

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/10/24 86/13/0026

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.10.1990

## **Index**

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
19/05 Menschenrechte;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## **Norm**

FinStrG §136;  
FinStrG §31;  
FinStrG §33 Abs1;  
FinStrG §8 Abs1;  
MRK Art6 Abs1;  
PauschV VwGH 1989 Art3 Abs2;  
VwGG §49 Abs1;

## **Beachte**

Besprechung in: ÖStZB 1991, 268;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Schnizer-Blaschka, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 16. September 1985, Zl. GA 10-673/5/85, BS I-26/84, betreffend Abgabenhinterziehung (Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1975 bis 1977), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 8.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darüber, ob die Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht für schuldig erkannt wurde, Abgaben hinterzogen zu haben. Den Verwaltungsakten ist hiezu folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die Beschwerdeführerin betreibt (als Witwenfortbetrieb) eine Tabaktrafik. Im Zuge einer für die Jahre 1975 bis 1977

durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, daß die Lösungen nur in runden Beträgen ermittelt worden seien. Darüber hinaus bestünden gegen die Richtigkeit der Tageslösungen auf Grund ihrer unterschiedlichen Höhe Bedenken. Es sei begründeter Anlaß gegeben, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die getroffenen Feststellungen ließen auf die materielle Unrichtigkeit der Buchführung schließen und das erklärte Ergebnis widerspreche den wirtschaftlichen Erfahrungen. Daraus folge, daß die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln seien. Ausgehend von den erklärten Wareneinsätzen gelangte der Prüfer durch Rohaufschlagskalkulation zu Erlösdifferenzen von jährlich mehr als S 200.000,--. Aus diesem Grund und wegen der Schwankungen der Tageslösungen erhöhte der Betriebsprüfer Umsatz und Gewinn der Jahre 1975 bis 1977 um je S 230.000,-- wobei er die Erhöhung zur Gänze jener Warenguppe zurechnete, die dem Normalsteuersatz unterlag. Begründet wurde dies damit, daß "die Trennung der Steuersätze gemäß § 18 Abs. 7 UStG nach dem Wareneinkauf für die unecht befreiten Umsätze und die Umsätze mit begünstigtem Steuersatz von der Betriebsprüfung anerkannt wurden".

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Die Beschwerdeführerin er hob Berufung. Sie lebe in bescheidenen Verhältnissen. Ein ihr gehöriges Einfamilienhaus sei baufällig und unbewohnbar, könne aber mangels finanzieller Mittel nicht instand gesetzt werden. Dies spreche gegen die Richtigkeit der vom Betriebsprüfer vorgenommenen Kalkulation bzw. der Hinzuschätzungen. In einer Ergänzung zur Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die Kalkulationsdifferenzen seien möglicherweise auf Ladendiebstähle und Verderb von Waren (Vergilben und Entmodung von Billets und Glückwunschkarten) zurückzuführen. Außerdem sei der Rohaufschlag mit 44 % entschieden zu hoch gegriffen.

In der Niederschrift vom 26. September 1979 erkärte sich der Steuerberater der Beschwerdeführerin nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage mit folgender Erledigung der Berufung einverstanden:

Kürzung des Wareneinsatzes (Schwund, Verderb) im Ausmaß von S 43.835,-- (1975), S 48.155,-- (1976) und S 56.902,-- (1977) sowie daraus resultierende Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen von rund S 152.000,-- (1975), rund S 180.200,-- (1976) und rund S 164.000,-- (1977). Gleichzeitig wurde auf die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verzichtet, sofern die genannten Hinzurechnungsbeträge anerkannt werden sollten.

Das Finanzamt erließ eine stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit der die durch die Betriebsprüfung erfolgten Hinzuschätzungen auf Grund einer neuerlichen detaillierten Kalkulation entsprechend den niederschriftlich festgehaltenen Hinzurechnungsbeträgen wesentlich herabgesetzt wurden.

Ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Beschwerdeführerin nicht gestellt.

