

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.01.1980

Geschäftszahl

3431/78

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Reichel, Dr. Seiler, Dr. Grossmann und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde der H-Gesellschaft mit beschränkter Haftung in W, vertreten durch Dr. Werner Masser, Dr. Ernst Grossmann und Dr. Eduard Klingsbigl, Rechtsanwälte in Wien I, Singerstraße 27/11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. Oktober 1978, Zl. 6-1951/2/78, betreffend Umsatzsteuer für 1974, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortragenden des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Werner Masser, und des Vertreters der belangten Behörde, Hofrat KS, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 1.900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Partei (Beschwerdeführerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Firma zunächst "Zentralheizungsgesellschaft mit beschränkter Haftung" gelautet hat. Ihr satzungsmäßiger Betriebsgegenstand war der Handel mit Zentralheizungen, deren Bestandteilen und Zubehör, die Planung und Aufstellung von Zentralheizungen jeder Art, die Erzeugung von Bestandteilen und Zubehör für Zentralheizungen, Montagen, Service und Reparatur von Zentralheizungsgeräten, die Übernahme von Vertretungen für einschlägige Materialien sowie die Verwertung einschlägiger Patente. Die Änderung der Firma und des Unternehmensgegenstandes erfolgte laut Registereintragung vom 16. August 1976 durch die Generalversammlungsbeschlüsse vom 4. Juli 1975 und vom 19. Juli 1976.

Die umsatzsteuerlichen Verhältnisse der Gesellschaft in den Jahren 1973 und 1974 bildeten den Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Ergebnis vom Prüfer in seinem auf § 151 Abs. 3 BAO gestützten Bericht vom 2. April 1975 wie folgt zusammengefaßt wurde:

Das geprüfte Unternehmen sei an sich eine Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationsfirma. Im Jahre 1973 seien, abgesehen von den im letzten Betriebsprüfungsbericht geschilderten Scheingeschäften, keine Umsätze getätigt worden. Ab Jänner 1974 habe sich das Unternehmen dagegen ausschließlich und in erheblichem Umfang mit dem An- und Verkauf von Goldmünzen befaßt. Gleichartige Goldgeschäfte seien im übrigen bereits seit dem Jahre 1973 von der Schwesterfirma, der Firma T-Zentralheizungsbaubau Ges. m. b. H. ebenfalls mit Sitz in Wien, G-gasse 1, durchgeführt worden. Geschäftsführer beider Unternehmen sei Dipl.-Ing. WS. Die Art und Weise der Geschäftsabwicklung beim Ankauf von Goldmünzen sei durch das geprüfte Unternehmen von der Schwesterfirma unverändert übernommen worden. Beim Erwerb von Goldmünzen habe das geprüfte Unternehmen jeweils für die Verkäufer einen, meistens aber mehrere mit verschiedenen Datumsangaben versehene hektographierte Rechnungsformulare ausgefertigt, die dann vom Verkäufer der Goldmünzen zu unterzeichnen gewesen seien. In allen so erstellten Rechnungen sei die Mehrwertsteuer offen und gesondert ausgewiesen worden. Das geprüfte Unternehmen habe in seinen monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen diese in den Rechnungen offen ausgewiesenen Beträge an Mehrwertsteuer als Vorsteuerabzüge geltend gemacht und dadurch seine Umsatzsteuerzahllasten vermindert. Durch diese Gestaltung der Rechnungen habe im Falle einer Überprüfung der Nachweis erbracht werden sollen, daß das geprüfte Unternehmen Goldmünzen nur von Unternehmern erwerbe und daher zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1972 berechtigt sei. Der bei Beginn der Umsatzsteuernachschau hiezu befragte Geschäftsführer habe erklärt, nur von Unternehmern Goldmünzen zu

erwerben und sich die Unternehmereigenschaft des Verkäufers bestätigen zu lassen. Er habe daher in die neueren Rechnungsformulare (ab April 1974) zur weiteren Absicherung noch folgende Vermerke aufgenommen: "Ich (der Verkäufer) beabsichtige auch weiterhin Goldmünzen an Sie zu verkaufen und bitte Sie, mir für diesen Fall die gleichen Konditionen einzuräumen."

