

TE Vwgh Erkenntnis 1995/12/12 92/14/0031

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 12.12.1995

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §184 Abs3;
BAO §184;
EStG 1972 §18 Abs1 Z4;
EStG 1972 §20a;
GewStG §6 Abs3;
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des A in T, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 17. Dezember 1991, 30.155-3/91, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 und 1988 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer ein Hotel, wobei er den Gewinn nach§ 4 Abs 1 EStG 1972 ermittelt.

Im Jahr 1987 erwarb er ein Kraftfahrzeug der Marke Isuzu Trooper (in der Folge nur: Isuzu Trooper), für dessen Anschaffung und Betrieb er in diesem und dem Folgejahr Vorsteuerbeträge abzog.

Im Zug einer auch die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, der Beschwerdeführer habe die mit dem Isuzu Trooper im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge zu Unrecht abgezogen, weil es sich bei diesem Kraftfahrzeug nicht um einen Kleinbus handle. Darüber hinaus stellte der Prüfer

fest,

"Erlöse aus Betriebsfeiern bzw Hochzeiten etc wurden am Tag der Konsumation im Kassabuch als Erlös erfaßt, obwohl diese erst später auf das Bankkonto überwiesen wurden. Bei richtiger Bargeldzuordnung ergeben sich in allen drei Jahren Kassafehlbeträge. In allen drei Jahren wurden nicht verbuchte Erlöse festgestellt. Bei der Überprüfung der Nächtigungserlöse an Hand von Gästebuchblättern wurden Differenzen festgestellt, die dem Umsatz und dem Gewinn hinzuzurechnen waren. Auf Grund der oben genannten Mängel ist ersichtlich, daß Kassastandsüberprüfungen (Kassa-Ist- und Kassa-Sollstand) nicht laufend durchgeführt wurden. Bei der kalkulatorischen Überprüfung der Biererlöse ergaben sich in den Jahren 1986 und 1988 Differenzen, die nicht aufgeklärt werden konnten. Die Originalinventuren wurden für den Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt. Im Jahr 1986 wurden in einigen Monaten überhaupt keine ungebundenen Privatentnahmen bzw in unglaublich niedriger Höhe gebucht."

Diese Mängel führten für das Jahr 1986 zur Schätzung durch den Prüfer, der neben anderen Beträgen einen Sicherheitszuschlag von 70.000 S zum Ansatz brachte und die Vortragsfähigkeit des so ermittelten Verlustes von rund 308.000 S verneinte.

Strittig ist, ob die mit dem Isuzu Trooper im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge trotz der Einschränkungen im § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 abzugsfähig sind und ob der vom Beschwerdeführer im Jahr 1986 erzielte, im Schätzungsweg ermittelte Verlust vortragsfähig iSd § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 bzw iSd § 6 Abs 3 GewStG ist.

Gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten, im Instanzenzug ergangenen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Isuzu Trooper

Die belangte Behörde vertritt im wesentlichen die Ansicht, der Isuzu Trooper sei kein Kleinbus, sondern ein Personen- bzw Kombinationskraftwagen iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972. Für die Abgrenzung der Fahrzeugarten Personen- und Kombinationskraftwagen einerseits sowie Kleinbus andererseits sei die wirtschaftliche Zweckbestimmung des jeweiligen Kraftfahrzeuges entscheidend. Hierbei sei jedoch nicht der Verwendungszweck im Einzelfall, sondern der Zweck, dem das Kraftfahrzeug seiner Bauart und Ausstattung nach von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt sei, wesentlich. In seinem ein Kraftfahrzeug der Marke Chevrolet Suburban betreffenden Erkenntnis vom 26. November 1985, 84/14/0114, habe der Verwaltungsgerichtshof zwar die Auffassung vertreten, der Kategorisierung eines Kraftfahrzeuges nach den kraftfahrrechtlichen Vorschriften komme keine entscheidende Bedeutung zu, habe aber gleichzeitig darauf hingewiesen, ein Kleinbus iSd § 2 Z 7 KFG sei ein Kraftwagen, der auf Grund seiner Bauart und Ausrüstung zur Beförderung von Personen bestimmt sei und neben dem Lenker Sitzplätze für mehr als acht Personen aufweise. Demgegenüber sei ein Personenkraftwagen iSd § 2 Z 7 KFG ein Kraftwagen, der auf Grund seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt sei und neben dem Lenker Sitzplätze für nicht mehr als acht Personen aufweise. Nach Z 6 der genannten Bestimmung sei ein Kombinationskraftwagen ein Kraftwagen, der wahlweise vorwiegend zur Beförderung von Personen oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern verwendet werden könne und neben dem Lenker Sitzplätze für nicht mehr als acht Personen aufweise. Wie aus dem Typenschein ersichtlich, weise der Isuzu Trooper acht Sitzplätze (ohne Fahrzeuglenker) zur Beförderung von Personen auf, weshalb er nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen nicht als Kleinbus anzusehen sei. Die Abbildungen im vorgelegten Prospekt ließen das übliche Bild eines großen Personen- bzw Kombinationskraftwagens erkennen, wie er typischerweise in den Vereinigten Staaten von Amerika bzw in Japan hergestellt werde. Die hohe Bodenfreiheit in Verbindung mit seiner technischen Ausstattung (Allradantrieb) mache ihn zum Einsatz im Gelände besonders geeignet. Der Isuzu Trooper gleiche somit äußerlich sowie in bezug auf die technische Konzeption den üblichen Typen von Geländefahrzeugen, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Personen- bzw Kombinationskraftwagen zuzuordnen seien. Wie aus dem Prospekt ersichtlich, beweise der Isuzu Trooper seine Qualitäten vor allem im Freizeitbereich (Dem Abenteuer auf der Spur ... kraftvoll und vielseitig). Eine mögliche Verwendung als Kleinbus werde im Prospekt hingegen nicht aufgezeigt. Der Lieferant biete jedoch unter den Bezeichnungen Isuzu WFR, Isuzu WFS 53 und Isuzu Midi verschiedene Modelle an, die

