

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

04.10.1983

Geschäftszahl

82/14/0317

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

82/14/0328

82/14/0327

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde der Firma M Gesellschaft m.b.H. in A, vertreten durch Dr. Karl Friedrich Strobl, Rechtsanwalt in Salzburg, Petersbrunnstraße 1a, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat, vom 20. Oktober 1982, Zl. 47-GA 3-BK-L/1982, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1978 bis 1980 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1978 und 1979, zu Recht erkannt:

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

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Ges.m.b.H. (Beschwerdeführerin) wurde im August 1978 gegründet und noch im selben Monat in das Handelsregister eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist

- 1) die Ausübung des Mietwagengewerbes,
 - 2) die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers und
 - 3) der Betrieb von, die Geschäftsführung von und die Beteiligung an Unternehmungen aller Art.
- Das Stammkapital der Beschwerdeführerin beträgt S 100.000,--. Die R Wirtschaftstreuhandges.m.b.H. besitzt davon einen Anteil von S 2.000,-- und die C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co einen solchen von S 98.000,--. An der "R" ist der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, Dkfm. Dr. M., zu 25 v.H. beteiligt. Er ist auch alleiniger und selbständig zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der "R", die ihrerseits wiederum alleinige Komplementärin der C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co ist. Die Anteile an der letztgenannten Gesellschaft befinden sich zu 100 % im Besitz von besagtem Dkfm. Dr. M.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin stellte der Prüfer folgendes fest:

Auf die Beschwerdeführerin mit Sitz in A. Nr. 36 (= Wohnung Dr. S.) seien folgende Kraftfahrzeuge zugelassen:

a) Pkw Mercedes 350 SE, Anschaffungsdatum 19. Dezember 1978, Verkäufer Dkfm. Dr. M., Anschaffungskosten

S 70.000,-- netto, S 12.600,-- USt (18 %), S 82.600,-- brutto, Bezahlung S 70.000,-- a conto am 5. Jänner 1979, offene Verbindlichkeit zum 31. Dezember 1979 S 12.600,--, Mieter (mit Chauffeur) Dkfm. Dr. M.

Das Fahrzeug sei im Zuge der Anschaffung eines fabriksneuen Mercedes 380 SE (siehe b)) zunächst an Dkfm. Dr. M. um S 20.000,- (netto, 18 %) verkauft und von diesem gleichzeitig an die Fa. Mercedes zurückgegeben worden (über die Höhe des hierbei erzielten Erlöses sei seitens der Beschwerdeführerin die Auskunft verweigert worden).

b) Pkw Mercedes 380 SE, Anschaffungsdatum 24. September 1980, Verkäufer Mercedes Benz AG., Anschaffungskosten S 437.502,- netto, S 131.250,- USt (30 %),

S 568.752,- brutto, Bezahlung:

2. Oktober 1980: Überweisung von S 500.000,- als "Darlehen" von Dkfm. Dr. M. an die Beschwerdeführerin

2. Oktober 1980: Rücküberweisung von S 568.752,- von der Beschwerdeführerin an Dkfm. Dr. M. als "Rückvergütung Re. Mercedes". Mieter (mit Chauffeur) Dkfm. Dr. M.

c) Pkw Citroen CX-GT, Anschaffungsdatum 19. Dezember 1978, Verkäufer Dr. S., Anschaffungskosten S 140.000,-

- netto, S 25.200,- USt (18 %), S 165.200,- brutto, Bezahlung S 50.000,- a conto am 5. Jänner 1979, offene Verbindlichkeit zum 31. Dezember 1979 S 115.200,-, Mieter (mit Chauffeur) Dr. S.

Für die Vermietung der unter a) und c) angeführten Fahrzeuge seien im Jahre 1978 S 130.000,- und im Jahre 1979 S 580.000,- (jeweils netto) als (Erlös aus) "Beförderungsleistungen" (gemäß § 10 Abs. 2 Z. 19 UStG 1972) angesetzt worden. Eine Aufteilung dieser Erlöse auf die beiden Fahrzeuge sei ebensowenig möglich gewesen wie eine Ermittlung von Kalkulations- oder sonstigen Berechnungsgrundlagen.

d) (Fiskal-) LKW Mercedes 250 T, Anschaffungsdatum 14. November 1979, Verkäufer Mercedes Benz AG., Anschaffungskosten

S 226.125,38 netto, S 67.837,62 USt (30 %), S 293.963,- brutto, Bezahlung 16. November 1979 mit Scheck über S 293.963,- an die Fa. Mercedes, Mieter (ohne Chauffeur) Fa. H. Kaffee HW., Miete laut Rechnung vom 31. Dezember 1979 für die Zeit vom 1. November 1979 bis 31. Oktober 1982 S 226.125,38, Nebenspesen

S 20.953,-, 18 % USt S 44.474,11, insgesamt S 291.552,49, Bezahlung der Miete mit S 300.000,- "a conto" am 16. November 1979.

e) Pkw BMW 520, Anschaffungsdatum 15. Oktober 1980, Verkäufer Fa. Denzel AG, Anschaffungskosten S 130.769,24 netto,

S 39.230,76 USt (30 %), S 170.000,- brutto, Bezahlung:

22. Oktober 1980 Überweisung von S 170.000,- an AH als "Vergütung Re Denzel"

29. Oktober 1980: Überweisung von S 154.307,69 (brutto) von AH an die Beschwerdeführerin (vermutlich Miete), Mieter (ohne Chauffeur) AH.

