

# Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung

Gedenkschrift für Walter Köglberger

herausgegeben von

HR Univ.-Lekt. Mag. Bernhard Renner  
WP/StB Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager  
WP/StB Univ.-Doz. Dr. Reinhard Schwarz

\* Gewinnermittlung durch  
Schreibweise "

Linde

Wien 2008

# Gewinnermittlung durch Schätzung

OR Mag. Johann Fischerlehner

## Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangsszenarien.....	83
1.1. Höhere Gewalt.....	83
1.2. Fehlende Unterlagen bei Übernahme von abgabenrechtlichen Pflichten .....	83
1.3. Mangelhafte Buchführung.....	83
2. Offenlegungs- und Erklärungspflichten.....	83
2.1. Offenlegungspflicht.....	83
2.2. Erklärungspflicht.....	84
2.2.1. Abgabenerklärung .....	84
2.2.2. Zwangsmaßnahmen der Behörde .....	85
2.2.3. Grenzen der Erklärungspflicht .....	85
2.2.4. Verbindlichkeit von Abgabenerklärungen .....	86
2.2.5. Inhalt von Abgabenerklärungen bei Fehlen von Unterlagen .....	87
3. Ermittlungsverfahren der Abgabenbehörde.....	87
3.1. Prinzip der Amtswegigkeit .....	87
3.1.1. Untersuchungsgrundsatz.....	87
3.1.2. Grenzen der Ermittlungspflicht .....	87
3.2. Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen .....	88
3.2.1. Allgemeine Mitwirkungspflicht .....	88
3.2.2. Erhöhte Mitwirkungspflicht .....	89
3.2.3. Grenzen der Mitwirkungspflicht .....	89
3.3. Parteiengehör.....	90
3.3.1. Inhalt des Parteiengehörs.....	90
3.3.2. Überraschungsverbot.....	90
3.4. Wesen und Ziel der Schätzung.....	91
3.5. Schätzungsberechtigung – Schätzungsverpflichtung .....	92
3.5.1. Formelle Buchführungsmängel .....	92
3.5.2. Inhaltliche Buchführungsmängel.....	94
3.5.3. Verletzung der Offenlegungspflicht .....	95
3.5.4. Fehlen von Unterlagen .....	95
3.6. Methoden der Schätzung .....	96
3.6.1. Äußerer Betriebsvergleich.....	96
3.6.2. Innerer Betriebsvergleich .....	97

3.6.3. Schätzung nach dem Lebensaufwand oder Vermögenszuwachs .....	98
3.6.4. Kalkulatorische Schätzung .....	99
3.6.5. Der Sicherheitszuschlag .....	99
4. Zusammenfassung.....	100

---

## 1. Ausgangssiz

### 1.1. Höhere Ge

Jedes Jahr werden i  
es Hochwasser ode  
reits vernichtet. In  
gen Unterlagen auf  
sich für die Abgab

### 1.2. Fehlende U Pflichten

Betriebe sind nicht  
wirtschaftliche „K  
nicht mehr geführ  
nur mehr Fragme  
oftmals kaum Mit  
Die Erfüllung von

### 1.3. Mangelha

Nicht nur Ereignis  
oder unverschuld  
Aufzeichnungen t

## 2. Offenlegun

Im Falle der Zers  
solcher Unterlage  
walter im Konku  
Frage, welche Ve  
hat und wie er mi  
ben sich die Offen  
Ereignisses manc  
pflichtungen trotz

### 2.1. Offenlegu

Aus § 119 BAO  
Bestand und Umf  
vollständig und v

den erstinstanzlichen Bescheiden insofern ab, als erstmals eine andere Methode der Schätzung verwendet wird, verstößt sie gegen das Überraschungsverbot. Spätestens die Abgabenbehörde zweiter Instanz muss eine die von ihr erstmals angewendete Methode der Schätzung dem Berufungswerber zur Kenntnis bringen, andernfalls wird die Partei in ihrem Recht auf Gehör verletzt.<sup>36</sup> Weicht jedoch die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der rechtlichen Beurteilung des abgabenrechtlichen Sachverhalts durch die erste Instanz ab und stützt sie sich dabei ausschließlich auf vom Abgabepflichtigen selbst vorgebrachte Sachverhaltsmomente, so liegt ein Verstoß gegen ein „Überraschungsverbot“ nicht vor.<sup>37</sup> Somit ist das Überraschungsverbot zu beachten, wenn auf Sachverhaltsmomente zurückgegriffen wird, die dem Abgabepflichtigen nicht bekannt sind und zu denen er sich noch nicht äußern konnte.

Zwar trifft das Überraschungsverbot vor allem die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Da aber auch die Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Schätzung verpflichtet ist, den realen Gegebenheiten so nahe wie möglich zu kommen, ist es durchaus geboten, die beabsichtigte Schätzungsmethode dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen. Dies könnte insbesondere Mängel der Methode aufzeigen und so zur Wahrheitsfindung beitragen.

### 3.4. Wesen und Ziel der Schätzung

Die Schätzung ist ein Beweisverfahren, bei dem abgabenrechtliche Sachverhalte mittels indirekter Beweisführung ermittelt werden sollen.<sup>38</sup> Aus dem Wesen der Schätzung ergibt sich, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können<sup>39</sup> und eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist.

Ziel ist es, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Dabei sind von der Abgabenbehörde alle vom Abgabepflichtigen selbst vorgebrachten begründeten Überlegungen und zielführenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen.<sup>40</sup> Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse.<sup>41</sup> Schätzen stellt somit keine Ermessensübung dar.<sup>42</sup> Im Rahmen der Schätzung besteht weder betreffend die Wahrnehmung des Grundes der Schätzung noch bezüglich des Ergebnisses der Schätzung noch hinsichtlich der Festlegung von Rechtsfolgen ein vom Gesetz bewusst eingeräumter Spielraum.<sup>43</sup>

<sup>36</sup> VwGH 18. 7. 2001.

