

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/15 91/13/0125

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.09.1993

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §134;

BAO §135 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs3;

BAO §284 Abs1;

BewG 1955 §10 Abs2;

BewG 1955 §53 Abs10;

BewG 1955 §55 Abs1;

EStG 1972 §6 Z1;

EStG 1972 §6 Z2;

## 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 der Schriftführerin Oberkommissarin Dr. Büsser, über die Beschwerde des J in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 28. Jänner 1991, GZ. 6/1-1108/89-02, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1977 bis 1979 sowie Verspätungszuschläge zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1979, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1978 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer erzielte als Grundstückshändler bis zur Aufgabe des Betriebes am 15. Oktober 1979 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt.

Im Zuge einer die Streitjahre 1977 - 1979 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung befand die Prüferin unter anderem, daß wegen Nichtvorlage von Unterlagen die erklärten Privatanteile für 1977 und 1978 um je S 10.000,- zu erhöhen seien. Im Jahr 1978 wäre die "Verbindlichkeit D Honorarverrechnung" in Höhe von S 25.000,- ertragswirksam aufzulösen (S 23.148,15) und die darauf entfallende Vorsteuer (S 1.851,85) zu berichtigen. Die vom Beschwerdeführer im Jahr 1979 durchgeführte Teilwertabschreibung für ein im Umlaufvermögen befindliches Grundstück in A. in der Höhe von S 2,275.159,79 wurde von der Prüferin nicht beanstandet; jedoch wäre der gemeine Wert dieses Grundstückes anlässlich der Betriebsaufgabe nicht mit dem nach der erwähnten Teilwertabschreibung ausgewiesenen Restbuchwert von S 1,298.897,20, sondern mit S 7,500.000,- anzusetzen. Da die Steuererklärungen für 1979 verspätet eingebracht worden wären, wäre von den festgestellten Abgabebeträgen (Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Gewerbesteuer) jeweils ein Verspätungszuschlag von 5 % festzusetzen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechende Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide sowie die Bescheide betreffend Verspätungszuschläge zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1979.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung und brachte nach einer Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung zu dieser Berufung eine Gegenäußerung ein. Nach weiteren Eingaben aufgrund entsprechender Vorhalte wurde der Berufung mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1979 und Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1979 teilweise stattgegeben. Die Berufungsbehörde versagte die Anerkennung der Teilwertabschreibung für das Grundstück in A., setzte den gemeinen Wert der Liegenschaft jedoch lediglich mit dem insofern korrigierten Buchwert von S 3,574.057,- fest. Der Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1979 wurde der neu festgesetzten Einkommensteuer angepaßt. Im übrigen wurde die Berufung jedoch abgewiesen. Die in einer Berufungsergänzung beantragte mündliche Verhandlung wurde nicht durchgeführt.

In der Beschwerde gegen diese Berufungsentscheidung beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in der Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

### **1. Mündliche Berufungsverhandlung**

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt. Dieser Antrag ist in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder in einem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO zu stellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung den Standpunkt eingenommen, daß der Antrag auf Durchführung einer Verhandlung vor dem Berufungssenat schon in der Berufungsschrift selbst gestellt werden muß. Es genügt nicht, wenn er erst in einem ergänzenden Schriftsatz, sei es auch noch innerhalb der Rechtsmittelfrist, gestellt wird (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 14. April 1986, 84/15/0221).

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht wurde in der Berufung vom 30. März 1988 lediglich um "Fristverlängerung" für eine ergänzende Begründung der eingebrachten Berufung ersucht. Der am 31. Mai 1988 (anlässlich dieser ergänzenden Begründung) gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde daher verspätet gestellt.

Daß die belangte Behörde eine mündliche Berufungsverhandlung nicht von Amts wegen anberaumt hat, kann eine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers schon deswegen nicht bewirken, weil ein neben dem ohnehin statuierten Antragsrecht bestehendes subjektiv öffentliches Recht auf amtswegige Durchführung einer solchen Verhandlung der

Verfahrenspartei nicht eingeräumt ist.

