

TE Vwgh Erkenntnis 1994/4/6 91/13/0211

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 06.04.1994

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
22/02 Zivilprozessordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §1091;
ABGB §1392;
AVG §45 Abs2;
AVG §47;
BAO §167 Abs2;
BAO §168;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs2;
BAO §184 Abs3;
BAO §289 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z4;
MRG §1 Abs1;
ZPO §292;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des I in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 29. Juli 1991, Zl. GA 6/3 - 3286/90-05, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren Juwelier im

1. Wiener Gemeindebezirk. Nach einer Betriebsprüfung über die Abgabenjahre 1976 bis 1980, die zu einer strafgerichtlichen, und nach einer Betriebsprüfung über die Jahre 1981 bis 1983, die zu einer finanzstrafbehördlichen Verurteilung des Beschwerdeführers wegen Abgabenhinterziehung geführt hatte, wurden im Zuge der dritten, die nunmehrigen Streitjahre betreffenden Betriebsprüfung von der Prüferin im wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Die Bücher seien mit erheblichen formellen und materiellen Mängeln behaftet. Die Kassaerstschriften seien nicht aufaddiert und wiesen Kassenbestände aus, deren Ermittlung nicht geklärt werden habe können. Auf den Kassendurchschriften seien Korrekturen vorgenommen und Kassenbestände ermittelt worden, die offensichtlich nicht vom Beschwerdeführer selbst stammten; so seien etwa Einlagen in Form zweier Buchungen als Doppelbuchung in einer Zeile eingefügt worden, für welche keinerlei Belege vorhanden wären, Entnahmen seien gestrichen und vermindert worden, ohne daß diesen Abänderungen Korrekturen an den Kassenoriginalen gegenüberstünden. Bei Überprüfung der Exporterlöse sei festgestellt worden, daß der Beschwerdeführer neben seinen üblicherweise verwendeten Verkaufsbelegen auch Paragons ohne Seriennummer ausgestellt habe, die erlösmäßig nicht erfaßt seien. Daß weitere solche Paragons über buchmäßig nicht erfaßte Verkaufsgeschäfte ausgestellt worden seien, liege nahe. Ferner habe der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum über ein Bankkonto Verkaufsgeschäfte abgewickelt, die in der Buchhaltung nicht erfaßt worden seien. Der Beschwerdeführer habe damit augenscheinlich jene Praxis fortgesetzt, die schon in den Vorprüfungen beanstandet worden sei. So wie in den Vorprüfungen habe der Beschwerdeführer auch nunmehr darzulegen versucht, daß es sich dabei um Kreditkartenverkäufe gehandelt habe, die als Bargeschäfte erfaßt worden seien. So wie in den Vorprüfungen habe der Beschwerdeführer aber auch diesmal die Richtigkeit seiner Behauptung nicht erweisen können. Die angeblich für Kreditkartengeschäfte ausgestellten Paragons enthielten keinen derartigen Vermerk; die über Kreditkartengeschäfte dem Verkäufer verbleibenden Belege habe der Beschwerdeführer nicht vorlegen können. Aus den über Verlangen der Prüferin vom Beschwerdeführer vorgelegten Kontoauszügen sei zu ersehen gewesen, daß neben den Eingängen aus den Kreditkartengeschäften noch weitere Eingänge erfolgt seien, von denen angenommen werden müsse, daß sie ebenso aus nicht erfaßten Verkaufsgeschäften stammten. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers habe weder zu diesen Eingängen noch zu den buchmäßig nicht erfaßten Paragonverkäufen aufklärende Angaben machen können. Auffällig sei, daß eine Zusammenschau der Prüfungsergebnisse aus den Vorprüfungen zeige, daß nach der jeweiligen Entdeckung von Bankkonten durch die Betriebsprüfung auf diesem keine Eingänge von Verkäufen mehr aufschienen. Nachdem dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers vorgehalten worden sei, daß die vorhandenen ersichtlichen Mittel nicht ausreichen hätten können, die festgestellten Privateinlagen in den Betrieb, die Tilgung privater Verbindlichkeiten und die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers zu bestreiten, sei der Prüferin eine Aufstellung der Lebenshaltungskosten und deren Bestreitung überreicht worden, im Rahmen welcher der Beschwerdeführer bekanntgegeben habe, daß er von seinem Bruder bei dessen Ausreise nach Israel im Jahre 1959 oder 1960 eine handgeschriebene Thora aus dem 17. Jahrhundert erhalten habe. Infolge finanzieller Schwierigkeiten habe er diese Thora im Jahre 1983 an seinen Bruder verkauft. Als Kaufpreis seien DM 300.000,-- vereinbart worden, die mit Teilbeträgen von DM 150.000,-- im Jahr 1984, DM 100.000,-- im Jahr 1985 und DM 50.000,-- im Jahr 1986 ausgezahlt worden wären. Dem Ersuchen um Nachweis dieser Behauptung habe der Beschwerdeführer durch Vorlage einer eidesstattlichen Erklärung seines Bruders entsprochen, in welcher der Kaufpreis bestätigt und angegeben werde, daß die Begleichung dieses Kaufpreises jeweils zu Weihnachten und zu Ostern erfolgt sei. Die in dieser Erklärung genannten Teilzahlungen überschritten jedoch den bestätigten Kaufpreis um DM 50.000,--, welche Differenz der steuerliche Vertreter mit einem Schreibfehler zu erklären versucht habe. Die Darstellung des Beschwerdeführers erscheine nicht glaubhaft, zumal er auch keine Umtauschbelege eines Bankinstitutes hinsichtlich der angeblichen DM-Beträge vorweisen habe können.