für den Personentransport nach Art eines Kleinbusses ausgestattet seien. An der Beurteilung des Isuzu Trooper als einen unter § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 fallenden Personen- bzw Kombinationskraftwagen ändere auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf das von der Abgabenbehörde als Kleinbus anerkannte Kraftfahrzeug der Marke Chrysler Voyager nichts. Die Beurteilung des Isuzu Trooper habe nämlich nach seiner allgemeinen Zweckbestimmung und nicht nach jener des eben genannten Kraftfahrzeuges zu erfolgen. Abgesehen davon werde im Prospekt für das Kraftfahrzeug der Marke Chrysler Voyager ausdrücklich auf dessen Möglichkeit zur Verwendung als Kleinbus hingewiesen, weswegen dieses Kraftfahrzeug auch werkseitig auf Grund seiner Bauart und Ausstattung für den Personentransport nach der typischen Art eines Kleinbusses bestimmt sei.

Demgegenüber meint der Beschwerdeführer, beim Isuzu Trooper handle es sich um einen Kleinbus. Unter einem Kleinbus sei ein Kraftfahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres aufweise sowie zur Beförderung von mehr als fünf Personen (ohne Fahrzeuglenker) bestimmt sei. Bei Beurteilung der möglichen Beförderungskapazität sei nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Kraftfahrzeuges maximal zulässige Beförderungsmöglichkeit abzustellen. Da der Isuzu Trooper - wenngleich unter Berücksichtigung von Notsitzen - für die Beförderung von acht Personen (ohne Fahrzeuglenker) zugelassen sei, handle es sich hierbei eindeutig um einen Kleinbus. Diesen benötige er für den Gästetransport, den er nicht mit den beiden vorhandenen VW-Bussen durchführen könne. Die beiden VW-Busse seien im Jahr 1986 um insgesamt 22.000 S angeschafft worden. Schon daraus sei deren schlechter Zustand ersichtlich. Gästen eines Dreisterne-Hotels sei es nicht zumutbar, mit derartig alten Kraftfahrzeugen befördert zu werden. Auf Grund der exponierten Lage seines Hotels sei ein allradgetriebenes Kraftfahrzeug zur Beförderung der Gäste notwendig. Auch der Lieferant des Isuzu Trooper weise auf dessen Verwendung als Kleinbus hin. Darüber hinaus werde der Isuzu Trooper nach Auskunft des Lieferanten auch von anderen Finanzämtern als Kleinbus anerkannt.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 in der für die
Streitjahre anzuwendenden Fassung gelten Lieferungen oder
sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung
(Herstellung), ... oder dem Betrieb von Personenkraftwagen,
Kombinationskraftwagen oder ... stehen, ausgenommen ...
Kraftfahrzeuge, die ausschließlich ... der gewerblichen
Personenbeförderung ... dienen, nicht als für das Unternehmen
ausgeführt.

Im Beschwerdefall ist somit streitentscheidend, ob es sich beim Isuzu Trooper um einen Personen- bzw Kombinationskraftwagen iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 handelt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, kommt es bei der Beurteilung eines Kraftfahrzeuges nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck an, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und im allgemeinen zu dienen bestimmt ist. Dabei verliert ein Kraftfahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Personen- bzw Kombinationskraftwagens seine charakteristische Eigenschaft auch nicht durch Umbauten. Von dieser Auffassung ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung Kraftfahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen ("Stationswagen") entsprechen, den Personen- bzw Kombinationskraftwagen zugeordnet (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 2. April 1990, 89/15/0020, mwA).

