

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/2/7 88/13/0055

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 07.02.1990

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs2;

BAO §184;

## Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 278;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde der X-GmbH & Co KG gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Dezember 1987, GZ 6/3 - 3426/87, betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1983 sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1980 bis 1983,

1) den Beschuß gefaßt und 2) zu Recht erkannt:

## Spruch

1. a) Die Beschwerde wird, insoweit sie sich auf die Umsatzsteuer 1979 bezieht, als gegenstandslos erklärt und das Verfahren eingestellt.

1. b) Die Beschwerde wird, insoweit sie sich auf die Einkommensteuer 1980 bis 1983 bezieht, wegen des Mangels der Berechtigung zur Erhebung zurückgewiesen.

2. Im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.470,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, welche einen Handel mit und die Aufstellung von Spielautomaten betreibt, wurde hinsichtlich der Jahre 1980 bis 1983 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Zuge derselben gelangte der Prüfer zu der Auffassung, daß infolge formeller und materieller Mängel "die Geschäftsbücher" der Beschwerdeführerin "im Sinne

des § 131 BAO nicht ordnungsmäßig" seien. Aus dieser Feststellung wurde der Schluß gezogen, daß bezüglich der Besteuerungsgrundlagen der geprüften Jahre "teilweise" eine Schätzung gemäß § 184 BAO zu erfolgen habe.

Innerhalb offener Frist erhab die Beschwerdeführerin gegen die auf der Basis der Ermittlungen des Betriebsprüfers erlassenen Abgabenbescheide Berufung, in welcher sie einerseits das Vorliegen der Schätzungsbescheid der Finanzbehörde bestritt, andererseits auch gegen die Durchführung dieser Schätzungen Einwendungen erhab.

In einer Stellungnahme zu diesem Rechtsmittel beharrte die Betriebsprüfung auf dem von ihr eingenommenen Standpunkt. Der Beschwerdeführerin wurde Gelegenheit geboten, diese Ausführungen zur Kenntnis zu nehmen. In ihrer Gegenäußerung hiezu hielte die Beschwerdeführerin die bereits in der Berufung dargelegten Rügen aufrecht.

Auch in einer weiteren Stellungnahme der Betriebsprüfung, welche den Vertretern der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde eröffnet wurde, wich der Prüfer von seiner bisherigen Auffassung nicht ab.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin "betreffend die Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1983, sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1980 bis 1983" ab. Begründend führte sie im wesentlichen folgendes aus:

Zunächst sei darauf zu verweisen, daß sich die Beschwerdeführerin im Zuge des Verfahrens beim Bundesminister für Finanzen darüber beschwert habe, daß der Prüfer "immer wieder Unterlagen" verlange, "die nicht Gegenstand der Buchhaltung sind, für die es keinerlei gesetzliche Verpflichtungen zur Führung gibt und für die es betriebswirtschaftlich keine Begründung gegeben hat, sie zu führen, z.B. fortlaufende Zählerbestandsaufnahmen, Dokumentation der Aufstellplätze, Zuordnung der Einnahmen zu einzelnen Automaten, Dokumentation der Standorte über einen Zeitraum von sechs Jahren". Wie sich aus dem Antwortschreiben des Bundesministers ergebe, habe dieser keine Gründe für aufsichtsbehördliche Maßnahmen feststellen und daher keine Veranlassung finden können, in das laufende Betriebsprüfungsverfahren einzutragen.

In dem Schreiben der Beschwerdeführerin an den Bundesminister würde aber das Vorliegen jener "buchhalterischen Unzukämmlichkeiten bestätigt", die "die Betriebsprüfung stets hervorhob". Unwidersetzt sei im übrigen auch geblieben, "daß nicht festgehalten ist, aus welchen Altgeräten 'Neugeräte' zusammengestellt wurden".

Wenn die Beschwerdeführerin immer wieder behauptet, der Betriebsprüfer habe "das Parteiengehör auf das größte verletzt", sei darauf hinzuweisen, daß der Beschwerdeführerin das entsprechende Ziffernmaterial verbunden mit den Überlegungen zum Sachverhalt jedenfalls im Rahmen der Schlußbesprechung und ergänzend durch die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung zur Kenntnis gebracht worden sei.

