

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.06.1994

Geschäftszahl

92/17/0106

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kramer sowie die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Puck, Dr. Gruber und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissarin Mag. Raunig, über die Beschwerde der prot. Firma XY-Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in G, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Landeshauptstadt Graz vom 6. Februar 1992, Zl. A 8-K-326/1987-18, betreffend Getränke- und Speiseeisabgabe für die Zeit vom 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Die Landeshauptstadt Graz hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem an die Beschwerdeführerin ergangenen Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Graz vom 2. Jänner 1987 wurde auf Grund des Ergebnisses einer in ihrem Betrieb durchgeführten Getränke- und Speiseeisabgabeprüfung für den Zeitraum vom 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985 eine Getränke- und Speiseeisabgabe in der Höhe von insgesamt S 902.584,-- festgesetzt. Im Spruch des Bescheides heißt es weiter:

"Für die Zeit vom 1.1.1982 bis 31.12.1985 wurde eine Getränke-/Speiseeisabgabe von S 840.412,-- im Wege der Selbstbemessung einbekannt. Die Differenz von S 62.172,-- zuzüglich S 1.243,-- Säumniszuschlag ist innerhalb eines Monats nach Erhalt des Bescheides einzuzahlen."

Dies mit der Begründung, die Kontrolle der Getränkeabgabe sei mit Hilfe einer Mengenverprobung "(Ausluterung)" unter Zugrundelegung der jeweils gültigen Verkaufspreise durchgeführt worden und habe nach Abzug von 2 % Schwund bei den Warensorten Wein, Bier, alkoholfreie Getränke und 4 % Schwund bei den Spirituosen im Prüfungszeitraum in der Begründung näher dargestellte Nettoumsätze ergeben. Für die Jahre 1982 bis 1985 ergebe dies eine Abgabendifferenz von S 100.247,--. Davon entfalle auf das Produkt "Latella" eine vom Unternehmer anerkannte Nachforderung von S 24.097,-- und es verbleibe eine restliche Differenz von S 76.150,--. Den Einwendungen der Beschwerdeführerin, die anlässlich der Getränkeabgabeprüfung insgesamt festgestellte Differenz sei auf Gratisabgaben an das Personal, an Schulklassen und auf Warendiebstähle zurückzuführen, sei insoweit entsprochen worden, als von der errechneten Abgabendifferenz 50 %, ausgenommen "Latella", in Abzug gebracht worden sei. Bei S 76.150,-- ergebe dies einen Minderungsbetrag von S 38.075,--. Somit ergebe sich für den Zeitraum 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985 eine Gesamtdifferenz einschließlich "Latella" von S 62.172,--. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten, in der Begründung des Bescheides näher angeführten Beweismittel seien nach Auffassung der Abgabenbehörde nicht für eine Glaubhaftmachung der gesamten Umsatzdifferenz geeignet, da anzunehmen sei, daß es sich bei den Warendiebstählen, die den größten Teil der Umsatzdifferenz betreffen, nicht ausschließlich um Getränke, sondern auch um Waren aus der Küche gehandelt habe. Die im Verlauf der Prüfung erfolgte "Befragung" über Eigenverbrauch mit Gratisabgaben sei "verneint" worden. Auch die Einsichtnahme in die Bilanzen, Umsatzsteuer- und Alkoholsteuererklärungen sowie in die Sachkonten habe keine Eintragungen über Eigenverbrauch bzw. Gratisabgaben ergeben. Darüber hinaus seien diese buchhalterisch nicht erfaßt worden. Es sei anzunehmen, daß die Differenz auch auf Fehl- bzw. Nichtbonierungen zurückzuführen sei. Auf Grund der aufgezeigten Mängel habe die Abgabenbehörde die Getränke- und Speiseeisabgabe für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985 in freier Beweiswürdigung festzusetzen gehabt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung stellte die Beschwerdeführerin die Nachforderung betreffend "Latella" außer Streit, bekämpfte aber die sich aus einer Kalkulationsdifferenz