Hiezu sei folgendes festgestellt worden:

Bei der stichprobenartigen Überprüfung der Hauslisten und Haushaltslisten vom 10. Oktober 1973 habe es sich gezeigt, daß ebenso wie bei der Schwesterfirma T Ges. m. b. H. die Verkäufer von Goldmünzen mit wenigen Ausnahmen nichtselbständig Erwerbstätige oder Hausfrauen ohne Steuernummer gewesen seien. Aber auch in jenen Fällen, in denen die Verkäufer als Unternehmer erkennbar gewesen seien, also eine Steuernummer gehabt hätten, habe sich ergeben, daß der Handel mit Goldmünzen für sie betriebsfremd gewesen sei. Unternehmer, die sich gewerbsmäßig mit dem Handel von Münzen oder Gold befaßten, seien bei diesen Ermittlungen nicht festgestellt worden. Die Gestaltung der Geschäftsabwicklung, insbesondere die Erstellung der Einkaufsbelege, sei bei beiden Firmen in gleicher Weise gehandhabt worden. Anlässlich einer Verhandlung mit dem Geschäftsführer und dessen Steuerberater am 12. Dezember 1974, bei der die Feststellungen, insbesondere die Einschauergebnisse in die Hauslisten und Haushaltslisten, besprochen worden seien, habe der Geschäftsführer nochmals erklärt, ausschließlich von Unternehmern Goldmünzen angekauft zu haben und auch jetzt noch anzukaufen. Es sei ihm daher unverständlich, daß nunmehr die Unternehmereigenschaft seiner Lieferanten angezweifelt werde. Er befrage die Verkäufer von Goldmünzen, ob sie Unternehmer seien oder nicht und erwerbe nur dann von ihnen Goldmünzen, wenn sie ihm versicherten, Unternehmer zu sein. Aber auch dann, so habe er weiter ausgeführt, wenn die Verkäufer steuerlich nicht veranlagt würden, sei er zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 UStG 1972 berechtigt, weil den Verkäufern allein schon auf Grund ihrer fortgesetzten Verkäufe von Goldmünzen (Nachhaltigkeit) die Eigenschaft als Unternehmer beizumessen sei, umso mehr, als auch schon eine einmalige Betätigung als eine nachhaltige Tätigkeit dann anzusehen sei, wenn auf die Wiederholungsabsicht oder die Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden könne. Er habe sich deshalb in den neueren Rechnungsformularen, die er ab April 1974 benütze, durch Unterschrift der Verkäufer die Nachhaltigkeit ihrer Tätigkeit und damit deren Eigenschaft als Unternehmer durch die oben wiedergegebene Erklärung bestätigen lassen.

Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft von Verkäufern sei dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Frist bis 30. Jänner 1975 eingeräumt worden. Er sei aufgefordert worden, bis dahin schriftliche Erklärungen der Verkäufer mit Angabe ihrer Steuernummern oder andere stichhaltige Beweise über ihre Eigenschaft als Unternehmer vorzulegen. Während für die Schwesterfirma T Ges. m. b. H. mit Schreiben des Steuerberaters der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 1975 einige - wenn auch ungeeignete - Erklärungen von Goldmünzenverkäufern vorgelegt worden seien, aus denen der Nachweis über die Unternehmereigenschaft der Goldmünzenverkäufer habe erbracht werden sollen, seien für das geprüfte Unternehmen bisher keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt worden. Es habe daher bisher den Nachweis, nur von Unternehmern Goldmünzen aufzukaufen und deshalb zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1972 berechtigt zu sein, nicht erbracht. Im übrigen werde auf Strafanzeigen wegen Verdachtes des Betruges durch MM vom 12. Juni 1974 und durch EA vom 14. Juni 1974 hingewiesen. Die Namen und Anschriften der Genannten seien auf Einkaufsbelegen über Golddukatenankäufe durch das geprüfte Unternehmen mißbraucht worden. Im Zuge polizeilicher Untersuchungen habe hiebei HD zugegeben, drei Belege auf die Namen M, A und L gefälscht zu haben.