Das steuerliche Mehrergebnis betrug demnach:

Jahr	Umsatzsteuer	Einkommensteuer	Gewerbesteuer
1975	S 28.383,--	S 51.716,--	S 22.377,--
1976	S 38.001,--	S 64.079,--	S 26.453,--
1977	S 36.081,--	S 66.943,--	S 23.970,--

Am 12. Februar 1980 wurde gegen die Beschwerdeführerin das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, daß sie Abgaben in Höhe der oben genannten steuerlichen Mehrergebnisse vorsätzlich verkürzt habe.

In der Niederschrift vom 22. Februar 1980 gab der Steuerberater als Verteidiger der Beschwerdeführerin an, die vom Betriebsprüfer festgestellten starken Schwankungen der Tageslösungen ergäben sich aus stark schwankenden Stempelmarkeneinkäufen diverser Großfirmen. Auch sei auf Grund der räumlichen Gegebenheiten eine hohe Diebstahlsquote nicht ausgeschlossen. "Eine Fehlerquelle erheblichen Ausmaßes" ergebe sich auch aus der schwierigen Manipulation beim Verkauf der Stempelmarken. Die Grundaufzeichnungen seien formell ohne Beanstandung geblieben. Ein Vorsatz könne der Beschwerdeführerin "sicherlich nicht angelastet werden".

In der mündlichen Verhandlung gab die Beschwerdeführerin an, sich die Kalkulationsdifferenzen nicht erklären zu können. Bei Stempel- und Briefmarken halte sie einen Diebstahl für unmöglich. Wohl aber komme ein solcher bei den Zeitschriften in Betracht, "die ja sehr teuer sind". Sie führe das Geschäft allein, sodaß nur sie Zutritt zur Kassa habe. Der Verteidiger bestritt, daß die Lösungen nur mit runden Beträgen ermittelt worden seien, und legte die

Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1975 bis 1977 sowie die Kassenberichte für das Jahr 1977 als Beweis dafür vor, daß die Losungen auf Groschenbeträge genau erfaßt und aufgezeichnet worden seien.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates wurde die Beschwerdeführerin schuldig erkannt, das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in dem in der Einleitung des Finanzstrafverfahren genannten Ausmaß begangen zu haben. Sie wurde zu einer Geldstrafe von S 60.000,-- (sechs Wochen Ersatzfreiheitsstrafe) verurteilt.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, es treffe zwar zu, daß die Feststellung des Betriebsprüfers, die Losungen seien nur in runden Beträgen erfaßt worden, unrichtig sei; dies ändere aber nichts an der Schätzungsberichtigung, weil die Rohaufschlagskoeffizienten infolge der beim überwiegenden Teil der Waren gebundenen Verkaufspreise sehr genaue Kalkulationen zuließen, sodaß die festgestellten Kalkulationsdifferenzen trotz großzügiger Berücksichtigung von Schwund und Verderb erhebliche Umsatz- und Gewinnerhöhungen zur Folge gehabt hätten. Die Gewinnzuschätzungen für die Jahre 1975 und 1976 hätten mehr als das Doppelte der erklärten Gewinne betragen und für das Jahr 1977 sei der erklärte Gewinn von S 217.380,85 um S 163.863,58 erhöht worden. Auch die geringe Höhe der Privatentnahmen für sich und die 20-jährige studierende Tochter (zwischen S 108.000,-- und S 118.000,-- jährlich) weise auf Abgabenverkürzungen hin. Dafür spreche auch, daß die Beschwerdeführerin ihre Entnahmen im Jahr 1978 bereits mit rund S 145.000,-- und im Jahr 1979 mit S 216.264,56 ausgewiesen habe.

Die Beschwerdeführerin er hob Berufung. Der Spruchsenat habe die formelle Richtigkeit ihrer Bücher und Aufzeichnungen nicht bestritten. Die Differenzen zwischen erklärten und kalkulatorisch ermittelten Umsätzen betrügen weit weniger als 10 % des Gesamtumsatzes und lägen daher innerhalb jener Toleranzgrenze, deren Überschreiten es erst rechtfertige, die sachliche Richtigkeit formell ordnungsmäßig geführter Bücher in Zweifel zu ziehen. Überdies könnten die geringfügigen Differenzen auch mit verbilligter oder kostenloser Abgabe von Waren insbesondere an Großkunden erklärt werden. Solange eine solche Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden könne, sei es unzulässig, eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen.

