jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/8/7 96/14/0150

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.08.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Flendrovsky, über die Beschwerde des G in V, vertreten durch Dr. Siegfried Rack, Rechtsanwalt in 9100 Völkermarkt, Münzgasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 12. September 1996, Zl. 241-3/93, 242-3/93, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er über Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer (der chemischen Reinigung) für 1991 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren u.a. eine chemische Reinigung (zur Gewerbesteuer unter einer eigenen Steuernummer erfasst), den Handel mit Textilien und Papierwaren sowie eine Lotto-Toto-Annahmestelle.

Im Zuge einer die Jahre 1989 bis 1991 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass in den Kassabüchern des Handelsbetriebes für den gesamten Prüfungszeitraum Nachträge, Streichungen und Überschreibungen vorgenommen worden seien. Weiters würden im Jahr 1989 die Lottoabrechnungen laut Kassabuch zeitweise nicht mit den Abrechnungen der Lotto-Toto-Gesellschaft übereinstimmen. Die Tageslosungen im Handelsbetrieb seien in allen geprüften Jahren auf ganze Schillingbeträge gerundet worden. Auch in den Wareneingangsbüchern seien während des gesamten Prüfungszeitraumes Überschreibungen und Korrekturen angebracht worden. Im Bereich des Handelsbetriebes stellte der Prüfer zudem für die Jahre 1989 bis 1991 vom Beschwerdeführer nicht restlos aufgeklärte Kalkulationsdifferenzen fest, weshalb die erklärten Umsätze und Gewinne gemäß § 184 BAO um jeweils S 200.000,-- netto (für 1989 und 1991) bzw. um S 150.000,-- (1990) zu erhöhen seien.

In dem den Betrieb der chemischen Reinigung betreffenden Bericht traf der Prüfer die Feststellung, dass in den

Büchern des Beschwerdeführers Räumlichkeiten in der H-Straße erfasst seien, die im Zeitpunkt der Prüfung (1993) vom Sohn des Beschwerdeführers als Wohnung genutzt werden. In diesem Gebäudeteil sei bis Ende 1983 die chemische Reinigung betrieben worden. Nach der Übersiedlung des Betriebes in die M-Straße seien die Räume (laut Aussage des Beschwerdeführers) als Lager verwendet worden, weshalb die Gebäude-AfA in den Folgejahren weiter abgesetzt worden sei. Im Jahr 1993 - dem Jahr der abgabenbehördlichen Prüfung - habe der Prüfer nur noch die Garagen und das Büro als betrieblich genutzt vorgefunden. Der Prüfer ging in der Folge von einer Entnahme des dem Sohn als Wohnung überlassenen Gebäudeteiles zum 31. Dezember 1991 aus. Er ermittelte einen Entnahmewert von S 962.000,--, den er als Eigenverbrauch zum Ansatz brachte. Ertragsteuerlich führte dies nach Abzug des anteiligen Buchwertes zu einer Gewinnerhöhung von S 662.179,--.

Weiters stellte der Prüfer fest, dass der Beschwerdeführer die Räumlichkeiten, in denen die chemische Reinigung seit 1984 untergebracht sei, von der im Betrieb angestellten Ehefrau gemietet habe. Über das Mietverhältnis sei kein schriftlicher Vertrag errichtet worden. Die nicht wertgesicherte Miete werde Ende Dezember eines jeden Jahres im Nachhinein bezahlt und betrage S 36.000,-- netto jährlich für eine Betriebsfläche im Ausmaß von 160 m2. Ein derartiges Vertragsverhältnis sei nicht fremdüblich. Die Miete stelle daher keine Betriebsausgabe dar, ein Vorsteuerabzug sei nicht zulässig.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und brachte gegen die Hinzuschätzung im Wesentlichen vor, er habe im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung die Kalkulationsdifferenzen, die der Prüfer festgestellt habe, vollkommen aufzuklären vermocht. Der Betrieb verfüge über keine Registrierkasse, sodass die Trennung der Erlöse auf die einzelnen Umsatzgruppen kalkulatorisch erfolge. Der Beschwerdeführer ermittle die Erlöse aus Toto, Lotto und Zeitschriftenverkauf rechnerisch und ziehe diese von den gesamten vereinnahmten Erlösen ab. Der sich so ergebende Restbetrag werde als Erlös aus dem Papierhandel betrachtet und als solcher erklärt. Allein der Verlust, der jährlich durch Diebstahl, Fehler beim Herausgeben und durch Rechenfehler (insbesondere bei den Toto- und Lottoscheinen) entstehe, sei mit 5 % des Umsatzes, der 1989 S 4,550.000,--, 1990 S 5,770.000,-- und 1991 S 5,980.000,-- betragen habe, anzusetzen. Darüber hinaus habe der Prüfer nicht berücksichtigt, dass in dem Warenlager große Beträge an unverkäuflicher Ware angefallen seien. Er habe nämlich mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 1988 von seinem Rechtsvorgänger u.a. ein Papierwarenlager im Gesamtpreis von S 700.000,-- erworben. Dieses Warenlager sei ihm am 1. Februar 1989 übergeben worden. Im Laufe der Zeit habe sich herausgestellt, dass ein Großteil dieses Warenlagers (insgesamt ca. S 500.000,--) unverkäuflich gewesen und deshalb weggeworfen worden sei. Im Prüfungszeitraum 1989 bis 1991 habe der Beschwerdeführer den Betrieb mehreren Umbauten unterzogen und bei jedem Umbau das Warenlager "umgeräumt". Im Zuge dieser Umräumungsarbeiten seien stets größere Posten des unverkäuflichen Warenlagers weggeworfen worden. Darüber hinaus seien Restposten des im Jahr 1989 übernommenen Warenlagers noch heute vorhanden. Diese Restposten seien praktisch unverkäuflich und wirtschaftlich wertlos. Bei ausreichender Würdigung dieser Umstände sei von einer Hinzurechnung Abstand zu nehmen.