Der beschuldigte freie Mitarbeiter Ing. WK habe bei seiner Vernehmung zu Protokoll gegeben, daß es sich in diesen drei Fällen um fingierte Belege handle, wobei von diesen Personen nie Golddukaten verkauft worden seien. Er habe vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin lediglich den Auftrag erhalten, für gewisse Mengen von Golddukaten Gefälligkeitsbestätigungen zu beschaffen. Auf Grund dieser Feststellungen sei erwiesen, daß Dipl.-Ing. WS als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin entgegen seiner Versicherung zu Beginn der Umsatzsteuernachschau Goldmünzen ausschließlich von Privatpersonen angekauft habe. Dabei habe er zu Unrecht von vornherein jedem Verkäufer eine unternehmerische Tätigkeit unterstellt und habe auch Manipulationen mit Belegen vorgenommen bzw. Manipulationen mit Belegen geduldet, um eine nachhaltige und somit unternehmerische Tätigkeit der Verkäufer vorzutäuschen und dadurch steuerliche Vorteile zu erzielen.

Der Prüfer kürzte auf Grund dieser Feststellungen die von der Beschwerdeführerin für 1974 in Abzug gebrachten Vorsteuern um den Betrag von S 1,231.598,- und das zuständige Finanzamt übernahm das Prüfungsergebnis bei der Umsatzsteuerfestsetzung für 1974.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, daß eine Tätigkeit dann nachhaltig sei, wenn die tatsächlichen Umstände des einzelnen Falles auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit hinwiesen. Es sei aber nicht erforderlich, daß dem ersten Umsatzgeschäft wirklich weitere Umsätze folgten; auch einem einmaligen Vorgang könne also mitunter das Merkmal der Nachhaltigkeit anhaften. Die bloße Absicht, bestimmte Handlungen zu wiederholen, genüge also für die Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit, auch wenn sie nicht in die Tat habe umgesetzt werden können. Andererseits bedürfe es keiner ausgeprägten Wiederholungsabsicht, um dennoch Nachhaltigkeit annehmen zu können. Es genüge, daß eine gebotene Gelegenheit oder die gegebenen Verhältnisse zu wiederholten Handlungen ausgenützt würden, möge dies auch zunächst nicht beabsichtigt gewesen sein. Hieraus ergebe sich,

daß auch der Verkauf von Gegenständen des privaten Lebens umsatzsteuerpflichtig sein könne, nämlich dann, wenn sich gleichartige Veräußerungen wiederholten oder wenn dem ersten Verkaufsgeschäft trotz vorhandener Wiederholungsabsicht aus besonderen Gründen weitere Verkäufe nicht folgten. Im konkreten Fall sei jedoch der Betriebsprüfer nicht auf diese Problematik eingegangen, sondern habe als Kriterien lediglich herangezogen, ob die Verkäufer Steuernummern hätten, ob sie in ihrer sonstigen Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig seien, ob der Handel mit Goldmünzen betriebsfremd gewesen sei und ob es sich bei den Verkäufen um Privatvermögen gehandelt habe. Alle diese Kriterien seien jedoch nach der dargestellten Gesetzeslage und Rechtsprechung gegenstandslos. Bei den in Frage stehenden Golddukatenankäufen habe es sich um Käufe von Unternehmern im Sinne der obigen Darstellung der Gesetzeslage gehandelt. In einer Vielzahl der Fälle seien mehrere aufeinanderfolgende Handlungen vorgenommen worden, bei einer einmaligen Tätigkeit habe auf Wiederholung der Tätigkeit geschlossen werden können. Seitens des Betriebsprüfers sei verabsäumt worden, festzustellen, ob die Verkäufer beabsichtigt hätten, weitere Golddukaten zu verkaufen, ob sie tatsächlich mehrmals hintereinander verkauft hätten, ob sie den Eindruck erweckt hätten, noch weitere Dukaten zu besitzen und diese bei günstiger Gelegenheit oder im Bedarfsfall ebenfalls zu verkaufen, ob sie derzeit noch weitere Golddukaten besäßen, wenn ja, zu welchem Zweck (auch der Zweck der Geldanlage schließe die Absicht mit ein, später wieder zu verkaufen), ob die Golddukaten auf einmal angeschafft oder durch nachhaltige Tätigkeit, wenn auch in anderen Abrechnungsperioden, stückweise zu späterem Verkauf (das heiße zur Erzielung von Einnahmen) erworben worden seien.