ergebende Nachforderung von S 38.075,- im wesentlichen damit, die in der Berufungsschrift näher dargestellten Berechnungen ergäben, daß die von der Behörde ermittelten Abweichungen des berechneten Umsatzes keineswegs so bedeutend seien, daß sie auf die materielle Unrichtigkeit der Buchführung schließen ließen. Dies wäre aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch zur Getränkeabgabe Voraussetzung für die Besteuerung eines bloß errechneten, kalkulatorisch oder durch Mengenverprobung ermittelten Umsatzes, der über das Ergebnis einer ordnungsgemäßen Buchführung hinausgehe. Die Getränkesteuerprüfer hätten im Zuge der Schlußbesprechung ausdrücklich auf Befragen des steuerlichen Vertreters bescheinigt, daß die Buchführung als formell einwandfrei befunden worden sei. Nun hätten aber ordnungsgemäße Handelsbücher nach der Stmk LAO wie auch nach der BAO die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und seien der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben sei, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Auch eine von der Behörde nach schlüssigen Verprobungsmethoden errechnete Abweichung vom Ergebnis einer formell einwandfreien Buchführung dürfe nur dann zu einer abweichenden Steuerbemessung führen, wenn die Abweichung so gravierend sei, daß sie das Ergebnis der Buchhaltung offenkundig als materiell unrichtig erscheinen lasse. Eine so gravierende Abweichung könne erst dann angenommen werden, wenn der von der Behörde ermittelte Umsatz um mehr als 10 % von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage abweiche. Es müsse somit die von der Behörde errechnete Abweichung gegenüber den erklärten Besteuerungsgrundlagen mehr als 10 % betragen und die Ermittlung dieses behaupteten Mehrergebnisses durch eine einwandfreie und schlüssige, beweiskräftige Methode erfolgen. Im vorliegenden Fall mangle es bereits an der zuerst genannten Voraussetzung, weil die behaupteten Kalkulationsdifferenzen nicht annähernd an die 10 %-Grenze herankämen und nur in einem Jahr auch mit 9,29 % noch immer deutlich darunter lägen. Abgesehen davon fehle aber auch eine schlüssige und einwandfreie Berechnungsmethode. Die Behörde stütze die Annahme vermeintlicher, im Rechnungswesen nicht erfaßter Einnahmen auf "Ausliterungsdifferenzen", das heißt, es werde der Getränkeverbrauch unter Annahme eines angemessenen Schwundes mit Verkaufspreisen bewertet. Demgegenüber seien Beweise dafür vorgelegt worden, daß von dem früheren Betriebsleiter Warendiebstähle begangen worden seien, weshalb beim Arbeitsgericht ein Betrag von S 319.000,- eingeklagt worden sei. Der Lagerleiter habe nach eigenem schriftlichen Geständnis im Jahre 1984 19 Faß Bier gestohlen; die Schadenersatzbeträge seien von seinem Lohn abgezogen worden. Für Werbezwecke seien Gratisabgaben von Getränken an Schulen und bei Veranstaltungen erfolgt, die jährlich S 20.000,- bis S 30.000,- ausmachten. Weiters seien auch vom Personal Getränke kostenlos konsumiert worden. Diesen umfangreichen Vorbringen sei die bescheiderlassende Behörde von vornherein nur sehr zögernd nahegetreten. Im Zuge der Prüfung sei geäußert worden, der Diebstahl des Lagerleiters könnte nur anerkannt werden, wenn eine Anzeige erfolgt wäre. Daß diese Einstellung unrichtig sei und selbstverständlich die Behörde auf alle angebotenen Beweismittel einzugehen habe, bedürfe wohl keiner weiteren Begründung. Daß von der behaupteten Kalkulationsdifferenz lediglich die Hälfte als aufgeklärt angesehen worden sei, sei umso unverständlicher, als beispielsweise in den Jahren 1982 und 1983 allein die eingeklagten Diebstähle des Betriebsleiters ausreichen, um die gesamten vermeintlichen Kalkulationsdifferenzen aufzuklären. Als weitere wesentliche und eigentliche Begründung führe die Behörde an:

"Es ist anzunehmen, daß die Differenz auch auf Fehl- bzw. Nichtvereinnahmungen zurückzuführen ist."

