

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.02.2012

**Geschäftszahl**

2008/15/0005

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

2008/15/0006

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden

1.) der F GmbH in W, des FA in K und der MA in K, alle als ehemalige Gesellschafter der F GmbH & Co KG, alle vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KG in 6020 Innsbruck, Rennweg 18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 13. November 2007, Zl. RV/0066-I/07-RV/0067-I/07, betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1986, 1987 und 1989 bis 1995, sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die genannten Jahre, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 18. März 2008, Zl. RV/0066-I/07-RV/0067-I/07 (erstangefochtener Bescheid; hg. Zl. 2008/15/0005), und

2.) der F GmbH als Rechtsnachfolgerin der F GmbH & Co KG in W, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KG in 6020 Innsbruck, Rennweg 18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 19. November 2007, Zl. RV/0068-I/07 - 0071-I/07, betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1986, 1987 und 1990 bis 1995, und des Verfahrens zur Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1993, sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1990 bis 1995, und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1986, 1987 und 1989 bis 1994 (zweitangefochtener Bescheid; hg. Zl. 2008/15/0006), zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.**

Der Bund hat den Beschwerdeführern zum erstangefochtenen Bescheid Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.009,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Die zum zweitangefochtenen Bescheid beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Bei den Beschwerdeführern zum erstangefochtenen Feststellungsbescheid handelt es sich um die Gesellschafter der ehemaligen A GmbH & Co KG (im Folgenden KG), die am 7. Juli 2004 im Firmenbuch gelöscht worden ist und deren Vermögen laut Einbringungsvertrag vom 14. Mai 2004 gemäß § 142 HGB durch die A GmbH (Beschwerdeführerin zum zweitangefochtenen Bescheid) übernommen wurde.

Die KG war im Bereich des Fahrzeugbaus tätig und betrieb auch einen Handel mit Fahrzeugen und Reifen. Ihren Gewinn ermittelte sie gemäß § 5 EStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31. August). Gesellschafter der KG waren neben der nicht am Vermögen beteiligten A GmbH das Ehepaar Franz und Marianne A.

In den Jahren 1996 bis 1999 fand bei der KG eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG hinsichtlich der Jahre 1984 bis 1995 statt. Im Zuge einer Hausdurchsuchung wurden mehrere Sparbücher und Aufzeichnungen über diverse Bank- und Wertpapierkonten vorgefunden. Eine an Hand dieser Unterlagen über das Privatvermögen der Gesellschafter erstellte Vermögensrechnung ergab für die Jahre 1983 bis 1995 einen Vermögenszuwachs von rund 47,050.000 S, der in den Jahren 1986, 1987, 1990, 1992 und 1993 in Höhe von insgesamt 24,469.000 S nach Ansicht des Prüfers nicht habe aufgeklärt werden können. Der Prüfer nahm aus diesem Grund entsprechende Erhöhungen der erklärten Betriebsergebnisse und Umsätze der KG vor. Zudem wurden Sicherheitszuschläge u.a. wegen festgestellter Buchführungsmängel für die Jahre 1994 und 1995 in Ansatz gebracht. In umsatzsteuerlicher Hinsicht kam es u.a. zur Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit einer nicht anerkannten Geschäftsbeziehung zum polnischen Schwesterunternehmen der KG. Schließlich finden sich im Prüfungsbericht neben einer Reihe sonstiger nicht streitgegenständlicher Feststellungen Ausführungen zu Zahlungen, welche gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ - teilweise - in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Feststellungs- und Abgabenbescheide, gegen die die KG Berufung erhob.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung der ehemaligen KG betreffend Wiederaufnahme und Einkünftefeststellung ab. Der Bescheid erging - nachdem eine frühere Erledigung ins Leere gegangen war (vgl. den hg. Beschluss vom 8. Februar 2007, 2006/15/0379) - an die ehemaligen Gesellschafter der KG. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuermessbetrag ab. Der Bescheid erging an die A GmbH als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen KG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie

nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Unter dem Beschwerdepunkt "Recht auf Bestandskraft von Bescheiden ohne entsprechenden Wiederaufnahmegrund" bringen die Beschwerdeführer vor, der Begründung der Wiederaufnahmebescheide könne nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände die Abgabenbehörde einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO als erwiesen angenommen habe. Die Begründung enthalte keine Ausführungen darüber, von welchen Tatsachen und Beweismitteln die Abgabenbehörde bei Erlassung der Gewinnfeststellungsbescheide 1986, 1987 und 1990 bis 1995, der Umsatzsteuerbescheide dieser Jahre sowie der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbescheides 1993 keine Kenntnis gehabt habe und welche Tatsachen oder Beweismittel als neu hervorgekommen anzusehen seien. Die Jahre 1986 und 1987 seien bereits 1989 bzw. 1991 Gegenstand einer Betriebsprüfung gewesen. Im Zuge dieser Betriebsprüfung seien sämtliche Unterlagen vorgelegt worden. Die Abgabenbehörde habe bei der Verfügung der beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmen keinen dezidierten Wiederaufnahmegrund angeführt. Die Rechtsmittelbehörde sei daher nicht berechtigt gewesen, eine fehlende vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht angeführte Umschreibung der Wiederaufnahmegründe nachzuholen bzw. solche erstmals einzuführen, weil die Änderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO auf die Sache beschränkt sei, über die die bekämpften Bescheide absprechen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).

In der Tz. 60 des zur Begründung der erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide verwiesenen Betriebsprüfungsberichtes vom 17. Februar 1999 wird zur Wiederaufnahme der Verfahren auf die Tz. 19 bis 22 (hinsichtlich Umsatzsteuer), die Tz. 31 bis 42, 46 und 47 (hinsichtlich der Gewinnfeststellung) und die Tz. 59 (hinsichtlich Gewerbesteuer 1993) verwiesen. Aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf

einzelne Textziffern durfte die belangte Behörde im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO folgern, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. in diesem Sinne auch das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0327).

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).

Soweit die Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf den Umstand zurückkommen, dass die Jahre 1986 und 1987 bereits einmal Gegenstand von abgabenbehördlichen Prüfungen gewesen waren, genügt es auf die Ausführungen der belangten Behörde zu verweisen, dass erst im Zuge der Hausdurchsuchung Spar- und Wertpapierkonten hervorgekommen seien, aus denen sich ungeklärte Vermögenszuwächse ergeben hätten.

## 2. Verjährung:

Zum Beschwerdepunkt "Recht auf Bestandskraft von Bescheiden außerhalb der Verjährungsfrist" bringt die beschwerdeführende GmbH zunächst vor, dass im Zuge der im Jahr 1989 durchgeführten Betriebsprüfung keine Feststellungen betreffend Umsatzsteuer 1986 getroffen worden seien und daher - entgegen der Annahme der belangten Behörde - am 4. August 1989 auch kein Umsatzsteuerbescheid 1986 ergangen sei, der die Verjährung hätte unterbrechen können.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF vor dem BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Umsatzsteuer fünf Jahre, bei hinterzogener Abgabe zehn Jahre.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor der durch das BGBl. I Nr. 57/2004 vorgenommenen Änderung wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, begann nach dieser Rechtslage die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Verjährung wird nicht nur durch erstinstanzliche Sachbescheide oder Wiederaufnahmebescheide unterbrochen, sondern auch durch abgabenbehördliche Prüfungen hinsichtlich jener Abgaben, die Gegenstand der Prüfung sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0040).

Dass die im Jahr 1989 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1984 bis 1986 hinsichtlich der Umsatzsteuer seinerzeit zu keinen Beanstandungen geführt hat, nimmt den Prüfungshandlungen nicht die Eignung als Unterbrechungshandlung. Der angefochtene Bescheid geht daher im Ergebnis zu Recht davon aus, dass die Verjährungsfrist im Jahr 1990 neu zu laufen begonnen hat.

Die belangte Behörde ist weiters zur Feststellung gelangt, dass die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gelange, sodass das Recht auf Festsetzung der Umsatzsteuer bei Ergehen des geänderten Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1986 im Jahr 1999 noch nicht verjährt gewesen sei.

