jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/12/20 93/14/0173

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.12.1994

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §131;
BAO §163;
BAO §184 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde des G in R, vertreten durch den als Verfahrenshelfer bestellten Dr. C, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 24. Februar 1993, Zl 30.843-3/92, betreffend Umsatzsteuer 1986 und 1987, 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 betrieb ua im Streitzeitraum eine Tabaktrafik und war daneben als Betriebsberater tätig.

Für das Jahr 1986 reichte der Beschwerdeführer eine Umatzsteuererklärung ein, in welcher er Umsätze in Höhe von rund S 2,272.000,-- und Vorsteuern in Höhe von rund S 456.000,-- (Gutschrift rd S 57.000,--) erklärte. Anläßlich einer Umsatzsteuer-Nachschau im Dezember 1987 hinsichtlich des Jahres 1986 und den Zeitraum 1 bis 7/87 (für welchen der Beschwerdeführer teilweise Voranmeldungen abgegeben hatte) wurde in dem hierüber ergangenen Bericht festgehalten, daß zu Prüfungsbeginn die für die Nachschau erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt worden seien. In weiterer Folge seien drei weitere Termine zur Vorlage der Unterlagen vereinbart worden, die vom Beschwerdeführer nicht eingehalten worden seien, weil "die EDV-Anlage nicht betriebsbereit bzw defekt sei". Nach Ansicht des Prüfers verfolge der Beschwerdeführer eine Hinhaltetaktik. Dies sei auch aus dem Steuerakt ersichtlich. In den Vorjahren seien die Besteuerungsgrundlagen nach zahlreichem Schriftverkehr betreffend die Vorlage der Steuererklärungen und nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen jeweils geschätzt worden. Der Prüfer nahm in der Folge an, daß keine

Unterlagen vorgelegt werden könnten. Die Besteuerungsgrundlagen seien daher zu schätzen, wobei ein Sicherheitszuschlag von rund 20 % der erklärten Entgelte gerechtfertigt sei. Die geltend gemachte Vorsteuer sei nicht anzuerkennen, weil der Verdacht naheliege, daß die hiefür benötigten Belege nicht vorhanden seien.

In einer Berufung gegen die dementsprechend ausgefertigten Bescheide (betreffend Umsatzsteuer 1986 gemäß§ 200 BAO vorläufig, Zahllast S 499.634,--) wurde vorgebracht, die Annahme des Prüfers, daß keine Unterlagen vorhanden seien, sei unrichtig. Es stimme zwar, daß die vereinbarten Termine nicht eingehalten worden seien, dies sei aber nicht als Hinhaltetaktik zu sehen. Vielmehr seien durch einen zwischenzeitig behobenen "Datenfehler" die "Kontoausdrucke" nicht möglich gewesen. Es wurde beantragt, nochmals eine Umsatzsteuer-Nachschau anzusetzen. Zum vorgeschriebenen Termin würde der Beschwerdeführer ins Amt kommen und die entsprechenden Unterlagen vorlegen.

In der Folge erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag; es fehle die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten bzw welche Änderungen beantragt würden, und eine Begründung. "Insbesondere fehle eine detaillierte Aufstellung der Vorsteuerbeträge." Der Beschwerdeführer beantwortete den Mängelbehebungsauftrag - nach Ablauf der gesetzten Frist - insofern, als er ausführte, gegen welche Punkte der Bescheide sich die Berufung richtet. Die Frage, welche Änderungen beantragt würden, ließ der Beschwerdeführer ebenso unbeantwortet wie die Frage nach der Begründung. Hinsichtlich der "Aufstellung der Vorsteuerbeträge" meinte der Beschwerdeführer, daß dies eine Liste von über 1000 Posten und für ihn eine tagelange zusätzliche Arbeit ergebe. Wenn es aber unbedingt erforderlich sei, werde er es "sofort veranlassen". Andernfalls könne er entweder wesentlich schneller die Vorsteuer zB nach den Konten zusammenfassen, wie Wareneinkauf, Miete, Strom, etc oder die Belege eventuell auch mit Konten dem Referat überbringen. Er ersuche diesbezüglich noch um Bescheid. Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer, innerhalb von 14 Tagen eine Aufstellung der Vorsteuerbeträge samt dazugehörigen Belegen zu übersenden, ansonsten müsse die Berufung "als unbegründet abgewiesen werden". In weiterer Folge wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 1988 ab.