Damit werde offenkundig, daß letztlich die Behörde die Feststellungen auf eine bloße Annahme stütze, die durch nichts erwiesen sei, sondern eine bloße Vermutung und Unterstellung darstelle. Es gehe nicht an, einem Steuerpflichtigen die Glaubwürdigkeit schriftlich vorgelegter Beweismittel zu versagen, weil es nach dem Gutdünken der Behörde anzunehmen sei, daß der Unternehmer Losungen falsch oder nicht boniert hätte. Zur vollständigen Schilderung des Sachverhaltes sei auch darauf hinzuweisen, daß im gesamten Prüfungszeitraum von vier Jahren trotz monatelanger Prüfungsdauer in keinem einzigen Fall konkret eine Fehl- oder Nichtbonierung von den Getränkesteuerprüfern habe aufgezeigt werden können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 1987 wies der Stadtsenat der Landeshauptstadt Graz die Berufung als unbegründet ab und führte aus, der in der Begründung näher dargestellten Differenzberechnung sei zu entnehmen, daß der von der Behörde ermittelte Umsatz - ausgenommen das Jahr 1985 - mehr als 10 % von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage abweiche. Die Behörde habe 50 % der festgestellten Differenz wegen Diebstahls etc. zugunsten der Beschwerdeführerin anerkannt. Wenn auch, wie erwiesen scheine, Warendiebstähle und Widerrechtlichkeiten durch Angestellte des Betriebes begangen worden seien, so müsse zwingend angenommen werden, daß von diesen Waren ein Teil an Letztverbraucher abgegeben bzw. verkauft und dafür Getränkeabgabe geleistet worden sei. Da diese Diebstähle und Widerrechtlichkeiten im Rahmen des Unternehmens durchgeführt worden seien, hafte der Unternehmer für die treuhändige Einhebung der Abgabe und deren vollständige, richtige und rechtzeitige Abführung. Es müsse daher auch dieser Punkt der Berufung zurückgewiesen werden, zumal die Behörde ohnedies 50 % der festgestellten Differenz zugunsten des Unternehmens anerkannt habe.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, es sei unzutreffend, sollten die Prüfungsfeststellungen betreffend "Latella" in jenen Differenzbetrag einbezogen werden, der für die Beurteilung der Frage, ob die 10 %-Grenze vom Umsatz überschritten worden sei, herangezogen werden müsse. Hiefür könnten nur tatsächliche Kalkulationsdifferenzen

in Betracht kommen, nicht aber Unterschiede in der Gesamtsumme der Getränkeabgabe, die auf bloß unterschiedliche Rechtsauffassungen zurückzuführen seien. Scheide man die auf das Produkt "Latella" entfallenden Nachforderungen aus, so werde mit Ausnahme des Jahres 1983 durch die von der Getränkesteuerprüfung behaupteten Kalkulationsdifferenzen die Grenze von 10 % des erklärten Umsatzes nicht überschritten. Abgesehen davon dürfe bei der Beurteilung dieser Frage auch nicht die gesamte behauptete Kalkulationsdifferenz herangezogen werden, sondern nur 50 % hiervon, weil ein 50 %-Anteil von der Behörde selbst für Diebstähle usw. anerkannt worden sei. Dieser Betrag stelle dann aber nicht mehr einen Teil der Kalkulationsdifferenz dar.

Weiters wurde in diesem Schriftsatz das Ersuchen gestellt, bekanntzugeben, welche Umstände dazu geführt hätten, daß zwingend angenommen werden müsse, ein Teil der gestohlenen Waren sei an Letztverbraucher abgegeben bzw. verkauft worden. In der Berufungsvorentscheidung werde nämlich hiezu überhaupt nicht Stellung genommen, sondern einfach nur behauptet, es müßten nicht deklarierte Verkäufe angenommen werden. Im Zuge der Schlußbesprechung seien detaillierte, umfangreiche und viele Seiten umfassende Berechnungen vorgelegt worden, die die Buchhalterin der Beschwerdeführerin in wochenlanger mühsamer Arbeit zusammengestellt habe. Aus diesen Unterlagen habe sich ergeben, daß bei richtiger Würdigung der vorgelegten Beweismittel überhaupt keine Differenzen feststellbar seien.

