

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/7/31 98/13/0194

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.07.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §163;

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerde der K in K, vertreten durch Dr. Maximilian Schludermann, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Reisnerstraße 32/12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 27. Februar 1998, Zl. RV/010-15/05/97, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991, 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 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist als Immobilientreuhänderin tätig. Sie ermittelte in den Streitjahren ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Bericht vom 2. August 1995 über eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1989 bis 1991 (im Folgenden: BP-Bericht) traf der Prüfer unter Tz. 13.1 "Feststellungen zur Führung der Bücher und Aufzeichnungen". Die im Prüfungszeitraum als Immobilienmaklerin tätige Beschwerdeführerin habe bei Prüfungsbeginn von ihr erstellte Honorarnoten vorgelegt. Diese seien nicht nummeriert gewesen. Großteils sei aus ihnen nicht ersichtlich gewesen, ob die Honorarnote an den Abgeber oder an den Erwerber des betreffenden Objektes gerichtet gewesen sei. Sonstige Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Die Beschwerdeführerin habe angegeben, dass die Vermittlungsaufträge grundsätzlich nur mündlich erteilt und Aufzeichnungen über den Vertragsinhalt nicht geführt würden "und sie daher dazu keine Aussage mehr machen könne". Auch über die zu vermittelnden Objekte würden keine Aufzeichnungen geführt, da im Prüfungszeitraum angeblich fast alle Objekte vermittelt worden seien (die wenigen nicht vermittelten könne sie nicht mehr nennen). Nach Meinung der Beschwerdeführerin müssten aus den

Texten der Inserate alle Objekte ersichtlich sein. Eine Überprüfung der inserierten Objekte und der ausgestellten Honorarnoten habe ergeben, dass rd. der Hälfte aller Inserate keine Honorarnote zugeordnet werden könne. Auch zur Frage der Provisionszahlungen habe die Beschwerdeführerin keine konkreten Angaben machen können. Sie habe lediglich erklärt, dass die Provision "vom Verkäufer oder Vermieter nach Möglichkeit diesen in Rechnung gestellt wurde". Aufzeichnungen darüber gebe es ebenfalls keine. Nach Ansicht des Prüfers sei auf Grund der mangelhaften Aufzeichnungsführung und der dazu gemachten Angaben der Beschwerdeführerin eine Überprüfung der Einnahmen hinsichtlich der Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle nicht möglich.

In Tz. 13.2 des BP-Berichtes beschäftigte sich der Prüfer mit einer für den Prüfungszeitraum durchgeführten "Vermögensdeckungsrechnung". Von der Beschwerdeführerin angegebene Bestände an Bargeld und Sparguthaben per 1. Jänner 1989, 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991 und 1. Jänner 1992 stellte der Prüfer als unglaubwürdig hin (sie könnten daher bei Erstellung der Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigt werden). Ausgehend von den Entnahmen und Einlagen auf dem Privatkonto der Beschwerdeführerin sowie den Einlagen und Abhebungen auf dem Bankkonto ihres Ehemannes hätten sich in allen Jahren "Unterdeckungen" der Lebenshaltungskosten ergeben. Unter Ansatz einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten von 1989 183.693 S, 1990 218.827 S und 1991 228.215 S kam der Prüfer unter Berücksichtigung weiterer Beträge für Motorrad- und Autokauf sowie nicht anerkannte Darlehen zu den als "Vermögensunterdeckung" ausgewiesenen Positionen von 183.693 S (1989), 328.827 S (1990) und 483.215 S (1991). Erklärungsversuchen der Beschwerdeführerin zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten bzw. der "Vermögensunterdeckung" durch vorhandene Bargeldmittel oder Ersparnisse sowie Darlehen oder den Verkauf von Vermögensgegenständen im Privatbereich schenkte der Prüfer keinen Glauben. Im Wesentlichen seien von der Beschwerdeführerin nur Behauptungen aufgestellt worden, für die aber konkrete Nachweise fehlten. Auch sei von der Beschwerdeführerin die Mitwirkung bei der Aufklärung der Vermögensunterdeckungen verweigert worden.

Unter Tz. 15 und Tz. 20 des BP-Berichtes schätzte der Prüfer die von ihm festgestellten Vermögensunterdeckungen von brutto (gerundet) 184.000 S, 329.000 S und 483.000 S für die Jahre 1989 bis 1991 dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzu.

Zum "Kfz-Aufwand" vertrat der Prüfer im BP-Bericht (Tz. 21) den Standpunkt, den Angaben der Beschwerdeführerin, die beiden im Prüfungszeitraum verwendeten Kfz würden ausschließlich betrieblich verwendet, sei nicht zu folgen. Vielmehr sei unter im Schätzungswege angenommenen für die Vermittlungstätigkeit notwendigen Fahrten davon auszugehen, dass die Kfz nicht überwiegend betrieblich verwendet worden und deshalb aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden seien. Für die betrieblich gefahrenen Kilometer könne nur das Kilometergeld berücksichtigt werden. Bei der Berechnung zur daraus resultierenden "Erfolgsänderung" ging der Prüfer u.a. von "Betriebsk. Mercedes 190 E lt. Erkl." für 1989 von 22.113,91 S, 1990 von 25.309 S und 1991 19.196,60 S aus.

