

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/30 98/13/0033

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.05.2001

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §126 Abs1;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §183 Abs3;  
BAO §184 Abs1;  
BAO §184 Abs3;  
EStG 1972 §28;  
UStG 1972 §12;  
UStG 1972 §18 Abs2;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 98/13/0034

## 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 M GmbH in W, vertreten durch Dr. Peter Sommerer, Rechtsanwalt in Wien I, Oppolzergasse 6, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 17. Dezember 1997, Zl. GA 11-91/2079/06, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 bis 1987, sowie 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. Dezember 1997, Zl. GA 11- 91/2079/1/06, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 9.130 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils zum 31. August bilanzierende beschwerdeführende GmbH erzielte in den Streitjahren Einnahmen aus der Vermietung von Wohnungen und aus dem Betrieb von Würstel- und Maroniständen. Im Jahr 1990 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1985 bis 1987 statt. Nach den Feststellungen in der Tz 8 des Prüfungsberichtes vom 16. Februar 1990 war nach Ansicht des Prüfers wegen formeller und materieller "Nichtordnungsmäßigkeiten" in der Buch- bzw. Aufzeichnungsführung das Betriebsergebnis gemäß § 184 BAO teilweise zu schätzen (für einen im Jahr 1986/87 entstandenen Verlust auch die Vortragsfähigkeit zu verneinen). Bei der Wohnungsvermietung habe die Beschwerdeführerin zwar Verträge errichtet, diese aber nach Beendigung des jeweiligen Mietverhältnisses vernichtet. Die Losungsermittlung für die einzelnen Würstelstände sei durch die zu 99,8 % an der Beschwerdeführerin beteiligte Geschäftsführerin I.M. erfolgt, die alle Zweigstellen besucht, die Tageseinnahmen im Büro gezählt und im Verhältnis 20 (Getränke) zu 80 (Speisen) aufgeteilt habe. Einer solchen Ermittlungsmethode müsse ein Antrag nach § 18 Abs. 7 UStG zugrunde liegen. Ein solcher Antrag auf Trennung der Entgelte könnte nicht bewilligt werden, weil nach Art und Umfang des Unternehmens die Trennung der Entgelte auf Grund von Aufzeichnungen möglich und zumutbar sei. Im Zuge einer kalkulatorischen Umsatzverbuchung hätten sich in den Jahren 1985 und 1987 auch Differenzen zu den erklärten Umsätzen ergeben (diese führten nach Tz 10 des Prüfungsberichtes zu einer "Umsatzzuschätzung der Getränke" 1985 in Höhe von 22.000 S und 1986/87 in Höhe von 62.000 S). Zu den "Wohnungsmieten" wird unter Tz 12 des Berichtes ausgeführt, die Beschwerdeführerin miete Wohnungen als Hauptmieter und vermiete diese an fremde Dritte weiter. Ein Teil dieser Objekte werde auch von der Gesellschafterin I.M. angemietet. Da diese Anmietung nach Meinung des Prüfers zu überhöhten Preisen erfolgt sei (im Gegensatz zur Vermietung fremder Wohnungen hätten sich bei der Vermietung der von der Gesellschafterin angemieteten Wohnungen Verluste ergeben), rechnete der Prüfer aus diesem Titel verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafterin von 170.000 S (für die Wirtschaftsjahre 1984/85 und 1985/86) bzw. 158.000 S (für das Wirtschaftsjahr 1986/87) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzu. Neben einer verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die bereits erwähnte Umsatzzuschätzung bei den Getränken setzte der Prüfer für das Wirtschaftsjahr 1984/85 noch verdeckte Ausschüttungen von insgesamt 13.755 S deshalb an, weil zwei Reisen nach Italien nicht als betrieblich veranlasst beurteilt werden könnten (Tz 11 des Prüfungsberichtes). Die Beschwerdeführerin habe zur betrieblichen Veranlassung dieser Reisen keinen "wie immer gearteten Beweis" vorlegen können.

Das Finanzamt erließ auf Grundlage des Prüfungsberichtes nach amtswegiger Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO neue Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 bis 1987. Gegen diese Sachbescheide sowie den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1985 bis 1987 erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 18. Juni 1990 Berufung. Die in der Nachkalkulation ermittelten Fehlbeträge bei den Getränkeumsätzen führten zwar zu einer Erhöhung der 20 %igen Umsätze, seien jedoch im Küchenumsatz insgesamt enthalten, sodass eine Umsatzerhöhung zu Unrecht vorgenommen worden sei. Die Geschäftsreisen nach Italien könnten nicht als Privatreisen abgetan werden. Eine Reise habe dem geplanten, jedoch letztlich nicht verwirklichtem Erwerb von Maroni direkt in Italien dienen sollen, die weitere Reise sei auf Grund der Information eines Freundes zur Beschaffung von Kleinmöbeln aus einer aufgelassenen Möbelfabrik zwecks Verwendung in den vermieteten Wohnungen unternommen worden. Die Gestaltung der Anmietung der von der Beschwerdeführerin weiter vermieteten Wohnungen sei gegenüber der Gesellschafterin nach ortsüblichen Kriterien erfolgt, wobei die Gesellschafterin ihre seinerzeitigen Anschaffungskosten, ihre in den Wohnungen vorgenommene Investitionen und sämtliche Finanzierungskosten einkalkuliert habe. Die Schlussfolgerung des Betriebsprüfers, die der Gesellschafterin gehörenden Objekte seien nur deswegen zu überhöhten Preisen angemietet worden, um dieser ohne wirtschaftliche Begründung einen Vorteil zuzuwenden, sei auch in Hinblick auf die Entwicklung des Immobilienmarktes und der Mietpreise nicht haltbar.

Auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung replizierte die Beschwerdeführerin in einem Schriftsatz vom 25. Jänner 1991. In weiteren Eingaben vom 1. Juli und 29. November 1994 an die belangte Behörde stellte die Beschwerdeführerin ihren Standpunkt zu den Streitpunkten dar und regte im Schriftsatz vom 29. November 1994 auch an, zu den einzelnen Fragen des Rechtsstreites eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

In einem Vorhalt vom 9. Jänner 1995 wies die belangte Behörde die Beschwerdeführerin u.a. darauf hin, dass entgegen ihrer im Berufungsverfahren vertretenen Auffassung, die Betriebsprüfung habe lediglich eine Nachkalkulation bei den Getränkeumsätzen durchgeführt, aus den Arbeitsunterlagen des Prüfers eindeutig hervorgehe, dass auch die

"Küchenumsätze" kalkulatorisch überprüft und Umsatzdifferenzen festgestellt worden seien ("weshalb - wie unter Tz 8 Punkt c des Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt -, auf Grund formeller und materieller Nichtordnungsmäßigkeiten das Betriebsergebnis gemäß § 184 BAO zu schätzen war").

