

GZ. RV/1038-W/02
GZ. RV/1039-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Werner Obermüller, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1995 sowie Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für März 1995 entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie die Umsatzsteuer für Jahre 1993 bis 1995 und die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für März 1995 betrifft, als unbegründet abgewiesen. Der Berufung wird, soweit sie die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1995 betrifft, teilweise Folge gegeben.

Die festgesetzten Abgaben betragen in Euro:

Umsatzsteuer 1993:	-1.391,61 €
Umsatzsteuer 1994:	-2.142,18 €
Umsatzsteuer 1995:	922,15 €
Normverbrauchsabgabe	
für März 1995:	6.882,55 €

Die im Kalenderjahr **1993** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO festgestellt mit:.....-47.457,00 S.....(-3.448,83 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....35.280,00 S.....(2.563,90 €)

nicht vortragsfähige Verluste:.....12.177,00 S.....(884,94 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B.....-42.711,00 S.....(-3.103,93 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....-31.752,00 S.....(2.307,51 €)
nicht vortragsfähige Verluste:.....10.959,00 S.....(796,42 €)

Martin S.....-4.746,00 S.....(-344,91 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....3.528,00 S.....(256,39 €)
nicht vortragsfähige Verluste:.....1.218,00 S.....(88,52 €)

Die im Kalenderjahr **1994** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188
BAO festgestellt mit:.....-417.572,00 S.....(-30.346,14 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....16.180,00 S.....(1.175,85 €)
nicht vortragsfähige Verluste:.....401.392,00 S.....(29.170,29 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B.....-375.815,00 S.....(-27.311,54 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....14.562,00 S.....(1.058,26 €)
nicht vortragsfähige Verluste:.....361.253,00 S.....(26.253,28 €)

Martin S.....-41.757,00 S.....(-3.034,60 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste:.....1.618,00 S.....(117,58 €)
nicht vortragsfähige Verluste:.....40.139,00 S.....(2.917,01 €)

Die im Kalenderjahr **1995** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188
BAO festgestellt mit:.....-689.722,00 S.....(-50.124,05 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste:.....689.722,00 S.....(50.124,05 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B.....-620.749,80 S.....(-45.111,65 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste:.....620.749,80 S.....(45.111,65 €)

Martin S.....-68.972,20 S.....(-5.012,41 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste:.....68.972,20 S.....(5.012,41 €)

Die Ermittlung der Einkünfte ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt in St.G./R. in der Rechtsform einer OEG einen Restaurant- und Hotelbetrieb auf Grundlage eines anlässlich ihrer Gründung am 27. März 1993 mit der Jagdpension B. GmbH abgeschlossenen und am 2. April 1993 schriftlich festgehaltenen Pachtvertrages (Bl. 70 Arbeitsbogen der BP).

Den Gewinn ermittelt die Bw. durch Einnahmen – Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Gesellschafter der Bw. waren im Streitzeitraum Eva B. zu 90 % und Martin S. zu 10 %.

Im Zuge einer im Jahre 1997 bei der Bw. durchgeföhrten, die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Tz. 21a, 26 und 27 BP Bericht: Investitionsablösen Jagdpension B. GmbH

1.1. Rechnung der Jagdpension B. GmbH vom 31. August 1993

Der vorstehend erwähnte, zwischen der Bw. und der Jagdpension B. GmbH abgeschlossene Pachtvertrag vom 27. März 1993 trifft in seinem Pkt. VI. die Feststellung, dass bestimmte, dort unter a) bis e) aufgelistete Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände von der Pächterin selbst angeschafft und in die Pachträumlichkeiten eingebbracht wurden, daher nicht Gegenstand des Pachtvertrages sind, während die dort unter f) angeführten Gegenstände mitverpachtet werden.

Mit Rechnung vom 31. August 1993 (Bl. 51 Arbeitsbogen der BP) verrechnete die Jagdpension B. GmbH der Bw. eine "Ablöse von Einrichtungsgegenständen lt. beigelegter Liste" im Betrag von 66.000,00 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Die Rechnung enthält den Vermerk "Verr.".

Die BP verweigerte dem verrechneten Betrag die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, die Einrichtung werde gepachtet, eine Auflistung der Einrichtungsgegenstände habe nicht vorgelegt werden können und die Zahlungsform durch Verrechnung sei nicht nachvollziehbar.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1993 um 13.200,00 S sowie der AfA der Jahre 1993 um 6.600,00 S bzw. der Jahre 1994 und 1995 um jeweils 13.200,00 S, weiters des IFB des Jahres 1993 um 13.200,00 S.

In der Berufung (Bl. 68/1995 F-Akt) bringt die Bw. zu dieser Feststellung vor, die fakturierten Einrichtungsgegenstände würden nicht gepachtet, es handle sich dabei um andere, tatsächlich gekaufte Gegenstände. Dem Prüfer seien die durch Kauf erworbenen Gegenstände und Einrichtungen bei einem Augenschein gezeigt worden. Das Geld für die Bezahlung habe Friedrich S. Eva B. geborgt. Friedrich S. habe das Geld von einem ihm von der Bank Austria gewährten Kredit über 1 Million S genommen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 17. November 1998 (Bl. 94/1995 F-Akt) forderte das Finanzamt die Bw. auf, bekannt zu geben, um welche Gegenstände es sich bei den mit der Rechnung vom 31. August 1993 fakturierten Einrichtungsgegenständen gehandelt habe sowie die der Rechnung beigefügte Liste vorzulegen. Der Zahlungsvorgang dieser Rechnung sei nachweislich und nachvollziehbar zu dokumentieren.

Dazu teilte die Bw. mit Schreiben vom 16. Dezember 1998 (Bl. 100/1995 F-Akt) mit, die Liste und der Zahlungsvorgang würden nach Erhalt vorgelegt.

