

TE Vwgh Erkenntnis 1992/8/5 90/13/0167

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 05.08.1992

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
24/01 Strafgesetzbuch;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs2;
BAO §167 Abs2;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §4 Abs4;
StGB §127;
StGB §133;
StGB §134;
StGB §146;
UStG 1972 §1 Abs1;
UStG 1972 §3 Abs1;
UStG 1972 §3 Abs7;
UStG 1972 §4 Abs1;
VwGG §34 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde der I in W, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 13.6.1990, GZ. 6/3-3234/89-04, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1984 und 1985 sowie betreffend Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer 1984 und 1985

Spruch

1) den Beschuß gefaßt:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1984 und 1985 richtet, zurückgewiesen.

2) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 und 1985 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.690,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach dem Inhalt der Akten stellte der seinerzeitige steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, die eine Tabak-Trafik betreibt, im Zuge der Abfassung der Bilanz zum 31.12.1984 am 6. August 1985 durch eine Nachkalkulation einen Fehlbetrag von S 339.000,-- fest. Auf Grund einer Zwischeninventur zum 10. August 1985 ermittelte die Beschwerdeführerin einen weiteren Fehlbetrag für 1985 in Höhe von S 200.000,--.

Am 19. August 1985 erstattete die Beschwerdeführerin bei der Bundespolizeidirektion Wien, Wachzimmer Keplergasse 10, Anzeige wegen des Verdachts des "schweren Diebstahls". Die Beschwerdeführerin gab dabei die Namen der im betreffenden Zeitraum beschäftigten Personen an, konnte aber hinsichtlich einer Täterschaft keinen konkreten Verdacht äußern.

Am darauffolgenden 20. August 1985 konkretisierte die Beschwerdeführerin am Polizeikommissariat Favoriten ihren Verdacht insoferne, als nach ihren nunmehrigen Überlegungen nur die Verkäuferin Brigitte R. für die "Diebstähle" in Frage komme.

Brigitte R. bestritt bei einer Vernehmung vor dem Bezirkspolizeikommissariat Favoriten am 27. August 1985, die ihr von der Beschwerdeführerin angelasteten "Diebstähle" begangen zu haben.

In einem von der Wirtschaftspolizei der Bundespolizeidirektion Wien aufgenommenen Aktenvermerk vom 8. Jänner 1986 wurde der Inhalt eines Ferngesprächs mit der Beschwerdeführerin festgehalten, wonach diese Feststellungen über den Privataufwand der Brigitte R. (Kleidung, Frisuren, Schmuck etc.) getroffen hatte. Weitere Erhebungen der Wirtschaftspolizei, insbesondere eine Befragung der Brigitte R. in deren Wohnung, blieben ergebnislos.

Gleichzeitig mit den Erklärungen betreffend Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für 1984 gab der Vertreter der Beschwerdeführerin in einem gesonderten Schriftsatz dem Finanzamt bekannt, daß sich bei der Nachkalkulation ein Fehlbetrag von S 339.000,-- ergeben habe, der weder in der Ertrags- noch in der Umsatzsteuerrechnung berücksichtigt worden sei.

Die bezeichneten Abgaben wurden vom Finanzamt entsprechend den in den Erklärungen ausgewiesenen Angaben festgesetzt.

In gleicher Weise erfolgte die Veranlagung zur Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für 1985 zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer in der Folge durchgeföhrten Betriebsprüfung ermittelte die Prüferin die Erlöse kalkulatorisch, wobei sie für die beiden Jahre 1984 und 1985 Fehlbeträge in Höhe von jeweils S 340.000,-- feststellte. In ihrem Bericht setzte sich die Prüferin mit dem Ergebnis der polizeilichen Ermittlungen auseinander. Insbesondere verwies die Prüferin darauf, daß die Beschwerdeführerin bereits im Zeitpunkt der Entlassung der Jolande R. im Jänner 1985 darüber gesprochen habe, daß es Fehlbeträge gebe. Weiters führte die Prüferin aus, über den Fehlbetrag von S 200.000,-- (der im August 1985 festgestellt worden war) hinaus sei ein weiterer Fehlbetrag von S 140.000,-- für 1985 entstanden, obgleich die verdächtigten Angestellten ab der Anzeigeerstattung nicht beschäftigt worden seien. Die Prüferin kam zu der Auffassung, daß die Kalkulationsdifferenzen durch die Behauptung der Beschwerdeführerin über Diebstähle durch Angestellte nicht erklärt werden könnten.