In der aus diesen Umständen abgeleiteten Erforderlichkeit von Umsatz- und Gewinnzuschätzungen ging die Prüferin ohne Vornahme eines Sicherheitszuschlages für nicht nachgewiesene Erlöse von den auf dem Bankkonto des Beschwerdeführers vorgefundenen und in seinen Büchern nicht erfaßten Eingängen aus und schätzte diese Beträge

nach Abzug des darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrages den erklärten Betriebsergebnissen zu. Dem vom Beschwerdeführer dagegen erhobenen Einwand eines dementsprechend buchmäßig auch nicht erfaßten Wareneinsatzes trug die Prüferin für die Jahre 1984 bis 1986 dahin Rechnung, daß sie, vom Ergebnis der Hinzuschätzung ausgehend, den Gesamtwareneinsatz für diese Streitjahre unter Zugrundelegung eines Rohaufschlages von 100 % global ermittelte und die sich gegenüber den bisher verbuchten Wareneinsatz ergebenden Differenzbeträge als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigte. Eine Berichtigung des Wareneinsatzes für die Jahre 1987 und 1988 nahm die Prüferin deswegen nicht vor, weil trotz erfolgter Umsatzzurechnung die berichtigten Rohaufschläge weit unter 100 % lägen.

Des weiteren stellte die Prüferin fest, daß der Beschwerdeführer seine ihm auf Grund eines Mietvertrages vom 28. Juni 1968 zustehenden Hauptmietrechte am Geschäftslokal Ende 1986 seiner Gattin abgetreten habe, welche mit dem Hauseigentümer am 22. Dezember 1986 einen Mietvertrag abgeschlossen habe. Ab Jänner 1987 habe die Gattin des Beschwerdeführers diesem das Geschäftslokal zu einem stark überhöhten Mietzins vermietet. Mit 30. Juni 1988 habe der Beschwerdeführer seine betriebliche Tätigkeit beendet. Am 16. März 1988, also noch vor Betriebsaufgabe durch den Beschwerdeführer, sei das Mietrecht an die F. Gesellschaft m. b.H. um S 6,500.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer veräußert worden, am 1. Juni 1988 habe die Gattin des Beschwerdeführers auf die Mietrechte verzichtet und der F. Gesellschaft m.b.H. die Nutzung eingeräumt.

Rechtlich beurteilte die Prüferin die Abtretung der Hauptmietrechte des Beschwerdeführers an seine Gattin im Jahre 1986 als Entnahme, welche mit dem Teilwert der Mietrechte steuerlich zu erfassen sei. Dieser Teilwert sei mit dem später erzielten Veräußerungserlös von S 6,500.000,-- netto gleichzusetzen, weil erfahrungsgemäß bei einer "Veräußerung im Ganzen" von derartigen Betrieben für die vorhandenen übrigen Werte maximal die Anschaffungskosten oder der Zeitwert zu erzielen sei. Die Prüferin setzte mit dieser Begründung den Entnahmewert des Mietrechtes mit netto S 6,500.000,-- an und legte ihn der Besteuerung zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für dieses Streitjahr zusätzlich zugrunde.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüferin in allen Punkten und erließ unter Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Streitjahre 1984 bis 1986 entsprechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1988.

In seiner gegen sämtliche Sachbescheide erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß er sich über die Höhe der Hinzuschätzung in Beweisnotstand befände, weil in der Aufzeichnungspflicht zugegebenermaßen Formalfehler begangen worden seien. Während der Beschwerdeführer im Rahmen der letzten Prüfung glaubhaft machen habe können, daß ein großer Anteil der Kreditkartengeschäfte in den in der Buchhaltung aufgezeichneten Umsätzen enthalten sei, habe man ihm diese Möglichkeit bei der jetzigen Prüfung genommen, weil die Prüferin es vorgezogen habe, die gesamten Unterlagen im Finanzamt zu "horten"; deshalb sei es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen, eine solche Glaubhaftmachung durch Vergleich der Aufzeichnungen mit den Eingängen am Bankkonto in Betracht zu ziehen; dazu wäre die Prüferin verhalten gewesen, um der Wahrheitsfindung zu entsprechen. Daß bei der Niederschrift der eidesstattlichen Erklärung des Bruders des Beschwerdeführers in der Notariatskanzlei ein Tippfehler unterlaufen sei, könne am wesentlichen Inhalt dieser Erklärung nichts ändern. Der von der Prüferin unterstellte Rohaufschlag von 100 % sei überhöht, ein vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers angestellter äußerer Betriebsvergleich komme auf einen durchschnittlichen Nettorohaufschlag zwischen lediglich 60 % und 70 %. Die von der Betriebsprüferin festgestellte Abtretung der Mietrechte an die Ehegattin des Beschwerdeführers habe nicht stattgefunden. Vielmehr habe der Beschwerdeführer auf seine Mietrechte verzichtet und seine Gattin ein neues Rechtsverhältnis mit dem Vermieter begründet. Der Verzicht auf Mietrechte könne nicht als Entnahme beurteilt werden. Der Grund für den Verzicht auf die Mietrechte sei darin gelegen, daß der Beschwerdeführer beabsichtigt habe, am 1. Jänner 1987 in den Ruhestand zu treten. Daß sich das Verfahren über seinen am 27. November 1986 beim Sozialversicherungsträger eingebrachten Antrag auf Zuerkennung der Pension so lange hinziehen würde, habe der Beschwerdeführer im Zeitpunkt seines Verzichtes auf die Mietrechte nicht wissen können. Die von der Behörde vorgenommene Bewertung des Entnahmeteilwertes könne der Beschwerdeführer im übrigen nicht nachvollziehen, sei doch der Teilwert einer Entnahme zum Entnahmezeitpunkt zu beurteilen; auf einen 15 Monate später ermittelten Wert zu greifen, sei unzulässig. Der Beschwerdeführer habe im übrigen tatsächlich für den Verzicht auf seine Mietrechte

