

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/28 96/13/0127

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs3;

KStG 1966 §8 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der MS in W, vertreten durch Dr. Wolfgang Riha, Rechtsanwalt in Wien I, Stubenring 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 7. Mai 1996, GZ. 16-86/3520/10, 16-87/3104/10, betreffend u. a. Einkommensteuer für 1980 bis 1983 und Verspätungszuschläge zur Einkommensteuer für 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird - im Umfang der Anfechtung - wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin war im Streitzeitraum Alleingesellschafterin der A GesmbH. Alleiniger Geschäftsführer der A GesmbH war im Streitzeitraum G.S., der Ehemann der Beschwerdeführerin.

Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 1979 über die Gründung der A GesmbH war deren Gegenstand insbesondere der Handel, die Aufstellung und die Reparatur von münzbetätigten Automaten, elektronischen Spielgeräten und Gastgewerbemaschinen.

Eine für den Zeitraum 1979 bis 1983 bei der A GmbH durchgeführte Betriebsprüfung kam zum Ergebnis, dass infolge formeller und materieller Mängel die Geschäftsbücher bzw. Geschäftsaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß seien, sodass begründeter Anlass gegeben sei, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1980 bis 1983 seien gemäß § 184 BAO zu schätzen. Im Einzelnen hielt der Prüfer fest:

#### "Tz. 7 Feststellungen zur Buchführung:

Die Gesellschaft war im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum vom Beginn der Geschäftstätigkeit bis Ende 1983 weder in der Lage, die einzelnen Aufstellplätze bzw. die Anzahl der dort aufgestellten Geräte und den Zeitraum ihrer betrieblichen Nutzung anzugeben, noch konnten die mit den Wirten gemeinsam erstellten Gewinnabrechnungsbelege anhand der dafür maßgeblichen und notwendigerweise aufzuzeichnenden Zählwerkstände nachgewiesen werden.

Durch grobe Unregelmäßigkeiten in den Anlageverzeichnissen der Prüfungsjahre 1980, 1981, 1982 und 1983 war die Anzahl der tatsächlich vorhandenen Aufstellgeräte für die jeweiligen Jahre nicht mehr feststellbar.

Weiters gibt es auch keinen Nachweis für die von Gastwirten in Form von Konsumationsbons weitergegebenen, durch die Gesellschaft ersetzten Gewinnauszahlungen.

In den Jahren 1981 und 1982 fehlen zu den Bankkonten der CA-BV sowie bei der Raiffeisenkasse mehrere Auszüge, nicht nur während des Jahres, sondern auch zum Jahresabschluss, sodass die Kontinuität der Bilanzen äußerst zweifelhaft erscheint.

Sowohl das Debitorensammelkonto als auch die Summe der Kreditoren sind im gesamten Prüfungszeitraum sowohl in ihrer Zusammensetzung als auch dem Entstehungsgrund und der Höhe nach nicht nachvollziehbar.

Unter anderem verbleiben in den Jahren 1981 und 1982 bereits diskontierte Wechsel in der Bilanz!

Ermittlungen bei Gastwirten, bei denen Spielautomaten der geprüften Gesellschaft aufgestellt waren, führten zu Selbstanzeigen dieser Gastwirte betreffend Verkürzungen von Provisionseinnahmen aus dem Spielautomatengeschäft. In diesen Geständnissen geben die betroffenen Personen an, über Veranlassung der Aufstellerfirma A. GesmbH die Einspielergebnisse und somit die davon berechnete Aufstellprovision zwischen 20 % und 50 % gegenüber den tatsächlichen Einnahmen gekürzt zu haben. Die daraufhin eingeleiteten Ermittlungen bei den Angestellten obgenannter Gesellschaft bestätigen übereinstimmend den von den Gastwirten erklärten Abrechnungsmodus, wobei sogar Verkürzungen bis 60 % erwähnt wurden.

Bei Geldmangel des GF's G. S. wurden außerdem 'Zwischenabrechnungen' durchgeführt, ohne dass überhaupt ein Beleg ausgefertigt wurde. Diese Einnahmen fehlen in den Büchern gänzlich.

