

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/26 97/13/0143

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.09.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde der "T" Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Mag. Johannes Schreiber, Rechtsanwalt in Wien I, Kärntnerstraße 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 5. Juni 1997, GZ GA 11-91/2005/05, betreffend Umsatzsteuer 1980 bis 1986, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1980 bis 1988 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1982, 1983, 1984 und 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

An der beschwerdeführenden GmbH waren die Ehegatten Ing. Karl F. (Geschäftsanteil bis 4.12.1980 S 21.000,--, bis 12.3.1985 S 189.000,-- und ab 12.3.1985 S 250.000,--) und Huberta F. (Geschäftsanteil bis 12.3.1985 S 94.500,--, ab 12.3.1985 S 125.000,--) sowie deren Sohn Karl F. jun. (Geschäftsanteil bis 12.3.1985 S 94.500,-- und ab 12.3.1985 S 125.000,--) beteiligt. Die Beschwerdeführerin war an der S. GmbH mit 25 % beteiligt.

In den Jahren 1985 bis 1989 wurde sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der S. GmbH, an welcher Gesellschaft außer der Beschwerdeführerin die Ehegatten Ing. Karl und Huberta F und deren Sohn Karl F. jun. ebenfalls beteiligt waren, eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. Dabei wurden umfangreiche Erhebungen durchgeführt, wobei vielfältiges Beweismaterial sichergestellt wurde. Zahlreiche Personen wurden durch die Abgabenbehörden und Finanzstrafbehörden als Zeugen und Auskunftspersonen vernommen. Die Beschwerde gegen die in der Folge im Instanzenzug an die S. GmbH ergangenen Bescheide wurde mit hg Erkenntnis vom 24. Februar 1993, ZI 91/13/0198, als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin betrieb im ersten Wiener Gemeindebezirk ein Reisebüro sowie im 10. Bezirk eine Frühstückspension (im Verwaltungsverfahren auch als Hotel bezeichnet), in der im Auftrag des Bundesministeriums für Inneres polnische Flüchtlinge untergebracht worden waren.

Die Prüfungsorgane ermittelten auf Grund einer Vermögensdeckungsrechnung, die sich auf eine große Anzahl hervorgekommener Sparbücher stützte, verdeckte Gewinnausschüttungen zu Gunsten der Gesellschafter. Diese Vermögensdeckungsrechnung wurde überdies auf den Umstand gestützt, dass verschiedene Betriebsausgaben durch Verwendung von Scheinrechnungen vorgetäuscht worden seien. Weiters wurden Feststellungen über nicht verbuchte Erlöse getroffen.

Gegen die nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurde Berufung erhoben. Nach einem länger andauernden Berufungsverfahren und nach Ergehen des angeführten hg Erkenntnisses ZI 91/13/0198, dem zum Teil derselbe Sachverhalt hinsichtlich eines identischen Personenkreises zu Grunde lag, wurde die Berufung zum Teil abgewiesen, zum Teil wurde ihr Folge gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

#### 1. Ungeklärter Vermögenszuwachs

Im Prüfungsbericht wurde zunächst die Auffassung vertreten, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht ordnungsgemäß gewesen sei. Begründet wurde diese Feststellung damit, die Buchhaltung sei in weiten Bereichen in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt worden. Ein- und Ausgangsrechnungen seien in erheblichem Umfang erst anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses nachgebucht worden. Das Anlagenverzeichnis sei äußerst unübersichtlich. In der Frühstückspension würden keine Kopien über angeblich ausgestellte Nächtigungsbelege aufbewahrt. Hoteljournal und Meldebuch seien nicht ordnungsgemäß geführt worden; Dauergäste und Reisegruppen seien zum Teil nicht eingetragen worden. Das in Form einer Schmieraufzeichnung mit Bleistift geschriebene Hoteljournal weise zahlreiche Radierungen und Ausbesserungen auf. Die Belegablage sei ebenfalls mangelhaft, weil nach einzelnen Unterlagen oft mit erheblichem Zeitaufwand gesucht werden müsse.

Nach den weiteren Ausführungen im Prüfungsbericht sei schon zu Beginn der Prüfung festgestellt worden, dass bei der Beschwerdeführerin Konten mit der Bezeichnung "Sparbuch" geführt worden seien. Die Aufforderung nach Vorlage der Sparbücher sei zunächst mit dem Hinweis abgelehnt worden, dass die Sparbücher saldiert und nicht aufbewahrt worden seien. Es sei ein Schreiben der Y. Bank vorgelegt worden, wonach eine Rekonstruktion der Sparbücher nicht möglich sei, weil die Sparbuchnummern von der Beschwerdeführerin nicht notiert worden seien. Nach einem Wechsel des steuerlichen Vertreters seien am 15. Mai 1986 drei auf die Beschwerdeführerin lautende Sparbücher übergeben worden. Ing. Karl F. habe erklärt, diese Sparbücher seien diejenigen, die in der Buchhaltung ihren Niederschlag gefunden hätten. Dem hielt die Prüferin im Bericht entgegen, mit Ausnahme weniger Einlagen und Auszahlungen hätten die Buchungen auf den Sparbüchern weder betragsmäßig noch zeitmäßig mit den Buchungen auf den Sparkonten der Buchhaltung übereingestimmt. Für die Jahre 1980 und 1981 seien keine Sparbücher vorgelegt worden, obwohl auch in diesen Jahren auf dem Konto "Sparbuch" Buchungen erfolgt seien. Ing. Karl F. habe dazu ausgeführt, dass er auf die Sparbücher zwecks besserer Verzinsung auch private Gelder einbezahlt habe. Die auf den Sparbüchern ausgewiesenen Guthabensstände und die Zinsen seien daher sowohl der Beschwerdeführerin als auch ihm privat zuzurechnen. In der Folge seien bei einer am 20. Februar 1987 vorgenommenen Hausdurchsuchung weitere Sparbücher mit erheblichen Einlageständen aufgefunden worden. Nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens seien bei der Y Bank weitere Sparbücher festgestellt worden, die der Beschwerdeführerin und Ing. Karl F. zuzurechnen gewesen seien.

Wie in einer Stellungnahme der Prüfungsorgane zu der in der Folge erhobenen Berufung näher ausgeführt wurde, seien anlässlich einer am 20. Februar 1987 vorgenommenen Hausdurchsuchung sechs weitere auf Überbringer lautende Sparbücher vorgefunden worden, wovon jedoch drei als auf "Karl F. jun." lautend im weiteren Verfahren nicht mehr berücksichtigt worden seien. Alle Sparbücher seien bei einer Zweigstelle der Y.-Bank geführt worden. Die auf den vorgelegten Sparbüchern aufscheinenden Buchungen seien anhand der Strazzen des jeweiligen Bankschalters geprüft worden. Dabei seien anhand von Abhebungen von einem Sparbuch und Einzahlungen auf ein anderes Sparbuch in der nächsten Zeile der Strazza durch zeit- und betragsmäßige Übereinstimmung eine Reihe weiterer Sparbücher

festgestellt worden. Die auf diese Weise eruierten Sparbücher hätten auf Hotel L., T.(= Beschwerdeführerin), S. (= Beschwerdeführerin zu ZI 91/13/0198), Ing. Karl F. mit Losungswort "Huberta", G. GmbH mit Losungswort "Finanzamt" sowie auf Überbringer mit den Losungswörtern "Hotel", "Karl", "Karli" und "Huberta" gelaftet.

