

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/16 98/13/0195

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.05.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs3;

BAO §184;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 98/13/0196

## 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 Beschwerden der E Hausverwaltungs GmbH in W, vertreten durch Dr. Stefan Joachimsthaler, Rechtsanwalt in 1070 Wien, Kandlgasse 32/10, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 7. September 1998, Zl. GA 11-91/2144/04, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 - 1986, den Einheitswert des Betriebsvermögens, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent 1.1.1985 - 1.1.1987 (hg. Zl. 98/13/0196), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. September 1998, Zl. GA 11-91/2144/1/04, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1984 - 1986 (hg. Zl. 98/13/0195), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 664 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist im Bereich der Immobilienverwaltung tätig. Im Jahr 1988 fand betreffend die Jahre 1984 bis 1986 eine abgabenbehördliche Prüfung statt (Bericht gemäß § 150 BAO vom 2. Dezember 1988, im Folgenden: BP-Bericht).

Unter Tz 5 des BP-Berichtes traf der Prüfer die Feststellung, dass die Grundaufzeichnungen der Beschwerdeführerin derart mangelhaft seien, dass weder die formelle noch die materielle Richtigkeit der Buchführung gegeben sei. Zur Einschaltung von Inseraten in verschiedenen Tageszeitungen sei es schon auf Grund ihrer großen Anzahl unglaublich, dass hierüber keine schriftlichen Aufzeichnungen geführt worden seien. Es sei auf Grund der internen