Das Finanzamt erließ Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1984 und 1985, weiters Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1984 und 1985 sowie gemäß § 296 BAO geänderte Gewerbesteuerbescheide 1984 und 1985.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin erhaben gegen die "gem. BAO § 296 geänderten Bescheide f. Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuer der Jahre 1984 bis 1986" Berufung. In der Berufung wurde beantragt, die Veranlagung "lt. Erklärung" durchzuführen. Sinngemäß wurde begehrt, die Fehlbeträge als Schadensfälle anzuerkennen.

In einer die Berufung ergänzenden Eingabe vom 7. Juni 1989 führte der Vertreter der Beschwerdeführerin aus, Brigitte R. habe (bald nach den angeführten Vorgängen) einen eigenen Betrieb eröffnet. Das gestohlene Geld sei nie in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergegangen. Es könne daher auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Weiters wurde ausgeführt, daß die Kalkulation, nach der im August 1985 ein Fehlbetrag von S 200.000,-- für 1985 festgestellt worden war, in zahlreichen Punkten unzutreffend war.

In einer weiteren Eingabe vom 3. Oktober 1989 wurde zu der vom vormaligen Vertreter der Beschwerdeführerin vorgenommenen Kalkulation für 1985 ausgeführt, dabei sei von einem Zukauf an Fahrscheinen in Höhe von S 1.958.118,62 ausgegangen worden. Zu diesem Betrag müsse noch ein Betrag von S 135.111,58 gerechnet werden, welche Summe irrtümlich auf das Konto "Parkscheine" gebucht worden sei. (Eine entsprechende Umbuchung sei erst zum Jahresende erfolgt.) Die falsch gebuchte Fassung entspreche einem Verkaufswert von S 138.434,--. Bei Berücksichtigung dieses Betrages ergebe sich eine Soll-Lösung von S 6.724.866,86 und nach Abzug der tatsächlichen Lösung von S 6.366.342,42 ein Fehlbetrag von S 358.524,44. Damit sei der Beweis erbracht, daß nach dem 10. August 1985 keine Fehlbeträge mehr entstanden seien. In der Eingabe wurde weiters ausgeführt, von der Beschwerdeführerin seien die durch die Betriebsprüfung errechneten Lösungsdifferenzen nicht angezweifelt worden.

In einer Eingabe vom 23. November 1989 gab die Beschwerdeführerin an, bei der Anzeige des Diebstahls sei sie dahingehend belehrt worden, es sei nur eine Anzeige gegen Unbekannte möglich, weil sie zwei Verkäuferinnen beschäftigt, aber keine von ihnen bei einem Diebstahl ertappt habe. Erst am nächsten Tag habe sie (gegenüber der Polizeibehörde) mit Nachdruck darauf hingewiesen, daß nur Brigitte R. als Täterin in Frage komme. Nach Einstellung der Ermittlungen durch die Polizeibehörden habe sie keine weitere Möglichkeit gesehen, die Angelegenheit zu verfolgen.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung "betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 und 1985" als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde sprach darin der Beschwerdeführerin insbesondere deswegen die Glaubwürdigkeit ab, weil sie die "Diebstahlsanzeige" vorerst gegen unbekannte Täter erstattete und erst an dem der Anzeige folgenden Tag Brigitte R. einer strafbaren Handlung verdächtigte. Daraus, daß die Beschwerdeführerin bei einer neuerlichen Vorsprache bei der Polizeibehörde am 21. August 1985 angab, Brigitte R. habe die Möglichkeit gehabt, den Betrag von S 500.000,-- zu unterschlagen, zog die Behörde den Schluß, die Beschwerdeführerin habe mit diesen Angaben dafür gesorgt, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Durchführung einer Hausdurchsuchung "nicht (nicht mehr)" vorgelegen seien und daß deshalb eine Hausdurchsuchung (vorerst) unterblieben sei. Der Nachweis, daß es nach dem 10. August 1985 zu keinen weiteren Lösungsdifferenzen mehr gekommen sei, könne demgegenüber zu keiner anderen Beurteilung führen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf gesetzmäßige Festsetzung der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1984 und 1985 sowie auf Durchführung eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens verletzt. Sie macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. WIEDERAUFAHME DES VERFAHRENS BETREFFEND EINKOMMEN- UND UMSATZSTEUER 1984 UND 1985