In dem darauf folgenden Schriftverkehr zwischen der Beschwerdeführerin und der Behörde wurden die bis dahin vertretenen Standpunkte beibehalten. Einem Vorhalt, der inhaltlich auch zur Begründung des nunmehr angefochtenen Bescheides herangezogen wurde und in dem bestimmte Mängel in der Bestandverrechnung und Buchungsfehler aufgezeigt wurden, hat die Beschwerdeführerin ihre Ansicht entgegengesetzt und ist auf die Feststellungen der Behörde eingegangen.

Am 6. Juli 1989 erging ein namens des Gemeinderates der Landeshauptstadt Graz vom Magistrat ausfertigter Bescheid (erster Berufungsbescheid), mit dem der Berufung teilweise Folge gegeben und für die Jahre 1982 bis 1985 eine Getränke- und Speiseeisabgabe in Höhe von insgesamt S 904.990,- (Abgabe laut Selbstbemessung S 840.412,- + Produkt "Latella" S 24.097,- + Sicherheitszuschlag S 40.000,- + Säumniszuschlag S 481,-) festgesetzt wurde. Dieser Berufungsbescheid wurde mit hg. Erkenntnis vom 20. April 1980, Zl. 89/17/0171, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG aufgehoben. In den Entscheidungsgründen hieß es im wesentlichen, der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 2. März 1990, Zl. V 116-132/89-5 u.a., § 19 Abs. 4 der Geschäftsordnung für den Gemeinderat der Landeshauptstadt Graz als gesetzwidrig aufgehoben. Angesichts dieser auf den damaligen Beschwerdefall zurückwirkenden Aufhebung der genannten Bestimmung durch den Verfassungsgerichtshof, auf deren Grundlage der (erste) Berufungsbescheid zustande gekommen sei, sei dieser als von einem unzuständigen Organ erlassen anzusehen, weil ihm kein rechtmäßig zustandegekommener Kollegialbeschuß des Gemeinderates zugrunde gelegen sei.

Im zweiten Rechtsgang erließ der Gemeinderat der Landeshauptstadt Graz einen zweiten, inhaltsgleichen Bescheid vom 13. September 1990 (zweiter Berufungsbescheid), der mit hg. Erkenntnis vom 14. August 1991, Zl. 90/17/0405, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde. Der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 7. März 1991, G 76/90 u.a., den Art. II Abs. 1 des Gesetzes vom 17. Mai 1988, mit dem das Getränkeabgabengesetz geändert worden sei, LGBl. für die Steiermark Nr. 85, als verfassungswidrig aufgehoben. Des weiteren habe der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13. Juni 1991, V 46/91-13, auf Grund eines Antrages des Verwaltungsgerichtshofes den ersten Satz des Art. II der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Graz vom 17. November 1988, A 8-K-339/1985-6, mit der die Getränke- und Speiseeisabgabeordnung der Landeshauptstadt Graz vom 23. Dezember 1978, A 8-432/12-1978, abgeändert worden sei (kundgemacht im Amtsblatt der Landeshauptstadt Graz vom 1. Dezember 1988, Nr. 16), als gesetzwidrig aufgehoben. Da die genannten Rechtsvorschriften teilweise - nämlich insofern, als mit dem (zweiten) Berufungsbescheid auch sogenannte "Getränke- bzw. Speiseeisverpackungen" in die Bemessungsgrundlagen der strittigen Abgaben einbezogen worden seien - Rechtsgrundlagen des ein untrennbares Ganzes darstellenden (zweiten) Berufungsbescheides bildeten, hafte diesem eine inhaltliche Rechtswidrigkeit an.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid (dritter Berufungsbescheid) vom 6. Februar 1992 gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und setzte die Getränke- und Speiseeisabgabe für die Jahre 1982 bis 1985 wie folgt fest:

	"1982	1983	1984	1985
Abgabe lt. Selbst-				
bemessung	202.193, -	226.192, -	192.986, -	219.041, -
+ Latella	4.200, -	6.348, -	5.408, -	8.141, -
+ Säumniszuschlag	84, -	127, -	108, -	162, -
+ Sicherheits-				
zuschlag	10.000, -	10.000, -	10.000, -	10.000, -
	216.477, -	242.667, -	208.502, -	237.344, -
Gesamt			904.990, -	

In der Begründung des Bescheides heißt es im wesentlichen,

die Getränkeabgabe für das Produkt "Latella" in Höhe von insgesamt S 24.097,-- sei von der Beschwerdeführerin für den gesamten Prüfungszeitraum anerkannt worden. Was die bekämpfte Kalkulationsdifferenz anlange, ergäben die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Nachweise hinsichtlich Diebstahl (Gerichtsanzeige) sowie Gratisabgaben an Schulen und Personal eine Kalkulationsdifferenz unter 10%, sodaß nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von keiner gravierenden Abweichung von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage gesprochen werden könne. Der Berufung sei daher hinsichtlich der Zurechnung der Kalkulationsdifferenz (S 38.075,--) stattzugeben gewesen. Im Zuge des Berufungsverfahrens seien jedoch von der Beschwerdeführerin Bestandsverrechnungen für die Jahre 1982 bis 1985 vorgelegt worden. Aus diesen Bestandsverrechnungen, die nach Angaben der Beschwerdeführerin in "wochenlanger mühevoller Kleinarbeit" erstellt worden seien, seien nachstehende Differenzen hinsichtlich Endbestand und Anfangsbestand ersichtlich:

	"Endbestand	Anfangsbestand
Wein:	1983	1984
Welschriesling	384	192
Roßhügel	-	186
Bier:	1983	1984
Export	120	104
	1984	1985
Export	297	349
Spirituosen:	1982	1983
Eierlikör	-	1
Cherry	-	1/4
Marillenbrand	-	2,5
weiße Gams	-	0,75
	1983	1984
Underberg	33	66
	1984	1985
Coca	-	1/2
Branntwein	9 3/4	-
Limonaden:	1983	1984
Coca Cola	99	99,5
Cappy grape	49	49,5
" Johannsb.	30	18
Römerquelle	-	9
Soda Prem	-	18
	1984	1985
Tonic	7	-
Mineralwasser	128	152
Kaffee/Tee:	1982	1983
Kaffee coffeinfrei	1	-
K. Dosen 1/2 kg	-	2
	1983	1984
K. Dosen 1/2 kg	2,5	-
K. coffeinfrei	-	0,5
rauer Tee	430	-
Tee englisch	-	1140
	1984	1985
Glühfix	-	18 Pkg.
Tee gesamt	1856	184
Eis:	1983	1984
Cola Spezi	245	-
Cortina	30	- "

Die Beschwerdeführerin ermittle ihren Gewinn in Form des Betriebsvermögensvergleiches. Bei dieser Gewinnermittlungsart sei eine jährliche Inventur zwingend vorgeschrieben; diese müsse einen verlässlichen Nachweis über die am Abschlußstichtag vorhandenen Bestände bieten. Wie aus den oben angeführten

Differenzen ersichtlich sei, böten die vorgelegten Unterlagen keinen verlässlichen Nachweis über die vorhandenen Bestände.

Wenn in der Stellungnahme vom 18. November 1988 vorgebracht werde, daß z.B. bei Apfelscotch offenkundig ein Schreibfehler bei der Inventurerstellung 1982 passiert sei, so müsse dem entgegengehalten werden, daß diese Inventuren nicht primär für die Getränkeabgabe, sondern für die Gewinnermittlung benötigt würden. Ein Nachweis darüber, daß tatsächlich zum 31. Dezember 1982 ein falscher Bestand im Inventurblatt eingesetzt worden sei, sei von der Beschwerdeführerin nicht beigebracht worden. Des weiteren seien die geltend gemachten Rundungsdifferenzen zwischen Endbestand und Anfangsbestand des Folgejahres auf Grund der zwingend vorgeschriebenen Inventuraufnahme nicht zielführend. Unverständlich erschienen diese "Rundungsdifferenzen" auch deswegen, weil der Steuerberater der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 4. Mai 1988 vorgebracht habe, daß "vom Unternehmen während der Prüfungsdauer umfangreiche Berechnungen angestellt und dabei genaue Ausliterungen vorgenommen" worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in einem (näher genannten) Erkenntnis ausgesprochen, daß bereits formelle Buchführungsmängel, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründeten. Die Nichtaufnahme von Getränkebeständen in die Inventur (z.B. Spirituosen 1982:

Eierlikör, Cherry, Marillenbrand, weiße Gams; Wein 1983:

Roßhügel, Tee 1983: Tee englisch) sei jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, und stelle einen formellen Buchführungsmangel dar.

Aus den vorgelegten Unterlagen seien jedoch nicht nur Differenzen zwischen Endbestand und Anfangsbestand ersichtlich, sondern auch Mängel, die bei der Bestandsverrechnung während der einzelnen Jahre erfolgt seien. Diese stellten sich wie folgt dar:

	"AB	Zukauf	EB
Wein:			
1982:			
Bovier	9	-	30
Winzertrunk	4	-	5
Blaufränkischer	9	-	10
Spätlese	-	-	12
Grüner Veltliner	-	-	12
WM Riesling	-	60	84
1983:			
Bovier	30	-	33
Grüner Veltliner	12	-	21
1984:			
Schilcher	18	-	19
Müller Thurgau 0,25	-	-	15
Sekt rot	4	-	8
Bier:			
1982:			
Promillus	-	-	6
Spirituosen:			
1982:			
Whisky	-	-	1,5
Weinbrand	-	-	8,5
1983:			
Apfelscotch	4,75	-	6,75
Whisky	1,5	2	3,75
Marillenbrand	-	-	2,5
Weißer Gams	-	-	0,75
1984:			
Eierlikör	1	-	1,75
Branntwein	-	-	9,75
Cherry Brandy	-	-	0,75
Weichselkirschbrand	-	-	0,75
1985:			
Barack	4	-	5
Kaffee/Tee:			
1983:			
Kaffee Dosen 1/2 kg	2	-	2,5"

Aus dieser von der Beschwerdeführerin vorgelegten

Aufstellung ergebe sich, daß bei einer Anzahl von Getränken der Endbestand höher sei als er auf Grund des Zukaufes sein dürfte.

Aus diesem Umstand müsse geschlossen werden, daß von der Beschwerdeführerin Zukäufe getätigt worden seien, die in der Buchhaltung nicht erfaßt seien. Diese Feststellung werde auch durch die Anzeige der Beschwerdeführerin beim Arbeitsgericht gegen den ehemaligen Betriebsleiter erhärtet. In dieser Anzeige sei auf Seite 16 ausgeführt, daß für das Jahr 1982 ein Teeverbrauch von 180 Portionen festgestellt worden sei; in der vorgelegten Bestandsverrechnung für 1982 sei hingegen kein Wareneinsatz an Tee ausgewiesen.

Aus den "oben angeführt dargestellten Mängel" müßten nicht verbuchte Ein- und Verkäufe als nachgewiesen angesehen werden. Des weiteren sei auf Grund der dargestellten Mängel "in der Buchführung" auch jährlich ein "Sicherheitszuschlag" von S 10.000,-- als angemessen erachtet und vorgeschrieben worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtvorschreibung des Zuschlages von S 40.000,-- (je S 10.000,-- für die Jahre 1982 bis 1985) verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 103