Der Prüfer teilte dem UFS mit, am Beginn der Prüfung hätte unter Anwesenheit von Hrn. S. und Eva B. eine Betriebsbesichtigung stattgefunden, in der praktisch alle Räumlichkeiten des Hotels besichtigt worden seien. Von den Gegenständen, die mit den gegenständlichen Rechnungen fakturiert wurden, sei aber konkret nie die Rede gewesen.

Der Bw. wurde diese Aussage mit Schreiben des UFS vom 7. November 2003 zur Kenntnis gebracht.

1.2. Rechnung der Jagdpension B. GmbH vom 1. September 1994

Mit Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993 (Bl. 66 Arbeitsbogen) verkaufte die Jagdpension B. GmbH die von der Bw. (laut dem bereits erwähnten Pachtvertrag vom 27. März 1993) gepachtete Betriebsliegenschaft in St.G./R. an die I. Jagdveranstaltungs GmbH.

Zu diesem Kaufvertrag wurde dem Prüfer im Zuge der Schlussbesprechung am 5. Juni 1997 eine Nebenabrede (Bl. 72 Arbeitsbogen) vorgelegt. Diese zwischen den Parteien des Kaufvertrages getroffene, ebenfalls mit 9. Dezember 1993 datierte Nebenabrede besagt in Punkt I., abweichend und zusätzlich zum Kaufvertrag werde festgehalten, dass in der Liste auf der Rückseite der Nebenabrede einzeln beschriebenes Zubehör nicht vom Kaufvertrag erfasst sei, sondern im persönlichen Eigentum der Eva B. stehe und auch weiterhin verbleibe.

Ebenfalls im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt wurde eine zwischen der Jagdpension B. GmbH und Eva B. abgeschlossene, mit 24. Dezember 1993 datierte Vereinbarung (Bl. 42 Arbeitsbogen). Diese Vereinbarung hat folgenden Inhalt:

"Für das von Ihnen in Form eines Darlehens für die von uns geplanten Investitionen im Hause St.G./R. vorgeschoßene Kapital in der Höhe von 600.000,00 S verpflichten wir uns, diese Investitionen, und zwar im Hotelgebäude (z.B. Bäder samt Neuinstallation und Gestaltung der 15 Gästezimmer, Sauna/Dampfbad/Whirlpools, Verfliesung und Einrichtung Gemüsekeller) und im Restaurant (z.B. Neuausstattung des Speiseraums) nach Fertigstellung mittels Faktura in Ihr Eigentum zu übertragen und gegen das Darlehen zu verrechnen."

Mit Rechnung vom 1. September 1994 (Bl. 41 Arbeitsbogen) fakturierte die Jagdpension B. GmbH für von ihr durchgeführte und mit ihr vereinbarte Investitionen und Verbesserungsarbeiten im Hotelgebäude und im Restaurant einen Betrag in Höhe von 803.600,00 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer an die Bw. Die verrechneten Investitionen betreffen im Hotelgebäude z.B. Holzdecken und Fußböden in 15 Gästzimmern, Installationen in 13 Bädern, Sauna/Dampfbad/Whirlpools samt Aufbau und Fliesen sowie im Restaurant die

Neuverfliesung des Speiseraums, den Umbau eines Lusterstüberls, die Neuerrichtung eines Nichtraucherstüberls. Die Rechnung enthält den Vermerk "Betrag bar erhalten".

Diese Verrechnung anerkannte die BP mit der Begründung nicht, es sei davon auszugehen, dass die fakturierten Investitionen im Zuge der Liegenschaftsveräußerung an die Fa. I. Jagdveranstaltungs GmbH in deren Eigentum übergegangen sind. Die zum genannten Kaufvertrag vorgelegte Nebenabrede, der zufolge die auf der Rechnung angeführten Investitionen vom Kaufvertrag ausgenommen wären, werde von der BP im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht anerkannt. Den Bargeldfluss in Rechnungshöhe habe die BP nicht ermitteln können.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1993 um 160.720,00 S sowie der AfA des Jahres 1994 um 57.401,00 S und des Jahres 1995 um 114.799,00 S, weiters des IfB des Jahres 1994 um 120.540,00 S.

In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 73/1995 F-Akt) führt der Prüfer aus, es sei unüblich, bei einer Liegenschaftsveräußerung einzelne Gebäudebestandteile gesondert an einen künftigen Mieter zu verrechnen und bei einer Eigentumsübertragung vom Kauf auszunehmen.

Die schriftliche Nebenabrede werde im Rahmen der freien Beweiswürdigung als nachträgliche Konstruktion betrachtet, um ungewisse steuerliche Folgen auszuschalten. Es stelle sich die Frage, warum so wichtige Punkte nicht von vornherein in den notariellen Kaufvertrag aufgenommen worden seien.

Die BP habe weiters versucht, den Zahlungsfluss des Kaufs, wie eine Reihe weiterer vermeintlich bar bezahlter Ausgaben, zu erforschen. Ein Nachvollziehen des Bargeldflusses habe ergeben, dass eine Finanzierung der Ausgaben aus Betriebsmitteln unmöglich gewesen sei. Der Kredit über 1 Million S habe dafür, ebenso wie für die Finanzierung weiterer zur Debatte stehender Ausgaben, nicht gereicht. Die geforderten Finanzierungsnachweise hätten aus unerklärlichen Gründen nicht vorgelegt werden können.

Unglaublich erscheine, dass der Geschäftsführer der Jagdpension B. GmbH, Friedrich S., einen Kredit aufnehme und dieses Geld Eva B. übergebe, damit diese den Betrag von 600.000,00 S wieder als Darlehen an die Jagdpension B. GmbH zurückfließen lässt.