Auch gegen diese Beurteilung wendet sich die beschwerdeführende GmbH.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbar feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher im Sinne seiner ständigen Rechtsprechung zu prüfen, ob das Ergebnis der im Beschwerdefall von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahmen in einem im Wesentlichen mängelfreien Verfahren gewonnen wurden (vgl. *Ritz*, BAO4, § 167 Tz. 10).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass Einnahmen der KG in beträchtlicher Höhe nicht erfasst und damit der Besteuerung entzogen worden sind. Diese Feststellung gründete die belangte Behörde auf den vom Prüfer festgestellten unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachs, der bei den beiden Gesellschaftern, die mit der Geschäftsführung der KG befasst waren, festgestellt worden sei. Erweist sich die Annahme eines ungeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses, der seine Begründung in der Verkürzung von betrieblichen Umsätzen der KG finde, als Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung, was im Folgenden zu behandeln sein wird, steht auch die aus dem objektiven Geschehen gezogene Schlussfolgerung, die Betroffenen hätten eine Abgabenverkürzung jedenfalls in Kauf genommen, mit den Denkgesetzen im Einklang. Denn auch die

Beschwerden zeigen kein Geschehen auf, wie derart hohe Verkürzungen der Bemessungsgrundlagen ohne Wissen und Wollen der Gesellschafter der KG hätten erfolgen können.

Dass sich im zweitgenannten Bescheid auch Ausführungen finden, wonach es der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren lediglich in Ansehung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 1986 bedürfe, dies aber - aus in der Beschwerde näher dargestellten Gründen - auch für die Umsatzsteuerfestsetzung 1990 gilt, begründet für sich genommen keine Rechtswidrigkeit des Bescheides, weil sich die Erwägungen der belangten Behörde zum Vorliegen hinterzogener Abgaben auf den gesamten Komplex der Schätzung wegen Vermögensunterdeckung beziehen.

### 3. Schätzung wegen ungeklärten Vermögenszuwachses:

Im Kern ihrer Beschwerden bekämpfen die Beschwerdeführer die Schätzung der Bemessungsgrundlagen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077).

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Im Beschwerdefall ist zum einen strittig, ob bei der Vermögensrechnung Sparbücher zu Recht als Vermögen der Gesellschafter angesetzt wurden, zum anderen, in welchem Umfang entnommene Beträge den bei der Vermögensrechnung berücksichtigten Konten wieder zugeführt worden sind.

#### 3.1. Zurechnung von Vermögen:

Die Beschwerdeführer rügen, dem Gesellschafter Franz A seien zwei Sparbücher zu Unrecht zugeordnet worden. Die beiden Sparbücher seien zur Besicherung einer Bankgarantie in Höhe von 9 Mio. S verpfändet worden. Hintergrund der Bankgarantie wäre ein geplantes Geschäft zwischen der KG und einem polnischen Unternehmen (C-Car) einerseits sowie einem französischen Unternehmen andererseits gewesen. Da die Bank aus Bonitätsgründen nur Franz A eine entsprechende Garantie einzuräumen bereit gewesen wäre, habe die C-Car die Besicherung in Form der beiden Sparbücher mit einer Einlage von 4 Mio. S übernommen. Die beiden Sparbücher seien Franz A von Direktor D, einem Mitgesellschafter der C-Car, übergeben und diesem nach Ablauf der Bankgarantie und Übertrag der beiden Sparbücher auf ein anderes Sparbuch in Form dieses anderen Sparbuches wieder zurückgegeben worden.