Was die Höhe der Privatentnahmen betreffe, so sei unberücksichtigt geblieben, daß die studierende Tochter eine Waisenrente beziehe und der Beschwerdeführerin für sie Familienbeihilfe gewährt werde. Mit diesen Mitteln könne durchaus das Auslangen gefunden werden. Überdies sei der Beschwerdeführerin die als unglaublich bezeichnete Höhe ihrer Privatentnahmen in der mündlichen Verhandlung nicht vorgehalten worden. Der Spruchsenat sei eine Erklärung dafür schuldig geblieben, warum die Erlöshinzuschätzungen zur Gänze bei jenen Umsätzen erfolgt seien, die dem Normalsteuersatz unterliegen.

Bezüglich der subjektiven Tatseite beschränke sich der Spruchsenat auf die Aussage, die Beschwerdeführerin habe mit Vorsatz Abgaben verkürzt. Eine Begründung hiefür werde nicht gegeben. Ein weiterer Verfahrensmangel sei darin zu erblicken, daß der Bestimmung des § 130 Abs. 2 FinStrG nicht entsprochen worden sei. Danach müsse sich der Amtsbeauftragte mit dem Ergebnis der Beweisführung auseinandersetzen, um dem Beschuldigten bzw. dessen Verteidiger die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben. Dies habe der Amtsbeauftragte nicht getan.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde schließlich noch der Antrag gestellt, § 25 FinStrG anzuwenden.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. 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 Beschwerdeführerin macht als inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend, die belangte Behörde begründe ihre Entscheidung damit, daß die sachliche Richtigkeit der Buchführung "in Zweifel zu ziehen" gewesen sei. Unsicherheiten und Zweifel seien aber keine ausreichenden Grundlagen, um eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen. Weiters sei ein Widerspruch darin zu erblicken, daß einerseits betont werde, gerade bei einer Tabaktrafik könnten die Umsätze "rechnerisch genau" ermittelt werden, daß aber andererseits die Steuerbemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die Feststellung der belangten Behörde, daß sich die Umsätze bei einer Tabaktrafik rechnerisch genau ermitteln lassen, war ausdrücklich auf jene Umsätze eingeschränkt, die sich bei amtlich geregelten Verkaufspreisen, insbesondere bei Tabakwaren und Wertzeichen ergeben. Die Notwendigkeit zur Schätzung wurde ABSTRAKT hinsichtlich eines möglichen

Eigenverbrauches, eines Schwundes und des Umsatzes aus dem Zeitungs- und Kurzwarenverkauf bejaht. Einen Widerspruch vermag der Gerichtshof in dieser Vorgangsweise nicht zu erblicken. Da der Eigenverbrauch bei der Betriebsprüfung unbeanstandet geblieben war und auch in der Folge nicht Gegenstand eines divergierenden Vorbringens wurde, brauchte sich die belangte Behörde mit dieser abstrakt möglichen Unsicherheitskomponente nicht auseinanderzusetzen.

Bezüglich des Schwundes (einschließlich Warendiebstahl) verwies die belangte Behörde zu Recht darauf, daß dieser bereits in unüblichem Ausmaß Berücksichtigung gefunden habe. Weitere Ermittlungen waren hier ebenfalls entbehrlich, weil hinsichtlich des Schwundes keine divergierenden Auffassungen zwischen Beschwerdeführerin und belangter Behörde bestanden.

Was hingegen die Umsätze von Zeitungen und Kurzwaren betraf, wies die belangte Behörde mit umfangreichem Zahlenmaterial darauf hin, daß hier die UMSÄTZE in jedem der Streitjahre um mehr als 10 % geringer waren als der entsprechende WARENEINSATZ (Ü). Die Beschwerdeführerin hat wiederholt erklärt, sie könne sich diese Differenz nicht erklären. Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich als erwiesen annehmen, daß im Bereich dieser Warengruppe Erlöse nicht erklärt wurden.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin konnte der Umstand, daß in allen Jahren die Erlöse aus Zeitungen und Kurzwaren mit geringeren Beträgen erklärt wurden als die diesbezüglichen Wareneinkaufswerte, auch als Beweis dafür gelten, daß die Verkürzungen von der Beschwerdeführerin vorsätzlich begangen wurden. Denn eine Erklärung für ein derartiges Auseinanderklaffen von Wareneinkaufs- und Warenverkaufswert konnte, da die Beschwerdeführerin jede Erklärung dafür schuldig blieb, nur darin gefunden werden, daß Einnahmen in der Größenordnung von mehr als S 10.000,-- monatlich nicht verbucht wurden. Ein solches Faktum kann jedoch nicht mehr mit Fahrlässigkeit erklärt werden, wenn man berücksichtigt, daß sich die erklärten Jahresumsätze in der genannten Warengruppe in einer Größenordnung von weniger als einer halben Million Schilling bewegen haben.