Überdies erklärten die Angestellten, gelegentlich ihre Gehaltsforderungen aus den Kassenladen der Automaten gedeckt zu haben, wobei diese Vorgänge in der Buchhaltung keinen Niederschlag fanden.

Im Kassabuch für das Jahr 1982 fehlen für die Monate Juli und August sämtliche Belege, weiters finden sich zum 23.1., 8.11. und 6.12. Kassenfehlbeträge in Höhe von S 14.079,38, S 2.087,13 und S 15.352,25. Es wurde festgestellt, dass Einnahmen bis zu drei Monate verspätet eingetragen wurden, obwohl zwischenzeitlich vom selben Inkassanten Losungseingänge im Kassabuch zu finden sind.

Mit diesen obgenannten gravierenden Mängeln steht die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung außer Zweifel, was auch im Rahmen der Schlussbesprechung seitens des steuerlichen Vertreters der Gesellschaft, Dr. M., außer Streit gestellt wurde.

.....

#### Tz. 8 Ermittlung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage

Um dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis möglichst nahe zu kommen, ist vor allem der Tatbestand der Verkürzung der Einspielergebnisse - in den Selbstanzeigen der Gastwirte angegeben zwischen 20 % und 60 % - zu berücksichtigen. Eine Einnahmekenürzung in Höhe von 50 % fordert rein rechnerisch einen Aufschlag von 100 % auf die nunmehr verkürzte Basis, um die ursprüngliche Summe wieder zu erreichen. Ausgehend davon, dass eine Verkürzung in Höhe von 20 % - 60 % einem Aufschlag zwischen 25 % und 150 % entspricht, ergibt ein unter Wahrung des Parteiengleichs ermittelter durchschnittlicher Aufschlag von 85 % (auf die bisher erklärten Einspielergebnisse) eine wirtschaftlich denkmögliche Einnahmehöhe auf dem Sektor der Geldspielautomaten.

Um darüber hinaus die in der Buchhaltung gänzlich fehlenden Einnahmen ('Lohnentnahmen', bzw. fehlende Abrechnungen) zu erfassen, wird im Rahmen eines Sicherheitszuschlages dieser Prozentsatz um 15 % angehoben.

Diese Zuschätzungen auf die erklärten Automateinspielergebnisse in Höhe von 100 % stellen, vermindert um die ebenfalls im Schätzungsweg zu ermittelnden Aufstellprovisionen (von der Gesellschaft den Gastwirten aus den nicht erklärten Umsätzen bezahlt), eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Siehe dazu Tz. 12.

.....

#### Tz. 12 Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Verkürzungen der Automatenerelöse durch die Organe der geprüften Gesellschaft - im Rahmen der Bp durch die Zuschätzung saniert - stellen insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, als die geschätzten Einnahmen die durch die Gesellschaft glaubhaft gemachten Provisionsaufwendungen an Gastwirte übersteigen.

Diese Aufwandsposition wird seitens der Bp als Durchschnittswert der bisher in den Bilanzen erklärten Verhältniszahlen zwischen Einspielerlöse und Provisionsaufwendungen ermittelt."

Das Finanzamt übernahm die Feststellungen des Prüfers und zog mit Bescheid vom 6. April 1984 die A GesmbH zur Haftung für von der Beschwerdeführerin geschuldete Kapitalertragsteuer in Anspruch, welche durch die in den Streitjahren vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung gewerteten Vorgänge hervorgerufen worden sei. Dagegen berief die A GesmbH.

