

[◀ DOKUMENT ▶](#)[SUCHWORT ▶](#)[KURZTITELLISTE ▶](#)[RECHTSSATZ ▶](#)**Gerichtstyp**

VwGH Erkenntnis

**Geschäftszahl**

2005/15/0161

**Entscheidungsdatum**

20080220

**Veröffentlichungsdatum**

20080325

**Index**

Auswertung in Arbeit!

**Norm**

Auswertung in Arbeit!

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerden des Finanzamtes Waldviertel gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. November 2005,

1. zur GZ. RV/2349-W/02 (hg. 2005/15/0161), betreffend Umsatzsteuer 1998 (mitbeteiligte Partei: EK GmbH in V),

2. zur GZ. RV/2350-W/02 (hg. 2005/15/0162), betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 (mitbeteiligte Parteien: EK GmbH & Mitgesellschafter, V), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

1.0. Die zu 2005/15/0161 mitbeteiligte GmbH hat als Geschäftsherrin mit Erwin K. und Ingrid K. atypisch stille Gesellschaften (die zu 2005/15/0162 mitbeteiligte Mitunternehmerschaft) abgeschlossen. Die Mitunternehmerschaft betreibt zwei Gasthäuser.

1.1. Bei der Mitunternehmerschaft ist u.a. eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 1/1998 bis 9/1999 durchgeführt worden. Im Zuge dieser Prüfung sind für den Zeitraum 1-9/1998 Wareneinsatz- und Umsatzverkürzungen auf Grund von Kontrollmitteilungen im Zusammenhang mit der B-AG angenommen worden.

1.2. Das Finanzamt hat entsprechend diesem Prüfungsergebnis die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Bescheid zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998 und den erklärten Umsatz im Umsatzsteuerbescheid für 1998 erhöht.

2. Die mitbeteiligten Parteien haben jeweils gegen diese Bescheide Berufung erhoben. Darin haben sie ausgeführt, trotz mehrmaligem Ersuchen seien ihnen keine Unterlagen zur Verfügung gestellt worden, aus denen sich eine Umsatzzuschätzung in

irgendeiner Weise rechtfertigen ließe. Es könne nicht rechtens sein, dass eine derart schwer wiegende behördliche Entscheidung getroffen werde, ohne dass der Betroffene überhaupt Gelegenheit bekomme, die Ermittlungsergebnisse der Finanzbehörde entkräften zu können.

Die Betriebsprüfung hat in der Stellungnahme zur Berufung ausgeführt, dass im Auftrag des LG Linz bei der B-AG Hausdurchsuchungen vorgenommen worden seien. In diesem Rahmen seien u.a. auch EDV-Daten beschlagnahmt worden. Durch die Einvernahme von Bediensteten der B-AG und der Auswertung der EDV-Daten habe festgestellt werden können, dass Kunden neben Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihre Namen aufgeschienen seien, auf Wunsch auch Lieferungen erhalten hätten, bei denen weder auf den Lieferscheinen noch in den sonstigen Aufzeichnungen der B-AG der Name des Kunden aufgeschienen sei. Der Finanzverwaltung sei es durch Auswertung der EDV-Daten gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und den inoffiziellen Lieferungen an die Kunden herzustellen. Der Ablauf bei Bestellungen mit Erfassung der Letztverbraucherlieferungen sei wie folgt vorgenommen worden:

"Kundenbestellungen wurden von Verkaufsdamen telefonisch entgegengenommen, wobei diese Bestellungen entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben wurden. Diese Bestellungen wurden jedoch in der Weise gesplittet, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die 'inoffiziellen Lieferungen' auf einem Letztverbrauchersammelkonto erfasst wurden. Die Konten, auf denen solche 'inoffiziellen' Lieferungen erfasst wurden, wurden zumeist wie folgt bezeichnet: 'Div. Letztverbraucher Ortsname', 'Gemeinde Ortsname', 'Fahrverkauf Ortsname'. Die Eingabe der LV-Lieferung erfolgte entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung. Im Anschluss wurden Ausdrucke (sog. Ladevorschlagslisten bzw. Auftragsscheine für die KUBU) angefertigt, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet wurden. Auf diesen Listen war eine Zuordnung der LV-Lieferung zum Gastwirt anhand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adressenkennzeichen) ersichtlich. Diese Kennzahl wurde von den Telefonverkaufsdamen vergeben, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer täglich nur einmal vorkam. Dieses LKZ wurde so gesteuert, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt wurden, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufscheinen und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt wurden. Ebenso wurden auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt worden sind, LV-Bestellungen besonders angeführt (z.B. andere Farbe, mit der Bezeichnung '+', etc.). Zusätzlich wurde auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt. Für die Bierführer wurde der LV-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet, damit er erkennen konnte, welche LV-Lieferung zum Kunden gehört."