In ihrer Stellungnahme vom 9. Februar 1995 hielt die Beschwerdeführerin fest, dass die Nachkalkulation des Prüfers im Jahr 1986/87 "Rechendifferenzen" in Höhe von rund 300.000 S ergeben habe. Eine von der Beschwerdeführerin vorgelegte "Gegenrechnung", die von exakten Zahlen und nicht von Durchschnittswerten ausgegangen sei, habe demgegenüber zu einem kalkulatorischen Umsatz geführt, der nur eine geringe Abweichung vom tatsächlich erzielten und verbuchten Umsatz ausgewiesen habe. Offensichtlich seien deshalb keine Umsatzdifferenzen im Sinne von Fehlbeträgen gegeben gewesen.

In einem Vorhalt vom 18. Juli 1996 setzte sich die belangte Behörde mit der im Schreiben vom 9. Februar 1995 von der Beschwerdeführerin herangezogenen "Gegenrechnung zur Ermittlung der kalkulatorischen Umsätze" auseinander. So zeige eine Aufstellung der Verkaufspreise pro Kilogramm Ware in Abhängigkeit von den jeweiligen Gesamtverkaufspreisen eine im Widerspruch zur Aktenlage stehende deutliche Reduktion der Verkaufspreise pro Kilogramm der jeweiligen Warenart betreffend das Jahr 1986/87 im Vergleich zu 1984/85 bzw. 1985/86. Die Gegenrechnung enthalte auch Fehler in der Kalkulation verschiedener Warengruppen. Die belangte Behörde wies weiters darauf hin, dass, obwohl in den Wirtschaftsjahren ab 1985/86 gegenüber 1984/85 nicht mehr zwei, sondern drei Würstelstände in Betrieb gewesen seien, keine größeren Änderungen bei der eingekauften (und somit faktisch abgesetzten) Menge an Wurstwaren ausgewiesen seien. Zum Schreiben vom 9. Februar 1995 sei auch festzuhalten, dass der Betriebsprüfer unter Einbeziehung der Gegenrechnung der Beschwerdeführerin sowie der Einkaufs- und Verkaufspreise kalkulatorische Umsatzdifferenzen von gerundet 256.000 S (1984/85), 170.000 S (1985/86) und 240.000 S (1986/87) ermittelt habe. Die Vermietungstätigkeit betreffend die Weitervermietung der Wohnungen der Gesellschafterin, aber auch das "Hauptgeschäftsfeld Würstelstand/Maroni" hätten sich in den Berufungsjahren als "stark verlustig" herausgestellt. Unter Berücksichtigung des stetig ansteigenden Verrechnungskontos der Gesellschafterin in den Berufungsjahren und darüber hinaus stelle sich auch die Frage nach der Deckung der Lebenshaltungskosten der Gesellschafterin I.M.. Eine überschlagsmäßige Deckungsrechnung (Beilage 2 zum Vorhalt) zeige in den Berufungsjahren 1986 bis 1987 einen negativen Fehlbetrag, wobei auch eine vergleichsweise Darstellung der Folgejahre massive Fehlbeträge ergebe.

Nach Wechsel in der steuerlichen Vertretung nahm die Beschwerdeführerin zum Vorhalt mit Schriftsätzen vom 6. und 26. September 1996 Stellung.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 1997 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf eine Vorsprache der steuerlichen Vertretung vom 6. November 1996 mit, dass sie beabsichtige, die Schätzung der Betriebsprüfung teilweise abzuändern und die "folgenden Schätzungsgrundlagen dem Senat vorzulegen". Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass die Gesellschafterin I.M. die Zahlung der Kapitalertragsteuer übernehme, werde um Übermittlung entsprechender Unterlagen ersucht. Die im Vorhalt vom 15. Jänner 1997 dargestellten Schätzungsgrundlagen beinhalteten betreffend "Schätzung der Küchenerlöse" einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % für das Wirtschaftsjahr 1984/1985 bzw. von jeweils 20 % für die Wirtschaftsjahre 1985/1986 und 1986/1987 (verdeckte Ausschüttung daher 1984/1985 159.016 S, 1985/1986 377.080 S und 1986/1987

395.648 S). Bei der "Schätzung des Eigenwohnungsanteiles" kam ein Sicherheitszuschlag von 20 % pro Wirtschaftsjahr zum Ansatz (verdeckte Ausschüttung pro Periode damit 37.123 S, 42.044 S und 65.361 S). Die bereits im Betriebsprüfungsbericht angesetzten verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der "Umsatzzuschätzung Getränke" und den Reisen nach Italien ließ die belangte Behörde unverändert.

In einem Schriftsatz vom 14. Februar 1997 ersuchte die Beschwerdeführerin um nähere Erläuterung der Prozentsätze für die Zuschätzung von 10 bzw. 20 %. Es sei auch nicht verständlich, warum für die zugeschätzten Wareneinkäufe keine Vorsteuer zustehen sollte. Der angenommene "Aufschlagssatz" von 250 % sei ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Im sodann an die Beschwerdeführerin ergangenen Schreiben der belangten Behörde vom 10. März 1997 wies die belangte Behörde darauf hin, eine Schätzung von Vorsteuern habe zur Voraussetzung, dass als erwiesen angenommen werden könne, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern tatsächlich in Rechnung gestellt worden seien. Die Beschwerdeführerin werde daher aufgefordert, entsprechende zusätzliche Rechnungen vorzulegen oder beweisbar aufzuzeigen, dass für zusätzliche Warenkäufe Rechnungen ausgestellt worden seien. In der Folge erläuterte die