Die belangte Behörde hat dem diesbezüglichen Vorbringen nach eingehender Auseinandersetzung mit den vorliegenden Beweisergebnissen keinen Glauben geschenkt und dies zum einen damit begründet, dass Franz A widersprüchliche Angaben getätigt habe, wer über die beiden Sparbücher Verfügungsberechtigt gewesen sei. Zunächst sei EW als Berechtigter namhaft gemacht worden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei eine Bestätigung des EW vorgelegt worden, wonach dieser gesehen habe, wie Franz A die beiden Sparbücher von Direktor D zur Abwicklung einer Bankgarantie erhalten habe. Zum anderen habe Franz A über die beiden Bücher gleich einem Eigentümer verfügt, indem er die Zinsen behoben und die beiden Sparbücher im August 1991 auf ein einziges (drittes) Sparbuch zusammengeführt habe. Als Indiz für die Zurechnung der Sparbücher wertete die belangte Behörde auch den Umstand, dass als Lösungswort des dritten Sparbuches der Vorname "Franz" gewählt worden sei. Für die Rückgabe der Früchte oder des Sparbuches an Direktor D seien keine Nachweise vorgelegt, sondern über diesbezüglichen Vorhalt lediglich mitgeteilt worden, dass Direktor D verstorben sei und nicht mehr angegeben werden könne, wann und wo die Zinserträge diesem übergeben worden seien. Auch wirtschaftlich mache der behauptete Sachverhalt keinen Sinn, weil der KG zur Besicherung der Bankgarantie ohnedies ein Blankowechsel namens der C-Car übergeben worden sei, Franz A für die Haftungsübernahme in Form einer Bankgarantie von der C-Car eine Haftungsgebühr über den gesamten Betrag von 9 Mio. S erhalten habe und in den diesbezüglichen Vereinbarungen in keiner Weise auf das Vorliegen weiterer Sicherheiten Bezug genommen worden sei.

Eine Unschlüssigkeit dieser Erwägungen zeigen die Beschwerden auch mit ihrem Hinweis auf die Aussage des Zeugen EW nicht auf. Die belangte Behörde hat seinen Angaben keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen, weil der Zeuge den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt in einer neuerlich geänderten Variante geschildert und Direktor D dabei eine Rolle beigemessen habe, die mit anderen Beweismitteln in Widerspruch stünde. Dass die belangte Behörde der Zeugenaussage ungeachtet der aufgezeigten Widersprüche hätte folgen müssen, machen die Beschwerdeführer nicht einsichtig. Der Einwand, Franz A habe genaueste



Aufzeichnungen über seine privaten Vermögensstände geführt, in denen die strittigen Sparbücher nicht enthalten seien, wurde - worauf die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift verweist - im Berufungsverfahren nicht erhoben und geht über eine bloße Behauptung nicht hinaus.

### 3.2. Rückfluss fingierter Provisionszahlungen:

Im angefochtenen Bescheid wird dazu ausgeführt, die KG habe im Prüfungsverfahren über Aufforderung gemäß § 162 BAO u.a. die "S Trading, Dubai" sowie "Ahmed S" als Empfänger der Provisionen in Höhe von 413.000 DM und 2,745.000 S bezeichnet. Während des gesamten Prüfungsverfahrens sei behauptet worden, dass die Provisionen tatsächlich geflossen seien. Im Zuge der Schlussbesprechung sei diese Argumentationslinie verlassen und versucht worden, den Nachweis zu erbringen, dass die Zahlungen nur vorgetäuscht und tatsächlich auf den Finanzamt bekannten Konten rückgeflossen seien bzw. für in der Vermögensrechnung erfasste Ausgaben (Schenkungen) verwendet worden seien. Dieses Vorbringen halte die belangte Behörde für nicht glaubhaft.

Begründend wird dazu im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen ausgeführt, dass vom strittigen Betrag in Höhe von insgesamt rund 5,5 Mio. S von vornherein nur ein Rückfluss an Franz A in Höhe von 4,746.000 S behauptet und u.a. mit Einzahlungen in Verbindung gebracht worden sei, welche in Teilbeträgen in einem Zeitraum von rund einem Monat nach den Abhebungen erfolgt seien.

Es sei wirtschaftlich nicht verständlich, dass der Kassa am 16. Juni 1992 bar entnommene Beträge von insgesamt 2,745.000 S ("Provision Ahmed S") zunächst aufbewahrt und sodann in zwei Teilbeträgen am 14. bzw. 15. Juli 1992 auf ein Sparkonto einbezahlt worden sein sollen, zumal die beiden Einzahlungen in Summe einen anderen Betrag, nämlich 3,226.000 S ergäben.

Die "Provision S Trading, Dubai" sei am 8. Juli 1992 auf ein deutsches Bankkonto überwiesen worden. Fragen der belangten Behörde nach dem Verfügungsberechtigten über dieses Konto und dem Weg, auf dem das Geld wieder nach Österreich gekommen sein soll, seien unbeantwortet geblieben.