Zur Frage der Gebäudeentnahme entgegnete der Beschwerdeführer den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, die in Frage stehenden Räumlichkeiten seien nach der Betriebsverlegung "überhaupt nicht genutzt (nur Abstellraum für wertloses Material)" worden. Der "komplett neu eingerichtete" Wäschereibetrieb in der M-Straße habe den betrieblichen Anforderungen in jeder Hinsicht genügt. Auch der Prüfer könne nicht bestreiten, dass während des Prüfungszeitraumes keine wie immer geartete Änderung in der Nutzung der in Frage stehenden Räumlichkeiten eingetreten sei. Erst im September oder Oktober 1992 habe der Sohn des Beschwerdeführers mit Umbauarbeiten für die künftige Privatnutzung der Gebäudeteile begonnen. Die Überführung zum 31. Dezember 1991 in das Privatvermögen des Beschwerdeführers entbehre somit jeder rechtlichen Grundlage. Richtigerweise müsste die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1989 in diesem Punkt berichtigt werden. Im Jahre 1991 habe daher auch kein steuerpflichtiger Eigenverbrauch stattgefunden. Davon abgesehen verletze die im UStG vorgesehene Eigenverbrauchsbesteuerung den Beschwerdeführer auch in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten, da sich im Falle einer Veräußerung keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben hätten.

Zum nicht anerkannten Mietverhältnis brachte der Beschwerdeführer vor, die vereinbarte Miete halte einem Fremdvergleich stand. Die gemieteten Räumlichkeiten seien nur zu einem sehr kleinen Teil als Geschäftslokal genutzt, bei den restlichen Räumlichkeiten handle es sich hingegen um Lager- bzw. Kellerräume. Wesentlich sei auch, dass der

Beschwerdeführer das Geschäftslokal in einem baufälligen Zustand gemietet habe. Den derzeitigen Zustand habe er auf eigene Kosten (Mieterinvestitionen von S 350.000,--) persönlich hergestellt. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des (mündlichen) Mietvertrages sei auf all diese Umstände angemessen Bedacht genommen und die Miete den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend angesetzt worden.

In seiner Stellungnahme erwiderte der Prüfer den Berufungsausführungen zur Hinzuschätzung, die Umsatzverprobung an Hand der festgestellten Rohaufschlagskoeffizienten und des buchmäßigen Wareneinsatzes habe insbesondere für den Bereich Papierwarenhandel Abweichungen von S 282.200,-- für 1989, S 398.900,-- für 1990 und S 368.400,-- für 1991 ergeben. Der Beschwerdeführer habe sich innerhalb der eingeräumten ca. vierwöchigen Frist zu den vorgehaltenen Kalkulationsdifferenzen nicht geäußert. Erst im Rahmen der Schlussbesprechung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, es seien unbrauchbar gewordene Waren im Werte von rund S 243.000,-- in den Jahren 1989 bis 1991 auf eine Mülldeponie verbracht worden. Obwohl der Beschwerdeführer keinen Nachweis habe erbringen können, um welche Waren es sich dabei gehandelt habe (z.B. Vernichtungsprotokoll), sei die beantragte Einsatzminderung dennoch im Wege der Glaubhaftmachung vom Prüfer anerkannt worden. Wenn in der Berufung nunmehr die unbrauchbaren Waren mit einem Betrag von S 500.000,-- beziffert würden, sei dies unglaubwürdig, zumal der Beschwerdeführer dieses Warenlager erst am 1. Februar 1989 um S 700.000,-- erworben und für diese Waren zum Stichtag 31. Dezember 1989 eine Teilwertabschreibung von rund S 116.000,-- vorgenommen habe.