belangte Behörde im Schriftsatz ihren nunmehrigen Schätzungsansatz. Dem trotz des erweiterten Betriebes auf drei Würstelstände nur geringfügigen Zuwachs an Wurstwaren stehe ein vergleichsweise wesentlich höherer Einsatz an Gebäck bzw. Brot gegenüber. Die Anzahl des eingekauften Hot-Dog-Gebäcks zeige in den Jahren 1985/86 bzw. 1986/87 bei Betrieb von drei Würstelständen keine wesentliche Steigerung zu 1984/85, obwohl es sich hier um einen beliebten Absatzträger handle. Auf die bereits im Vorhalt vom 18. Juli 1996 aufgezeigten Kalkulationsmängel sowie die Rückgänge bei den einzelnen Hauptabsatzartikeln werde hingewiesen. Die dem Senat vorzuschlagende Schätzung von jeweils 20 % in den Jahren 1985/86 und 1986/87 sei auf Grund dieser Darstellung als gering zu betrachten (allein die hochgerechneten Einsatzabweichungen bei den Wurstwaren hätten 38 bzw. 28 % erreicht). Für das Jahr 1984/85 werde auf Grund der höheren Einsatzmengen ein geringerer Zuschlag zur Abgeltung von Unsicherheiten im Kalkulationsbereich und im Einsatzbereich in Höhe von 10 % in Aussicht genommen. Der von der belangten Behörde angenommene Aufschlagssatz von 250 %, basierend auf den übermittelten Listen der Beschwerdeführerin, welche nur unwesentlich von dem von der Beschwerdeführerin angeführten Aufschlagswert von 244 % ab. Die bisherige Darstellung seitens der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Deckung der Lebenshaltungskosten der Gesellschafterin I.M. sei äußerst mangelhaft geblieben. Klarstellend werde auch darauf hingewiesen, dass in der Berufungsschrift vom 18. Juni 1990 kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden sei. Da der diesbezügliche "Antrag" im Schreiben vom 19. November 1994 als verspätet zu werten sei, werde eine mündliche Verhandlung nicht abzuhalten sein.

Nachdem die Beschwerdeführerin durch einen weiteren beauftragten steuerlichen Vertreter bezugnehmend auf die Vorhalte der belangten Behörde vom 18. Juli 1996, 15. Jänner und 10. März 1997 in einem Schriftsatz vom 7. April 1997 ausführlich Stellung bezogen hatte, gab die belangte Behörde der Berufung mit den angefochtenen Bescheiden keine Folge. Die belangte Behörde änderte dabei die erstinstanzlichen Bescheide insgesamt zum Nachteil der Beschwerdeführerin ab.

Im Rahmen der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens referierte die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid u.a. einen im Arbeitsbogen des Prüfers enthaltenen Aktenvermerk. In diesem sei zusammenfassend festgehalten, dass für eine vermietete Wohnung in der L.Straße 2/38 bis Februar 1987 keine Mieterlöse auf dem Erlöskonto gebucht gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe diesbezüglich behauptet, dass in dieser Wohnung niemand gewohnt habe. Zum Vorhalt, dass in der Zeit von August 1983 bis August 1985 und von Dezember 1985 bis April 1986 dort jeweils eine Person lt. Auskunft des Meldeamtes gemeldet gewesen sei, habe die Beschwerdeführerin vorgegeben, diese Leute nicht zu kennen. Da sich auf einem Meldezettel jedoch Unterschrift und Firmenstampfigur der Beschwerdeführerin befunden hätten, sei angegeben worden, dass es sich dabei um einen Mann gehandelt habe, der nur ganz kurz in der Wohnung gewohnt und nicht gezahlt habe. Nachdem der Prüfer für die Zeit der Anmeldung die fehlenden Mieten habe hinzurechnen wollen, sei seitens der Beschwerdeführerin behauptet worden, die Mieten seien bereits in einem nach der Prüfung liegenden Zeitraum verbucht worden. Als sich der Prüfer über dieses Vorbringen habe vergewissern wollen, sei vorgegeben worden, dass es sich um eine Verwechslung handle. Die Mieterlöse seien außerdem bei der Einkommensteuer der Gesellschafterin I.M. erfasst worden.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde fest, vernichtete Grundaufzeichnungen seien in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und berechtigten bzw. verpflichteten die Behörde zur Schätzung. Die Anwendung eines so genannten Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Bei einer Feststellung von Mehrgewinnen, die im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden hätten, sei davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern zugeflossen seien.

Unter dem Titel "Küchenumsätze" wird im angefochtenen Bescheid festgehalten, das Wirtschaftsjahr der Beschwerdeführerin habe jeweils am 31. August geendet. Lt. Anlagenverzeichnis sei die Inbetriebnahme des dritten Würstelstandes am 19. August 1985 erfolgt. Im Geschäftsjahr 1984/85 seien somit faktisch nur zwei Würstelstände in Betrieb gewesen. Obwohl in den Wirtschaftsjahren 1985/86 und 1986/87 drei Standorte betrieben worden seien, hätten sich vergleichsweise keinerlei größere Änderungen der eingekauften Mengen an Wurstwaren - im Gegensatz zum Gebäckkauf - ergeben. Nach den von der Beschwerdeführerin übermittelten Listen seien 1985/86 bzw. 1986/87 lediglich 9 bzw. 17 Prozentpunkte im Vergleich zu 1985/86 mehr eingekauft worden (Tabelle 4). Im Vergleich zu den Einkäufen von Wurstwaren zeige die Darstellung des Brot- bzw. Gebäckeinsatzes ein anderes Bild (Tabelle 5). Hier habe sich der Einsatz in den gegenständlichen Jahren um 21 bzw. 33 sowie um 60 bzw. 69 Prozentpunkte erhöht.