Diese Vereinbarung sei nur aus dem Naheverhältnis der involvierten Firmen zu erklären und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die Jagdpension B. GmbH stehe zu 50 % im Eigentum der I. Jagdveranstaltungs GmbH, diese zu 100 % im Eigentum der Eva B. Geschäfts-

führer und früherer Gesellschafter der Jagdpension B. GmbH sei Friedrich S., der Lebensgefährte der Eva B. Die einzige Logik für die gewählte Vorgangsweise stelle das Lukrieren von Vorsteuern dar.

In der zur Stellungnahme ergangenen Gegenäußerung (Bl. 80/1995 F-Akt) bringt die Bw. vor, die Eigentumsrechte an den verrechneten Investitionen seien nicht auf die I. Jagdveranstaltungs GmbH übergegangen. Die BP unterwerfe dies ohne Beweis der freien Beweiswürdigung und anerkenne gleichzeitig die vorgelegte Nebenabrede nicht, indem sie diese als unglaubwürdig bzw. als nachträgliche Konstruktion bezeichne. Durch Einvernahme eines Notars könne der Inhalt der Nebenabrede bestätigt werden.

Der Zahlungsfluss würde wie auch andere Barzahlungen von der BP nicht anerkannt, obwohl die kreditgebenden Banken als Zeugen angeboten würden.

Trotzdem es schwierig gewesen sei, die bei Gericht deponierten und für Friedrich S. nicht zugänglichen Unterlagen, Verträge und Dokumente der untergegangenen Jagdpension B. GmbH, die verschiedene Verkäufe an die Bw. durchgeführt habe, zu besorgen, sei es gelungen, einen Teil der Kreditunterlagen herbeizuschaffen. Aus diesen gehe hervor, dass Friedrich S. sehr wohl einen derart hohen Kredit in Anspruch nehmen konnte. Davon habe er immer wieder Beträge an Eva B. weitergegeben.

Der Umstand, der zum Entstehen der finanziellen Verwicklungen im Rahmen der Trennung des Friedrich S. von seiner damaligen Frau und der Übernahme der Geschäftsführung der Jagdpension B. GmbH geführt habe, werde absichtlich nicht berücksichtigt.

Es sei daher beweisbar unrichtig, dass der Kredit von der Jagdpension B. GmbH gekommen sei. Der Kredit sei von der Bank Austria an Friedrich S. gewährt worden. Mit diesen Geldern seien alle von der BP beanstandeten und nicht anerkannten Zahlungen nachweislich zu tilgen.

Aus dem Ablauf der verschiedenen Geschäftsfälle und Handlungen sei erkennbar, dass es sich bei der Übernahme der Liegenschaft der in Konkurs gegangenen Jagdpension B. GmbH, gegen Übernahme der Bankschulden, nach dem von der Bank vorgegebenen Weg um eine Maßnahme zur Rettung der Liegenschaft, auf der die Bw. ihr Pachtgeschäft (Hotel und Jagd) betrieb, gehandelt habe.

Die Bw. legte ihren Ausführungen drei zwischen der Bank Austria und Friedrich S. im Jahr 1992 getroffene Vereinbarungen über einen wiederholt ausnutzbaren Kredit in Höhe von insgesamt 5.200.000,00 S bei.

Mit dem Ergänzungssuchen vom 17. November 1998 forderte das FA die Bw. auf, die Nebenabrede zum Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993, wo auf der Rückseite die Zubehörliste ersichtlich sei, im Original vorzulegen. Ferner sei der Nebenabrede eine notarielle Beglaubigung anzuschließen.

Das FA wies darauf hin, dass die Nebenabrede vom 9. Dezember 1993 und die Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 widersprüchlich und daher unglaubwürdig seien. In der Nebenabrede werde erwähnt, dass die Investitionen (Zubehör) im Hotelgebäude und im Restaurant im persönlichen Eigentum von Frau Eva B. stehen und verbleiben würden. In der Vereinbarung (die nach der Nebenabrede getroffen wurde) werde dagegen erwähnt, dass die Investitionen erst geplant seien und erst nach Fertigstellung mittels Faktura in das Eigentum der Bw. übertragen werden sollten. Laut Rechnung vom 1. September 1994 würde das Eigentum erst nach vollständiger Bezahlung des Rechnungsbetrages übergehen. Weiters sei aus der Rechnung nicht ersichtlich, ob und welcher Betrag tatsächlich bezahlt worden sei, da einerseits die Unterschrift des Empfängers des Betrages fehle und andererseits nicht erkannt werden könne, ob das Darlehen in Höhe von 600.000,00 S laut Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 überhaupt gegenverrechnet worden sei. Zu dem Darlehen wurde die Bw. aufgefordert, einen allfälligen Darlehensvertrag zwischen Eva B. und Friedrich S. vorzulegen bzw. die vereinbarten Zinsen bekannt zu geben.

Dazu teilte die Bw. mit Schreiben vom 16. Dezember 1998 mit, die Nebenabrede werde vorgelegt. Zum Vorwurf der Unglaubwürdigkeit erklärte die Bw., es sei übersehen worden, dass es sich dabei um verschiedene Investitionen handle, und zwar um solche, die bei der Übernahme durch Eva B. bereits vorhanden gewesen und solche, die erst nach diesem Zeitpunkt und von ihr getätigten worden seien. Gerade diese sollten ihr ebenfalls nicht verloren gehen.

Zinsen seien zum diesbezüglichen Darlehensvertrag keine vereinbart worden.

Die Unterlagen würden sich zwecks Bestätigung beim öffentlichen Notar befinden und würden nach Erhalt nachgereicht.

