jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/8/27 90/14/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.1991

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §14;
AVG §45 Abs2;
AVG §47;
AVG §58 Abs2;
BAO §167 Abs2;
BAO §168;
BAO §184 Abs1;
BAO §260 Abs2;
BAO §288;
BAO §87 Abs2;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 90/14/0186

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerden der R-Gesellschaft m.b.H. in G, vertreten durch Dr. M Rechtsanwalt in K, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 15. Juni 1990,

1. (Berufungssenat) Zl. B 60/2-4/87, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab 1. Jänner 1986,

2. Zl. B 60/3-4/87, betreffend Kapitalertragsteuer 1985 und 1. Jänner bis 30. September 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von insgesamt S 5.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die seit 23. Jänner 1985 registrierte beschwerdeführende GmbH, an deren Stammkapital M. und G. (dessen Anteil von seinem Dienstnehmer Z. treuhändig verwaltet wurde) je zur Hälfte beteiligt waren, unterhält ein Betonmischwerk.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Betriebsprüfung hielt der Prüfer folgendes fest: Ein Kassabuch oder Kassakonto sei nicht geführt worden. Die Bargeldbewegungen seien daher im Rechnungswesen nicht ordnungsgemäß erfaßt, sondern auf den Bankkonten (Einlagen) verrechnet. Der für die Betonerzeugung erforderliche Bedarf an Schotter, Sand etc. sei von der M. KG bezogen worden, in deren Schottergrube auch das Betonwerk der Beschwerdeführerin betrieben werde. Die Mengenermittlung sei ca. einmal monatlich auf Grund der Betonverkaufsmenge kalkulatorisch durch Schätzung erfolgt. Genaue und vollständige Lieferunterlagen seien nicht vorgelegt worden. Der Zement werde vom Unternehmen des Gesellschafters G. geliefert und zugestellt. Auf Grund der Fuhrleistungsaufzeichnungen des Treuhänders Z. seien Unstimmigkeiten, wie Doppelverrechnungen in Höhe von S 110.607,-- festgestellt worden. Die von der Betriebsprüfung durchgeführte Mengen- und Bedarfsanalyse des Zementeinsatzes im Verhältnis zur erzeugten Fertigbetonmenge habe einen wesentlichen Überhang des Zementeinsatzes ergeben. Die Berechnungsgrundlagen seien dem Abgabepflichtigen im Rahmen der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt worden. Nach Einwendungen des Abgabepflichtigen sei noch ein wesentlicher Teil der Kalkulationsdifferenz als Schwund (Verstaubung und Verderb) und für teilweise höheren Zementzusatz angerechnet worden. Eine Aufklärung der noch vorliegenden Unterdeckung des Warenverkaufs zum Wareneinsatz habe nicht erbracht werden können.

Die erklärten Erlöse von S 4,928.228,70 (1985) bzw. S 6,406.251,82 (1-9/1986) wurden um netto S 350.000,-- bzw. S 400.000,-- erhöht, der Gewinn bzw. die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer um die jeweiligen Bruttobeträge.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen der Beschwerdeführerin gegen die den Prüfungsfeststellungen folgenden Bescheide des Finanzamtes ab.

Im oben zu 1. genannten Bescheid führte sie im wesentlichen aus: Für die Berufungserledigung sei das Vorhandensein von gesellschaftlichen Verbindungen zwischen der Beschwerdeführerin und wichtigen Geschäftspartnern beachtlich. Beide Gesellschafter der Beschwerdeführerin seien zugleich Gesellschafter von Zulieferfirmen gewesen. Daher falle der ansonsten im Wirtschaftsleben übliche Interessensgegensatz weg. Den Aufschreibungen komme nach Form und Inhalt folglich besondere Bedeutung zu, weil sie nicht auch zum Zweck der internen Kontrolle geführt würden, sondern in erster Linie für die Abgabenbehörde. Diesfalls erhebe sich die Frage, ob die Aufschreibungen den steuerlichen Anforderungen auch genügten. Zutreffendenfalls würde dies darauf hindeuten, daß die Beschwerdeführerin grundsätzlich bemüht gewesen sei, ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Im Anlaßfall könne nur vom Gegenteil die Rede sein. Obschon die Betriebsprüfung Barbewegungen festgestellt habe, habe die Beschwerdeführerin kein Kassabuch vorlegen können. Schotterzugänge habe die Beschwerdeführerin selbst überhaupt nicht festgehalten, sondern einfach die Schätzung des Lieferanten in Ansehung des von der Beschwerdeführerin aufgezeichneten Betons hingenommen. Auch beim Zementeinkauf habe es zugegebenermaßen Doppelverrechnungen und sonstige Unstimmigkeiten gegeben. Mithin liege die Verpflichtung zur Schätzung auf der Hand.