entsprechen, haben gemäß § 128 der Stmk LAO, LGBl. Nr. 158/1963, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Festsetzung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 103 Abs. 1 Z. 2 Stmk LAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen mindestens täglich aufgezeichnet werden. Nach Z. 5 leg. cit. sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Trotz des Anscheines einer Ordnungsmäßigkeit besteht eine Bindung der Abgabenbehörde an die Geschäftsaufzeichnungen dann nicht, wenn ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Entscheidend dafür, daß Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht für sich haben und damit der Erhebung der Abgaben nicht zugrunde gelegt werden können, ist die Feststellung, daß das Ergebnis der formell ordnungsmäßig geführten Aufzeichnungen mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen kann. Geringfügige kalkulatorische Differenzen müssen dabei jedoch unberücksichtigt bleiben. Eine nach schlüssigen, dem Abgabepflichtigen vorzuhaltenden Verprobungsmethoden errechnete Abweichung vom Ergebnis der formell einwandfrei befundenen Aufzeichnungen darf also nur dann zu einer abweichenden Bemessung gemäß § 149 Stmk LAO führen, wenn die Abweichungen so bedeutend sind, daß sie mit gutem Grund auf die materielle Unrichtigkeit der Aufzeichnungen schließen lassen (vgl. das zur BAO ergangene hg. Erkenntnis vom 9. April 1986, Zl. 84/13/0107).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat nach erfolgter Prüfung auf Grund der Prüfungsfeststellungen zwar festgestellt, daß u.a. Gratisabgaben buchhalterisch nicht erfaßt worden seien, hat aber ihre Schätzungsbefugnis auf die bedeutsamen kalkulatorischen Differenzen gestützt. Nach einem (inhaltlich in die Begründung des angefochtenen Bescheides übernommenen) Vorhalt vom 29. Oktober 1991 über bestimmte Bestandsdifferenzen und der erfolgten Beantwortung hat nun die belangte Behörde angenommen, daß die Differenzen in der Bestandsverrechnung und die Nichtaufnahme von Getränkebeständen in die Inventur geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, und einen formellen Buchführungsmangel darstellten. Mit der Feststellung, es bestünden formelle Fehler in den Aufzeichnungen und Büchern, ist die belangte Behörde im Ergebnis im Recht. Vom Nichtvorliegen formeller Fehler in den Aufzeichnungen und Büchern kann keine Rede sein. Die Nichtaufnahme von bestimmten Getränken in die Inventur, die nicht nachvollziehbaren Bestandsaufzeichnungen, die Nichtverzeichnung der Gratisabgaben, des Personalverbrauches und der durch Diebstahl abhanden gekommenen Waren sowie die laut Prüfungsfeststellungen erfolgte Hereinnahme von Bier und Limonaden ohne entsprechende Lieferscheine und entsprechende Verbuchung berechtigten die belangte Behörde, von formellen Fehlern der Bücher und Aufzeichnungen auszugehen.

Gemäß § 149 Abs. 1 Stmk LAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabebemessung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 149 Abs. 3 Stmk LAO ist (unter anderem) zu schätzen, 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.

Formelle Fehler der Bücher oder Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen geben, führen in aller Regel zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, daß die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf

es unter diesen Voraussetzungen nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften und unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Die Beschwerdeführerin hat mit Schriftsatz vom 5. November 1991 den Vorhalt vom 29. Oktober 1991 beantwortet und ist auf die einzelnen von der Behörde erhobenen Vorwürfe zum Teil unmittelbar eingegangen oder hat auf bereits eingebrachte Schreiben verwiesen. Jedenfalls aber hat sie dem gesamten Inhalt dieser Schreiben nach das Vorliegen der von der Behörde behaupteten formellen Fehler in Abrede gestellt. Die belangte Behörde ist zwar auf diese Vorbringen nicht näher eingegangen. Dennoch kommt der Beschwerde insofern keine Berechtigung zu, weil nach den von der Beschwerdeführerin im gesamten Verfahren unbestritten gebliebenen Feststellungen der Behörde im erstinstanzlichen Bescheid die Gratisabgaben sowie der Personalverbrauch buchhalterisch nicht erfaßt worden sind, sodaß schon deswegen den Aufzeichnungen und Büchern eine sachliche Richtigkeit nicht zukommen kann.

Vor diesem Hintergrund vermag es daher nicht als rechtswidrig erkannt zu werden, wenn die belangte Behörde im Beschwerdefall grundsätzlich die Schätzungsbefugnis bejaht hat.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht zwar nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muß das Schätzungsverfahren - und auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages erfolgt im Rahmen eines solchen - einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein. Die belangte Behörde durfte daher erforderlichenfalls auch einen anderen Schätzungsweg als die erste Instanz einschlagen (siehe § 213 Abs. 2 Stmk LAO).