Im Prüfungsverfahren ergingen Aufforderungen vom 23. September 1987, 12. Oktober 1987, 5. April 1988, vom 30. Mai 1988, und vom 13. September 1988, die Herkunft der auf den genannten Sparbüchern aufscheinenden Guthaben aufzuklären. Der Gesellschafter Ing. Karl F. wurde bereits am 13. November 1987 befragt, wobei er aussagte, er schließe aus, dass die Sparbücher mit der Beschwerdeführerin bzw. der S. GmbH "etwas zu tun haben."

Auf Grund der Geldbewegungen auf den vorgefundenen Sparbüchern errechnete die Prüferin für den Prüfungszeitraum einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs von S 9,125.828,-, wovon S 2,759.052,- auf Zinsen entfielen. Bei diesen Berechnungen seien die dem Gesellschafter Ing. Karl F. zuzuordnenden privaten Einnahmen aus einer Unfallversicherung, dem Verkauf einer Tabak-Trafik, eines Badehauses und eines Baugrundes sowie die dem Karl. F. jun. zuzuordnenden Beträge außer Ansatz gelassen worden.

Der unaufgeklärte Vermögenszuwachs wurde zunächst unter Bedachtnahme auf die festgestellten nicht verbuchten Einnahmen und die in den so genannten Scheinrechnungen ausgewiesenen Beträgen auf die S. GmbH und die Beschwerdeführerin hinsichtlich aller Streitjahre aufgeteilt. Die Beträge wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter Ing. Karl F. angesehen und den einzelnen Jahren mit folgenden Beträgen zugeordnet:

1980	S 320.324,-
1981	S 790.660,-
1982	S 875.095,-
1983	S 709.453,-
1984	S 575.053,-
1985	S 145.806,-

Die Zurechnung wurde von der Prüferin überdies damit begründet, dass aus der Verpachtung von Konzessionen Erlöse in Höhe von S 993.580,- nicht erklärt worden seien. Weiters seien Betriebsausgaben in Höhe von S 5,137.404,- zu Unrecht auf Grund von Scheinrechnungen geltend gemacht worden.

Zu dem Faktum der von der Prüferin als Scheinrechnungen bezeichneten Eingangsrechnungen wurde im Prüfungsbericht zunächst hinsichtlich der Rechnungen der E.W. GmbH ausgeführt, die Kasseneingänge über angebliche Zahlungen hätten mit den Buchungen der Beschwerdeführerin weder zeit- noch betragsmäßig übereingestimmt. Der überwiegende Teil der für die Scheinrechnungen entrichteten Zahlungen sei über das Konto "Sparbuch" verbucht worden, ohne dass dies in den vorliegenden Sparbüchern eine Deckung gefunden habe. Der Geschäftsführer habe überdies keine Eingangsbelege über das von ihm an die Beschwerdeführerin gelieferte Material vorlegen können. Er habe auch die mit der Verrichtung der in Rechnung gestellten Arbeiten betrauten Arbeitnehmer nicht benennen können. Keiner der von der Prüferin befragten Arbeitnehmer habe angegeben, die der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Leistungen durchgeführt zu haben. Der Geschäftsführer J.W. habe am 13. März 1987 in einer umfangreichen Niederschrift zu Protokoll gegeben, dass er eine Reihe von Gefälligkeitsrechnungen an die Beschwerdeführerin und die S. GmbH ausgestellt habe. Dafür habe er ein kleines Entgelt und die ausgewiesene Mehrwertsteuer erhalten. Die Rechnungen der E.W. GmbH an die Beschwerdeführerin hätten eine Netto-Summe von S 837.455,- und die Vorsteuerbeträge die Summe von S 167.482,80 ausgemacht.

Ebenso wie im Falle der S. GmbH (vgl. hg ZI 91/13/0198) hatte die G. GmbH, die im ersten Bezirk ein Gasthaus betrieben hatte, auch gegenüber der Beschwerdeführerin zahlreiche Rechnungen mit einer Summe von insgesamt S 195.780,- gelegt. Die Prüferin verwies dazu in ihrem Bericht auf den Umstand, dass die Verpflegung der von der Beschwerdeführerin untergebrachten polnischen Flüchtlinge über die W. GmbH erfolgt war. Weiters verwies sie auf die eingehenden Erhebungen bei der S. GmbH, nach denen sich durch Zeugenbefragungen ergeben habe, dass die G. GmbH keine Leistungen erbracht habe.

Schließlich wurde im Prüfungsbericht darauf verwiesen, dass zunächst eine von der I. GmbH ausgestellte und verbuchte Rechnung über Reparaturarbeiten an der Frühstückspension nicht vorgefunden worden sei. Nach einem entsprechenden Ersuchen sei eine Rechnung über diesen Betrag vom 31. Dezember 1981 nachgereicht worden, die

auf derselben Schreibmaschine wie die Rechnungen der G. GmbH geschrieben worden sei. Schließlich sei von der Prüferin eine verreicht gewesene Rechnung über denselben Betrag mit Datum 21. Oktober 1981 aufgefunden worden. Die Prüferin ging davon, dass es sich bei den Rechnungen der I. GmbH um Scheinrechnungen gehandelt habe.

In der Berufung wurde ausgeführt, Ing. Karl F. habe durch Grundstücksverkauf, Betriebsauflösungen, versteuerte Einnahmen aus Gewerbebetrieben, Renten und Pensionen, Unfallentschädigungen und Versicherungszuteilungen ein Vermögen erlangt.

Die E.W. GmbH habe für die Beschwerdeführerin Arbeiten für den Brandschutz, Maurer- und Malerarbeiten durchgeführt. Die Buchhaltungsunterlagen darüber seien vorhanden. Die E.W. GmbH habe in den Jahren 1982 bis 1984 30 bis 40 Baustellen gehabt, wobei die Arbeiter nicht angemeldet gewesen seien. Darüber habe Ing. Karl F. beim Finanzamt eine Anzeige gemacht. Im Zuge von Befragungen sei ermittelt worden, dass die E.W. GmbH Zahlungen ohne Verrechnung der Mehrwertsteuer entgegengenommen habe. Wegen des geringen Personals der Beschwerdeführerin sei zur Betreuung der Flüchtlinge im Hotel zusätzlich die G. GmbH. eingesetzt worden. In eidesstättigen Erklärungen der Ehegatten G. sei bestätigt worden, dass die in den Rechnungen der G. GmbH ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht und bezahlt worden seien. Dass die I. GmbH die in ihrer Rechnung ausgewiesenen Arbeiten tatsächlich ausgeführt habe, könne durch deren ehemaligen Arbeiter bestätigt werden.

Verschiedene Zahlungen der Beschwerdeführerin seien durch Abhebungen von den Sparbüchern vorgenommen worden. In diesen Sparbüchern seien auch zwecks besserer Verzinsung Privatgelder des Ing. Karl F. enthalten gewesen. Um eine Trennung dieser privaten von der betrieblichen Sphäre vornehmen zu können, sei erst zum Jahresabschluss die Buchung durchgeführt worden. Durch die Einbuchung der Bewegungen auf den Sparbüchern zum Jahresende sei die zeitliche Divergenz gegeben gewesen.