Zur Frage der Gebäudeentnahme verwies der Prüfer darauf, dass der Beschwerdeführer eine Entnahme weder im Zuge der Übersiedlung noch zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen habe. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Beschwerdeführer wiederholt erklärt, die gegenständlichen Räumlichkeiten hätten als Lagerraum gedient, weshalb auch der Ansatz der Gebäude-AfA in Höhe von jährlich S 30.944,-- beansprucht werde.

Zum Mietverhältnis führte der Prüfer aus, den behaupteten Mieterinvestitionen von S 350.000,-- stünden laut Aktenlage nur solche von S 13.787,29 (1982) und S 40.533,60 (1983) gegenüber. Derartig geringe Gebäudeinvestitionen könnten den niedrigen Mietzins nicht erklären. Laut gemeindeamtlicher Auskunft betrage der monatliche Mietzins für Geschäftsräume im Zentrum etwa S 100,--

je m2. Der Beschwerdeführer selbst habe bei Schätzung des Ertragswertes für das in weitaus ungünstigerer Lage befindliche Gebäude in der H-Straße (ca. 300 bis 400 m vom Zentrum entfernt) eine Monatsmiete von S 50,-- bzw. S 15,-- für Nebenräume als Basis herangezogen. Die vom Beschwerdeführer in der M-Straße für die chemische Reinigung genutzten Räumlichkeiten bestünden aus einem Kundenraum (34,90 m2), einem Betriebsraum (70,60 m2), vier Nebenräumen (44,90 m2) und einem gemischt genutzten Lagerraum (70 m2). Bei monatlichen Mieten pro m2 von S 100,-- (für den Kundenraum), S 50,-- (für den Betriebsraum) und S 30,-- (für die Nebenräume) errechne sich ein ortsüblicher Mietzins von S 8.362,--.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Frage der Hinzuschätzung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Verhandlung das Berufungsbegehren insoweit eingeschränkt, als er nur mehr die Berücksichtigung einer weiteren Wareneinsatzminderung von S 250.000,-- begehrt habe. Die festgestellten Buchführungsmängel und die daraus abgeleitete Schätzungsberechtigung stünden ebenfalls außer Streit. Auch die Schätzungsmethode und der dabei angewendete Rohaufschlagskoeffizient sei nicht bekämpft worden. Die geltend gemachte weitere Wareneinsatzminderung erscheine aus folgenden Gründen nicht gerechtfertigt:

Der Beschwerdeführer habe mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 1988 ein Büro-, Papier- und Sportfachgeschäft mit Lotto-Toto-Annahmestelle erworben. Im Kaufvertrag sei vereinbart worden, "der Kaufpreis betrage S 1,000.000,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer unter der Bedingung, dass per 31. Jänner 1989 ein Warenlager im Einkaufsfakturenwert von mindestens S 700.000,-- vorhanden ist. Sollte dieser Wert unter S 700.000,-- liegen, vermindert sich der Kaufpreis entsprechend". Nach Durchführung einer Inventur seien Warenlager und Geschäftseinrichtung am 3. Februar 1989 übernommen und der vereinbarte Kaufpreis zur Gänze bezahlt worden. Zum 31. Dezember 1989 habe der Beschwerdeführer hinsichtlich dieses Warenlagers eine Teilwertabschreibung von S 115.917,--, in den beiden folgenden Streitjahren hingegen keine weiteren Teilwertabschreibungen vorgenommen. Der Prüfer habe eine weitere Minderung des Warenlagers um S 243.212,25 anerkannt und im Rahmen seiner Kalkulation berücksichtigt. Für eine darüber hinausgehende Wertminderung des erst im Februar 1989 erworbenen Warenlagers sei der Beschwerdeführer jeglichen Beweis schuldig geblieben. Selbst wenn man eine falsche Bewertung des Warenlagers bei der Übernahme auf

Grund der fehlenden Erfahrung des Beschwerdeführers mit dem Papierwarengeschäft für möglich halte, so erscheine eine Überbewertung um das Siebenfache (der Beschwerdeführer begehre den Ansatz des Warenlagers in der Kalkulation letztlich mit einem Wert von rund S 91.000,--) unwahrscheinlich. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer per 31. Dezember 1989, sohin nach immerhin über 10-monatiger Geschäftstätigkeit, eine Teilwertabschreibung des Warenlagers von S 115.917,-- für ausreichend gehalten und auch in den beiden folgenden Jahren keinen weiteren Abschreibungsbedarf gesehen habe. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr, nachdem die Prüfung Kalkulationsdifferenzen ergeben habe, ein Abschreibungserfordernis hinsichtlich des Warenlagers von über S 600.000,-- behaupte, so halte dies die belangte Behörde für nicht glaubhaft. Mit der vom Prüfer insgesamt berücksichtigten Wertminderung des Warenlagers von über 50 % des Kaufpreises scheine der behaupteten Überbewertung beim Kauf des Warenlagers ausreichend Rechnung getragen. Die angeblich durch Diebstahl, Rechen- und Herausgabefehler verursachten Erlösminderungen in Höhe von 5 % des Umsatzes widersprächen den kaufmännischen Erfahrungen. Dass Erlösminderungen in dieser Größenordnung "insbesondere bei der Abrechnung von Toto- und Lottoscheinen" vorkommen sollten, halte die belangte Behörde für völlig ausgeschlossen, zumal in diesem Geschäft die "Vergütung" nur 9 % des Umsatzes ausmache. Überdies scheide Diebstahl bei Toto- und Lottoscheinen als Erlösminderung aus. Da der Beschwerdeführer keine außerordentlichen Umstände hinsichtlich des Warenschwundes aufgezeigt habe, erscheine der bereits vom Finanzamt für Erlösminderungen berücksichtigte Betrag von S 12.000,-- jährlich ausreichend bemessen.