Bei einer behördlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht um eine Ermessensmaßnahme, sondern um einen Akt der Tatsachenfeststellung, wobei es das Ziel der Schätzung ist, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahezukommen. Die Schätzung soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben

(vgl. hg. Erkenntnis vom 10. November 1989, Zl. 87/17/0128). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört an sich zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, daß bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. das zu § 184 BAO ergangene Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, Zl. 89/14/0109, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung). Bei der Bemessung eines Sicherheitszuschlages, dessen Aufgabe es ist, das Risiko möglicher WEITERER Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen, sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid einerseits die von der ersten Instanz angewendete, auf einer Nachkalkulation beruhende Schätzungsmethode verworfen und sogar zugestanden, daß die Kalkulationsdifferenz nicht mehr als 10 % von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage abweicht, andererseits aber ohne weiteres Verfahren jährlich jeweils einen "Sicherheitszuschlag" von S 10.000,- hinzugerechnet. Die Bezeichnung der Hinzurechnung als "Sicherheitszuschlag" war hiebei jedoch verfehlt. Die belangte Behörde hat nämlich nicht einen Zuschlag zu einer wegen mangelhafter Buchführung oder nicht verbuchter Vorgänge festgestellten Differenz zwischen dem von dem Abgabepflichtigen einbekannten und dem von der Abgabenbehörde ermittelten Abgabebetrag vorgenommen, sondern in einer nicht nachvollziehbaren Weise zu den von der Beschwerdeführerin selbst bemessenen und der auf Grund einer anderen rechtlichen Beurteilung hinzugekommenen Abgaben für "Latella" S 10.000,- pro Jahr griffweise hinzugeschätzt. Dabei wurde weder die Schätzungsmethode noch der Umstand, warum die vorhandenen Unterlagen der Beschwerdeführerin nicht als ausreichend angesehen wurden, begründet. Darin liegt ein schwerwiegender Verfahrensmangel, zumal eine auf Grund von festgestellten Kalkulationsdifferenzen vorgenommene Schätzung in der Regel besser geeignet sein wird, dem tatsächlichen Betriebsergebnis soweit wie möglich nahezukommen, als es mit griffweisen Zuschätzungen erreicht werden könnte (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, Zl. 94/14/0003).

Wenn die belangte Behörde die im erstinstanzlichen Bescheid angeführte Schätzungsmethode verwarf und eine neue anwendete, dann hätte sie allerdings auch der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Wahrung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen geben müssen (§ 93 Abs. 2 Stmk LAO). Dem Abgabepflichtigen sind nämlich nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlußfolgerungen und die angewendete Schätzungsmethode zur Kenntnis zu bringen, um ihm Gelegenheit zu geben, dazu entsprechend Stellung nehmen zu können (vgl. hiezu z.B. das hg. Erkenntnis vom 11. Jänner 1984, Zlen. 83/13/0009, 0011, 0012). Da dies nicht geschehen ist, liegt weiters eine Verletzung des Parteiengehörs vor.

Wenn in der Gegenschrift zum Ausdruck gebracht wird, daß für den Prüfungszeitraum ein "Sicherheitszuschlag (Gefährdungszuschlag) im Ausmaß von ca. 5 % des erklärten Abgabetrages" angewendet worden sei, so vermag diese Ausführung die mangelnde Begründung im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der von der belangten Behörde erstmals angewandten Schätzungsmethode nicht zu ersetzen.

Soweit die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift noch die Ansicht vertritt, der Inhalt der Berufungsentscheidung sei dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin in einem "Telefongespräch"

mitgeteilt worden, so ist dem entgegenzuhalten, daß eine solche Vorgangsweise weder der Wahrung des Parteienghörs im Sinne des Gesetzes dient (vgl. nochmals S 93 Abs. 2 Stmk LAO) noch den oben wiedergegebenen Grundsätzen entspricht.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen hat, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 14. August 1991, Zl. 90/17/0438, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.