keine Gegenleistung erhalten. Es werde daher beantragt, die Bemessungsgrundlage für die Schätzung um ein Drittel herabzusetzen, für die Bemessung des Wareneinsatzes einen Rohaufschlag in Höhe von lediglich 65 % zugrundezulegen und das Mietrecht bei der Versteuerung außer Ansatz zu lassen.

In ihrer zur Berufung erstatteten Stellungnahme trat die Betriebsprüferin dem Vorwurf, die Buchhaltungsunterlagen des Beschwerdeführers "gehortet" zu haben, mit der Erklärung entgegen, daß der steuerliche Vertreter im Zuge des Prüfungsverfahrens mit allen Mängeln konfrontiert und zur Stellungnahme aufgefordert worden sei, wofür ihm sämtliche Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestanden seien. Der vorgenommene Rohaufschlag von 100 % für die Jahre 1984 bis 1986 sei für den 1. Wiener Gemeindebezirk nicht ungewöhnlich; der Beschwerdeführer lasse zudem außer acht, daß die Umsatzzuschätzung ohnehin lediglich die buchmäßig nicht erfaßten Erlöse auf dem Bankkonto umfaßt und einen Sicherheitszuschlag nicht enthalten habe. Bei der Umsatzzurechnung wäre allerdings ein Schreibfehler zu berichtigen. Gegen die Glaubwürdigkeit des behaupteten Verkaufes der handgeschriebenen Thora spreche des weiteren der Umstand, daß diese in die Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers nie aufgenommen worden sei.

Dagegen erwiderte der Beschwerdeführer in einer Gegenäußerung vom 12. September 1990, daß die veräußerte Thora deshalb nicht in die Vermögensteuererklärung aufgenommen worden sei, weil sich für sie kein Verkehrswert feststellen habe lassen. In bezug auf den von der Prüferin angesetzten Rohaufschlag sei zu bemerken, daß die Bilanzen des Beschwerdeführers einen Abbau seines Warenvorrats im Prüfungszeitraum erwiesen, der im Zusammenhang mit dem Goldpreisverfall während der Streitjahre die Unrichtigkeit des von der Prüferin festgesetzten Rohaufschlags insoweit deutlich mache, als teurer eingekaufte Ware zu Zeiten gesunkenen Goldpreises verkauft worden sei, was die von der Prüferin unterstellten Aufschläge nicht zulassen habe können. Unerfindlich bleibe, worin die Prüferin im Verzicht auf die Ausübung der Mietrechte eine Überführung in die private Sphäre sehe.

Mit Schreiben vom 5. November 1990 übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Ablichtung eines Berichtes des Finanzamtes für zwei im 1. Wiener Gemeindebezirk in der Nähe des Betriebes des Beschwerdeführers gelegene Vergleichsbetriebe, für welche in den Streitjahren in einem Fall buchmäßige Rohaufschläge von über 100 % festgestellt und im anderen Fall nach Zuschätzung ermittelte Rohaufschläge von 100 % und darüber vom Abgabepflichtigen als möglich akzeptiert worden seien.

Dem hielt der Beschwerdeführer den von ihm angeführten Lagerabbau mit dem Hinweis darauf entgegen, daß damit auch Ware verkauft worden sei, die den modischen Ansprüchen nicht mehr gerecht geworden sei, weshalb ein entsprechender Abfall bei der Kalkulation vorzunehmen gewesen sei. Deshalb sei der Betrieb des Beschwerdeführers mit den bekannt gegebenen Vergleichsbetrieben möglicherweise nicht vergleichbar.

Auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 28. März 1991, wonach es im Hinblick auf das "fortgesetzte langandauernde steuerlich unkorrekte Verhalten" des Beschwerdeführers nicht auszuschließen sei, daß der Berufungssenat einen 50 %igen Sicherheitszuschlag verhängen werde, erwiderte der Beschwerdeführer, daß er dazu keinen Anlaß sehe.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1985 in Korrektur des ihm zugrundeliegenden Schreibvergehens ab, während sie im übrigen die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet abwies. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde aus, daß die nun dritte abgabenbehördliche Prüfung im Unternehmen des Beschwerdeführers "auch diesmal wiederum größte Nichtordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen" festgestellt habe. Auch beide Vorprüfungen hätten "allergrößte Aufzeichnungsmängel (vielfältige Schwarzgeschäfte in Millionenhöhe)" aufgezeigt. Schon damals habe der Beschwerdeführer "zu wahrheitswidrigen Schutzbehauptungen, die er dann immer wieder, wenn ihm die Unwahrheit nachgewiesen wurde, durch andere, wiederum unwahre" ersetzt habe, gegriffen. "Immerhin" habe er aber dann die damaligen Bescheide letztlich rechtskräftig werden lassen, obwohl daraus eine Nachforderung von über S 2,279.000,-- resultiert habe. Gänzlich unglaubwürdig sei es, daß jemand eine Thora besitze, die einen Verkaufspreis von DM 300.000,-- ohne Auktion erziele, ohne vom Verkaufswert dieser Thora eine Ahnung zu haben. Die - im einzelnen dargestellten - finanzstrafrechtlichen Verurteilungen des Beschwerdeführers seien nicht dazu angetan, die Glaubwürdigkeit seines Vorbringens zu heben. Sei es also "klar ersichtlich, daß der Beschwerdeführer, ohne daß Finanzstrafverfahren eine positive erzieherische Wirkung erbrächten, stets weiter vorsätzlich im steigenden Umfang Abgaben hinterzieht", dann dürfe es nicht verwundern, daß der Berufungssenat, "was nicht vom Beschwerdeführer

belegt wurde, als kaum glaubwürdig anzunehmen" bereit sei. Der Besitz der Thora sei durch die Art der Verantwortung des Beschwerdeführers gänzlich unglaubwürdig geworden, weshalb die von der Betriebsprüfung festgehaltene Vermögensunterdeckung vorgelegen haben müsse. Aus dem vom Beschwerdeführer behaupteten Abbau des Warenvorrates und dem Goldpreisverfall lasse sich ein Rohaufschlag nicht mathematisch korrekt errechnen, was schon deshalb nicht möglich sei, weil der Beschwerdeführer unbestritten nicht unbeträchtliche Eingänge einfach nicht in seine vorgelegten Aufzeichnungen aufgenommen habe, weshalb das von ihm gezeichnete Bild über die Rohaufschläge falsch sein müsse, wozu noch die von der Betriebsprüfung aufgezeigte Vermögensunterdeckung hinzukomme. Überdies sei der Berufungssenat der Meinung, "daß dem langandauernden vorsätzlichen abgabenverkürzenden Verhalten des Beschwerdeführers entsprechend, die in den bisherigen Finanzstrafverfahren aufgezeigten hohen Verkürzungsbeträge (Millionen) beachtend, ein Sicherheitszuschlag von 50 % sicher nicht als überhöht angesehen werden könnte, und wirtschaftlich keineswegs unrealistisch wäre", habe doch der Beschwerdeführer schon weit höhere Umsätze erzielt. Wenn nun der Berufungssenat aus Vereinfachungsgründen beim Rohaufschlag nicht von dem abweiche, was die Betriebsprüfung angesetzt habe, obwohl es möglich - aber keinesfalls zwingend - sei, daß dieser unter 100 % im Streitzeitraum gelegen sei, so könne der Beschwerdeführer dadurch letztlich nicht beschwert sein, wenn es "- quasi zum Ausgleich für das "Möglich" - NICHT zum Ansatz des Sicherheitszuschlages" komme, der letztlich ein wesentlich höheres Resultat selbst dann erbrächte, wenn man auf die gänzlich unglaubwürdigen, vom Beschwerdeführer behaupteten 65 % an Rohaufschlag zurückginge. Es habe schließlich die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzungsweise ohnehin nur das angesetzt, was der Beschwerdeführer unbedingt erzielen hätte müssen, während das darüber hinaus Mögliche, und dem Beschwerdeführer gar nicht so unwahrscheinlich Zugeflossene, ohnehin keine Berücksichtigung gefunden habe. Zur Frage des Mietrechtes führte die belangte Behörde nach wörtlicher Wiedergabe des Betriebsprüfungsberichtes und der Berufungsausführungen des Beschwerdeführers aus, daß es nicht zu glauben sei, wenn der Beschwerdeführer behauptete, auf ein Mietrecht im Wert von 5 6,500.000,- einfach verzichtet zu haben, welches wertvolle Mietrecht dann zufällig von seiner Frau gratis erworben worden wäre. Ein solches Verhalten sei wirtschaftlich absurd, zumal der Beschwerdeführer einerseits sich wiederholt in der Vergangenheit unglaubwürdig gemacht, andererseits aber auch zu Lasten des Fiskus sehr wohl "wirtschaftliches" Verhalten an den Tag gelegt habe. Wirtschaftlich sinnvoll erscheine nur die von der Betriebsprüfung getroffene Lösung, daß der Beschwerdeführer das Mietrecht seinem Betrieb entnehme und es auf seine Frau übertrage und den "Verzicht" nur vorschütze, "um wieder einmal ungerechtfertigt abgabenminderndes Verhalten an den Tag zu legen". Schriftliches Vertragswerk, das dieser Auffassung klar entgegenstünde, habe der Beschwerdeführer nicht einmal angeboten. Es habe der Beschwerdeführer zwar darin recht, daß der Teilwert der Entnahme zum Entnahmepunkt anzusetzen sei, er habe aber nicht einmal behauptet, daß Umstände vorlägen, welche den von der Betriebsprüfung angesetzten Betrag nicht als Teilwert gelten ließen. Der Beschwerdeführer habe auch sonst keine Argumente vorgebracht, weshalb dieser Teilwert falsch, und welcher richtig sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde hat Teile ihrer für die Beurteilung des Beschwerdefalls erheblichen Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Schätzung:

Dem Beschwerdevorbringen ist zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer die Schätzungsbefugnis der Behörde zwar nicht bestreitet, dem gefundenen Schätzungsresultat jedoch mit den Einwänden entgegtritt, die Behörde sei im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf seine für die Schätzung relevanten Behauptungen nicht eingegangen und habe demzufolge an einer Schätzungsweise festgehalten, die zu realitätsfremden Resultaten führen müssen. Das von der belangten Behörde für die Bestätigung des erstinstanzlichen Schätzungsresultates herangezogene Argument eines unterbliebenen Sicherheitszuschlages widerspreche rechtsstaatlichen Grundsätzen, die Beweiswürdigung der belangten Behörde sei unschlüssig.

Der vom Beschwerdeführer geäußerten Kritik an der Begründung des angefochtenen Bescheides ist in verschiedener Hinsicht Berechtigung nicht abzusprechen. Das von der belangten Behörde herangezogene Argument eines

unterbliebenen Sicherheitszuschlages hätte mit der von ihr gegebenen Begründung den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt gewiß nicht tragen können. Das vor der belangten Behörde bekämpfte Schätzungsergebnis war von ihr ausschließlich in Anwendung des Gesetzes zu überprüfen. Hatte der Beschwerdeführer dem Schätzungsergebnis tragfähige Behauptungen entgegenzusetzen, dann oblag es der belangten Behörde auch dann, sich mit seinem Vorbringen auseinanderzusetzen, wenn daraus die Erforderlichkeit weiterer Erhebungen resultiert hätte (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 1992, 87/14/0160, mit weiteren Nachweisen). Widersprach umgekehrt das Unterbleiben eines Sicherheitszuschlags in den Ergebnissen des erstinstanzlichen Verfahrens dem gesetzlichen Schätzungsziel der weitestmöglichen Annäherung des Schätzungsergebnisses an die Lebenswirklichkeit, dann wäre die belangte Behörde zufolge ihrer sie nach § 289 Abs. 2 BAO treffenden Obliegenheit dazu verhalten gewesen, einen demnach gebotenen Sicherheitszuschlag in Abänderung der vor ihr bekämpften Bescheide gegebenfalls zu Lasten des Beschwerdeführers eben anzusetzen und für diese Vorgangsweise eine sachlich nachprüfbare Begründung zu geben. Der von der belangten Behörde "aus Vereinfachungsgründen" beschrittene Weg entbehrt im Gesetz einer Grundlage. Vollends verfehlt ist jene Begründung, mit welcher die belangte Behörde ihren "kompensationsweise" angedrohten Sicherheitszuschlag rechtfertigen zu können geglaubt hat. Mit der Begründung, daß ein Sicherheitszuschlag von 50 % dem "langandauernden vorsätzlichen abgabenverkürzenden Verhalten des Beschwerdeführers entspräche und die in den bisherigen Finanzstrafverfahren aufgezeigten hohen Verkürzungsbeträge (Millionen) beachte", schwingt sich die belangte Behörde unzuständigerweise zur Wahrnehmung strafbehördlicher Funktionen auf, die ihr in der Obliegenheit zur Erlassung berufungsbehördlicher Abgabenbescheide in keiner Weise zukamen. Dieses der belangten Behörde augenscheinlich unterlaufene Rollenfehlverständnis leuchtet auch aus der exzessiven Darstellung des abgabenrechtlichen Vorlebens des Beschwerdeführers im angefochtenen Bescheid hervor; die von der belangten Behörde dabei vereinzelt gewählten Formulierungen überschreiten entschieden das zur sachlichen Begründung einer Beweiswürdigung erforderliche Maß und wären in ihrem stellenweise an eine persönliche Abwertung des Beschwerdeführers heranreichenden Duktus auch in der Begründung eines Straferkenntnis nicht am Platz gewesen.

Die Kritikwürdigkeit der im angefochtenen Bescheid gegebenen Begründung verhilft der Beschwerde zu diesem Punkt indessen dennoch nicht zum Erfolg. Die auch sachlich verfehlte Begründung der belangten Behörde hat den Beschwerdeführer in seinen Rechten nämlich deswegen nicht verletzt, weil er seinerseits nicht aufzuzeigen weiß, daß die belangte Behörde bei Vermeidung ihres Begründungsmangels zu einem für ihn günstigeren Bescheid gelangen hätte können. Eine zu Lasten des Beschwerdeführers festzustellende Rechtswidrigkeit des Spruches des angefochtenen Bescheides ist zu diesem Punkte seiner Beschwerde sachbezogen nämlich nicht zu erkennen. Die vom Beschwerdeführer dem erstinstanzlichen Schätzungsergebnis im Verwaltungsverfahren und vor dem Verwaltungsgerichtshof entgegengehaltenen Sacheinwände sind selbst auf der Basis des dem Gerichtshof von der belangten Behörde nur in kärglichem Umfang vorgelegten Aktenmaterials nicht dazu angetan, Bedenken gegen das von der belangten Behörde im Spruch des angefochtenen Bescheides bestätigte Schätzungsergebnis zu erwecken.

