jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/21 88/14/0110

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.09.1993

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §163;
BAO §184;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des G in S, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 18. Februar 1988, Zl. 269-GA3BK-DZ/85, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1982 zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.780,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt einen Handel mit Textilwaren und zwar sowohl im Rahmen eines ständigen Geschäftslokales als auch als Marktfahrer. Er ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972.

Für die Jahre 1980 bis 1982 fand bei ihm eine Betriebsprüfung statt, die zu folgender Nachkalkulation bei den Markterlösen (erklärter Rohaufschlag laut Prüfer 35 %) führte:

Der Anteil der Mäntel wurde mit 10 % des Wareneinsatzes angenommen und ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 94 % ermittelt. Für die restlichen Waren wurde ein Rohaufschlag von 60 % angesetzt. Bei 10 % der Umsätze wurden Rabatte im Ausmaß von 20 % berücksichtigt. Schließlich wurde der mit S 7.000,-- jährlich erklärte Eigenverbrauch auf S 12.000,-- erhöht.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Er habe nie behauptet, bei den Markterlösen einen Rohaufschlag von nur 35

% zu erzielen. Diese Annahme des Betriebsprüfers beruhe auf einem Mißverständnis. Auf die Frage des Prüfers, welcher Preis für eine Ware erzielt werde, die um S 100,-- eingekauft worden sei, habe der Beschwerdeführer einen Betrag von S 150,-- bis S 160,-- genannt. Dabei sei aber dem Nettoeinkaufswert der Bruttoverkaufspreis gegenübergestellt worden. In Wahrheit habe der durchschnittliche Rohaufschlag bei den am Markt verkauften Waren 50 bis 60 % betragen, und zwar unter Berücksichtigung der im Markthandel üblichen Preisnachlässe. Eine Trennung des Rohgewinnes in Geschäftsumsätze einerseits und Marktumsätze andererseits sei nicht möglich, weil zwar die Umsätze, nicht jedoch der Wareneinkauf getrennt aufgezeichnet würden. Der tatsächlich erzielte Rohaufschlag habe sich in den geprüften Jahren "mit 55 bis 58 % absolut im Rahmen des Normalen" bewegt. Diese Rohaufschläge lägen etwas über dem durch Statistik ermittelten Durchschnittswert von 53,6 %.

Der Prüfer habe auf dem "Krämermarkt K" Erhebungen durchgeführt und dabei Rohaufschläge zwischen 47 % (Kleider) und 97 % (Mäntel) ermittelt. Bei Verkaufsaktionen des Beschwerdeführers seien Preisnachlässe zwischen 33 % und 62 % gewährt worden. Aufgrund lückenlos vorhandener Paragons für das Jahr 1982 könnten der gesamte Ausverkauf und die Aktionsverkäufe nachgewiesen werden. Diese hätten 20,8 % des Gesamtumsatzes betragen. Teilweise seien dabei Waren auch unter dem Einstandspreis verkauft worden. Da nur Damenoberbekleidung geführt werde, sodaß ein Eigenverbrauch nur für die Ehegattin des Beschwerdeführers in Betracht komme, sei die Zuschätzung zum Eigenverbrauch unberechtigt. Mit Rücksicht auf die formell einwandfreie Buchführung hätte eine Zuschätzung nur dann erfolgen dürfen, wenn die Abgabenbehörde (kalkulatorische) Umsatzabweichungen im Ausmaß von mehr als 10 % festgestellt hätte.

Über Anfrage des Finanzamtes gab der Beschwerdeführer in der Folge den Wareneinsatz betreffend Mäntel nach Stückzahl und Einstandspreis gegliedert für den Prüfungszeitraum bekannt.

Der Prüfer nahm zu der Berufung wie folgt Stellung:

Der Beschwerdeführer habe nicht bloß einmal, sondern mehrmals den Rohaufschlag bei den Marktverkäufen mit 35 % angegeben. Der durchschnittliche Rohaufschlag im Geschäft sei, den Erklärungen des Beschwerdeführers entsprechend, mit 81 % anerkannt worden. Bei den Marktverkäufen sei ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 71 % festgestellt worden. Die demgegenüber vom Beschwerdeführer behaupteten Prozentsätze von 55 % bis 58 % entsprächen nicht der Realität und seien durch Erhebungen am Krämermarkt K wiederlegt worden. Die Erfahrungswerte aus Vergleichsbetrieben lägen zwischen 70 und 100 %.