Selbst von der steuerlichen Vertretung sei unter Zugrundelegung einer geringeren Ausbeute von lediglich zehn Stück Brotscheiben pro Kilo ein Ansteigen des gesamten Brot- und Gebäckankaufes von 27,9 % (1985/86) bzw. 39,6 % (1986/87) gegenüber 1984/85 errechnet worden. Unter Zugrundelegung von 15 Brotscheiben pro Kilo komme es zu einer Erhöhung des Gebäckankaufes von 30,47 % (1985/86) und 42,06 % (1986/87) im Vergleich zum Wirtschaftsjahr 1984/85. Das krasse Missverhältnis zwischen dem geringen Anstieg der Wurstwaren und dem hohen Anstieg des Gebäcks könne nicht lediglich auf einer "verstärkten Substituierung von Wurst durch Gebäck" bzw. "Gratisabgaben" beruhen. Ein erhöhter Verderb könne nicht nachvollzogen werden, wenn lt. Beschwerdeführerin vom liefernden Bäcker ohnedies Brote im Ganzen und unaufgeschnittene Semmeln zurückgenommen würden. Zur vorgebrachten Minderung der Absatzmengen bei einigen Wurstsorten durch Einführung neuer Produkte (z.B. Käse- und Zwiebelleberkäse) sei festzustellen, dass bei der in der Tabelle aufgezeigten Gesamtmenge auch diese berücksichtigt seien. Die Darstellung des gesamten Küchenumsatzes (Wurstwaren, Gebäck, Diverses) lt. Buchhaltung zeige ein ähnliches Bild. Obwohl in den Wirtschaftsjahren 1985/86 und 1986/87 drei Standorte in Betrieb gewesen seien, hätten sich vergleichsweise geringe Umsatzsteigerungen von 19 Prozentpunkten (1985/86) bzw. 24 Prozentpunkten (1986/87) ergeben. Dies stehe u. a. auch im Gegensatz zum Getränkeumsatz (Bier und alkoholfreie Getränke), der schon lt. Buchhaltung (vor Nachkalkulation und Zuschätzung durch die Betriebsprüfung) vergleichsweise um 62 Prozentpunkte (1985/86) bzw. 70 Prozentpunkte (1986/87) gestiegen sei (Tabellen 8 und 9). Im Vorhalt der belangten Behörde sei bereits auf die deutliche Reduktion der Verkaufspreise pro Kilogramm betreffend die meisten Wurst- bzw. Warenarten hingewiesen worden. Da eine Reduzierung des Preisniveaus 1986/87 im Vergleich zu 1984/85 bzw. 1985/86 nicht der Aktenlage entspreche, sei auf die zusätzlichen Umsätze hingewiesen worden (ca. 168.000 S), die sich schon allein bei Kalkulation zu den historischen Preisen des Jahres 1984/85 errechneten. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass wegen Kundenbeschwerden die Portionen um 1 bis 2 dkg pro Portion vergrößert worden seien, sei bis dato unbewiesen geblieben. Eine Erhöhung von 1 bis 2 dkg pro Wurstportion sei außerdem für die Kunden kaum spürbar. Wenn die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 7. April 1997 darauf verweise, dass im Rechtsmittelverfahren erstmals im Vorhalt vom 9. Jänner 1995 die Behauptung aufgestellt worden sei, dass der Betriebsprüfer auch die Küchenumsätze kalkulatorisch überprüft habe, dann widerspreche sie sich im nächsten Absatz selbst, wenn die Beschwerdeführerin feststelle, sie habe dem Betriebsprüfer eine detaillierte Gegenkalkulation vorgelegt. Die ohne Bewilligung vorgenommene Trennung der Entgelte für Getränke und Speisen gemäß § 18 Abs. 7 UStG entspreche nicht der einer ordnungsgemäßen Buchhaltung. Abgesehen von den umsatzsteuerlichen Auswirkungen sei dadurch eine Erschwerung der ertragsteuerlichen Überprüfung bzw. Nachkalkulation der Umsätze bewirkt worden. Unter Bedachtnahme auf die folgenden Ausführungen zum "Gesamtbild der Verhältnisse, die Deckungsrechnung bzw. die mangelhafte Deckung der Lebenshaltungskosten der Gesellschafterin/Geschäftsführerin" erachte die belangte Behörde insgesamt einen Sicherheitszuschlag in Höhe von je 20 % der Küchenerlöse betreffend die Jahre 1985/86 und 1986/87 als angemessen. Für das Jahr 1984/85 sei auf Grund der höheren Einsatzmengen lt. Beschwerdeführerin ein geringerer Zuschlag in Höhe von 10 % "zur Abgeltung von Unsicherheiten im Kalkulationsbereich und im Einsatzbereich" festzusetzen. Der von der Beschwerdeführerin beantragte durchschnittliche Aufschlagswert von 244 % weiche von dem anzusetzenden Aufschlagswert von 250 % nur unwesentlich ab. Auf Grund der kalkulatorischen Mängel und der offensichtlichen Fehlmengen in den Berufsjahren sei auch in den Folgejahren, für die lt. Angaben der Beschwerdeführerin der Aufschlagssatz von durchschnittlich 244 % zu errechnen sei, eine korrekte Ermittlung der Aufschläge seitens der Beschwerdeführerin nicht anzunehmen. Ein Vorsteuerabzug bezüglich des zusätzlichen Wareneinsatzes komme auf Grund der Bestimmungen der §§ 11 und 12 UStG 1972 wegen des Erfordernisses der Rechnungslegung nicht in Betracht. Nachweise für eine solche Rechnungslegung seien seitens der Beschwerdeführerin nicht erbracht worden. Zum "Getränkeumsatz" sei die Schätzung von der Beschwerdeführerin mehrmals außer Streit gestellt worden (hier allerdings lediglich eine Umsatzverschiebung behauptet worden, weil die ermittelten Fehlbeträge in den Küchenumsätzen enthalten seien).

Zu den "Reiseaufwendungen (PKW-Aufwendungen)" ist im angefochtenen Bescheid zu lesen, für die Reise nach Cessena zum vorgegebenen Besuch einer Möbelfabrik und von Fliesenfirmen sei von der Beschwerdeführerin ein Ford Transit für zehn Tage gemietet worden. Eine Dauer von zehn Tagen für lediglich den Besuch von Fabriken sei unglaublich. Offensichtlich sei hier eine private Veranlassung der Gesellschafterin I.M. vorgelegen, worauf auch das Einladungsschreiben des Herrn V. hindeute. Im Übrigen sei auf den großen Platzbedarf bei Möbeln und auf das hohe Gewicht von schon wenigen Quadratmetern Fliesen sowie auf das kaum vorhandene Ersparnispotential bei Fliesen im Vergleich zu den Kosten der Reise und des Zeitaufwandes hinzuweisen (Kfz-Miete 12.240 S, 1.928 gefahrene km). Ein