In der mit 13. März 1990 datierten Stellungnahme der Prüfungsorgane zur Berufung wurde ausgeführt, dass nach den Feststellungen von verschiedenen Grenzzollämtern mit Autobussen, die auf die Beschwerdeführerin zugelassen waren, Personen gegen ein Entgelt von S 200,- bis 300,- über die Grenze befördert worden seien. Diese Feststellungen seien der Anlass für die abgabenbehördlichen Ermittlungen überhaupt gewesen. Ing. Karl F. habe zunächst angegeben, die Konzession sei diversen Benützern überlassen worden, damit sie nicht verfalle. In den beschlagnahmten Unterlagen seien schließlich "Proforma-Kaufverträge" vorgefunden worden, nach denen die Beschwerdeführerin gegenüber der Zulassungsbehörde als Besitzer des Kraftfahrzeuges aufgeschienen sei. Es hätten zwar eine Anzahl solcher Kennzeichen festgestellt werden können; eine lückenlose Feststellung sei aber mangels entsprechender Erfassung bei den Zulassungsbehörden nicht möglich gewesen. Bei der im Zuge der Prüfung vorgenommenen Hochrechnung seien die Einwände der Partei bereits berücksichtigt worden. Für die Überlassung der Konzession seien bis zu S 23.000,- pro Bus bezahlt worden. Es habe aber nicht ermittelt werden können, ob nur für die Zugmaschine oder auch zusätzlich für den Sattelaufleger ein Entgelt verlangt worden sei.

Hinsichtlich der Scheinrechnungen wurde in der Stellungnahme der Prüfungsorgane unter anderem auf die Aussage des Installateurs M verwiesen, wonach Ing. Karl F. Reparaturarbeiten an seinem Privathaus zu Lasten des Unternehmens habe fakturieren lassen. Zu einer Verbuchung einer Rechnung der G. GmbH über Dienste einer Küchenkraft vom 1.10.1983 bis Jahresende wurde in der Stellungnahme festgestellt, dass G. in dieser Zeit täglich einschließlich Samstag und Sonntag 18 Stunden Dienst hätte machen müssen, zumal der Betrieb der G. GmbH ab Dezember 1982 still gelegt worden und 1983 kein Personal mehr vorhanden gewesen sei.

Zu den Scheinrechnungen der I. GmbH wurde festgestellt, bei der Hausdurchsuchung sei eine handschriftliche Aufzeichnung des Ing. Karl F. sichergestellt worden, in der diverse Arbeiten an der Garage seines Privathauses aufgelistet gewesen seien. Darunter sei der Vermerk "Restrechnung von S 105.000,- an S." angebracht gewesen. Bei der Beschwerdeführerin sei eine Rechnung der I. GmbH vom 21. Oktober 1981 über Auswechseln von Außenfenstern, Innentüren, Verlegen von Fliesen, Putzarbeiten über S 192.920,- sowie eine weitere Rechnung des - inzwischen verstorbenen - Baumeisters W. vom 31. Dezember 1981 über "div. Fliesenarbeiten", sowie Tischlerreparaturen über denselben Betrag von S 192.920,- vorgefunden worden. Die zweite Rechnung sei mit der gleichen Schreibmaschine wie die Rechnungen der G. GmbH geschrieben worden.

Zum ungeklärten Vermögenszuwachs wurde in der Stellungnahme ausgeführt, die Feststellungen bezögen sich sowohl auf die Beschwerdeführerin als auch die S GmbH (Beschwerdeführerin im hg Verfahren ZI 91/13/0198). Nach Wiederholung der Berichtsausführungen wurde darauf verwiesen, dass nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens in

der Y. Bank Erhebungen vorgenommen worden seien. Die auf den vorgelegten Sparbüchern einer bestimmten Zweigstelle dieser Bank aufscheinenden Ein- und Auszahlungen seien nach den Kassenstrazzen des jeweiligen Schalters überprüft worden. Dabei sei an Hand von Abhebungen von einem Buch und Einzahlungen auf ein anderes Buch in der nächsten Zeile der Strazza durch zeit- und betragsmäßige Übereinstimmung eine Reihe weiterer Bücher festgestellt worden. Die so erhobenen Bücher seien vorgelegt worden, worauf mit dem angeführten Verfahren noch weitere Sparbücher ermittelt worden seien. Von der Y. Bank seien nur solche Sparbücher offen gelegt worden, die durch die Abfolge auf dem Strazzastreifen und die Übereinstimmung der abgehobenen bzw eingezahlten Beträge dem in der Vorzeile ausgewiesenen Sparbuchinhaber einwandfrei hätten zugeordnet werden können. Die auf diese Weise eruierten Sparbücher hätten auf "Hotel L.", T. (Beschwerdeführerin), S (vgl 91/13/0224), Ing. Karl F mit Losungswort "Huberta", G. GmbH mit Losungswort "Finanzamt", und auf Überbringer mit den Losungsworten "Hotel", "Karl", "Karli", "Huberta" gelautet.

Von den Prüfungsorganen wurden in der Stellungnahme im einzelnen die Abhebungen und Einzahlungen von einem bestimmten Sparbuch auf ein anderes bestimmtes Sparbuch dargestellt. So wurden unter anderem am 7. August 1986 von den bezeichneten Sparbüchern Abhebungen in einer Gesamtsumme von S 3,849.930,12 festgestellt. Am selben Tag seien Einzahlungen auf anonyme Konten in nahezu derselben Höhe getätigt worden.

Die Beschwerdeführerin brachte am 20. April 1990 eine "Gegenäußerung" ein. Darin wurde unter anderem ausgeführt, das Sparbuch 109094664 sei mit anderen Büchern am 18. November 1984 (richtig: 13. Dezember 1984) an Ing. K. an Zahlungs Statt übergeben worden. Aufzeichnungen seien darüber nicht mehr vorhanden.

Ing. K. stellte bei einer Einvernahme am 29. Mai 1990 in Abrede, einen Betrag von S 2,300.000,- durch Übergabe von Sparbüchern erhalten zu haben.

In einer Eingabe vom 18. Juni 1991 führte Ing. F. aus, Dr. H. habe am 13. Dezember 1984 eine Vereinbarung mit Ing. K. abgefasst. Er habe Ing. K. vier Sparbücher übergeben, und zwar eines über eine Million, zwei mit je 500.000,- bis 600.000,- und eines mit einigen tausend Schilling.

Mit Bescheid vom 10. Juli 1991, GZ 6/2-2266/90-08, wurde die Berufung der S. GmbH als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde mit dem hg Erkenntnis vom 24. Februar 1993, ZI 91/13/0198, als unbegründet abgewiesen.

In einer Eingabe vom 29. März 1993 wurde ausgeführt, die Zurechnung der Sparbücher könne sich nicht aus den Tagesstrazzen ergeben. Insbesondere könne sich dadurch nicht ergeben, dass jeweils auf Grund einer Abhebung von einem Sparbuch in einer Zeile der Tagesstrazza und einer Einzahlung in der nächsten Zeile durch zeit- und betragsmäßige Übereinstimmung ein weiteres Sparbuch festgestellt worden sei. Auch seien die Angaben der Finanzbehörde über verschiedene Losungsworte nicht nachvollziehbar. Die Bank habe die Losungsworte nie mitgeteilt.