Ein Betrag in Höhe der Netto-Anschaffungskosten (S 130.769,24) sei in der Umsatzsteuervoranmeldung für August 1980 als Umsatz (18 %) angesetzt worden. Eine Abrechnung wäre nicht vorgelegt worden.

f) (Fiskal-) LKW Mercedes 230 TE, Anschaffungsdatum 20. Oktober 1980, Verkäufer Mercedes Benz AG, Anschaffungskosten

S 236.788, netto, S 71.036,- USt (30 %), S 307.824,- brutto, Bezahlung:

22. Oktober 1980: Überweisung von S 307.800,- von der Beschwerdeführerin an die Fa. Mercedes

27. Oktober 1980 Überweisung von S 307.800,- von der Fa. K. Vertriebs Ges.m.b.H. an die Beschwerdeführerin Mieter (ohne Chauffeur) Fa. K. Vertriebs Ges.m.b.H.

Ein Betrag in Höhe der Nettoanschaffungskosten (S 236.788,-) wäre in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1980 als Umsatz (18 %) angesetzt worden. Eine Abrechnung sei nicht vorgelegt worden.

Alle Fahrzeuge seien jeweils über größere Zeiträume vermietet worden. Es seien jedoch keine schriftlichen Verträge vorhanden, sondern nur mündliche Vereinbarungen. Die Beförderungsentgelte würden in Form unregelmäßiger, verschieden hoher a conto-Zahlungen geleistet (bisher noch Abrechnung), zum Beispiel bei Pkw

a) 7. Februar 1979 S 10.000,-, 27. Februar 1979 S 20.000,-, 12. Juni 1979 S 20.000,-, 23. Oktober 1979 S 50.000,-, 31. Dezember 1979 S 100.000,-, insgesamt S 200.000,-. Eine vergleichbare Aufstellung von Zahlungen im Jahre 1980 über insgesamt S 288.000,- enthält der Betriebsprüfungsbericht für den Pkw c).

Wie die Bestellung der einzigen als Chauffeur tätigen Arbeitnehmerin EP bei Bedarf organisatorisch vor sich gehe bzw. wo sich die Fahrzeuge bei Nichtgebrauch befänden, hätte die Beschwerdeführerin trotz ausdrücklicher Erinnerung an die gesetzliche Beistandspflicht nicht angegeben. Da EP allein nicht in der Lage sei, zwei Fahrzeuge - die ja oft gleichzeitig benötigt würden - zu lenken und sie außerdem erst seit 1. Jänner 1979 bei der Beschwerdeführerin angestellt sei, wären von der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co Arbeitskräfte für den Zeitraum Dezember 1978 bis Dezember 1979 um S 30.000,- (brutto) zur Verfügung gestellt worden. Eine ertragsteuerliche Abgrenzung für das Jahr 1978 sei unterblieben, der gesamte Betrag sei im Jahre 1979 geltend gemacht worden. Die Bekanntgabe der Namen der betreffenden Lenker sei verweigert worden. Eine Abrechnung, datiert mit 31. Dezember 1979 über den genannten Betrag, sei erstmalig bei der Schlußbesprechung über die

Betriebsprüfung am 11. August 1981 vorgelegt worden. Die Vorsteuer sei erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für 1979 im Juni 1981 beansprucht worden.

Die Art der Finanzierung der Fahrzeuge sei - denke man sich den Effekt der Abgabensparnis weg - äußerst ungewöhnlich und unüblich und widerspreche völlig dem Sinn des Leasing, der in der geringen und gleichmäßigen finanziellen Belastung für den Leasingnehmer liege. Anzahlungen in Höhe der Anschaffungskosten seien in keiner Weise geeignet, einem etwaigen Vergleich mit branchengleichen Betrieben standzuhalten, wo höchstens 50 % - und selbst dann nur in Form eines Eintauschfahrzeuges - als Anzahlung geleistet würden. Eine Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin nach außen hin sei nicht erkennbar, da die Vermietung von Fahrzeugen ausschließlich oder fast ausschließlich an nahestehende Personen erfolge, nämlich an Dkfm. Dr. M. als den beherrschenden Gesellschafter und Steuerberater der Beschwerdeführerin, an Dr. S. als den Rechtsanwalt der Beschwerdeführerin und Klienten des Dkfm. Dr. M. an die Fa. H. Kaffee HW., einer Klientin des Dkfm. Dr. M., und an AH., der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, angestellt in der Steuerberatungskanzlei Dkfm. Dr. M. Schriftliche Verträge seien für kein einziges Fahrzeug abgeschlossen worden. Berechnungsgrundlagen über das Zustandekommen der in den Erfolgsrechnungen für 1978 und 1979 sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1980 angesetzten Beförderungserlöse oder sonstige diesbezügliche Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnungen der Chauffeurin) seien trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Dies sei umso ungewöhnlicher, wenn man bedenke, wie genau im allgemeinen Leasingverträge abgefaßt seien.

Hinsichtlich der Vermietung der Pkw a) und c) mit Beistellung eines Lenkers habe der Prüfer festgestellt, daß im Jahre 1978 S 130.000,- netto als Beförderungserlös (8 %) erklärt worden seien. Dennoch schein im Jahre 1978 kein entsprechender Personalaufwand für einen oder mehrere Kraftfahrer auf. EP sei erst seit 1. Jänner 1979 bei der Beschwerdeführerin gemeldet und beziehe ab demselben Zeitpunkt ein Gehalt sowie ein Reisekostenpauschale von S 2.000,- monatlich. Auf Grund des Verdachtes eines vorgetäuschten Dienstverhältnisses sei EP als Auskunftsperson einvernommen worden. Ihre widersprüchlichen Aussagen sowie die Verweigerung weiterer Aussagen mit dem Hinweis, hiezu von Dr. S. und Dkfm. Dr. M. beauftragt worden zu sein, sprächen für den Standpunkt des Prüfers, daß im Beschwerdefall ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO hinsichtlich der Vermietung von Kraftfahrzeugen vorliege. Die auf die Beschwerdeführerin zugelassenen Fahrzeuge seien somit den wirtschaftlichen Eigentümern, (Fahrzeugmietern) zuzurechnen und fielen dort entweder in die Privatsphäre oder seien unter Berücksichtigung der einschränkenden Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 bei den einzelnen Unternehmern dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin bleibe als solche allerdings bestehen. Aus gleichen Erwägungen sei für 1978 bis 1980 weder Umsatzsteuer festzusetzen noch die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen gewesen.