tatsächlicher Kauf von Möbeln oder Fliesen sei selbst von der Beschwerdeführerin nicht behauptet worden. Die steuerliche Abzugsfähigkeit sei daher nicht anzuerkennen gewesen. Zu einer Reise nach Verona vom 7. September bis 10. September 1984 sei hinsichtlich des Direkteinkaufes von Maroni in der Berufungsschrift vom 18. Juni 1990 noch vorgebracht worden, dass die Geschäftsführerin die "Handelspartner erst auf dem Großmarkt von Verona antreffen bzw. kennen lernen musste, die Stellung der Bw. viel zu unbedeutend sei und eine Korrespondenz im Sinne einer Einladung daher nicht denkbar war". Im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 25. Jänner 1991 sei noch vorgebracht worden, dass die Beschwerdeführerin Namen und Adressen von Lieferanten vor wie auch nach der Reise auf Grund des Nichtzustandekommens der Geschäftskontakte nicht nennen könne. Demgegenüber werde erstmals mit Schriftsatz vom 1. Juli 1994 eine Kopie einer "Einladung" der Firma T. übermittelt "mit dem Inhalt am 7. September 1984 (bereits 'vormittags') deren Filiale in Verona zu besuchen und einen Mitarbeiter der Firma W. zu treffen". Ein tatsächlicher Kauf von Maroni habe nicht stattgefunden. Auch behauptete Probleme des Transportes, der Lagerung und der Zahlungskonditionen seien unbewiesen geblieben. Außerdem habe die Kfz-Mietrechnung (Mietort: Innsbruck, 11. September 1984) nicht auf die Beschwerdeführerin, sondern auf die Gesellschafterin I.M. gelautet. Laut Eigenbeleg "Reiseabrechnung Verona" und Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 1. Juli 1994 habe die Reise überhaupt nur bis 10. September 1984 gedauert. Die betriebliche Veranlassung der "KFZ-Mietrechnung" erscheine auch angesichts dieser aufgezeigten Widersprüchlichkeiten nicht glaubwürdig.

Unter dem Titel "Eigenwohnungen" bemerkte die belangte Behörde, die Beschwerdeführerin miete u.a. Wohnungen von der Geschäftsführerin und vermiete diese an Fremde weiter. Wegen der Vernichtung der Mietverträge sei die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung zur Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen in Form der Mietverträge nicht nachgekommen. Eine Schätzungsberichtigung sei damit "abgesehen von der folgenden Darstellung und dem Gesamtbild der Verhältnisse", schon aus diesem Grund gegeben. Ein Vergleich des Ergebnisses der "Eigenwohnungen" (Gesamtverlust 1985 bis 1987: 149.898 S) mit den "Fremdwohnungen" (Gesamtgewinn 1985 bis 1987: 158.612 S) zeige ein deutlich schlechteres Ergebnis der Eigenwohnungen (die Verlustsituation bei den Vermietungen der Eigentumswohnungen auch in den Einkommensteuererklärungen der Beschwerdeführerin stehe im Übrigen im Gegensatz zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie hätte ihre seinerzeitigen Anschaffungskosten, die vorgenommenen Investitionen und sämtliche Finanzierungskosten in die Miete einkalkuliert und die monatliche Miete in einer Höhe gewählt, um die Rückführung der privat aufgenommenen Kredite zum Ankauf der Wohnungen zu ermöglichen). Hinzuweisen sei auch auf eine (auch der steuerlichen Vertretung im Zuge einer Akteneinsicht zugänglich gemachte) Mitteilung der Strafsachenstelle eines Finanzamtes, die von ungeklärten erheblichen Vermögenszuwachsen der Gesellschafterin I.M. spreche und auch Vermietungen von Wohnungen an Prostituierte erwähne. Die Gestaltung der Vermietung der Eigenwohnungen unter Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin diene im Vermietungsbereich üblicherweise dazu, um mietrechtliche Einschränkungen beispielsweise hinsichtlich der Höhe der Miete und der Vertragsdauer zu vermeiden. Die Beschwerdeführerin habe selbst im Schreiben vom 18. Juni 1990 festgestellt, dass durch die Gestaltung mittels Untermietverträgen ein wesentlicher Vorteil im Verhältnis zu den Mietern gegeben sei. Ein uneigennütziges Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Gesellschafterin sei daher auszuschließen. Weiters sei auf die widersprüchlichen Darstellungen der Beschwerdeführerin lt. dem Aktenvermerk im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers betreffend Nichtverbuchung von Erlösen für die Wohnung L.Straße 2/38 hinzuweisen, wodurch eine Erhöhung der Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin nicht bewirkt werde. Die belangte Behörde folge zwar nicht der Beurteilung des Betriebsprüfers, wonach auf Grund der Mietverluste der Beschwerdeführerin die Bestandsobjekte von der Gesellschafterin zu einem überhöhten Preis angemietet worden seien, angesichts des "Gesamtbildes der Verhältnisse" bzw. der "Deckungsrechnung" sei jedoch davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin aus den Untervermietungen der "Eigenwohnungen" weitaus höhere Einnahmen erzielt habe. Nach Ansicht des Senates seien daher die 10 und 20 %igen Mieterlöse betreffend die weitervermieteten Wohnungen der Gesellschafterin jeweils um einen 20 %igen Sicherheitszuschlag zu erhöhen. Dies entspreche einer im unteren Bereich angesiedelten, aber angemessenen Erhöhung von 127.870 S für drei Jahre (durchschnittlich ca. 42.000 S pro Jahr). Die steuerlichen Auswirkungen dieser Zuschätzung durch die belangte Behörde fielen daher im Vergleich zur Betriebsprüfung geringer aus.

Unter dem Titel "Gesamtbild der Verhältnisse" merkte die belangte Behörde an, dass sich der Finanzierungsbedarf der Beschwerdeführerin u.a. in einem stetigen Anstieg des Verrechnungskontos der Gesellschafterin I.M. (1985 rd. 14.000 S, 1987 rd. 127.000 S und 1991 rd. 1,1 Mio. S) - bei gleichzeitiger, stetiger Abnahme der Bankverbindlichkeiten (1985 824.604 S, 1991 280.539 S) - geäußert habe. Zu den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafterin sei