Organisation der Beschwerdeführerin notwendig gewesen, die jeweils inserierten Objekte evident zu halten. Nach Ansicht des Prüfers seien auch schriftliche Aufzeichnungen geführt, doch im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt worden. Die Beschwerdeführerin sei nicht in der Lage, einem inserierten Objekt den entsprechenden Vermittlungserlös zuzuordnen bzw. bekannt zu geben, ob eine Vermittlung überhaupt stattgefunden habe. Durch den Umstand, dass in den Prüfungsjahren jährlich mindestens 10.000 Anbotsinserate erschienen und diesen jährlich maximal lediglich 2.000 Vermittlungen gegenüber gestanden seien, erachte es der Prüfer als unbedingt erforderlich, den einzelnen Inseraten die entsprechenden Objekte zuordnen zu können. In Zusammenarbeit mit dem Gesellschafter W.R. und dem Steuerberater sei ein Nachvollzug der Provisionsabrechnungen versucht worden. Ausgehend von den vermittelten Objekten seien diese dem betreffenden Mitarbeiter zugeordnet und daraus sein Provisionsanspruch berechnet worden. Die auf diese Weise ermittelten Beträge stimmten in keinem Fall mit den vorgelegten Provisionsabrechnungen der freien Mitarbeiter überein. Ebenso wie bei den freien Mitarbeitern sei es auch bei den im Vermittlungsbereich tätigen Angestellten nicht möglich, die ausbezahlten Provisionen mit den vermittelten Objekten in Einklang zu bringen. Auch zu den so genannten Suchinseraten sei die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen, die bekannt gewordenen Objekte zu nennen. Es lasse sich nicht feststellen, welche Wohnungen zur Vermittlung zur Verfügung gestanden und welche Objekte in der Folge vermittelt worden seien. Die große Anzahl der bekannt gegebenen Objekte stehe jedenfalls im krassen Missverhältnis zu den in den Prüfungsjahren angegebenen Vermittlungen. Auch in diesem Teilbereich sei eine Überprüfung des tatsächlichen Geschäftsumfanges zur Gänze unterbunden. Mit den freien Mitarbeitern sei monatlich in Form von Gutschriften abgerechnet worden. Auf dem Gutschriftenbeleg sei lediglich der abzurechnende Zeitraum angeführt. Es sei nicht feststellbar, für welche vermittelten Objekte die Mitarbeiter ihre Provision erhalten hätten. Das vorgelegte Kassabuch sei in den Prüfungsjahren nicht ordnungsgemäß geführt worden. Im Jahr 1984 sei eine vereinnahmte Ablöse nicht eingetragen worden, die in der Folge durchgeführte Rückzahlung dieses Betrages jedoch vermerkt und als Aufwand geltend gemacht worden. Im Prüfungszeitraum weise das Kassabuch einen durchschnittlichen Stand von 2,5 Mio. S aus, wofür keine wirtschaftliche Notwendigkeit gegeben gewesen sei. Durch eine nicht ordnungsgemäße Vorgangsweise bei der Hingabe und der Einlösung von Schecks sei oft durch Wochen hindurch ein falscher Kassastand ausgewiesen worden. Die von der Beschwerdeführerin bei Vereinnahmung eines Vermittlungserlöses ausgestellten Kassenbelege wiesen keinerlei Nummerierung auf. Es sei auch kein drittes Exemplar im Belegbuch verblieben. Eine Überprüfung der Vollständigkeit der ausgestellten Belege sei daher nicht möglich gewesen. Im Zuge der Prüfung seien weder die in Verwendung stehenden Vermittlungsaufträge, Karteiblätter, Besichtigungsscheine noch sonstige Aufzeichnungen vorgelegt worden, die eine Überprüfung der angegebenen Erlöse ermöglicht hätten. Der Beschwerdeführerin seien sämtliche angeführten Mängel und Beanstandungen während der Prüfung zur Kenntnis gebracht worden. In der Folge seien, obwohl das Vorhandensein von zusätzlichen Grundaufzeichnungen (Vermittlungsaufträge, Karteien etc.) während des Betriebsprüfungsverfahrens verneint worden sei, einige Unterlagen nachträglich vorgelegt und vom Prüfer eingesehen worden. Diese Unterlagen seien aber mangels Vollständigkeit und mangels zeitlicher Zuordenbarkeit nicht geeignet gewesen, einen Bezug zu den vermittelten Objekten herzustellen. Die Unterlagen hätten jedenfalls die Beanstandungen des Prüfers nicht entkräften können, sondern lediglich das tatsächliche Vorhandensein von Aufzeichnungen über die innerorganisatorischen Vorgänge bestätigt. Für den Prüfungszeitraum sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % der bisher erklärten Umsätze anzusetzen gewesen. Dieser sei auf Grund der vielen Ungeklärtheiten und der Nichtkalkulierbarkeit unter Berücksichtigung des hohen Vermittlungsumsatzes mit lediglich 5 % bemessen worden.

Unter Tz 7 lit. b des BP-Berichtes führte der Prüfer zur "Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer" aus, der Gesellschafter W.R. habe in den Prüfungsjahren eine Reihe von Wohnungen erworben. Die Kenntnis, ob und welche Wohnungen zum Verkauf stünden, habe der Gesellschafter zu einem auf Grund der mangelhaften Aufzeichnungen nicht mehr feststellbaren Teil (vgl. Tz 5) von der Beschwerdeführerin erlangt. Der Beschwerdeführerin seien aus derartigen Ermittlungen keinerlei Erlöse zuerkannt worden. Die Erfassung der gegenständlichen Vermittlungserlöse habe seitens des Prüfers im Schätzungsweg erfolgen müssen. Als Grundlage dafür habe das durch sämtliche Wohnungskäufe des W.R. in den Jahren 1984 bis 1986 entstandene Provisionsvolumen in Höhe von rd. 600.000 S netto gedient. Davon seien 50 % der Beschwerdeführerin zugeordnet und aliquot zu den in den einzelnen Jahren erworbenen Wohnungen auf die Prüfungsjahre aufgeteilt worden (für 1984 54.000 S, 1985 165.000 S und 1986 81.000 S).