Die Höhe der Hinzuschätzung durch die Betriebsprüfung bewege sich durchaus innerhalb des nach der Judikatur schon für Sicherheitszuschläge (hier rund 7 Prozent) zulässigen Rahmens, weswegen es an sich keiner weiteren Auseinandersetzung mit den Berufungsausführungen zum Zementeinsatz bedürfte. Aus grundsätzlichen Erwägungen solle der Beschwerdeführerin aber dennoch einiges vor Augen geführt werden: Es sei etwa nicht einsichtig, Rezepturen für die einzelnen Betonsorten zu erstellen, und diese dann vom Mischmeister, der sie an sich anwenden müßte, bezüglich Zementzugabe nach oben nicht einhalten zu lassen. Freilich habe der Mischmeister dies ohnehin nicht behauptet. Soweit die Beschwerdeführerin den Wahrheitsgehalt dessen vor drei Finanzbeamten gemachter Aussage, er habe sich an die Rezepturen gehalten, mit dem Hinweis auf die (mündliche) Form der Aussage anzweifle, könne der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Dies auch deshalb nicht, weil der Mischmeister diese Aussage nicht zu widerrufen versucht habe und die Beschwerdeführerin auch gar nicht das Ansinnen gestellt habe, man möge den Mischmeister abermals befragen. Obendrein entbehrten auch die von der Beschwerdeführerin bezüglich Zementzugaben über die Rezepturen hinaus gemachten Angaben jedweder Logik. Die "Sicherheit" oder die "Konkurrenz" werde wohl schwerlich jemanden veranlassen, mehr Zement, als verrechnet werde, dem Beton

beizufügen. Verständlich erschiene in diesem Zusammenhang, die zusätzliche Zementbeigabe offenzulegen und hervorzuheben, daß diese Zugaben den Preis nicht nach oben beeinflußt hätten. Am Markt werde man nur durch erkennbares Hervorheben der Vorteile eines Produktes Erfolg haben. Ähnlich verhalte es sich mit den Behauptungen bezüglich der Zugaben in mengenmäßiger Hinsicht. Es sei nämlich nicht erfindlich, warum die "Sicherheit" und die "Konkurrenz" zum einen Zugaben nur bei einigen Betonsorten erforderlich gemacht hätte und warum zum anderen diese Zugaben dann jeweils in absoluter Höhe von 10 kg pro Kubikmeter erfolgt sein sollten. In dieses Bild füge sich noch ein, daß bei einer Betonsorte - die wohl nicht zufällig den halben Umsatz ausmache - die Beschwerdeführerin diese Zugabe von 10 kg unbegründet um zusätzlich 23 kg pro Kubikmeter nochmals überboten habe. Die weitere Behauptung, der schlechte Ruf der Beschwerdeführerin habe sie von Anfang zu diesen Zugaben verhalten, richte sich selbst; wie könne die Beschwerdeführerin einen schlechten Ruf bekommen haben, wenn sie sich in der Tat von Anfang an wenigstens an die Rezepturen gehalten hätte. Schließlich sprächen auch die vorgelegten Gutachten nicht für die Beschwerdeführerin, weil diese Gutachten nur Aussagen über die begutachteten und von der Beschwerdeführerin aus freien Stücken vorgelegten Betonwürfel getroffen hätten. Über diese Würfel hinaus - etwa über die laufend produzierten Betonsorten - sagten die Gutachten nichts aus.

Auf diese Überlegungen verwies die belangte Behörde im oben zu 2. genannten Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer. Es sei demgemäß von einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Gesellschafter auszugehen.

Durch diese Bescheide erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten gemäß § 93, § 115 Abs. 2 in Verbindung mit § 183 Abs. 4 sowie § 184 BAO verletzt. Sie beantragt, die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihren Gegenschriften die Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