In der Niederschrift über die Einvernahme der EP als Auskunftsperson ist im wesentlichen festgehalten, daß sie vor ihrer Beschäftigung als Arbeitnehmerin der Beschwerdeführerin bei Dr. S. als Sekretärin angestellt gewesen sei. Jetzt sei sie für die Kanzlei Dr. S. in keiner Form mehr tätig. Zu ihrem Arbeitsplatz in A gelange sie teils mit ihrem eigenen Kraftfahrzeug, teils werde sie abgeholt. Zur Frage, von wem sie abgeholt werde, gab EP keine Auskunft. Auch weitere Fragen wollte sie nur in Gegenwart von Dr. S. oder Dkfm. Dr. M. beantworten. Als Grund hiefür gab sie an, daß sie hiezu sowohl von Dr. S. als auch von Dr. M. beauftragt worden sei.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Betriebsprüfers entsprechende Abgabenbescheide, gegen welche die Beschwerdeführerin Berufung erhob. Sie wandte im Rechtsmittelverfahren - soweit dies aus der Sicht der Beschwerdeausführungen bedeutsam ist - ein, bei den Mietbzw. Beförderungsverträgen handle es sich keineswegs um Scheingeschäfte. Die Beschwerdeführerin habe eine Konzession für das Mietwagengewerbe (Personenbeförderung mit Lenkerbeistellung) und eine Gewerbeberechtigung zur Vermietung von Kraftfahrzeugen. Die Konzession laute derzeit nur auf zwei Kraftfahrzeuge, doch sei ein Verfahren auf Erweiterung bereits anhängig. Der handelsrechtliche Sitz der Beschwerdeführerin sei deshalb in A gewählt worden, weil nur dort eine Konzession zu erlangen gewesen sei.

Die von der Betriebsprüfung bemängelte Aufteilung der Erlöse sei in den abgabenrechtlichen Vorschriften nicht vorgesehen. Gleiches gelte für die Kalkulations- und/oder sonstigen Berechnungsgrundlagen. Wenn das Finanzamt die Erlöse für zu gering erachte, hätte es den zu gering ausgewiesenen Erlösen begeben können.

Auch aus der Vermietung der Fahrzeuge für größere Zeiträume mit oder ohne Chauffeur könne keine Umgehung oder ein Scheingeschäft abgeleitet werden.

Zur Frage, wie die Bestellung der einzigen als Chauffeur tätigen Arbeitnehmerin, EP, bei Bedarf organisatorisch vor sich gehe bzw. wo sich die Fahrzeuge bei Nichtgebrauch befänden, sei deshalb keine Auskunft erteilt worden, weil es nicht Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung sein könne, wie sich das Unternehmen organisatorisch etabliert habe.

Zur Behauptung des Betriebsprüfers, daß die Fahrzeuge (a) und

c) oft gleichzeitig benötigt würden, erhebe sich die Frage, wann dies der Fall sei. EP sei zwar erst seit 1. Jänner 1979 bei der Beschwerdeführerin angestellt, doch sei auch die Konzession erst Ende 1978 erteilt worden. Die Abrechnung der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co sei erst bei der Schlußbesprechung

vorgelegt worden, da sie der Prüfer erst für die Schlußbesprechung verlangt habe. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Zuge der Bilanzerstellung sei kein Indiz für einen Mißbrauch.

Die Beschwerdeführerin betreibe kein Leasingunternehmen, der Vergleich mit einem solchen gehe daher fehl. Es handle sich lediglich um eine Personenbeförderung mit Lenkerbeistellung bzw. eine Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Lenkerbeistellung.

Es sei außerdem nicht verboten, daß beispielsweise ein Fahrzeugmieter eine Vorauszahlung leiste oder einen Kredit gewähre. Eine Ges.m.b.H. mit einem gesetzlichen Mindestkapital von S 100.000,--, von dem wie bei der Beschwerdeführerin ein Viertel bar einbezahlt sei, erhalte keinen Kredit, wie dies auch ein Kreditinstitut bestätige. Kraftfahrzeuge böten für die Banken ebenfalls eine geringe Sicherheit.

Weiters legte die Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren dar, daß es in S keine mit der Beschwerdeführerin vergleichbaren branchengleichen Betriebe gebe.

Die Beschwerdeführerin trat auch der Annahme des Prüfers entgegen, daß die Vermietung von Fahrzeugen ausschließlich oder fast ausschließlich an nahestehende Personen erfolge. Eine juristische Person habe keine nahestehenden Personen. Zudem sei Dkfm. Dr. M. nur Steuerberater und als solcher steuerlicher Vertreter der Beschwerdeführerin, nicht aber ihr Gesellschafter. Dr. S. sei Rechtsanwalt und als solcher rechtlicher Vertreter der Beschwerdeführerin. Mit der Angabe, daß er Klient von Dkfm. Dr. M. sei, verletze die Abgabenbehörde das Steuergeheimnis.

Auch die Fa. H. Kaffee HW stehe der Beschwerdeführerin nicht deswegen nahe, weil sie Klientin von Dkfm. Dr. M. sei. Hier sei übrigens das Steuergeheimnis ebenfalls verletzt worden.

AH sei zwar Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, wäre aber im Prüfungszeitraum niemals Angestellte der Steuerberatungskanzlei Dkfm. Dr. M. gewesen.