Unter Tz 11 lit. a und b des BP-Berichtes rechnete der Prüfer die festgestellten Zuschätzungen und die geschätzten

Vermittlungserlöse (Tz 7 lit. b) als verdeckte Gewinnausschüttungen außerbilanzmäßig hinzu. Eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung sah der Prüfer u.a. in den Gehaltszahlungen an den Gesellschafter W.R. (Tz 11 lit. e des BP-Berichtes). Der Gesellschafter habe in den Prüfungsjahren ein monatliches Gehalt von 50.000 S bezogen. Darüber hinaus habe er 1984 171.940 S und 1985 75.000 S an Vermittlungsprovisionen erhalten. Die von ihm durchgeführten Vermittlungen seien nicht feststellbar gewesen. In Anbetracht der Ertragslage der Beschwerdeführerin, der Höhe der Gehälter der nachgeordneten Angestellten und des Umstandes, dass W.R. einen nicht unerheblichen Zeitaufwand für die Verwaltung seiner eigenen Wohnungen benötigt habe, seien die Gehälter um ein Drittel zu kürzen gewesen. Dadurch sei ein den wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens und dem Umfang der Tätigkeit des W.R. angemessenes Gehaltsniveau erreicht worden. "Diesem Umstand" habe die Beschwerdeführerin auch von sich aus ab dem Jahr 1987 Rechnung getragen, indem W.R. keine Gehälter mehr beziehe. Dies sei mit dem vermehrten Zeitaufwand für die Verwaltung seiner eigenen Wohnungen begründet worden. Dies treffe aber auch zum Teil für die Prüfungsjahre zu.

Das Finanzamt erließ auf der Grundlage des BP-Berichtes entsprechende Abgabenbescheide u.a. betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1984 bis 1986. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Zu den Berufungsausführungen lt. Schriftsatz vom 27. April 1989 nahm der Prüfer am 20. Juni 1989 Stellung. Zu dieser Stellungnahme gab die Beschwerdeführerin am 31. Juli 1989 eine Gegenäußerung ab. Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen wurde der Beschwerdeführerin im Juni 1990 neuerlich der Standpunkt der Betriebsprüfung vorgehalten. Die Beschwerdeführerin äußerte sich hiezu in einem Schreiben vom 29. März 1991. Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Wiedergabe des Verfahrensganges referiert die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zur ordnungsgemäßen Buch- und Aufzeichnungsführung. Auch aus den im Berufungsverfahren hervorgekommenen - im erstangefochtenen Bescheid näher dargestellten - Ermittlungsergebnissen gehe sowohl die formelle als auch die materielle Mangelhaftigkeit des Belegwesens und der für die Abgabenerhebung erforderlichen Aufzeichnungen zweifelsfrei hervor. Es sei der Beschwerdeführerin trotz mehrfacher Aufforderung in der weitaus überwiegenden Mehrheit der stichprobenweise überprüften Abrechnungen mit einer "Inserateinschaltungsfirma" nicht gelungen, die zur Überprüfung der Richtigkeit der Buchungsvorgänge notwendigen Unterlagen vollständig vorzulegen und somit eine lückenlose Aufklärung der den einzelnen Geschäftsfällen zu Grunde liegenden Zusammenhänge zu geben. Die Belegaufbewahrung zum Nachweis der Richtigkeit und Vollständigkeit bzw. Nachvollziehbarkeit des Geschäftsablaufes gelte als Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der zu führenden Bücher. Ein von der Beschwerdeführerin verlangtes Gutachten über die Buchführungsart bei vergleichbaren anderen Betrieben könne den von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Nachweis der Ordnungsmäßigkeit ihres eigenen Buch- und Belegwesens nicht ersetzen. Das Fehlen "der Kassa" für einen ganzen Monat, die in der überwiegenden Mehrheit der geprüften Geschäftsfälle nicht gegebene Nachvollziehbarkeit der Geschäftsabwicklung sowie die unaufgeklärt gebliebenen Ungereimtheiten betreffend die Belegausfertigung hätten die Betriebsprüfung zu Recht zur Überzeugung gelangen lassen, dass getätigte Umsätze entweder überhaupt nicht oder nicht in der richtigen Höhe aufgezeichnet worden seien. Die Beschwerdeführerin behaupte zwar die lückenlose Aufklärung "der der Behörde aktenkundig gewordenen Erlöse", räume aber in der Berufung beispielsweise ein, "dass der BP hinsichtlich des vereinnahmten und nicht in das Kassabuch eingetragenen Ablösebetrages zuzustimmen sei". Die Beschwerdeführerin weise selbst auf Fehler hin, "die gerade in einem überwiegend personenbezogenen Wirtschaftszweig auftreten". Trotz mehrfach eingeräumter Möglichkeit zur Stellungnahme sowie zur Nachreichung von Unterlagen sei die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung zur Sachaufklärung nicht nachgekommen. Die Beschwerdeführerin räume ein, dass sie unwissentlich und irrtümlich manchmal den Belegdurchschlag an die Kunden weitergegeben habe und dies nicht absichtlich geschehen sei, sondern "in Wirrnis der bei solchen Abwicklungen sich zahlreich auf dem Tisch befindlichen Dokumente". Insgesamt sei der Beschwerdeführerin die Glaubhaftmachung einer ordnungsgemäßen Gebarung weder im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens noch im Zuge des Berufungsverfahrens gelungen. Die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach sei damit gegeben. Der Prüfer habe auf Grund des vorliegenden Beweismaterials auch eine Schätzungsmethode gewählt, deren Ergebnis den logischen Denkgesetzen nicht widerspreche. Mangels substantiiert vorgetragener Gegenargumente sei davon auszugehen, dass das Schätzungsergebnis den tatsächlichen Verhältnissen "weitgehendst" nahe komme. In einem Fall, in dem nähere Anhaltspunkte für die gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen seien, komme eine griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht.