Alle die von der Beschwerdeführerin in ihrem oben erwähnten Schreiben an den Bundesminister zugegebenen Mängel würden es unmöglich machen, die von der Beschwerdeführerin als ordnungsgemäß bezeichnete Buchhaltung auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Dazu komme nun noch, daß, wie der Prüfer festgestellt habe, von der Beschwerdeführerin sehr wohl jene Büromaterialien angeschafft worden seien, mit welchen vergleichbare Unternehmen Zählwerkstände, Aufstellplätze und Einnahmen der einzelnen Spielautomaten "buchhalterisch korrekt festhalten" würden, daß sich jedoch die entsprechenden Unterlagen - trotz Anschaffung der betreffenden Formulare - bei der Beschwerdeführerin nicht fänden.

Die von den Vertretern der Beschwerdeführerin zu dieser Frage gegebenen Auskünfte seien zum Teil widersprüchlich, zum Teil unbefriedigend. So sei hinsichtlich der angeschafften Karteikarten (diese dienten in Vergleichsbetrieben hinsichtlich der einzelnen Geräte anhand von genauen Bezeichnungen der Feststellung der Aufstellorte, Aufstelldauer, Einspielungen, Reparaturhäufigkeit, An- und Abmeldung zur Vergnügungssteuer, der eingestellten Gewinnchancen etc.) zunächst behauptet worden, dieselben hätten keine Verwendung gefunden und es habe sich hierbei um eine Fehlinvestition gehandelt. Später sei jedoch ausgeführt worden, die Beschwerdeführerin habe die doch verwendeten Karteikarten in die Geräte "eingeklebt" und mit diesen verkauft; eine Vorgangsweise, die in der Branche völlig unüblich sei.

Der Verbleib der von der Beschwerdeführerin gekauften Registerhefte und Lieferscheinbücher sei ebenfalls nicht aufzuklären gewesen.

Es sei demnach davon auszugehen, daß die Beschwerdeführerin, ungeachtet des Umstandes, daß sie die notwendigen Formulare angeschafft habe, keine Unterlagen zum Nachweis der "Gerätenämllichkeit, der Einnahmenzuordnung usw."

vorzulegen imstand gewesen sei. Unglaublich sei auch, daß von dem in Rede stehenden Büromaterial "bei der behaupteten Art der Verwendung desselben, nichts ... übrig geblieben sein soll". "Das läßt auf Beseitigung verwendeten und unverwendeten Materials schließen."

Ziehe man ferner ins Kalkül, daß auch die Numerierung, Ausgestaltung und Verbuchung der Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin unbestrittenmaßen unkorrekt erfolgt seien, so müsse man zu dem Schluß gelangen, daß die vorgelegte Buchhaltung nicht ordnungsgemäß erscheine, weshalb die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen seien.

Was den Schätzungsorgang selbst betreffe, sei er nicht nur logisch durchdacht, sondern orientiere sich - wo immer möglich - an den Angaben der Beschwerdeführerin.

Unwidersprochen sei, daß die Beschwerdeführerin selbst im Zuge der Betriebsprüfung Einspielergebnisse "ermittelt" und vorgelegt habe, die "erheblich (zum Teil weit über 50 Prozent) "von den in der V + G-Rechnung aufgewiesenen Beträgen abgewichen seien. Weshalb bei dieser Lage die Finanzverwaltung die in der Berufung dargestellten Ergebnisse hätte übernehmen sollen - obwohl "aus den in Ablichtung vorgelegten Abrechnungen eine Zuordenbarkeit zu den einzelnen Geräten samt Überprüfbarkeit der Gesamteinspielergebnisse pro Gerät nicht gegeben ist" - sei unerfindlich.

Wenn die Betriebsprüfung "aus Reisekosten auf Abstellplätze" schließe, sei dies nicht unlogisch. Der in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin ins Spiel gebrachte Aspekt, "daß mit den Reisekosten auch Verkaufsverhandlungen, Gewährleistungsarbeiten" usw. angesprochen sein könnten, habe die Betriebsprüfung veranlaßt, "von den .... 130 möglichen Aufstellorten auf 75 aufgestellte Spielautomaten" zurückzugehen.

Unwidersprochen sei in diesem Zusammenhang im übrigen geblieben, daß die Beschwerdeführerin hinsichtlich der in den Reiserechnungen aufscheinenden Reisen, "die entsprechenden Nachweise über deren Zweck schuldig geblieben" sei.