Zur Frage der Gebäudeentnahme führte die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht aus, die Entnahme von notwendigem Betriebsvermögen erfolge erst durch die endgültige betriebsfremde Verwendung. Durch die teilweise Verlegung der Geschäftsräumlichkeiten in die M-Straße sei eine Entnahme der bisherigen Geschäftsräumlichkeiten nicht bewirkt worden. Voraussetzung einer Entnahme sei das Vorliegen einer Entnahmehandlung, die eine rechtsgeschäftliche Handlung, z.B. Schenkung von Betriebsvermögen an nahe Angehörige, oder ein faktisches Verhalten (Umstellung von betrieblicher auf private Nutzung) sein könne. Für eine private Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten vor dem Prüfungszeitraum fehle nach Ansicht der belangten Behörde jeglicher Anhaltspunkt. In der mündlichen Verhandlung habe der Beschwerdeführer auch nicht mehr vorgebracht, die Räumlichkeiten hätten der Lagerung von Privatvermögen gedient. Auch in der Niederschrift vom 20. April 1993 habe der Beschwerdeführer eine private Nutzung der Räumlichkeiten nicht behauptet. Laut Aktenvermerk des Prüfers vom 7. Juni 1993 habe der Beschwerdeführer in der Schlussbesprechung erklärt, die gegenständlichen Räumlichkeiten hätten bis Ende 1991 als Lagerraum, u.a. zur Aufbewahrung von Stellagen, gedient. Dieses habe der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die gegenständlichen Räumlichkeiten auch nach der Übersiedlung noch als Lager betrieblich genutzt worden seien, zumal der Beschwerdeführer in allen Jahren auch eine entsprechende Abschreibung für Abnutzung geltend gemacht habe. Davon abgesehen, hätte auch eine Nichtnutzung der Räumlichkeiten nach der Übersiedlung für sich allein zu keiner Überführung ins Privatvermögen geführt. Die belangte Behörde stimme daher der Ansicht des Finanzamtes zu, wonach die gegenständlichen Räumlichkeiten im Jahre 1989 noch dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Die "Umwidmung" der bisher betrieblich genutzten Räumlichkeiten in nur privat genutzte habe zu jenem Zeitpunkt stattgefunden, in dem sich der Beschwerdeführer entschlossen habe, diese Räumlichkeiten seinem Sohn zu Privatzwecken zu überlassen. Dieser Zeitpunkt müsse vor der tatsächlichen Nutzung als Wohnung im September bzw. Oktober 1992 gelegen sein. Dem Einzug des Sohnes seien Planungs- und Umbauarbeiten voraus gegangen, laut Niederschrift vom 20. April 1993 seien Zwischenwände eingezogen, ein Bad eingebaut und die Küche vom Sohn des Beschwerdeführers selbst hergestellt worden. Eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Überlassung der Räumlichkeiten liege nicht vor. In der mündlichen Verhandlung befragt, wann die Entscheidung, die Räumlichkeiten dem Sohn zu überlassen, gefallen sei, habe der Beschwerdeführer erklärt, sich an diesen Zeitpunkt nicht mehr erinnern zu können. Im Hinblick auf den Umfang der durchgeführten Arbeiten, und den Umstand, dass die Arbeiten in Eigenregie erfolgt seien, halte es die belangte Behörde für sehr wahrscheinlich, dass mit den Vorbereitungsmaßnahmen bereits im Jahr 1991 begonnen worden sei. Der Prüfer habe daher zu Recht den Gewinn des Jahres 1991 um die in dem Gebäudeteil enthaltenen stillen Reserven erhöht. Da für das Grundstück ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei, erweise sich auch die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 in Verbindung mit § 6 Z. 9a zweiter Halbsatz UStG 1972 als zu Recht erfolgt.