Der Beschwerdeführer hatte ausreichend Gelegenheit, alles der Rechtsverfolgung dienliche vorzubringen und dabei auch unter Angabe des jeweiligen Beweisthemas entsprechende Beweisanträge zu stellen. Wenn er dies in der verfehlten Annahme, es werde eine mündliche Berufungsverhandlung stattfinden, nicht getan hat, so kann der belangten Behörde nicht der Vorwurf gemacht werden, sie hätte dem Beschwerdeführer erforderlich scheinende Beweise nicht von Amts wegen aufgenommen.

## 2. Bewertung der Liegenschaft in A.

Im streitgegenständlichen Zeitraum zählte ein Grundstück in A. im Ausmaß von 3.225 m<sup>2</sup> zum Umlaufvermögen des Beschwerdeführers. Diese Liegenschaft wurde vom Beschwerdeführer im Jahr 1973 um S 1.169.062,-- erworben, wobei S 584.531,-- sofort bezahlt wurden und der Restbetrag von S 584.531,-- gegen Zinsen von 0,5 % im Monat gestundet wurde.

Mit Schreiben vom 24. Juli 1974 teilte der Bürgermeister der Gemeinde A. mit, daß der Gemeinderat ein Zufahrtsrecht über das gemeindeeigene Grundstück, das zwischen dem Servitutsweg, auf dem die Liegenschaft des Beschwerdeführers erreicht werden kann, und dem öffentlichen Weg liegt, nicht bewillige.

Im Jahr 1977 wurde ein Vergleich zwischen dem Beschwerdeführer und dem Verkäufer der Liegenschaft abgeschlossen, wonach sich der geschuldete Restkaufpreis von S 584.531,-- auf S 190.000,-- ermäßigte.

Der Beschwerdeführer erhöhte den Buchwert des Grundstückes bis 1979 durch Aktivierungen "objektbezogener Aufwendungen" auf S 3.574.056,99. Anlässlich der Betriebsaufgabe nahm er eine Teilwertabschreibung in der Höhe von S 2.275.160,-- vor und entnahm die Liegenschaft zum Restbuchwert erfolgsneutral ins Privatvermögen. Im Gegensatz dazu setzte die Prüferin nicht den Restbuchwert als gemeinen Wert für das Grundstück an, sondern S 7.500.000,-- und ermittelte aufgrund dieser Bewertungsgröße den Aufgabegewinn.

In den Akten findet sich ein Gutachten des Architekten G. vom 23. November 1979, der den Verkehrswert der streitgegenständlichen Liegenschaft mit S 1.612.500,-- festsetzt.

Da die Eigentümer der benachbarten, dienenden Grundstücke das Servitutsrecht des Beschwerdeführers beeinträchtigten, indem sie den Servitutsweg verbauten, führte der Beschwerdeführer gegen Dr. P. und Dr. S. jeweils einen Servitutsprozeß. Beide Klagen wurden am 2. Mai 1978 eingebracht. Mit der Entscheidung des OGH vom 27. Mai 1982, 7 Ob 610/82, bestätigte der OGH die klagsstattgebenden Urteile gegen Dr. P. Mit dem Urteil des OGH vom 19. Juli 1985, 4 Ob 1521/85, wurde die außerordentliche Revision der beklagten Partei Dr. S. abgewiesen.

Nach der Übernahme des Grundstückes in A. in das Privatvermögen brachte der Beschwerdeführer am 9. September 1980 gegen die Gemeinde A. den Antrag auf Einräumung eines Notwegerechtes ein. Mit der Entscheidung des OGH vom 26. November 1985, 2 Ob 659/85, obsiegte der Beschwerdeführer. Aus den Prozeßunterlagen ist ersichtlich, daß der gemeindeeigene Zufahrtsweg im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages (1973) in der Natur schon vorhanden sowie befestigt gewesen und dem Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers sowie anderen Anrainern die Benützung gestattet worden sei.

Am 8. Jänner 1981 schenkte der Beschwerdeführer diese Liegenschaft seiner Ehegattin .

Am 8. Juli 1981 wurde im Auftrag des Beschwerdeführers ein umfangreiches Schätzgutachten des Baumeisters Ing. P. erstellt. Darin hielt dieser fest, daß die Lage der Liegenschaft, die etwas außerhalb des Ortszentrums und nahe einer Skiabfahrt liege, als gut zu bezeichnen sei. Der Flächenwidmungsplan weise das Grundstück als Fremdenverkehrs-Aufschließungsgebiet aus. Unter der Voraussetzung, daß die Liegenschaft über eine ordnungsgemäße Zufahrtsmöglichkeit verfüge, sei ein Verkehrswert von S 3.870.000,-- angemessen. Als Begründung wurde angeführt, daß am Ortsrand von A. vergleichbare Grundstücke in vergleichbarer Lage mit dem vorstehend ausgewiesenen Verkehrswert gehandelt würden.