Die Beschwerdeführerin habe aber auch nicht bestritten, daß wegen der aus den vorhandenen Unterlagen nicht nachzuverfolgenden Zusammenbaugeräten, die tatsächliche Anzahl der jeweils aufgestellten Automaten nicht exakt feststellbar gewesen sei. Aus den von der Beschwerdeführerin "einbekannten Beständen" das Mittel zu ziehen (rund 73,4 Geräte) und "unkontrollierbare Zusammenbaugeräte mit rund 1,6 anzusetzen" könne bei der intensiven Einsatzweise nicht als unrealistisch angesehen werden.

Die Behauptung, daß Geräte teilweise nicht im Einsatz gewesen, sondern nur zum Verkauf bereitgestanden seien, widerspreche der ermittelten und nachgewiesenen Einsatzintensität und sei eine unbewiesene Behauptung.

Wenn die Beschwerdeführerin rüge, der Betriebsprüfer sei bei Errechnung der Durchschnittseinspielergebnisse bei Verwendung der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen von zu kurzen oder falschen Zeiträumen ausgegangen, so dürfe nicht übersehen werden, daß der Prüfer die von ihm ermittelten Werte "an Fremdvergleichen überprüfte" und mit seinem Schätzergebnis stets unter den Werten des Vergleichsbetriebes geblieben sei.

Wenn die Beschwerdeführerin das Prüfungsergebnis damit bekämpfe, daß beabsichtigt gewesen sei, den Betrieb der Beschwerdeführerin zu verkaufen, so gehe dieses Argument ins Leere. Es gebe nämlich viele Gründe, die einen Unternehmer veranlassen könnten, einen auch gutgehenden Betrieb zu veräußern.

In der Berufung werde zwar verschwiegen, daß der Prüfer die "Stehzeiten" ungewöhnlich hoch (40 Prozent) angesetzt habe, es würde aber der mit 25 Prozent angesetzte "Wirtanteil" bemängelt. Die Betriebsprüfung sei zu diesem Prozentsatz dergestalt gekommen, daß sie aus den maximalen nachgewiesenen "Wirtanteilen" (50 Prozent) und den möglichen minimalen (0 Prozent bei Aufstellen in Hallen ohne Gasthaus) den Durchschnitt gezogen habe. Bei Ermanglung anderer glaubwürdiger Anhaltspunkte stelle dies einen zulässigen Schätzungschnitt dar.

Wie sich aus der eingehenden Darstellung des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme vom 5. Juni 1987 ergebe, habe dieser entsprechend den branchenüblichen - von der Beschwerdeführerin nicht angefochtenen - Erfahrungswerten die verwendeten Gewinnchancen mit 40 Prozent und 60 Prozent angenommen. Der daraus errechnete Vervielfältigungsfaktor 2 liege unter dem Mittel und berücksichtige nicht das Vorhandensein "der faktorenerhöhenden Gamble Taste".

Zusammenfassend sei davon auszugehen, daß die von der Beschwerdeführerin erklärten Besteuerungsgrundlagen weit unter dem Erfahrungswert lägen, während das von der Betriebsprüfung geschätzte Ergebnis an eben diesen Werten orientiert sei.

Mit der Behauptung der Beschwerdeführerin, das Betriebsprüfungsergebnis müsse falsch sein, weil sonst ihr Gesellschafter A nicht S 3 Mio zum Abdecken ihrer Verbindlichkeiten hätte aufbringen müssen, seien die vorhandenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsmängel jedoch nicht abzutun. Daß die Beschwerdeführerin mehr erwirtschaftet habe, als aus ihren Erklärungen hervorgehe, sei aus dem Betriebsprüfungsbericht klar zu ersehen. Wo dieses Geld aber hingekommen sei, sei nicht nachzuweisen.

Zusammenfassend sei unter anderem folgendes als gegeben anzusehen:

1. Die von der Beschwerdeführerin erklärten durchschnittlichen Einspielergebnisse wichen von denen der Vergleichsbetriebe um ein Vielfaches ab,

2.

die vorgelegten Unterlagen seien nicht ordnungsmäßig,

3.

Unklarheiten bestünden über die Verwendung von angeschafften Formularen, die von Vergleichsbetrieben üblicher- und sinnvollerweise für notwendige Aufzeichnungen verwendet würden,

4. Nachkalkulationen der Beschwerdeführerin wichen erheblich von ihren Erklärungen ab,

5. logisch nachvollziehbare, wirtschaftlich einsichtige Schätzungsschritte der Finanzverwaltung hinsichtlich Zahl, Art, Einsatz und Erlös der einzelnen Geräte und deren Einsatzorte sowie der "Wirtanteile" und des "Vervielfältigungsfaktors" lägen vor.