Zum Mietverhältnis führte die belangte Behörde aus, die mündliche Vereinbarung (der der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegte Mietvertrag sei nur als nachträgliche, schriftliche Bekanntgabe des mündlich vereinbarten

anzusehen) erfülle die von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes herausgearbeiteten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht. Der Prüfer habe einen ortsüblichen Mietzins von S 8.362,-- errechnet. Die Einwendung des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, er zahle für ein 70 m2 großes am Hauptplatz gelegenes Geschäftslokal monatlich nur S 2.050,-- an Miete, sei von der belangten Behörde mangels Vorlage des Mietvertrages nicht zu überprüfen gewesen. Davon abgesehen habe der Beschwerdeführer mit seiner Behauptung, bei Festsetzung des Mietzinses seien Mieterinvestitionen von ca. S 350.000,-- berücksichtigt worden, jedoch selbst eingeräumt, dass der vereinbarte Mietzins unter dem ortsüblichen liege. Einen Nachweis für die behaupteten Investitionen in das gemietete Objekt habe der Beschwerdeführer nicht gebracht. Die in der Bilanz ausgewiesenen Mieterinvestitionen in Höhe von rund S 54.000,-- reichten nicht aus, die geringe Höhe des Mietzinses zu erklären. Darüber hinaus sei der Mietzins nicht wertgesichert. Da zudem ein beiderseitiger Kündigungsverzicht, eine unbestimmte Vertragsdauer und ein Übergang auf die Rechtsnachfolger vereinbart worden sei, bedeute dies einen endgültigen Verzicht der Vermieterin und ihrer Rechtsnachfolger auf eine Erhöhung des Mietzinses. Ein Mietvertrag dieses Inhaltes sei ebenso wenig fremdüblich wie die Art der Mietenzahlung (jährlich, im Nachhinein).

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Hinzuschätzung:

Der Beschwerdeführer bestreitet vor dem Verwaltungsgerichtshof die auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel gegebene Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde nicht. Er wirft der belangten Behörde aber unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, sie habe den Bescheid in diesem Punkt ungenügend begründet. Der bloße Umstand, dass er im Verwaltungsverfahren das Vorliegen von Buchführungsmängeln und die daraus abzuleitende Schätzungsberechtigung nicht bekämpft habe und auch keine Einwendungen gegen die Schätzungsmethode und den dabei angewendeten Rohaufschlagskoefizienten erhoben habe, rechtfertige es für sich alleine nicht, von einer diesbezüglichen Bescheidbegründung abzusehen.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt, weil es der Beschwerdeführer unterlässt, die Relevanz der von ihm gerügten Begründungsmängel darzulegen und der Verwaltungsgerichtshof keinen Zweifel daran hegt, dass die schon vom Prüfer aufgezeigten groben Buchführungsmängel die Schätzungsberechtigung zu begründen geeignet waren.

In der Sache selbst wendet sich der Beschwerdeführer (wie auch im Verwaltungsverfahren) gegen die vom Prüfer angestellte Kalkulation mit der Behauptung, er habe Warenbestände im Wert von S 250.000,-- "nicht mehr in der Inventur aufgenommen", da diese Warenbestände ohnedies mit einem Wert von S 0 anzusetzen gewesen wären. Die nicht inventierten, wertlosen Waren würden unveräußert in seinen Räumen lagern. Er habe den Beamten der belangten Behörde wiederholt angeboten und das Angebot auch bei der mündlichen Berufungsverhandlung erneuert, diese "gar nicht mehr gängige Ware" zu besichtigen. Indem die belangte Behörde diesem Beweisanbot nicht entsprochen habe, habe sie gegen die Bestimmung des § 115 BAO verstoßen.

Mit seiner Behauptung über nicht inventierte wertlose Ware hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren die Unrichtigkeit der von ihm erstellten Inventuren behauptet. Ob und in welchem Umfang die zu den maßgeblichen Stichtagen erstellten Inventuren (oder andernfalls die erklärten Betriebseinnahmen) unrichtig waren, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. In Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob das Ergebnis der von der Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens übereinstimmt und die Sachverhaltsannahme der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurde.

Die belangte Behörde hat eine in der Buchführung des Beschwerdeführers nicht erfasste Minderung des Warenlagers in Höhe von rund S 243.000,-- anerkannt. Eine darüber hinausgehende Wertminderung des erst im Februar 1989 erworbenen Warenlagers hat die belangte Behörde als nicht glaubwürdig erachtet. Sie hat sich dabei auf den Umstand gestützt, dass das Warenlager nach dem Kaufvertrag vom 7. Oktober 1989 nicht in Bausch und Bogen erworben, sondern seine Werthaftigkeit einer Überprüfung durch den Beschwerdeführer unterzogen worden war. Die belangte Behörde hat sich in der Folge auch mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers auseinander gesetzt, wonach er als "Branchenneuling" den wahren Wert des übernommenen Warenlagers zunächst überschätzt habe. Sie hat in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer zum 31. Dezember 1989 - somit nach