<sup>37</sup> Vgl VwGH 30. 5. 1995.

<sup>38</sup> Ellinger ua, § 184 Anm 8.

<sup>39</sup> VwGH 23. 4. 1998.

<sup>40</sup> VwGH 14. 12. 1995.

<sup>41</sup> VwGH 3. 12. 1971; 18. 12. 1997.

<sup>42</sup> VwGH 15. 7. 1986; 11. 12. 1987; 25. 6. 1997; 18. 12. 1997.

<sup>43</sup> VwGH 23. 4. 1965; 18. 12. 1997.

### 3.5. Schätzungsberechtigung – Schätzungsverpflichtung

Die Schätzungsberechtigung stellt vielmehr eine Verpflichtung der Abgabenbehörde dar, die Besteuerungsgrundlagen auf diesem Wege zu ermitteln. Die Verpflichtung beruht rein darauf, dass die Besteuerungsgrundlagen unmöglich zu ermitteln oder zu berechnen sind. Es handelt sich dabei also um rein objektive Voraussetzungen. Kein Grund für eine Schätzung ist, wenn eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde. Hingegen ist zu schätzen, wenn als Folge der Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung und Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich ist. Die in § 184 Abs 2 und 3 BAO dargestellten Gründe sind somit bloß eine demonstrative Darlegung von Gründen für das Vorliegen einer Schätzungsberechtigung.<sup>44</sup> Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden am Fehlen oder an der Mangelhaftigkeit von Aufzeichnungen und Büchern voraus.<sup>45</sup>

Formelle oder inhaltliche Buchführungsmängel, Verletzungen der Offenlegungspflicht oder das Fehlen wesentlicher Unterlagen werden in der Judikatur immer wieder als Gründe für den Eintritt der Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde genannt. Dazu im Einzelnen:

#### 3.5.1. Formelle Buchführungsmängel

Bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, führen prinzipiell zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen. Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein.<sup>46</sup> Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.<sup>47</sup> Gelingt es dem Abgabepflichtigen nicht, die Überzeugung von der Richtigkeit herzustellen, liegt die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde vor, ohne dass es des Nachweises einer sachlichen Unrichtigkeit bedarf.<sup>48</sup>

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeich-

<sup>44</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 3.

<sup>45</sup> VwGH 7. 7. 2004; 28. 11. 2001.

<sup>46</sup> VwGH 2. 6. 1992.

<sup>47</sup> VwGH 23. 6. 1994; 17. 3. 1994; 25. 2. 1994; 11. 12. 1990 uvm.

<sup>48</sup> VwGH 30. 11. 1999.

nungspflichtigen Sac § 131 BAO getragener haben aufgrund planvoll gesammelten Reihenfolge nach erkennbaren Inhalt für der Belegsicherung (nung nach gewährle Geschäftsorfälle fe tung begründet alle tung, sofern andere leisten oder es zumi

Die Verletzung ( Aufzeichnungen les § 131 Abs 3 BAO), auch, wenn Geschä von Bedeutung sind auf § 131 BAO, so Z 5 BAO („die zu d der Vermutung nach

Ein häufiger Fal unzureichende Belegen, sachverständig Zu diesen Erforder die Buchung und v auf die mit entsprech knüpften Belege r halb geboten sein, dokumentieren. Di führungsmangel da

Werden Barein gezeichnet, sind di Aufzeichnungen u nachkommt, kann und Aufzeichnung

<sup>49</sup> VwGH 7. 8. 2001.

<sup>50</sup> VwGH 29. 9. 198

<sup>51</sup> Ritz, 2005, § 163 Aufzeichnungspfl

<sup>52</sup> Ritz, 2005, § 163

<sup>53</sup> VwGH 28. 5. 200

<sup>54</sup> VwGH 25. 11. 19

nungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben aufgrund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hierfür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können.<sup>49</sup> Eine formell nicht abgeschlossene Buchhaltung begründet allein noch keine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung, sofern andere Buchhaltungsunterlagen die Richtigkeit der Bilanzansätze gewährleisten oder es zumindest ermöglichen, die Bilanzansätze zu berichtigen.<sup>50</sup>

Die Verletzung der Pflicht, die Hilfsmittel, um „elektronisch“ geführte Bücher und Aufzeichnungen lesbar zu machen, zur Verfügung zu stellen (Mitwirkungspflicht nach § 131 Abs 3 BAO), steht der Vermutung des § 163 BAO nicht entgegen.<sup>51</sup> Gleiches gilt auch, wenn Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind (§ 132 BAO), nicht aufbewahrt werden. § 163 BAO verweist bloß auf § 131 BAO, sodass nur bei Verletzung der Aufbewahrungspflicht nach § 131 Abs 1 Z 5 BAO („die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege ...“) vom Verlust der Vermutung nach § 163 BAO auszugehen ist.<sup>52</sup>

Ein häufiger Fall formeller Buchführungsmängel ist eine iSd § 131 Abs 1 Z 5 BAO unzureichende Beleg-, Ablage- und Aufbewahrungsordnung, die es einem fachkundigen, sachverständigen Dritten jederzeit möglich macht, Buchungen nachzuvollziehen. Zu diesen Erfordernissen gehört etwa die (wechselseitige) Verweisung vom Beleg auf die Buchung und von dieser auf den Beleg, sodass aus den Eintragungen ein Rückgriff auf die mit entsprechenden Zeichen (in der Regel Nummern) versehenen oder sonst verknüpften Belege möglich ist. Die Belegnummerierung wird darüber hinaus auch deshalb geboten sein, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren. Die fehlende Nummerierung bestimmter Belegkreise stellt einen Buchführungsmangel dar.<sup>53</sup>

Werden Bareinahmen nicht einzeln, sondern nach Ermittlung der Tageslosung aufgezeichnet, sind diese Ermittlungsunterlagen („Urbelege“) Bestandteil der zu führenden Aufzeichnungen und damit aufbewahrungspflichtig. Wer dieser Verpflichtung nicht nachkommt, kann die Rechtsvermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 163 BAO) nicht für sich in Anspruch nehmen.<sup>54</sup>

<sup>49</sup> VwGH 7. 8. 2001.