Nach einem Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 14. Dezember 1994 zur Bekanntgabe der Losungsworte der gegenständlichen Sparbücher kam die Y Bank diesem Auftrag mit Schreiben vom 20. Jänner 1995 teilweise nach. Hinsichtlich der meisten Sparbücher wurden unter Hinweis auf den Ablauf der Belegaufbewahrungspflicht keine Angaben über die Losungsworte gemacht. Zu den Sparbüchern 13,14, 17 und 25 wurden Losungsworte genannt, die nicht mit den von den Prüfungsorganen festgestellten übereinstimmten. Nach einer telefonischen Mitteilung von Dr. A von der Y. Bank würden nach der Saldierung von Sparbüchern die Nummern der Sparbücher regelmäßig wieder neu vergeben.

Dr. H. sagte bei einer Vernehmung am 14. Juni 1996 aus, dass es hinsichtlich einer Behindertenbadewanne in seiner Kanzlei verschiedene Besprechungen zwischen Ing. F. und Ing. K gegeben habe. Die Kanzlei sei aber nicht mit der Treuhandabwicklung des Vertragsentgelts beauftragt gewesen. Dies wäre auch bei der Bezahlung in Form von Sparbüchern äußerst untunlich gewesen. Ob tatsächlich Sparbücher übergeben worden seien, sei ihm nicht bekannt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 10. Juni 1996 wurde ausgeführt, von der Y. Bank seien die Losungsworte nicht genannt worden. In der vertagten mündlichen Verhandlung vom 2. Dezember 1996 wurde vorgebracht, es seien Einzahlungen und Auszahlungen betraglich nicht identischer Größen zusammengerechnet worden. Es seien Endsalden bei der Auflösung von Sparbüchern mit Einzahlungen kombiniert worden, welche betraglich nicht identisch gewesen seien.

Im angefochtenen Bescheid wurde zur Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde zunächst auf die Mängel der Buchführung verwiesen. Diese sei in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt worden. Ein- und Ausgangsrechnungen seien in erheblichem Umfang erst anlässlich der Jahresabschlüsse nachgebucht worden. Für die Buchungsvorgänge auf den Konten mit der Bezeichnung "Sparbuch" seien keine Belege vorhanden gewesen. Die übergebenen Sparbücher hätten nicht mit den Buchungen auf den Bestandskonten übereingestimmt. Wenn überdies in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, sei die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme. Es sei als erwiesen anzunehmen, dass die Sparbücher 1 bis 26 in ihrer Gesamtheit mit den beiden Gesellschaften T. GmbH (Beschwerdeführerin) und S GmbH in Zusammenhang gestanden seien. Es sei weiters davon auszugehen, dass dieser unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften bzw zu Unrecht abgesetzten Aufwendungen der Beschwerdeführerin und der S GmbH stamme und bei beiden Gesellschaften als verdeckte Gewinnausschüttung an Ing. Karl F. zu berücksichtigen sei.

Dass die Sparbücher 1 bis 26 mit den beiden Gesellschaften in Zusammenhang stünden, ergebe sich aus den anhand der Strazzen nachvollziehbaren Buchungen auf den Sparbüchern. Ausgenommen sei lediglich das Sparbuch 11, das nicht auf den Strazzen aufscheine. In den meisten anderen Fällen sei die Zuordnung nicht bloß auf Grund eines einzigen Zusammenhanges mit einer Buchung auf einem bereits bekannten Sparbuch vorgenommen worden. Vielmehr seien weitere Berührungspunkte mit anderen bekannten Sparbüchern bzw Konten der beiden Gesellschaften vorhanden gewesen. Der augenfällige Umstand, dass bei 16 von den 26 Sparbüchern im unmittelbaren Zusammenhang mit Abhebungen oder Auflösungen der Bücher auf den Strazzenauszügen jeweils Einzahlungen auf das anonyme Wertpapierkassakonto 809 005 473 aufgeschienen seien, lasse es wahrscheinlicher erscheinen, dass diese Sparbücher untereinander in Verbindung standen, als dass es sich nur um Zufälle gehandelt habe. Dass es sich bei diesem Konto um ein anonymes Wertpapierkonto gehandelt habe, sei von der Y Bank im Schreiben vom 20. Jänner 1995 bestätigt worden, sodass die von der S. GmbH im verwaltungsgerichtlichen Verfahren aufgestellte Behauptung, es habe sich dabei um ein Sammelkonto der Bank gehandelt, widerlegt sei. Dass eine derartige Verbindung zwischen Wertpapierkassakonto und den Sparbüchern bestanden habe, ergebe sich insbesondere auch aus den auf dem Strazzenauszug vom 7. August 1986 aufscheinenden Buchungen. Daraus sei die Auflösung der Bücher 10, 12, 13, 17, 19, 20, 22, 23, 24 sowie eine Abhebung des Sparbuchs F ersichtlich. Danach sei eine Buchung von S 3,349.080 auf das Wertpapierkassakonto 809 005 473 erfolgt. Die Summe der Einzahlungen und Behebungen stimme bis auf einen Differenzbetrag von S 260,12 überein. Die Sparbücher 10 und 20 seien zwar nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin am 13. Dezember 1984 an Ing. K. übergeben worden. Dass die Auflösung dieser Sparbücher aber nur zufällig während des nur 12 Minuten dauernden Zeitraumes für die Auflösung der übrigen Sparbücher erfolgt sei, könne nicht angenommen werden.

Dass die Sparbücher 10 und 20 am 13. Dezember 1984 nicht an Ing. K. übergeben worden seien, stehe mit dessen Aussage vom 29. Mai 1990 im Einklang. Auch Dr. H. habe die Übergabe der Sparbücher nicht bestätigt.

Nach dem Strazzenauszug vom 30. Juli 1986 folge nach der Saldierung des Sparbuches 16 in der nächsten Zeile die Saldierung des Sparbuches 9, das nach den Angaben der Beschwerdeführerin bereits am 13. Dezember 1984 an Ing. K. übergeben worden sei. Die Summe aus der Saldierung dieser beiden Sparbücher habe S 2,106.766,56 ergeben. Einige Zeilen danach sei eine Einzahlung auf das Wertpapierkassakonto 809 005 473 mit dem Betrag von S 2,104.250,-- erfolgt.

Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ergebe sich, dass versucht worden sei, aus den von den Prüfungsorganen ermittelten Sparbüchern einige auszuwählen, die einen Betrag von S 2,300.000,-- ergaben, und diese als die an Ing. K. übergebenen Sparbücher darzustellen.

Auf der Tagesstrazza vom 22. August 1986 stünden Auszahlungen aus vier Sparbüchern in Höhe von zusammen S 892.832,92 einer Einzahlung auf das Wertpapierkonto 809 005 473 gegenüber.

Den Einwendungen der Beschwerdeführerin, auf dem Strazzenauszug vom 30. Dezember 1985 bestehe keine betragliche Identität zwischen der Abhebung von S 300.000,-- vom Sparbuch F und der Einzahlung von S 270.000,-- auf das Sparbuch 2, sei entgegenzuhalten, dass als nächste Transaktion eine Auszahlung von S 30.000,-- vom Firmenkonto der S GmbH 609 427 414 vorgenommen worden sei. In weiterer Folge seien einige Buchungszeilen weiter vom selben Kassier wiederum Buchungen auf das Sparbuch F vorgenommen worden.