zehnmonatiger Geschäftserfahrung - offenbar eine Teilwertabschreibung in Höhe von lediglich S 115.917,-- als ausreichend ansah. Dass auch eine zehnmonatige Geschäftstätigkeit nicht ausgereicht habe, den Wert des Warenlagers einzuschätzen, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf. Die Beschwerde gibt auch keine Erklärung für das Unterbleiben weiterer Teilwertabschreibungen in den Folgejahren. Die belangte Behörde hat - dem Prüfer folgend - eine zusätzliche Wertminderung des Lagerbestandes in Höhe von rund S 243.000,-- anerkannt. Auf welche Art die belangte Behörde durch Besichtigung des Warenlagers einen weiteren Abschreibungsbedarf zu den jeweiligen Bilanzstichtagen von S 250.000,-- hätte feststellen können, lässt die Beschwerde - worauf die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend hinweist - nicht erkennen. In diesem Zusammenhang ist weiters zu berücksichtigen, dass der Prüfer für sämtliche Jahre des Prüfungszeitraumes Kalkulationsdifferenzen in beträchtlicher Höhe festgestellt hat; etwa auch für jenes Jahr, für das der Beschwerdeführer ohnedies eine Teilwertabschreibung vorgenommen hat. Wie die zu besichtigenden Waren als jene zu identifizieren gewesen wären, welche aus dem übernommenen Warenlager stammen und zu den einzelnen Bilanzstichtagen nicht inventiert worden waren, wird mit dem bloßen Anbot einer Warenbesichtigung nicht einsichtig gemacht. Der darauf gerichtete Beweisantrag durfte daher von der belangten Behörde zu Recht als unerheblich angesehen werden.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die belangte Behörde habe seine Angaben hinsichtlich von Erlösminderungen im Ausmaß von 5 % des Umsatzes durch Diebstahl, Rechen- und Herausgabefehler lediglich mit der Begründung abgetan, dies widerspreche den kaufmännischen Erfahrungen. Er bringt jedoch seinerseits nicht zur Darstellung, dass der von ihm angenommene Prozentsatz von Erlösminderungen den kaufmännischen Erfahrungen eher entsprechen würde. Im Übrigen wird im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt, dass gerade beim Geschäft mit Lotto- und Totoscheinen ein Schwund durch Diebstähle ausscheidet. Dazu kommt, dass die vom Beschwerdeführer in diesem Bereich behaupteten "Herausgabefehler" bei der täglichen Abrechnung der Kassa zutage treten müssten. Eine daraus resultierende Erlösminderung ist - eine ordnungsgemäße Kassaführung vorausgesetzt - nicht nachvollziehbar.

Insgesamt gelingt es der Beschwerde daher nicht darzutun, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung, zu der der Beschwerdeführer Anlass gegeben hat, jenes Maß an Unsicherheit überschritten hat, das jeder Schätzung immanent ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung2; S. 395 und die dort angeführte hg. Judikatur).

2. Gebäudeentnahme:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Lehre und Rechtsprechung haben verschiedene Grundsätze herausgearbeitet, die für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einerseits und zum Privatvermögen andererseits, von Bedeutung sind. Der wesentlichste dieser Grundsätze ist der, dass Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Dabei kann es sich auch um Wirtschaftsgüter handeln, deren ursprüngliche betriebliche Nutzung vorübergehend oder auf Dauer eingestellt wurde. Entscheidend für die (weitere) Zugehörigkeit solcher Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen bis zu ihrem tatsächlichen körperlichen Ausscheiden ist, dass sie keiner privaten Nutzung zugeführt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. März 1990, 86/13/0182).

Wie im Verwaltungsverfahren bringt der Beschwerdeführer auch vor dem Gerichtshof vor, die Entnahme der strittigen Betriebsräumlichkeiten habe bereits im Jahre 1983 anlässlich der Betriebsverlegung stattgefunden. Er habe die Räumlichkeiten in der Folge zu Unrecht in der Bilanz erfasst. Tatsächlich hätten dort seit Wegverlegung des Betriebsstandortes nur private Sachen gelagert.