Mit Schreiben des UFS vom 7. November 2003 wurde der Bw. vorgehalten, die Jagdpension B. GmbH habe die mit der streitgegenständlichen Rechnung fakturierten Arbeiten nicht selbst ausführen können, sondern es müssten Professionisten mit den Arbeiten befasst gewesen sein. Die Bw. wurde ersucht, mitzuteilen, wer die Professionisten beauftragt habe, weiters seien Kostenvoranschläge und Rechnungen der Professionisten vorzulegen bzw. die Namen der Professionisten bekannt zu geben sowie zu erläutern, wie die Preisvereinbarung mit der Jagdpension B. GmbH getroffen und wie kontrolliert worden sei, ob die von der Jagdpension

B. GmbH verrechneten Preise korrekt seien. Ferner wurde die Bw. gefragt, warum die Notwendigkeit bestanden habe, die Jagdpension B. GmbH mit der Durchführung der Investitionen zu betrauen.

2. Tz. 21b und 26 BP Bericht: Investitionsablösen N. B. GmbH

Die mit 15. Jänner 1994 über 50.000,00 S (Bl. 93 Arbeitsbogen) sowie 15. März 1995 über 145.000,00 S (Bl. 44 Arbeitsbogen der BP), jeweils zuzüglich Umsatzsteuer, von der N. B. GmbH gelegten Rechnungen qualifizierte die BP mit der Begründung als Scheinrechnungen, die angeführten Gegenstände seien am 20. Oktober 1995 von der Hausbesitzerin der Liegenschaft in L. ersteigert worden und der auf den Rechnungen angeführte Bargeldfluss habe von der BP nicht festgestellt werden können.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1994 um 10.000,00 S und des Jahres 1995 um 29.000,00 S sowie der AfA der Jahre 1993 und 1994 um jeweils 7.143,00 S und des Jahres 1995 um 27.678,00 S.

In der Berufung wird dagegen eingewendet, diese Rechnungen seien keine Scheinrechnungen. Die Verkäufe hätten bereits im Jänner 1994 und im März 1995 stattgefunden, bei der Versteigerung im Oktober 1995 seien diese Gegenstände nicht mehr im Besitz der N. B. GmbH gewesen. Bei der Versteigerung hätte es sich um andere Objekte gehandelt. Die angeführten Gegenstände seien bei der Bw. nachprüfbar vorhanden.

Alle Unterlagen würden sich im ehemaligen Lokal der N. B. GmbH in L., das auch von der Jagdpension B. GmbH benutzt wurde, befinden. Die Unterlagen würden von der ehemaligen Vermieterin widerrechtlich zurückbehalten. Ein Rechtsstreit auf Herausgabe sämtlicher Unterlagen sei im Laufen.

In seiner Stellungnahme führt der Prüfer aus, die zum Punkt "Investitionsablöse B. GmbH" getroffenen Feststellungen hinsichtlich ungeklärter Herkunft der Geldmittel und persönlichem Naheverhältnis der Gesellschafter würden sinngemäß gelten.

Die N. B. GmbH stehe zu je 25 % im Eigentum des Friedrich S. und dessen Lebensgefährtin Eva B., sei steuerlich nie existent gewesen und hätte laut persönlicher Auskunft des Friedrich S. nie einen operativen Geschäftsbetrieb entwickelt.

Erhebungen hätten ergeben, dass der Vermieter des Lokals in L. die ausstehende Miete eingeklagt habe und es in der Folge zur Versteigerung am 20. Oktober 1995 gekommen sei. Die im Versteigerungssedikt (Bl. 94 Arbeitsbogen) angeführten Gegenstände würden sich mit jenen in den beiden von der N. B. GmbH ausgestellten Rechnungen decken. Da zudem die Barmittel

zur Bezahlung der Rechnungsbeträge beim geprüften Unternehmen nicht vorhanden gewesen seien und das tatsächliche Vorliegen der behaupteten Verkäufe bei der N. B. GmbH nicht ermittelt werden konnte, sehe die BP auch hier das Vorliegen von Scheinlieferungen als erwiesen an.

In der Gegenäußerung verweist die Bw. zur Herkunft der Geldmittel auf den Bankkredit.

Es stimme zwar, dass die N. B. GmbH niemals geschäftlich tätig gewesen sei, da sie durch Streit mit dem Partner sofort stillgelegt worden sei. Trotzdem habe sie aber vorher, nachweislich und unter großem Aufwand, ein vierräumiges Büro durch Umbau des alten Postgebäudes in L. eingerichtet.

Erst 1995 sei es zur Kündigung wegen Nichtzahlung der Miete und zur Versteigerung eines Teiles der in diesen vier Räumlichkeiten befindlichen Mobilien, Büromaschinen etc. gekommen. Der größere und damit nicht identische Teil dieser Einrichtung sei aber, ebenso wie Einrichtungen in den Revieren, den Gattern und Wildzuchteinrichtungen etc. lange vor der Versteigerung verkauft worden, und zwar zum Teil an die Bw. und zum Teil an eine andere Gesellschaft.

Die Gegenstände seien den Betriebsprüfern in den Betriebsräumen der Bw., ebenso wie verschiedene Einrichtungen, die von der Jagdpension B. GmbH gekauft wurden, gezeigt worden, was man bei Scheinlieferungen nicht tun könne. Die Geldmittel hiefür seien vorhanden gewesen.

Zu den hier behandelten Investitionsablösen wurde die Bw. im Ergänzungsersuchen aufgefordert, bekannt zu geben, wie die Gegenstände zum Hotel transportiert worden seien bzw. die entsprechenden Belege vorzulegen. Weiters sei die Liste der Gegenstände laut Rechnung vom 15. Jänner 1994 vorzulegen. Schließlich solle die Bw. den Zahlungsvorgang dieser Rechnungen nachweislich und nachvollziehbar dokumentieren.