Auch könne nicht als erwiesen angenommen werden, dass die fingierten Provisionszahlungen für Schenkungen an die beiden Söhne in Höhe von insgesamt 1,520.000 S verwendet worden seien, weil der Aufforderung der belangten Behörde, den Zeitpunkt der Schenkungen auf geeignete Weise nachzuweisen, nicht entsprochen worden sei. Auch Verwendungsnachweise seitens der Söhne seien nicht beigebracht worden (bspw. Einzahlungsnachweis auf ein Konto, Vorlage von Rechnungen über die Anschaffung von Wirtschaftsgütern).

Mangels konkreter Nachweise über den Verbleib der fingierten Provisionszahlungen gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Beträge auf in der Vermögensrechnung nicht erfasste (dem Finanzamt unbekannt gebliebene) Konten geflossen oder für andere unbekannte Ausgaben verwendet worden seien.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung unterliegt - wie schon an anderer Stelle ausgeführt - nur der eingeschränkten Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes auf ihre Schlüssigkeit. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, also ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich hingegen der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. nochmals *Ritz*, BAO4, § 167 Tz. 10, mit weiteren Nachweisen).

Die Beschwerdeausführungen, es sei nicht davon auszugehen, dass in den "genauest geführten Aufzeichnungen Sparbücher bzw. Wertpapierkonten" fehlten, weshalb die Beweiswürdigung der belangten Behörde unschlüssig sei, zeigt schon deswegen keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide auf, weil nach den insofern unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde gar nicht der gesamte Betrag der fingierten Provisionszahlungen Gegenstand einer versuchten Nachweisführung war und auch die Beschwerden nicht darlegen, weshalb trotz behaupteter vollständiger Offenlegung aller Konten und Vorliegens "genauest geführter Aufzeichnungen" nur für einen Teilbetrag Erklärungen über den Verbleib der Gelder ("Rückfluss") gegeben werden konnten.

### 3.3. Rückflüsse "Polenarbeiter":

Der KG wurden in den Jahren 1990 bis 1993 vom polnischen Schwesterunternehmen Rechnungen für die "Vermietung von Arbeitern" gelegt. Der durchschnittlich verrechnete Stundensatz betrug 207 S. Die diesbezüglichen Kassabehebungen wurden als Betriebsausgaben behandelt.

Im Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung kam es zu einer Kürzung der unter diesem Titel abgesetzten Betriebsausgaben mit der Begründung, dass die Arbeiter als Dienstnehmer der KG zu qualifizieren seien und ihr tatsächlicher Stundenlohn im Schnitt lediglich rund 55 S betragen habe.

In der Berufung wurde dieser Feststellung nicht entgegengetreten, aber beantragt, den ungeklärten Vermögenszuwachs des Jahres 1992 um 3,5 Mio. S und jenen des Jahres 1993 um 0,8 Mio. S zu vermindern, weil die überhöht ausgewiesenen Betriebsausgaben beim Gesellschafter Franz A verblieben seien.

Die belangte Behörde entsprach diesem Antrag nicht. Der Eingang der zu Unrecht als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge auf bekannte Konten der Beschwerdeführer könne nicht als erwiesen angenommen werden. In den Monaten Februar, März und Mai 1992 seien Beträge in Höhe von insgesamt 2,265.975 S behoben worden, dazu korrespondierende zeitnahe Eingänge auf Sparbuchkonten lägen jedoch nicht vor. Das Vorbringen,

eine weitere im November 1992 getätigte Kassabehebung habe eine um den Jahreswechsel aufgetretene Finanzierungslücke bei der Umschichtung der Wertpapiere abgedeckt, halte - wie in den angefochtenen Bescheiden näher ausgeführt - einer Überprüfung nicht stand. Die behauptete Finanzierungslücke sei nicht vorgelegen. Für die im Jänner 1993 erfolgte Behebung in Höhe von 812.745 S fehle es - anders als für die in den Jahren 1990 und 1991 erfolgten (in der Vermögensrechnung berücksichtigten) Behebungen - gleichfalls an einem zeitnahen Verwendungsnachweis.