1. Die Beschwerdeführerin bezweifelt die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde. Sie behauptet, eine diesbezügliche (ordnungsgemäße) Begründung fehle, ist aber sehr wohl in der Lage, sich mit den einschlägigen Ausführungen der belangten Behörde auseinanderzusetzen. Hiebei gibt sie selbst zu, daß über die für die Betonerzeugung angelieferten Schottermengen keine Grundaufzeichnungen geführt wurden. Sie meint, diese wären entbehrlich gewesen, weil ohnehin die Wareneingangsrechnungen der Schotterlieferantin M. KG verbucht worden seien. Sie läßt aber unerwähnt, daß diese Rechnungen nicht auf einer Erfassung der tatsächlich gelieferten Schottermengen beruhten; vielmehr wurden die zu verrechnenden Schottermengen anhand der von der Beschwerdeführerin erzeugten Betonmengen geschätzt (1 Kubikmeter Beton = 1,2 Kubikmeter Schotter). Dies bedeutet, daß der tatsächliche Schotterzugang von niemandem aufgezeichnet wurde. Die vom Schotterlieferanten bei der Rechnungserstellung herangezogenen Tagesberichte der Beschwerdeführerin enthielten im übrigen im zweiten Halbjahr nur die täglich erzeugte Betonmenge in einer Summe, während Auftrags- und Mischaufzeichnungen fehlten. Daß eine Schätzung anhand der Lademenge von Baggerschaufeln erfolgt wäre, wird im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht mehr behauptet; Aufzeichnungen über die Anzahl von Baggerschaufeln liegen ebensowenig vor wie Wiegeergebnisse.

Bei dieser Art der Erfassung des Wareneinkaufes kann an der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde kein Zweifel bestehen. Ob weitere von der Beschwerdeführerin für Einzelfälle zugegebene Unregelmäßigkeiten (Nichterfassung einer Barzahlung in einem Kassabuch, Doppelverrechnung eines Zementeinkaufes) für sich allein ebenfalls eine Schätzung rechtfertigen könnten, kann auf sich beruhen.

2. Zur Schätzungsmethode behauptet die Beschwerdeführerin, sie habe bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt überhaupt nicht erfahren, auf Grund welcher Überlegungen das Finanzamt die von der belangten Behörde übernommenen Hinzurechnungen vorgenommen habe.

Die Beschwerdeführerin räumt selbst ein, daß ihr handschriftliche Berechnungen des Betriebsprüfers zur Verfügung gestellt wurden; diese hätten aber keinen Eingang in die schriftlichen Unterlagen gefunden. Bereits in ihrer Berufung war die Beschwerdeführerin aber in der Lage, die Vorgangsweise des Betriebsprüfers bei der Nachkalkulation darzustellen und ihr eine eigene Berechnung entgegenzuhalten. In seiner der Beschwerdeführerin zugegangenen Stellungnahme zur Berufung hat der Prüfer daraufhin im einzelnen rechnerisch dargelegt, wie er unter

Zugrundelegung des Zementeinsatzes eine Umsatzverprobung vorgenommen habe. Es kann daher keine Rede davon sein, daß der Beschwerdeführerin die diesbezüglichen Erwägungen der Finanzverwaltung unbekannt geblieben wären.

Die belangte Behörde hat auf die Hinzuschätzung durch den Prüfer Bezug genommen; zu einer vollinhaltlichen Wiedergabe von dessen Kalkulation war sie nicht verpflichtet. Ob sich die Hinzuschätzung innerhalb eines allgemeinen, nach Meinung der belangten Behörde für Sicherheitszuschläge zulässigen Rahmens bewegte, ist bedeutungslos, da die zu Umsatzerhöhungen führende Kalkulation ohnehin im Einzelfall in nachvollziehbarer Weise erfolgt ist.

Was die in ihrer Berufung vorgenommene eigene Kalkulation anlangt, versuchte die Beschwerdeführerin die vom Prüfer ermittelte Differenz dadurch zu beseitigen, daß sie nachträglich einen höheren Zementverbrauch als in ihren eigenen, dem Prüfer vorgelegten Mischtabellen vorgesehen zum Ansatz brachte. Unrichtig ist, daß diese Berechnung von der Finanzverwaltung vollkommen ignoriert worden wäre. Hiezu liegt die schon erwähnte, eingehende Stellungnahme des Betriebsprüfers vor. Der Prüfer konnte sich bei der Entkräftung der Berechnung der Beschwerdeführerin insbesondere auf die Aussagen des Mischmeisters der Beschwerdeführerin Z. stützen, wonach die Werte der Mischtabelle (seit Betriebsbeginn) auch tatsächlich zur Anwendung gelangten. Damit wurde den Erklärungsversuchen der Beschwerdeführerin der Boden entzogen. Im übrigen hatte der Betriebsprüfer ohnehin für teilweise erhöhten Zementzusatz, Verderb und Verstaub erhebliche Beträge zugunsten der Beschwerdeführerin angesetzt.

3. Einen Verfahrensmangel erblickt die Beschwerdeführerin darin, daß die belangte Behörde die oben erwähnten Aussagen des Mischmeisters Z. verwertet hat, obwohl keine Niederschrift erstellt worden war.