Darüber hinaus wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die für die Firma T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. verwendete Bezeichnung "Schwesterfirma" und gegen die Aussage, daß die Geschäftsabwicklung von dieser Firma unverändert übernommen worden sei. Beide Firmen seien eigene Rechtspersönlichkeiten, die andere Gesellschafter und nur denselben Geschäftsführer hätten. Die Geschäftsabwicklung sei jeweils an die Erfordernisse des Marktes angepaßt worden. Insbesondere sei die Feststellung der Unternehmereigenschaft und die Festhaltung der Identität der Lieferanten ständig verbessert worden. Im Prüfungsbericht werde ferner für die Feststellung, daß die geprüfte Firma für einmalige Einkäufe von Golddukaten mehrere Einkaufsbelege mit verschiedenen Datumsangaben erstellt und in ihren Büchern aufgezeichnet habe und daß Einkaufsbelege auf Namen und Adressen von Personen erstellt und verbucht worden seien, die keine Golddukaten an das geprüfte Unternehmen verkauft hätten, eine Begründung nicht angegeben. Weiters sei vom Prüfer für die Prüfung der Beschwerdeführerin ein Prüfungsauftrag nicht vorgelegt worden. Dennoch habe er von einer Angestellten der Firma T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. Unterlagen über die beschwerdeführende Gesellschaft verlangt. Hierbei habe es sich um eine mangelhafte Prüfung im Sinne des § 148 BAO gehandelt. Die im Prüfungsbericht für die Vorlage von Beweisen für die Unternehmereigenschaft der Dukatenverkäufer erwähnte Frist bis 30. Jänner 1975 sei von Dipl.-Ing. S nur für die T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. wahrgenommen worden, weil dem Genannten erst am 30. Jänner 1975 zur Kenntnis gelangt sei, daß eine Prüfung auch für die beschwerdeführende Gesellschaft durchgeführt worden sei. Der Prüfungsauftrag für diese sei erst am 24. Februar 1975 ausgestellt worden. Nach diesem Zeitpunkt sei jedoch keine Prüfungshandlung mehr vorgenommen worden. Soweit im Prüfungsbericht von "Mitarbeitern" der Beschwerdeführerin gesprochen werde, handle es sich im Falle des Ing. K um einen Geschäftskontakt und bei Frau D lediglich um eine dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bis zur Betriebsprüfung persönlich unbekannt gewesene Verkäuferin. Durch die Bezeichnung "Mitarbeiter" werde der Anschein erweckt, daß die Beschwerdeführerin von den von Ing. K und HD gefälschten bzw. fingierten Belegen gewußt habe.

Abschließend wurde in der Berufung ausgeführt, daß bei den Golddukatenankäufen im wesentlichen darauf geachtet worden sei, ob die Verkäufer der Golddukaten gemäß den gesetzlichen Bestimmungen Unternehmer seien und daher berechtigt gewesen seien, die Vorsteuer in den Rechnungen gesondert auszuweisen. Die Befragung einiger dieser Personen durch den Betriebsprüfer sei nicht im Sinne der gesetzlichen und durch die Rechtsprechung festgelegten Grundsätze der Unternehmereigenschaft vorgenommen worden. Daß einige der Befragten dem Prüfer andere Auskünfte gegeben hätten, als aus den von ihnen unterschriebenen Belegen hervorgehe, sei ihr nicht erklärlich. Es könnte dies auch darauf zurückzuführen sein, daß zwischen den Golddukatenverkäufen und der Befragung durch den Prüfer schon ein längerer Zeitraum liege. Aber selbst wenn in Einzelfällen entgegen dem seinerzeitigen Anschein und entgegen dem Inhalt der Belege keine Unternehmereigenschaft vorliegen sollte, könnte seitens der Betriebsprüfung nicht der gesamte Vorsteuerabzug für alle Golddukaten aberkannt werden.

