

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/1/23 96/13/0068

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.01.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs3;

## 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 des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des WB in W, vertreten durch Dr. Walter Reichholf, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 49, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 23. Februar 1996, Zl. GA 15- 95/1279/05, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1990 bis 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 942,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren ein Unternehmen mit dem Gegenstand "KFZ-Service" und ermittelte hiefür den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Zuge einer den Zeitraum 1990 bis 1992 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf die Prüferin die Feststellung, dass "keine Inventuren bzw. deren Grundaufzeichnungen" hätten vorgelegt werden können. Die vom Steuerberater vorgelegten Zusammenstellungen seien von diesem auf Grund des Wareneinkaufs des jeweiligen Dezembers des Vorjahres erstellt worden.

Zu den Eingangsrechnungen vom 19. Oktober 1992 und vom 24. Juli 1991 seien keine zugehörigen Ausgangsrechnungen vorhanden. Zu zwei weiteren Eingangsrechnungen (vom 26. Juni 1990 und vom 9. Jänner 1992) hätten keine passenden Ausgangsrechnungen (diese seien zeitverschoben bzw. würden andere Automodelle betreffen) vorgelegt werden können.

Die Kassastände des Kassabuches seien fiktiv. Die Ausgangsrechnung vom 21. Juni 1988 sei als Beleg Nr. 65 im Jahr 1991 erfasst worden. Die Herkunft der Bareinlagen und die Verwendung der Barentnahmen habe nicht nachvollzogen werden können, weil vom Abgabepflichtigen keine Bankkonten vorgelegt worden seien.

Dem Abgabepflichtigen sei seitens der Betriebsprüfung eine Wareneinsatzverkürzung in folgender Höhe nachgewiesen worden:

1990

(netto):

S

7.647,--

1991

(netto):

S

10.083,--

1992

(netto):

S

10.506,--

Auf Grund der "nachgewiesenen Wareneinsatzverkürzung" wurde eine Schätzung des Wareneinsatzes durchgeführt und als Aufwandsposition eingestellt. Die Verkürzung sei bei den Einkäufen von vier namentlich angeführten Unternehmen nachgewiesen. Da im Prüfungszeitraum bei insgesamt ca. 20 vergleichbaren Firmen in gleicher Höhe Wareneinkäufe getätigt worden seien, wurde die "tatsächlich nachgewiesene Verkürzung" mit dem Faktor 5 kalkuliert.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1990 bis 1992 den Prüferfeststellungen entsprechend (für 1990 und 1991 nach Wiederaufnahme des Verfahrens neu) fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wendete der Beschwerdeführer ein, dass er kein Material auf Vorrat einkaufe und es daher kein Lager gebe, mit Ausnahme der Waren, die kurz vor Jahresende für verschiedene Arbeiten eingekauft und erst im Folgejahr verarbeitet würden. Es könne daher anhand der Eingangsrechnungen exakt der Bestand zum 31. Dezember ermittelt werden. Weitere Waren und Material mit Ausnahme der Autowracks gebe es nicht. Die Autowracks seien nicht in eine Inventur aufgenommen worden, weil ihnen einerseits kein Einkaufspreis gegenüberstehe, andererseits oft nicht einmal die Eigentumsverhältnisse klar seien. Die Fahrzeuge seien dem Beschwerdeführer von Kunden überlassen worden, nachdem sich herausgestellt habe, dass eine Reparatur nicht mehr wirtschaftlich sei. Ob und welche Teile dieser Wracks noch nutzbar seien, könne nicht angegeben werden.

Die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Eingangsrechnungen würden "Pickerlüberprüfungen" betreffen. Für Fahrzeuge und Kunden, mit denen der Beschwerdeführer ständig in Kontakt sei und für die er regelmäßige Arbeiten durchführe, verrechne der Beschwerdeführer diese Überprüfungen nicht gesondert, wenn keine anderen Arbeiten durchgeführt werden müssten. Bei den Rechnungen vom 19. Oktober 1992 und vom 24. Juli 1991 habe der Beschwerdeführer überhaupt auf eine Verrechnung verzichtet und bei den Rechnungen vom 26. Juni 1990 und vom 9. Jänner 1992 sei die Verrechnung erst erfolgt, als der Kunde mittlerweile bereits ein anderes Fahrzeug gehabt habe.