Mit Bescheid vom 26. Juni 1984 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1980, worin mit Bescheid vom 18. August 1981 Einkommensteuer für die Beschwerdeführerin erklärungsgemäß (hinsichtlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) festgesetzt worden war, wieder auf und setzte die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der aus der verdeckten Gewinnausschüttung gesehenen Einkünfte aus Kapitalvermögen neu fest. Gleichzeitig wurde ein Bescheid vom 18. August 1981 über einen Verspätungszuschlag von 5 % zur Einkommensteuer 1980 gemäß § 295 Abs. 3 BAO geändert.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1981 hatte das Finanzamt nach Schätzung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung die Einkommensteuer mit Bescheid vom 10. Februar 1984 samt einem Verspätungszuschlag festgesetzt. Dagegen hatte die Beschwerdeführerin berufen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 1984 wurden zwar die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung aus der zwischenzeitlich nachgereichten Einkommensteuererklärung für 1981 übernommen, jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend den als verdeckte Gewinnausschüttung der A GesmbH angenommenen Zuflüssen miteinbezogen und die Einkommensteuer samt Verspätungszuschlag festgesetzt.

Gegen den Bescheid über die Einkommensteuer 1980 vom 26. Juni 1984 erhob die Beschwerdeführerin Berufung, hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1981 vom 25. Juni 1984 beantragte die Beschwerdeführerin Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, jeweils mit der Begründung, "dass das hierfür grundlegende Betriebsprüfungsverfahren der A GesmbH noch nicht rechtskräftig abgeschlossen" sei. Verdeckte Gewinnausschüttungen lägen nicht vor und die Zurechnungen seien zu Unrecht erfolgt.

Am 2. März 1986 verstarb G.S., der Geschäftsführer der A GesmbH und Ehemann der Beschwerdeführerin.

Mit Bescheid vom 5. Februar 1987 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1982 und 1983 jeweils samt Verspätungszuschlag fest, wobei wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, letztere entsprechend der vom Finanzamt angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung, herangezogen wurden. Gegen diese Bescheide berief die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie gegen die Höhe der Verspätungszuschläge. In der Berufung verwies die Beschwerdeführerin auf die beigelegte Kopie des Vorlageantrages (der A GesmbH) und einer Ergänzung hiezu betreffend das Verfahren über die Abgabenfestsetzung und die Inanspruchnahme zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Streitzeitraum bei der A GesmbH.

In diesen Beilagen hatte die A GesmbH dargelegt, dass die Beschwerdeführerin von 1980 bis Juni 1982 keinerlei Inkassotätigkeit für die A GesmbH entfaltet habe und danach nur gelegentlich inkassiert hätte. Die im genannten Zeitraum von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Losungen seien stets an die Gesellschaft abgeführt worden. Der Geschäftsführer der A GesmbH, Herr G.S. sei zwar mit der Beschwerdeführerin verheiratet gewesen, doch habe die Beschwerdeführerin an der Geschäftsführung selbst nicht teilgenommen und daher von Vorgängen in der Gesellschaft auch nichts gewusst. Viele Vorgänge habe die Beschwerdeführerin auch deshalb nicht wissen können, da sie nicht einmal dem Geschäftsführer bekannt gewesen seien. Dies treffe insbesondere auf von Mitarbeitern vorgenommene

Inkassi zu. Schon aus diesem Grunde könne in Bezug auf die Person der Beschwerdeführerin weder von einer ausdrücklichen noch einer schlüssigen auf eine Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Gesellschaft die Rede sein.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 1988 hielt der Vertreter der A GesmbH "namens und auftrags meiner Mandantschaft" fest, dass die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin zwar zu Unrecht erfolgt sei, sie jedoch zur Abkürzung des Verfahrens bereit sei, die Zurechnung der Hälfte der für 1982 und der gesamten für 1983 errechneten verdeckten Gewinnausschüttung "gegen sich ergehen zu lassen". Für den Fall der Erledigung des Berufungsverfahrens (betreffend den Haftungsbescheid gegen die A GesmbH) im Sinn der erwähnten Eingabe "beantragte" die A GesmbH mit Schreiben vom 2. April 1990 eine zweite Berufungsvorentscheidung.

Mit Schreiben vom 27. Mai 1994 an das Finanzamt zog der steuerliche Vertreter der A GesmbH alle offenen Berufungen zurück. Mit Bescheid vom 9. Juni 1994 wurde die Berufung gegen den Bescheid, womit die A GesmbH zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen worden war, für gegenstandslos erklärt. Schließlich wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. September 1994 die A GesmbH im Firmenbuch gelöscht.