Die Beschwerden bekämpfen die Beweiswürdigung der belangten Behörde mit dem Hinweis auf die Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen, entnommene Beträge zunächst in ihrem Bargeldbestand zu halten und erst zu einem späteren Zeitpunkt zu veranlagern. Rückflüsse innerhalb eines Zeitraumes von weniger als einem Monat seien in der Vermögensrechnung zu berücksichtigen.

Eine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung zeigen die Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen nicht auf. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass ihr trotz Hausdurchsuchung und Kontenöffnungen nicht sämtliche Vermögenswerte der Gesellschafter bekannt seien. Inländische Banken hätten sich auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist berufen, die polnischen Bankkonten lägen den Abgabenbehörden wegen Konkurses der Bank nicht vor. Diesen Feststellungen treten die Beschwerdeführer nicht substantiiert entgegen. Solcherart kann aber nicht gesagt werden, dass die - offenbar eingewendete häusliche - Aufbewahrung entnommener Beträge die höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat, als die Einlage auf den Abgabenbehörden nicht offengelegte Bankkonten. Das Risiko, vorgetäuschte Rechtsbeziehungen nachträglich nicht durch lückenlose Beweisführung erhellen zu können, trägt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der sich derartiger Geschäfte zur Verminderung seiner Steuerlast bedient (in diesem Sinne schon das hg. Erkenntnis vom 24. November 1987, 86/14/0098).

#### 3.4. Diverse Kontenbehebungen:

Zur weiters strittigen Frage, ob die am 4. Juli 1990 erfolgte Behebung von 1.602.000 S zwischen 13. Juli 1990 und 22. August 1990 in sechs Teilbeträgen von insgesamt 1.453.250 S (somit teilweise) wieder demselben Konto zugeführt wurde, belassen es die Beschwerdeführer beim Einwand, über Geldbeträge nach Belieben disponieren zu können. Eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung wird damit nicht aufgezeigt, zumal mit dem Hinweis auf den Wegfall der "ursprünglichen Verwendungsabsicht" eine nachvollziehbare Erklärung für die behauptete Rückführung in Teilbeträgen fehlt.

#### 3.5. Ergebnis der Schätzung:

Die Schätzung im Falle des Hervorkommens eines ungeklärten Vermögenszuwachses hat in einer diesem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen. Vor dem Verwaltungsgerichtshof wenden sich die Beschwerdeführer gegen das Ergebnis der Schätzung, das mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang stünde. Eine Umsatzverkürzung von insgesamt 56.090.400 S über den gesamten Streitzeitraum bewege sich "weit ab der wirtschaftlichen Realität".

Diesem Einwand hält die belangte Behörde in ihren Gegenschritten in Einklang mit der Aktenlage entgegen, dass die Erhöhung des Umsatzes aus dem Titel der Vermögensunterdeckung lediglich rund 6% der von der KG erklärten Umsätze beträgt. Dass Mehrumsätze in dieser Größenordnung im Unternehmen der KG nicht erzielbar gewesen wären, machen die Beschwerdeführer nicht einsichtig. Das vom Prüfer angenommene Verhältnis Umsatz zu Gewinn wurde im Berufungsverfahren nicht als unzutreffend gerügt. Die belangte Behörde ist einzelnen Berufungseinwendungen (u.a. betreffend die Höhe der zu berücksichtigenden Zinserträge) gefolgt und hat die Vermögensrechnung dementsprechend adaptiert. Am Verhältnis Umsatz zu Gewinn hat die belangte Behörde keine Änderung vorgenommen, sodass die - im Übrigen inhaltlich auch nicht ausgeführte - Kritik an der Umsatzermittlung mit Hilfe eines Gewinnsatzes von 25% vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtlich ist (§ 41 VwGG).

Dass die Annahme einer Umsatzverkürzung von rund 6% zu hoch gegriffen wäre, zeigen die Beschwerden auch nicht mit dem Vorbringen auf, der Prüfer habe im gesamten Prüfungszeitraum lediglich eine einzige Unterfakturierung in Höhe von 42.300 S nachweisen können, weil bezogen auf den tatsächlichen Erlös dieses Geschäftes von 90.300 S eine prozentuelle Verkürzung vorgenommen wurde, die beträchtlich über dem den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Wert liegt.