Nach weiterem Schriftverkehr, in welchem seitens des Finanzamtes Unterlagen für 1986 und 1987 abverlangt und seitens des Beschwerdeführers Vorsprachen beim Finanzamt angekündigt und Fristverlängerungen beantragt wurden, reichte der Beschwerdeführer im August 1988 für 1987 eine Umsatzsteuererklärung ein, in welcher steuerpflichtige Umsätze in Höhe von rund S 2,270.000,-- und Vorsteuern in Höhe von rund S 342.000,-- (Zahllast S 67.018,--) ausgewiesen wurden. Im Februar 1989 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer abermals, für 1986 und 1987 diverse Unterlagen (Aufstellung der Vorsteuerbeträge, Erlösaufzeichnungen etc) vorzulegen. Der Beschwerdeführer antwortete, daß die Unterlagen längst im Finanzamt sein müßten. Er habe einer Steuerberatungsgesellschaft einen entsprechenden Auftrag erteilt. Der zuständige Sachbearbeiter sei zwar bis 10. März 1989 infolge Urlaubes abwesend, der Beschwerdeführer habe aber gebeten, daß sich der Sachbearbeiter am 13. März 1989 mit dem Finanzamt in Verbindung setzen möge. Davon werde sich der Beschwerdeführer noch am gleichen Tag überzeugen. Mit Schreiben vom 15. März 1989 teilte der Beschwerdeführer mit, daß die "verlangten Aufstellungen bzw noch fehlenden Unterlagen" am 22. März 1989 persönlich übergeben oder hinterlegt würden, was laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes in der Folge jedoch nicht geschah. Am 15. März 1989 erließ das Finanzamt erklärungsgemäß einen gemäß § 200 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 1987. Am 29. Oktober 1990 erklärte das Finanzamt die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für 1986 und 1987 für endgültig. In einer dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, daß mit eingeschriebenem Brief vom 22. Mai 1990 "auch die vom Finanzamt zur Überprüfung geforderten Unterlagen für die Umsatzsteuer 1986 und 1987 eingebracht" worden seien. Es werde daher eine Veranlagung der Umsatzsteuer für 1986 und 1987 nach den "berichtigt eingebrachten Umsatzsteuererklärungen für 1986 und 1987" beantragt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 1991 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, daß weder berichtigte Umsatzsteuererklärungen noch andere Unterlagen vorgelegt worden seien, aus denen die Umsatzsteuer 1986 und 1987 zu ermitteln gewesen wären. Der Beschwerdeführer stellte innerhalb offener Frist einen Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 19. August 1992 wies die belangte Behörde auf die Aktenlage hin, wonach am 17. November 1987 eine Umsatzsteuererklärung für 1986 und am 17. August 1988 eine Umsatzsteuererklärung für 1987 eingebracht worden sei. "Berichtigte" Umsatzsteuererklärungen seien beim Finanzamt dagegen weder für 1986 noch für 1987 eingelangt, weshalb davon ausgegangen werden müsse, daß eine Veranlagung entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen begehrt werde. In der Berufung vom 29. November 1990 sei begründend ausgeführt worden, daß

