmaß getätigten Set-Verkäufe Berücksichtigung gefunden hätten. Die Beschwerdeführerin führe in der Berufung auch an, daß die Waren (Uhren) der Firma T "großteils zu vorgeschriebenen Verkaufspreisen mit einem Aufschlag von 10% weiterverkauft" worden seien. Zu diesem Vorbringen habe die Beschwerdeführerin keinerlei Nachweise angeboten. Auch nachdem ihr vorgehalten worden sei, daß eine Preisempfehlung nicht festgestellt habe werden können, habe sie hiezu keine weiteren Angaben gemacht, weshalb die belangte Behörde dieses Vorbringen als bloße Schutzbehauptung werte. Auf die Einzelrohauflagen der übrigen Waren gehe die Berufung überhaupt nicht ein, sie führe nur an, daß die anderen Warengruppen im Verhältnis zu den Uhren nur in verschwindendem Ausmaß zum Umsatz beitragen würden. Sie habe nicht einmal den Versuch unternommen, einen Nachweis für die Richtigkeit der niedrigen Rohaufschläge, die sich für diese Warengruppen aus den eingereichten Jahresabschlüssen errechnen ließen, zu erbringen. Die belangte Behörde halte daher die Kalkulation des Prüfers für zutreffend. Erstmals in der (ersten) Berufungsverhandlung vom 6. Mai 1992 habe die Beschwerdeführerin beantragt, von der Forderung gegenüber der Firma X (über ca. 5 Mio. S) eine Wertberichtigung im Ausmaß von 1.120.000 S vorzunehmen; im Rahmen eines Vergleiches (vom 3. Mai 1989) habe sie auf einen Betrag in dieser Höhe verzichtet. Exekution gegen die Firma X habe sie nicht geführt. Sie nehme an, daß die Firma X "in Konkurs gegangen" wäre, wenn sie nicht auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet hätte. Diese Annahme stütze sie darauf, daß sie anlässlich ihrer vielen Besuche bei der Firma X im Jahr 1986 einmal mit einem Exekutor zusammengetroffen sei; weiters habe sie vom Alpenländischen Kreditorenverband erfahren, daß die Finanzlage der Firma X im Jahr 1986 nicht gut gewesen sei. Die Beschwerdeführerin habe auch ein Schreiben des Alpenländischen Kreditorenverbandes vorgelegt, aus dem sich ergebe, daß sie diesem am 30. April 1986 die Betreibung von Forderungen übertragen habe. Bei der strittigen Wertberichtigung komme es auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag (31. Dezember 1986) und auf die bessere Einsicht zum Bilanzierungszeitpunkt (24. April 1987) an. Mangels irgendwelcher Zwangsvollstreckungsmaßnahmen sei zu prüfen, ob andere Vorgänge bzw. Veränderungen bis zum 31. Dezember 1986 vorlägen. Die Übertragung der Forderung zur Betreibung durch den Kreditorenverband sei nicht geeignet, Beweis für die Uneinbringlichkeit der Forderung zu erbringen. Der Alpenländischen Kreditorenverband habe in einem Schreiben (vom 26. Mai 1992) zum Vergleich des Handelsgerichts Wien vom 3. Mai 1989 festgehalten "daß uns bekannt ist, daß die Firma X zu dem damaligen Zeitpunkt über keine Vermögenswerte verfügte, sodaß eine Forderung mit Exekutionsmaßnahmen nicht einbringlich zu machen gewesen wäre", diese das Jahr 1989 betreffenden Angaben könnten jedoch genausowenig zu einer Wertberichtigung zum 31. Dezember 1986 führen wie das Vorbringen, daß vom 24. April 1987 bis zum 28. März 1989 und somit zwei Jahre lang keine Eingänge zu verzeichnen 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. Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1972:

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 lautet:

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

In der Beschwerde wird vorgebracht, aufgrund der Aussage von RE habe die belangte Behörde festgestellt, daß die Beschwerdeführerin tatsächlich Arbeiten am Palatschinkenstand erbracht habe; in diesem Umfang wäre die Anwendbarkeit des § 11 Abs. 14 UStG jedenfalls nicht gegeben gewesen. Im übrigen nehme die belangte Behörde zu Unrecht deshalb eine mißbräuchliche Rechnungslegung an, weil die Beschwerdeführerin behauptet habe, der Leistungsempfänger sei nicht eindeutig erkennbar gewesen; diese mangelnde Erkennbarkeit sei aber dadurch erklärbar, daß RE sowohl Geschäftsführer der Restaurant-GmbH als auch der E-GmbH gewesen sei und es mit der Trennung seiner Funktionen nicht sehr genau genommen habe. Die belangte Behörde hätte von Amts wegen Ermittlungen über die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen anstellen müssen.