<sup>50</sup> VwGH 29. 9. 1987.

<sup>51</sup> Ritz, 2005, § 163 Tz 2; Mitterer/Hübl, Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 – Auswirkungen auf die Aufzeichnungspflichten der Unternehmer, SWK 28/2007 (S 778).

<sup>52</sup> Ritz, 2005, § 163 Tz 2.

<sup>53</sup> VwGH 28. 5. 2002.

<sup>54</sup> VwGH 25. 11. 1986.

### 3.5.2. Inhaltliche Buchführungsmängel

Bücher und Aufzeichnungen, die § 131 BAO entsprechen, haben die widerlegbare Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich. Der Abgabepflichtige hat einen Rechtsanspruch, dass diese Bücher und Aufzeichnungen der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Wobei geringfügige Mängel, insbesondere geringfügige Verstöße gegen bloße Ordnungsvorschriften die Rechtsfolgen des § 163 BAO nicht auszuschließen vermögen, die Bücher und Aufzeichnungen also trotzdem noch grundsätzlich der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind.<sup>55</sup>

Von sachlich unrichtigen Bücher oder Aufzeichnungen ist auszugehen,<sup>56</sup>

- wenn Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vornherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen,
- offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen bestehen oder
- Fehler vorliegen, die über bloße Formalverstöße bzw über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen.

Klassische Beispiele für inhaltliche Buchführungsmängel sind etwa die fehlende oder falsche Verbuchung einzelner Geschäftsvorfälle, die unvollständige Erfassung des Wareneinkaufes, die Nichtverbuchung der Verkäufe, die unvollständige Erfassung der Einnahmen, die mangelhafte oder fehlende Kassenführung, Kassenfehlbeträge, Kassenüberbestände oder gröbere Inventurmängel.

Eine kalkulatorische Ermittlung durchschnittlicher Rohaufschläge ist nicht erst dann zulässig, wenn (aus anderen Gründen) eine Schätzungsberechtigung gegeben ist, sondern dient gleichermaßen der Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vor Feststellung einer Schätzungsberechtigung.<sup>57</sup> Trotz einer formell fehlerfreien Buchführung kann eine sachliche Unrichtigkeit der Bücher als erwiesen angenommen werden, wenn etwa die Betriebsprüfung im Wege einer Nachkalkulation bzw im Wege eines inneren oder äußeren Betriebsvergleiches Differenzen zwischen den erklärten und den vergleichsweise ermittelten Besteuerungsgrundlagen feststellt und diese Differenzen nicht anders aufgeklärt werden können. Das Feststellen solcher Differenzen setzt objektive Vergleichsmaßstäbe voraus, die regelmäßig Erfahrungswerte darstellen; diese müssen nachprüfbar und schlüssig als Beweismittel gewonnen und dem Abgabepflichtigen vorgehalten werden.<sup>58</sup>

Aus der Judikatur lässt sich nicht ableiten, dass die Kalkulationsdifferenzen eine bestimmte Grenze überschreiten müssen (zB mehr als 10 %), damit eine Schätzungspflicht besteht. So kann bereits bei Abweichungen um weniger als 10 % eine Schätzungsberechtigung bestehen, wenn die Verprobungsergebnisse der Höhe nach nicht unbedeutend und geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen

<sup>55</sup> VwGH 29. 9. 1987.

<sup>56</sup> Stoll, 1994, 1218.

<sup>57</sup> VwGH 20. 10. 1999.

<sup>58</sup> VwGH 19. 12. 1990.

gen in Zweifel zu z  
Umsatz, der ATS 3  
den nicht automati  
des Abgabepflicht  
schnittssätze maßg  
kurrenten kalkulie  
abgeleitet werden.<sup>6</sup>  
Eheprobleme eines  
der Behörde aus d  
einzugehen.<sup>61</sup>

### 3.5.3. Verletzung

Kommt der Abgab  
rung nicht nach, sc  
steuerungsgrundla  
aus welchen Quell  
zungsbefugnis der  
ckung des Lebens  
gung zu lösende S:

Indizien wie, i  
schaltet, ihm Tätig  
Einrichtungen bzw  
handen ist, sprech  
„offiziell“ bloß N  
gegeben.<sup>64</sup>

### 3.5.4. Fehlen von

Da die Schätzung  
nicht relevant sein  
Unterlagen nicht  
jaht, wenn Unterl  
werden.<sup>65</sup>