festzustellen, dass diese von 1979 bis Mitte 1984 u.a. fünf Eigentumswohnungen, einen Anteil an einem Miethaus sowie ein weiteres Haus erworben habe. Zusätzlich seien Einlagen in die Beschwerdeführerin (499.000 S) und eine weitere GmbH getätigten worden. Diesem Bild entspreche nicht das erklärte Einkommen der Gesellschafterin in den Jahren 1978 bis 1983 (Beträge von insgesamt rd. minus 37.000 S bis plus 190.000 S jährlich). Der Beschwerdeführerin sei im Vorhaltsverfahren eine Deckungsrechnung betreffend die Jahre 1984 bis 1991 zur Stellungnahme übermittelt worden. Diese Deckungsrechnung habe hinsichtlich der ordentlichen Finanzierungskraft der Gesellschafterin massive Fehlbeträge ausgewiesen. Diese Fehlbeträge und die Lebenshaltungskosten hätten nur durch Kredite bzw. aus anderen Quellen gedeckt werden können. Der Gesamtfehlbetrag der ordentlichen Finanzierungskraft (nach Adaption auf Grund der Stellungnahmen, Tabelle 11) betreffend die Jahre 1984 bis 1991 betrage rd. 700.000 S (zusätzlich seien noch die Lebenshaltungskosten für acht Jahre zu berücksichtigen). Dieser Fehlbetrag sei nach Angaben der Gesellschafterin durch Bankkredite in beträchtlicher Höhe (per 1. Jänner 1989 rd. 570.000 S), Privatdarlehen (insgesamt rd. 1,2 Mio. S) und einen Hausverkauf kompensiert worden. Insgesamt verbleibe ein Deckungsbetrag für die Lebenshaltungskosten von lediglich 225.405 S für acht Jahre (dies ergebe pro Jahr einen Betrag von rd. 28.000 S). Selbst bei Berücksichtigung eines weiteren Kredites von 300.000 S im Jahr 1990 nicht als Substitution für Schulden der Vorjahre ergebe sich ein "zu niedriger Deckungsbetrag für die Lebenshaltungskosten von S 525.405,00 für acht Jahre (S 525.405,00/8 = 65.676,00 pro Jahr)". Kredite und Privatdarlehen bedingten außerdem nur eine Verschiebung der Fehlbeträge in die Folgejahre (z.B. 1989 - 1.059.177), weil Fremdmittel einer Rückzahlung zugeführt werden müssten. Die Höhe der Bankkredite bzw. der Privatdarlehen stehe in keiner Relation zur bekannt gegebenen ordentlichen Finanzierungskraft der Gesellschafterin. Die Grundlagen für die späteren Rückzahlungen der Fremdmittel lägen bereits in den Vorperioden vor den Fälligkeiten. Diese seien aber hinsichtlich der ordentlichen Finanzierungskraft nicht vorhanden und selbst unter Berücksichtigung des Hausverkaufes mangelhaft. Wenig glaubhaft sei auch die Aufnahme von Privatkrediten von Bekannten, die offensichtlich dazu dienen sollte, fehlende Geldmittel zu belegen. Festzuhalten sei, dass das Privatdarlehen eines Herrn T. nicht einmal in der Vermögensteuererklärung der Gesellschafterin zum 1. Jänner 1989 ersichtlich sei, übermittelte (Kurz)Bestätigungen (ohne Name und Adresse des Darlehensgebers) über den Erhalt von 500.000 S (12. Jänner 1988) bzw. 400.000 S (20. Jänner 1987) sowie über die Rückzahlung (20. Jänner 1989) quasi nur "Schmierzettelform" aufwiesen und weder Sicherheiten noch Verzinsung ersichtlich seien. Zudem sei Herr T. Anfang 1988 arbeitslos gewesen und habe 1988 und Folgejahre Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bezogen. Weiters sei auch der "volle Geldfluss" aus einer weiteren Finanzierungsquelle im Zusammenhang mit dem am 22. Dezember 1988 erfolgten Verkauf einer Liegenschaft in Höhe von 1,85 Mio. S unglaublich. Diese Liegenschaft sei nämlich nur einen Monat vorher der Gesellschafterin I.M. zur Hälfte vom Ehemann der späteren Erwerberin im Schenkungswege übertragen worden. Da der Erwerbspreis der gesamten Liegenschaft im Jahr 1984 lediglich mit 300.000 S angesetzt worden sei, sei auch eine beträchtliche Wertsteigerung realisiert worden. Als Geldfluss an I.M. sei daher bestenfalls die Hälfte des "Barpreises", d.s. 817.183 S, anzusetzen. Zusätzlich wären bei den Auslagen der Gesellschafterin noch Beträge für Sanierungsmaßnahmen und Adaptierungen von Mietwohnungen zu berücksichtigen, die nach Angaben der Beschwerdeführerin durch Eigenleistungen der Gesellschafterin erbracht worden seien. Einzelne Verschiebungen der Finanzkraft von einem Jahr zu einem anderen könnten sich zwar ergeben, dies ändere aber nichts an dem finanziellen Gesamtbild für die Berufsjahre und die Folgejahre.

Unter "verdeckte Gewinnausschüttung" führte die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid abschließlich aus, die Kapitalertragsteuer sei mit dem Satz von 25 % anzusetzen gewesen, weil ein Ersuchen der belangten Behörde um Vorlage von Unterlagen zur Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafterin unbeantwortet geblieben sei. Da in der Berufungsschrift vom 18. Juni 1990 kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden sei, sei eine solche auch nicht abzuhalten gewesen. Die diesbezügliche Anregung im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 29. November 1994 sei verspätet. Außerdem sei auf die umfangreichen und zahlreichen Stellungnahmen und Akteneinsichten der Beschwerdeführerin im Zuge des Berufungsverfahrens hinzuweisen.

Zur Begründung des zweitangefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde sieht eine Rechtsverletzung durch die angefochtenen Bescheide auch in Bezug auf eine "gesetzeskonforme Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen)". Dazu ist

darauf hinzuweisen, dass die angefochtenen Bescheide nicht über eine Wiederaufnahme des Verfahrens absprechen, sodass sie insoweit auch keine Rechtsverletzung der Beschwerdeführerin bewirken können. Im Übrigen richtete sich auch die Berufung vom 18. Juni 1990 nicht gegen die Wiederaufnahme der Verfahren.

In der Beschwerde wird das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde gerügt. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung besteht nur dann, wenn diese rechtzeitig (somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittsklärung) beantragt wurde (vgl. Ritz, BAO2, Tz 1 zu § 284, sowie beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1999, 94/15/0183). Da eine solche rechtzeitige Antragstellung unbestritten nicht erfolgte, hat die belangte Behörde in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit zu vertreten. Wenn die Beschwerdeführerin in ihren weitwendigen Beschwerdeausführungen Verletzungen der Vorschriften über das Parteiengehör ins Spiel bringt oder über unzureichende Möglichkeiten, ihren Standpunkt im Verfahren darzustellen, klagt, ist dies in Bezug auf die immer wieder, so insbesondere auch von der belangten Behörde betreffend die gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz anders gewählten Schätzungsansätze, eingeräumten (und jeweils auch genützten) Möglichkeiten zur Stellungnahme unverständlich. Außerdem bedarf das Vorbringen von Verfahrensmängeln der Darlegung ihrer möglichen Relevanz. Wenn die Beschwerdeführerin beispielsweise glaubt, auf "zum Gesamtbild der Verhältnisse" ergangene Ausführungen der belangten Behörde hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht eingehen zu müssen, weil "diese Vorhaltungen in der Berufungsentscheidung das erste Mal vorgebracht wurden", reicht dies zur Darlegung der Wesentlichkeit eines Verfahrensmangels nicht aus. Auch ist es nicht hinreichend, etwa allgemein die fehlende Einvernahme von Zeugen zur "strittigen Frage der Deckungsrechnung", zu rügen, ohne anzugeben, welche Zeugen konkret zu welchem Beweisthema hätten einvernommen werden sollen.