Mit Schreiben vom 5. September 1995 lud die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zur mündlichen Verhandlung am 21. September 1995.

Am 12. September 1995 richtete der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ein Telefax an die belangte Behörde, wonach die belangte Behörde ihn zur mündlichen Verhandlung geladen hätte, er jedoch bis 17. September 1995 im Ausland auf Urlaub weile und wegen der kurzen verbleibenden Zeit zur Vorbereitung ersuche, den anberaumten Verhandlungstermin abzusetzen und eine neuerliche Verhandlung auszuschreiben.

Mit Telefax vom 13. September 1995 setzte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin in Kenntnis, dass "der Vertagungsbitte aus derzeitiger Sicht nicht entsprochen werden" könne.

In der mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass die Beschwerdeführerin die Anteile an der A GesmbH zwar nicht treuhändig, aber aus Gefälligkeit über Wunsch ihres Gatten im Zeitpunkt ihrer intakten Ehe innegehabt habe. Im Berufszeitraum hätten die beiden Ehegatten bereits getrennt gelebt. Die Beschwerdeführerin sei ebenso wie ihre Kinder von ihrem Vater erhalten worden.

In der mündlichen Verhandlung wurden Zeugen beantragt zur Tatsache, dass die Einigung mit dem Finanzamt K erzielt worden sei, zur Tatsache des Getrenntlebens und zur Frage, dass Beträge von der Familie D. (Inkassanten) im eigenen Namen abkassiert worden seien. Weiters wurde in der mündlichen Verhandlung auf eine Anzeige hingewiesen, welche der frühere steuerliche Vertreter der A GesmbH gegen vier Inkassanten erstattet habe.

Letztlich führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin aus, es habe zwischen den Ehegatten keinen wie immer gearteten gerichtlich festgehaltenen Interessengegensatz gegeben. Vermögensauseinandersetzungen im Hinblick auf die Firma A habe es zwischen den Ehegatten nicht gegeben. Die Geltendmachung eines Anspruches zivilrechtlicher Natur gegen die Familie D. wäre einerseits wegen bereits eingetretener Verjährung erfolglos gewesen, andererseits deshalb, weil sie vermögenslos gewesen sei.

Betreffend Verspätungszuschlag führte der steuerliche Vertreter an, dass seine Mandantin keinerlei Verschulden an der verspäteten Erklärungsabgabe getroffen habe.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurden u.a. die Einkommensteuer für 1980 bis 1983 (dem Berufungsbegehren teilweise entsprechend geringer) festgesetzt und die Verspätungszuschläge 1980 bis 1982 entsprechend (bei unverändertem Prozentsatz) herabgesetzt.

Im Erwägungsteil führt die belangte Behörde aus, dass angesichts eindeutig verneinten Interessengegensatzes zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten hinsichtlich der A GesmbH die von ihr nicht bloß treuhändig gehaltenen GesmbH-Anteile der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Wer den Eigentümer einer Gesellschaft wirtschaftlich erhalte oder ob die Eigentümerin und der Geschäftsführer einer "Familien-GesmbH" im gemeinsamen Haushalt lebten, sei für den Zufluss an Vermögenszuwächsen der Gesellschaft unerheblich. Verdeckte Vorteile, die ein Geschäftsführer aus der GesmbH mit Wissen oder Duldung seiner Gattin als der Eigentümerin der Gesellschaft ziehe, seien grundsätzlich wie der Gesellschafterin unmittelbar verdeckt zufließende Beträge zu beurteilen.

Zur Höhe der geschätzten Beträge führte die belangte Behörde aus, dass anhand der von den Gastwirten und

Inkassanten zugestandenen Umsatzverkürzungen der niedrigste Prozentsatz (20 %) und der höchste Prozentsatz (60 %) als atypisch auszuscheiden seien und aus den verbleibenden repräsentativen Angaben zwischen 30 und 50 % im Durchschnitt 40 % Umsatzverkürzung anzunehmen sei. Daher sei eine Zuschätzung von 87,5 % der erklärten Erlöse (einem entsprechenden Umsatzverkürzungssatz von 40 %) als für die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung maßgeblich anzunehmen.