Schriftliche Vertragsabschlüsse verlange das Gesetz entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde nicht.

Personalaufwand wäre entgegen den Feststellungen des Betriebsprüfers von der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co verrechnet worden.

Die Behauptung, daß bei EP ein vorgetäushtes Dienstverhältnis bestanden habe, sei nicht begründet. Dafür, daß diese Auskunftsperson widersprüchliche Aussagen gemacht habe, bestünden keine Anhaltspunkte. Die Verweigerung der Aussagen sei nicht deshalb erfolgt, weil sie Dr. S. und Dkfm. Dr. M. hiezu beauftragt hätten, sondern aus anderen Gründen. Sowohl Dr. S. als auch Dkfm. Dr. M. träfe nämlich eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht. Sie seien daher nicht befugt und nicht berechtigt, Auskünfte darüber zu erteilen, wohin sie fahren, in wessen Auftrag sie fahren und in welcher Mission sie unterwegs seien. Es sei daher auch der Lenkerin der gemieteten Fahrzeuge untersagt, diesbezügliche Auskünfte zu erteilen. Darüber sei EP bei Dienstantritt aufgeklärt worden.

Der Zurechnung der Kraftfahrzeuge an die Mieter stehe der Eigentumserwerb durch die Beschwerdeführerin entgegen. Die Fahrzeuge seien auch auf die Beschwerdeführerin zugelassen worden. Verfehlt sei in diesem Zusammenhang zudem die Annahme der Betriebsprüfung, die Beschwerdeführerin könne als solche weiterbestehen.

Zusammenfassend kam die Beschwerdeführerin zu dem Ergebnis, daß ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes keinesfalls vorliege.

Im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens brachte die belangte Behörde dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Berufungsvorbringen zur Kenntnis. Aus der Sicht des Beschwerdevorbringens ist hievon folgendes wesentlich:

Es werde nicht bestritten, daß die Beschwerdeführerin über eine Konzession bzw. Gewerbeberechtigung für ihre Tätigkeit verfüge. Die nach außen hin erkennbare Geschäftstätigkeit entspreche aber nicht ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt. Die behaupteten Miet- und Beförderungsverträge seien auf Umgehung der einschränkenden Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 für Pkw und Kombinationskraftwagen gerichtet.

Das Fehlen einer Erlösaufteilung auf die Kraftfahrzeuge sowie von Kalkulations- und/oder Berechnungsgrundlagen bekräftige die Feststellung des Finanzamtes auf Vorliegen von Scheingeschäften.

Die Beschwerdeführerin bzw. ihr steuerlicher Vertreter hätten in folgenden Punkten eine Mitwirkung im Sinne des § 119 BAO unterlassen:

bei Bekanntgabe der Höhe des Verkaufserlöses für den im September 1980 bei der Fa. Mercedes Benz AG eingetauschten Pkw Mercedes 350 SE, hinsichtlich des Zustandekommens des in der Umsatzsteuervoranmeldung für August 1980 als Umsatz angesetzten Betrages von S 130.769,24 bzw. der Abrechnung hierüber, hinsichtlich des Zustandekommens des in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1980 als Umsatz angesetzten Betrages von S 236.788,-- bzw. der Abrechnung hierüber, bezüglich der organisatorischen Abwicklung der Bestellung der einzigen Chauffeurin, hinsichtlich der Bekanntgabe der Namen der angeblich von der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co (alleiniger Kommanditist Dkfm. Dr. M.) beigestellten Fahrzeuglenker, sowie bezüglich des Dienstverhältnisses mit EP.

Bei der Schlußbesprechung seien überdies folgende Fragen nicht beantwortet (bzw. folgende Aufträge nicht erfüllt) worden:

Vorlage von detaillierten Kostenabrechnungen von EP, warum Geschäftsführer der Beschwerdeführerin für ihre Geschäftsführertätigkeit keine Entschädigungen erhielten und warum in den Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 1979 und Dezember 1980 jeweils S 200.000,-- netto als Umsatz angegeben worden seien.

Die Gestaltungen im Beschwerdefall sprächen gegen eine "gewerbliche Vermietung" im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972, weil dieser Begriff voraussetze, daß die einzelnen Fahrzeuge einem unbestimmten Personenkreis zur Verfügung stehen müßten.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sei die Abgabenbehörde sehr wohl berechtigt gewesen, sich bei einem Mietwagenunternehmen für den Standort der Fahrzeuge zu interessieren.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei Dkfm. Dr. M. befragt worden, warum im Jahre 1978 kein Personalaufwand aufscheine, obwohl insgesamt S 130.000,-- als Beförderungserlöse deklariert worden seien. Der Genannte hätte hiezu die Auskunft verweigert. Die erst bei der Schlußbesprechung vorgelegte schriftliche Abrechnung der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co habe sich nicht bei den anderen der Betriebsprüfung vorgelegten Belegen befunden. Die in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer von S 4.576,28 sei außerdem bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1979 nicht abgezogen worden, obwohl die Rechnung mit 31. Dezember 1979 datiert sei.

Ungeachtet der formellen Gestaltung sei Dkfm. Dr. M. als beherrschender Gesellschafter der Beschwerdeführerin anzusehen, wie dies die Beteiligungsverhältnisse zeigten.

AH sei zwar erst seit 1. Jänner 1982 Angestellte der Steuerberatungskanzlei des Dkfm. Dr. M., vorher sei sie aber Angestellte der HJ und Dkfm. Dr. M. Ges.m.b.H. gewesen.