Am 18. Juli 1986 wurde die Liegenschaft von der Ehegattin des Beschwerdeführers aufschiebend bedingt um S 9.500.000,-- veräußert. In den Verwaltungsakten findet sich dazu ein Schreiben des Rechtsanwaltes der Käuferin, worin dieser feststellt, daß ein über S 6.000.000,-- liegender Kaufpreis wirtschaftlich nicht vertretbar sei. Im Hinblick auf die endgültige und vollständige Streitbereinigung in bezug auf den Nachbarn Dr. S. sei der "Wert der besonderen Vorliebe" aber akzeptabel.

Die Berufungsbehörde anerkannte die vom Beschwerdeführer vorgenommene Teilwertabschreibung im Jahr 1979 in der Höhe von S 2,275.160,-- nicht. Abweichend von der Auffassung des Finanzamtes setzte sie den gemeinen Wert des Grundstückes anlässlich der Betriebsaufgabe nicht mit S 7,500.000,--, sondern mit dem Buchwert von S 3,574.057,-- an. Als Begründung wurde angeführt, der Beschwerdeführer habe spätestens im Jahr 1977, als ihm ein Preisnachlaß vom Verkäufer gewährt worden sei, von den Problemen in bezug auf die Zufahrtsmöglichkeit gewußt. Obwohl ihm diese Schwierigkeit bekannt gewesen sei, habe er in diesem Jahr keine Teilwertabschreibung vorgenommen. Der Beschwerdeführer habe im Gegenteil durch Aktivierungen den Buchwert bis zum Jahr 1979 ständig erhöht. Weder aus dem Kaufvertrag vom 14. März 1973 noch aus den Schätzgutachten aus den Jahren 1979 und 1981 gehe hervor, daß das Grundstück eine wertmindernde Veränderung erfahren habe. Diesen Gutachten sei auch nicht zu entnehmen, daß ernsthafte Befürchtungen, der Liegenschaft könnte auf Dauer jede Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Befahrung fehlen, nie bestehen hätten können. Dafür spreche weiters, daß der Beschwerdeführer erst am 9. September 1980 beim Bezirksgericht Landeck einen Antrag auf Einräumung eines Notwegrechtes eingebracht habe, das vom Beschwerdeführer de facto stets ausgeübt worden sei. Da eine faktische Wertminderung der Liegenschaft, die nicht durch Wertsteigerungen am Grundstücksmarkt zumindest ausgeglichen worden wäre, nicht feststellbar sei, sei die 1979 vorgenommene Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt. Die vom Beschwerdeführer im Zuge des Berufungsverfahrens beigebrachten Verträge über Vergleichsgrundstücke könnten nicht herangezogen werden, weil weder die tatsächliche Beschaffenheit, noch die ihrer Veräußerung bzw. dem Tausch zugrundeliegenden näheren Umstände bekannt seien. Die Berufungsbehörde gelangte daher zur Auffassung, die Liegenschaft sei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zum korrigierten Buchwert entnommen worden.

Der Beschwerdeführer rügt die Auffassung der Berufungsentscheidung, die Teilwertabschreibung hätte bereits 1977 erfolgen müssen. Da die Wiederaufnahme des Besteuerungsverfahrens auch das Jahr 1977 betroffen habe, hätte die belangte Behörde die im Jahr 1979 abgelehnte Abwertung zumindestens in jenem Jahr anerkennen müssen.