Dazu erklärte die Bw. im Schreiben vom 16. Dezember 1998, die Gegenstände seien durch ihren eigenen Pick-up zum Hotel transportiert worden. Die Liste der Gegenstände sei bereits vorgelegt worden. Die Zahlungsvorgänge befänden sich auf Belegen des Rechtsstreits mit der Hausinhabung. Die Unterlagen seien Teil eines Rechtsstreits und würden sich zum Teil in einer Anwaltskanzlei befinden, zum Teil seien sie nicht verfügbar. Bei Erhalt würden sie nachgereicht.

3. Tz. 21d BP Bericht: Hotel- und Restaurantpacht an die Jagdpension B. GmbH

Wie bereits erwähnt, erwarb die I. Jagdveranstaltungs GmbH mit Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993 (Bl. 66 Arbeitsbogen) das von der Bw. gepachtete Gebäude. Die I. Jagdveranstaltungs GmbH trat dadurch als neue Verpächterin in den Pachtvertrag vom 27. März 1993 ein (vgl. auch Pkt. IV des Kaufvertrages).

Die Jagdpension B. GmbH stellte weiterhin Rechnungen über die Pacht bzw. Miete an die Bw. aus (z.B. Rechnungen Bl. 57 bis 59 Arbeitsbogen).

Hinsichtlich dieser, ab dem Jahr 1994 von der Jagdpension B. GmbH ausgestellten Rechnungen versagte die BP der Bw. den Vorsteuerabzug. Die Jagdpension B. GmbH habe die betreffende Liegenschaft ab dem Zeitpunkt des Verkaufes an die I. Jagdveranstaltungs GmbH nicht mehr verpachten können.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1994 um 20.000,00 S und des Jahres 1995 um 32.000,00 S.

Die Bw. verweist dazu in der Berufung auf Pkt. II Nebenabrede zum Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993 (Bl. 72 Arbeitsbogen), wonach die Pacht weiterhin an die B. GmbH zu bezahlen sei. Die Vorsteuer für die Jagdpacht sei daher zu gewähren.

In seiner Stellungnahme wendet der Prüfer ein, die Nebenabrede sei formell gesehen zwischen fremden Vertragspartnern in dieser Form undenkbar und inhaltlich von einschneidender Bedeutung.

Genau genommen liege ein Fruchtgenussvertrag vor, wobei dem bisherigen Liegenschaftseigentümer die Bruttoeinnahmen verblieben und der neue Eigentümer für die Erhaltung der Substanz zu sorgen habe. Aufgrund der unpräzisen Vereinbarungen und Formulierungen hinsichtlich der noch offenen Rückzahlungen an die Volksbank – vor allem in welcher Höhe sei von entscheidender Bedeutung – und der Vertragsdauer könne die BP dieser Nebenabrede keine Glaubwürdigkeit schenken. Es sei keineswegs klargestellt, ob die in der Nebenabrede angeführten Volksbankenschulden mit den grundbücherlich sichergestellten Pfandrechten gleichzusetzen seien oder ob es sich um weitere Schulden der Jagdpension B. GmbH handle.

Da die Nebenabrede einem Fremdvergleich nicht standhalte, sehe die BP ab dem Jahr 1994 die I. Jagdveranstaltungs GmbH als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der an die Bw. vermieteten Liegenschaft an. Mangels Vorliegens von der I. Jagdveranstaltungs GmbH ausgestellter Rechnungen stehe kein Vorsteuerabzug zu.

In der Gegenäußerung bringt die Bw. vor, durch den von der Bank veranlassten Kauf der Liegenschaft sei keineswegs der wahre Wert der Liegenschaft abgedeckt gewesen. Die

Zahlung des Pachtschillings decke nicht einmal die Zinsen für den offenen Kredit. Um die drohende Versteigerung der Liegenschaft zu vermeiden, habe die Pacht/Miete vereinbart werden müssen, um die Bank zufrieden zu stellen. Der zweite Grund sei gewesen, dass durch die Mietenzahlungen das bestehende Mietverhältnis, das von der Bank seinerzeit genehmigt worden war, nicht aufgekündigt werden und die Bw. so ihren Pachtbetrieb weiterführen konnte. Wenn die BP die Höhe der Zinsen anzweifle, so könne durch einen Anruf bei der Volksbank die Wahrheit festgestellt werden.

Pkt. II der am 9. Dezember 1993 zum Kaufvertrag vom selben Tag zwischen der Jagdpension B. GmbH und der I. Jagdveranstaltungs GmbH getroffenen Nebenabrede hat folgenden

Inhalt:

"Weiters wird vereinbart, dass die von der Bw. bezahlte Miete nicht dem Käufer zusteht, sondern bis zur Beendigung des Mietvertrages an die Jagdpension B. GmbH fällt, die sich ihrerseits verpflichtet, daraus die Rückzahlungen an die Volksbank zu leisten."

4. Tz. 21e und 29 BP-Bericht: Stromkosten an die Jagdpension B. GmbH

Mit Rechnung vom 31. März 1995 legte die Jagdpension B. GmbH der Bw. eine Rechnung "über Stromverbrauch" in Höhe von 26.666,70 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (Bl. 60 Arbeitsbogen). Mit Rechnung vom 5. Juli 1995 (Bl. 61 Arbeitsbogen) fakturierte die Jagdpension B. GmbH der Bw. "für den Stromverbrauch lt. Rechnung der Wr. Stadtwerke" 36.697,00 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

Dazu führt der Prüfer aus, bis zum Jahr 1994 sei der Strom noch an den Vorgänger, die Jagdpension B. GmbH, und von dieser weiter an die Bw. verrechnet worden. Die beiden Rechnungen vom 31. März 1995 und vom 5. Juli 1995 seien als Scheinrechnungen zu qualifizieren, da auf den Rechnungen kein Leistungszeitraum angeführt sei und ab 1995 bereits Eingangsrechnungen der Wiener Stadtwerke vorliegen würden.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1995 um 12.672,87 S sowie zu einer Kürzung der Betriebsausgaben des Jahres 1995 um 63.364,34 S.