Aufgrund des mitgeteilten Wareneinsatzes bei Mänteln ermittelte der Prüfer die Gesamterlöse neuerlich durch Kalkulation und gelangte zu Beträgen, die um rund S 10.000,-- jährlich geringer waren als bisher. Weiters hielt der Prüfer in seiner Stellungnahme fest, daß zwar die Tageslosungen im Geschäft durch Paragons nachgewiesen worden seien, daß aber die Ergebnisse der Marktgeschäfte nur durch "Nachzählen" des täglich eingenommenen Geldes ermittelt und auf "Zetteln" festgehalten worden seien. Der vom Prüfer erhöhte Eigenverbrauch sei für zwei im Verkauf tätige und daher gut gekleidete Personen als angemessen zu bezeichnen. Der Prüfer habe die Markterlöse von den Geschäftserlösen getrennt. Nur bei den Markterlösen seien Kalkulationsdifferenzen zugerechnet worden, sodaß die vom Beschwerdeführer erwähnte "10 %-Grenze" erheblich überschritten worden sei.

Der Beschwerdeführer bestritt in einer Entgegnung, daß er den Rohaufschlag auf den Krämermärkten "mehrmals" mit 35 % angegeben habe, und wies auf das Mißverständnis hin, das auf den im Textilhandel üblichen Vergleich von Nettoeinkaufswert und Bruttoverkaufswert zurückzuführen sei. Die vom Prüfer vorgenommene kalkulatorische Trennung von Geschäftsverkäufen und Marktverkäufen sei mangels Trennbarkeit des Wareneinsatzes nicht möglich. Unklar sei daher, wie der Prüfer bei den Marktgeschäften auf einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 71 % gelangt sei. Eine Aufgliederung in Warengruppen mit verschiedenen Rohaufschlägen und unter Berücksichtigung von Aktions- und Räumungsverkäufen mit Preisnachlässen von durchschnittlich 30 % zeige, daß die erklärten Umsätze durchaus den üblichen Rohaufschlägen entsprächen. Zum Eigenverbrauch sei zu sagen, daß der Prüfer, obwohl er darauf hingewiesen worden sei, den Umstand nicht berücksichtigt habe, daß mit Rücksicht auf das Warensortiment (ausschließlich Damenoberbekleidung) nur ein Eigenverbrauch für eine Person, nämlich für die Ehegattin des Beschwerdeführers, anzusetzen gewesen sei.

In einer weiteren Stellungnahme hielt der Prüfer dem Vorbringen des Beschwerdeführers entgegen, daß dieser auf den Krämermärkten die Preise nicht ausgezeichnet habe. Auf Befragen des Prüfers habe der Beschwerdeführer Preise genannt, dann aber versucht, durch Vorlage falscher Einkaufsrechnungen den Rohaufschlag zu seinen Gunsten zu

verändern. Die vom Beschwerdeführer zum Nachweis der Üblichkeit seiner Rohaufschläge herangezogenen betriebswirtschaftlichen Erhebungen der "Bundeshandelskammer" müßten "keineswegs von der Finanzverwaltung anerkannt werden". Vielmehr seien die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse heranzuziehen. Durch die Erhöhung des Eigenverbrauches könne der Beschwerdeführer in seinen rechtlichen Interessen nicht verletzt sein, weil bei geringerem Eigenverbrauch der gewinnbringende Verkauf der entsprechenden Waren unterstellt werden müßte.

Nach Ergehen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (in der Person des Vertreters war zwischenzeitlich ein Wechsel eingetreten) unter anderem vor, daß der angeblich vom Beschwerdeführer dem Prüfer bekanntgegebene Rohaufschlag bei den Marktgeschäften nur auf einem Mißverständnis beruhen könne, zumal der Beschwerdeführer unbestritten mit wesentlich höheren Rohaufschlägen (zwischen 60 % und 90 %) verkauft und diese Erlöse auch erklärt habe. Der Prozentsatz von 35 v.H. sei vom Prüfer nur dazu verwendet worden, um rechnerisch einen entsprechend großen Anteil des Wareneinsatzes den Marktgeschäften zurechnen zu können. Danach habe er den so verwendeten Rohaufschlag "fallen gelassen" und mit wesentlich höheren Rohaufschlägen kalkuliert. Eine solche Vorgangsweise sei unlogisch, weil eine (angebliche) Behauptung, der in der Folge kein Glauben geschenkt wird, dessen ungeachtet für die Aufteilung des Wareneinsatzes herangezogen werde.