Gegen die Nettozuschätzung der von der Betriebsprüferin auf dem Bankkonto vorgefundene Eingänge wendet sich der Beschwerdeführer zum einen mit dem Vorwurf, daß ihm die Möglichkeit genommen worden sei, für die behauptete Erfassung von Kreditkartenverkäufen in seinen Büchern den ihm möglichen Nachweis zu erbringen, und zum anderen mit dem erkennbaren Argument, daß der vollen Zurechnung der außerhalb der Kreditkartenverkäufe vorgefundenen Eingänge auf dem Konto zu seinen Einkünften der von ihm seiner Ansicht erbrachte Nachweis des Geldzuflusses aus dem Verkauf der Thora entgegengestanden wäre. Beide Einwände tragen nicht.

Inwiefern der Umstand, daß sich die Buchhaltungsunterlagen in Gewahrsame der Betriebsprüferin befunden haben, den Beschwerdeführer daran gehindert haben konnte, die buchmäßige Erfassung von Kreditkartenverkäufen und der daraus auf seinem Bankkonto einlangenden Erlöse der Behörde darzustellen, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf. Daß der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zum Nachweis der buchmäßigen Erfassung der auf dem Bankkonto des Beschwerdeführers eingelangten Erlöse aus Kreditkartengeschäften erfolglos eingeladen wurde und die ihm vorgehaltenen Ungereimtheiten in keinem Punkte auszuräumen wußte, blieb im Verwaltungsverfahren ebenso unbestritten wie vor dem Verwaltungsgerichtshof. Welche der amtswegen Wahrheitsfindung förderlichen Ermittlungsschritte die Behörde unterlassen hat, tut der Beschwerdeführer nicht einsichtig dar. Daß ein Vergleich seiner Aufzeichnungen mit den auf dem Bankkonto eingelangten Beträgen Licht ins Dunkel seiner Zuflüsse nicht

gebracht hat, war Ergebnis der Betriebsprüfung. Die in der Beschwerdeschrift wiederholte Einforderung dieses nun einmal ergebnislos gebliebenen Vergleichs leistet mit der Vermeidung konkreter Angaben keinen Beitrag zur Erhellung des Sachverhalts und zeigt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die Behörde nicht auf.

Der von der Betriebsprüferin hilfsweise auch aufgestellten Vermögensdeckungsrechnung ist der Beschwerdeführer mit der Behauptung entgegengetreten, daß er von seinem Bruder bei dessen Ausreise nach Israel im Jahre 1959 oder 1960 eine handgeschriebene Thora aus dem 17. Jahrhundert erhalten habe, welche er seinem Bruder im Jahre 1983 um den Preis von DM 300.000,-- wieder verkauft habe. Den insoweit übereinstimmenden Schilderungen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer der Behörde zum Beweis für diesen Sachverhalt die vor einem Notar erstattete Bekundung seines Bruders vorgelegt hatte, in welcher dieser die Angaben des Beschwerdeführers bestätigte, in der Wiedergabe der Höhe der drei Teilzahlungen jedoch einen um DM 50.000,-- erhöhten Teilbetrag nannte, der in seiner Addition mit den anderen Teilbeträgen dementsprechend nicht zu dem vom Beschwerdeführer genannten Betrag von DM 300.000,-- führte. Der zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens entbrannte Streit über die beweismäßige Bedeutung des um DM 50.000,-- überhöht genannten Teilbetrages in der vor dem Notar abgegebenen Erklärung des Bruders des Beschwerdeführers ist völlig belanglos. Der vom Beschwerdeführer vorgetragene Sachverhalt ist nämlich seiner inneren Wahrscheinlichkeit nach von jeder Lebenserfahrung dermaßen weit entfernt, daß er mit der bloßen schriftlichen Bestätigung seines Bruders auch dann nicht bewiesen werden konnte, wenn diese Bestätigung in sich schlüssig gewesen wäre. Der Beschwerdehinweis auf die Qualität der Urkundsperson als einer solchen des öffentlichen Glaubens geht ins Leere. Die notarielle Beurkundung einer Sachverhaltsdarstellung macht keinen Beweis dafür, daß diese Sachverhaltsdarstellung der Wahrheit entspricht. Die notarielle Beurkundung macht vielmehr vollen Beweis nur darüber, daß die betroffene Person eine bestimmte Sachverhaltsdarstellung im Beurkundungszeitpunkt gegeben hat (vgl. dazu die im hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 91/13/0058, getroffenen Ausführungen). Daß der Beschwerdeführer im Ergebnis seines Vorbringens der von ihm vorgelegten notariellen Urkunde allerdings gerade diesen Beweiswert abzusprechen versucht, entbehrt nicht einer gewissen Seltsamkeit. Daß der Beschwerdeführer nicht verpflichtet war, Umtauschbelege hinsichtlich der von ihm als erhalten behaupteten DM-Beträge aufzubewahren, trifft zu. Er hatte sich dann aber - die Richtigkeit seiner Zuflußbehauptung einmal kurz unterstellt - mit der Vernichtung dieser Umtauschbelege der Möglichkeit begeben, den von ihm behaupteten Sachverhalt unter Beweis zu stellen. Daß die Behörde dem Beschwerdeführer es nicht geglaubt hat, daß dieser eine von seinem Bruder (mangels entgegenstehender Behauptungen offenbar unentgeltlich) erhaltene Thora diesem in der Folge um DM 300.000,-- verkauft haben soll, ist Ergebnis einer Beweiswürdigung, die nicht als unschlüssig erkannt werden kann. Der vom Beschwerdeführer vorgetragene Sachverhalt war lebensfremd in einem Ausmaß, welches es nur bei Vorliegen unangreifbar überzeugender Beweismittel erlaubt hätte, ihn für wahr zu halten. Solche Beweismittel lagen nicht vor.