#### 4. Sicherheitszuschläge 1994 und 1995:

Die Beschwerdeführer rügen, die Vermögensrechnung habe für die Jahre 1994 und 1995 keine Unterdeckungen ergeben, dennoch seien die erklärten Umsätze um Sicherheitszuschläge erhöht worden. Diesen komme damit - unzulässiger Weise - Strafcharakter zu.

Das Finanzamt hat die Umsatzerhöhung der Jahre 1994 und 1995 um Sicherheitszuschläge von 500.000 S (1994) und 1.200.000 S (1995) mit dem Vorliegen von Aufzeichnungsmängeln begründet. Die KG habe - nachdem eine Beitragsprüfung die "Anmietung" polnischer Arbeiter über ein polnisches Schwesterunternehmen (siehe oben Pkt. 3.3.) nicht anerkannt habe - ihre Vorgangsweise geändert. Ab 1994 seien keine Rechnungen mehr gelegt worden, sondern die polnischen Arbeiter von der KG "schwarz" bezahlt worden. Diese in den Büchern der KG nicht erfassten Zahlungen hätten im Jahr 1994 schätzungsweise 536.415 S, im Jahr 1995 1.177.495 S betragen.

Im angefochtenen Bescheid wird dazu ausgeführt, das Finanzamt habe sich bei Höhe der Hinzuschätzung an der Höhe der im Rechnungswesen nicht erfassten, im Schätzungsweg ermittelten Lohnaufwendungen orientiert. Die Annahme von Umsatzverkürzungen (lediglich) im Ausmaß der nicht erfassten Lohnzahlungen erscheine "moderat", weshalb keine Veranlassung bestünde, davon Abstand zu nehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Beurteilung. Bei Verkürzung des Lohneinsatzes erscheint es nicht unschlussig, wenn die Abgabenbehörde davon ausgegangen ist, dass auch die mit Einsatz der Arbeiter erzielten Erlöse verkürzt worden sind. Von einem "Strafcharakter" der Sicherheitszuschläge kann in einer solchen Sachverhaltskonstellation keine Rede sein. Ist wie im Beschwerdefall unstrittig, dass Lohnaufwendungen nicht in das Rechenwerk aufgenommen wurden, ist es schlüssig, davon auszugehen, dass auch der Erfolgsbeitrag der verkürzten Aufwendungen nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurde. Diesem Umstand hat der Sicherheitszuschlag, der zum korrigierten Lohnaufwand hinzutritt, Rechnung zu tragen (vgl. *Stoll*, BAO, S 1941).

#### 5. Empfängernennung gemäß § 162 BAO:

##### 5.1. Provisionen "Uli S":

Die KG hat im Jahr 1994 Provisionen an Uli S in Höhe von insgesamt 4,2 Mio. S als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Das Finanzamt versagte den Betriebsausgabenabzug unter Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO. Uli S sei an den beiden von der KG mitgeteilten irischen Adressen unbekannt und habe zudem keine Vermittlungsleistung gegenüber der KG erbracht.

Im Berufungsverfahren wurde erläutert, die KG habe bei einem Vertragshändler 60 Lkw für die Firma G bestellt, welche für eine Weiterveräußerung nach Nigeria bestimmt gewesen seien. Aus näher geschilderten Gründen hätte die Firma G bzw. deren Geschäftsführer N die Fahrzeuge nicht selbst beim Vertragshändler erwerben können. Für die Abwicklung des Geschäftes habe die KG 2.000 DM pro Lkw erhalten. Franz A habe "eine Abnahmeverpflichtung verlangt, die von (Uli S) auch gelegt worden sei". Der strittige Betrag stelle die Gegenleistung für die eingegangene Abnahmeverpflichtung dar.