Im Verfahren über diese Berufung veranlaßte die belangte Behörde, daß der Beschwerdeführerin Niederschriften, die im Juli 1974 bei der Bundespolizeidirektion Wien aus Anlaß von

Betrugsanzeigen mit H D, Ing. WK und KS aufgenommen worden

waren, zur Kenntnis gebracht wurden. Weiters wurde ihr eine am 14. März 1978 verfaßte ausführliche Stellungnahme des Prüfers übermittelt. Sodann wurde die Berufung der Beschwerdeführerin mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde hinsichtlich des Sachverhaltes aus, daß sich die Beschwerdeführerin seit Anfang 1974 ausschließlich mit dem Goldmünzenhandel befasse, wobei sie mittels textlich (inklusive Telefonnummer) völlig gleichlautenden Zeitungsinseraten, wie sie die Firma T-

Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. seit 1973 schon in Tageszeitungen aufgegeben habe und mit denen sie den Ankauf von Golddukaten über dem Bankkurs angeboten habe, mit den Verkäufern von Goldmünzen in Verbindung trete. Beide Firmen hätten ihren Sitz unter der gleichen Anschrift, sodaß die Verkäufer von Goldmünzen erst aus den ihnen vom Käufer zur Unterzeichnung vorgelegten Belegen erkennen könnten, welcher der beiden Firmen sie ihre Goldmünzen verkauft hätten. Dies habe für den Zeitraum Jänner bis April 1974 gegolten. Davor habe sich nur die Firma T-Zentralheizungsbau Ges.m.b.H. mit dem An- und Verkauf von Goldmünzen beschäftigt, danach nur die Beschwerdeführerin, an die die erstgenannte Firma nach Einstellung des Goldmünzenhandels im April 1974 ihre Restbestände abgetreten (verkauft) habe.

In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des § 2 Abs. 1 UStG 1972 aus, daß im vorliegenden Fall der Streit darum gehe, ob Privateigentümer von Golddukaten, die durch Zeitungsinserate der Beschwerdeführerin veranlaßt worden seien, ihre Golddukaten an sie zu verkaufen, durch diese Verkäufe im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nachhaltig tätig geworden seien und ihnen deshalb Unternehmereigenschaft zukomme. Die Beschwerdeführerin nehme dies vor allem auf Grund der formellen Gestaltung der Ankaufgeschäfte durch sie selbst an. Nach den Feststellungen des Prüfungsorganes habe sie die Verkäufer von Golddukaten - in der überwiegenden Mehrzahl unselbständig Erwerbstätige und Hausfrauen und in nur wenigen Fällen nicht in der Münzen- und Goldhandelsbranche tätige Unternehmer - von ihr selbst hergestellte hektographierte Rechnungsformulare unterfertigen lassen, in die als Aussteller nach dem vorgedruckten Wort "Firma" der Name des Verkäufers eingesetzt und in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden sei. In den ab April 1974 ausgestellten Rechnungen sei noch folgender Vermerk enthalten gewesen: "Ich beabsichtige, auch weiterhin Goldmünzen an Sie zu verkaufen und bitte Sie, mir für diesen Fall die gleichen Konditionen einzuräumen." Die Beschwerdeführerin habe geglaubt, damit die Voraussetzungen für eine Qualifizierung der Goldmünzenverkäufer als Unternehmer geschaffen zu haben. Sie übersehe dabei aber, daß nicht durch diese rein