Es sei der Beschwerdeführerin zwar zuzugestehen, dass es entgegen den Ausführungen im Prüfungsbericht zwischen Abhebungen und Einzahlungen auf den zugerechneten Sparbüchern in einigen Fällen betragsliche Differenzen gebe. Damit sei aber für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen, weil diese Unterschiede daher rührten, dass auf den Strazzen Barauszahlungen und Einzahlungen nicht ausgewiesen worden seien.

Weiters wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, im Auskunftersuchen des Landesgerichtes für Strafsachen sei nicht um die Bekanntgabe der Lösungsworte ersucht worden. Dessenungeachtet sei im Zuge der Erhebungen auf den kopierten Sparbuchauszügen handschriftlich ein Lösungswort angemerkt worden, und zwar in den meisten Fällen "Karl", "Karli" und "Huberta", also den Vornamen der Familie des Ing. Karl F. Für die Richtigkeit der handschriftlich festgehaltenen Lösungsworte spreche, dass diese in den von der den Parteien anerkannten Fällen tatsächlich mit den auf den übergebenen Sparbüchern aufscheinenden Lösungsworten übereinstimmten. Die Zuordnung der Sparbücher ergebe sich auch unabhängig von den Lösungsworten aus den dargelegten Buchungen auf den Strazzenauszügen.

Das wiederholte Vorbringen, die Sparbücher seien namentlich bekannten Personen zuzurechnen, sei ungläubwürdig. Die in Aussicht gestellte Vorlage eines diesbezüglichen Detektivberichts sei unterblieben. Ing. Karl F. habe sich (in der mündlichen Verhandlung) an den Namen des Detektivs nicht mehr erinnern können.

Zu den als Aufwand verbuchten Beträgen wurde im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertreten, dass die in den Rechnungen der E.W. GmbH ausgewiesenen Leistungen tatsächlich von den Arbeitnehmern der S. GmbH und der Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Es habe sich bei diesen Bauarbeiten um solche gehandelt, die auch von kaum ausgebildeten Personen ausgeführt werden konnten. Im Zuge des Prüfungsverfahrens hätten sich die befragten Arbeiter der E.W. GmbH an keine der angegebenen Baustellen erinnern können. Johann W (Geschäftsführer der E.W. GmbH) habe zwar zunächst angegeben, dass die Arbeiten von der E.W. GmbH durchgeführt worden seien. Die Fragen, wo er bestimmte Materialien eingekauft habe und welche Arbeiter an diesen Baustellen beschäftigt gewesen seien, hätten von ihm nicht beantwortet werden können. Schließlich habe Johann W. bei seiner Vernehmung am 13. März 1987 ausgesagt, die in den Rechnungen der E.W. GmbH bezeichneten Bauarbeiten seien tatsächlich nicht erbracht worden.

Auf Grund der Einvernahmen im Zuge der durchgeführten Erhebungen gelangte die belangte Behörde weiters zu dem Schluss, dass die von der G. GmbH fakturierten Leistungen wie Essensausgabe, Einkauf der Speisen, Beaufsichtigung des Personals keinesfalls im behaupteten Umfang ausgeführt worden seien. Franz G. habe seine Darstellungen über seine Tätigkeiten im Hotel mehrfach geändert. Nach der Einvernahme der polnischen Flüchtlinge sei eine eidesstattliche Erklärung der Beschwerdeführerin vorgelegt worden, wonach Franz G. sechs Tage pro Woche von 22 Uhr bis 6 Uhr als Nachtportier Dienst verrichtet habe. Eine Gegenüberstellung mit den Flüchtlingen sei nicht zustande gekommen. Die bei der S. GmbH angestellte Martha D. habe ausgesagt, sich an Franz G. nicht erinnern zu können.

Im Hinblick auf den Umstand, dass die von Baumeister W. und der I. GmbH ausgestellten Rechnungen denselben Rechnungsbetrag aufwiesen, ging die belangte Behörde davon aus, dass die darin bezeichneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht worden seien.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die von den Abgabenbehörden vorgenommene Schätzung sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich einzelner der von den Abgabenbehörden angewandten Methoden.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (Abs. 2 des § 184 BAO). Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist ferner 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.

Soweit die Beschwerdeführerin zunächst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden mit dem Hinweis darauf bestreitet, diverse "Fehler" wie die Führung des Hoteljournals mit Bleistift rechtfertigten nicht die "Bezweiflung" der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung, so geht dieser Hinweis ins Leere. Wie auch immer die Führung dieser Grundaufzeichnungen in dem von der Beschwerdeführerin - neben anderen Betriebszweigen - geführten Hotel zu beurteilen ist, wurden im Prüfungsverfahren - insoweit unwidersprochen - schwerwiegende formelle und sachliche

Mängel der Bücher und Aufzeichnungen festgestellt: So wurden die Kasseneingänge und -ausgänge des Jahres 1981 in einem Betrag verbucht. Für die Buchungsvorgänge auf den Konten mit der Bezeichnung "Sparbuch" waren keine Belege (Sparbücher) vorhanden. Die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung (am 15. Mai 1986) übergebenen Sparbücher stimmten mit den Buchungen auf den von der Beschwerdeführerin geführten Bestandskonten nicht überein. Selbst die vom Gesellschafter Ing. Karl F. aufgestellte Behauptung, er habe auf den Sparbüchern der beschwerdeführenden GmbH ihm gehöriges Vermögen angelegt, ist ein Anzeichen für die sachliche Unrichtigkeit der von der Beschwerdeführerin geführten Bücher.

Schließlich hat die belangte Behörde aus dem Erhebungsergebnis (vgl dazu neuerlich das hg Erkenntnis Zl. 91/13/0198) richtigerweise gefolgert, dass von der Beschwerdeführerin vielfach Eingangsrechnungen verbucht worden waren, in denen tatsächlich nicht erbrachte Leistungen bescheinigt wurden. Auch insoweit waren die von der Beschwerdeführerin geführten Bücher sachlich unrichtig, sodass die in Rede stehenden Abgaben zu schätzen waren.

Überdies hat die Abgabenbehörde entsprechend den Bestimmungen des § 184 BAO die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann. Wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1992, Zl. 90/13/0299). Dass der beherrschende Gesellschafter Ing. Karl F. und die weiteren Gesellschafter einen unaufgeklärten Zuwachs von Vermögen beträchtlichen Ausmaßes im Bereich der beiden GmbH - der Beschwerdeführerin und der S. GmbH - zu vertreten haben, hat der Verwaltungsgerichtshof mit ausführlicher Begründung im Erkenntnis Zl 91/13/0198 dargelegt. Auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses wird daher hingewiesen.

Zur Zurechnung der Sparbücher bringt die (nunmehrige) Beschwerdeführerin vor, diese Zurechnung sei mit der Übereinstimmung der Losungsworte mit den Vornamen der Gesellschafter begründet worden. Dieses Vorbringen ist unrichtig:

Vielmehr ist die belangte Behörde ausdrücklich davon ausgegangen, dass sich die Zuordnung der Sparbücher aus den Buchungen auf den Strazzen ergeben habe, ohne dass es auf die Bezeichnung der Losungsworte angekommen sei. Dem Umstand, dass die Y Bank im weiteren Verfahren behauptet hat, von ihren seinerzeitigen Mitarbeitern seien die Losungsworte gegenüber der Abgabenbehörde nicht genannt worden, kommt damit für die Feststellung des unaufgeklärten Vermögenszuwachses keinerlei Bedeutung zu.