Die Beschwerdebehauptung, die belangte Behörde sei im angefochtenen Bescheid in sachverhaltsmäßiger Hinsicht von umsatzsteuerlich relevanten (entgeltlichen) Leistungen der Beschwerdeführerin am Palatschinkenstand der Restaurant-GmbH ausgegangen, erweist sich als aktenwidrig. Der angefochtene Bescheid enthält keine derartigen Feststellungen.

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Berufung vorgebracht, die strittige Rechnung betreffe in Wahrheit die Lieferung von LCD-Uhren, die andere Bezeichnung des Leistungsgegenstandes sei auf Wunsch von RE erfolgt. Sie ist damit auch den Ausführungen im BP-Bericht - dieser ist Teil der Begründung der erstinstanzlichen Bescheide - entgegengetreten, wonach nach der Aussage von RE Leistungen am Palatschinkenstand erbracht worden seien, die allerdings ein "Freundschaftsdienst" gewesen sein sollen und zu deren Wert er angab, "falls diese von Gewerbetreibenden durchgeführt worden wären", würde er sie mit höchstens 50.000 S bewerten. Die Beschwerdeführerin hat im übrigen im Verwaltungsverfahren nie behauptet, die in der Rechnung ausgewiesenen Leistungen (Umbauarbeiten, etc.) ausgeführt zu haben. Die belangte Behörde konnte daher ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften im Sachverhaltsbereich annehmen, daß die Beschwerdeführerin umsatzsteuerlich relevante Leistungen, die in Arbeiten am Palatschinkenstand bestanden, nicht durchgeführt hat, und daß mit der Rechnung somit nicht über jene Leistung abgerechnet wird, die sie als Leistungsgegenstand ausweist. Dies auch deshalb, weil die belangte Behörde darauf verweisen konnte - die Beschwerde tritt dem nicht entgegen - , die Beschwerdeführerin habe im Betriebsprüfungsverfahren angegeben, sie habe die Rechnung als Scheinrechnung ausgestellt, um in der Bilanz eine bessere Vermögenslage auszuweisen.

Ausgehend vom unbedenklich festgestellten Sachverhalt ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch die Vorschreibung der Steuer nach § 11 Abs. 14 UStG nicht in subjektiven Rechten verletzt worden ist. Die in der Rechnung angeführten Leistungen können keinesfalls als Lieferung von Uhren oder - sollte ein weiteres Beschwerdevorbringen so zu verstehen sein, daß in Wahrheit Batterien geliefert worden seien - als Lieferung von Batterien verstanden werden. Unabhängig davon, ob und an wen die Beschwerdeführerin Uhren (Batterien) geliefert hat, hat sie somit über nicht ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen (Umbauarbeiten an einem Palatschinkenstand, etc.) eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erstellt (vgl. auch BFH 8. September 1994, VR 70/91, UR 1995, 69). Die belangte Behörde konnte daher zu Recht davon ausgehen, daß der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG erfüllt ist.

2. Erlöshinzurechnung:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist unbestritten, daß - aufgrund der Buchführungsmängel - die Schätzungsbefugnis bestanden hat.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die belangte Behörde habe sich nicht ausreichend mit ihren Einwendungen auseinandergesetzt, wonach die vom Betriebsprüfer ermittelten Rohaufschläge nicht stimmen könnten und Waren der Firma T großteils zu vorgeschriebenen Verkaufspreisen mit einem Aufschlag von 10% weiterverkauft worden seien.