formelle Gestaltung durch sie selbst die Unternehmereigenschaft der Verkäufer willkürlich begründet werden könne, sondern daß diese nur aus den tatsächlichen Verhältnissen und Umständen beim Verkäufer selbst und aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang, in dem die Goldmünzenverkäufe zu sehen seien, abgeleitet werden könne. Diesbezüglich sei aber unwiderlegt geblieben, daß der Verkauf der Goldmünzen aus dem Privatvermögen der Verkäufer erfolgt sei. Beim Verkauf aus dem Privatvermögen müsse aber, um die Unternehmerqualifikation als gegeben anzusehen, nach dem ganzen Erscheinungsbild ein "nachhaltiges Tätigwerden" im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliegen. Das Merkmal der Nachhaltigkeit einer Tätigkeit sei im Sinne des Gesetzes dann gegeben, wenn eine Wiederholung mehrerer aufeinanderfolgender gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse stattfindet oder wenn wenigstens mit Sicherheit auf die Absicht zu schließen sei, daß eine einmalige Tätigkeit in Hinkunft wiederholt werde. Zu der Frage, wann diese Voraussetzungen bei Abverkäufen von Gegenständen des Privatvermögens gegeben seien, habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Mai 1956, Zl. 2260/55, Stellung genommen. Auch im gegenständlichen Fall sei es den Verkäufern nicht darum gegangen, durch Goldmünzenverkäufe nachhaltig irgendwelche Einnahmen zu erzielen, sondern darum, einen in der Privatsphäre angesparten Vermögenswert (Goldmünzen) unter Ausnutzung einer sich bietenden günstigen Gelegenheit in einen anderen, ebenfalls der Privatsphäre zuzurechnenden Vermögenswert (Geld) umzutauschen. Einen solchen Vorgang vermöge die belangte Behörde jedoch nicht als ein "nachhaltiges Tätigwerden zur Erzielung von Einnahmen" anzusehen. Denn bei solchen Vorgängen mangle es, wenn der Abverkauf aller angesparten Goldmünzen auf einmal erfolge, schon ihrer Natur nach in der Regel an der Möglichkeit einer Wiederholung und es entbehre auch die von der Beschwerdeführerin den Verkäufern unterstellte Wiederholungsabsicht jeder realen Grundlage. Es erübrige sich auch, auf die von der Beschwerdeführerin behaupteten wiederholten Verkäufe von Goldmünzen durch einzelne Verkäufer, von denen der Prüfer behauptet habe, daß es sich dabei nur um eine willkürliche belegmäßige Gestaltung von tatsächlichen Einmalverkäufen gehandelt habe, näher einzugehen, weil der Abverkauf von in der Privatsphäre angesparten Goldmünzen selbst dann, wenn er in zwei oder mehreren Vorgängen erfolge, nach dem oben Gesagten eine Unternehmereigenschaft nicht zu begründen vermöge. So gesehen sei auch der in der Berufungsschrift behauptete Verfahrensmangel (Unterlassung der Erforschung der Absicht der Verkäufer und der Motivation für den An- und Verkauf der Münzen, der Erforschung, ob die Verkäufer noch mehr als die verkauften Goldmünzen besäßen und zu welchem Zweck usw.) entscheidungsunwesentlich, weil solche die private Vermögenssphäre betreffende Überlegungen für die Frage des Vorliegens einer Unternehmereigenschaft bedeutungslos seien.