Zur Angemessenheit des Gehaltsansatzes für W.R. behaupte die Beschwerdeführerin, dass W.R. ca. 40 Stunden im Innendienst und ca. 30 Stunden im Außendienst tätig gewesen sei und neben Gehalt und Provision in der ausgewiesenen Höhe keinerlei Nebenspesen in Rechnung gestellt habe. Auch sei er bei schwierigen Geschäftsabschlüssen maßgeblich beteiligt gewesen. Den Buchhaltungsunterlagen sei - so die belangte Behörde weiter im erstangefochtenen Bescheid - zu entnehmen, dass an die fix angestellten Mitarbeiter im Jahr 1984 Jahresgehälter in Höhe von 25.000 bis rd. 200.000 S ausbezahlt worden seien, während W.R. in diesem Jahr ein Gehalt von 600.000 S, also rd. dreimal so viel wie der "nächsthöhere" Angestellte, bezogen habe. Ziehe man als Vergleichssumme die Summe aus Jahresgehalt und Provisionen der Fixangestellten im Jahr 1984 heran, ergebe eine Gegenüberstellung des an W.R. ausbezahlten Betrages von 771.940 S mit den Bezügen der "nächsthöheren" Angestellten, dass diese rd. 30 bis 36 % des Bezuges von W.R. erhalten hätten. Im Jahr 1986 habe "das nächsthöhere Gehalt" nach W.R. rd. 40 % des an W.R. ausbezahlten Gehaltes betragen. W.R. habe also im Jahr 1986 mehr als das Doppelte des Gehaltes der "nächsthöheren" Angestellten bezogen. Berücksichtige man bei der Betrachtung, dass W.R. im Jahr 1986 offenbar keine Vermittlungen mehr durchgeführt (solche seien zumindest nicht verbucht worden) und die Arbeitszeit bereits 1984, wie dies aus den Berufungsausführungen verschiedentlich hervorgehe, nicht gänzlich der Beschwerdeführerin gewidmet habe (sondern auch im Rahmen seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer in dieser Branche tätig geworden sei), sei der vom Prüfer geschätzte Gehaltsansatz in Höhe von zwei Dritteln des bisher ausgewiesenen Ansatzes lt. Bilanz gerechtfertigt. Außerdem lägen über den von W.R. für die Beschwerdeführerin aufgewendeten Zeiteinsatz keinerlei glaubhafte Angaben vor und sei nachgewiesenermaßen eine klare Trennung zwischen den Privatagenden des W.R. und seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin nicht erfolgt.