Die belangte Behörde hat sich der Beurteilung des Finanzamtes angeschlossen und ist in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass Uli S nicht der wahre Empfänger der abgesetzten Beträge sei. Neben der völligen Unbekanntheit des dem vorliegenden Pass nach deutschen Staatsangehörigen Uli S an den angegebenen irischen Adressen seien auch Erhebungen bei den deutschen Steuerbehörden erfolglos verlaufen. Schon dies rechtfertige nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO zu verweigern. Im Beschwerdefall lägen darüber hinaus aber auch gewichtige sonstige Gründe vor, den Betriebsausgabenabzug zu verweigern, weil nicht zu erkennen sei, warum die KG Uli S "Provisionszahlungen" hätte leisten sollen. Er habe keine Vermittlungsleistung gegenüber der KG erbracht. Das Recht der KG, die Abnahme der Lkw zu verlangen, habe sich schon aus dem mit der Firma G abgeschlossenen Liefervertrag ergeben.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden. Auch die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person an der angegebenen Adresse - wie sie gegenständlich von der belangten Behörde festgestellt worden ist - sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 31. Mai 2006, 2002/13/0145, und vom 28. Juni 2000, 95/13/0182).

Die Beschwerdeausführungen, die Uli S geleisteten Provisionen seien erlösseitig erfasst, sind vom Beschwerdepunkt, dem "Recht auf Berücksichtigung von Auslandsprovisionen als Betriebsausgaben" nicht umfasst. Soweit sich die Beschwerdeführer gegen die Versagung des Betriebsausgabenabzuges mit der Begründung wenden, die Ansicht der belangten Behörde habe zur Folge, dass ein Abgabepflichtiger gehalten wäre, über Jahre hinweg nachzuprüfen, ob ein einstiger Provisionsempfänger seinen Wohnsitz gewechselt habe, zeigen sie eine Unschlussigkeit der behördlichen Beweiswürdigung, Uli S sei nicht Empfänger der abgesetzten Beträge nicht auf. Schon das Finanzamt ist nicht von einem bloßen Wohnsitzwechsel ausgegangen, sondern hat die Feststellung getroffen, dass eine Person namens Uli S an den angegebenen Adressen völlig unbekannt sei und er auch keine - eine Provisionszahlung allenfalls rechtfertigende - Vermittlungsleistung erbracht hat.

##### 5.2. Provisionen "L":

Im Jahr 1990 wurde ein Betrag von 560.000 S gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen. Begründend wird dazu im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen ausgeführt, die KG sei der wiederholten Aufforderung, die Adresse des Empfängers bekannt zu geben, nicht nachgekommen. Sie habe sich auf das Vorliegen einer mündlichen Provisionsvereinbarung berufen, deren Inhalt aber nicht konkret erläutert.

Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Abgabenbehörde ein Verlangen nach § 162 BAO gestellt hat und sie der Aufforderung - wie im Falle des Uli S - nur unzureichend nachgekommen sind. Die Verweigerung der Anerkennung der entsprechend geltend gemachten Aufwendungen entsprach damit dem Gesetz.

#### 6. Rechnerische Unrichtigkeiten:

Nach Einleitung des Vorverfahrens erließ die belangte Behörde - innerhalb der nach § 36 Abs. 1 VwGG gesetzten Frist - gemäß § 293 Abs. 1 BAO einen (an die ehemaligen Gesellschafter gerichteten) Berichtigungsbescheid vom 18. März 2008, mit welchem die Unrichtigkeiten in Bezug auf die Abrechnung des Sicherheitszuschlages und die Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen beseitigt worden sind. Aus der Bescheidbegründung geht hervor, dass die belangte Behörde damit den Einwendungen der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte für die Jahre 1990, 1992 und 1993 nachgekommen ist.

Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde berichtigt, so hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Überprüfung den angefochtenen Bescheid in der Fassung zu Grunde zu legen, die er durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1992, 89/17/0039).

Durch den Berichtigungsbescheid sind die Beschwerdeführer zu dem erstangefochtenen Bescheid hinsichtlich des Beschwerdepunktes der "richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen" klaglos gestellt worden.

Im Übrigen erweisen sich die Beschwerden nach dem zu den Punkten 1 bis 5 Gesagten als unbegründet und waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidungen stützen sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Nach § 56 VwGG war den Beschwerdeführern zum erstgenannten Feststellungsbescheid Kostenersatz - in dem nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung gekürztem Ausmaß - zuzusprechen, weil die Erlassung des Berichtigungsbescheides hinsichtlich eines Beschwerdepunktes zu einer Klaglosstellung der Beschwerdeführer geführt hat (vgl. *Dolp*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, S 718 Abs. 4).

Wien, am 28. Februar 2012