Diese Vorgangsweise sei im Zuge von Vernehmungen von B-AG Mitarbeitern, speziell Telefonverkaufsdamen und LKW-Chauffeuren, bestätigt worden.

Zur EDV-mäßigen Auswertung ist Folgendes ausgeführt worden:

"Als Grundlage für die Auswertung und somit die Zuordnung der LV-Lieferungen zu den Gastwirten dienten die beschlagnahmten EDV-Daten. Dabei handelt es sich um Originaldatensätze der B-AG, die von der Systemprüfung nur zugeordnet und sortiert wurden. Die Zusammenführung betrifft Datensätze von Gastwirtlieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen. Dabei wurden vor allem folgende Datensätze berücksichtigt: auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum. Um sogenannte Kollisionsfälle (zu einem Letztverbraucher-Lieferschein gibt es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nummer) ausschließen zu können, erfolgte eine weitere Zuordnung auf Grund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der B-AG, an Hand der es möglich war, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen.

Die Zuordnung wurde dadurch überprüft, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteikarten, welche ebenfalls zum Teil beschlagnahmt wurden, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen wurden. Bei dieser Überprüfung ergaben sich ausschließlich idente Zuordnungen. Die auf Grund dieser Vorgangsweise ermittelten Listen wurden im Zuge der Nachschau entsprechend verwertet, da sie nach ho. Ansicht keineswegs nur 'zweifelhaft anonyme EDV-Listen' darstellen. Hinsichtlich Ergebnis wird diesbezüglich auf den Bericht verwiesen."

Die Mitbeteiligten haben in ihrer Gegenäußerung darauf hingewiesen, dass in der Stellungnahme des Betriebsprüfers von Einvernahmen von Bediensteten der B-AG berichtet werde, die angeblich eine eindeutige Verknüpfung dieser Verkaufsgeschäfte zuließen. Sie hätten in diese Protokolle jedoch nicht Einsicht nehmen können, weshalb anzunehmen sei, dass es hinsichtlich ihrer Geschäftsverbindung überhaupt keine entsprechenden Zeugenaussagen gebe. Der Verantwortliche der B-AG habe bestätigt, dass es keine entsprechenden Hinweise gebe. Da demnach keine einzige Lieferung als Schwarzlieferung nachgewiesen worden sei, sei eine Zuschätzung nicht angebracht.

Das Finanzamt hat daraufhin eine Stellungnahme des Systemprüfers der Großbetriebsprüfung Linz eingeholt. Der Systemprüfer hat darin ausgeführt, die als Kontrollmitteilungen versendeten Daten der GmbH seien hinsichtlich ihrer Richtigkeit der Zuordnung der Schwarz- zu den Weißlieferungen untersucht worden. Dabei sei folgendermaßen vorgegangen worden:

1) Schwarzlieferungen, welche auf dem 30-Tage-Band enthalten seien: Für den Zeitraum zwischen Mitte August 1998 und Mitte September 1998 sei Kontrollmaterial für Schwarzlieferungen am 14., 21., 28. August 1998 und 4. September 1998 unter Angabe der Nummer des Lieferscheines weiß und der Nummer des Lieferscheines schwarz verschickt worden. Die Lieferscheine seien auf dem 30-Tage-Band enthalten.

2) Nach Auskunft der B-AG seien die Lieferscheine in der EDV vor Vergabe der Lieferscheinnummer nach Lieferbetrieb, Datum, Fuhrschein, Adresskennzeichen, Kundennummer, sortiert worden. Diese Sortierung könne mit den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Daten nachvollzogen werden. Als Ergebnis dieser Sortierung erhalte man folgende Anordnung: Innerhalb eines

Fuhrscheines seien zuerst alle Lieferscheine ohne Adresskennzeichen angeführt (Block 1). Danach kämen die Lieferungen mit Adresskennzeichen (Block 2). Anhand der Zuordnung zu einem Block könne daher erkannt werden, ob für eine bestimmte Lieferung ein Adresskennzeichen vergeben worden sei. Bei dem für die GmbH versendeten Kontrollmaterial seien alle Lieferscheine mit Ausnahme der Lieferung vom 17. April 1998 auf jenem Block zu finden, in welchem die Lieferscheine mit Adresskennzeichen stehen.

Dieser Stellungnahme waren drei Blätter eines Computerausdruckes angeschlossen.

3. Die belangte Behörde hat die Stellungnahme des Systemprüfers der zu 2005/15/0162 mitbeteiligten Partei zur Stellungnahme übermittelt. Diese hat dazu ausgeführt, Schwarzlieferungen hätten nicht stattgefunden. Nach den bekannt gegebenen Listen sollten sie auch Produkte eingekauft haben, die im Verkaufssortiment gar nicht vorhanden seien. Im Übrigen bestehe mit der B-AG eine sogenannte "Hektolitervereinbarung", im Prinzip eine Kreditvereinbarung. Wenn sie inoffiziell Waren entgegengenommen hätten, wäre dies ihr Schaden gewesen, weil so der Kredit länger aushaften würde. Tatsächlich sei aber jedes Unternehmen verständlicherweise bestrebt, eine derartige Verbindlichkeit so schnell wie möglich zu begleichen.