Die Unterstellung eines vorgetäuschten Dienstverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und EP als Chauffeurin werde wie folgt begründet:

EP habe bei ihrer Einvernahme am 22. Juli 1981 ausgesagt, daß sie ihre Tätigkeit für die Beschwerdeführerin im Büro in A Nr. 36 verrichte und für die Kanzlei des Dr. S. (Rechtsanwalt der Beschwerdeführerin) seit ca. zwei Jahren (gemeint ist offenbar der 1. Jänner 1979) in keiner Form mehr tätig sei. EP sei weiters befragt worden, wie sie von ihrer Wohnung in S zu ihrem Arbeitsplatz in A komme. Hierauf habe sie die niederschriftlich festgehaltene, ausweichende Antwort gegeben. Stichproben hätten aber gezeigt, daß das Kraftfahrzeug der EP zu den üblichen Bürozeiten eine Woche lang (5 Tage) vor der Kanzlei des Dr. S. in S geparkt gewesen sei. Auch danach sei das Fahrzeug mehrmals am selben Ort (unweit des Finanzamtes) beobachtet worden. Außerdem sei EP in der Kanzlei des Dr. S. ohne Schwierigkeiten telefonisch erreichbar gewesen. Organe des Finanzamtes hätten auch die beiden angeblich von EP gelenkten Fahrzeuge (Mercedes 350 SE bzw. 380 SE und Citroen CX-GT) schon des öfteren gesehen, nie aber eine Chauffeurin bemerkt. Vielmehr seien Dkfm. Dr. M. und Dr. S. persönlich am Steuer gesessen. So sei z.B. im Frühjahr 1980 eine Schlußbesprechung bei einem Klienten des Dkfm. Dr. M. in einem ca. 350 km entfernten Ort durchgeführt worden. Zu dieser Besprechung sei Dkfm. Dr. M. am Steuer seines Mercedes 350 SE in Begleitung von zwei Beamten der Abgabenbehörde gefahren. Die Frage, wann EP als Chauffeurin tätig sein solle, bleibe ebenso unbeantwortet wie die nach der organisatorischen Abwicklung der einzelnen Fahrten, der Kollision von gleichzeitigen Terminen und dem Standort der Fahrzeuge bei Nichtgebrauch.

Bei der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, Dkfm. Dr. M., vor, daß Dr. S. als Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin nicht geladen worden sei. Es werde diesbezüglich ein Verfahrensmangel geltend gemacht. Dr. S. habe die Berufung mitunterscriben, er sei auch bevollmächtigt gewesen, Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof für die Beschwerdeführerin einzubringen und habe auch die Säumnisbeschwerde eingebracht.

Dem hielt ein Vertreter der belangten Behörde entgegen, daß bezüglich des abgabenbehördlichen Verfahrens im Steuerakt keine Vollmacht für Dr. S. aufliege. Dkfm. Dr. M. erklärte sich hierauf zur Teilnahme an der Verhandlung bereit und brachte vor, daß der Personalaufwand der Fa. C Wirtschaftsberatung Ges.m.b.H. & Co in der Höhe von S 30.000,-- brutto nur für Dezember 1978 angefallen sei. Ansonsten beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin "wie schriftlich".

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Zu dem in der Berufungsverhandlung erhobenen Einwand, auch Dr. S. hätte zu dieser Verhandlung geladen werden müssen, legte die belangte Behörde dar, daß Dr. S. gegenüber den Abgabenbehörden nicht durch Vollmacht als Vertreter ausgewiesen sei. Der Umstand, daß Dr. S. einen Schriftsatz des ständigen mit Vollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, Dkfm. Dr. M., mitunterfertigt habe, mache ihn noch nicht zu einem bevollmächtigten Vertreter der Beschwerdeführerin im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren. Daran ändere auch die Tatsache nichts, daß Dr. S. beim Verwaltungsgerichtshof für die Beschwerdeführerin eine Säumnisbeschwerde eingebracht habe. Es hätte sohin für die belangte Behörde kein Anlaß bestanden, zusätzlich zu dem bevollmächtigten ständigen steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin, Dkfm. Dr. M., auch Rechtsanwalt Dr. S. zur mündlichen Verhandlung zu laden. Es sei aber der Beschwerdeführerin oder Dkfm. Dr. M. unbenommen gewesen, Dr. S. vom Verhandlungstermin zu verständigen und ihn mit einer entsprechenden Vollmacht auszustatten.

In der Sache selbst kam die belangte Behörde zum Ergebnis, daß in der Gründung der Beschwerdeführerin und in der Folge in der Art ihrer Geschäftstätigkeit ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO liege. Dieser Tatbestand sei erfüllt, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt werde, dieser Weg oder diese Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß sei (objektives Element), wobei dieser ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werde, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabeananspruches zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element).

Es müsse nun schon als unüblich angesehen werden, daß Kraftfahrzeuge wie ein Mercedes 350 SE oder ein Citroen CX-GT von den seinerzeitigen Eigentümern an die Mietwagenfirma (Beschwerdeführerin) verkauft werden, um sie wieder ausschließlich von dieser Mietwagenfirma gegen erhebliche Unkosten (mit Lenkerbeistellung) zurückzumieten. Noch ungewöhnlicher sei es aber, daß die Fahrzeugmieter zur Finanzierung der Kraftfahrzeuge entgegen jeder Branchenüblichkeit schon zu Beginn des Mietverhältnisses Anzahlungen (Mietanzahlungen) oder unverzinsliche Darlehen in Höhe der sehr erheblichen Anschaffungskosten der Neufahrzeuge leisteten. In branchengleichen Unternehmen, d.h. in solchen, die einerseits nur Autos vermieten bzw. andererseits nur Beförderungsleistungen erbrächten, wäre derartiges unvorstellbar. Der ausschlaggebende Grund könne im Beschwerdefall nur darin erblickt werden, daß die Mieter der Fahrzeuge als Unternehmer durch die Zwischenschaltung der Ges.m.b.H. (im Hinblick auf die Sonderregelungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 für Kraftfahrzeuge) in großem Ausmaß Abgaben einsparten. Ziehe man aber diesen abgabensparenden Effekt ab, so wäre die gewählte Finanzierung der Kraftfahrzeuge und die Art der Anmietung der Fahrzeuge seitens der Mieter nicht sinnvoll und würde allen vernünftigen Erwägungen widersprechen.