Hinsichtlich der vom Prüfer festgestellten Inanspruchnahme von Vorsteuerbeträgen auf Grund fingierter Verkaufsrechnungen habe der Berufungssenat zu keiner vom Prüfer abweichenden Beurteilung gelangen können, weil für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 das Vorliegen einer Rechnung mit Ausweis unter anderem des Namens und der Anschrift des liefernden Unternehmers Voraussetzung sei und die in den Rechnungen aufscheinenden, aus Telefonbüchern etc. entnommenen Namen zweifellos diesen Voraussetzungen nicht entsprochen hätten. Auf eine eventuelle Unternehmereigenschaft der sich hinter diesen Namen verbergenden tatsächlichen Verkäufer einzugehen, erübrige sich aus diesem Grund.

Rechtlich ohne Bedeutung sei es, daß die T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. im Prüfungsbericht als Schwesterfirma bezeichnet worden sei. Der Prüfer habe damit die enge organisatorische und wirtschaftliche Verflechtung der beiden Firmen zum Ausdruck bringen wollen. Soweit in der Berufung die Feststellungen des Prüfers über die Erstellung mehrerer Rechnungen für Einmalverkäufe und die Verwendung fingierter Namen auf

Einkaufsbelegen bemängelt worden seien, sei den Einwänden im Berufungsverfahren Rechnung getragen worden, indem der Beschwerdeführerin Einblick in die Stellungnahme des Prüfers und die dort bezeichneten Teile seines Arbeitsbogens sowie in die bei der Bundespolizeidirektion Wien aufgenommenen Niederschriften gewährt worden sei. Ein Prüfungsauftrag sei am 24. Februar 1975 vor Prüfungsabschluß (2. April 1975) ausgestellt worden. Hiedurch sei eine im Zuge der Prüfung der T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. vorerst bei der Beschwerdeführerin notwendig gewordene Nachschau gemäß § 144 BAO zu einer Umsatzsteuernachschau gemäß § 151 Abs. 1 BAO erweitert worden. Auch wenn die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Feststellungen bereits vor diesem Datum im Zuge der Nachschau gemäß § 144 BAO getroffen worden seien, habe dies keinen Einfluß auf die Rechtmäßigkeit des ergangenen Bescheides. Auch die Bezeichnung eines Gelegenheitsvermittlers (Ing. K) und dessen Helferin (HD) als "Mitarbeiter" begründe keine Unrichtigkeit, die zu einem anderslautenden Bescheid führen würde und sei somit für das gegenständliche Verfahren bedeutungslos.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die belangte Behörde hat eine Gegenschrift erstattet, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Durchführung der von der Beschwerdeführerin verlangten Verhandlung erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, daß die Umsatzsteuernachschau bei ihr ohne Prüfungsauftrag vorgenommen worden sei, so-daß eine mangelhafte Prüfung im Sinne des § 148 BAO vorliege. Dieser Mangel habe nachteilige Folgen gehabt, weil ihr Geschäftsführer im Zeitpunkt der Beendigung der Prüfungshandlungen noch nicht gewußt habe, daß sich die Prüfung auch auf ihr Unternehmen bezogen habe. So sei er nicht mehr in der Lage gewesen, rechtzeitig Material zusammenzustellen, um seine Rechtsansicht zu untermauern. Die vom Prüfer zur Vorlage von Urkunden gesetzte Frist habe sich nur auf die T-Zentralheizungsbau Ges. m. b. H. bezogen. Im weiteren Verfahren sei ihr nicht mehr Gelegenheit gegeben worden, nähere Angaben über die Verkäufer der Goldmünzen zu machen. Auch die belangte Behörde habe ein Beweisanbieten in dieser Richtung abgelehnt.

Diesen Darlegungen vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, daß im Unternehmen der Beschwerdeführerin vorerst eine Nachschau im Sinne des § 144 BAO vorgenommen worden ist. Eine Nachschau schließt im Sinne des Abs. 2 dieser Gesetzesstelle das Recht der Abgabenbehörde ein, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen zu verlangen und in diese Einsicht zu nehmen. Die Vorweisung eines Prüfungsauftrages ist für eine solche abgabenbehördliche Maßnahme nicht vorgesehen. Der gegenständliche Beschwerdeeinwand könnte aber auch dann nicht zum angestrebten Erfolg führen, wenn das Einschreiten der Abgabenbehörde von Anfang an als abgabenbehördliche Prüfung im Sinne des § 151 BAO anzusehen wäre. Denn die Anordnung, daß das Prüfungsorgan den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung vorzuweisen hat (§ 151 Abs. 2 in Verbindung mit § 148 Abs. 1 BAO), stellt eine das Prüfungsverfahren regelnde Ordnungsvorschrift dar, deren Verletzung nicht bedeutet, daß eine Verwertung von Ergebnissen der durchgeführten Prüfung unzulässig wäre. Ein derartiges Beweisverwertungsverbot ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die Beschwerdeführerin kann auch keine berechtigte Klage über eine Verletzung des rechtlichen Gehörs führen. Es wurde ihr nicht nur der Prüfungsbericht ausgefolgt, sondern darüber hinaus am 2. April 1975 über das Ergebnis der Prüfung eine Schlußbesprechung abgehalten. Letzteres war gesetzlich nicht geboten. Die Beschwerdeführerin konnte ferner ihren Standpunkt in der Berufungsschrift vertreten und es wurde auch eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt, obwohl der diesbezügliche Antrag der Beschwerdeführerin verspätet gestellt worden war. Bei dieser Sachlage ist völlig unerfindlich, inwiefern sie daran gehindert gewesen sein soll, nähere Angaben über die Verkäufer der Goldmünzen zu machen. Sie hätte auch die ihrer Beschwerde "zur Illustration" beigelegte "unvollständige Liste von Münzenverkäufern" bereits im Verwaltungsverfahren vorlegen können. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren mußte sie im Hinblick auf das sich aus § 41 Abs. 1 VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 316/1976 ergebende Neuerungsverbot unberücksichtigt bleiben.