In der Berufungsschrift vom 23. Februar 1996 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sie habe im Prüfungszeitraum 1989 bis 1991 Umsätze in Höhe von rd. 450.000 bis 700.000 S erzielt. Diese Umsätze seien belegmäßig eindeutig nachgewiesen worden. Alle Belege, die im Rahmen der Steuererklärungen verarbeitet worden seien, seien vorgelegt worden. Auch die Recherchen des Prüfers hätten keine Feststellungen ergeben, dass möglicherweise eine Vermittlung nicht zu den entsprechenden Honorarnoten geführt hätte. Für die in den Jahren 1989 bis 1991 "geschalteten" 92 Inserate seien "sehr wohl" Honorarnoten gelegt worden. Auch zur Vermögensdeckungsrechnung seien alle verfügbaren Unterlagen vorgelegt worden. Auf Grund der in den Jahren vor 1989 auch belegmäßig nachweisbaren Geldzuflüsse seien die von der Beschwerdeführerin angegebenen Bestände an Geldmitteln zum 1. Jänner 1989 "mehr als nachweisbar" (die Beschwerdeführerin verweist dazu u.a. auf der Berufungsschrift angeschlossene Beilagen). Auch die sonstigen im BP-Bericht zur Vermögensunterdeckung gemachten Feststellungen seien nicht stichhältig, wobei auch hier auf der Berufung angeschlossene Beilagen hingewiesen werde. Zum Kfz-Aufwand sei zu betonen, dass die vom Prüfer angenommene Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer im Zuge der Prüfung nicht erklärt worden sei. Die Schätzung sei auch nicht nachvollziehbar und entspreche keinesfalls den tatsächlichen Gegebenheiten. Es werde beantragt, für die Jahre 1989 bis 1991 "für den Mercedes" den Privatanteil mit 10 % in Ansatz zu bringen.

Der Betriebsprüfer gab zur Berufung eine Stellungnahme ab, der die Beschwerdeführerin mit einer Gegenäußerung entgegen trat.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Zur Ordnungsmäßigkeit der

Bücher und Aufzeichnungen hielt die belangte Behörde fest, dass die vorgelegten Honorarnoten nicht nummeriert gewesen seien. Es sei auch nicht ersichtlich gewesen, ob sie für den Erwerber oder den Abgeber ausgestellt worden seien. Selbst wenn die Angaben der Beschwerdeführerin, sie habe nur mündliche Vermittlungsverträge abgeschlossen, stimmten, hätte die Beschwerdeführerin jedenfalls Aufzeichnungen über den Vertragsinhalt führen müssen, um einen Überblick über die abgeschlossenen Verträge zu haben. Da der Inhalt der Vermittlungsverträge nicht bekannt sei, könne nicht überprüft werden, in welcher Höhe und mit wem (dem Auftraggeber oder/und dem Erwerber) Honorarzahungen vereinbart worden seien. Ohne Führung weiterer Aufzeichnungen sei die Feststellung nicht möglich, ob die vorgelegten Honorarnoten tatsächlich vollzählig seien. Wegen der aufgezeigten Mängel hätten die Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit nach § 163 BAO nicht für sich. Die Beschwerdeführerin bestreite nicht die Zulässigkeit der Vermögensdeckungsrechnung als Schätzungsmethode, meine aber, dass eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten nicht gegeben sei. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass Lebenshaltungskosten von 18.000 S monatlich bzw. 216.000 S jährlich für einen 3-Personenhaushalt nicht überhöht seien. Dieser Betrag richte sich nach einer Veröffentlichung des Österreichischen Statistischen Zentralamtes betreffend Höhe der Lebenshaltungskosten. Die von der Beschwerdeführerin angegebenen Lebenshaltungskosten von monatlich 11.700 S halte die belangte Behörde für unglaubwürdig und zu niedrig. Nach Ausführungen zu verschiedenen behaupteten Geldbewegungen in den Jahren 1989 bis 1991 wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die zur Deckung der Lebenshaltungskosten vorhandenen Mittel seien "von der BP" dargestellt worden. Dagegen habe die Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben. Da die Angaben der Beschwerdeführerin betreffend Darlehen und Motorradkauf nicht hätten widerlegt werden können, seien "die von der BP vorgenommenen Zuschätzungen, soweit sie nicht die Unterdeckung der Lebenshaltungskosten betreffen" nicht aufrecht zu erhalten (laut den Aufstellungen im angefochtenen Bescheid erfolgte deshalb eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn ausgehend von Bruttobeträgen von 119.200 S für das Jahr 1989, 125.100 S für das Jahr 1990 und 62.700 S für das Jahr 1991). Betreffend den "Kfz-Aufwand" gehe die belangte Behörde entgegen den Ausführungen im BP-Bericht davon aus, dass sowohl der Mercedes als auch der im Jahr 1991 angeschaffte Klein-Lkw dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, weil diese zu mehr als 50 % betrieblich genutzt würden. Unglaubwürdig seien allerdings die Angaben zum Privatanteil in Höhe von lediglich 10 % für den Mercedes (bzw überhaupt kein Privatanteil für den Klein-Lkw). Die belangte Behörde gehe im Schätzungswege davon aus, dass die Kfz-Kosten zu 60 % betrieblich und zu 40 % privat veranlasst gewesen seien. Zur Berechnung des 40 %igen Privatanteiles wird im angefochtenen Bescheid von "Kfz-Kosten lt. Erkl." für den Mercedes von 92.113,91 S (1989), 25.309 S (1990) und 119.196,60 S (1991) ausgegangen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen den angefochtenen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Mai 2002, 98/13/0195, 0196).

Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung iSd § 163 BAO sprechen zu können, muss auch ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet. Gerade eine Belegnummerierung ist auch deshalb geboten, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 98/14/0097). Der belangten Behörde kann damit nicht entgegengetreten werden, wenn sie in der bloßen Vorlage nicht nummerierter Honorarnoten Mängel im Aufzeichnungssystem der Beschwerdeführerin sah, die zur Widerlegung der Vermutung des § 163 BAO führen mussten. Auskünfte der Beschwerdeführerin über die einzelnen vermittelten Objekte aus dem "Stegreif" oder laut Beschwerde beantragte Einvernahmen der Auftraggeber der Beschwerdeführerin können weiters eine fehlende Dokumentation der Geschäftsfälle mit belegmäßig kontrollierbarer Verknüpfung beispielsweise zu bestimmten Vermittlungsaufträgen und Honorarvereinbarungen nicht ersetzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter ungeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen

Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in 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 vorgetragene, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1998, 95/13/0083, mwN).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die vom Betriebsprüfer vorgenommene Zuschätzung wegen einer von ihm durchgeführten "Vermögensdeckungsrechnung" nur zum Teil aufrecht erhalten. Die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Zuschätzung im Zusammenhang mit einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten ist allerdings mit wesentlichen Verfahrensmängeln belastet. Abgesehen davon, dass die jeweils angesetzten Beträge der diesbezüglichen Unterdeckung aus dem angefochtenen Bescheid rechnerisch nicht nachvollziehbar sind und die Beschwerde u. a. auch zu Recht eine Bezugnahme auf konkrete (durch Fundstellen und Jahresangaben bestimmte) Statistiken vermisst, ist vor allem die Feststellung im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar, wonach die Beschwerdeführerin zu den "von der BP" festgestellten Mitteln für die Deckung der Lebenshaltungskosten keine Einwendungen erhoben habe. Solche Einwendungen mussten jedenfalls bereits im Berufungsvorbringen gesehen werden, das u.a. unter Vorlage entsprechender Belege den Zufluss entsprechender Geldmittel in den Jahren vor 1989 nachzuweisen versuchte (in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung hat die Beschwerdeführerin zudem ebenfalls darauf hingewiesen, dass "aus den in der Berufung dargestellten Einnahmen und Entnahmen aus den Guthabenbeständen die Lebenshaltungskosten gedeckt werden können").

Berechtigung kommt auch der Verfahrensrüge in der Beschwerde bezüglich Kürzung des Kfz-Aufwandes im angefochtenen Bescheid zu. Anders als der Betriebsprüfer hat die belangte Behörde die Kfz wieder dem Betriebsvermögen zugerechnet, allerdings einen Privatanteil von 40 % zum Ansatz gebracht. Auf Grund welcher nachvollziehbarer Überlegungen die belangte Behörde im Schätzungswege zu diesem Privatanteil gelangte, wird im angefochtenen Bescheid in keiner Weise erläutert, sodass der angefochtene Bescheid wegen dieser Begründungslücke insoweit auch nicht überprüfbar ist. Zur Berechnung des Privatanteiles ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von den "Kfz-Kosten lt. Erkl." ausgegangen. Warum die belangte Behörde diesbezüglich aber für den Pkw Mercedes für die Jahre 1989 und 1991 mit 92.113,91 S und 119.196,60 S - im Gegensatz zum Jahr 1990 - andere Werte als der Betriebsprüfer in den entsprechenden Positionen (22.113,91 S und 19.196,60 S) angesetzt hat, ist im angefochtenen Bescheid ungeklärt geblieben. Widerspruch, auf den die Beschwerde ebenfalls zu Recht hinweist.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Entscheidung über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 31. Juli 2002

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

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130194.X00

#### **Im RIS seit**

07.11.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

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