Nach Ausweis der vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich nicht, dass diese Stellungnahme dem beschwerdeführenden Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden wäre.

Die belangte Behörde hat daraufhin die nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheide erlassen. In den gleich lautenden Begründungen hat sie nach einer Darstellung des Verwaltungsgeschehens im Erwägungsteil ausgeführt, in den Berufungen werde zwar nicht ausdrücklich auf das Datenschutzgesetz 2000 Bezug genommen, jedoch werde inhaltlich die von § 49 DSG 2000 behandelte Problematik angesprochen. Das Datenschutzgesetz sei am 1. Jänner 2000 in Kraft getreten, seine Anwendbarkeit auf das gegenständliche Verfahren stehe daher außer Zweifel. Im Abgabeverfahren sehe § 49 DSG 2000 im Ergebnis ein Beweisverwertungsverbot für Ergebnisse einer automationsunterstützten Datenverarbeitung vor, wenn diese Ergebnisse das einzige Beweismittel seien. § 49 DSG 2000 schütze nicht nur natürliche Personen, sondern auch juristische Personen und Personengemeinschaften. Die strittige Umsatzhinzuschätzung beruhe nur auf den Auswertungen der EDV-Daten der B-AG. Andere Gründe, insbesondere formelle oder materielle Buchführungsmängel, seien für die Umsatzhinzuschätzung des Jahres 1998 nicht gegeben. Die in der Stellungnahme des Betriebsprüfers erwähnten Einvernahmen der Bediensteten der B-AG mögen die Feststellungen der Finanzverwaltung über die EDV-Daten und die gegenständlichen Abläufe innerhalb der B-AG bestätigen; es seien jedoch keine konkret auf die Mitbeteiligten bezogenen Erkenntnisse durch diese Einvernahmen bekannt geworden. Bezüglich der mitbeteiligten Parteien gebe es ausschließlich automationsunterstützt verarbeitete Daten. Das Verbot des § 49 Abs. 1 DSG 2000 erfasse auch den Fall der Mitbeteiligten, in welchem eine Datei, also automationsunterstützt verarbeitete Daten, unter menschlicher Mithilfe des Systemprüfers ausgewertet werden. Die Grundlage für

die Tätigkeit des Systemprüfers sei ausschließlich der automationsunterstützt verarbeitete Datenbestand. Die Umsatzhinzurechnung sei daher auf Grund einer automationsunterstützten Verarbeitung von Daten erfolgt, und zwar ausschließlich darauf gestützt. Diese Umsatzhinzuschätzung zöge rechtliche Folgen für die Mitbeteiligten nach sich und wäre überdies eine erheblich beeinträchtigende Maßnahme für die Mitbeteiligten. Die Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit ihrer Buchführung wäre im Übrigen jedenfalls eine Bewertung ihrer Zuverlässigkeit und ihres Verhaltens, sodass an einer Anwendung von § 49 Abs. 1 DSG 2000 kein Zweifel bestehe. Ausnahmen gemäß § 49 Abs. 2 DSG 2000 lägen nicht vor. Den Berufungen sei daher entsprechend der erklärungsgemäßen Umsatzsteuerveranlagung und Einkünftefeststellung Folge zu geben gewesen.

4. Gegen diese Bescheide richten sich die - gleich lautenden - Amtsbeschwerden. Darin wird ausgeführt, § 49 DSG 2000 regle die Zulässigkeit vollautomatisch - also ohne wertende oder entscheidende Tätigkeit einer natürlichen Person - erzeugter Entscheidungen. Im gegenständlichen Verfahren seien die Abgabenbescheide nicht ausschließlich automationsunterstützt zu Stande gekommen, was sich schon durch das vorangegangene Prüfungsverfahren ergebe. § 49 DSG 2000 könne daher keine Anwendung finden. Aber selbst wenn man der belangten Behörde folgen wollte, § 49 DSG 2000 sei anwendbar, käme die Ausnahmebestimmung des § 49 Abs. 2 Z. 3 DSG 2000 zum Tragen.

5. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges verbunden und darüber nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Genschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Auszugehen ist davon, dass das beschwerdeführende Finanzamt auf Grund der Kontrollmitteilungen aus Anlass des Verfahrens gegen die B-AG zur Auffassung gelangt ist, dass die Buchhaltung der Mitbeteiligten unvollständig ist. Es hat daher eine Zuschätzung entsprechend der Kontrollmitteilung vorgenommen.

