

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.06.1997

Geschäftszahl

93/15/0141

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Mizner, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des F in G, zuletzt vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Juni 1993, 6/4 - 4195/91-03, betreffend ua Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 und 1988 sowie Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 und 1988, 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, ein Landwirt, Provisionsvertreter und Futtermittelhändler, ermittelte seinen Gewinn aus der Landwirtschaft nach Durchschnittssätzen, im übrigen nach § 4 Abs 3 EStG 1972. Laut Bescheiden des Finanzamtes vom 24. Mai 1985 und vom 6. Juni 1986 erzielte der Beschwerdeführer im Jahr 1984 einen Umsatz von 3.915.592,25 S und im Jahr 1985 einen solchen von 4.196.924,56 S. Diese Bescheide enthielten keinen Hinweis gemäß § 125 Abs 6 BAO.

In einem, auf Grund einer im Jahr 1990 durchgeführten, auch die Streitjahre umfassenden, abgabenbehördlichen Prüfung, gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht vertrat der Prüfer die Ansicht, der Beschwerdeführer sei gemäß § 125 Abs 1 BAO seit 1. Jänner 1987 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1972 verpflichtet gewesen. Es seien sowohl im Jahr 1984 als auch im Jahr 1985 die Umsatzgrenzen des § 125 BAO überschritten worden. Der zum 1. Jänner 1987 ermittelte Übergangsgewinn betrage

411.479 S. Der Eigenverbrauch von aus dem Gewerbebetrieb für die eigene Landwirtschaft verwendeten Futtermitteln (ua Soja) sei im Schätzungsweg zu ermitteln, weil die diesbezüglichen Aufzeichnungen bei einem Brand vernichtet worden seien und daher nicht hätten vorgelegt werden können. Provisionszahlungen des Beschwerdeführers an seine Ehefrau in Höhe von ca 1,5 % des Umsatzes mit Futtermitteln als Entschädigung für ihre Mitarbeit seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil ein derartiger Anspruch gegenüber den auszahlenden Unternehmen lediglich dem Beschwerdeführer zugestanden sei. Die Kosten für einen laut Prüfungsfeststellungen lediglich zu 30 % betrieblich genutzten PKW seien nur in diesem Umfang als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ in wiederaufgenommenen Verfahren dementsprechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung und gab nach Übermittlung einer Stellungnahme des Prüfers eine die Berufung ergänzende Äußerung ab.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich der Streitjahre ab. Unternehmer, die die Umsatzgrenzen des § 125 Abs 1 BAO überschritten, seien verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Der in § 125 Abs 6 BAO normierte Hinweis auf diese Verpflichtung habe keine rechtsbegründende Bedeutung. Aus ihm könne somit kein Rechtsanspruch abgeleitet werden.