In der Berufung erklärt die Bw. dazu, es handle sich um die Weiterverrechnung von Stromkosten der Wiener Stadtwerke, die zu diesem Zeitpunkt noch an die Jagdpension B. GmbH fakturiert worden seien. Ein Kontoauszug für die betreffenden Jahre sei bei den Wiener Stadtwerken angefordert worden und werde nachgereicht.

In seiner Stellungnahme weist der Prüfer darauf hin, dass die beiden Stromrechnungen der Jagdpension B. GmbH aus dem Jahr 1995 nicht anerkannt worden seien, da ab diesem Jahr

die Wiener Stadtwerke bereits direkt an die Bw. verrechnet hätten. Damit hätte die Bw. für das Jahr 1995 zuviel Strom als Betriebsausgabe berücksichtigt. Aufgrund der bisher verbuchten Eingangsrechnungen der Jagdpension B. GmbH und der Wiener Stadtwerke, das Fehlen des Leistungszeitraums auf den beiden Rechnungen und des vergleichsweise viel zu hohen Jahresbetrages an Stromaufwand erscheine das Vorliegen von Scheinrechnungen als erwiesen.

Die Bw. hält dem in ihrer Gegenäußerung entgegen, ein Vergleich des Stromverbrauchs der einzelnen Jahre zeige, dass jährlich rund 90.000,00 S Stromkosten zu bezahlen waren.

Die Umschreibung des Stromliefervertrages von der Jagdpension B. GmbH auf die Bw. sei erst sehr spät erfolgt. Solange die Stromrechnungen an die Jagdpension B. GmbH gelegt wurden, hätten diese weiterfakturiert werden müssen. Was die Kopie der Rechnungen der Wiener Stadtwerke betrifft, so habe man diese nach Erhalt der Aufforderung zur Gegenäußerung nochmals mittels Fax angefordert.

Im Ergänzungersuchen vom 17. November 1998 wurde die Bw. aufgefordert, die Verrechnung der Stromkosten der Jagdpension B. GmbH durch den Kontoauszug der Wiener Stadtwerke nachzuweisen.

Die Bw. erklärte dazu im Schreiben vom 16. Dezember 1998, die Stromrechnungen seien angefordert worden, seien aber trotz Urgenz noch nicht eingetroffen.

5. Tz. 21f und 35 BP-Bericht: Vorsteuerabzug und Vergütung der Normverbrauchs-abgabe für Gästewagen

Dazu führt der Prüfer aus, im Jahr 1994 seien ein BMW 525 iX und ein BMW 320 i Coupe angeschafft worden. Von den Leasingraten und den Betriebskosten sei der Vorsteuerabzug mit der Begründung geltend gemacht worden, es handle sich dabei um Fahrzeuge zur gewerblichen Personenbeförderung (Hotelwagen). Aufgrund der EDV-mäßig geführten Fahrtenbücher ergebe sich eine Nutzung als Hotelwagen von jeweils knapp über 80 %.

Die BP habe die Fahrten laut Aufzeichnungen über einen Zeitraum von acht Monaten des Jahres 1994 mit den Tankrechnungen verglichen. Von den 39 Tankstopps dieses Zeitraums liege nur sieben mal eine mögliche Übereinstimmung mit dem Fahrtenbuch vor, bei den restlichen 32 sei bei den beiden Kfz meistens gar keine Fahrt – weder betrieblich noch privat – an diesen Tagen eingetragen.

Daraus sei zu schließen, dass das Ausmaß einer Nutzung als Hotelwagen von 80 % der Gesamtnutzung nicht erreicht werde. Der Vorsteuerabzug sei daher zu versagen.

Die für den Zeitraum März 1995 für die beiden PKW in Anspruch genommene Vergütung von Normverbrauchsabgabe (NoVA) in Höhe von insgesamt 94.706,00 S stehe, da aus den genannten Gründen der Begünstigungstatbestand des § 3 Z 3 NoVAG nicht vorliege, nicht zu.

Diese Feststellung führte zu einer Kürzung der Vorsteuern des Jahres 1994 um 24.729,08 S und des Jahres 1995 um 38.993,13 S sowie zu einer Nachforderung an NoVA in Höhe von 94.706,00 S

In der Berufung werden die vom Prüfer festgestellten Abweichungen der Fahrtenbuchführungen zu den Tankrechnungen damit erklärt, dass die bei Gästefahrten anfallenden Tankrechnungen zum Großteil von den Gästen selbst bezahlt würden, weshalb ihnen auch ein günstiger Preis für die Fahrten verrechnet würde. Diese Tankrechnungen seien daher in der Buchhaltung nicht enthalten. Dafür gebe es Rechnungen von Tankstopps in der Buchhaltung, die nicht mit dem Fahrtenbuch übereinstimmten, da sie nicht von Gästewagen stammten. Eva B. habe im Wissen, dass die Gästewagen zu mindestens 80 % für Gästefahrten verwendet werden müssten, zahlreiche Fahrten mit dem PKW ihres Vaters durchgeführt, um den Vorsteuerabzug bei den Gästewagen nicht zu verlieren. Von solchen Fahrten stammten die Belege, die nicht mit dem Fahrtenbuch übereinstimmten. Dass Gästefahrten auch von Gästen bezahlt wurden, ergebe sich schon aus dem bezogen auf die Kilometerleistung viel zu niedrigen Treibstoffverbrauch. Diese Tatsachen könnten sowohl die Gäste als auch der Vater von Eva B. bestätigen.