Gemäß § 41 Abs. 1 VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet und nicht § 38 Abs. 2 VwGG anwendbar ist, den angefochtenen Bescheid im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte oder im Rahmen der Erklärung über den Umfang der Anfechtung zu überprüfen. Im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes betreffend die Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens wird unter dem Gesichtspunkt der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens bekämpft.

Voraussetzung der Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG unter anderem die Erschöpfung des Instanzenzuges. Gegen die in der Streitsache erlassenen Bescheide betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1984 und 1985 wurde ein Rechtsmittel nicht erhoben. Die gegenständliche Berufungsschrift richtet sich ausdrücklich nur gegen die Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuerbescheide 1984 bis 1986. Der in der Berufungsschrift beigefügte Zusatz "gemäß § 296 BAO geänderte" (Bescheide) bezieht sich dabei allein auf die bekämpften Gewerbesteuerbescheide. Eine solche Änderung eines Gewerbesteuerbescheides im Sinne des § 296 BAO erfolgt eben gerade unabhängig vom Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO. Weder der Berufungsantrag noch die Begründung der Berufung enthielten auch nur andeutungsweise einen Hinweis darauf, daß sich die Beschwerdeführerin durch die Wiederaufnahme des Verfahrens beschwert erachtet hätte. Die vom Finanzamt erlassenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1984 und 1985 sind somit in Rechtskraft erwachsen. Soweit sich die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wendet, war sie daher mangels Erschöpfung des Instanzenzuges wegen offensichtlicher Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen.

2. UMSATZSTEUER 1984 UND 1985

Soweit sich die Beschwerdeführerin unter dem (ausschließlichen) Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gegen die Festsetzung der Abgaben der Jahre 1984 und 1985 wendet, erachtet sie sich dadurch beschwert, daß die von ihr behaupteten "Diebstähle" nicht als erwiesen angesehen wurden. Die Beschwerdeführerin ist sowohl in der Berufungsschrift als auch in den späteren Eingaben des Berufungsverfahrens davon ausgegangen, daß eine ihrer Angestellten aus der Kasse Geld genommen hat. Entgegen den im Verwaltungsverfahren ebenso wie in der Beschwerde verwendeten Begriffsbestimmungen handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten strafbaren Handlungen somit keineswegs um "Diebstähle" (näherhin um Dienstdiebstähle im Sinne des § 127 Abs. 2 Z. 3 StGB in der Fassung vor dem Strafrechtsänderungsgesetz 1987), sondern vielmehr um Veruntreuungen gemäß § 133 StGB, also um die rechtswidrige Zueignung des vereinnahmten Entgelts. Die fraglichen Fehlbeträge stellen - auch unter der Annahme der von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren behaupteten rechtswidrigen Entnahmen aus der von Angestellten verwalteten Kasse - Entgelte für der Beschwerdeführerin zuzurechnende Umsätze dar, also für Lieferungen gemäß § 1 Abs. 1 erster Satz erster Fall UStG 1972 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. November 1986, 84/15/0079). Die Frage, ob derartige strafbare Handlungen einer Angestellten als erwiesen anzusehen waren oder nicht, war daher für die Bemessung der Umsatzsteuer nicht von Bedeutung.

Die belangte Behörde hat dabei zwar dadurch, daß sie im angefochtenen Bescheid eine gesonderte Begründung für die Abweisung der Berufung, soweit sie sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer richtete, nicht gegeben hat, Verfahrensvorschriften verletzt; dieser Begründungsmangel konnte aber bei der dargestellten Sach- und Rechtslage zu keinem anders lautenden Bescheid führen, sodaß die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen war.