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

Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall sowohl wegen sachlicher Unrichtigkeit als auch wegen formeller Mängel der Buchführung der Beschwerdeführerin die Schätzungsberichtigung angenommen. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, dass der belangten Behörde dabei insgesamt eine Rechtswidrigkeit unterlaufen wäre.

Mit der Vernichtung der zweifellos zu den Grundbelegen zählenden Mietverträge lag an sich bereits ein formeller Mangel vor, der auch geeignet war, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. An diesem wesentlichen Mangel änderte sich auch dadurch nichts, dass laut Vorbringen der Beschwerdeführerin die Mietverträge ohnedies beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingesehen werden könnten. Eine in der Beschwerde auch eingeräumte Verletzung der umsatzsteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten nach § 18 Abs. 2 UStG 1972 bedeutet zugleich einen Verstoß gegen die Verpflichtung zur Aufzeichnungsführung nach § 126 Abs. 1 BAO. Damit lag aber auch allgemein keine formell ordnungsgemäße Buchführung iS des § 184 Abs. 3 BAO mehr vor, sodass dieser Mangel, der auch die ertragsteuerrechtliche Nachkalkulation erschwerte, ebenfalls die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde begründen konnte (vgl. dazu das zur Schätzungsbefugnis bei Nichterfüllung der durch § 124 BAO in das Abgabenrecht übernommenen Verpflichtungen ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1999, 97/13/0157).

Die Ausführungen der belangten Behörde zur wegen mehrerer Überlegungen (die Beschwerde spricht hier auch von "diffizilsten Nachkalkulationen bzw. Berechnungen") materiellen Mangelhaftigkeit der Buchführung der Beschwerdeführerin halten ebenfalls einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof stand. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind.

Das Missverhältnis des Einkaufes an Wurstwaren in Bezug auf die Eröffnung eines neuen Standortes ab dem Wirtschaftsjahr 1985/86 (Anstieg nur um 9 bzw. 17 %) sah die belangte Behörde insbesondere durch einen doch

signifikanten Anstieg des Einkaufes von Gebäckwaren bestätigt. Selbst wenn sich nur ein laut Beschwerde errechneter Gebäckanstieg von 25,4 % (1985/86) bzw. 31,1 % (1986/87) ergeben sollte (gegenüber dem von der belangten Behörde ermittelten Anstieg von 30,47 bzw. 42,06 %) ist nicht erkennbar, warum aus der Differenz zum erklärten, doch wesentlich geringeren Anstieg des Wurstwareneinkaufes nicht auf materielle Fehler in der Buchführung geschlossen werden durfte. Auf Behauptungsebene gebliebenen Erklärungsversuchen zum höheren Anstieg des ausgewiesenen Einkaufs an Gebäck wegen Verderbs, vom Personal gestohlener Ware, Gratisabgabe von Gebäckstücken oder "Substituierung von Wurst durch Brot" musste die belangte Behörde keine wesentliche Bedeutung zumessen (zu Recht weist die belangte Behörde in der Gegenschrift u.a. darauf hin, dass ähnliche Überlegungen betreffend Verderb oder Diebstahl auch bei den Wurstwaren gelten müssten). Dass der gesamte Küchenumsatz (Wurstwaren, Gebäck, Diverses) 1985/86 nur um 19 Prozentpunkte bzw. 24 Prozentpunkte 1986/87 gestiegen sei, demgegenüber der Getränkeumsatz vergleichsweise eine Steigerung um 62 Prozentpunkte (1985/86) bzw. 70 Prozentpunkte (1986/87) erfahren habe, sah die belangte Behörde ebenfalls als wichtiges Indiz für die von ihr angenommene Verkürzung des Küchenumsatzes an. Auch in diesem Punkt können Erklärungsversuche in der Beschwerde, wonach hier "nur auf das vorhandene und von der Beschwerdeführerin auch ausgenützte Steigerungspotential beim Verkauf von Getränken an einem Würstelstand hingewiesen" werden kann, die Schlüssigkeit der Argumentation der belangten Behörde nicht erschüttern. Dasselbe gilt für unbewiesene Behauptungen betreffend eine durch angebliche Kundenbeschwerden bedingte Erhöhung des Wurstgewichtes um (für den Kunden kaum spürbare) 1 bis 2 dkg pro Portion. Dass keine materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung vorlag, wird im Übrigen durch die Beschwerdeaufführungen bestätigt, wonach eine von der Beschwerdeführerin für den gesamten Prüfungszeitraum angestellte Gegenkalkulation einen geringeren Sollumsatz ergeben habe als in der Buchhaltung tatsächlich ausgewiesen.

Wenn die belangte Behörde damit insgesamt Zweifel an der vollständigen Erfassung aller Erlöse hegte und schon aus diesen Gründen im Wege der Schätzung - zusätzlich zur Zurechnung bei den unstrittig unrichtig erklärten Getränkeumsätzen - eine Erhöhung der Küchenumsätze um ohnedies nur eher untergeordnete Prozentsätze von 10 % (1984/85) bzw. 20 % (1985/86 und 1986/87) vornahm, kann darin insgesamt keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit erblickt werden. Wegen der Schätzungen immanenten Bandbreite und der aufgezeigten Zweifel an der Richtigkeit der von der Beschwerdeführerin mitgeteilten Kalkulationsergebnisse ist es auch nicht zu beanstanden, wenn die belangte Behörde bei ihrer Kalkulation mit einem Aufschlagsatz von 250 % (anstatt dem von der Beschwerdeführerin für die Jahre nach der Prüfung bekannt gegebenen Wert von 243 bis 245 %) rechnete. Warum in einer bloß 2 bis 3 %igen Abweichung des Aufschlagsatzes von 250 % gegenüber dem Satz von 243 bis 245 % eine wesentliche Diskrepanz gelegen sein könnte, zeigt die Beschwerde außerdem nicht nachvollziehbar auf.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, für den im Schätzungswege zusätzlich angesetzten Wareneinsatz hätte auch ein Vorsteuerbetrag angesetzt werden müssen, ist davon auszugehen, dass im Fall einer Schätzung ein Vorsteuerabzug zugelassen ist, wenn als erwiesen angesehen werden kann, dass dem Unternehmer Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1998, 95/13/0191). Warum eine solche Rechnungsausstellung als erwiesen angenommen werden könnte, stellt die Beschwerde nicht dar (auch der Vorhalt vom 10. März 1997 blieb diesbezüglich unbeantwortet).