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, daß in dem Jahr, in dem eine Wertminderung eingetreten ist, die bilanzmäßige Abwertung vorgenommen werden muß. Jedoch geht die Berufungsbehörde nicht von der Ansicht aus, im Jahr 1977 sei eine Teilwertabschreibung berechtigt. Vielmehr verweist sie darauf, daß trotz der angeblich bestehenden Schwierigkeit bezüglich der Zufahrt vom Beschwerdeführer selbst keine Wertminderung geltend gemacht wurde. Wie aus den Akten des Verwaltungsverfahrens ersichtlich ist, nahm der Beschwerdeführer im Jahr 1977 sogar Aktivierungen in der Höhe von S 930.698,-- vor. Die diesbezügliche Rüge ist daher nicht berechtigt.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die Ablehnung der von ihm vorgenommenen Teilwertabschreibung im Jahre 1979 sei rechtlich nicht haltbar. Da sich zu diesem Zeitpunkt seine Hoffnungen auf positive Prozeßbeendigung nicht erfüllt hätten, sei eine Abwertung notwendig gewesen.

Der Meinung des Beschwerdeführers ist nicht beizupflichten. Gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 sind Grundstücke im Umlaufvermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungskosten kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden.

Nach § 6 Z. 1 dritter Satz EStG 1972 ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zum Teilwert ist nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes bereits am Bilanzstichtag eine OFFENKUNDIGE, ERHEBLICHE und DAUERENDE Entwertung eingetreten ist (vgl. das Erkenntnis vom 22. September 1992, 88/14/0088). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 18. Jänner 1984, 82/13/0173).

Dies ist dem Beschwerdeführer nicht gelungen. Weder aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten des Architekten G. noch aus dem Gutachten des Baumeisters Ing. P. ist ein Bewertungsabschlag für die Verletzung des Servitutsrechtes durch die Eigentümer der dienenden Grundstücke (Dr. S. und Dr. P.) ersichtlich. Wie aus den Prozeßunterlagen hervorgeht, ging es in diesen Prozessen nicht um die Frage, ob, sondern in welchem Ausmaß die Servitutsrechte bestehen. Die belangte Behörde konnte daher davon ausgehen, daß die Zufahrt über diese Grundstücke, auf Dauer gesehen, gesichert ist, und die Ausführungen des Beschwerdeführers hinsichtlich dieser vermeintlichen Wertminderung als nicht erwiesen betrachten.

In bezug auf die Einräumung des Notwegrechtes ist darauf hinzuweisen, daß der Antrag auf Einräumung eines Notwegrechtes erst nach Entnahme des Grundstückes ins Privatvermögen gestellt wurde. Obwohl der Beschwerdeführer bereits ab der Mitteilung des Bürgermeisters davon wußte, daß der Gemeinderat ein Zufahrtsrecht über das gemeindeeigene Grundstück nicht bewillige, stellte er in der Zeit, in der sich das Grundstück im Betriebsvermögen befand, keinen diesbezüglichen Antrag. Da der Beschwerdeführer die Möglichkeit besaß, diesen Anspruch geltend zu machen, und nicht anzunehmen ist, daß sich der Prozeßverlauf anders gestaltet hätte, kann nicht von einer dauerhaften Wertminderung gesprochen werden, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigt. Daß der Beschwerdeführer es unterlassen hat, seinen berechtigten Anspruch zu erheben und durchzusetzen, rechtfertigt die Teilwertabschreibung nicht. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, daß die Legalservitut des Notwegrechtes erst durch den Spruch des Außerstreitrichters rechtliche Wirksamkeit erlangt (vgl. Petrasch in Rummel2, Rz. 5 zu § 480).

Darüberhinaus rügt der Beschwerdeführer die Ermittlung des gemeinen Wertes des Grundstückes anlässlich der Betriebsaufgabe am 15. Oktober 1979. Die belangte Behörde hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Liegenschaft zum landwirtschaftlichen Vermögen zählen müssen. Aber auch bei Unterstellung unter das Grundvermögen hätte sich kein anderer als der vom Beschwerdeführer angesetzte Wert ergeben.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, daß gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1972 Wirtschaftsgüter, die nicht veräußert werden, im Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Nach § 10 Abs. 2 BewG ist der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes eine fiktive Größe, die auf Preisschätzungen beruht. Der gemeine Wert einer Liegenschaft ergibt sich im wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Er wird durch viele Umstände beeinflusst. Zu diesen preisbeeinflussenden Umständen zählen auch die Lage und die Größe des Grundstückes (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 18. Februar 1983, 81/17/0005).

