

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/6/2 87/14/0160

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.06.1992

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des H und Mitgesellschafter in K (Gesellschafter: H in L, J in L, W in L, E in L, R in G, Er in L und Re in L), alle vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 30. Juni 1987, Zl. 6/133/5-BK/Th-1986, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1983, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführer traten als Mitglieder einer Musikgruppe in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auf. Die Ermittlung des Gewinnes erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972. Anlässlich der die Jahre 1979 bis 1983 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer Mängel der Aufzeichnungen fest, die zu Zuschätzungen führten.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Betriebsprüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1983.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandten sich die Beschwerdeführer sowohl gegen die Berechtigung zur Vornahme der Schätzung durch die Abgabenbehörde als auch gegen die Schätzungsmethode.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde unter Anwendung einer geänderten Schätzungsmethode die Berufung betreffend das Jahr 1980 abgewiesen sowie den Berufungen betreffend die Jahre 1979, 1981 bis 1983 teilweise Folge gegeben und die Abgabenfestsetzung auf Grund der geänderten Bemessungsgrundlagen vorgenommen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der die Beschwerdeführer nach dem Inhalt der

Beschwerde sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit der Beschwerde wenden sich die Beschwerdeführer, wie schon im verwaltungsbehördlichen Verfahren, sowohl gegen die Vornahme der Schätzung als auch gegen die Schätzungsmethode.

Die belangte Behörde wies in ihrer Entscheidung darauf hin, es werde der Umstand, daß es im Prüfungszeitraum dadurch mehrmals zu unrichtigen Aufzeichnungen der Einnahmen gekommen sei, als Betriebsausgaben sofort vom vereinnahmten Honorar abgezogen und nur die verbleibenden Beträge als Einnahmen verbucht worden seien, von den Beschwerdeführern nicht bestritten. Hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen würden die Beschwerdeführer aber übersehen, daß durch diese Vorgangsweise nicht nur die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage, sondern auch der Gewinn der Gesellschaft verkürzt werde. Abgesehen davon, daß die Beurteilung, welche Aufwendungen tatsächlich als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, der Abgabenbehörde obliege, zeige beispielsweise eine von den Beschwerdeführern selbst gelieferte Sachverhaltsdarstellung, daß in einem Fall auch für einen Laien eindeutig den Aufwendungen für Repräsentation zuzuordnende und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 steuerlich nicht absetzbare Ausgaben vorweg und ohne Offenlegung von den Einnahmen in Abzug gebracht worden seien.

Auch gehe beispielsweise aus den Sachverhaltsdarstellungen zweier Tanzveranstaltungen und insbesondere einer Brennstofflieferung hervor, daß kein zwingender, vernünftig zu erklärender Grund gegeben gewesen sei, diese Aufwendungen gerade mit den Einnahmen aus den genannten Veranstaltungen zu kompensieren.

Im Falle einer dieser Tanzveranstaltungen sei laut Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführer den Gesellschaftern klar gewesen, daß sie den Kaufpreis für die erworbene Orgel ohne Rechnung nicht gewinnmindernd verbuchen hätten können, weshalb sie den im Verhandlungswege erzielten niedrigeren Kaufpreis direkt von den Einnahmen aus jener Veranstaltung abgezogen hätten. Dies zeige, daß sie bewußt der Überprüfung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben durch das Finanzamt aus dem Weg gegangen seien und den bequemen Weg gewählt hätten, sogleich die Einnahmen entsprechend zu kürzen.

Was die von der Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel betreffe, hätten die Beschwerdeführer zum Teil nicht einmal den Versuch unternommen, die Vorwürfe wirksam zu entkräften. Hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung, bei einem Kaufvertrag sei zusätzlich mit Kugelschreiber eine Umsatzsteuer beigelegt worden, hätten sie nur angegeben, die Vorsteuer in Höhe des oben angeführten Betrages sei ohnehin von der Betriebsprüfung vorgeschrieben worden.

Gegen die Feststellung der Betriebsprüfung, es seien auch Honorare für "Überstunden" nicht erklärt worden, hätten die Beschwerdeführer nur eingewandt, solche Beträge seien nicht bezahlt worden und die Betriebsprüfung habe dazu auch keine Nachweise vorgelegt.