Die Erfassung der Eingangsrechnung (nicht wie von der Prüferin angeführt: Ausgangsrechnung) vom 21. Juni 1988 als Beleg 65 im Jahr 1991 sei deshalb erfolgt, weil der Beschwerdeführer die Rechnung zwar tatsächlich am 21. Juni 1988 bezahlt habe, diese jedoch in seinem Auto verlegt und demzufolge zu diesem Zeitpunkt nicht als Ausgabe erfasst habe, weil er keinen Beleg mehr gehabt habe. Beim Ausbau des Autositzes habe er diese Rechnung später wieder gefunden, und zu diesem Zeitpunkt als Kassaausgang verrechnet.

Zu den von Lieferanten mitgeteilten, zur Umsatzzuschätzung führenden Rechnungen führte der Beschwerdeführer aus, dass eine Rechnung vom 9. Dezember 1991 der Firma K. tatsächlich als Beleg Nr. 201 von diesem Tag als Kassaausgang verbucht sei. Die nichterfasste Rechnung vom 4. August 1992 betreffe Reinigungsmittel und Wellendichtringe, die der Beschwerdeführer zur Reparatur seines privaten Bootes benötigt habe und diese Rechnung daher nicht in die Buchhaltung aufgenommen habe. Weitere nicht erfasste Einkäufe bei anderen Firmen seien nicht durch den Beschwerdeführer erfolgt, sondern durch Bekannte, welche den Namen des Beschwerdeführers als eines

Unternehmers benutzt hätten, um Preisnachlässe bei den Lieferanten zu erhalten. Der Beschwerdeführer beantragte die Einvernahme namhaft gemachter Zeugen zum Beweis, dass manche dieser Einkäufe von den besagten Zeugen getätigt worden seien, dass vom Verkäufer keine Kontrolle des tatsächlichen Käufers durchgeführt worden und dass Preisnachlässe beim Kauf auf den Namen des Beschwerdeführers in einem "Oldtimerclub", dessen Mitglied der Beschwerdeführer sei, bekannt gewesen seien.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin u.a. aus, dass bei einer der in keiner Ausgangsrechnung berücksichtigten Eingangsrechnungen (über § 57a KFG - Überprüfungen an den von seinen Kunden übernommenen Fahrzeugen durch dazu befugte Unternehmen) die sog. "§ 57a-Überprüfung" zwar die selbe Firma, jedoch ein anderes Fahrzeug betroffen habe, im anderen Fall zwar ein Fahrzeug der gleichen Marke (ein Kennzeichen sei bei der Ausgangsrechnung nicht angeführt), jedoch verschiedene Firmen betreffe. Zu der erst beinahe drei Jahre nach Ausstellungsdatum erfassten Eingangsrechnung folgte die Prüferin, dass der tatsächliche Kassastand am Tag der Rechnungsausstellung - die Rechnung sei sogleich beglichen worden -

nicht mit dem Geldbestand laut Kassabuch hätte übereinstimmen können und deshalb sämtliche Kassastände in diesem Zeitraum (1988 bis 1991) fiktiv seien. Laut Angaben des Beschwerdeführers habe sich "im Betrieb weder Kasse noch Wechselgeld" befunden, während sich die Kassastände durchwegs in einer Höhe zwischen S 25.000,- und S 40.000,- bewegt hätten. Die Herkunft der Bareinlagen und die Verwendung der Barentnahmen hätten nicht nachvollzogen werden können, weil vom Beschwerdeführer keine Bankkonten vorgelegt worden seien. Die vom Beschwerdeführer in der Berufung angeführte Rechnung vom 9. Dezember 1991 habe seitens der Betriebsprüfung nicht am Wareneinkaufskonto gefunden werden können. Bei den von der Betriebsprüfung festgehaltenen, nicht erklärten Wareneinkäufen handle es sich ausschließlich um solche, die bei den Lieferanten auf den Kundenkonten des Beschwerdeführers verbucht worden seien.

Der Beschwerdeführer replizierte, dass es sich bei dem Auseinanderklaffen der Firmenbezeichnungen zwischen der Eingangsrechnung vom 9. Jänner 1992 und der Ausgangsrechnung vom 15. April 1992 um das selbe Fahrzeug handle, auch um dasselbe Unternehmen, welches einmal als Firma G & M S GesnB und das andere Mal unter der Firma Sch (den Betriebsgegenstand bezeichnender Name) auftrete.

Zu der erst drei Jahre später als Kassaausgang erfassten Rechnung aus 1988 schilderte der Beschwerdeführer die Praxis, dass derartige "Kleineinkäufe vorerst aus der privaten Tasche bezahlt und anschließend mit der Kasse abgerechnet" würden. Da er eben keinen Beleg mehr gehabt habe, habe er 1988 nicht "mit der Kasse abrechnen" können. Hinsichtlich der Prüferbemerkung, im Betrieb (K-Gasse) habe sich weder Kasse noch Wechselgeld gefunden, merkte der Beschwerdeführer an, dass der Betrieb in der K-Gasse lediglich ein Abstellplatz sei, wo sämtliche Arbeiten im Freien durchgeführt würden. Für die Aufbewahrung verschiedener Utensilien stünde nur ein Container zur Verfügung; ein Büroraum existiere nicht. Es werde als selbstverständlich angenommen, dass die "Kasse" zu Hause sei.