Abrechnungsb  
Büchern oder Auf  
§ 132 Abs 1 BAO

<sup>59</sup> VwGH 25. 5. 200

<sup>60</sup> Ritz, 2005, § 184

<sup>61</sup> VwGH 21. 9. 200

<sup>62</sup> VwGH 22. 4. 199

<sup>63</sup> VwGH 29. 11. 20

<sup>64</sup> VwGH 2. 7. 2002

<sup>65</sup> Ritz, 2005, § 184

gen in Zweifel zu ziehen (zB Kalkulationsdifferenz von 3 % bezogen auf den gesamten Umsatz, der ATS 36 Mio entspricht).<sup>59</sup> Auch Abweichungen um mehr als 10 % begründen nicht automatisch eine Schätzungsbefugnis. So sind insbesondere die Verhältnisse des Abgabepflichtigen und nicht bloß ausschließlich die branchenüblichen Durchschnittssätze maßgeblich. Allein aus dem Umstand, dass jemand knapper als die Konkurrenten kalkuliert, kann noch keine inhaltliche Fehlerhaftigkeit der Buchführung abgeleitet werden.<sup>60</sup> Auf Einwände des Abgabepflichtigen (zB Konjunkturreinbruch, Eheprobleme eines Kleinunternehmers) gegen die Annahme einer Schätzungsbefugnis der Behörde aus dem Grunde einer sachlichen Unrichtigkeit der geführten Bücher ist einzugehen.<sup>61</sup>

### 3.5.3. Verletzung der Offenlegungspflicht

Kommt der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht nach, so hat schon aufgrund dieses Umstandes die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.<sup>62</sup> Wenn der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreitet, löst dies die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs 2 BAO aus. Bei der Aufklärung der Deckung des Lebensunterhaltes handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (Schätzung nach dem Lebensaufwand).<sup>63</sup>

Indizien wie, dass der Abgabepflichtige Insetrate betreffend Puschertätigkeiten schaltet, ihm Tätigkeiten für namentlich bekannte Personen nachgewiesen werden und Einrichtungen bzw entsprechendes Werkzeug für die Ausführung von Tätigkeiten vorhanden ist, sprechen für steuerlich relevante Einkünfte des Abgabepflichtigen, der „offiziell“ bloß Notstandshilfe bezieht. Die Berechtigung für eine Schätzung ist somit gegeben.<sup>64</sup>

### 3.5.4. Fehlen von Unterlagen

Da die Schätzungsverpflichtung nicht von einem Verschulden abhängig ist, kann es nicht relevant sein, aus welchen Gründen die für die Abgabenbemessung maßgeblichen Unterlagen nicht mehr vorhanden sind. Eine Schätzungsbefugnis wird sogar dann bejaht, wenn Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht (§ 132 BAO) vernichtet werden.<sup>65</sup>

Abrechnungsbelege, die der Abrechnung der Einnahmen dienen, sind zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörige Belege im Sinne des § 131 Abs 1 Z 5 und des § 132 Abs 1 BAO. Zudem sind sie jedenfalls sonstige Unterlagen, die gem § 132 Abs 1

<sup>59</sup> VwGH 25. 5. 2004.

<sup>60</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 9.

<sup>61</sup> VwGH 21. 9. 2005.

<sup>62</sup> VwGH 22. 4. 1999.

<sup>63</sup> VwGH 29. 11. 2006.

<sup>64</sup> VwGH 2. 7. 2002.

<sup>65</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 10.

BAO für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind. Diese Unterlagen sind aufzubewahren, ohne dass es noch einer besonderen gesetzlichen Anordnungen bedarf.<sup>66</sup>

Für die Frage, ob der Abgabepflichtige seine Verpflichtung nach § 127 Abs 1 BAO verletzt hat, kommt es nicht darauf an, ob das Wareneingangsbuch „während der Betriebsprüfung vorhanden“ ist. Entscheidend ist vielmehr, dass ein Wareneingangsbuch im geprüften Zeitraum tatsächlich (den Bestimmungen des § 128 BAO entsprechend) geführt wird und dieses der Abgabenbehörde vorgelegt wird.<sup>67</sup>

Schmierzettel, „auf welchen die Erlöse für das Kassabuch aufgezeichnet werden“, kommt der Charakter von Belegen zu, welche die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen ermöglichen und für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind.<sup>68</sup>

### 3.6. Methoden der Schätzung

Obwohl die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht,<sup>69</sup> müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren ist auf das Ziel zu richten, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.<sup>70</sup> Dabei können mehrere Methoden kombiniert werden. Grundsätzlich ist jene Methode zu bevorzugen, die sich auf die meisten gesicherten Ausgangspositionen stützen kann.<sup>71</sup>

Die gängigsten Schätzungsmethoden sind der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag.<sup>72</sup>

#### 3.6.1. Äußerer Betriebsvergleich

Bei diesem Vergleich werden die Ergebnisse anderer gleichartiger Betriebe im gleichen Zeitraum übernommen. Die Abgabenbehörde übernimmt die Aufschlagssätze von Betrieben gleicher Art, Größe, Struktur und Lage und wendet diese auf den zu beurteilenden Betrieb an. Individuelle Verhältnisse des Betriebes sind durch entsprechende Korrekturen zu berücksichtigen.<sup>73</sup> Dem Abgabepflichtigen steht nach älterer Judikatur<sup>74</sup> kein Anspruch auf Bekanntgabe der Vergleichsbetriebe zu, doch darf sich der Vorhalt eines höheren Rohgewinnaufschlages bei diesen Betrieben nicht allein auf die Mittei-

<sup>66</sup> VwGH 23. 5. 1990.

<sup>67</sup> VwGH 27. 5. 2003.

<sup>68</sup> VwGH 14. 12. 1995; 21. 9. 1982, 0080 bis 0082; 25. 11. 1986; 22. 9. 1987, 0039; 24. 11. 1987; 23. 5. 1990; 23.5.1990.

<sup>69</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 12 mit mehreren Nachweisen aus der Judikatur.