Im Bereich der Wohnungsvermietung gab schon - wie erwähnt - die Vernichtung der Mietverträge begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass. Damit bedurfte es eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmten, nicht mehr. Die im angefochtenen Bescheid zur mangelnden Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin wiedergegebenen widersprüchlichen Darstellungen hinsichtlich der Wohnungsvermietung L.-Straße 2/38 bleiben im Übrigen in der Beschwerde unwidersprochen. Warum die Zuschätzung in Form eines 20 %igen Sicherheitszuschlages bei den Mieterlösen der so genannten (von der Geschäftsführerin angemieteten) "Eigenwohnungen" nicht berechtigt sein sollte, wird durch die Beschwerdeaufführungen, die im Wesentlichen die Annahme der "Verlustigkeit" der Wohnungsvermietung bekämpfen, insgesamt aber keinen Nachweis für die Richtigkeit der erklärten Ergebnisse bieten, nicht einsichtig gemacht.

Die belangte Behörde versuchte im angefochtenen Bescheid ihre Beurteilung hinsichtlich der auch im Einklang mit der Rechtsprechung (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 97/13/0173) als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin I.M. qualifizierten Hinzuschätzungen noch unter dem Titel "Gesamtbild der Verhältnisse" mit Hilfe einer Rechnung zur "Finanzierungskraft der Gesellschafterin/Geschäftsführerin zur Deckung der

"Lebenshaltungskosten" abzurunden. Sie kam dabei auf einen Fehlbetrag in der ordentlichen Finanzierungskraft für die Jahre 1984 bis 1991 von insgesamt rund 700.000 S, in dem allerdings Lebenshaltungskosten noch nicht berücksichtigt waren. Ohne die außerdem auch in der Beschwerde nicht näher bezifferten Lebenshaltungskosten der Gesellschafterin zu ermitteln, durfte die belangte Behörde jedenfalls ohne Verstoß gegen die Lebenserfahrung davon ausgehen, dass dafür verbleibende "Deckungsbeträge" von 28.176 S oder allenfalls auch (bei Wertung eines Bankkredites 1990 von 300.000 S nicht zur Substitution für Schulden der Vorjahre) 65.676 S pro Jahr nicht ausreichten (auch in der Beschwerde alternativ berechnete Deckungsbeiträge von rd. 106.000 bzw. 104.000 S jährlich lassen nicht hinreichend eine Deckung der Lebenshaltungskosten erkennen). Warum das Beziehen von Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe des angeblichen Darlehensgebers Heinrich T. nur geringe Aussagekraft in Bezug auf die von der belangten Behörde in Zweifel gezogene Darlehensgewährung an die Gesellschafterin I.M. mit Beträgen von 500.000 S (1988) bzw. 400.000 S (1987) haben soll, macht die Beschwerde nicht deutlich (außerdem hat die belangte Behörde auch auf diesbezügliche Belege nur in "Schmierzettelform" und die Nichtaufnahme des Darlehens in die Vermögenssteuererklärung der Gesellschafterin hingewiesen). Es kann dahingestellt bleiben, ob an der Tatsache, dass eine Liegenschaft, von der man die eine Hälfte besitzt und die zweite Hälfte von einem sehr nahen Bekannten geschenkt bekommt, nach der Zuwendung veräußert wird, "nichts Ungewöhnliches bzw. Unglaubliches" gefunden werden kann. Es war jedenfalls nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde, auch mit Rücksicht auf die aufgezeigte Wertsteigerung, den Zufluss des gesamten Kaufpreises aus dem Kaufvertrag vom 22. Dezember 1988 mit der Ehefrau des Geschenkgebers an die Gesellschafterin I.M. als nicht glaubwürdig ansah. Außerdem ist - wie bereits eingangs erwähnt - in diesem Zusammenhang nochmals festzuhalten, dass die belangte Behörde entgegen der in der Beschwerde vertretenen Meinung keine "Schätzung nach dem Lebensaufwand" vorgenommen hat, sondern mit den gegenständlichen Berechnungen nur die Plausibilität ihres sonstigen Schätzungsergebnisses abzusichern suchte. Dass ihr solches nicht gelungen wäre, zeigt die Beschwerde nicht auf.

Dass die Tragung der Kosten für die Italienreisen durch die Beschwerdeführerin als nicht betrieblich bedingt angesehen wurde, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unter Auseinandersetzung mit dem auch teilweise widersprüchlichen Vorbringen der Beschwerdeführerin in schlüssiger Weise dargestellt. Welche "Beweise" im Verfahren für die betriebliche Bedingtheit der Reisen im Verfahren konkret vorgelegt worden wären, verschweigt die im Wesentlichen auch hier auf Behauptungsebene bleibende Beschwerde.

Zu der in der Beschwerde kritisierten Auffassung der Behörde erster Instanz, wonach der im Jahr 1986/87 entstandene Verlust wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung nicht vortragsfähig sei, weist die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend darauf hin, dass "in der Berufungsentscheidung das Einkommen gemäß § 8 KStG wie auch der Gewerbeertrag bzw. Gewerbesteuermessbetrag positiv ausfielen" und außerdem über die Vortragsfähigkeit von Verlusten erst in jenem Jahr zu entscheiden sei, in welchem der betreffende Vortrag vorgenommen werden sollte (Verluste aus Berufungsvorjahren seien ohnedies im Berufungszeitraum berücksichtigt worden).

Die Beschwerde, die zum zweitangefochtenen Bescheid keine gesonderten Ausführungen enthält, erweist sich somit insgesamt als unbegründet. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei von der beantragten mündlichen Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte.

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

Wien, am 30. Mai 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1998130033.X00

**Im RIS seit**

23.10.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

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