Die Berufungsbehörde setzte die Liegenschaft in A. mit dem Buchwert (S 3,574.057,--) als gemeinen Wert an. Dem Verwaltungsgerichtshof erscheint diese Schätzung entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers deswegen unbedenklich, weil auch das Gutachten des Baumeisters Ing. P. zu einem Verkehrswert von S 3,870.000,-- kommt. Dieses Schätzgutachten geht bei der Bewertung der Liegenschaft ausdrücklich von Wertansätzen aus, die für vergleichbare Grundstücke in der vergleichbaren Lage und Beschaffenheit in A. bezahlt werden. Es entspricht daher den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für Vergleichspreise geforderten Kriterien (siehe z.B. das Erkenntnis vom 18. Februar 1991, 90/15/0036). Andererseits spricht auch der im Rahmen eines Vergleiches reduzierte Kaufpreis für das im Jahr 1973 erworbene Grundstück in Höhe von S 774.531,--

(S 584.531,-- + S 190.000,--) und der Veräußerungspreis im Jahr 1986 von S 9,500.000,-- unter Berücksichtigung einer kontinuierlichen Wertsteigerung für den von der Berufungsbehörde festgelegten gemeinen Wert. Dies gilt selbst dann, wenn der Verkaufspreis im Jahre 1986 um einen Bewertungsabschlag wegen des erzielten Liebhaberpreises zu korrigieren ist.

Dem als wertmindernd dargestellten Umstand im "Bericht" des Architekten G, es handle sich bei der Liegenschaft nicht um Bauland, sondern "bei größtem Wohlwollen" lediglich um Bau-Hoffungsland, kommt demgegenüber keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil sich an dieser Einschätzung zwischen Erwerb der Liegenschaft im Jahr 1973 und dem Verkauf der Liegenschaft durch die Gattin des Beschwerdeführers im Jahr 1986 keine Änderung ergeben hat. In beiden Kaufverträgen scheint als Widmung der veräußerten Grundstücke "Weide" auf.

Im Hinblick auf die ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen im Verwaltungsverfahren sind die vom Beschwerdeführer aufgezeigten vermeintlichen Verfahrensmängel wie die Unterlassung eines Lokalaugenscheines und der Einholung eines eigenen Sachverständigengutachtens nicht begründet.

3. "Verbindlichkeit" D

In der Bilanz des Beschwerdeführers für das Jahr 1978 wird auf der Passivseite unter der Überschrift "Verbindlichkeiten" das Konto "D Honorarverrechnung" ausgewiesen. Diese Position ist mit S 25.000,-- dotiert und mit einem nachgestellten Minus versehen.

Gegen die im Nettobetrag erfolgte ertragswirksame Auflösung dieser Bilanzposition und die entsprechende Vorsteuerberichtigung wandte der Beschwerdeführer ein, daß es sich bei dieser Position um einen Sollsaldo handle, der systemwidrig auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen worden wäre. Die belangte Behörde hielt dem im angefochtenen Bescheid lediglich entgegen, die entsprechende(n) Gegenbuchung(en) sei(en) weder aus dem Rechnungsabschluß ersichtlich noch hätten diesbezügliche Konten oder Belege vorgelegt oder sonstige Nachweise erbracht werden können.

Damit vermag die belangte Behörde jedoch das der Aktenlage entsprechende Berufungsvorbringen, bei dieser Bilanzposition handle es sich um eine Forderung des Beschwerdeführers, welche erforderlichenfalls (unter entsprechender Berücksichtigung der Vorsteuer) aufwands- und nicht erfolgswirksam aufzulösen gewesen wäre, nicht zu entkräften. Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid daher mit einem Begründungsmangel belastet, bei dessen Vermeidung sie zu einem anderen Bescheid kommen hätte können. Dieser war daher hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1978 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

#### 4. Schätzung des Eigenverbrauches

Die Prüferin führte hinsichtlich der Geschäftsaufzeichnungen aus, vom Beschwerdeführer sei eine unvollständige, weder chronologisch noch systematisch geordnete Kontenbuchhaltung vorgelegt worden. Die Anfangs- und Endsalden von Kontoblättern hätten wiederholt nicht übereingestimmt. Belege seien überhaupt nicht vorhanden. Die Ordnungsmäßigkeit und Beweiskraft der Buchführung sei daher nicht gegeben.