Die Behauptung betreffend die Preisempfehlung für Waren (LCD-Uhren) der Firma T hat die Beschwerdeführerin erst in der Berufung vorgebracht. Es ist ihr sodann die Stellungnahme des Betriebsprüfers vorgehalten worden, wonach es bei Billigprodukten dem Erzeuger i.d.R. egal sei, um welchen Preis sie im Handel weitergegeben würden, und bei der Prüfung eine Preisempfehlung nicht festgestellt habe werden können. Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dem Vorbringen betreffend der Preisempfehlung keinen Glauben geschenkt hat, so kann darin eine Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht erblickt werden, weil sie darauf verweisen konnte, daß die Beschwerdeführerin trotz des Vorhaltes zu diesem Thema keine weiteren Ausführungen gemacht oder gar Beweismittel vorgelegt hat. Zudem widerspricht - wie unten ausgeführt - die Behauptung gleichbleibender Aufschläge den unbedenklichen Feststellungen des Prüfers.

Der Prüfer hat die Rohaufschläge für die Waren durch Heranziehung von Einkaufs- und Verkaufspreisen errechnet, einen durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten für die von der Beschwerdeführerin umgesetzten Gegenstände ermittelt und diesen mit dem - nach Korrektur - unstrittigen Wareneinsatz multipliziert. Konkrete Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen diese Vorgangsweise beschränkten sich auf den im durchschnittlichen Rohaufschlag enthaltenen Aufschlag für LCD-Uhren und bestanden im wesentlichen im Hinweis auf die Ungewöhnlichkeit seines starken Ansteigens von 22% auf 60%. Die belangte Behörde, die die Schätzung des Prüfers übernommen hat, konnte dieses Ansteigen aber damit erklären, daß die Einkaufspreise im Jahr 1986 gegenüber dem Jahr 1985 gefallen und in diesen beiden Jahren in unterschiedlichem Ausmaß Uhren auch im Rahmen von "Sets" verkauft worden sind. Das Beschwerdevorbringen ist daher nicht geeignet, Zweifel an der Schlüssigkeit der Schätzung zu begründen.

Auch das Beschwerdevorbringen, die vom Prüfer festgestellten Inventurfehler seien keine schwerwiegenden Mängel, vermag Zweifel an der Schlüssigkeit der Schätzung nicht zu erwecken, zumal kein Streit über die Höhe des Wareneinsatzes besteht.

### 3. Wertberichtigung:

Im der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Mai 1992 beantragte die Beschwerdeführerin die Wertberichtigung der Forderung gegenüber der Firma X (Gesamtbetrag 5 Mio. S) in Höhe von 1,12 Mio. S mit Hinweis darauf, daß sie in einem Vergleich (vom 3. März 1989) auf einen Betrag in dieser Höhe verzichtet habe. Zu den für die Wertberichtigung relevanten Verhältnissen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1986 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie sei anlässlich ihrer vielen Besuche bei der Firma X einmal mit einem Exekutor zusammengetroffen, vom Alpenländischen Kreditorenverband - diesem habe sie im Jahr 1986 die Betreibung der Forderung übertragen - habe sie erfahren, daß die Finanzlage der Firma X im Jahr 1986 nicht gut gewesen sei.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darum kann (vgl. hg. Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0292). Maßgeblich für die Forderungsbewertung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (vgl. Doralt, EStG2, § 6 Tz 20). Der Verwaltungsgerichtshof kann es nicht als rechtswidrig erkennen, wenn die belangte Behörde davon ausging, daß die Beschwerdeführerin mit dem dargestellten Vorbringen eine Minderung des Teilwertes der Forderung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1986 noch nicht dargetan hat. Die belangte Behörde vertagte am 6. Mai 1992 die Berufungsverhandlung, um der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, Beweismittel zum Teilwert der Forderung am Bilanzstichtag vorzulegen. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist auch aus den in der fortgesetzten Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen für die Frage des Teilwertes zum Bilanzstichtag nichts zu gewinnen. Es braucht daher nicht die Frage erörtert zu werden, ob die Teilwertabschreibung im gegenständlichen Fall eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG 1972 dargestellt hätte.

Wenn die Beschwerdeführerin im übrigen in einer Beschwerdeergänzung rügt, für im Vormerkverkehr nach Westeuropa ausgeführte und dort auf Messen verkauften Waren sei ihr zu Unrecht Umsatzsteuer vorgeschrieben worden, so ist darauf schon deshalb nicht einzugehen, weil im Berufungsverfahren eine derartige Steuervorschreibung nicht strittig war und der angefochtene Bescheid über eine solche nicht spricht.

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

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

ECLI:AT:VWGH:1995:1992130310.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)