

# TE Vfgh Erkenntnis 1985/2/27 B617/80

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.02.1985

## Index

32 Steuerrecht

32/01 Finanzverfahren, allgemeines Abgabenrecht

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

StGG Art5

BAO §184

## Leitsatz

BAO; Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß §184; keine unsachliche Ablehnung einer Zeugeneinvernahme durch die Finanzbehörden; keine völlig unvertretbare Beweiswürdigung; keine Verletzung im Eigentums- und im Gleichheitsrecht

## Spruch

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. a) Der Bf. betrieb bis zum 31. Dezember 1978 in Wien in Form eines Einzelunternehmens Uhren- und Juwelenhandel. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich iS des §4 Abs1 des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972).

In der Zeit vom 19. Oktober 1977 bis 22. März 1978 wurde bei ihm eine abgabenbehördliche Betriebspprüfung vorgenommen, die die Jahre 1975 und 1976 erfaßte. Der Prüfer stellte Buchführungsmängel (insbesondere Nichtverbuchung von Einnahmen) sowie grobe Unstimmigkeiten bei der Verbuchung angeblich aufgenommener Darlehen und in Hongkong erfolgter Wareneinkäufe fest. Er berechnete im Schätzungswege die Umsätze mit 10744249 S für 1975 und mit 11910708 S für 1976 und nahm einen ungeklärten Vermögenszuwachs von 1640000 S für 1975 und von 862000 S für 1976 an. Aus diesen Feststellungen resultierte auch, daß der Prüfer einen für 1976 als gewinnmindernd gebuchten Zinsenaufwand von 30547 S nicht anerkannte.

Das zuständige Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebspüfers und erließ - zT unter Wiederaufnahme bereits rechtskräftig abgeschlossener Verfahren - Bescheide betreffend die Umsatz-, Einkommen-, und Gewerbesteuer 1975 und 1976, die Vermögensteuer nach dem 1. Jänner 1976 und ab dem 1. Jänner 1977 sowie die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1976 und zum 1. Jänner 1977.

b) Gegen diese Bescheide erhob der Bf. Berufung.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. (FLD) wies mit Bescheid vom 30. September 1980 diese Rechtsmittel ab und begründete dies im wesentlichen wie folgt:

"1. Zur Frage der Schätzungsberichtigung und der Richtigkeit der im Schätzungsweg ermittelten Besteuerungsgrundlagen:

Gem. §184 Abs1 der Bundesabgabenordnung hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gem. Abs2 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 (Abs1) wesentlich sind. Gem. Abs3 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.

In seinem Rechtsmittel hat der Bw." (der Bf. dieses verfassungsgerichtlichen Verfahrens) "versucht, die von der Betriebsprüfungsstelle festgestellten Buchführungsmängel unter Hinweis darauf, daß es sich dabei lediglich um die Nichtverbuchung von zwei Einnahmen- und drei Ausgabenbeträgen gehandelt habe, als unbedeutend hinzustellen. Nun hätten diese Verstöße im Hinblick auf die namhaften Umsätze des Unternehmens allenfalls dann vernachlässigt werden können, wenn nicht andere, auf die materielle Unrichtigkeit der Buchführung hinweisende Umstände im Streitfall zu berücksichtigen gewesen wären. Wenn nämlich - was vom Bw. gar nicht bestritten wurde - die dem Prüfer vorgelegten Durchschriften von Paragonzetteln keine fortlaufende Numerierung aufwiesen, so mußte der Bw. die Vermutung des Vorliegens nicht erfaßter Warenverkäufe an Einzelhandelskunden von vornherein gegen sich gelten lassen. Daß derartige Schwarzverkäufe auch tatsächlich getätigt wurden, fand schließlich in der dem Bw. nachgewiesenen Ausstellung eines weder numerierten noch verbuchten Paragonzettels seine Bestätigung; hiezu kam, daß die Frage nach dem Verbleib der restlichen 49 Blätter des betreffenden Paragonblocks trotz diesbezüglichen Vorhalts unbeantwortet blieb.