Der Vorsitzende des Berufungssenates wies darauf hin, dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sei zu entnehmen, daß die Nachkalkulation in der Folge auf eine neue Grundlage gestellt worden sei. Anhand einzelner Verkäufe sei der Rohaufschlag im Geschäft festgestellt worden. Aus diesen Feststellungen habe rechnerisch der Anteil am Wareneinsatz ermittelt werden können, der die Marktgeschäfte betroffen habe.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zeigte sich von diesen Berechnungen nicht informiert. Auch der Beschwerdeführer bestritt, mit dem Prüfer eine andere Kalkulation durchbesprochen zu haben.

Weiters brachte der Beschwerdeführer bzw. sein steuerlicher Vertreter vor, daß eine getrennte Kalkulation der Geschäftserlöse einerseits und der Markterlöse andererseits weder erforderlich noch möglich gewesen sei. Die vom Prüfer getroffenen "Einzelfeststellungen" hätten sich auf die Einkaufspreise und die auf den einzelnen Waren angegebenen Verkaufspreise bezogen. Zur Preisauszeichnung sei der Beschwerdeführer verpflichtet. Das bedeute aber noch lange nicht, daß die angegebenen Preise beim Verkauf auch tatsächlich erzielt worden seien. Insbesondere auf den Krämermärkten seien (individuelle) Preisnachlässe, also Abweichungen von den Preisauszeichnungen üblich. Solche Preisnachlässe seien nicht jedesmal prozentuell ausgerechnet worden; genaue Angaben über die solcherart schwankenden Rohaufschläge könnten daher nicht gemacht werden. Der durchschnittliche Rohaufschlag liege jedenfalls über jenem, der in der Statistik der Handelskammer mit 53 % angegeben sei. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung sei vom Prüfer nicht bestritten worden. Die Hinzuschätzungen seien im Ausmaß von 4,6 % (1980), 5,2 % (1981) und 5,9 % (1982) erfolgt und lägen daher unter der vom Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich ausgesprochenen 10 %-Grenze.

Die belangte Behörde gab der Berufung teilweise statt, indem sie die vom Prüfer kalkulatorisch ermittelten Gewinnerhöhungen reduzierte. Lediglich die Umsatzsteuer 1982 erhöhte sie geringfügig um S 265,--.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde bestreitet nicht die Richtigkeit der vom Beschwerdeführer wiederholt aufgestellten Behauptung, daß die von ihm geführten Bücher und Aufzeichnungen formell ordnungsmäßig waren. Sie bezieht sich auch ausdrücklich auf die Bestimmung des § 163 BAO, wonach Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 leg. cit. entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Buchführung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Schließlich zitiert sie auch die hg. Rechtsprechung, wonach die sachliche Richtigkeit ordnungsmäßig geführter Bücher und Aufzeichnungen im allgemeinen nur dann in Zweifel zu ziehen sein wird, wenn ihr Ergebnis wesentlich von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Nachkalkulation abweicht, was beim Umsatz regelmäßig bei Abweichungen von mehr als 10 % der Fall sein wird.

Der Nachweis eines derartigen Abweichens ist der belangten Behörde nicht gelungen. Zunächst fällt auf, daß die Erlöshinzurechnungen insgesamt folgendes Bild ergeben:

	1980	1981	1982
Erklärte Erlöse	S 2,150.997,--	S 1,969.734,--	S 2,112.886,--
davon			
Markterlöse	S 607.830,--	S 621.250,--	S 753.542,--
nachkalkulierter			
Markterlös	S 702.488,--	S 727.648,--	S 891.016,--
Zuschätzung			
daher	S 94.658,--	S 106.398,--	S 137.474,--
in %	4,4 %	5,4 %	6,5 %

Die Zuschätzungen bewegen sich sohin deutlich unter der oben erwähnten 10 %-Grenze. Die belangte Behörde verweist jedoch darauf, daß die Zuschätzung nur bei den Markterlösen vorgenommen worden sei und daß diese von den im Geschäft erzielten Umsätzen getrennt werden müßten. Bei getrennter Betrachtung komme man zu einer Zuschätzung von mehr als 10 %.