Gemäß § 87 Abs. 2 BAO sind über die Einvernahme von Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen sowie über die Durchführung eines Augenscheines Niederschriften aufzunehmen. Hiebei sind die in den folgenden Absätzen enthaltenen Förmlichkeiten zu beachten. Niederschriften, die unter Einhaltung der Bestimmungen des § 87 BAO zustande gekommen sind, sind als öffentliche Urkunden anzusehen und begründen den vollen Beweis dessen, was darin von der Urkundsperson bezeugt wird (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 204).

Im Beschwerdefall wurden über die Aussagen des Mischmeisters Z. keine förmlichen Niederschriften aufgenommen; vielmehr wurden sie lediglich in Schriftsätzen des Betriebsprüfers vom 28. Juli und vom 20. November 1987, die der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht wurden, festgehalten. Dem kann die Beweiskraft einer Niederschrift nicht zukommen. Dennoch handelt es sich um Beweismittel, die - gleich Aktenvermerken gemäß § 89 BAO - nach den allgemeinen Grundsätzen freier Beweiswürdigung zu beurteilen sind (vgl. Stoll, a.a.O., Seiten 204 f, 207 f).

Richtig ist, daß die Beschwerdeführerin in ihrem Schriftsatz vom 7. Oktober 1987 eine niederschriftliche Befragung verlangt hatte. Ein wesentlicher Verfahrensmangel kann in der Verwertung der genannten Aussagen ohne Aufnahme einer Niederschrift aber schon deshalb nicht gelegen sein, weil die Beschwerdeführerin die Angabe, der Mischmeister halte sich an die vorgegebenen Rezepturen, in ihrem Schriftsatz vom 27. Februar 1990 als durchaus richtig bezeichnet hat. Sie meinte nur, die Ergebnisse der Betongüteprüfungen müßten als Ergänzungen der Rezeptur einbezogen werden. Hiezu betont sie in ihrer Beschwerde, daß die für Druckfestigkeitsprüfungen hergestellten Probewürfel höhere Zementbeigaben als die in der Mischtabelle aufscheinenden enthalten hätten, was sich aus den von Z. erstellten Begleitpapieren ergebe.

Damit ist aber über die Höhe der Zementbeigabe in laufender Produktion nichts ausgesagt. Nach Auffassung des Gerichtshofes kann aus der Rezeptur bei Herstellung von Probewürfeln für Druckfestigkeitsprüfungen, die nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin veranlaßt wurden, um von Mitbewerbern verbreiteten Gerüchten über schlechte Qualität des von der Beschwerdeführerin gelieferten Betons entgegen zu treten, noch nicht darauf geschlossen werden, daß in laufender Produktion von der Mischtabelle in Richtung höherer Zementbeigaben abgewichen wurde. Da die Frage nach der tatsächlichen Anwendung der dem Prüfer von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Mischtabelle ebenso leicht zu stellen wie zu beantworten ist, bedurfte es auch nicht der Beiziehung eines Sachverständigen.

Erhebungen bei den Zementwerken, die Druckfestigkeitsprüfungen vorgenommen haben, waren aus den dargestellten Gründen entbehrlich. Im übrigen bezogen sich diese Prüfungen eben auf die Druckfestigkeit, und nicht unmittelbar auf die Einhaltung von Rezepturen.

Zusammenfassend ergibt sich, daß der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die zur Annahme von Zementbeigaben im wesentlichen laut Mischtabelle führte, im Rahmen der ihm zustehenden Kontrollbefugnis nicht als rechtswidrig erkennen kann.

4. Zur Rüge des Verweises im die Kapitalertragsteuer betreffenden Bescheid auf den erstangefochtenen Bescheid ist zu bemerken, daß es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf jene eines anderen Bescheides zu verweisen (vgl. beispielsweise das von der belangten Behörde zitierte Erkenntnis vom 30. März 1989, Zlen. 86/16/0051, 0052). Insbesondere gilt dies, wenn die Erlassung von zwei gesonderten Bescheiden bei Identität des Sachverhaltes darauf zurückzuführen ist, daß die belangte Behörde einerseits gemäß § 260 Abs. 2 BAO durch Berufungssenat, anderseits monokratisch zu entscheiden hat. In der Verfolgung ihrer Rechte wurde die Beschwerdeführerin als Adressatin beider Bescheide durch den strittigen Verweis nicht behindert.

Die vorliegenden Beschwerden erweisen sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen waren.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Vorlageaufwand ist der belangten Behörde nur einmal erwachsen, weshalb ihr auch nur einfacher Ersatz gebührt.

Schlagworte

Beweismittel Urkunden Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990140185.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at