Der Beschwerdeführer wendet sich des weiteren gegen die von der Betriebsprüferin angewandte Schätzungsweise, indem er der Ermittlung des Wareneinsatzes mit der Auffassung entgegentritt, daß der unterstellte Rohaufschlag von 100 % der Lebenswirklichkeit nicht gerecht werde. Die belangte Behörde hat das Verfahren insoweit ergänzt, als sie den Beschwerdeführer mit den bei zwei vergleichbaren Betrieben ermittelten Rohaufschlägen in eben diesem und höherem Ausmaß konfrontiert hat. Das vom Beschwerdeführer der Vergleichbarkeit der zum Vergleich herangezogenen Betriebe mit seinem Unternehmen entgegengesetzte Argument von Lagerabbau und Goldpreisverfall war nicht stichhäftig. Der Beschwerdeführer übersieht zum einen, daß das von ihm beanstandete Ergebnis eines Rohaufschlages von 100 % ohnehin nur die Jahre 1984 bis 1986 trifft, was dem behaupteten Lagerabbau für das Jahr 1987 schon aus diesem Grund den Aussagewert nimmt. Hinsichtlich der Jahre 1984 bis 1986 aber ist auch aus der vom Beschwerdeführer überreichten Aufstellung der ins Treffen geführte Lagerabbau in einem ins Auge fallenden Ausmaß gar nicht zu ersehen; resultierte doch im Gegenteil etwa im Jahre 1985 73 % des Wareneinsatzes aus in diesem Jahr zugekaufter Ware, während in den Jahren 1984 und 1986 der Abbau des Warenvorrates im Verhältnis zum Neuzukauf von Ware lediglich zwischen 50 und 60 % lag. Daß diese vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Daten den von der Betriebsprüferin in Würdigung der hervorragenden Lage des Geschäftes des Beschwerdeführers herangezogenen und durch zwei Vergleichsbetriebe gestützten Rohaufschlag bedenklich erscheinen lassen hätten, kann der Gerichtshof nicht finden. Der Goldpreisverfall mußte die Vergleichsbetriebe ebenso getroffen haben; daß die von einem Juwelier innerhalb eines Geschäftsjahres abgesetzte Ware Bestände enthält, die in früheren Jahren angeschafft worden waren, entspricht dem gewöhnlichen Lauf der Dinge. Abweichende Verhältnisse ungewöhnlichen Ausmaßes, welche es verwehrt hätten, seinen Betrieb mit anderen zu vergleichen, waren den vom Beschwerdeführer

vorgetragenen Daten für die interessierenden Jahre 1984 bis 1986 gar nicht zu entnehmen. Daß den vom Beschwerdeführer vorgelegten Daten angesichts der gravierenden Aufzeichnungsmängel zudem sonderliche Verlässlichkeit nicht zuzutrauen war, hat die belangte Behörde insoweit zutreffend noch angemerkt. Daß die vorangegangene Betriebsprüfung über die Vorjahre einen Rohaufschlag nur in Höhe von 80 % vorgenommen hatte, hat keine Aussagekraft über die Schlüssigkeit der Erwägungen, welche nunmehr zum Ansatz eines Rohaufschlages von 100 % geführt hatten. Diesen Erwägungen aber ist der Beschwerdeführer, wie dargestellt, mit Argumenten entgegengetreten, die Bedenken am gefundenen Schätzungsergebnis nicht hervorrufen konnten.

Es hat der Spruch des angefochtenen Bescheides mit der Bestätigung des gefundenen Schätzungsergebnisses den Beschwerdeführer in seinen Rechten somit nicht verletzt.

2. Zum entnommenen Mietrecht:

Wie schon im Verwaltungsverfahren, so tritt der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof der behördlichen Beurteilung entgegen, die Mietrechte an seinem Geschäftslokal seiner Gattin abgetreten zu haben. Dem Beschwerdeführer sei eingeräumt, daß die Begründung des angefochtenen Bescheides auch zu diesem Punkt kritikwürdig erscheint, weil die belangte Behörde über die einzelnen, von der Betriebsprüferin berichteten und vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren anders beurteilten rechtsgeschäftlichen Vorgänge im Zusammenhang mit den Mietrechten am Geschäftslokal die der Sachlage nach angezeigten Feststellungen nicht in der wünschenswerten aktenmäßig belegten Einzeldarstellung wiedergegeben hat.