<sup>70</sup> VwGH 18. 7. 2001; 27. 2. 2002 uvm.

<sup>71</sup> Stoll, 1994, 1932.

<sup>72</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 12.

<sup>73</sup> Stoll, 1994, 1932 f; Schöftner, C 3, 11.

<sup>74</sup> VwGH 7. 4. 1961.

lung einer Ziffer bei betrieblichen Verhã

Nach der jüngeren zugrunde zu Betriebe ermittelt v Geheimhaltungspf und bei welchen E Abgabepflichtiger jenem des Steuerp Betriebes vorlieger ver Querschnitt he Abgabepflichtige halten, die sich au derartiger Betriebs chend Parteiengeh Beweismittel ist ur Beispiele für einen

- die Schätzung i Kilometerertrag Betriebes;<sup>77</sup>
- die Schätzung Abgabepflicht
- die Heranziehu Schwund in Tr:

#### 3.6.2. Innerer Be

Bei dieser Method innerhalb eines Bet dieser Methode se triebsstruktur, Bet im Vergleichszeit satz bzw der Loh rechnet, die dann gleich berücksichtigt

<sup>75</sup> VwGH 28. 5. 199

<sup>76</sup> Vgl Ritz, 2005, §

<sup>77</sup> VwGH 24. 9. 200

<sup>78</sup> VwGH 21. 1. 199

<sup>79</sup> Vgl Ritz, 2005, §

<sup>80</sup> UFS 30. 4. 2004.

<sup>81</sup> VwGH 5. 5. 1992

<sup>82</sup> Stoll, 1994, 1932

lung einer Ziffer beschränken. Dem Steuerpflichtigen muss ermöglicht werden, zu den betrieblichen Verhältnissen der Vergleichsbetriebe Stellung zu nehmen.

Nach der jüngeren Rechtsprechung<sup>75</sup> ist jedoch problematisch, wenn die der Schätzung zugrunde zu legenden Werte durch Einsichtnahme in die Ergebnisse anderer Betriebe ermittelt werden. Dem Abgabepflichtigen darf wegen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) nicht bekannt gegeben werden, in welcher Weise und bei welchen Betrieben diese Werte ermittelt wurden. Es ist daher dann für den Abgabepflichtigen nicht erkennbar, ob die herangezogenen Betriebe tatsächlich mit jenem des Steuerpflichtigen vergleichbar sind bzw. ob Besonderheiten des einzelnen Betriebes vorliegen, ob die Werte korrekt ermittelt worden sind und ob ein repräsentativer Querschnitt herangezogen wurde. In Ermangelung dieser Informationen kann der Abgabepflichtige den von der Behörde herangezogenen Werten nur solche entgegenhalten, die sich aus allgemeinen Untersuchungen ergeben haben. Damit wird sich ein derartiger Betriebsvergleich auf Beweismittel stützen, hinsichtlich derer nicht ausreichend Parteigehör gewährt werden kann. Eine Verwertung derartiger „geheimer“ Beweismittel ist unzulässig und daher als Grundlage für eine Schätzung ungeeignet.<sup>76</sup>

Beispiele für einen (zulässigen) äußeren Betriebsvergleich sind:

- die Schätzung der Bemessungsgrundlagen bei einem Taxiunternehmen anhand des Kilometerertrages unter Berücksichtigung der Besonderheiten des gegenständlichen Betriebes;<sup>77</sup>
- die Schätzung der monatlichen Getränkeumsätze unter Bezugnahme auf den vom Abgabepflichtigen im selben Gemeindebezirk geführten Bordellbetrieb;<sup>78</sup>
- die Heranziehung branchengleicher oder -ähnlicher Betriebe zum Vergleich<sup>79</sup> (zB Schwund in Trafiken<sup>80</sup>).

### 3.6.2. Innerer Betriebsvergleich

Bei dieser Methode werden die Ergebnisse oder bestimmte Größen und Relationen innerhalb eines Betriebes durch mehrere Jahre hindurch verglichen.<sup>81</sup> Die Anwendung dieser Methode setzt voraus, dass die tatsächlichen Verhältnisse (Betriebsumfang, Betriebsstruktur, Betriebsspannen, Beschäftigungsgrad, Währungsverhältnisse, Zinssätze) im Vergleichszeitraum gleich geblieben sind. Im Wesentlichen werden der Wareneinsatz bzw. der Lohnersatz dem Erlös gegenübergestellt und daraus Aufschlagsätze errechnet, die dann über die Jahre hinweg verglichen werden.<sup>82</sup> Ein äußerer Betriebsvergleich berücksichtigt die individuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten weniger und ist

<sup>75</sup> VwGH 28. 5. 1998.

<sup>76</sup> Vgl Ritz, 2005, § 166 Tz 7.

<sup>77</sup> VwGH 24. 9. 2003.

<sup>78</sup> VwGH 21. 1. 1998.

<sup>79</sup> Vgl Ritz, 2005, § 184 Tz 13.

<sup>80</sup> UFS 30. 4. 2004.

<sup>81</sup> VwGH 5. 5. 1992.

<sup>82</sup> Stoll, 1994, 1932 f; Schöftner, C 3, 12.

daher gegenüber dem inneren Betriebsvergleich als die gröbere Schätzungsmethode anzusehen.<sup>83</sup>

### 3.6.3. Schätzung nach dem Lebensaufwand oder Vermögenszuwachs

Vermögensentwicklungen, insbesondere Vermögenserhöhungen, lassen Rückschlüsse auf die Herkunft des Vermögens und damit auf Erträge als Ursachen der Vermögenvermehrung zu. Diese wird mittels einer so genannten Vermögenszuwachsrechnung festgestellt. Dieser Rechnung liegt der Gedanke einer die betriebliche und private Sphäre umfassenden Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Zeitraumes zugrunde, wobei von folgender Erwägung ausgegangen wird: Ein Abgabepflichtiger kann in einem bestimmten Zeitraum einen erzielten Vermögenszuwachs nur aus steuerpflichtigem Einkommen, aus nicht der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünften, aus steuerfreien Einnahmen oder aus einmaligen Vermögensanfällen, etwa Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden, erzielt haben.