In der Stellungnahme führt der Prüfer aus, bei den 7 Übereinstimmungen, die sich beim Vergleich des Fahrtenbuchs mit den Tankstopps ergeben haben, wäre den Darstellungen in der Berufung zufolge fast immer auf Kosten der Gäste getankt worden. Diese Vorgangsweise sei unüblich und widerspreche dem Umstand, dass bei der Bw. den Hotelgästen doch häufig Autospesen in Rechnung gestellt würden. Die Bw. möge im Zuge der Gegenäußerung eine genaue Aufstellung für den Zeitraum April bis Dezember beibringen, welchem Gast wieviel an Taxikosten in Rechnung gestellt worden sei.

Die Behauptung, Eva B. habe den PKW ihres Vaters benutzt, sei unglaublich und auch nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Eva B. müsste beträchtliche Entfernungen mit diesem PKW zurückgelegt haben. Im Beobachtungszeitraum hätte sie 1.680 Liter Benzin mit diesem PKW verbraucht, was bei einem angenommenen Durchschnittsverbrauch von 9 Litern pro 100 km knapp 19.000 gefahrene km in 8 Monaten ergebe. Es erscheine unglaublich, dass fast 19.000 km mit dem geliehenen PKW und mit den beiden betrieblichen PKW im Vergleichszeitraum nur 14.273 km zurückgelegt worden seien.

In der Gegenäußerung bringt die Bw. vor, durch den schlechten Geschäftsgang gezwungen gewesen zu sein, als zweites Standbein das Gästewagengewerbe anzumelden und zwei Gästewagen anzuschaffen. Gäste hätten zum Teil vom Flughafen abgeholt werden müssen, wegen des in Mode gekommenen "Package-Angebotes" sei man gezwungen gewesen, für Gäste Pauschalfahrten zu unternehmen. Auch für die Jagd im Ausland sei es notwendig gewesen, die Gäste mit dem Mietwagen zu führen.

Das lückenlos geführte Fahrtenbuch sei nicht beanstandet worden.

Der Umstand, dass zu wenig Tankrechnungen in der Buchhaltung vorhanden sind, sei dem Prüfer zum einen damit erklärt worden, dass Tankzettel aus Schlampigkeit manchmal gar nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden. Öfter jedoch habe man den Jagdgästen für die Fahrten einen günstigen Preis verrechnet, wenn diese den Treibstoff selbst bezahlten. Dies sei bei den Jagdgästen so gehandhabt worden, bei den Ausflugsgästen und den vom Flughafen abgeholteten Gästen sei dies nicht möglich gewesen.

Die Bw. habe Gäste mit der Bitte um diesen Umstand bekräftigende Zeugenaussagen anschrieben, die bei Erhalt vorgelegt würden. Darüber hinaus stehe die Zeugenaussage des begleitenden Jägers zur Verfügung.

Dass mit dem PKW des Vaters der Eva B. beträchtliche Entfernungen zurückgelegt worden seien, erkläre sich aus der Tatsache, dass die 15-jährige Tochter der Eva B. in G. im Internat sei und jeden Samstag nach Hause komme. Diese Fahrten alleine würden im Jahr ca. 15.000 km ausmachen. Dass ein Großvater seiner Tochter das Auto borge, damit diese seine Enkelin abholen kann, sei doch nicht so unverständlich.

Es sei ungerecht, dass die Bw. keinen Gästewagen betreiben dürfe, nur weil sie trotz akribischer Führung eines Fahrtenbuches nicht alle Benzinrechnungen eingeschrieben habe bzw. infolge Nichtzahlens auch nicht einschreiben konnte.

Im Ergänzungersuchen vom 17. November 1998 wurde die Bw. aufgefordert, bestimmte Belege vorzulegen, und zwar eine Bestätigung des Vaters über die Verborgung des PKW, Zeugenaussagen von Gästen über bezahlte Tankrechnungen, eine Aufstellung für den Zeitraum April bis Dezember, welchem Gast wieviel Taxikosten in Rechnung gestellt wurden, ein Fahrtenbuch über die Fahrten mit dem geliehenen PKW, aus dem hervorgehe, wie hoch die gesamte Kilometerleistung für den genannten Zeitraum gewesen sei und wieviele Kilometer Eva B. mit diesem PKW privat und betrieblich zurückgelegt habe.

Im Schreiben vom 16. Dezember 1998 erklärt die Bw. dazu, Zeugenaussagen der Gäste, die Taxirechnungen selbst bezahlt hätten, wären über die Adressen der Buchhaltung anzufordern.

Einige Namen, die der Bw. erinnerlich seien, könnten jederzeit nachgebracht werden, doch sei dazu Korrespondenz in ganz Europa nötig, wozu auch erst die Namen aus der erst kürzlich einsichtbaren Buchhaltung aufgelistet werden müssten.

Eine Bestätigung des Vaters über die Verborgung des Wagens liege vor. Dieser habe kein Fahrtenbuch geführt.

Durch die Lagerung der Belege in der Kanzlei des Steuerberaters bis zum November 1998 und von Teilen der Belege in den Kanzleien der Rechtsanwälte sei es nicht möglich, die Belege rechtzeitig einzusehen und zu sammeln. Es werde daher um eine Frist von 6 Monaten ersucht, um alle diese Unterlagen korrekt und präzise vorlegen zu können.

6. Tz. 19 und 25 BP-Bericht: Eingang auf dem betrieblichen Bankkonto in Höhe von 22.400,00 S

Mit der in der Berufung noch bekämpften Erlöszurechnung in Höhe des auf dem betrieblichen Bankkonto eingegangen Betrages von 22.400,00 S hat sich die Bw. in der Gegenäußerung vom 21. November 1997 einverstanden erklärt.