die vom Finanzamt zur Überprüfung geforderten Unterlagen für die Umsatzsteuer 1986 und 1987 mit eingeschriebenem Brief vom 22. Mai 1990 eingebracht worden seien, beim Finanzamt aber ein solches Schriftstück nicht eingelangt sei. Es werde daher ersucht, innerhalb von drei Wochen detaillierte Aufstellungen der Vorsteuerbeträge für die einzelnen Monate der Jahre 1986 und 1987 mit allen dazugehörigen Belegen und detaillierte Aufgliederungen der in den Jahren 1986 und 1987 vereinbarten Entgelte laut eingereichten Umsatzsteuererklärungen vorzulegen. Sollten die genannten Unterlagen binnen der genannten Frist nicht vollständig vorgelegt werden, wäre - auf Grund der wiederholt ergangenen Aufforderungen des Finanzamtes - davon auszugehen, daß zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen für beide Jahre zur Gänze nicht vorhanden seien. Die Folge wäre, daß ein Vorsteuerabzug auch nicht zum Teil gewährt werden könnte. Darüber hinaus "mögen Gewinnermittlungen (Bilanzen) für die Jahre 1986 und 1987" vorgelegt werden. Der Beschwerdeführer ersuchte um Fristverlängerung zur Beantwortung dieses Vorhaltes mit der Begründung, daß er die verlangten Unterlagen aus Platzgründen bei einem Bekannten bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist in Gewahrsam gegeben habe, weil er nicht mehr mit einer Erledigung seiner Berufung vom 29. November 1990 gerechnet habe. Der betreffende Bekannte sei jedoch seit Ende Juli 1992 bis 23. Oktober 1992 in Übersee, daher sei es ihm erst zur erbetenen Frist (31. Oktober 1992) möglich, der Aufforderung der Finanzlandesdirektion nachzukommen. Der weitere Ablauf der Geschehnisse wurde - soweit diese nicht durch andere Schriftsätze dokumentiert sind - von der belangten Behörde detailliert in Aktenvermerken festgehalten. Danach habe der Beschwerdeführer am 21. September 1992 angerufen, daß er nunmehr Zugang zu den Unterlagen habe und er sie am 28. September 1992 vorbeibringen werde. Am 28. September 1992 ersuchte der Beschwerdeführer per Telefax wegen Verschlechterung seines Gesundheitszustandes um Fristverlängerung. Falls keine Besserung seines Gesundheitszustandes eintrete, werde seine Gattin am 30. d. M. die "Abholung" durchführen. Am 5. Oktober 1992 urgierte das Finanzamt die Beibringung der Unterlagen, da diese nicht, wie mit Telefax vom 28. September 1992 angekündigt, erfolgt sei. Der Beschwerdeführer wurde neuerlich aufgefordert, die Unterlagen bis spätestens 31. Oktober 1992 vollständig vorzulegen, widrigenfalls auf Grund der Aktenlage zu entscheiden sein werde. Mit Telefax vom 2. November 1992 ersuchte der Beschwerdeführer "innerhalb offener Frist" neuerlich um Fristverlängerung zur Unterlagenvorlage bis 4. November 1992, da eine persönliche Zustellung "heute" nicht möglich gewesen wäre und eine Aufgabe "per Paketpost sehr umfangreich" geworden wäre. Am 4. November 1992 erschien der Beschwerdeführer mit etlichen Aktenordnern. Es wurde ihm aufgetragen, bis 13. November 1992 eine detaillierte Aufstellung und Aufgliederung der Vorsteuerbeträge und der vereinbarten Entgelte samt den dazugehörigen Rechnungen und Belegen vorzulegen. Die mitgebrachten Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer zur Erstellung dieser Aufstellungen wieder mitgenommen. Am 11. November 1992 meldete sich der Beschwerdeführer laut Aktenvermerk fernmündlich und kündigte die Übergabe sämtlicher geforderter Unterlagen für Freitag, den 13. November 1992 "zwischen 13,30 und 14,00 Uhr" an. Er habe ca 40 Stunden zur Erstellung der geforderten Aufgliederungen der Vorsteuerbeträge und vereinbarten Entgelte gebraucht. Am Freitag, den 13. November 1992 erschien der Beschwerdeführer bis 15,40 Uhr nicht. In der Folge wurden beginnend mit 16. November 1992 die vom Finanzamt geforderten Unterlagen innerhalb eines Monates zu drei verschiedenen Terminen vorgelegt.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insofern "teilweise Folge" gegeben, als nunmehr für 1986 eine Zahllast in Höhe von S 183.568,-- (bisher S 499.634,--) und für 1987 eine solche in Höhe von S 223.126,-- (bisher S 67.018,--) festgesetzt wurde. Zu diesen Umsatzsteuerzahllasten gelangte die belangte Behörde, indem sie ausgehend von den nunmehr erklärten Umsätzen einen Sicherheitszuschlag von 15 % in Ansatz brachte und die zuletzt geltend gemachten Vorsteuerbeträge von der sich aus diesen Umsätzen jeweils ergebenden Umsatzsteuer abzog.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf "objektiv richtige Feststellung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1986 und 1987 bzw auf Nichtanwendung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 15 % der zuletzt erklärten umsatzsteuerpflichtigen Entgelte" verletzt und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie

diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach Abs 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO ferner, 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.

Eine - auch im Beschwerdefall angewandte - Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, daß sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient.