Die Verpflichtung nach § 125 Abs 1 BAO trete unabhängig von der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der bisherigen Aufzeichnungen nur auf Grund der vorhandenen Unterlagen ein. Mängel, die einer ordnungsmäßigen Führung der Aufzeichnungen oder Bücher zuwiderliefen, seien mittels Schätzung zu korrigieren. Es sei daher vom Prüfer zu Recht infolge der ab 1. Jänner 1987 bestehenden Verpflichtung zur Führung von Büchern ein Übergangsgewinn ermittelt und für die Streitjahre ein Betriebsvermögensvergleich durchgeführt worden. Die Höhe des Eigenverbrauches habe mangels Vorliegens von Unterlagen im Schätzungsweg ermittelt werden müssen. Die Tätigkeiten der Ehefrau des Beschwerdeführers (Telefon abnehmen, Bestellungen aufschreiben, kleinere Bürodienste wie Lieferscheine sortieren, Versenden von Poststücken, Ausfolgen von Waren) stellten geradezu typische Beispiele für eine familienhafte Mitarbeit dar. Die Provisionszahlungen an die Ehefrau seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Ein Pauschale von 1,5 % des Umsatzes mit Futtermitteln sei für die angeführten Tätigkeiten der Ehefrau zudem nicht fremdüblich. Hinsichtlich des PKW habe der Beschwerdeführer angegeben, er fahre pro Woche für den Betrieb 70 bis 90 km. Dies ergebe bei einer Jahreskilometerleistung von 15.000 km einen betrieblichen Anteil von nur 30 %. Der Beschwerdeführer habe diese Feststellungen des Prüfers unwidersprochen gelassen und überdies kein Fahrtenbuch geführt. Der PKW sei daher nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer hält dem angefochtenen Bescheid zunächst entgegen, die belangte Behörde habe zu Unrecht den nach § 4 Abs 3 EStG 1972 erklärten Gewinn nach § 4 Abs 1 leg cit ermittelt. Weder der Bescheid vom 24. Mai 1985 noch der vom 6. Juni 1986 hätten einen Hinweis gemäß § 125 Abs 6 BAO enthalten. Der mit ihm verschwärgerte, für die Abgabenerklärungen verantwortliche "aktive" Finanzbeamte habe ihn über die Verpflichtung, den Gewinn aus Gewerbebetrieb ab dem Jahr 1987 nach § 4 Abs 1 EStG 1972 zu ermitteln, nicht informiert. Er habe sich daher mangels eines Hinweises iSd § 125 Abs 6 BAO nicht veranlaßt gesehen, die Gewinnermittlungsart umzustellen. Es habe für ihn auch kein Grund bestanden, an der Richtigkeit der Gewinnermittlungsart zu zweifeln. Die durch die Abgabenbehörde vorgenommene Umstellung der Gewinnermittlungsart stelle somit eine unbillige Härte dar. Lediglich ein Hinweis gemäß § 125 Abs 6 BAO und dessen darauffolgende Nichtbeachtung durch ihn hätte zu einer derart unbilligen Maßnahme berechtigt. Gemäß § 125 Abs 6 BAO müsse die Abgabenbehörde auf die Verpflichtung zur Führung von Büchern hinweisen. Insbesondere der Bescheid vom 6. Juni 1986 habe diesen Hinweis nicht enthalten. Es habe diesem Bescheid daher ein wesentlicher Bestandteil gefehlt. Ein solch (mangelhafter) Bescheid sei jedoch nicht geeignet, die Verpflichtung zur Führung von Büchern und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1972 ab dem Jahr 1987 auszulösen.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Der Beschwerdeführer bestreitet das Überschreiten der in § 125 Abs 1 BAO idF vor der Novelle BGBl Nr 818/1993 (in der Folge nur: BAO) normierten Umsatzgrenzen nicht. Strittig ist lediglich die Wirkung des Fehlens eines Hinweises gemäß § 125 Abs 6 BAO. Wie die belangte Behörde unter Hinweis auf Stoll, BAO-Handbuch, 293, zutreffend ausgeführt hat, handelt es sich bei der in § 125 Abs 6 BAO normierten Anordnung, auf die Verpflichtung zur Führung von Büchern im maßgeblichen Feststellungs- oder Abgabenbescheid hinzuweisen, weder um eine gesonderte bescheidmäßige Anordnung noch um einen selbständigen Teil des Spruches des Abgaben- oder Feststellungsbescheides, somit nicht um eine pflichtenbegründende Anordnung, sondern um ein formloses "Aufmerksammachen" im Interesse der Rechtssicherheit (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 1412). Die Verpflichtung zur Führung von Büchern ergibt sich vielmehr unmittelbar aus dem Überschreiten der Umsatzgrenzen des § 125 Abs 1 BAO im (letzten) Abgabenbescheid. Das Fehlen eines solchen Hinweises berührt die Verpflichtung zur Führung von Büchern nicht. Die belangte Behörde hat daher zutreffend die Verpflichtung zur Führung von Büchern und somit zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1972 ab dem Jahr 1987 angenommen.

Der Beschwerdeführer hält dem angefochtenen Bescheid weiters entgegen, die belangte Behörde habe aus den Aufzeichnungen für die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Diese Aufzeichnungen seien jedoch für eine derartige Gewinnermittlung nicht geeignet und insofern nicht ordnungsmäßig. Der Prüfer habe keine körperliche Bestandsaufnahme vorgenommen. Vielmehr habe der Prüfer die Inventuren errechnet. Hiebei hätte der Prüfer mit besonderer Sorgfalt vorgehen müssen, um so zu einem der Wirklichkeit entsprechenden Ergebnis zu gelangen. Der Prüfer habe jedoch nicht dargetan, seine Berechnung entspreche der Wirklichkeit. Die aus den Aufzeichnungen durch den Prüfer erstellten Bilanzen enthielten überdies keine Rechnungsabgrenzungsposten, Wertberichtigungen und Rückstellungen.