Hinsichtlich der der Beschwerdeführerin entgangenen Vermittlungsprovisionen anerkenne die Beschwerdeführerin die Schätzungsbefugnis. Da zu den in der Berufung aufgezählten vermittelten Objekte die Überprüfbarkeit mangels Unterlagen nicht gegeben sei, bestehe allerdings für die Herabsetzung des von der Betriebsprüfung berechneten Betrages keine Veranlassung.

Die Begründung des die Berufung betreffend Kapitalertragsteuer abweisenden zweitangefochtenen Bescheides verweist auf die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO 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. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Oktober 1993, 89/13/0078). Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, hat das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2000, 95/15/0015).

Die Beschwerde sieht eine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides darin, dass die belangte Behörde in ihrer Begründung auch die Bestimmungen der §§ 189 ff HGB idF des Rechnungslegungsgesetzes BGBl. Nr. 475/1990 zitiert habe, die aber in den Streitjahren 1984 bis 1986 noch nicht "erlassen" und deshalb nicht zu beachten gewesen seien. Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid nicht nur die erwähnten Bestimmungen, sondern auch die einschlägigen - weitgehend inhaltsgleichen - Vorschriften der BAO zur Buch- und Aufzeichnungsführung (§§ 124 ff BAO) angeführt hat, und dass mit dem Rechnungslegungsgesetz ohnedies in diesem Bereich nur die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung kodifiziert wurden, die für die Beschwerdeführerin bereits bisher auf Grund ihrer Rechtsform (Gewinnermittlung nach § 5 EStG) maßgebend waren.

Die belangte Behörde hat im erstangefochtenen Bescheid in mehrfacher Weise die Mangelhaftigkeit der Buch- und

Aufzeichnungsführung der Beschwerdeführerin aufgezeigt. So seien - auch nach den zusätzlich im Berufungsverfahren durchgeführten Erhebungen - vor allem die einzelnen Geschäftsfälle im vorgefundenen Rechnungs- und Belegwesen nicht nachvollziehbar geblieben. Belege seien weiters nicht aufbewahrt (oder nicht vorgelegt) und Eintragungen ins Kassabuch nicht ordnungsgemäß vorgenommen worden.

Die Beschwerde bestreitet die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid zur fehlenden Überprüfbarkeit der Erlöse an Hand der bei der Beschwerdeführerin aufgefundenen Unterlagen konkret nicht. Der Hinweis auf telefonische oder mündliche Auftragsvergaben bestätigt auch die mangelnde belegmäßige Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle. Gerade durch den Verstoß gegen das so genannte Belegprinzip lag aber keine Buchführung vor, die eine zuverlässige Ermittlung des Umsatzes oder der Einkünfte zuließ. Das Verhältnis von 10.000 Inseraten zu 2.000 Vermittlungen wurde im BP-Bericht (im Zusammenhang mit einem auch deshalb vom Prüfer als notwendig erachteten nachvollziehbaren Rechnungswesen) angeführt. Die belangte Behörde hat dieses Verhältnis nur im Rahmen der Wiedergabe des bisherigen Verfahrens referiert, ohne daran etwa im Erwägungsteil des erstangefochtenen Bescheides die in der Beschwerde bestrittene Folgerung zu knüpfen, dieses Verhältnis sei "völlig außergewöhnlich". Die belangte Behörde musste sohin bereits deshalb nicht angeben, "welches Verhältnis sie als plausibel ansehen würde".