Wenn die Beschwerdeführerin bloß beispielweise zu einzelnen der schon von den Prüfungsorganen detailliert dargestellten Vorgängen auf den Strazzen vorbringt, es sei eine Identität zwischen Abhebungen und Einzahlungen nicht gegeben, kann damit die vorgenommene Schätzung nicht in Frage gestellt werden. Die Beschwerdeführerin hat es vielmehr trotz des lange andauernden Verwaltungsverfahrens unterlassen, die Ursachen der Geldbewegungen auf den noch vorhandenen Sparbüchern in irgendeiner Weise darzustellen. Der Beweis für die Behauptung, dass vier bestimmte Sparbücher im Zusammenhang mit der Entwicklung einer "Behindertenbadewanne" an Ing. K. übergeben worden seien, konnte nicht erbracht werden (vgl neuerlich das Erkenntnis Zl 91/13/0198). Im Hinblick auf die dargestellten Buchhaltungsmängel kommt dem Umstand, dass einzelne Transaktionen zwischen Sparbüchern untereinander bzw zu anderen den Beteiligten zuzuordnenden Konten betragsmäßig nicht in voller Höhe übereinstimmten, keine entscheidende Bedeutung zu. Wesentlich ist vielmehr, dass keine Erklärungen für die einzelnen Transaktionen gegeben werden konnten, sodass von unaufgeklärten Vermögenszuwachsen ausgegangen werden konnte.

Dabei ist zu verdeutlichen, dass die vorgenommene Schätzung nicht allein auf das auf den Sparkonten zu Tage getretene Vermögen, sondern entscheidend auch auf die festgestellten Einnahmenverkürzungen einerseits (vgl dazu insbesondere die nach umfangreichen Ermittlungen festgestellten Verkürzungen von Erlösen für die Überlassung von Beförderungskonzessionen unter dem folgenden Punkt 2.) und die Geltendmachung ungerechtfertigter Ausgaben andererseits gestützt werden konnte. Wer dabei zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss aber auch die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl Ritz, BAO-Kommentar2, § 184, Rz 3 und die dort angeführte Rechtsprechung).



Von der Beschwerdeführerin wird weiters die Beurteilung der von der G. GmbH, der E.W. GmbH und der I. GmbH gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen bekämpft. Im mehrfach angeführten Erkenntnis Zl. 91/13/0198 hat sich der Verwaltungsgerichtshof ausführlich mit der von den Abgabenbehörden zu diesen Fakten geübten Beweiswürdigung befasst. Er ist dabei zum Ergebnis gekommen, dass die Tatsachenfeststellungen in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren zustande gekommen sind und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen den Denkgesetzen entsprochen haben.

Dass die somit in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren festgestellten Vermögenszuwächse zu Vorteilen des die GmbH beherrschenden Gesellschafters Ing. Karl F. führten, hat die Behörde in Übereinstimmung mit den Denkgesetzen gefolgert, zumal im Verwaltungsverfahren diesbezüglich keine Einwendungen erhoben worden sind.

## 2. Überlassung von Fuhrwerkskonzessionen

Nach den Ausführungen im Prüfungsbericht war eine Reihe von Autobussen auf die Beschwerdeführerin zugelassen gewesen. Für diese Autobusse seien auch die Haftpflichtversicherungen im Namen der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden. Im Anlagevermögen seien aber keine Busse aufgeschienen. Es seien keine Erlöse für Personenbeförderungen ausgewiesen worden. Ing. Karl F. habe dazu ausgesagt, die Beschwerdeführerin sei wohl Inhaberin von gewerberechtl. Konzessionen gewesen. Sie habe diese Konzessionen aber nicht selbst ausgeübt, sondern sie ohne Entgelt Dritten überlassen. Die Namen dieser Dritten seien von den Geschäftsführern nicht genannt worden. Die Prüferin habe demgegenüber durch Befragen der bekannten Chauffeure Namen und Adressen der Organisatoren solcher Fahrten (nach Jugoslawien) erhoben. Diese Organisatoren hätten ausgesagt, sie hätten der Beschwerdeführerin Beträge in unterschiedlicher Höhe, jedoch jeweils einige tausend Schilling bezahlen müssen, ohne dafür eine Zahlungsbestätigung zu erhalten.

Die Prüferin ging davon aus, dass für jedes für die Beschwerdeführerin zugelassene Fahrzeug ein monatliches Entgelt von S 3.500,-- erzielt worden sei. Die so ermittelten Beträge wurden der Umsatzsteuer unterzogen.

In der Berufung wurde dazu vorgebracht, die Beschwerdeführerin besitze eine Gewerbeberechtigung für zwei Autobusse mit dem Standort in Gmünd. Da die Beschwerdeführerin selbst keine Fahrzeuge besitze, habe sie, um die Konzession nicht zu verlieren, es zugelassen, dass Firmen, die keine Konzession besaßen, auf ihre Konzession Fahrzeuge anmeldeten. Für die Anmeldungen seien zum Teil Entgelte erhalten worden, zum Teil sei die Anmeldung "entgeltfrei" erfolgt. Die Hochrechnung der Prüferin sei falsch, da darin nicht nur Busse, sondern auch Aufleger von Sattelzugmaschinen und LKW-Anhänger einbezogen worden seien. Laut den Vereinbarungen mit den Vertragspartnern hätten diese aber nur für die Zugmaschinen bezahlen müssen. In der Buchhaltung schienen darüber geringe Einnahmen auf. Trotz Einschaltung von Inkassobüros seien Entgelte auf Grund dieser Vereinbarungen bis heute nicht eingegangen.

In der mit 13. März 1990 datierten Stellungnahme der Prüfungsorgane wurde dazu ausgeführt, nach den Feststellungen von verschiedenen Grenzzollämtern seien mit Autobussen, die auf die Beschwerdeführerin zugelassen waren, Personen gegen ein Entgelt von S 200,-- bis 300,-- über die Grenze befördert worden. Diese Feststellungen seien der Anlass für die abgabenbehördlichen Ermittlungen überhaupt gewesen. Ing. Karl F. habe zunächst angegeben, die Konzession sei diversen Benützern überlassen worden, damit sie nicht verfalle. In den beschlagnahmten Unterlagen seien schließlich "Proforma-Kaufverträge" vorgefunden worden, nach denen die Beschwerdeführerin gegenüber der Zulassungsbehörde als Besitzer des Kraftfahrzeuges aufschien. Es hätten zwar eine Anzahl solcher Kennzeichen festgestellt werden können; eine lückenlose Feststellung sei aber mangels entsprechender Erfassung bei den Zulassungsbehörden nicht möglich gewesen. Bei der im Zuge der Prüfung vorgenommenen Hochrechnung seien die Einwände der Partei bereits berücksichtigt worden. Für die Überlassung der Konzession seien bis zu S 23.000,-- pro Bus bezahlt worden. Es habe aber nicht ermittelt werden können, ob nur für die Zugmaschine oder auch zusätzlich für den Sattelaufleger ein Entgelt verlangt worden sei.