Darüber hinaus durften aber die vorerwähnten Buchführungsmängel nicht für sich allein betrachtet werden; sie waren vielmehr im Zusammenhang mit den gravierenden Unstimmigkeiten zu sehen, welche sich im Zuge der Verbuchung der streitgegenständlichen Darlehensbeträge ergeben hatten. Schien es nämlich schon mehr als unglaublich, daß die Buchhalterin des Unternehmens bei der Verbuchung von sechs der insgesamt acht Teilbeträge einem Irrtum hinsichtlich der Person des Darlehensgebers unterlegen sein sollte, so gab es für die (zweieinhalb Wochen nach der Verbuchung erfolgte) Überschreibung eines Betrages von 200000 S auf 400000 S sowie für die zwischen Beleg und Buchungstext bestehende Differenz von 50000 S bei der am 2. September 1975 erfolgten Buchung keine Erklärung, welche die Annahme einer Ordnungsmäßigkeit der Buchführung hätte rechtfertigen können. So gesehen erscheint es verständlich, daß der Vertreter des Bw. den auf diese Mängel bezogenen Vorhalt unbeantwortet ließ.

Im Zusammenhang mit den tatsächlichen Geschäftsvorfällen in keiner Weise gerecht werdenden Verbuchung der im Frühjahr 1976 erfolgten Bareinkäufe in Hongkong (Darlehensgewährung durch M O am 18. Mai 1976 in Wien, Kassaausgang am gleichen Tag, obwohl Bezahlung in Hongkong erfolgte) ergab sich somit das Bild einer Kassenführung, welche durch Nichtverbuchung von Schwarzeinnahmen und durch die fallweise nötig gewordene Auffüllung des Kassenstandes mit als Darlehen bezeichneten Eigenmitteln in völlige Unordnung geraten war.

Demgegenüber erschienen dem Berufungssenat die vom Bw. zur Untermauerung seines Standpunkts vorgebrachten Argumente sowie die von ihm angebotenen Beweise in keiner Weise überzeugend. In erster Linie stützte sich der Bw. auf die Aussage der Buchhalterin E Sch, welche anlässlich der am 10. Jänner 1978 erfolgten Aufnahme einer Niederschrift 'ihren Irrtum einbekannt' und 'der Abgabenbehörde solcherart ... jedwede Möglichkeit der Unterstellung nicht erklärter Umsätze genommen' habe. Der Bw. übersah dabei, daß E Sch über Vorhalt, im Kassabuch seien von Dr. I stammende Beträge gebucht worden, obwohl die Belege von M O stammten, geantwortet hatte: 'Ich vermisse, daß mir gesagt wurde, wir haben ein Darlehen von einem Freund bekommen und ich vermutete, daß es sich um Dr. I handle. Als ich den Beleg bekam, kontrollierte ich die Summe und nicht mehr den Namen.' Nun konnte dieser Äußerung lediglich entnommen werden, daß E Sch hinsichtlich der in Rede stehenden Buchungen keine konkreten Erinnerungen mehr besaß oder daß sie - aus welchem Grunde immer - es vorzog, einer konkreten Aussage aus dem

Wege zu gehen. Im einen wie im anderen Fall waren die Angaben der Genannten, auch wenn sie diesen zuletzt noch die Äußerung 'Es kann sich nur um einen Irrtum meinerseits handeln' hinzufügte, derart unbestimmt gehalten, daß diese nicht geeignet erschienen, zur Klärung des Sachverhaltes irgend etwas beizutragen.

Soweit der Bw. in der Berufungsschrift rügte, der Betriebsprüfer habe schriftliche Bestätigungen des Darlehensgebers M O nicht einmal zu den Akten genommen und damit jeden Aufklärungsversuch unterlassen oder unterdrückt, wurde ihm bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfungsstelle vom 23. Februar 1979 entgegengehalten, daß Ablichtungen dieser Belege angefertigt und im Arbeitsbogen abgelegt worden seien. Der Bw. hat sich hiezu in seinem Schriftsatz vom 28. April 1980 nicht mehr geäußert, weshalb es sich nunmehr erübrigte, auf das diesbezügliche Vorbringen weiter einzugehen.