Für eine Umgehung spreche auch die, Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin nur an den beherrschenden Gesellschafter oder ihm nahestehende Personen. Die beherrschende Stellung des steuerlichen Vertreters ergebe sich aus den Beteiligungsverhältnissen an der Beschwerdeführerin. Auch die Tatsache, daß keine schriftlichen Verträge wie sonst branchenüblich abgeschlossen worden seien, laufende Abrechnungen zwischen den Mietern der Kraftfahrzeuge und der Gesellschaft nicht erfolgt und die Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Erlöse der Beschwerdeführerin nicht vorgelegen seien bzw. nicht vorgelegt worden wären, seien weitere Indizien für das Naheverhältnis einerseits und andererseits dafür, daß offensichtlich bis zum Tag der Bilanzerstellung alle Möglichkeiten der steuerlichen Gestaltung offengehalten werden sollten. Der Begriff der "gewerblichen Vermietung" beinhalte aber, daß die einzelnen Fahrzeuge einem unbestimmten Personenkreis zur Verfügung stehen müßten. Bei den von den seinerzeitigen Eigentümern an die Beschwerdeführerin (Mietwagenfirma) verkauften und den seinerzeitigen Eigentümern wieder zurückvermieteten Fahrzeugen (Mercedes 350 SE, Citroen CX-GT) handle es sich nicht um gewerbliche Mietwagen, für welche die Ausnahmebestimmungen des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 oder des § 20 a Abs. 7 EStG 1972 anzuwenden seien. Wenn aber von Beförderungen mit Lenkerbeistellung die Rede sei, so lägen solche nach den getroffenen Sachverhaltsermittlungen offensichtlich nicht vor, vielmehr seien diesbezüglich Scheinhandlungen zu unterstellen. Ein Dienstverhältnis der EP und deren Übernahme von Beförderungsleistungen würden nur vorgetäuscht, tatsächlich aber nicht vorliegen. Darauf weise hin, daß die Genannte die Beantwortung von Fragen hinsichtlich der Organisation des Unternehmens sowie hinsichtlich Personen, denen gegenüber sie angeblich Beförderungsleistungen erbringe, sowie über die Wegstrecken, die sie angeblich zurückzulegen habe, bzw. über Ziele, die sie angefahren habe, unterlassen hätte. Aus der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung gehe aber insbesondere hervor, daß die Aussage der EP, sie sei seit zwei Jahren nicht mehr in der Kanzlei des Dr. S., sondern bei der Beschwerdeführerin angestellt, offenbar nicht zutreffe. Hiezu berief sich die belangte Behörde auf die diesbezüglichen Erhebungen des Betriebsprüfers, wie sie in dessen Stellungnahme zur Berufung festgehalten sind (siehe oben). Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin habe zu der ihm zugeleiteten Stellungnahme des Betriebsprüfers keine Äußerung abgegeben und sich auch in der mündlichen Berufungsverhandlung verschwiegen.

Die steuerliche Beurteilung von Scheingeschäften und Scheinhandlungen sei ebenso wie jene des Mißbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmen. Werde ein Rechtsgeschäft nur vorgetäuscht, sei abgabenrechtlich so vorzugehen, als ob das Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen worden wäre. Im Falle eines Gestaltungsmißbrauches werde es bei der Frage, welche Abgaben auf Grund des unterstellten rechtlichen Weges zu erheben und welche Abgaben zufolge der (abgabenrechtlich begründeten) Ablehnung des beschrittenen (aber ungewöhnlichen und ungebrauchlichen) Weges nicht zu erheben seien, im wesentlichen auf die wirtschaftliche Richtung und den wirtschaftlichen Umfang des Umgehungswillens ankommen. Im Beschwerdefall sei davon auszugehen, daß durch die mißbräuchliche Gründung der Beschwerdeführerin die Mieter der Kraftfahrzeuge die Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 hätten umgehen wollen. Es sei daher Umsatz- bzw. Vorsteuer und eine Körperschaftsteuer bei der Beschwerdeführerin nicht zu erheben bzw. festzusetzen, die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer seien jedoch bei den Kraftfahrzeugmietern so zu erheben, wie sie auf Grund der Anwendung der Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 festzusetzen seien. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bleibe die einmal gegründete Gesellschaft, auch wenn ihre mißbräuchliche Gründung festgestellt werde,

rechtlich existent. Sie werde durch die Anwendung des § 22 Abs. 2 BAO für sich alleine nicht aus der Welt geschafft (Reger-Stoll, BAO - Kommentar S. 120). Der Ges.m.b.H.-Mantel bleibe als solcher existent und könne verkauft oder wiederverwendet werden (Gegenstand des Unternehmens sei ja auch der Betrieb, die Geschäftsführung von und die Beteiligung an Unternehmungen aller Art). Die mit der Gründung bzw. dem Bestehen der Ges.m.b.H.- Mantels angefallenen Kosten hätte das Finanzamt daher zurecht als abzugsfähig anerkannt.