Der Beschwerdeführer habe trotz mehrmaliger Fristerstreckung im Zeitraum April 1984 bis Oktober 1987 weder seinem steuerlichen Vertreter noch der Prüferin die erforderlichen Unterlagen vorgelegt. Mit Schreiben vom 26. März 1987 sei er letztmalig dazu aufgefordert worden und es sei ihm mitgeteilt worden, daß bei Nichtentsprechung die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt würden.

Mangels anderer Möglichkeiten habe die Betriebsprüferin schließlich u.a. dem erklärten "Eigenverbrauch für Unkosten" 1977 (S 50.000,--) und 1978 (S 28.000,--) je S 10.000,-- zugeschätzt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens führte der Beschwerdeführer hinsichtlich des erklärten Eigenverbrauches 1977 und 1978 aus, es müsse sich seines Wissens um Kfz-Kosten, Miete und Energiekosten handeln. Im Hinblick auf deren Gesamthöhe 1977 von S 67.472,-- (Kfz) und S 65.292,-- (Miete, Energie) sowie 1978 von S 23.532,-- (Kfz) und S 40.216,-- (Miete, Energie) erschienen die erklärten Privatanteile 1977 und 1978 mehr als ausreichend, zumal 1977 Erlöse von etwa S 2,700.000,-- erzielt worden seien. Die nicht aufgefundenen Berechnungsgrundlagen seien damit erklärbar, daß der Eigenverbrauch als Pauschalsumme in der Bilanz angesetzt worden sei.

Die belangte Behörde wies die Berufung gegen die Zuschätzungen beim Eigenverbrauch ab. Als Begründung wurde ausgeführt, daß formelle Fehler der zu führenden Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifel an deren sachlicher Richtigkeit Anlaß geben, gemäß § 184 Abs. 3 BAO prinzipiell zur Schätzungsberechtigung führen. In Anbetracht der gravierenden Mängel in der Buchführung des Beschwerdeführers (unvollständige Aufzeichnungen, fehlende Belege) seien die Zuschätzungen zu Recht erfolgt.

Der Beschwerdeführer rügt im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof konkret nur die Festsetzung der HÖHE der Zuschätzungen beim Eigenverbrauch in den Jahren 1977 und 1978. Unter Hinweis auf die im Berufungsverfahren vorgetragenen Ausführungen erachtet er die vorgenommenen Zuschätzungen als unangemessen bzw. exzessiv.

Diesem Beschwerdepunkt kommt keine Berechtigung zu. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 13. Februar 1991,89/13/0260, und vom 11. Dezember 1990, 89/14/109) wiederholt ausgesprochen hat, führen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die

begründetermaßen zu Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlaß geben, grundsätzlich zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, daß die Bücher und Aufzeichnungen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der sonst bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Der Beschwerdeführer räumt ein, daß die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach besteht. Der Verwaltungsgerichtshof vermag aber nicht zu erkennen, daß die Zuschätzungen in der vorliegenden Größenordnung unangemessen bzw. exzessiv sind. Einerseits sind nämlich die vom Beschwerdeführer aufgezeigten Bezugsgrößen teils nicht nachvollziehbar und teils unvollständig, weil beispielsweise die Aufwendungen für die Garagenmiete 1977 (S 19.327,87) und 1978 (S 16.468,13) nicht berücksichtigt wurden und andererseits besteht auch zwischen dem im Jahr 1977 erzielten Umsatz von S 2.700.000,-- und dem Eigenverbrauch in diesem Jahr kein Zusammenhang. Da der Beschwerdeführer überhaupt keine Belege vorlegte und im Berufungsverfahren selbst vorbrachte, daß der angesetzte Eigenverbrauch als Pauschalsumme geschätzt worden sei, war die belangte Behörde im Hinblick auf die festgestellten sachlichen Mängel berechtigt, die Grundlagen der Abgabenerhebung durch Vornahme einer Zuschätzung in der Höhe von S 10.000,-- des erklärten Eigenverbrauches zu ergänzen.

#### 5. Verspätungszuschläge zur Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1979

Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 18. Dezember 1980 aufgefordert, die Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen für 1979 bis 1. Februar 1981 vorzulegen. Da der Beschwerdeführer seiner Verpflichtung, die entsprechenden Erklärungen beizubringen, nicht nachkam, richtete das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Februar 1981 an ihn die Aufforderung, dies bis zum 27. Februar 1981 nachzuholen, wobei bei Unterlassung eine Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO angedroht wurde.