Betreffend die von der Prüferin als fraglich hingestellte Herkunft der Bareinlagen führte der Beschwerdeführer an, dass es im Prüfungszeitraum lediglich zwei Bareinlagen gegeben habe, nämlich am 4. November 1991 über S 2.413,- und am 4. Juni 1991 über S 536,-. Auf Grund der Geringfügigkeit dieser Beträge könne nicht auf einen ungeklärten Vermögenszuwachs oder sonstige Mängel geschlossen werden. Zu den von der Betriebsprüfung angeführten Fremdeinkäufen hob der Beschwerdeführer hervor, dass er von diesen "Einkünften" nichts gewusst habe. Solche Fremdeinkäufe hätten ihm nur dann bekannt sein müssen, wenn er von allen Lieferanten Kontoauszüge mit allen Bewegungen während des Jahres angefordert und mit der eigenen Buchhaltung abgestimmt hätte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach einer auszugsweisen Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stützt sich die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides auf Aufzeichnungsmängel. Im Einzelnen wirft die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Nichtaufnahme der Autowracks "in die Inventur" vor, führt Differenzen zwischen Eingangsrechnungen und zugehörigen Ausgangsrechnungen an, hält die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die Kassaführung für widersprüchlich und stuft die "Fremdeinkäufe" als sehr unwahrscheinlich ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 BAO, 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.

Als Aufzeichnungsmangel sieht die belangte Behörde die Differenz zwischen Eingangsrechnungen und zugehörigen Ausgangsrechnungen. Der Beschwerdeführer bot dafür die Erklärung, es handle sich bei den Eingangsrechnungen um sog. "Pickerlüberprüfungen", welche er nicht durchführen dürfe und daher bei dazu befugten Unternehmen habe ausführen lassen. Wenn gemeinsam mit dieser Überprüfung keine Reparatur durchgeführt worden sei, habe er dies den Kunden, mit denen er ständig in Kontakt gewesen sei, nicht gesondert verrechnet. In zwei Fällen sei dies aus Kulanz überhaupt nicht weiterverrechnet worden, in den übrigen Fällen bei einer späteren Reparatur. Soweit die belangte Behörde für die Fälle, in denen die Weiterverrechnung überhaupt unterlassen worden sei, darin einen außerbetrieblichen Forderungsverzicht sieht, der nicht zu Betriebsausgaben führen könne und als Eigenverbrauch zu erfassen sei, bleibt sie eine Begründung dafür schuldig. Warum eine solche angeblich aus Kulanz erfolgte, für den Kunden kostenlose Überprüfung nicht im betrieblichen Interesse (Interesse, den Stammkunden zu halten) gelegen sein sollte, erläutert die belangte Behörde nicht. Mit der zu den "übrigen Differenzen zwischen Eingangsrechnungen und zugehörigen Ausgangsrechnungen" von der belangten Behörde getroffenen Aussage, es handle sich um Schutzbehauptungen des Beschwerdeführers, kann sie eine der nachprüfenden Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes standhaltende Begründung nicht ersetzen. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren, insbesondere ob die von ihm behauptete Vorgangsweise glaubhaft ist (Häufigkeit der Reparaturen des einzelnen Stammkunden, Verhältnis der Reparaturrechnungsbeträge zu den nicht gesondert verrechneten Beträgen der § 57a KFG-Überprüfung), hat die belangte Behörde nicht vorgenommen.

Soweit dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid hinsichtlich solcher zeitlich auseinander fallender Eingangs- und Ausgangsrechnungen kein Glauben geschenkt wird, weil es sich in zwei Fällen um unterschiedliche Fahrzeuge gehandelt habe, ist der belangten Behörde entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer sein "kulantes Verhalten" kundenbezogen vorgebracht hat und nicht fahrzeugbezogen. Deshalb wäre es durchaus darauf angekommen, der von der Prüferin hervorgehobenen Personenverschiedenheit zwischen einer Eingangsrechnung und der vom Beschwerdeführer als zugehörig behaupteten Ausgangsrechnung bzw. der vom Beschwerdeführer dieser Personenverschiedenheit entgegengehaltenen Personenidentität bei unterschiedlicher Bezeichnung (einmal als M & G S GesnBR, das andere mal unter der den Betriebsgegenstand beschreibenden Geschäftsbezeichnung) nachzugehen.