Zusammenfassend erblickte die belangte Behörde in der Gründung der Beschwerdeführerin und in der Folge in den Modalitäten, unter denen das Unternehmen betrieben worden sei, einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO, weil die Beschwerdeführerin und ihr Betreiben ausschließlich die Umgehung der für Pkws und Kombis vorgesehenen einschränkenden Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 durch die Kraftfahrzeug-Mieter bezweckt habe, wobei zudem noch steuerlich unbeachtliche Scheinverhältnisse zu unterstellen seien.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf ein gesetzmäßiges Abgabeverfahren sowie in ihrem Recht auf gesetzmäßige Veranlagung zur Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Ebenso wie im Verwaltungsverfahren rügt die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof, daß Dr. S. zur Berufungsverhandlung hätte geladen werden müssen. Dem ist entgegenzuhalten, daß nach der Aktenlage gegenüber den Abgabenbehörden allein Dkfm. Dr. M. als Vertreter der Beschwerdeführerin durch Vollmacht ausgewiesen war. Die fehlende Vollmacht des Dr. S. konnte auch der aktenwidrige Hinweis in der Eingabe vom 28. Jänner 1982 auf eine vorliegende Vollmacht nicht ersetzen. Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Tatsache verweist, daß "Dr. S. Rechtsanwalt der Beschwerdeführerin ist", so besagt dies noch nicht, daß die belangte Behörde in Dr. S. einen Vertreter der Beschwerdeführerin gegenüber den Abgabenbehörden sah. Die Vollmacht aber, welche die Beschwerdeführerin dem Dr. S. zur Erhebung der unter den hg. Zlen. 82/14/0026, 0236 und 0237 protokollierter Säumnisbeschwerde erteilte, wies den Genannten als Vertreter gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof und nicht als Vertreter gegenüber den Abgabenbehörden aus, zumindest solange nicht, als nicht auch die Vollmacht den Abgabenbehörden zum Nachweis des Vertretungsverhältnisses vorgelegt wurde. Im übrigen ist unbestritten, daß während des Berufungsverfahrens jedenfalls Dkfm. Dr. M. gegenüber den Abgabenbehörden ausgewiesener Vertreter der Beschwerdeführerin war. In Anbetracht dieses Vertretungsverhältnisses hat die belangte Behörde der Verpflichtung, die Parteien zur Berufungsverhandlung vorzuladen (§ 284 Abs. 2 BAO), entsprochen, wenn sie den (ausgewiesenen) steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin (Dkfm. Dr. M.) zur Verhandlung lud, zumal sie ein persönliches Erscheinen der Beschwerdeführerin (ihrer Organe) nicht für erforderlich erachtete (vgl. § 83 Abs. 5 BAO). Dem ausgewiesenen Vertreter blieb es, wie die belangte Behörde richtig bemerkt, unbenommen, dafür zu sorgen, daß an der Berufungsverhandlung allenfalls ein weiterer mit Vollmacht ausgewiesener Vertreter teilnimmt. Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt in diesem Punkt sohin nicht vor.

In der Sache selbst hält die belangte Behörde den Tatbestand des § 22 BAO für verwirklicht.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß § 22 Abs. 2 BAO sind, wenn ein Mißbrauch vorliegt, die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, daß er die geringste Steuerbelastung erzielt. Dies gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Was demgegenüber als Mißbrauch anzusehen ist, kann aus § 22 Abs. 2 BAO abgeleitet werden: Es muß eine rechtliche Gestaltung sein, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Mißbrauch auszuschließen (Doralt-Ruppe, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts, II, 133 f; Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1982, Zl. 81/13/0021, und vom 25. Jänner 1983, Zl. 82/14/0023).

Im Beschwerdefall weisen beachtliche Gründe auf einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO hin. So erscheint es ohne abgabensparenden Effekt unverständlich, daß jemand ein Kraftfahrzeug (Kfz) verkauft, um es dann selbst vom Käufer wieder zu mieten, wie dies auf die Pkw Mercedes 350 SE und Citroen CX-GT zutrif (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 24. März 1983, Zl. 15/2721/79). Diese Vorgangsweise ließ sich auch nicht mit dem Vorwand rechtfertigen, die Kraftfahrzeuge wären unter Beistellung eines Lenkers gemietet worden. Bezüglich der Beistellung eines Lenkers (EP) haben nämlich

die Abgabenbehörden Feststellungen getroffen, die gegen eine Lenkerbeistellung sprechen. Nach diesen Feststellungen sind vielmehr die Kraftfahrzeuge, die mit Lenkerbeistellung vermietet worden sein sollen, - ursprünglich die beiden eben genannten Kraftfahrzeuge, später statt des Mercedes 350 SE der Mercedes 380 SE -, von den Mietern (Dkfm. Dr. M. und Dr. S.) selbst gelenkt worden. Die Beschwerdeführerin hat den Feststellungen trotz gebotener Gelegenheit nichts entgegen.

Nicht zielführend ist in diesem Zusammenhang der Hinweis in der Beschwerde, die Beamten, die bezeugten, Dkfm. Dr. M. habe selbst den gemieteten Pkw zu einer weiter entfernt abgehaltenen Schlußbesprechung gelenkt, hätten gegen die Geheimhaltungspflicht des § 48 a BAO verstoßen. Von weitergehenden Überlegungen abgesehen wird nämlich diese Geheimhaltungspflicht nicht verletzt, wenn die Offenbarung oder Verwertung von Verhältnissen oder Umständen befugt erfolgt. Dies wieder trifft nach § 48 a Abs. 4 lit. a BAO zu, wenn die Offenbarung oder Verwertung der Durchführung eines Abgabenverfahrens dient. Mit der Bekanntgabe der Fahrt des Dkfm. Dr. M. zur Schlußbesprechung wurden der Beschwerdeführerin im Sinne dieser Bestimmung lediglich im Rahmen des Notwendigen Einblick in die Verhältnisse des Dkfm. Dr. M. verschafft (siehe auch Stoll, BAO-Handbauch, S. 122).