Während dieses Berechnungszeitraumes muss der Abgabepflichtige vom berechneten Gesamteinnahmen- bzw Gesamtausgabenüberschuss seinen und den seiner Familie zu gewährenden Lebensunterhalt getätigt haben. Der Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung ist eigen, dass mehrere aufeinanderfolgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil die ermittelten Vergleichsgrößen eines einzigen Einkommensermittlungszeitraumes nicht ausreichende Anhaltspunkte für die Schätzung bieten können.<sup>84</sup>

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes<sup>85</sup> rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Zudem muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Gleiches gilt,<sup>86</sup> wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. Keine rechtliche Grundlage bietet die Bestimmung des § 184 BAO der Abgabenbehörde hingegen dafür, ungeklärte Beträge einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht feststellbar ist. Die aus der Verletzung der Pflicht des § 119 BAO durch den Abgabepflichtigen herrührende Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs 2 BAO verlagert die Beweislast derart, dass die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben ist, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat.<sup>87</sup> Das bedeutet aber nur, dass die Abga-

<sup>83</sup> VwGH 7. 4. 1961.

<sup>84</sup> UFS 2. 6. 2005.

<sup>85</sup> VwGH 24. 10. 2005.

<sup>86</sup> VwGH 31. 7. 2002.

<sup>87</sup> VwGH 27. 3. 1973; 24. 11. 1987; 4. 9. 1992; 24. 9. 1996.

benbehörde dem S Einkunftsarten nicht Ausmaß vermehrt Befugnis.<sup>88</sup>

### 3.6.4. Kalkulatori

Die Abgabenbehörde einer geeigneten Besondere Verhältnisse, bes (Besonderheiten sich aus Branc und Ausgangsrech Rechnung zu trage hohen Rohaufschle vollständige Darle; ermittelten durchsc die Behörde von ei

### 3.6.5. Der Sicherl

Bei mangelhaften . nermaßen nicht ver net wurden. Daher zung ein Sicherhei messungsgrundlag risch – geschätzt, den.<sup>92</sup>

Die Höhe des S geln und vermutet vermuteten Fehlbe selben führen.

Wurde durch S etwa Differenzen z es nicht unangeme einem entsprechen ständigkeiten auszi

Es kann auch di men, wenn nähere

<sup>88</sup> VwGH 24. 9. 1996

<sup>89</sup> Stoll, 1994, 1934.

<sup>90</sup> VwGH 24. 6. 2004

<sup>91</sup> Vgl VwGH 22. 2. .

<sup>92</sup> VwGH 26. 2. 2004

<sup>93</sup> VwGH 19. 3. 1985

benbehörde dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und ist insoweit eine zwangsläufige Konsequenz der Schätzungsbefugnis.<sup>88</sup>

### 3.6.4. Kalkulatorische Schätzung

Die Abgabenbehörde ermittelt in einer Aufschlagsrechnung einen Teilumsatz aufgrund einer geeigneten Basis (Wareneinsatz, Lohneinsatz). Dabei sind nicht nur branchentypische Verhältnisse, sondern insbesondere auch die Eigenheiten des betreffenden Betriebes (Besonderheiten, Marktbedingungen) zu berücksichtigen. Die Rohaufschläge ergeben sich aus Branchenerfahrungen der Behörde oder aus dem Vergleich der Eingangs- und Ausgangsrechnungen. Dabei ist stets den besonderen betrieblichen Bedingungen Rechnung zu tragen. Wenn in einem Betrieb Waren ihrer Natur nach mit verschiedenen hohen Rohaufschlagssätzen gehandelt werden, kann der Abgabepflichtige durch eine vollständige Darlegung seines Wareneinsatzes die Unrichtigkeit des von der Behörde ermittelten durchschnittlichen Rohaufschlags einwenden.<sup>89</sup> Geschieht dies nicht, kann die Behörde von einem Durchschnittsrohauflschlag ausgehen.<sup>90</sup>

### 3.6.5. Der Sicherheitszuschlag

Bei mangelhaften Aufzeichnungen ist es wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Daher wird für diese unentdeckten Verkürzungen als Element der Schätzung ein Sicherheitszuschlag (Gefährdungs- oder Risikozuschlag) den ermittelten Bemessungsgrundlagen aufgeschlagen.<sup>91</sup> Werden die Einnahmen global – etwa kalkulatorisch – geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag hinzugeschätzt werden.<sup>92</sup>

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises zu richten und soll den vermuteten Fehlbeträgen im Rechenwerk entsprechen und somit zu einer Korrektur desselben führen.

Wurde durch Stichproben festgestellt, dass zu geringe Entgelte erklärt wurden, weil etwa Differenzen zwischen Belegen und Eintragungen in Aufzeichnungen bestehen, ist es nicht unangemessen, den Sicherheitszuschlag für den ungeprüft gebliebenen Teil in einem entsprechenden Vielfachen der aus Anlass der Stichproben festgestellten Unvollständigkeiten auszumessen.<sup>93</sup>

Es kann auch die griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen

<sup>88</sup> VwGH 24. 9. 1996.

<sup>89</sup> Stoll, 1994, 1934.