Hinsichtlich der von M O ausgestellten Belege und der durch ihn im Rechtsmittelverfahren beigebrachten Bestätigung nahm der Senat darauf Bedacht, daß der Modus der behaupteten Darlehensaufnahmen im Zuge der am 28. November 1977 durchgeföhrten Einvernahme durch den Bw. genau geschildert worden war. Mit dieser Schilderung erwies jedoch der Bw. seiner Glaubwürdigkeit einen schlechten Dienst. Bei der Abgabe seiner diesbezüglichen Stellungnahme hatte er offensichtlich damit gerechnet, die Finanzbehörde sei ohne weiteres bereit, das mehrmalige gänzlich unvermutete Auftauchen eines in Ostasien ansässigen Freundes sowie aus solchen Besuchen prompt resultierende Darlehengewährungen als keineswegs ungewöhnlich und demgemäß auch als glaubwürdig anzusehen. Zu einer derart kritiklosen Bereitschaft vermochte sich jedoch der Berufungssenat unter Bedachtnahme auf allgemeine und damit auch Behörden ohne weiteres zugängliche Erfahrungen des täglichen Lebens nicht zu entschließen. Zunächst erschien nämlich allein schon die Annahme, ein in Thailand ansässiger Kaufmann trage anläßlich seiner sporadischen Österreich-Aufenthalte in die Hunderttausende gehende, keinem besonderen Zweck gewidmete Schillingbeträge bei sich, in hohem Maße konstruiert. Noch weniger war glaubhaft, daß M O geneigt gewesen sein sollte, einem Freund innerhalb von 13 Monaten achtmal Beträge zwischen 100000 und 500000 S unverzinst und ohne jegliche Sicherstellung zu überlassen. Vielmehr war mit Bestimmtheit anzunehmen, daß für den Fall der tatsächlichen Darlehengewährung - ungeachtet der den Fernen Osten kennzeichnenden Usancen - auch unter Freunden ein Mindestmaß an kaufmännischen Grundregeln beachtet worden wäre. Zudem war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, daß nach der Rechtsprechung des VwGH dem Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen, deren Überprüfungen der Abgabenbehörde erschwert ist, sogar eine erhöhte Beweispflicht auferlegt werden kann. Nun war sich aber der Berufungssenat darüber im klaren, daß M O wegen des Fehlens eines entsprechenden Rechtshilfeabkommens zwischen Österreich und Thailand - ohne das geringste Risiko einzugehen dem Bw. jedwede gewünschte Bestätigung erteilen konnte. Wurde dazu noch bedacht, daß der Modus der behaupteten Darlehengewährungen höchst fragwürdig war, und daß deren Verbuchung grobe Unstimmigkeiten erkennen ließ, so war daraus zu folgern, daß den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Bestätigungen sowie der mit 2. März 1979 datierten 'Erklärung' der Charakter von objektiv tauglichen Beweismitteln abgesprochen werden mußte.

Dasselbe galt schließlich für die angeblich zur Rückzahlung an M O erfolgte Aufnahme eines Darlehens von 2000000 S bei der Volksbank L-Straße und die am 23. Dezember 1977 erfolgte Überweisung dieses Betrages auf ein Konto des M O bei der Creditanstalt, zumal ein nach Behebung durch M O erfolgtes bzw. mit Sicherheit zu vermutendes Rückfließen an den Bw. zwangsläufig der Kontrolle durch die Finanzverwaltung entzogen war.

Aus den genannten Gründen vertrat der Senat die Auffassung, daß die vom Finanzamt in Anspruch genommene Schätzungsberichtigung eindeutig gegeben war. Darüber hinaus gelangte er auf Grund der Verhältnisse des Streitfalles zur Ansicht, daß die im Wege der Schätzung ermittelten Besteuerungsgrundlagen der Wahrheit weitgehend nahekommen und die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