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, für eine private Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten vor dem Prüfungszeitraum fehle jeglicher Anhaltspunkt. Der Beschwerdeführer habe weder vorgebracht, wann die Umwidmung der rund 150 m2 großen Räumlichkeiten zu privaten Lagerräumlichkeiten erfolgt sein soll, noch welche Privatgegenstände dort gelagert worden seien. In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat habe er die Lagerung von Privatvermögen in den gegenständlichen Räumlichkeiten nicht mehr behauptet. Auch in der vom Prüfer aufgenommenen Niederschrift sei von einer Privatnutzung der Räumlichkeiten keine Rede gewesen. Der Prüfer habe vielmehr in einem Aktenvermerk festgehalten, dass der Beschwerdeführer in der

Schlussbesprechung erklärt habe, die gegenständlichen Räumlichkeiten seien bis Ende 1991 als Lagerraum betrieblich genutzt worden, u.a. zur Aufbewahrung von Stellagen. Letzteres habe der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Welche privaten Sachen ab welchem Zeitpunkt in den ehemaligen Betriebsräumlichkeiten gelagert worden sein sollen, hat der Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch in seiner Beschwerdeschrift dargestellt. Die Beschwerde beschränkt sich darauf, der belangten Behörde eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht vorzuwerfen. Die belangte Behörde hätte von Amts wegen den Sohn und die Ehefrau befragen und eine Besichtigung der seinerzeitigen Betriebsräumlichkeiten vornehmen müssen. Diese Besichtigung hätte ergeben, dass ein notwendiges Betriebsvermögen in diesen Räumlichkeiten seit dem Jahre 1983 nicht mehr vorgelegen habe.

Dass die ehemaligen Betriebsräumlichkeiten im Prüfungszeitpunkt bereits (vom Sohn) privat genutzt wurden, steht außer Streit. Wie ein von der belangten Behörde durchgeführter Lokalaugenschein solcherart über die seinerzeitige Nutzung der Räumlichkeiten hätte Aufschluss geben können, verschweigt die Beschwerde. Es kann auch nicht als Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht gesehen werden, dass die belangte Behörde die in der Berufungsschrift in keiner Weise konkretisierte Behauptung über die Lagerung "privater Gegenstände" nicht zum Anlass genommen hat, die Familienmitglieder über deren Wahrnehmungen zu befragen. Wenn die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer wiederholt getroffene Aussage über die Lagerung "wertlosen Materials" so verstanden hat, dass damit ehemals betrieblich genutzte, im Zusammenhang mit der Betriebsübersiedlung aber wertlos gewordene Gegenstände angesprochen waren, so steht dies mit der Lebenserfahrung durchaus im Einklang. Unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer selbst vorgenommenen Behandlung als Betriebsvermögen wäre es am Beschwerdeführer gelegen, die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise durch konkrete Angaben über die Privatnutzung verbunden mit entsprechenden Beweisanboten aufzuzeigen.

Die belangte Behörde sah eine Entnahme der ehemaligen Betriebsräumlichkeiten zum 31. Dezember 1991 für gegeben. Sie stützt sich bei dieser Beurteilung auf die Angaben des Beschwerdeführers, der Sohn habe die streitgegenständlichen Räume im "September/Oktober 1992 nach diversen in Eigenregie durchgeführten Umbaumaßnahmen bezogen". Der Beschwerdeführer habe - in der mündlichen Berufungsverhandlung befragt - keine Angaben darüber machen können, wann die Entscheidung gefallen sei, die Räumlichkeiten dem Sohn zu überlassen. Die belangte Behörde halte es angesichts der durchgeführten Arbeiten für sehr wahrscheinlich, dass mit den Vorbereitungsmaßnahmen bereits vor dem Jahr 1992 begonnen worden sei. Die vom Prüfer vorgenommene Überführung der gegenständlichen Räumlichkeiten ins Privatvermögen "bereits Ende 1991" sei demnach zu Recht erfolgt.

Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang, er habe im Verwaltungsverfahren mehrfach betont, dass er die Räumlichkeiten erst im Jahr 1992 an seinen Sohn weitergegeben habe. Hätte die belangte Behörde seinen Sohn dazu einvernommen, wäre hervorgekommen, dass tatsächlich erst im "Sommer 1992" die Umbauarbeiten durchgeführt worden seien.

Im Beschwerdefall kam es - wie schon ausgeführt - entscheidend darauf an, wann der Beschwerdeführer ein Verhalten gesetzt hat, das als Entnahmehandlung angesehen werden konnte; gegenständlich also die dem Sohn erteilte Erlaubnis, die Räumlichkeiten seinen Bedürfnissen entsprechend umzugestalten und in der Folge zu benützen. Der Beschwerdeführer hat diesen Zeitpunkt, wenn auch unbestimmt, als in zeitlicher Nähe zum Bezug der Wohnung, jedenfalls im Jahr 1992 gelegen, angegeben. Die von der belangten Behörde ins Treffen geführten umfangreichen Umbauarbeiten vermochten Zweifel an dieser Darstellung hervorzurufen. Diese Zweifel zu bestätigen oder zu beseitigen, war die Abgabenbehörde im Rahmen der sie treffenden amtswegigen Ermittlungspflicht verhalten. Im Beschwerdefall hat sich, worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist, die Befragung des Sohnes zu dieser Tatfrage geradezu angeboten.