Zu Recht wendet sich der Beschwerdeführer gegen eine derartige Trennung. Unbestritten ist, daß der Textilhandel des Beschwerdeführers einen einheitlichen Betrieb darstellt. Die eingekauften Textilien werden sowohl im Geschäft als auch am Markt zum Verkauf angeboten. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer von unterschiedlichen Vermarktungsmöglichkeiten Gebrauch macht, rechtfertigt für sich allein noch nicht die Vermutung, daß die Erlöse aus einem Bereich ordnungsgemäß erfaßt und erklärt, die des anderen Bereiches jedoch verkürzt werden. Um diese Vermutung vom Sachverhalt her zu untermauern, geht die belangte Behörde von der Erlösaufteilung des Beschwerdeführers aus und spricht in diesem Zusammenhang wiederholt von "unbestritten feststehenden Erlösen". Diese Erlöse nimmt sie zur Grundlage einer Rechenoperation, die das Ziel hat, die Unrichtigkeit der Erlöse darzutun. Sie übersieht dabei, daß Werte, die sich letztlich als unrichtig herausstellen, nicht tragender Teil einer richtigen Rechnung sein können. Stellen sich die auf dem Markt erzielten Erlöse als unrichtig heraus, so können sie auch nicht für die Ermittlung des richtigen Wareneinsatzes bzw. für dessen Aufteilung auf Geschäft und Markt herangezogen werden. Genau das hat aber die belangte Behörde getan, indem sie den Wareneinsatz des Geschäftes durch Rückrechnung aus den im Geschäft erzielten Erlösen ermittelt und den Differenzbetrag an Wareneinsatz dem Markt zugerechnet hat. Ebensogut hätte sie die Vollständigkeit der Erfassung der im Geschäft getätigten Verkäufe bezweifeln können, was zu einer Verschiebung des Wareneinsatzes vom Marktbereich zum Geschäftsbereich geführt hätte, sodaß die auf dem Markt erzielten Erlöse den Rohaufschlags-Erfahrungssätzen entsprochen hätten.

Mit diesen Überlegungen soll aufgezeigt werden, daß für die von der belangten Behörde vorgenommene Trennung und Zurechnung des Wareneinsatzes zu Geschäft einerseits und Markt andererseits keine verläßlichen Anhaltspunkte vorlagen. Eine solche Trennung war daher, wie der Beschwerdeführer zu Recht betont, nicht möglich und im Sinn einer ordnungsmäßigen Buchführung auch nicht erforderlich, weil die Tatsache, daß ein Kaufmann gleichartige und gleichwertige Waren der Marktsituation entsprechend zu unterschiedlichen Preisen verkauft - etwa im Zuge eines Ausverkaufes oder auch auf Märkten - noch keine Trennung des Wareneinsatzes gebietet. Vielmehr ist diesem Umstand durch Ermittlung eines durchschnittlichen (gewogenen) Rohaufschlages Rechnung zu tragen. Betrachtet man aber die letztlich auf einer bloßen Vermutung - nämlich der ziffernmäßigen Trennung des Wareneinsatzes - aufbauende Zuschätzung durch Nachkalkulation in ihrer Gesamtheit, so bleibt ihr Ausmaß weit unter jener Grenze von 10 %, ab deren Überschreiten der Gerichtshof ein wesentliches Abweichen der Aufzeichnungen von allgemeinen Erfahrungswerten und damit die Schätzungsberechtigung bejaht hat (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 1986, 84/13/0284). Besonders gelagerte Umstände, die eine Schätzung auch ohne Überschreiten der genannten Grenze gerechtfertigt hätten, wurden von der belangten Behörde nicht aufgezeigt und sind auch für den Gerichtshof nicht erkennbar. Die verschiedenen Einzelfeststellungen des Prüfers, auf die sich die belangte Behörde beruft, gewannen letztlich alle erst dadurch Relevanz, daß sie in Beziehung zu einem (getrennten) Wareneinsatz gebracht wurden, dessen Ausmaß nicht als erwiesen angenommen werden konnte.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als nicht ausreichend schlüssig begründet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991. Stempelgebühren waren nur in dem Ausmaß zu ersetzen, in dem sie durch Schriftsätze und Beilagen verursacht wurden, zu deren Vorlage der Beschwerdeführer verhalten war bzw. die der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung dienten.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1988140110.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at