Irrig ist auch die Meinung der Beschwerdeführerin, daß die Verwaltungsinstanzen verpflichtet gewesen wären, weitere Erhebungen über die in ihrer Kartei aufscheinenden Verkäufer von Goldmünzen vorzunehmen. Eine stichprobenweise Überprüfung der Geschäftsfälle durch das Prüfungsorgan hatte keine Anhaltspunkte dafür erbracht, daß die Lieferungen der Goldmünzen von Unternehmern im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt worden waren. Andererseits haben die von der Bundespolizeidirektion Wien aus Anlaß von Betrugsanzeigen vorgenommenen Untersuchungen den Beweis geliefert, daß die Beschwerdeführerin fingierte Rechnungen über Goldmünzenkäufe erstellt hat. Unter diesen Umständen war die Abgabenbehörde keineswegs verpflichtet, weitwendige Untersuchungen und Erhebungen anzustellen und etwa in jedem Einzelfall zu prüfen, ob es sich um eine fingierte Rechnungslegung handelte oder nicht. Vielmehr war es Sache der Beschwerdeführerin, ihre Berechtigung zum Vorsteuerabzug einwandfrei unter Beweis zu stellen. Die Sache läge anders, wenn die erwähnten Belegmanipulationen nicht vorgekommen wären und wenn die Beschwerdeführerin auf Grund des objektiven Erscheinungsbildes des einzelnen Geschäftsfalles mit Grund hätte annehmen können, daß eine unternehmerische Betätigung ihres Geschäftspartners vorlag. Demgegenüber ging es der Beschwerdeführerin

darum, die auf Grund ihrer Zeitungsinserate auf den Plan getretenen Verkäufer von Goldmünzen ohne Rücksicht auf die objektive Sachlage als Unternehmer erscheinen zu lassen und sie hat dies durch Ausstellung mehrerer Rechnungen für Einmalverkäufe und ab April 1974 durch die Aufnahme der oben wiedergegebenen Klausel in die von ihr erstellten und von den Geschäftspartnern unterfertigten Rechnungen herbeizuführen versucht. Auf diese Weise kann aber nicht dargetan werden, daß das Geschäft beim Veräußerer in den Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 gefallen ist.

Die Unternehmereigenschaft hat nach der bezeichneten Gesetzesstelle zur Voraussetzung, daß eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit versteht das Gesetz jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Auf dem Boden dieser Rechtslage ist der Beschwerde darin beizupflichten, daß auch Verkäufe von Gegenständen des Privatvermögens steuerbare Umsätze ergeben können. Bloß gelegentliche Verkäufe von Gegenständen des Privatvermögens erfüllen jedoch das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht, wenn es am inneren Zusammenhang solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1956, Zl. 2260/55, Slg. Nr. 1437/F, sowie Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 1953, Tz. 51 zu § 1). Bekanntlich werden Handelsgoldmünzen wie etwa die Dukaten im Sinne des § 1 Abs. 1 lit. a des Goldmünzengesetzes, BGBl. Nr. 133/1964, vielfach aus Angst vor einer Inflation und mit Rücksicht auf die Wertbeständigkeit des Goldes, allenfalls auch aus Gründen der Geheimhaltung gegenüber Dritten, als Sparkapital angesehen und gehalten. Wird nun nach Maßgabe eines jeweils auftretenden Geldbedarfes auf dieses Sparkapital gegriffen, so ist ein innerer Zusammenhang zwischen den einzelnen Verfügungen nicht gegeben und kann daher im Sinne der oben dargelegten Rechtsauslegung von einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nicht gesprochen werden.

Zusammenfassend ist sonach festzustellen, daß die Überprüfung des angefochtenen Bescheides im Beschwerdepunkt des Vorsteuerabzuges nach § 12 UStG 1972 eine Rechtswidrigkeit, die eine Aufhebung des Bescheides zur Folge hätte, nicht ergeben hat. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 316/1976 als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwendersatz stützt sich auf die §§ 47 und 48 Abs. 2 lit. a, b und d VwGG 1965 in Verbindung mit Art. I B Z. 4 bis 6 der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 542/1977.

Wien, am 28. Jänner 1980