<sup>90</sup> VwGH 24. 6. 2004.

<sup>91</sup> Vgl VwGH 22. 2. 2007.

<sup>92</sup> VwGH 26. 2. 2004; Ritz, 2005, § 184 Tz 18.

<sup>93</sup> VwGH 19. 3. 1985.

sind. Diese Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, aber auch an den Einnahmeverkürzungen orientieren.<sup>94</sup> Eine griffweise Schätzung kommt insbesondere in Betracht, wenn der Abgabenbehörde mit der Vernichtung nahezu aller Belege die Möglichkeit genommen ist, aus dem Rechenwerk des Abgabepflichtigen verlässliche innerbetriebliche Kennzahlen zu ermitteln und überdies auch begründete Zweifel an maßgeblichen Bilanzpositionen und Aufwandspostitionen (Lieferantenverbindlichkeiten, Wareneinsatz, Lohnaufwand) bestehen.<sup>95</sup> Bei der Methode der griffweisen Schätzung kann das so ermittelte Ergebnis nicht begründet werden. Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung und erscheint das mit dieser Methode gefundene Ergebnis nicht sachwidrig, dann belastet das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses – entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht – den auf diese Weise zustande gekommenen Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit.<sup>96</sup>

Da die Abgabenbehörde bei dieser Methode den tatsächlichen Gegebenheiten so nahe wie möglich kommen soll, darf ein Sicherheitszuschlag keinesfalls ein Strafzuschlag sein.<sup>97</sup>

#### 4. Zusammenfassung

Durch die Vernichtung von Büchern und Aufzeichnungen, die Unmöglichkeit die Bemessungsgrundlagen zu ermitteln (zB mangels aufgefundener Unterlagen im Konkursverfahren) oder das Auftreten inhaltlicher oder formeller Buchführungsmängel, werden die Erklärungs- und Offenlegungspflichten grundsätzlich nicht berührt. Offen gelegt kann ein abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nur so weit werden, als dieser für den Abgabepflichtigen erschließbar ist. Gleiches gilt auch für die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde. Wo Aufklärungsbedarf besteht, tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ein. Die Schätzungspflicht ist als letztes Mittel und letzte Stufe des Ermittlungs- und Beweisverfahrens anzusehen. Diese behördliche Verpflichtung basiert auf dem objektiv feststellbaren Umstand (Schätzungsgrund), dass durch direkte Beweisführung die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Die Schätzungsmethode ist so zu wählen, dass das so erzielte Ergebnis den wahren Gegebenheiten am nächsten kommt. Diese Methode der Ermittlung von Bemessungsgrundlagen hat schon aufgrund des Wesens der Schätzung einen gewissen Grad an Ungenauigkeit in sich. Aus diesem Grunde hat sich jede Schätzungsmethode so weit als möglich an den als erwiesen anzusehenden Sachverhaltselementen zu orientieren.

<sup>94</sup> VwGH 18. 2. 1999; 20. 12. 1994.

<sup>95</sup> VwGH 10. 5. 1988.

<sup>96</sup> VwGH 9. 12. 1992.

<sup>97</sup> Ritz, 2005, § 184 Tz 18.

#### Literaturverzeichnis

**BMF, 2003**  
Offenlegungspflicht

**Ellinger/Iro/Kram**  
Bundesabgabenordn.

**Fraberger, 2006**  
Handels- und steuerrechtliche  
Rechtsprechung, in:

**Huber-Mandl, 2006**  
In: Kanduth-Kristen

**Kanduth-Kristen/**  
Insolvenzen und S

**Koller/Schuh/Woi**  
Handbuch zur Praxis  
Schuh/Woischitzs

**Laudacher, 2006**  
Nicht ordnungsge  
26/2006, 745.

**Mitterer/Hübl, 2006**  
Betrugsbekämpfung  
Unternehmer, in: S

**Ritz, 2005**  
Bundesabgabenordn.  
§ 115 Tz 6, 8, 9, 1  
Tz 7; § 184 Tz 3, 4

**Ritz, 2003**  
In: SWI 2003, 109

**Schöftner, 2001**  
In: Koller/Schuh/W

**Stoll, 1994**  
BAO, Kommentar

#### Judikaturverzeichnis

UFS 5. 3. 2007, R  
UFS 16. 6. 2006, I  
UFS 2. 6. 2005, R  
UFS 30. 4. 2004, I

VwGH 22. 2. 200  
VwGH 21. 2. 200

**Literaturverzeichnis****BMF, 2003**

Offenlegungspflicht gem. 119 BAO, in: SWK 6/2003, 246.

**Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, 2001**

Bundesabgabenordnung<sup>3</sup> (Loseblatt), § 184 Anm 8.

**Fraberger, 2006**

Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflichten im Konkurs im Wandel der Rechtsprechung, in: taxlex 2006, 427.

**Huber-Mandl, 2006**

In: Kanduth-Kristen/Treer (Hrsg), Insolvenzen und Steuern, 33, 41, 42.

**Kanduth-Kristen/Treer (Hrsg), 2006**

Insolvenzen und Steuern, in: SWK-Sonderheft, Wien.

**Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg), 1990**

Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (Loseblattausgabe), in: Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung I, Wien.

**Laudacher, 2006**

Nicht ordnungsgemäß ausgefüllte Formulare sind keine Steuererklärungen, in: SWK 26/2006, 745.

**Mitterer/Hübl, 2007**

Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 – Auswirkungen auf die Aufzeichnungspflichten der Unternehmer, in: SWK 28/2007, S 778.