Dieses Vorbringen ist ebenfalls nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Der Beschwerdeführer war zur Führung von Büchern sowie zur Vornahme einer jährlichen Bestandsaufnahme gemäß § 125 Abs 1 BAO verpflichtet. Dieser Verpflichtung hat der Beschwerdeführer nicht entsprochen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zutreffend dargelegt, daß sich die

Verpflichtung zur Führung von Büchern unabhängig von der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der vorhandenen Aufzeichnungen ergibt. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs 3 BAO ist ferner ua zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt. Der Beschwerdeführer war nicht in der Lage, im Abgabenverfahren Bücher und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen erstellte Abschlüsse vorzulegen. Damit war die Abgabenbehörde zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg verhalten. Auf Grund welcher Umstände die Schätzung erforderlich gewesen ist, ist für das Abgabenverfahren ohne Belang. Ebenso ist es für die Schätzung nicht maßgeblich, ob der Eintritt dieser Umstände auf ein schuldhaftes Verhalten des Abgabepflichtigen zurückzuführen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094). Soweit der Beschwerdeführer die Richtigkeit der vom Prüfer erstellten Bilanzen in Abrede stellt, entzieht sich dieses Vorbringen mangels Konkretisierung einer Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof. Die belangte Behörde hat daher zu Recht die vorhandenen Aufzeichnungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen.

Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang, es hätten sich bei einer Überprüfung des Eigenverbrauchs wesentlich höhere, im einzelnen bezifferte Werte für den Sojaverbrauch ergeben sowie, die belangte Behörde habe den Eigenverbrauch zu gering angenommen. Dieses Vorbringen erweist sich auf Grund des im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltenden Neuerungsverbot es insofern als unbeachtlich, als erstmals in der Beschwerde der Sojaverbrauch - ungeachtet der diesbezüglichen bei einem Brand vernichteten Unterlagen - im einzelnen beziffert wird.

Der Beschwerdeführer bekämpft weiters die Nichtanerkennung der Provisionszahlungen an seine Ehefrau als Betriebsausgaben. Bei seinem Gewerbebetrieb handle es sich nicht um einen Familienbetrieb, sondern um einen ihm gehörenden Einzelbetrieb. Die belangte Behörde widerspreche sich selbst, wenn sie im angefochtenen Bescheid einerseits zugebe, eine fremde Arbeitskraft könnte teurer kommen, zugleich jedoch nicht zur Kenntnis nehme, daß es unmöglich sei, eine fremde Arbeitskraft zu beschäftigen, die ständig zur Verfügung stehe, aber nur stundenweise bezahlt werde. Das seiner Ehefrau bezahlte Entgelt sei angemessen gewesen und zu Umsatz und Ertrag in "erträglicher" Relation gestanden.

Die so behauptete Rechtswidrigkeit liegt nicht vor. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dargelegt, die Ehefrau erhalte jährlich eine Provision von ca 1,5 % des Umsatzes mit Futtermitteln als pauschales Entgelt. Dieser Feststellung tritt der Beschwerdeführer in der Beschwerde nicht entgegen. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, ist bei einer fremden Arbeitskraft eine Bezahlung nach der Anzahl der geleisteten Stunden üblich. Es wird auch nicht behauptet, die durch die Ehefrau geleisteten Stunden entsprächen in jedem Jahr einem Gegenleistungsäquivalent von 1,5 % des Umsatzes mit Futtermitteln.

Der Beschwerdeführer erblickt schließlich eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, daß die belangte Behörde seinen PKW als nicht zum Betriebsvermögen gehörig behandelt und den betrieblich veranlaßten Anteil mit nur 30 % angesetzt hat. Dieser Anteil sei im Hinblick darauf, daß es im Bereich seines Gewerbebetriebes keine öffentlichen Verkehrsmittel gebe, zu gering. Vielmehr werde der PKW zu 70 % betrieblich genutzt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dargelegt, der Beschwerdeführer fahre laut eigenen Angaben pro Woche für den Betrieb 70 bis 90 km. Dies ergebe bei einer Jahreskilometerleistung von 15.000 km einen betrieblichen Anteil von nur 30 %, was in der Beschwerde nicht in Abrede gestellt wird. Der Verwaltungsgerichtshof vermag sohin die Schätzung der belangten Behörde hinsichtlich des Umfanges der betrieblichen Nutzung des PKW nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich in einem, in Entsprechung einer Verfügung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. September 1993 nach Ablauf der Beschwerdefrist erstatteten Mängelbehebungschriftsatz erstmals die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Streitjahre bekämpft, ist dieses Vorbringen von den iSd § 28 Abs 1 Z 4 VwGG in der Beschwerde geltend gemachten Beschwerdepunkten nicht erfaßt. Da nach der Anordnung des § 41 Abs 1 VwGG der Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen hat, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers, sondern nur ob jenes verletzt worden ist, dessen Verletzung er behauptet, und damit der Prozeßgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt sowie der Rahmen abgesteckt wird, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist, war der durch das nachträgliche Vorbringen betroffene Teil des angefochtenen Bescheides einer Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof auf seine Gesetzmäßigkeit entzogen (vgl das hg Erkenntnis vom 24. April 1996, 93/15/0076, sowie den hg Beschluß vom 25. Juni 1992, 92/09/0040).

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

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