Beim Isuzu Trooper handelt es sich, wie aus dem aktenkundigen Prospekt ersichtlich, um ein Kraftfahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Geländefahrzeuges ("Stationswagen"), das als Personen- bzw Kombinationskraftwagen zu beurteilen ist. An dieser Beurteilung ändert auch die Tatsache nichts, daß im Isuzu Trooper durch den Einbau von zusätzlichen Sitzplätzen eine - auch Notsitze umfassende - Beförderungsmöglichkeit für acht Personen (ohne Fahrzeuglenker) vorhanden ist, weil es auch Kraftfahrzeuge gibt, die zweifellos als Personenkraftwagen anzusehen sind, mehr als zwei Sitzreihen aufweisen und daher auch für die Beförderung von sechs bis acht Personen (ohne Fahrzeuglenker) zugelassen sind (vgl das bereits von der belangten Behörde erwähnte Erkenntnis 84/14/0114). Allein durch die höhere Sitzplatzanzahl wird dem als Geländefahrzeug anzusehenden Isuzu

Trooper somit nicht die Eigenschaft eines Personen- bzw Kombinationskraftwagens genommen. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kommt es weder darauf an, ob der Isuzu Trooper für die Beförderung von Hotelgästen benötigt wird (eine ausschließlich gewerbliche Personenbeförderung ist im Verwaltungsverfahren nicht behauptet worden), noch, ob dieser nach Auskunft des Lieferanten von anderen Finanzämtern als Kleinbus anerkannt worden ist.

Die Ansicht der belangten Behörde, die mit dem Isuzu Trooper im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge seien nicht abzugsfähig, erweist sich somit als mit der Rechtslage im Einklang stehend.

2. Verlustvortrag

Die belangte Behörde vertritt im wesentlichen die Ansicht, der Verlustvortrag sei von einer ordnungsmäßigen Buchführung abhängig, weil nur diese die Höhe des Verlustes und deren Ermittlung überprüfbar mache. Die Ordnungsmäßigkeit müsse in dem Jahr vorliegen, in dem der Verlust entstanden sei. Ein Verlustvortrag für bilanzierende Steuerpflichtige sei zulässig, wenn der Verlust - allenfalls nach Korrektur der Bücher durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung - seiner Höhe nach errechnet werden könne und das Ergebnis überprüfbar sei. Das Vorliegen schwerwiegender formeller und materieller Buchführungsmängel, die in ihren Auswirkungen klar abgrenzbar und insofern einer exakten Korrektur zugänglich seien, schließe den Verlustvortrag nicht aus, sofern diese Mängel nicht ein Ausmaß erreichten, welches die Buchhaltung an Glaubwürdigkeit verlieren lasse. Lügen Mängel vor, deren Auswirkungen sich nicht klar abgrenzen ließen und die folglich bewirkten, daß das Betriebsergebnis durch die Abgabenbehörde im Schätzungsweg ermittelt werden müsse, sei der Verlust seiner Höhe nach nicht mehr exakt berechenbar. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Erkenntnissen vom 22. September 1987, 85/14/0038, 0039, und vom 19. April 1988, 88/14/0001, die Auffassung vertreten, von einem Verlust, der - allenfalls nach Korrektur der Buchhaltung - seiner Höhe nach errechnet werden könne, weshalb von einem überprüfbaren Ergebnis jedenfalls dann nicht mehr gesprochen werden könne, wenn ein Sicherheitszuschlag bzw die Schätzung von Hinzurechnungsbeträgen notwendig sei, um das Betriebsergebnis zu ermitteln. Zu den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung gehöre die Aufzeichnung von Kassaein- und -ausgängen, sodaß es jederzeit möglich sei, den Soll-Stand nach den Kassenaufzeichnungen mit dem Ist-Stand der Kassa auf seine Richtigkeit zu überprüfen. Bei der beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei nachweislich und unbestritten festgestellt worden, daß dieser keine tägliche Abstimmung des buchmäßigen mit dem tatsächlichen Kassastand vorgenommen habe. Zielgeschäfte seien als Bargeschäfte erfaßt worden, wobei sich bei richtiger Bargeldzuordnung Kassafehlbeträge ergeben hätten. Weiters seien nicht verbuchte Erlöse festgestellt worden. Darüber hinaus hätten sich bei Überprüfung der Nächtigungserlöse an Hand von Gästebuchblättern Differenzen ergeben. Die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers wiesen für einige Monate des Jahres 1986 keine bzw unglaublich niedrige Privatentnahmen aus. Das Fehlen der Originalinventuren sei im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als schwerwiegender formeller Mangel der Buchführung anzusehen (vgl das Erkenntnis vom 16. Oktober 1978, 1637, 2672, 2673/78). Der Beschwerdeführer habe somit gegen die im § 131 BAO normierten Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung verstoßen. Auf Grund der festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel sei das Vertrauen in die Bücher und Aufzeichnungen schwer erschüttert worden. Das erklärte Betriebsergebnis erscheine deshalb nicht mehr glaubwürdig und habe durch griffweise Schätzung korrigiert werden müssen. Damit sei aber die Vortragsfähigkeit des im Jahr 1986 erzielten Verlustes bzw Fehlbetrages zu versagen gewesen.