3. EINKOMMEN- UND GEWERBESTEUER 1984 UND 1985

Als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 kommen auch finanzielle Einbußen in Betracht, die dem Betriebsinhaber dadurch erwachsen, daß sich seine Angestellten widerrechtlich bereichern, z.B. durch Diebstahl, Veruntreuung etc. (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1991, 86/13/0195).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen läßt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 1992, 90/16/0236, 0238).

Die Würdigung der Beweise, auf Grund derer der Sachverhalt angenommen worden ist, ist nur insoferne der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. ob sie unter anderem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1992, 90/13/0139).

Die belangte Behörde begründete ihre Auffassung, daß es "die behaupteten Diebstähle" nicht gegeben habe, mit den von ihr angenommenen Widersprüchen in den von der Beschwerdeführerin gegenüber der Polizeibehörde gemachten

Aussagen. Bei richtigem Verständnis der Ausführungen in der Berufungsentscheidung machte dabei die belangte Behörde der Beschwerdeführerin insbesondere zum Vorwurf, daß sie die erste Anzeige (am 19. August 1985) gegen unbekannte Täter erstattet hatte, am nächsten Tag aber die Anzeige dahin präzisierte, daß nur Brigitte R. als Täterin in Frage komme. Da es sich bei den am 20. August 1985 gemachten Angaben nur um eine Konkretisierung der Angaben des Vortages gehandelt hat, ist die Beschwerdeführerin im Recht, wenn sie der darauf beruhenden Folgerung eines Widerspruches die erforderliche Schlüssigkeit abspricht, zumal die Beschwerdeführerin schon in ihrer Eingabe vom 23. November 1989 näher erläutert hatte, wie es zur Abfassung der Anzeige vom 19. August 1985 gekommen ist.

Wie in der Beschwerde zutreffend festgestellt wird, ist zweiter zentraler Punkt der Begründung des angefochtenen Bescheides, die Beschwerdeführerin habe bei der weiteren Aussage gegenüber der Polizeibehörde am 21. August 1985 "Vorsorge" dafür getroffen, "daß es nicht soweit kam und die Hausdurchsuchung erst ca. vier Monate später durchgeführt wurde". Die Behörde gab dazu das Vernehmungsprotokoll vom 21. August 1985 wieder, in dem auf das Gelegenheitsverhältnis der Brigitte R. hingewiesen wurde ("da sie die Möglichkeit dazu hatte"). Daraus folgerte die belangte Behörde wörtlich: "Mit diesen ergänzenden Angaben - insbesondere: nehme ich deshalb an, da sie die Möglichkeit dazu hatte - hat die Bw. dafür gesorgt, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Durchführung einer Hausdurchsuchung nicht (nicht mehr) vorlagen und eine Hausdurchsuchung deshalb (vorerst) unterblieb." Wie die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf diesen Abschnitt der Berufungsentscheidung zutreffend ausführt, ist diese Schlußfolgerung in keiner Weise nachvollziehbar und entspricht nicht den Denkgesetzen. Wieso die Beschwerdeführerin gegenüber der Polizeibehörde eine Äußerung über das Gelegenheitsverhältnis der Brigitte R. deswegen gemacht haben sollte, gerade um eine Hausdurchsuchung bei dieser zu verhindern, ist schlechthin unergründlich.

Schließlich hätte sich die belangte Behörde auch damit auseinanderzusetzen gehabt, daß der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren der Nachweis darüber gelungen war, daß es nach dem 10. August 1985 zu keinen Fehlbeträgen mehr gekommen ist.

Diese unschlüssige Beweiswürdigung durch die belangte Behörde bewirkt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides - soweit er über Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 und 1985 abspricht -, weil Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Er war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Offenbare Unzuständigkeit des VwGH Nichterschöpfung des Instanzenzuges Besondere Rechtsgebiete
Finanzverwaltung freie Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1990130167.X00

Im RIS seit

05.08.1992

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