Auf den Vorwurf der Betriebsprüfung, auf Durchschriften und Einnahmebelegen sei nachträglich der Zusatz "inklusive Essen- und Getränkepauschale" angebracht worden, seien die Beschwerdeführer in keiner Weise eingegangen.

Bemerkenswert sei auch die Feststellung der Betriebsprüfung, daß der durch Kompensation der Einnahmen und Ausgaben zustande gekommene Honorarbetrag in der Höhe von S 3.780,-- offenbar zufällig für acht weitere Veranstaltungen des Jahres 1979 ausgewiesen worden sei. Die Beschwerdeführer hätten darüber keine Aufklärung gegeben. Demnach könnte dem Versuch der Beschwerdeführer, die aufgezeigten Mängel als bloße formelle Unregelmäßigkeiten hinstellen, kein Erfolg beschieden sein.

In der dagegen erhobenen Beschwerde räumen die Beschwerdeführer zwar ein, daß es in den von der Finanzverwaltung festgestellten Fällen zu punktuellen Mängeln gekommen sei, wobei aber durch die eingeholten Bestätigungen der Nachweis der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen erbracht worden sei. Wenn die Behörde beispielsweise im Jahre 1983 eine einzige Saldierung von Einnahmen festgestellt habe, könne dies nicht automatisch auch auf andere Veranstaltungen umgelegt werden, da das Bestehen einer Saldierungsmöglichkeit in der überwiegenden Anzahl der Fälle nicht gegeben gewesen sei. Aus den Sachverhaltsdarstellungen ergebe sich, daß nur wirkliche Ausnahmesituationen zur Saldierung geführt hätten. Diese Ausnahmesituationen könnten aber nicht auch auf die übrigen Geschäftsfälle umgelegt werden, weil in diesen Fällen eine Saldierungsmöglichkeit nicht bestanden habe.

Der Bezug von Brennmaterialien und die Bezahlung bei einer Veranstaltung sei beispielsweise eine solche Ausnahmesituation, die einmal jährlich vorkomme, aber nicht auch bei den anderen Veranstaltungen unterstellt werden könne. Im vorliegenden Fall gehe es nicht um den speziellen formellen Mangel "Saldierung von Einnahmen mit Ausgaben", den man auf gleich gelagerte Fälle anwenden könnte, sondern dieser Mangel müßte immer unter dem Aspekt einer zusätzlichen Voraussetzung - nämlich der Ausnahmesituation - gesehen werden. Hätten die Beschwerdeführer generell diese Saldierung vorgenommen, würden erheblich mehr Differenzen bei der abgabenbehördlichen Prüfung aufgetreten sein, zumal ja auch in ca. 60 Prozent der Fälle Bestätigungen über die Richtigkeit der Honorarhöhen vorlägen.

Wenn sich daher bei der strichprobenweisen Überprüfung der einzelnen Sachverhalte formelle Mängel herausstellten, die auf außergewöhnliche Situationen zurückzuführen seien, und auszuschließen sei, daß vergleichbare Fälle vorgelegen hätten, dann genüge - im Gegensatz zur Ansicht der belangten Behörde - eine stichprobenweise Überprüfung nicht.

Auch das Argument der belangten Behörde, es gebe beispielsweise keinen vernünftigen Grund dafür, daß ausgerechnet die Brennstofflieferung mit einem Honorar saldiert worden sei, sei nicht stichhältig, da Herr H. als Gemeindesekretär die strittigen Bälle veranstaltet habe und es daher naheliegend gewesen sei, von den Einnahmen auch die Brennstofflieferungen zu bezahlen.

Der nachträgliche Ansatz der Umsatzsteuer in einer Rechnung betreffe nur diesen Fall und sei daher irrelevant. Bezüglich der behaupteten "Überstunden" könnten keine Erklärungen abgegeben werden, da eine Entlohnung für Überstunden nicht vereinnahmt worden sei.