Auf Grund dieses Sachverhaltes sei die Berufung abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Ausgeführt wird, daß durch den bekämpften Bescheid das Recht der Beschwerdeführerin "auf gesetzmäßige Besteuerung der Umsätze für die Kalenderjahre 1979 bis einschließlich 1983, der Gewinnfeststellung für die Kalenderjahre 1980 bis 1983 und damit des Einkommens- und Gewerbeertrages für die genannten Zeiträume verletzt" worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. UMSATZSTEUER 1979, EINKOMMENSTEUER 1980 BIS 1983.

a) Mit Schriftsatz vom 21. Juni 1988 zog die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde insoweit sie sich auf die Umsatzsteuer 1979 bezog, zurück. Im Hinblick darauf war das verwaltungsgerichtliche Verfahren diesbezüglich gemäß § 33 Abs. 1 VwGG einzustellen.

b) Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin "betreffend die Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1983, sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1980 bis 1983". Im Hinblick auf diese unbestrittene Tatsache war die gegen diesen Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1980 bis 1983 erhobene Beschwerde gemäß § 34 Abs. 1 VwGG infolge des Mangels der Berechtigung zur Erhebung zurückzuweisen.

2. SCHÄTZUNGSBEFUGNIS

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, 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.

Im Beschwerdefall wurde im Zuge der Betriebsprüfung unter anderem festgestellt, daß es im Betrieb der Beschwerdeführerin an Unterlagen mangelte, anhand derer für den Streitzeitraum die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, damit aber auch die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die eingestellten Gewinnchancen etc. exakt zu überprüfen gewesen wären. Weiters ergab die Prüfung, daß die Beschwerdeführerin Ausgangsrechnungen zum Teil nicht mit laufenden Nummern versehen hat.

Daß diese Feststellungen des Betriebsprüfers im wesentlichen auf Richtigkeit beruhen, bestritt die Beschwerdeführerin im einzelnen konkret nie. Vielmehr bestätigt sie in ihrem Schreiben an den Bundesminister für Finanzen vom 20. März 1985, in welchem sie Beschwerde darüber führt, daß der Prüfer Unterlagen über die fortlaufenden Zählerbestandsaufnahmen, die Aufstellungsorte, die Zuordnung der Einnahmen zu den einzelnen Automaten und die Verlegung von Standorten verlangt, indirekt, daß derartige, für eine schlüssige Überprüfung ihrer Buchhaltung notwendigen Aufzeichnungen tatsächlich fehlten.

Der belannten Behörde kann bei diesen Aufzeichnungsmängeln nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Auffassung vertritt, daß die Finanzverwaltung nicht in der Lage war, die Grundlagen für die konkrete Abgabenerhebung schlüssig zu überprüfen und zu ermitteln, und deshalb dem Grunde nach eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorzunehmen hatte.

### 3. DURCHFÜHRUNG DER SCHÄTZUNG

Was die Durchführung der Schätzung selbst anlangt, rügt die Beschwerdeführerin zu Recht, daß sich die Finanzverwaltung bei ihren Berechnungen der Bemessungsgrundlagen zwar ständig auf Erfahrungswerte und Vergleichsbetriebe beruft, ohne der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, festzustellen, wie diese sogenannten Erfahrungswerte ermittelt wurden und inwieweit die bezogenen Vergleichsbetriebe hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Situation tatsächlich mit der Beschwerdeführerin vergleichbar waren.

Mit Recht weist sie aber auch darauf hin, daß sich die belannte Behörde mit der ausdrücklich in der mündlichen Verhandlung vor ihr vorgebrachten Frage der - unbestrittenen - Einbringung von Einlagen der Gesellschafter in die Beschwerdeführerin - angeblich um entsprechende Verpflichtungen erfüllen zu können - im Zusammenhang mit dem Ergebnis der durchgeföhrten Schätzung konkret nicht auseinandergesetzt hat.

Schon aus diesen Gründen erweist sich der angefochtene Bescheid diesbezüglich mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, was zu seiner Aufhebung gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG führt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. Nr. 206/1989. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand Umsatzsteuer nicht zuzusprechen ist.

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

ECLI:AT:VWGH:1990:1988130055.X00

**Im RIS seit**

07.02.1990

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