Der Unterschied auf den vom Finanzamt noch angenommenen 100 %igen Sicherheitszuschlag wurde von der belangten Behörde als die verdeckte Gewinnausschüttung nicht beeinflussende, weil u. a. zur Schwarzlohnzahlung verwendete Größe wieder ausgeschieden.

Verspätungszuschläge wurden entsprechend der herabgesetzten Einkommensteuer verringert mit unverändertem Prozentsatz festgesetzt. Bei der Ermessensentscheidung wurde berücksichtigt, dass die Beschwerdeführerin ihre Jahressteuererklärungen nicht rechtzeitig eingebracht habe, dass für 1980 eine erstmalige Pflichtverletzung einer nicht geringfügigen Fristverletzung, eine Nachforderung des gesamten festgesetzten Abgabebetrages und ein nicht bloß geringfügiges Verschulden an der Art des Zustandekommens der Steuernachforderung vorlägen. Für 1981 und 1982 stehe wegen der zusätzlichen Wiederholungsproblematik kein Milderungsgrund zur Verfügung.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Kapitalerträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1966 setzen voraus, dass es sich um außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft handelt, welche ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und Anteilshabern der Körperschaft zugerechnet werden (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 30. Mai 2001, Zl. 95/13/0013, und vom 12. September 2001, Zlen.96/13/0043 und 0044).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilshaber) voraus. Die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilshaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahe stehende Person begünstigt ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. November 1999, 96/13/0115, m.w.N. und das erwähnte hg. Erkenntnis vom 12. September 2001).

Die Beschwerde räumt selbst ein, dass der verstorbene Mann der Beschwerdeführerin (der Geschäftsführer der A GesmbH) Umsatzverkürzungen angeordnet hat.

Die Beschwerdeführerin habe aber von ihrem Mann getrennt gelebt und sei von ihrem Vater erhalten worden. Sofern sie ab Juli 1992 selbst inkassiert habe, habe sie sämtliche Inkassogelder an den Geschäftsführer weitergeleitet. Der Beschwerdeführerin sei somit keinerlei Vorteil zugekommen. Ein als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehender Vorteil an die Beschwerdeführerin könne nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GesmbH von vornherein für die eigene Tasche arbeite, wenn er also im Rahmen der GesmbH eine Tätigkeit entfalte, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschaft bereichern solle.

Damit zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides jedoch nicht auf. Der Beschwerdefall ist mit jenem des hg. Erkenntnisses vom 15. März 1988, Zl. 87/14/0072, welches die Beschwerdeführerin für sich ins Treffen führt, nicht vergleichbar. Dass ein jenem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt ähnlicher Sachverhalt vorläge (dort: dass der beschwerdeführende Gesellschafter lediglich Gründungsgesellschafter gewesen sei, der Vater des Beschwerdeführers (der Geschäftsführer) das Stammkapital aufgebracht habe und der Beschwerdeführer diesem später seinen Geschäftsanteil hätte abtreten sollen, dass über die weitere Geschäftstätigkeit der GesmbH der Beschwerdeführer sich nicht informiert habe und darüber auch nicht informiert worden sei, die GesmbH allein dazu gedient haben sollte, dem Vater eine mit den Vorteilen der Haftungsbeschränkung verbundene Geschäftstätigkeit zu ermöglichen, der Vater in Wirklichkeit eine Einzelfirma fortgeführt habe, der Beschwerdeführer nie mit Einkünften gerechnet und auch tatsächlich nie welche erhalten habe), dafür gibt es im gegenständlichen Beschwerdefall keine Hinweise.

Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid lassen demgegenüber ein deutliches Engagement der Beschwerdeführerin in der GesmbH erkennen. Dass die Beschwerdeführerin gerade in den Jahren 1982 und 1983 den Geschäftsführer wesentlich in der GesmbH unterstützt habe (arg. "... wenn Not am Manne war ...": Inkasso, Bearbeitung der Geräteaufstellisten, Verkaufsvollmacht 1983 etc.), wird in der Beschwerde nicht entkräftet; ebenso

wenig die von der belangten Behörde herangezogene Aussage des Firmenangestellten (Inkassanten) J.U., dass er seine Löhne ab März 1982 von der Beschwerdeführerin erhalten habe. Schließlich bleibt die von der belangten Behörde herangezogene Aussage des Geschäftsführers (Ehemannes der Beschwerdeführerin) ohne Beschwerdeeinwand, dass die Beschwerdeführerin über ein Verzeichnis der Aufstellorte und Geräte verfügt und genügend Einblick in die Vermögenslage und Art der Geschäftsführung der GesmbH besessen habe. Dies alles zeigt ein Interesse der Beschwerdeführerin an ihrer Gesellschaft, welches ein Interesse an den durch Inkasso eingebrachten Beträgen durchaus einschließt. Die von der Beschwerde wiederkehrend hervorgehobene Einschränkung "erst ab Juli 1982" bezieht sich lediglich auf die Inkassotätigkeit selbst.

Dass die Beschwerdeführerin von ihrem Ehemann, dem Geschäftsführer der GesmbH, getrennt gelebt haben und von ihrem Vater erhalten worden sein soll, steht dem nicht entgegen. Wäre es noch erklärbar, dass ein solches Interesse z.B. nach einer Trennung vom Ehegatten erloschen und daher nach dem Engagement im Geschäftsbetrieb der Gesellschaft nicht mehr vorgelegen wäre, legt die Beschwerde nicht dar, weshalb für die Beschwerdeführerin ein solches Interesse erst mit Aufnahme der Inkassotätigkeit aufgelebt sein sollte.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die aus der Gesellschaft erzielten Vorteile habe der Ehemann der Beschwerdeführerin (der Geschäftsführer) mit ihrem Wissen und ihrer Duldung gezogen, erweist sich als nicht un schlüssig.

Verfahrensrügen, die belangte Behörde habe über den Zeitraum der Inkassotätigkeit der Beschwerdeführerin nicht ausreichend Beweis erhoben, gehen - da der Zeitraum der Inkassotätigkeit nicht ausschlaggebend ist - ins Leere.

Im Zusammenhang mit der von der Beschwerde hervorgehobenen Inkassotätigkeit der Beschwerdeführerin erst ab Juli 1982 ist auch die Verfahrensrüge zu sehen, wonach die belangte Behörde einer Vertagungsbitte zur mündlichen Verhandlung nicht nachgekommen ist. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Vertagung, welche in der mündlichen Verhandlung im Übrigen nicht mehr begehrt worden ist, zu Recht unterblieben ist, behauptet die Beschwerdeführerin doch, dass ihr keine Zeit geblieben war, die Niederschriften vernommener Gastwirte zu studieren, und dass bei genauer Kenntnis derer Aussagen die neuerliche Einvernahme dieser Gastwirte beantragt worden wäre, weil deren Aussagen vollkommen unbestimmt und unklar im Bezug auf die angebliche Inkassotätigkeit der Beschwerdeführerin und den von dieser Inkassotätigkeit umfassten Zeitraum seien. Damit zeigt die Beschwerde aber eine Relevanz eines allfälligen Verfahrensfehlers nicht auf, weil - wie erwähnt -

die belangte Behörde auf die Zeit der Inkassotätigkeit der Beschwerdeführerin nicht abgestellt hat. Im Übrigen widerspricht die zur Untermauerung der zu kurzen Vorbereitungszeit erhobene Beschwerdebehauptung, die letzte Befassung des Vertreters der Beschwerdeführerin in dieser Angelegenheit habe im Monat April 1990 stattgefunden, der Aktenlage, hat doch der selbe Vertreter mit Schreiben vom 27. Mai 1994 alle offenen Berufungen der A GesmbH zurückgezogen und wurde ihm als Zustellungsbevollmächtigten der Bescheid vom 9. Juni 1994 zugestellt, womit die Berufungen der A GesmbH für gegenstandslos erklärt worden sind.