Im angefochtenen Bescheid wurde dazu ausgeführt, auf Grund des umfangreichen Ermittlungsverfahrens, insbesondere der Aussagen der Herta G. vom 3. Juni 1986 und vom 13. September 1993 und des Antoine G. vom 26. Mai 1986 sei als erwiesen anzunehmen, dass für die Ausnützung der Konzessionen ein Entgelt von mindestens S 3.000,-- geleistet worden sei. Die belangte Behörde ging davon aus, dass insgesamt für fünf mit Kennzeichen bezeichnete Autobusse im Zeitraum von 1981 bis 1984 die entsprechende Konzession um monatlich S 3.000,--

vermietet gewesen sei (Entgelte insgesamt 1981 S 24.000,--, 1982 S 18.000,--, 1983 S 48.000,-- und 1984 ebenfalls S 48.000,--). Nach Abzug der tatsächlich in diesen Jahren verbuchten Erlöse (1981 S 9.000,--, 1982 S 14.800,-- und 1983 S 9.000,--) unterzog die belangte Behörde die Differenz der Umsatzsteuer.

Die belangte Behörde führte dazu weiters aus, es sei im Hinblick auf die Aussagen von Eveline K., Johanna S. und Alfred K. nicht auszuschließen, dass weitere Erlöse nicht erklärt worden seien. Im Hinblick auf die gegebene Ungewissheit unterließ die belangte Behörde eine weitere Umsatzzuschätzung. Die entsprechenden Erlöse erschienen im Übrigen durch die Zurechnung des ungeklärten Vermögenszuwachses entsprechend berücksichtigt.

In der Beschwerde wird nicht in Abrede gestellt, dass die Erlöse aus der Überlassung von Konzessionen nicht zur Gänze verbucht worden sind, sodass die Abgabenbehörden auch diesbezüglich zur Schätzung berechtigt waren. Unverständlich ist dabei das Vorbringen, es seien von der Abgabenbehörde Zugfahrzeuge und Schlepper getrennt behandelt worden: Wie auch aus der der Beschwerde diesbezüglich angeschlossenen Aufstellung über die auf die Konzessionen der Beschwerdeführerin zugelassenen Fahrzeuge ersichtlich ist, hat die belangte Behörde eine Umsatzzuschätzung allein auf Grund der Autobuskonzessionen vorgenommen.

### 3. Leistungen an Arge Ing. F. - Ing. K.

Bei der bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen Hausdurchsuchung wurde, wie im Prüfungsbericht festgestellt wurde, eine 1983 betreffende Rechnung über die Vermietung von Räumlichkeiten an die Arge Ing. F. - Ing. K. vorgefunden. Nach einer weiteren Rechnung sei der Arge ein Arbeitnehmer gestellt worden. Beide Rechnungen seien im Rechenwerk nicht erfasst worden. Von der Prüferin wurde unter Berufung auf § 11 Abs 12 UStG Umsatzsteuer für 1983 in Höhe von S 21.188,-- vorgeschrieben.

Von der Beschwerdeführerin wurde demgegenüber in der Berufung vorgebracht, es habe sich dabei nur um Entwürfe von Rechnungen gehandelt, die nicht existent geworden seien.

Nach der Stellungnahme der Prüfungsorgane seien nicht nur die Rechnungen, sondern auch die Arbeitsaufzeichnungen des Arbeitnehmers aufgefunden worden.

In ihrer Gegenäußerung wies die Beschwerdeführerin darauf hin, alle Leistungen für die Arge Ing. F. - Ing. K. seien von der Firma N. übernommen worden.

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die in Rede stehenden Leistungen an die Arge tatsächlich erbracht worden seien. Die Entgelte seien somit nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG zu versteuern.

Wenn die Beschwerdeführerin dazu vorbringt, eine vom Aussteller nicht versandte Rechnung könne nicht eine Steuervorschreibung auf Grund der Rechnungsausstellung nach sich ziehen, so übersieht sie, dass die belangte Behörde - anders als die Abgabenbehörde erster Instanz - eben nicht den Tatbestand im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG, sondern ausdrücklich jenen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG als erfüllt angesehen hat.

### 4. Umsätze aus Reinigungsarbeiten

In Kostenaufstellungen für die "Mietergemeinschaft" (richtig wohl: Hausgemeinschaft) H.-gasse 79 (in welchem Haus das "Hotel" der Beschwerdeführerin betrieben worden war) wurden nach den Feststellungen im Prüfungsbericht in den Jahren 1980 bis 1983 Beträge zwischen S 27.458,-- und S 30.712,-- abgezogen, da vom Personal der Beschwerdeführerin Reinigungsarbeiten für die Hausgemeinschaft erbracht worden seien.

In der Berufung wurde ausgeführt, für die Abstellung einer Arbeitskraft seien die im Prüfungsbericht angeführten Beträge in den Kostenabrechnungen abgezogen worden. Wenn es sich dabei um einen tauschähnlichen Umsatz handle, müssten die von der Gemeinschaft erbrachten Leistungen um die abgezogenen Beträge und die darin enthaltene Umsatzsteuer wieder erhöht werden. Diese Umsatzsteuer könne von der Beschwerdeführerin wieder als Vorsteuer abgezogen werden. Der Berufung angeschlossen war ein mit 11. August 1988 datiertes Schriftstück des Hausverwalters B., in dem "bestätigt" wurde, dass sich auf Grund der von Karl F. sen. zur Verfügung gestellten Unterlagen rechnerisch für 1980 bis 1983 bestimmte Vorsteuerbeträge ergeben würden.

In der Stellungnahme der Prüfungsorgane wurde darauf hingewiesen, dass die Hausgemeinschaft in den Jahren 1980 bis 1983 weder Rechnungen ausgestellt habe noch steuerlich erfasst gewesen sei. Die Bestätigung der Hausverwaltung B. sei ohne Bedeutung, weil diese erst mit 1. März 1985 mit der Hausverwaltung betraut worden sei.

Im angefochtenen Bescheid ging die belangte Behörde davon aus, dass Forderungen der "Mietergemeinschaft" gegen

Forderungen der Beschwerdeführerin aus den Reinigungsarbeiten aufgerechnet worden seien. Da die vorgelegten Aufstellungen keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG seien, sei schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof wird nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der Hausgemeinschaft Leistungen erbracht hat. Nach dem nur schwer deutbaren Beschwerdevorbringen ist die Beschwerdeführerin offensichtlich der Meinung, eine von dem (1985 betrauten) Hausverwalter erst im Jahre 1988 erstattete "Abrechnung" (im Verwaltungsverfahren als "Bestätigung" bezeichnet) berechtige zum Vorsteuerabzug. Dieses Vorbringen ist hinsichtlich der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge für 1980 bis 1983 schon deswegen unberechtigt, weil selbst eine den Formerfordernissen entsprechende, vom Unternehmer ausgestellte Rechnung zum Vorsteuerabzug frühestens mit der Ausstellung, hier also erst im Jahre 1988, berechtigt hätte.

#### 5. Vorsteuerkürzungen von Kleinbeträgen

Nach den Ausführungen im Prüfungsbericht wurden Vorsteuerbeträge in Fällen nicht anerkannt, in denen auf den Rechnungen (Kassabons) kein Steuersatz angegeben war. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, es sei ihr keine Gelegenheit gegeben worden, zu den einzelnen Rechnungen Stellung zu nehmen, trifft nicht zu, weil nach den im Verwaltungsverfahren unbestrittenen Ausführungen in der Stellungnahme der Prüfungsorgane der Beschwerdeführerin das "Detail" der Vorsteuerkorrekturen ausgehändigt worden ist. Außerdem wurde demnach der Beschwerdeführerin die Vornahme einer Akteneinsicht anheimgestellt.