Anders verhält es sich mit dem AUSMASZ der Erlöskürzungen. Der Verteidiger der Beschwerdeführerin hat in der Berufung auf die Möglichkeit hingewiesen, daß Waren insbesondere an Großkunden verbilligt oder auch kostenlos abgegeben worden seien. Weiters wurde in der Berufung vorgebracht, es fehle dem Erkenntnis des Spruchsenates eine Begründung dafür, warum die Erlöshinzurechnungen zur Gänze bei den Umsätzen vorgenommen worden seien, die dem Normalsteuersatz unterliegen, sohin nicht bei Zeitungen und Zeitschriften. Schließlich hat sich die Berufung auch mit dem Begründungselement der zu geringen Privatentnahmen befaßt und insbesondere auf den Bezug von Waisenrente durch die Tochter der Beschwerdeführerin hingewiesen.

Mit allen diesen Argumenten setzte sich die belangte Behörde nicht auseinander. Da aber nicht ausgeschlossen werden kann, daß eine Prüfung der genannten Argumente Auswirkungen auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages gehabt hätte, erweisen sich die Verfahrensmängel, die darin zu erblicken sind, daß Teile des Berufungsvorbringens unbeachtet geblieben sind, als wesentlich und führen zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abgesehen werden.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird noch bemerkt, daß die Auffassung der Beschwerdeführerin, die Verfahrensdauer von insgesamt nahezu sechs Jahren verstöße gegen Art. 6 Abs. 1 MRK und müsse zur Einstellung des Finanzstrafverfahrens führen, verfehlt ist. Es mag zwar zutreffen, daß die von den Finanzstrafbehörden erster und zweiter Instanz im Beschwerdefall durchgeführten Beweisaufnahmen und sonstigen Verfahrenshandlungen keine derart lange Verfahrensdauer erforderlich machten, sodaß die Frage nicht gänzlich unberechtigt erscheint, ob die Verfahrensdauer am Beschwerdefall gemessen noch angemessen war. Selbst wenn man aber die Angemessenheit der Verfahrensdauer als unangemessen lang im Sinne des Art. 6 Abs. 1 MRK ansehen wollte, so hätte dies nicht zur Folge gehabt, daß das Strafverfahren einzustellen gewesen wäre. Eine Einstellung des Finanzstrafverfahrens infolge Zeitablaufes wäre vielmehr nur nach Maßgabe der Verjährungsbestimmungen des § 31 FinStrG in Betracht gekommen. Abschließend sei noch darauf hingewiesen, daß die Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt hätte, ihr rechtliches Interesse an einer angemessenen Verfahrensdauer durch Einbringung einer Säumnisbeschwerde gemäß Art. 132 B-VG geltend zu machen.

Die Entscheidung über die Kosten in der geltend gemachten Höhe gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206, wobei Art. III Abs. 2 der Verordnung deswegen nicht

anzuwenden war, weil die Kosten mit einem geringeren Betrag geltend gemacht wurden, als den zum Zeitpunkt ihrer Geltendmachung gültigen Pauschsätzen entsprach.

**Schlagworte**

Schriftsatzaufwand Verhandlungsaufwand des Beschwerdeführers und der mitbeteiligten Partei Aufgliederung des Pauschbetrages in mehrere Teilbeträge Nichtausschöpfung des Pauschbetrages Schriftsatzaufwand Verhandlungsaufwand des Beschwerdeführers und der mitbeteiligten Partei Inhalt und Umfang des Pauschbetrages

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1986130026.X00

**Im RIS seit**

24.10.1990

**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)