**Ritz, 2005**

Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, Wien, § 111 Tz 2; § 115 Tz 6, 8, 9, 13, 15, 16; § 119 Tz 2; § 120 Tz 2; § 133 Tz 6, 11; § 163 Tz 2; § 166 Tz 7; § 184 Tz 3, 9, 10, 12, 13, 18.

**Ritz, 2003**

In: SWI 2003, 109.

**Schöftner, 2001**

In: Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung I, C 3, 11/12.

**Stoll, 1994**

BAO, Kommentar, Wien, 1196, 1218, 1273, 1497, 1515, 1906-1908, 1932-1934.

**Judikaturverzeichnis**

UFS 5. 3. 2007, RV/1109-L/06;

UFS 16. 6. 2006, RV/0452-L/06;

UFS 2. 6. 2005, RV/0172-W/02;

UFS 30. 4. 2004, RV/0173-L/04.

VwGH 22. 2. 2007, 2005/14/0111;

VwGH 21. 2. 2007, 2005/17/0088;

Johann Fischerlehner

---

VwGH 29. 11. 2006, 2002/13/0227;  
VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0263;  
VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0265;  
VwGH 9. 9. 2004, 99/15/0250;  
VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0015;  
VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0174;  
VwGH 25. 5. 2004, 2000/15/0185;  
VwGH 26. 2. 2004, 2003/16/0366;  
VwGH 26. 1. 2004, 2000/17/0172;  
VwGH 24. 9. 2003, 99/13/0094;  
VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0072;  
VwGH 31. 7. 2002, 98/13/0194;  
VwGH 2. 7. 2002, 2002/14/0016;  
VwGH 28. 5. 2002, 98/14/0097;  
VwGH 25. 4. 2002, 2000/15/0032;  
VwGH 27. 2. 2002, 97/13/0149;  
VwGH 28. 11. 2001, 96/13/0210;  
VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0118;  
VwGH 18. 7. 2001, 98/13/0061, 99/13/0217;  
VwGH 30. 11. 1999, 94/14/0173;  
VwGH 20. 10. 1999, 93/13/0063;  
VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0156;  
VwGH 18. 2. 1999, 96/15/0050;  
VwGH 17. 12. 1998, 94/15/0038;  
VwGH 28. 10. 1998, 98/14/0091;  
VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0260;  
VwGH 23. 4. 1998, 97/15/0076;  
VwGH 26. 1. 1998, 97/17/0035;  
VwGH 21. 1. 1998, 96/16/0126;  
VwGH 18. 12. 1997, 96/16/0143;  
VwGH 28. 10. 1997, 97/14/0121;  
VwGH 25. 6. 1997, 97/15/0058;  
VwGH 15. 5. 1997, 95/15/0093;  
VwGH 24. 9. 1996, 95/13/0214;  
VwGH 14. 12. 1995, 93/15/0102;  
VwGH 30. 5. 1995, 93/13/0217;  
VwGH 20. 12. 1994, 90/14/0211, 93/14/0173;  
VwGH 23. 6. 1994, 92/17/0106;  
VwGH 17. 3. 1994, 91/14/0193;  
VwGH 25. 2. 1994, 93/17/0406;  
VwGH 16. 11. 1993, 89/14/0139;  
VwGH 15. 6. 1993, 90/14/0213;  
VwGH 9. 12. 1992, 91/13/0094;  
VwGH 4. 9. 1992, 90/13/0164;  
VwGH 5. 8. 1992, 88/13/0002;

VwGH 2. 6. 1992, ;  
VwGH 5. 5. 1992, ;  
VwGH 19. 12. 1990;  
VwGH 11. 12. 1990;  
VwGH 23. 5. 1990;  
VwGH 16. 3. 1989;  
VwGH 10. 5. 1988;  
VwGH 11. 12. 1988;  
VwGH 24. 11. 1988;  
VwGH 29. 9. 1987;  
VwGH 22. 9. 1987;  
VwGH 3. 3. 1987,  
VwGH 25. 11. 1986;  
VwGH 3. 11. 1986;  
VwGH 15. 7. 1986;  
VwGH 19. 3. 1985;  
VwGH 21. 9. 1982;  
VwGH 12. 9. 1978;  
VwGH 27. 3. 1973;  
VwGH 3. 12. 1971;  
VwGH 8. 4. 1970,  
VwGH 4. 12. 1968;  
VwGH 23. 4. 1968;  
VwGH 7. 4. 1961,

VwGH 2. 6. 1992, 87/14/0160, 88/14/0080;  
VwGH 5. 5. 1992, 92/14/0018;  
VwGH 19. 12. 1990, 86/13/0094;  
VwGH 11. 12. 1990, 89/14/0109;  
VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0280, 0281;  
VwGH 16. 3. 1989, 89/14/0024;  
VwGH 10. 5. 1988, 87/14/0104;  
VwGH 11. 12. 1987, 86/17/0101;  
VwGH 24. 11. 1987, 86/14/0098;  
VwGH 29. 9. 1987, 86/14/0058;  
VwGH 22. 9. 1987, 85/14/0038, 0039;  
VwGH 3. 3. 1987, 86/14/0130;  
VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0043, 0109;  
VwGH 3. 11. 1986, 84/15/0197;  
VwGH 15. 7. 1986, 83/14/0203, 0209;  
VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0144;  
VwGH 21. 9. 1982, 81/14/0070, 0080–0082;  
VwGH 12. 9. 1978, 1511/75;  
VwGH 27. 3. 1973, 2127/71;  
VwGH 3. 12. 1971, 2215/70;  
VwGH 8. 4. 1970, 1415/68;  
VwGH 4. 12. 1968, 0342/67;  
VwGH 23. 4. 1965, 1911/64;  
VwGH 7. 4. 1961, 1768/60.