Da der Beschwerdeführer diesem "Ersuchen" nicht nachkam, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Mai 1981 die angedrohte Zwangsstrafe fest und veranlagte den Beschwerdeführer (im Oktober 1982) zu den genannten Abgaben, wobei die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Erst im Rahmen eines gegen diese Bescheide gerichteten Berufungsverfahrens brachte der Beschwerdeführer nach einem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes die betreffenden Steuererklärungen (im März 1983) ein. Im Hinblick auf diese Verspätung setzte das Finanzamt auch nach Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung entsprechend den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheiden Verspätungszuschläge in der Höhe von jeweils 5 Prozent fest.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde hinsichtlich der Verspätungszuschläge zur Umsatz- und Gewerbesteuer 1979 im angefochtenen Bescheid ab. Der Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1979 wurde der in der Berufungsentscheidung festgesetzten Einkommensteuer angepaßt. Die vom Beschwerdeführer "im Zuge des Veranlagungsverfahrens" vorgebrachten Gründe für die verspätete Abgabe der Steuererklärungen ("Steuerberatungswechsel, EDV-bedingte Probleme in der Steuerberatungskanzlei) basierten zumindest auf Fahrlässigkeit und seien daher nicht geeignet, die Entschuldbarkeit der Säumnis zu begründen. Da die Verspätung nicht unerheblich und dem Beschwerdeführer nach der Aktenlage eine Neigung zur Mißachtung abgabenrechtlicher Pflichten nicht abzusprechen sei, sei die Festsetzung der 5-prozentigen Verspätungszuschläge sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht erfolgt.

Der Beschwerdeführer wendet gegen die Begründung der Berufungsentscheidung ein, die Berufungsbehörde hätte selbst unter der Annahme, daß die Berechtigung, einen Verspätungszuschlag vorzuschreiben prinzipiell anzuerkennen sei, diese viel zu hoch angesetzt. Seine Schwierigkeiten mit Herrn D und die darauf basierenden Probleme im Zusammenhang mit der Beibringung der Unterlagen und der Erstellung von Erklärungen seien nicht ausreichend berücksichtigt worden.

Der Gerichtshof kann nicht finden, daß die Berufungsbehörde in der Beurteilung des Verschuldens im Sinne des § 135 Abs. 1 BAO oder hinsichtlich der Höhe der Verspätungszuschläge rechtswidrig gehandelt hätte. Soweit der Beschwerdeführer seinen Steuerberaterwechsel sowie die EDV-Probleme seines Steuerberaters ins Treffen geführt hat, kann daraus kein entschuldbares Fehlverhalten abgeleitet werden. Abgesehen davon, daß dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung der Abgabenerklärung das Verschulden seines steuerlichen

Vertreters gleichzuhalten ist, sind diese geltend gemachten Schwierigkeiten erst nach Ablauf der Steuererklärungsfrist am 31.5.1980 aufgetreten. Daß an den "Verzögerungen" bei Abgabe der Steuererklärungen der ehemalige Buchhalter D. schuldtragend gewesen sei, wurde erstmalig in der Beschwerde vorgetragen und fällt daher unter das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot. In der über Mängelbehebungsauftrag eingereichten Eingabe vom 20. Juli 1988 wurde lediglich um Änderung der Verspätungszuschläge analog zu den Anträgen betreffend die Abgabenbescheide ersucht.

Die Gründe für ihre Ermessensübung hinsichtlich der Höhe der Verspätungszuschläge von 5 % hat die Behörde im angefochtenen Bescheid in überzeugender Weise dargelegt. Ein Ermessensmißbrauch oder eine Überschreitung des ihr vom Gesetz eingeräumten Ermessens ist im Hinblick auf die Dauer der Verspätung auch unter Zugrundelegung des Beschwerdevorbringens nicht erkennbar.

Die Berufungsentscheidung war somit hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1978 aus den unter Punkt 3 genannten Gründen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 104/1991. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil neben dem Beschwerdeschriftsatz in dreifacher Ausfertigung als Beilage der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1991130125.X00

#### **Im RIS seit**

14.01.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

01.09.2009

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)