Demgegenüber meint der Beschwerdeführer, es seien lediglich geringfügige formelle Mängel im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden. Derartige Mängel könnten aber nicht zur Versagung des Verlustvortrages führen. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung habe er sich intensiv darum bemüht, "entsprechende kalkulatorische Abgrenzungsposten" glaubhaft zu machen. Er habe in diesem Zusammenhang auf die schwere Alkoholkrankheit seiner damaligen Ehegattin verwiesen. Diese habe vergessen, Getränke zu kassieren. Darüber hinaus habe sie selbst Getränke konsumiert und "Runden ausgegeben". Obwohl dem Prüfer die persönliche Situation seiner damaligen Ehegattin bekannt gewesen sei, seien die "kalkulatorischen Abgrenzungsposten" nicht anerkannt worden. So habe er nicht auf Grund materieller, sondern lediglich auf Grund formeller Mängel den Sicherheitszuschlag "zur Kenntnis nehmen müssen".

Gemäß § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung sind Sonderausgaben, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind, die in den sieben vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus ...

Gewerbebetrieb, falls der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4

Abs 1 ... auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung

ermittelt,

Nach § 6 Abs 3 GewStG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung wird der Gewerbeertrag bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für

die sieben vorangegangenen Wirtschaftsjahre ... ergeben

haben,

Mit seinem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die belangte Behörde ist mit ihren Ausführungen zur Zulässigkeit des Verlustvortrages der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt (vgl das Erkenntnis vom 14. April 1994, 92/15/0169, mwA). Weder dem Vorbringen des Beschwerdeführers noch dem Inhalt der Verwaltungsakten ist entnehmbar, daß trotz der festgestellten Mängel der Buchführung der Verlust für das Jahr 1986 nach Korrektur der Bücher der Höhe nach hätte errechnet werden können und das Ergebnis auch überprüfbar gewesen wäre. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann hievon jedenfalls dann nicht gesprochen werden, wenn ein Sicherheitszuschlag - im Beschwerdefall 70.000 S - notwendig gewesen ist, um das Betriebsergebnis zu ermitteln (vgl die Erkenntnisse vom 19. April 1988, 88/14/0001, mwA, und vom 12. August 1994, 93/14/0214, mwA). Die vom Prüfer festgestellten Mängel strahlen nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk aus und lassen dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen (vgl das Erkenntnis vom 14. April 1994, 92/15/0169, mwA). Auch steht die Zuschätzung von 70.000 S in keinem solchen Mißverhältnis zum erklärten Verlust des Jahres 1986, daß gesagt werden könnte, die Zuschätzung habe den an Hand des Rechenwerkes erklärten Verlust von rund 380.000 S nur zu einem verhältnismäßig kleinen Teil verringert (vgl das Erkenntnis vom 19. Oktober 1993, 91/14/0172, mwA). An dieser Beurteilung ändert auch das seine damalige Ehegattin betreffende - im übrigen gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltende Neuerungsverbot verstoßende - Vorbringen des Beschwerdeführers nichts. Abgesehen davon, daß die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde unabhängig von einem Verschulden des Abgabepflichtigen an der mangelhaften Buchführung besteht, reicht - unter den oben genannten Voraussetzungen - allein die Tatsache, daß eine griffweise Zuschätzung in nicht unbedeutendem Ausmaß durch die Abgabenbehörde zur Ermittlung des Betriebsergebnisses notwendig gewesen ist, aus, um den Verlustvortrag auszuschließen.

Die Ansicht der belangten Behörde, der im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung im Schätzungsweg ermittelte Verlust sei nicht vortragsfähig, erweist sich somit ebenfalls als mit der Rechtslage im Einklang stehend.

Die behauptete Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wird in der Beschwerde nicht konkretisiert, weswegen sie sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof entzieht.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1992140031.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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