Soweit im angefochtenen Bescheid die Zeiträume zwischen Eingangs- und zugehörigen Ausgangsrechnungen als ungewöhnlich lang bezeichnet werden, wenn man bedenke, dass der Beschwerdeführer sämtliche Arbeiten bereits abgeschlossen haben müsse, bevor eine Überprüfung stattfinden könne, geht die belangte Behörde an den Einwänden des Beschwerdeführers vorbei, dass eine Verrechnung der Eingangsrechnung anlässlich der nächsten (späteren) Reparatur erfolgt sein soll, was den Zeitabstand durchaus erklären könnte.

Worin die belangte Behörde den Widerspruch in den Ausführungen zur Kassaführung sieht, legt sie nicht ausreichend dar. Der Schluss, der Beschwerdeführer habe im Prüfungszeitraum nur zwei Bareinlagen getätigt, deshalb bleibe es unklar, wie die Betriebseinnahmen dem Beschwerdeführer zugeflossen seien und daher sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer sehr wohl über ein betriebliches Bankkonto verfügt habe, ist nicht nachvollziehbar.

Dem von der Prüferin angebrachten Vermerk, dass sich im Betrieb weder Kassa noch Wechselgeld befinde, wurde im Verwaltungsverfahren vom Beschwerdeführer entgegnet, dass dies auf die Betriebsstätte K-Gasse zutreffe, wo sich lediglich ein Abstellplatz befinde, auf dem sämtliche Arbeiten im Freien durchgeführt würden. Auf die im Verwaltungsverfahren geschilderte Abwicklung der Zahlungen ("vorerst Auslegen durch die private Kassa, später Verrechnen mit der Kassa"), was eine Kassaführung an einem anderen Ort als der Betriebsstätte K-Gasse (etwa an seiner Wohnanschrift) nahe legt, andererseits Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen erweckt, geht die belangte Behörde nicht ein.

Die belangte Behörde stützt ihre Schätzungsberechtigung schließlich auf eine fehlende Inventarisierung der Autowracks. Soweit der Beschwerdeführer dazu vorbringt, die Eigentumsverhältnisse an diesen Wracks seien nicht geklärt, ist er darauf zu verweisen, dass er im Verwaltungsverfahren selbst angegeben hat, diese Wracks seien ihm vom Kunden überlassen worden, nachdem sich herausgestellt hätte, dass eine Reparatur nicht mehr wirtschaftlich sei. Angesichts der vom Beschwerdeführer selbst dargelegten Verwendung der Autowracks als Quelle für Ersatzteile,

welche er bei Bedarf aus den Wracks ausbaue, ist der von der belangten Behörde offenbar übernommene Schluss der Prüferin, die Wracks stünden zumindest in wirtschaftlichem Eigentum des Beschwerdeführers, für nicht rechtswidrig zu erkennen.

Der belangten Behörde ist insoweit zu folgen, als auch "wertlose" Wirtschaftsgüter in die Inventur aufgenommen werden müssen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Mai 1997, 95/15/0138). Die mit der fehlenden Inventarisierung der Wracks aufgezeigten sachlichen Mängel berechtigten grundsätzlich zur Schätzung.

Indem sich die Beschwerde gegen die Feststellung der belangten Behörde wendet, die strittigen "Fremdkäufe" seien nachgewiesene Wareneinsatzverkürzungen, und weil die belangte Behörde diese Wareneinsatzverkürzungen als Grundlage für die Schätzung herangezogen hatte, richtet sich die Beschwerde auch gegen die Höhe der Schätzung.

Die Feststellung der belangten Behörde zu den "Fremdeinkäufen", dass auf Lieferschein eingekauft und die Rechnung dem Beschwerdeführer übersandt worden sei, findet in den vorgelegten Verwaltungsakten keine Deckung. Die dort enthaltenen Belege zeigen ausschließlich Barverkäufe, bei denen es ungewöhnlich wäre, dass dem Beschwerdeführer eine Rechnung zugesandt worden wäre. Zu Unrecht übergang die belangte Behörde daher die Beweisanträge des Beschwerdeführers imilverfahren, einerseits bei den betroffenen Unternehmen nachzufragen, ob der Kunde anlässlich der Barzahlung auf seine Identität kontrolliert werde, andererseits die Zeugenaussage namhaft gemachter Personen einzuholen, welche diese Fremdeinkäufe getätigt haben sollen.

Mit den aufgezeigten Verfahrensmängeln hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 23. Jänner 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1996130068.X00

**Im RIS seit**

06.06.2002

**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)