Die mitbeteiligten Parteien haben im Berufungsverfahren nicht nur Schwarzlieferungen in Abrede gestellt, sondern ausdrücklich gerügt, dass ihnen die sie betreffenden Ergebnisse im Verfahren der B-AG nicht vollständig zur Kenntnis gebracht worden seien.

Mit diesem Berufungsvorbringen hat sich die belangte Behörde nicht beschäftigt, weil sie die Auffassung vertreten hat, dass der Berücksichtigung der EDV-Buchhaltung des Geschäftspartners der mitbeteiligten Parteien als Beweismittel die Bestimmung des § 49 DSG 2000 entgegenstehe. Diese Bestimmung lautet:

"§ 49. (1) Niemand darf einer für ihn rechtliche Folgen nach sich ziehenden oder einer ihn erheblich beeinträchtigenden Entscheidung unterworfen werden, die ausschließlich auf Grund einer automationsunterstützten Verarbeitung von Daten zum Zweck der Bewertung einzelner Aspekte seiner Person ergeht, wie beispielsweise seiner beruflichen Leistungsfähigkeit, seiner Kreditwürdigkeit, seiner Zuverlässigkeit oder seines Verhaltens.

(2) Abweichend von Abs. 1 darf eine Person einer ausschließlich automationsunterstützt erzeugten Entscheidung unterworfen werden, wenn

1. dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist oder
2. die Entscheidung im Rahmen des Abschlusses oder der Erfüllung eines Vertrages ergeht und dem Ersuchen des Betroffenen auf Abschluss oder Erfüllung des Vertrages stattgegeben wurde oder
3. die Wahrung der berechtigten Interessen des Betroffenen durch geeignete Maßnahmen - beispielsweise die Möglichkeit, seinen Standpunkt geltend zu machen - garantiert wird.

(3) Dem Betroffenen ist bei automatisierten Einzelentscheidungen auf Antrag der logische Ablauf der automatisierten Entscheidungsfindung in allgemein verständlicher Form darzulegen."

Der Auffassung der belangten Behörde kann nicht gefolgt werden: Dem Verfahren zur Abgabenerhebung nach den Bestimmungen der BAO ist ein Beweisverwertungsverbot grundsätzlich fremd. Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren nämlich alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof daher ausgesprochen, dass die Verwertbarkeit eines Beweismittels auch dadurch nicht ausgeschlossen wird, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (vgl. Ritz, BAO3, § 166 Tz. 8 ff). Ob der Verwertung der EDV-Buchhaltung des Geschäftspartners der Mitbeteiligten die Bestimmung des § 49 Abs. 1 DSG 2000 entgegenstehen könnte, kann dahingestellt bleiben. Ein derartiges Verbot greift nach § 49 Abs. 2 Z. 3 leg. cit. dann nicht, wenn die Wahrung der berechtigten Interessen des Betroffenen durch geeignete Maßnahmen - beispielsweise die Möglichkeit, seinen Standpunkt geltend zu machen - garantiert wird. Für das Abgabenverfahren ordnet § 183 Abs. 4 BAO an, dass den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Dieser fundamentale Verfahrensgrundsatz stellt zweifellos einen einfachen Rechtsschutz im Sinne des § 49 Abs. 2 Z. 3 DSG 2000 dar.

Die Mitbeteiligten haben im Berufungsverfahren eine Verletzung dieses Grundsatzes gerügt. Obwohl ein solcher Verfahrensmangel im Berufungsverfahren sanierbar ist (vgl. Ritz, BAO3, § 183 Tz. 10), hat sich die belangte Behörde damit nicht auseinander gesetzt. Sie hat es auch entgegen ihrer Verpflichtung im Sinne des § 279 i.V.m. § 115 Abs. 1 BAO (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0059) unterlassen, sich mit den gegenteiligen Standpunkten der Parteien des Berufungsverfahrens - Vorliegen einer Unvollständigkeit der Buchhaltung der Mitbeteiligten oder nicht - auseinander zu setzen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist die in der Gegenschrift aufrecht erhaltene Ansicht der belangten Behörde, sie hätte nur ausschließlich auf Grund automationsunterstützt verarbeiteter Daten entscheiden können, nicht nachvollziehbar, weil die Daten des Geschäftspartners der mitbeteiligten Parteien nur ein Teil des Ergebnisses der Ermittlungen und als solcher der Beweiswürdigung zu unterziehen sind.

Da diese Verfahrensmängel ihre Ursache in der nicht zu teilenden Rechtsauffassung der belangten Behörde haben, waren die

angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen  
Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.  
Wien, am 20. Februar 2008

**Schlagworte**

Auswertung in Arbeit!

**Dokumentnummer**

JWT/2005150161/20080220X00

[▲ Seitenanfang ▲](#)