Gleich der belangten Behörde ist der Verwaltungsgerichtshof weiters der Auffassung, daß auch die Art der Finanzierung der Kraftfahrzeuge darauf hinweist, daß ihr Ankauf durch die im Jahre 1978 gegründete Beschwerdeführerin und ihre anschließende Vermietung einen Umweg darstellen, der anstelle des direkten Kaufes durch die Mieter allein deshalb gewählt wurde, um die ab dem Jahre 1978 geltenden einschränkenden Bestimmungen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 (§ 20 a EStG 1972) zu umgehen (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 15/2721/79); denn es besteht in der Tat sonst kein einleuchtender Grund dafür, daß derjenige, der über das Geld für den Ankauf eines Kraftfahrzeuges verfügt, das Kraftfahrzeug von einem anderen mietet und diesem das Geld schon bei Beginn des Mietverhältnisses als (zinsloses) "Darlehen" oder als "Mietvorauszahlung" überläßt. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf fehlende Eigenmittel erklärt nicht, warum die Kraftfahrzeuge in Bestand genommen wurden, obwohl an ihnen für den bereitgestellten Betrag auch das Eigentum erworben hätte werden können. Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, daß sich die Bestandnehmer für die Vorfinanzierung günstige Bedingungen ausgehandelt hätten, so wäre es an ihr gelegen gewesen, diese günstigen Bedingungen im Verwaltungsverfahren offenzulegen. Der Betriebsprüfer war - allerdings erfolglos - darum bemüht, die Mietkonditionen zu durchleuchten. Interesse verdient in diesem Zusammenhang die Bemerkung der Beschwerdeführerin in ihrem Schriftsatz vom 28. Jänner 1982, eine Aufteilung von Erlösen sowie Kalkulations- und/oder sonstige Berechnungsgrundlagen seien nirgends vorgesehen. Sollte die Beschwerdeführerin mit den "günstigen Bedingungen" die Möglichkeit im Auge haben, daß die Mieter an den Vorteilen infolge Nichtanwendung des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 teilhaben, so würde gerade dies auf einen Gestaltungsmissbrauch hinweisen.

Die Beschwerdeführerin rügt in der Beschwerde mehrmals, daß die belangte Behörde das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauches nicht ausreichend begründet habe, daß ein Gestaltungsmissbrauch nicht erwiesen sei. Dem ist insoweit beizupflichten, als die belangte Behörde die Gestaltung der Verhältnisse im Beschwerdefall nicht in ihrem ganzen Umfang und in ihrer ganzen Tragweite ausleuchten konnte. Dies ist aber nicht ihr anzulasten. Waren doch die Abgabenbehörden, wie die Sachverhaltsdarstellung dieses Erkenntnisses zeigt, um eine vollständige Aufklärung des Sachverhaltes bemüht. Dieses Bemühen scheiterte jedoch an der mangelnden Bereitschaft der Beschwerdeführerin, zur Aufklärung erforderliche Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen. Es ist weder den Abgabenbehörden eine Verletzung ihrer Ermittlungspflicht, noch der belangten Behörde in bezug auf den angefochtenen Bescheid eine Verletzung der Begründungspflicht, sondern vielmehr der Beschwerdeführerin eine Verletzung ihrer insbesondere aus § 119 BAO abzuleitenden Mitwirkungspflicht anzulasten. In dem Umfang, in dem die belangte Behörde Feststellungen treffen konnte, hat sie den Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO hinreichend begründet. Soweit die Beschwerdeführerin den Nachweis der Umgehungsabsicht vermißt, ist darauf zu verweisen, daß die Absicht als innerer Willensvorgang regelmäßig nur aus dem nach außen erkennbaren Sachverhalt erschlossen werden kann. Der feststellbare und festgestellte Sachverhalt rechtfertigt aber auch die Annahme der Umgehungsabsicht.

Der Umstand, daß bei der Gründung der Beschwerdeführerin alle wesentlichen Rechtsvorschriften eingehalten wurden, steht der Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 BAO nicht entgegen. Ist es doch Sinn dieser Norm, rechtlich zwar zulässige, wirtschaftlich aber unangemessene Gestaltungen steuerlich zu erfassen. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse des Beschwerdefalles durfte die belangte Behörde den Schluß ziehen, daß Gründung und Geschäftsführung der Beschwerdeführerin darauf abzielten, die Bestimmungen des § 20 a EStG 1972 zu umgehen. Eine andere, ohne die Abgabensparnis sinnvolle Zielsetzung konnte letztlich auch die Beschwerdeführerin nicht aufzeigen.

Den Umstand, daß die Beschwerdeführerin auf Grund ihrer Konzession nur zwei Fahrzeuge mit Lenkerbeistellung vermieten darf, hat die belangte Behörde als solchen nicht als ungewöhnlich oder unangemessen angesehen. Soweit aber die belangte Behörde die gewerbliche Vermietung in Frage stellt, bedient sie sich neben dem tragenden Begründungselement des angefochtenen Bescheides, es läge ein Gestaltungsmissbrauch vor, der zusätzlichen Begründung, daß nach der Lage des Beschwerdefalles auch der Tatbestand der gewerblichen Vermietung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 und des § 20 a

Abs. 7 EStG 1972 nicht erfüllt wäre. Da der belangten Behörde bereits in der Frage des Gestaltungsmissbrauches beizupflichten ist, kann die Frage der gewerblichen Vermietung auf sich beruhen.

Die mangelnde Schriftlichkeit der Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht als Gestaltungsmissbrauch, sondern in erster Linie als Indiz für ein Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden angesehen. Stellt man in Rechnung, daß regelmäßig Beträge von mehr als S 100.000,-- auf dem Spiel standen, so erscheint dies nicht un schlüssig.

Die Beschwerdeführerin vermochte sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221.

Wien, am 4. Oktober 1983

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1983:1982140317.X00