Die Beschwerde räumt ein, dass sich im Prüfungsverfahren in zwei Fällen Anhaltspunkte ergeben hätten, dass die Erlöse tatsächlich höher gewesen seien, als dies erklärt worden sei (eine Ablöse sei im Jahr 1984 nicht bei der Vereinnahmung, sondern nur bei der Rückzahlung ins Kassabuch eingetragen worden, bei einer weiteren Ablöse von 119.000 S seien 10.000 S nicht verbucht worden), weist aber zugleich auf das "minimale Verhältnis" bei "ca. 6.000 Geschäftsfällen im gleichen Zeitraum" hin. Diese Argumentation ist schon deshalb nicht stichhältig, weil die Beschwerde selbst nicht behauptet, alle von ihr angeführten ca. 6.000 Geschäftsfälle wären überprüft worden oder seien überhaupt angesichts der von der Beschwerdeführerin gehandhabten Aufzeichnungsführung auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar.

Liegt eine im Sinne des § 184 BAO zur Schätzung Anlass gebende Mangelhaftigkeit der Buchführung vor, ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, den Nachweis der materiellen Richtigkeit seiner Buchhaltung zu erbringen. Auch hier verkennt die Beschwerdeführerin die Rechtslage, wenn sie dem gegenüber von der belangten Behörde Erhebungen (etwa durch Einholung eines Gutachtens über brancheninterne Vergleichszahlen hinsichtlich der Verhältnisse von Inseraten bzw. Provisionen einerseits zu erfolgreichen Vermittlungen und Erlösen andererseits) fordert, deren Ergebnis "mit den Abgabenerklärungen in Einklang gestanden" wäre.

Berechtigen formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Die Beschwerde zeigt nicht auf, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsmethoden als jene des Ansatzes des Sicherheitszuschlages auf Grund der vorhandenen bzw. der der Behörde vorgelegten Unterlagen überhaupt möglich gewesen wäre. Was die Höhe des Sicherheitszuschlages anlangt, wird in der Beschwerde weiters nicht ausgeführt, aus welchen Gründen gerade der von der belangten Behörde im Einklang mit dem Betriebsprüfer gewählte Hundertsatz zu einem rechtswidrigen Ergebnis geführt hätte. Der Prüfer hat den Sicherheitszuschlag "unter Berücksichtigung des hohen Vermittlungsumsatzes" mit "lediglich" 5 % bemessen. Dieser Formulierung ist eindeutig zu entnehmen, dass die hohen Vermittlungsumsätze als Begründung für das eher geringfügige Ausmaß des zur Anwendung gebrachten Prozentsatzes dienten. Die in der Beschwerde dazu vertretene Ansicht, bei "derart hohen" Vermittlungsumsätzen fehle erst "recht jeder Grund", allfällige Unklarheiten durch einen Sicherheitszuschlag auszugleichen, missversteht offenkundig den Begründungszusammenhang.

In der Frage der Zuschätzung zeigt damit die Beschwerdeführerin insgesamt keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides auf.

Zur Wertung der an den Gesellschafter W.R. bezahlten Bezüge als teilweise überhöht hat sich die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid mit der Gehaltsstruktur im Unternehmen der Beschwerdeführerin beschäftigt. Im Vergleich mit den Bezügen der - namentlich genannten - "nächsthöheren" Angestellten sah sie die vom Prüfer vorgenommene Kürzung der Gehaltsansätze für W.R. als gerechtfertigt an. Wenn die Beschwerde auf den bereits in der Berufung vorgebrachten "hohen Einsatz" des W.R. hinweist, übersieht sie die insoweit auch unbestrittenen Feststellungen im erstangefochtenen Bescheid, wonach über den von W.R. aufgewendeten Zeiteinsatz keinerlei glaubhaften Angaben vorlägen und eine klare Trennung zwischen den Privatagenden des W.R. und seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin nicht erfolgt sei. Welche Stellungen im Unternehmen oder welchen Arbeitseinsatz die im