Der Beschwerdeführer trägt vor, daß diese Schätzungsmethode nur zulässig ist, wenn sich aus dem Rechenwerk des Abgabepflichtigen die Besteuerungsgrundlagen nicht oder nicht vollständig ermitteln lassen. Daß der Beschwerdeführer spätestens der belangten Behörde ein derartiges Rechenwerk vorgelegt hätte, wird von ihm jedoch auch in der Beschwerde nicht behauptet. Der Beschwerdeführer vertritt aber die Auffassung, daß eine Schätzung unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages ausgeschlossen wäre, sofern Aufzeichnungen vorhanden seien, die eine verläßliche Überprüfung des betrieblichen Rechnungswesens und somit die Festsetzung der objektiv richtigen Steuerschuld zuließen. In diesem Zusammenhang führt der Beschwerdeführer aus, es wäre gleichgültig, "welcher Art die erwähnten Aufzeichnungen" seien. Insbesondere müsse es sich nicht notwendigerweise um Aufzeichnungen der "in den §§ 120 bis 130 BAO bezeichneten Art" handeln. Auch "Belege, Rechnungen, (einzelne und summierte) Zählstreifen von Registrierkassen etc" kämen als taugliche Behelfe zur Steuerbemessung in Betracht.

Nun ist dem Beschwerdeführer zwar einzuräumen, daß solche Unterlagen Bestandteile des Rechenwerkes sind. Sie stellen aber für sich ALLEIN keine Aufzeichnungen dar, die eine verläßliche Überprüfung des betrieblichen Rechnungswesens des Abgabepflichtigen zulassen. Erst (Bücher und) Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben gemäß § 163 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

§ 131 Abs 1 Z 2 und 5 BAO verlangt insbesondere, daß Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen mindestens täglich aufgezeichnet werden. Die zu Aufzeichnungen gehörenden Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Es ist zwar richtig, daß im Abgabenberufungsverfahren kein Neuerungsverbot besteht und die letztlich vorgelegten Unterlagen von der belangten Behörde (wie dies grundsätzlich auch geschehen ist) zu berücksichtigen waren. Der Verwaltungsgerichtshof teilt aber die Ansicht des Beschwerdeführers nicht, daß er der belangten Behörde letztlich mit der Vorlage der (auch) angeforderten Aufgliederungen der in den Berufungsjahren getätigten Umsätze sowie der abziehbaren Vorsteuern samt den Tagesabsummierungen Aufzeichnungen der oben angeführten Art und somit "sämtliche Unterlagen" ausgehändigt oder angeboten hätte, es der belangten Behörde daher verwehrt gewesen wäre, einen Sicherheitszuschlag in Ansatz zu bringen. Bei der oben geschilderten Art und Weise der Vorlage der geforderten Unterlagen durfte die belangte Behörde vielmehr zu Recht davon ausgehen, daß die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers den Vorschriften des § 131 BAO nicht entsprechen.

Die als Verletzung der Offizialmaxime geltend gemachte Verfahrensrüge, daß die als fehlend beanstandeten Ausgangsrechnungen betreffend die Betriebsberatertätigkeit lückenlos vorhanden und der belangten Behörde zur Vorlage "angeboten" worden seien und der Beschwerdeführer auch über die einzelnen Registrierkassenstreifen der Losungen der Tabak-Trafik lückenlos verfüge, kommt schon deswegen keine Berechtigung zu, weil die belangte Behörde wiederholt die erwähnten Aufgliederungen samt den dazugehörigen Rechnungen und Belegen gefordert hatte. Wenn der Beschwerdeführer der belangten Behörde dennoch die behaupteterweise lückenlos vorhandenen Belege nicht vorlegte, so rügt er zu Unrecht eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht der belangten Behörde.

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0232). Solche Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch - wie im gegenständlichen Fall - an den Umsätzen orientieren. Unter den gegebenen Umständen ist nicht zu erkennen, daß griffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehende Zuschätzungen in der vorliegenden Größenordnung im Beschwerdefall unsachlich wären.

Soweit der Beschwerdeführer einen Verstoß der Manuduktionspflicht durch die belangte Behörde rügt, ist darauf hinzuweisen, daß die Abgabenbehörde gemäß § 113 BAO Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren haben. Daß der Beschwerdeführer ein solches Verlangen gestellt hätte, behauptet er jedoch selbst nicht. Die Beschwerde bezieht sich in diesem Zusammenhang auf die Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung. Bei der vorstehend dargelegten Sach- und Rechtslage ist jedoch nicht zu erkennen, daß im Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung im vorliegenden Fall ein vom Verwaltungsgerichtshof wahrzunehmender Verfahrensmangel liegt.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen wurde.

Durch die Entscheidung in der Hauptsache wurde der Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, gegenstandslos.

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:1994:1993140173.X00

Im RIS seit

09.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

19.03.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at