Soweit die Ausführungen im angefochtenen Bescheid so zu verstehen sein sollten, dass die belangte Behörde bereits den (vom Sohn nicht wahrnehmbaren) Entschluss des Beschwerdeführers, die Räumlichkeiten dem Sohn zu überlassen, als Entnahmehandlung gewertet hat, teilt der Gerichtshof diese Ansicht nicht. Die Entnahme erfolgt nicht bereits in dem Zeitpunkt des Willensentschlusses, eine Entnahmehandlung zu setzen, sondern erst mit der in der Außenwelt wahrnehmbaren Umsetzung dieses Entschlusses. Die Entnahme von Betriebsvermögen setzt daher regelmäßig ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Abgabepflichtigen voraus. Bezogen

auf den Beschwerdefall demnach die dem Sohn erteilte Erlaubnis, die Räumlichkeiten umzubauen bzw. zu benützen. Indem die belangte Behörde es unterlassen hat, den Sohn des Beschwerdeführers in diesem Sinne zu befragen, hat sie den Sachverhalt ungenügend ermittelt. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem Punkt mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

3. Mietvertrag Ehefrau:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0004).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Im Beschwerdefall wies die belangte Behörde darauf hin, dass der Vertrag zunächst nur mündlich abgeschlossen worden sei und die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte schriftliche Wiedergabe der seinerzeit mündlich getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhalte. Der Prüfer habe unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse einen monatlichen Mietzins von rund S 8.300,-- ermittelt, der vereinbarte Mietzins betrage hingegen lediglich S 3.000,--. Dieser Mietzins sei auch nicht wertgesichert. Da zudem ein beiderseitiger Kündigungsverzicht, eine unbestimmte Vertragsdauer und ein Übergang auf die Rechtsnachfolger vereinbart worden sei, bedeute dies einen endgültigen Verzicht der vermietenden Ehefrau und ihrer Rechtsnachfolger auf eine Erhöhung des Mietzinses. Ein familienfremder Vermieter würde einen derartigen Mietvertrag nicht abschließen. Nicht fremdüblich sei auch die Bezahlung der Miete jährlich im Nachhinein.

Der Beschwerdeführer bekämpft diese Feststellungen lediglich insoweit, als er in der Beschwerde Umstände aufzeigt, die seiner Ansicht nach eine monatliche Miete von S 3.000,-- nach den örtlichen Verhältnissen als angemessen erscheinen lassen. Die belangte Behörde habe nicht berücksichtigt, dass er für ein 70 m2 großes Geschäftslokal ebenfalls lediglich S 2.050,-- zu bezahlen hatte. Es sei eine Erfahrungstatsache, dass in der Umgebung seines Geschäftslokales mehr als 50 % der Mieträumlichkeiten im Parterre leer stünden. Bei Ermittlung eines üblichen Mietzinses hätte die belangte Behörde die Geschäftslage und die Kundenfrequenz in ihre Betrachtungen miteinbeziehen müssen.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, weswegen diese Frage auf Grund entsprechender Erhebungen von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. März 2001, 97/14/0076).

Der Verwaltungsgerichtshof vermag im Rahmen der ihm zukommenden Schlüssigkeitsprüfung die Beweiswürdigung der belangten Behörde, einem fremden Mieter wäre das Geschäftslokal nicht zu den festgestellten Bedingungen vermietet worden, nicht als unschlüssig zu erkennen: Das sich ausschließlich mit der Frage der Höhe des Mietzinses beschäftigende Beschwerdevorbringen geht an dem Umstand vorbei, dass die belangte Behörde nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu ihrer Feststellung der Fremdunüblichkeit der Rechtsbeziehung gelangt ist. Dass es unter fremden Vertragspartnern üblich sei, unkündbare Mietverträge zu schließen, behauptet selbst der Beschwerdeführer nicht. Zu Recht hat die belangte Behörde diesen Umstand als gewichtiges Indiz dafür genommen, dass die Benutzung der Geschäftsräumlichkeiten auf einer Grundlage erfolgt, die unter Fremden nicht üblich ist. Ob die Höhe des vereinbarten monatlichen Mietzinses (im Zeitpunkt seiner Vereinbarung) angemessen war oder nicht, war im Beschwerdefall hingegen nicht entscheidend. Im Hinblick auf die vereinbarte Unkündbarkeit des Mietvertrages bei gleichzeitigem Ausschluss einer Wertsicherung des vereinbarten Mietzinses konnte nämlich selbst eine im Zeitpunkt des Mietabschlusses mögliche Angemessenheit das Rechtsverhältnis angesichts der nicht absehbaren Geldwertentwicklung nicht als fremdüblich erscheinen lassen. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als nicht begründet.

Aus den zur Frage der Gebäudeentnahme aufgezeigten Gründen war der angefochtene Bescheid in seinem diesbezüglichen Abspruch über das Jahr 1991 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 7. August 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996140150.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at