## 2. Zur Frage der Zulässigkeit der Bildung einer Investitionsrücklage:

Gem. §9 Abs1 des Einkommensteuergesetzes 1972 können, wenn der Gewinn aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wird, steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25 vH des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Bildung einer Investitionsrücklage auch dann noch als zulässig anzusehen, wenn eine nicht in allen Punkten mängelfreie Buchführung vorliegt. Daß aber im Streitfall von einer nicht in allen Punkten mängelfreien - sinngemäß also von einer lediglich in einigen Punkten mangelhaften - Buchführung nicht

gesprochen werden konnte, ging allein schon aus dem Vergleich der erklärten mit den durch den Prüfer ermittelten Betriebsergebnissen hervor. Ein derartiger Vergleich ließ nämlich erkennen, daß die tatsächlichen Gewinne des Unternehmens ungefähr das Doppelte der erklärten ausmachten. Demgemäß konnte aber selbst bei Anlegung großzügiger Maßstäbe weder vom Vorlieben einer ordnungsmäßigen Buchführung noch von einer auch nur halbwegs brauchbaren Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gesprochen werden. Unter diesen Umständen erschien die in ihrem Wortlaut eindeutigen nicht erfüllt, weshalb dem diesbezüglichen Berufungsbegehren der Erfolg versagt werden mußte.

3. Zur Frage der Absetzbarkeit der Darlehenszinsen von 30547 S:

Hinsichtlich des Darlehens, das mit dem gegenständlichen Zinsenaufwand zusammenhangt, findet sich auf Seite 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. August 1976 (Prüfungszeitraum 1972 - 1974) folgende Bemerkung:

'4. Darlehen Dr. K I:

Das unter 1. erwähnte Darlehen wurde nicht als Fremdkapital anerkannt, sondern als Einlage behandelt, welche in der Schätzungsziffer (inkl. USt. = 754000 S) Deckung findet.'

Auf Rechtsmittel gegen die auf dieser Grundlage zu erteilenden Bescheide hat der Bw. am 10. August 1976 ausdrücklich verzichtet.

Demgemäß wurde dem Bw. im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren der Umstand, daß die seinerzeitige Ausscheidung des Darlehens aus dem Betriebsvermögen einvernehmlich erfolgt sei, zu Recht vorgehalten. Gegen dieses Argument hat der Bw. keinen weiteren Einwand erhoben. Soweit er sich in der Rechtsmittelschrift darauf berief, daß der Spruchsenat im Erkenntnis vom 16. Juni 1977 die betreffende Darlehensgewährung als glaubwürdig anerkannt habe, mußte ihm entgegengehalten werden, daß dieses Erkenntnis, welches offenbar auf die für das Finanzstrafverfahren geltende Umkehr der Beweislast Bedacht nahm, für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen keinerlei Bedeutung hatte. Gelangte die Abgabenbehörde im Ermittlungsverfahren zur Ansicht, das bezughabende Darlehen habe wegen seiner zweifelhaften Herkunft mit dem Betrieb des Bw. nichts zu tun, und hat dieser den Standpunkt der Behörde durch Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes zur Kenntnis genommen, so mußte einem damit zusammenhängenden Zinsenaufwand auch in den Streitjahren die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt werden."

2. Dieser Berufungsbescheid der FLD vom 30. September 1980 bildet den Gegenstand der vorliegenden, auf Art 144 B-VG gestützten, an den VfGH gerichteten Beschwerde. Darin wird die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Die Beschwerde wird - zusammengefaßt - wie folgt begründet:

Die bel. Beh. sei ihrer Pflicht zur Sachverhaltserforschung (§§114 und 115 BAO) vor allem im Hinblick auf die vom Bf. behauptete Gewährung eines Darlehens von 2500000 S durch M O nicht nachgekommen. Sie habe es abgelehnt, M O (der seinen ordentlichen Wohnsitz in Thailand hat) anlässlich seines Aufenthaltes in Wien zeugenschaftlich selbst einzuhören oder ihn durch die österreichische Botschaft in Bangkok einzuvernehmen zu lassen; die Behörde habe diesbezügliche Angebote negiert. Die Behörde habe weiters der erfolgten Darlehensrückzahlung an M O keine Bedeutung beigemessen. Die Behörde habe ohne eigene Sachverhaltsermittlungen die Nichtverbuchung von "Schwarzinnahmen" als erwiesen angenommen. Die Behörde habe sich offenkundig geweigert, irgendwelche Erhebungen zur Wahrheitserforschung zu pflegen. Damit aber habe sie nicht nur einfachgesetzliche Verfahrensfehler begangen, sondern habe Willkür geübt. So habe sie die ihr angebotenen Beweismittel einfach als unglaublich verworfen und sich so über ihre Pflicht zur Wahrheitsfindung hinweggesetzt, um den Bf. zu benachteiligen. Da die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben und die willkürliche Behandlung der ihm gewährten Darlehen als nicht erklärte Gewinne seines Betriebes zwingend zu einer Steuervorschreibung in unzulässiger Höhe geführt hätten, sei er durch die bel. Beh. nicht nur im Gleichheitsrecht, sondern auch im Eigentumsrecht verletzt worden.