erstangefochtenen Bescheid als Vergleichspersonen angesprochenen Dienstnehmer gehabt hätten, die es nicht erlaubt hätten, den unternehmensinternen Gehaltsvergleich durchzuführen, führt die Beschwerde nicht weiter aus. Sie stellt auch nicht konkret dar, inwieweit ein an W.R. "etwa" nicht bezahlter Spesenersatz die mehr als das Doppelte der von Vergleichspersonen erreichten Bezüge des W.R. rechtfertigen könnte. Überdies ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass selbst der um ein Drittel verminderte Gehaltsansatz des W.R. (der nach den Feststellungen im BP-Bericht bis September 1985 die Funktion des Geschäftsführers ausübte) noch immer wesentlich höher als der der "nächststehenden" Dienstnehmer (die nur rund 30 bis 40 % des Gehaltes von W.R. bezogen haben) war. War somit die Unangemessenheit der an W.R. ausbezahlten Gehälter bereits aus unternehmensinternen Überlegungen hinreichend begründet, bedurfte es keiner in der Beschwerde geforderten "Einholung eines Gutachtens über die Höhe der branchenüblichen Gehälter von Geschäftsführern" mehr.

Zu den ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierten Zuwendungen der Beschwerdeführerin an W.R. wegen von diesem nicht an die Beschwerdeführerin geleisteter Provisionen (Tz. 7 lit b des BP-Berichtes) wird in der Beschwerde vorgebracht, die belangte Behörde habe - dem Betriebsprüfer folgend - die fiktiven Provisionen mit 50 % der von W.R. für Wohnungskäufe im Prüfungszeitraum insgesamt geleisteten Provisionen angesetzt. Im Rahmen der Berufung habe die Beschwerdeführerin die betreffenden Geschäftsfälle und die sich daraus ergebenden Provisionen vollständig offen gelegt. Die belangte Behörde habe sich damit nicht auseinander gesetzt.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung zwar bestimmte Objekte angeführt hat, für die ein Ansatz von "entgangenen" Vermittlungsprovisionen eventuell angemessen wäre (1984 netto 6.000 S, 1985 99.000 S und 1986 9.300 S), der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 20. Juni 1989 den diesbezüglichen Angaben aber jede Glaubwürdigkeit und Überprüfungsmöglichkeit abgesprochen hat (die Beschwerdeführerin habe es im Betriebsprüfungsverfahren selbst als unmöglich bezeichnet, eine Aufstellung der von der Beschwerdeführerin an W.R. vermittelten Wohnungen vorzulegen; dies sei dem Prüfer wegen der mangelhaften Aufzeichnungen bei der Beschwerdeführerin auch glaubwürdig erschienen). Diesen Ausführungen des Prüfers trat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht mehr bestimmt entgegen. Den Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers (nach dem ergänzenden Ermittlungsverfahren), wonach nach Ansicht der Betriebsprüfung das Adressenmaterial für die vom Gesellschafter W.R. laufend getätigten Wohnungsankäufe von der Beschwerdeführerin gestammt habe (die Suchinserate seien über die Beschwerdeführerin gelaufen, "Karteien fehlen bekanntlich"), hielt die Beschwerdeführerin in der Gegenäußerung beispielsweise auch nur entgegen, dass der Ankauf von Eigentumswohnungen durch W.R. gesetzlich gedeckt gewesen sei. Solcherart kann aber im Ergebnis kein wesentlicher Verfahrensmangel darin erblickt werden, dass die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid auf das Berufungsvorbringen zur "Offenlegung" der betreffenden Geschäftsfälle hinsichtlich Wohnungskäufe des W.R. nicht weiter eingegangen ist.

Insgesamt erweisen sich somit die Beschwerden (die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid besteht inhaltlich aus einer Wiederholung des Vorbringens der Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid) als unbegründet. Sie waren daher nach § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 16. Mai 2002

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

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130195.X00

#### **Im RIS seit**

19.09.2002

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