#### 6. AfA von angeschafften Hausanteilen

Die Beschwerdeführerin erwarb am Grundstück H-gasse 79 (in dem das "Hotel" der Beschwerdeführerin betrieben worden war) weitere Anteile, mit denen Wohnungseigentum verbunden war. Nach den Prüfungsfeststellungen waren "Inventarablösen" zu aktivieren und anteilmäßig auf Grund und Boden aufzuteilen. Die Beschwerdeführerin verweigerte eine Besichtigung der Anschaffungen durch die Prüfungsorgane, sodass die Aufteilung im Schätzungsweg zu erfolgen hatte. Die AfA der Zukäufe wurde ausgehend vom bisherigen AfA-Satz von 2 % nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes ermittelt.

Mit der Behauptung der Beschwerdeführerin, die "Vornahme eines Mischsatzes" (gemeint von 5 %) sei "praxisüblich", kann eine Rechtswidrigkeit der Vorgangsweise der Abgabenbehörden nicht dargetan werden.

#### 7. Rückstellung für Brandschutzeinrichtungen

In den Wirtschaftsjahren von 1982 bis 1985 wurden Rückstellungen für die behördlich vorgeschriebenen Brandschutzanlagen gebildet. Im Hinblick auf den von den Prüfungsorganen erhobenen Umstand, dass bei einer Überprüfung durch die zuständige Magistratsabteilung am 20. Februar 1984 sowie der Prüfstelle für Brandschutztechnik am 22. November 1983 und am 21. Mai 1984 die Erfüllung sämtlicher Auflagen des behördlichen Bescheides festgestellt worden sei, löste die belangte Behörde die Rückstellung im Jahre 1984 auf.

Mit der lapidaren Behauptung, die vorgeschriebene Brandschutzeinrichtung sei im Prüfungszeitraum nicht fertiggestellt worden, vermochte die Beschwerdeführerin auch diesbezüglich eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht darzutun.

#### 8. Verdeckte Gewinnausschüttungen Huberta F. und Karl F. jun.

Nach den Feststellungen im Prüfungsbericht erhielt die Gesellschafterin Huberta F. nachträglich für das Jahr 1980 eine "Gehaltserhöhung" von S 133.000,- (9.500 x 14), die im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses über das Verrechnungskonto der Gesellschafterin eingebucht worden sei. Weiters wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, bei Erstellung der Jahresabschlüsse seien nachträgliche Aufwandspositionen über die Verrechnungskonten der Gesellschafter ohne Beleg eingebucht worden. Während des Prüfungsverfahrens seien nachträglich erstellte Belege über Reiseaufwendungen vorgelegt worden. Es habe sich dabei größtenteils um Reisen nach Gmünd gehandelt, wo eine Zweigniederlassung des Reisebüros bestanden habe.

Im Hinblick auf die Umstände, dass die "Gehaltsnachzahlung" an Huberta F. erst bei Erstellung des Jahresabschlusses, und zwar nicht am Gehaltskonto, sondern am Gesellschafterverrechnungskonto verbucht und der Betrag nicht der Lohnsteuer unterzogen worden sei, ging die belangte Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides davon aus, dass die Zuwendung von Vermögensvorteilen an die Gesellschafterin beabsichtigt gewesen sei. Die

Reisekostenabrechnungen der beiden Gesellschafter Huberta F. und Karl F. jun. seien nach Auffassung der belangten Behörde erst nachträglich angefertigt worden, was sich aus der Verzögerung der Vorlage an die Prüfungsorgane und dem einheitlichen Schriftbild ergebe. Es werde aber anerkannt, dass von den Gesellschaftern betrieblich veranlasste Reisen nach G. unternommen worden seien. Die belangte Behörde schätzte die betrieblich veranlassten Reiseaufwendungen mit 50 % der geltend gemachten Beträge.

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen, aber auch zwischen Personen mit einem sonstigen Naheverhältnis wie zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ist für ihre steuerliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Erfordernisse sind hinsichtlich der in Rede stehenden Aufwendungen in keiner Weise erfüllt. Die pauschale Nachbuchung erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses hält einem Fremdvergleich nicht stand. Wenn die Beschwerdeführerin dazu vorbringt, es sei keinem Dienstgeber verwehrt, nach Abschluss des Geschäftsjahres an Dienstnehmer Gehaltszahlungen auszuzahlen, so übersieht sie, dass von einer Auszahlung zum Jahresende keine Rede sein kann. Vielmehr handelte es sich bei der "Gehaltsnachzahlung" um einen bloßen, nicht zum Ende des Geschäftsjahres, sondern erst bei Errichtung der Bilanz vorgenommenen Buchungsvorgang.

Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei nicht erklärlich, warum die jährliche Abrechnung und Verbuchung von Reisespesen unzulässig sein sollte, ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzutun: Mit diesem (in Wahrheit auf die nachträglich, im Zuge der Abschlussarbeiten vorgenommene "Abrechnung" verweisenden) Vorbringen gesteht die Beschwerdeführerin ja damit selbst zu, dass ihre Buchhaltung mangels Zeitfolgemäßigkeit nicht ordnungsgemäß gewesen ist. Schon aus diesem Grunde war die belangte Behörde aber berechtigt, die Reisespesen zu schätzen. Wenn sich die Beschwerdeführerin gegen die Folgerung der Behörde wendet, die Reiseabrechnungen seien nachträglich erstellt worden, ist auf den angefochtenen Bescheid zu verweisen, in dem die Behörde logisch nachvollziehbar begründet hat, auf welche Weise sie zu dieser Folgerung gelangt ist. Dem Vorbringen, die Fahrten nach Gmünd seien infolge der Zweigstelle und "Administration der Konzessionsfahrzeuge" erforderlich gewesen, ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde ohnedies von der betrieblichen Veranlassung derartiger Fahrten ausgegangen ist. Die vorgenommene Schätzung der Reiseaufwendungen hatte aber zur Folge, dass von Vermögenszuwendungen an die Gesellschafter in der Höhe der Differenz zwischen den Reiseaufwendungen und den auf den Gesellschafterkonten gutgebuchten Beträgen auszugehen war.

Aus den angeführten Gründen erweist sich die Beschwerde somit zur Gänze als unbegründet, sodass sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachten ergänzenden Schriftsätzen ist darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid gemäß § 41 Abs 1 VwGG auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte (§ 28 Abs 1 Z 4 VwGG) zu überprüfen hat. Eine abweichende Beweiswürdigung in einem nach dem Ergehen des angefochtenen Bescheides erlassenen Strafurteil zeigt für sich allein eine Rechtswidrigkeit des dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Beweiswürdigung nicht auf. War die behördliche Beweiswürdigung von solchen Mängeln frei, die vom Verwaltungsgerichtshof aufgegriffen werden könnten, dann könnte eine gegenteilige Beweiswürdigung einer anderen Behörde daran nichts ändern.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung war aus den Gründen des § 39 Abs. 1 Z. 6 VwGG abzusehen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 26. September 2000

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

ECLI:AT:VWGH:2000:1997130143.X00

#### **Im RIS seit**

15.01.2001

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)