Diesen Beschwerdegründen bleibt es versagt, die Beschwerde zum Erfolg zu führen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 2 der Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß Abs. 3 ist ferner 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.

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, daß sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen. Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, daß die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein. Dem Abgabepflichtigen steht es allerdings offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und somit der Berechtigung zur Schätzung entgegenzuwirken (vgl. hg. Erkenntnisse vom 16. Oktober 1978, 1637, 2672, 2673/78, und 8. Juni 1971, 1924/70).

Wenn die Beschwerdeführer geltend machen, daß Saldierungen zwar vorgekommen seien, dies jedoch auf Ausnahmesituationen beschränkt gewesen sei, kann der Gerichtshof dem nicht folgen. Von 35 von der Abgabenbehörde ausgewählten Stichproben haben 16 Fälle wegen fehlender Unterlagen zu keinem Ergebnis geführt. Von den überprüfbaren 19 Fällen haben 11 Fälle zum Nachweis von Unrichtigkeiten geführt. Wenn somit ungefähr ein Drittel der in Prüfung gezogenen Fälle und mehr als die Hälfte der davon letztlich überprüfbaren Fälle Unrichtigkeiten ergeben haben, kann dies nicht mehr mit dem Hinweis auf eine Ausnahmesituation begründet werden.

Auch hat die belangte Behörde in ihrer Entscheidung nachgewiesen, daß die behaupteten Ausgaben schon wegen ihrer nichtbetrieblichen Veranlassung bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben mußten. Daß, wie die Beschwerdeführer behaupten, der materielle Nachweis der Richtigkeit der Aufzeichnungen durch die eingeholten Bestätigungen erbracht worden sei, erweist sich als nicht zutreffend. Von den der Berufung angeschlossenen 7 Sachverhaltsdarstellungen waren nur 4 unterschrieben, 2 davon von einem Beschwerdeführer. Eine nicht unterschriebene Sachverhaltsdarstellung stand überdies im Widerspruch zu der im Zuge der Betriebsprüfung

abgegebenen Mitteilung eines Veranstalters.

Schon aus diesen Gründen kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Berechtigung zur Schätzung nach § 184 BAO bejaht hat, sodaß sich insofern ein weiteres Eingehen auf die Beschwerdegründe erübrigt.

Bei der Schätzungsmethode ist die belangte Behörde auf Grund der Berufung von der erstinstanzlichen Schätzungsmethode abgewichen und hat nur mehr die aus dem Verhältnis zwischen den überprüften Fällen und den festgestellten Verkürzungen gewonnene Quote auf die ungeprüften Fälle angewendet.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muß das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muß mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muß stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vgl. hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 1986, 84/14/0102, und 17. Februar 1988, 87/13/0116).

Wenn die Beschwerdeführer rügen, daß es "dem Grundsatz der wahrscheinlich richtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen eklatant widersprechen" würde, auch jene Fälle in die Schätzung einzubeziehen, deren Richtigkeit bestätigt worden sei - auf die vorgelegten Sachverhaltsdarstellungen sei die belangte Behörde in keiner Weise eingegangen und habe bezüglich deren Anerkennung oder Nichtanerkennung keine Aussagen getroffen -, vermögen sie damit die Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit der Schätzungsmethode nicht zu erschüttern. Die Beschwerdeführer übersehen nämlich, daß die belangte Behörde sich mit den Sachverhaltsdarstellungen auseinandergesetzt und den Schluß gezogen hat, daß kein zwingender, vernünftig zu erklärender Grund gegeben gewesen sei, Aufwendungen gerade mit den Einnahmen aus den genannten Veranstaltungen zu kompensieren. Wenn sie bei der Schätzungsmethode vom Verhältnis der Anzahl der insgesamt festgestellten Verkürzungen einschließlich der ungerechtfertigt vorgenommenen Kompensationen zur Anzahl der erhobenen Stichproben ausgegangen ist, dann kann der Gerichtshof keinen Verstoß gegen den an die Schätzung anzulegenden Maßstab der Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit erblicken.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

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

ECLI:AT:VWGH:1992:1987140160.X00

**Im RIS seit**

02.06.1992

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

© 2026 JUSLINE

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

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