Es bestreitet der Beschwerdeführer allerdings auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht die Tatsache, daß in der Position des Hauptmieters an dem von ihm weiterhin genützten Geschäftslokal im Jahre 1986 ein Wechsel dahin eintrat, daß anstelle seiner Person seine Gattin Hauptmieter der betrieblich genutzten Räumlichkeiten wurde. Der Begründung des angefochtenen Bescheides läßt sich entnehmen, daß die belangte Behörde zwischen der Aufgabe der Mietrechte durch den Beschwerdeführer und der unmittelbar anschließenden Anmietung des von ihm benützten Lokals durch seine Gattin einen sachlichen Zusammenhang dergestalt als vorgelegen angenommen hat, daß es dem Beschwerdeführer gelungen war, seinen Vermieter zur Neuvermietung der Geschäftsräumlichkeiten an seine Ehegattin zu veranlassen. Diese Beweiswürdigung kann nicht als unschlüssig angesehen werden. Daß der Beschwerdeführer zu einem Zeitpunkt, als der Termin der beabsichtigten Betriebsaufgabe infolge Pensionierung noch nicht gesichert feststand, seine Bestandrechte am Lokal aufgegeben hätte, ohne sich der Möglichkeit der unbeeinträchtigten Weiterbenützung der Räumlichkeiten zu vergewissern, erschien in der Tat ebenso abwegig wie der Gedanke einer bloßen Zufälligkeit der Entscheidung des Hauseigentümers, das freigewordene Bestandobjekt just an die Gattin des Beschwerdeführers zu vermieten. Auf die gegen eine Beurteilung der im einzelnen abgewickelten Rechtsgeschäfte als Gestaltungsmißbrauch nach § 22 BAO abzielenden Beschwerdeaufführungen ist nicht einzugehen, weil die belangte Behörde Gestaltungsmißbrauch erkennbar nicht angenommen hat.

Auf der Basis der insoweit unbedenklichen behördlichen Feststellung, daß der Beschwerdeführer es war, der - auf dem Wege welcher zivilrechtlich gewählter Vorgangsweisen immer - den Wechsel der Hauptmietrechte am Geschäftslokal von sich auf seine Gattin bewirkt hatte, erweist sich auch die rechtliche Beurteilung des so festgestellten Sachverhaltes als zutreffend. Die Bestandrechte des Beschwerdeführers am Geschäftslokal waren notwendiges Betriebsvermögen auch dann, wenn sie in die Steuerbilanz nicht aufzunehmen waren; der vom Beschwerdeführer veranlaßte - unbestritten gegenleistungslose - Übergang dieser Bestandrechte an seine Ehefrau bedeutete demnach die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes und wurde von der belangten Behörde damit zutreffend als Entnahmevergang qualifiziert (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, TZ 30 zu § 4 EStG 1972).

Auch die der Ermittlung des Entnahmeteilwertes der Mietrechte entgegengesetzten Argumente sind nicht geeignet, die Beschwerde zum Erfolg zu führen. Daß es bei der Bewertung von Entnahmen auf deren Teilwert im Entnahmzeitpunkt ankommt (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, a.a.O., TZ 66 zu § 6 EStG 1972), trifft zu. Da bei aufrechtem Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes (§ 6 Z. 1 EStG 1972) in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muß der Teilwert aber regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 28 zu § 6 EStG 1972 allgemein). Daß der bloß 15 Monate nach dem Entnahmzeitpunkt von der Ehegattin des Beschwerdeführers in der Veräußerung der ihr zugekommenen Mietrechte erzielte Erlös als Indiz für

einen in dieser Höhe gelegenen Wert der Nutzungsrechte am Geschäftslokal schon zum Entnahmzeitpunkt nicht geeignet gewesen wäre, vermag der Gerichtshof im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Es hat der Beschwerdeführer auch weder im Verwaltungsverfahren noch vor dem Verwaltungsgerichtshof Sachverhalte vorgetragen, die eine Unterschiedlichkeit des Wertes der Mietrechte zum Entnahmzeitpunkt von jenem zum Zeitpunkt ihrer entgeltlichen Veräußerung durch die Gattin des Beschwerdeführers nahelegen hätten können. Die Relevanz eines der belangten Behörde in der Ermittlung des für den Entnahmeteilwert gefundenen Schätzungsergebnisses gegebenenfalls unterlaufenen Verfahrensmangels wußte der Beschwerdeführer in seinem Vorbringen nicht darzutun; sie ist bei der gegebenen Sachlage auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen. Die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung aber, selbst für die Aufgabe der Mietrechte eine Gegenleistung gar nicht erhalten zu haben, argumentiert an den gesetzlich statuierten Rechtsfolgen des Entnahmetatbestandes (§ 4 Abs. 1 EStG 1972) vorbei.

Es wurde der Beschwerdeführer somit auch zu diesem Punkt der Beschwerde durch den angefochtenen Bescheid im Ergebnis in seinen Rechten nicht verletzt.

Die Beschwerde erwies sich demnach insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Beweismittel Urkunden

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1991130211.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