3. Die FLD als bel. Beh. hat eine Gegenschrift erstattet, in der sie begeht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Der VfGH hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

1. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz

kann nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (zB VfSlg. 8823/1980, 9186/1981) nur vorliegen, wenn der angefochtene Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn die Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn sie bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt hat.

Ein willkürliches Verhalten der Behörde, das in die Verfassungssphäre eingreift, liegt ua. in einer gehäuften Verkennung der Rechtslage, aber auch im Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere iVm. einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außerachtlassen des konkreten Sachverhaltes (vgl. zB VfSlg. 8808/1980 und die dort zitierte Vorjudikatur, 9187/1981).

Mit dem angefochtenen Bescheid wird eine Abgabe vorgeschrieben; er greift somit in das Eigentumsrecht ein. Dieser Eingriff wäre nach der ständigen Judikatur des VfGH (zB VfSlg. 8776/1980, 9014/1981) dann verfassungswidrig, wenn der ihn verfügende Bescheid ohne jede Rechtsgrundlage ergangen wäre oder auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte, oder wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Rechtsgrundlage in denkunmöglich Weise angewendet hätte, ein Fall, der nur dann vorläge, wenn die Behörde einen so schweren Fehler begangen hätte, daß dieser mit Gesetzlosigkeit auf eine Stufe zu stellen wäre.

2. a) Der Bf. meint im wesentlichen, der Behörde seien bei der Schätzung §184 BAO) in die Verfassungssphäre reichende Verfahrensfehler unterlaufen; dies insbesondere deshalb, weil es die Finanzbehörden abgelehnt hätten, den (angeblichen) Darlehensgeber M O als Zeugen einzuvernehmen.

b) Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich, daß der Bf. zwar am 23. Mai 1979 dem Finanzamt und am 25. Mai 1979 der FLD mitteilte, der von ihm als Zeuge beantragte M O befindet sich in Wien, daß aber am 23. Mai 1979 der maßgebende Verwaltungsakt mit der vom Bf. erhobenen Berufung vom Finanzamt der FLD vorgelegt wurde und diese Unterlagen erst am 28. Mai 1979 bei der FLD einlangten.

Die Finanzbehörden haben es daher nicht etwa aus unsachlichen Gründen abgelehnt, den beantragten Zeugen einzuvernehmen, sondern deshalb, weil dessen Befragung zumindest schwierig gewesen wäre, solange die maßgebenden Akten den vernehmenden Beamten nicht vorlagen. Wenngleich es möglicherweise nicht ausgeschlossen gewesen wäre, die Aktenunterlagen beizuschaffen, weist das Verhalten der Behörde keine Willkür nach.

Davon, daß die Behörde jegliches Ermittlungsverfahren unterlassen hat, kann nicht gesprochen werden. Sie hat auch die aufgenommenen Beweise keineswegs völlig unvertretbar gewürdigt (vgl. hiezu VwGH 21. Mai 1975 Z 1051/73).

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß der Behörde keine gravierenden Fehler anzulasten sind, die eine Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums bewirken könnten.

Bei der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der den Bescheid tragenden Rechtsvorschriften ist der Bf. sohin in diesen Grundrechten nicht verletzt worden.

3. Das Verfahren hat auch nicht ergeben, daß der Bf. in sonstigen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt wurde. Angesichts der Unbedenklichkeit der angewendeten Rechtsgrundlagen ist es auch ausgeschlossen, daß er in seinen Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm verletzt wurde.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

## **Schlagworte**

Verwaltungsverfahren, Beweise, Zeugenbeweis, Finanzverfahren, Schätzung (Finanzverfahren), Ermittlungsverfahren

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

ECLI:AT:VFGH:1985:B617.1980

## **Dokumentnummer**

JFT\_10149773\_80B00617\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)