Soweit die Beschwerdeführerin sich auf Treu und Glauben beruft, genügt es, auf Art. 18 B-VG und § 114 BAO hinzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, Tz 7 zu § 114).

Da die belangte Behörde somit von einer der Beschwerdeführerin zuzurechnenden verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen konnte, hatte sie deren Höhe zu ermitteln.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. September 1998, Zl. 97/13/0033).

Die behördliche Feststellung, dass die A GesmbH im Streitzeitraum mangelhafte Aufzeichnungen geführt hat, wird in der Beschwerde nicht in Abrede gestellt.

Bei der Höhe der vorgenommenen Schätzung ging die belangte Behörde davon aus, dass die verschiedenen Inkassanten bzw. die Gastwirte eine Verkürzung des bei den erfassten Automaten erzielten Umsatzes bzw. der

Einnahmen zwischen 20 und 60 % angeführt haben. Diese Verkürzungen seien sowohl vom Geschäftsführer der A GesmbH wie auch von den Inkassanten vorgenommen worden. Das Beschwerdevorbringen, die Inkassanten hätten "für die eigene Tasche" gearbeitet, schlägt deshalb nicht durch, weil nicht anzunehmen ist und kein Hinweis darauf besteht, dass die A GesmbH von den Inkassanten nicht abgelieferte Einnahmen erklärt hätte, die belangte Behörde jedoch als Grundlage der Schätzung von den erklärten Einnahmen ausgegangen ist und darauf den von ihr errechneten Zuschätzungsprozentsatz angewandt hat. Daher führen auch Verfahrensrügen der Beschwerdeführerin nicht zum Erfolg, wenn sie Beweisaufnahmen oder eine Befassung der belangten Behörde mit Aussagen von Gastwirten und Inkassanten sowie mit einer von der A GesmbH gegen Mitarbeiter eingebrachten Strafanzeige zur Frage vermisst, welche inkassierten Gelder abgeliefert worden seien.

Bei der Höhe der Schätzung ging die belangte Behörde - anhand der vorliegenden Aussagen der Gastwirte und Inkassanten insoweit unbedenklich - von einem mittleren Prozentsatz der Verkürzungen aus, welcher unter Weglassung des niedrigsten (20 %) und des höchsten (60 %) in den Niederschriften aufscheinenden Prozentsatzes zwischen 30 und 50 % liegend mit 40 % Umsatzverkürzung angenommen wurde. Einer solchen Umsatzverkürzung von 40 % der erzielten Einnahmen entspräche jedoch ein Zuschlag bzw. eine Zuschätzung von 66,6 % der erklärten Einnahmen. Der belangten Behörde ist jedoch - wie die Beschwerde zutreffend aufzeigt - ein Denkfehler dahingehend unterlaufen, dass sie einen Prozentsatz der Zuschätzung von 87,5 % als arithmetisches Mittel zwischen 25 % und 150 % annimmt. Da mit steigender Umsatzverkürzung die entsprechenden Zuschlags- oder Zuschätzungsprozentsätze nicht linear steigen, war die Annahme eines arithmetischen Mittels der auf die als obere und untere Grenze herangezogenen Zuschätzungsprozentsätze - als vermeintlich dem arithmetischen Mittel der Umsatzverkürzungsprozentsätze entsprechend - unrichtig. Der angenommene Zuschlag von 87,5 % entspräche einer Umsatzverkürzung von 46,6 %. Da die Begründung des angefochtenen Bescheides von einer Umsatzverkürzung von 40 % ausging, die festgesetzten Abgaben jedoch einer höheren Umsatzverkürzung entsprechen, hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid durch eine den Denkgesetzen widersprechende Ermittlung des zugeschätzten Betrages insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet. Da die verhängten Verspätungszuschläge von der Höhe der festgesetzten Abgaben abhängen, trifft diese Rechtswidrigkeit auch den angefochtenen Bescheid, soweit er die Verspätungszuschläge betrifft.

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

Die Entscheidung über den Aufwändersatz beruht auf §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. November 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1996130127.X00

**Im RIS seit**

03.04.2002

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

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

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