7. Aus dem Inhalt der vorliegenden Akten wird Folgendes festgestellt:

Gemäß Punkt III. des Gesellschaftsvertrages (Bl. 7/Dauerbelege F.Akt) ist Unternehmensgegenstand der Bw. die Führung und der Betrieb des Alpenhotels Jagdhof B. in Fortsetzung eines Pachtvertrages, der mit Zustimmung der Jagdpension B. GmbH auf die Bw. übergegangen ist. Die Jagdpension B. GmbH erteilt darin ihre Zustimmung zur Verwendung des Marketing Logos "Jagdhof B.".

Im Arbeitsbogen der BP (Bl. 34) liegt die Kopie einer mit 14. Mai 1994 datierten Werbeaussendung des "Jagdhof B." in St.G./R. auf. Darin ist die Rede davon, dass sich das bewährte "B. Team" (die gewohnte Mannschaft) freut, den lieben Stammgästen die aktuellen Preise unterbreiten zu dürfen, ferner vom 30-jährigen Bestehen sowie davon, was sich, wie jedes Jahr, geändert hat.

Mit Schreiben vom 15. März 2004 brachte der UFS der Bw. zur Kenntnis, dass beabsichtigt sei, hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1995 in die Berufungsentscheidung die Feststellung aufzunehmen, dass die Verluste nicht gemäß § 18 Abs. 6 EStG vortragsfähig sind.

Die Bw. hat hiezu keine Stellungnahme abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Streitpunkt "Scheinrechnungen"

Zu den unter Tz. 21a, 21b, 21e, 26, 27 und 29 des BP-Berichts getroffenen Feststellungen ist die Frage strittig, ob den dort genannten, an die Bw. gelegten Rechnungen tatsächliche Leistungen zu Grunde liegen.

Liegen tatsächliche Leistungen nicht vor, so kann der daraus entstehende Aufwand nicht als betrieblich veranlasst eingestuft werden und können die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern, da der Vorsteuerabzug das Erbringen einer Lieferung oder sonstigen Leistung durch einen anderen Unternehmer voraussetzt, nicht als Vorsteuern abgezogen werden.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln auf Verlangen der Abgabenbehörden den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², § 138 Tz. 5 sowie die dort zitierte Judikatur).

Ob einem Abgabepflichtigen ein mit erzielten Einkünften in einen Veranlassungszusammenhang gebrachter Aufwand tatsächlich entstanden ist oder nicht, stellt eine Frage dar, deren Beantwortung den Abgabenbehörden auf der Sachverhaltsebene durch Wahrnehmung ihrer Pflicht zur freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO aufgetragen ist (VwGH 30.4.2003, 98/13/0119).

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.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244).

Der sohin gemäß § 167 Abs. 2 BAO im Wege der Beweiswürdigung zu beurteilenden Frage, ob den in Streit gezogenen Rechnungen tatsächliche Leistungen zu Grunde liegen, soll im Folgenden getrennt für jede Rechnung nachgegangen werden.

Zu beachten ist dabei ferner, dass die Vornahme des Vorsteuerabzugs jedenfalls das Vorliegen einer den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG genügenden Rechnung verlangt.

1.1. Rechnung der Jagdpension B. GmbH vom 31. August 1993

Inhalt dieser Rechnung sind Einrichtungsgegenstände, deren nähere Beschreibung aus einer der Rechnung beigefügten Liste ersichtlich sein sollte und die sich in dem von der Bw. gepachteten Betrieb befunden haben sollen.

Wenn die Bw. darauf hinweist, diese Einrichtungsgegenstände seien dem Prüfer anlässlich eines Augenscheins gezeigt worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass nach der Aussage des Prüfers bei der zu Beginn der Prüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung von dem mit der gegenständlichen Rechnung fakturierten Inventar konkret nicht die Rede war. Diese Aussage ist auch schlüssig, weil die Frage, ob der Rechnung vom 31. August 1993 eine tatsächliche Lieferung zu Grunde lag, erst im Laufe der Prüfung aufgeworfen wurde. Zu beachten ist ferner, dass im Pachtobjekt eine Vielzahl von Einrichtungsgegenständen vorhanden war, u.a. auch das in Punkt VI. a) bis e) des Pachtvertrages angeführte, im Eigentum der Bw. stehende Inventar und dass in der gegenständlichen Rechnung die fakturierten Einrichtungsgegenstände nicht so konkret bezeichnet sind, dass dem Prüfer anlässlich der rd. 3-4 Jahre nach Ausstellung der Rechnung durchgeführten Betriebsbesichtigung eine verlässliche Zuordnung des Inventars möglich gewesen wäre.

Die Beurteilung, ob der Rechnung vom 31. August 1993 eine tatsächliche Lieferung zu Grunde liegt, konnte und kann daher nicht im Zuge eines Augenscheins getroffen werden, zumal die Bw. die der Rechnung beigefügte Liste der fakturierten Einrichtungsgegenstände bis heute nicht vorgelegt hat.

Allein der Umstand, dass im Zeitpunkt der Durchführung der BP eine Überprüfung des im Betrieb vorhandenen Inventars auf Übereinstimmung mit dem mit der Rechnung vom 31. August 1993 fakturierten nicht mehr möglich war, spricht aber noch nicht gegen das Vorliegen einer tatsächlichen Lieferung.

Es ist vielmehr zu untersuchen, ob der vorliegende Sachverhalt Besonderheiten oder Aufälligkeiten aufweist, welche die Annahme rechtfertigen, dass der Rechnung vom 31. August 1993 eine tatsächliche Lieferung nicht zu Grunde liegt.

Die Bw. hat mit der Jagdpension B. GmbH am 27. März 1993 einen Pachtvertrag abgeschlossen. In diesem Pachtvertrag halten die Vertragsparteien fest, welche der im Pachtobjekt vorhandenen Einrichtungsgegenstände vom Pachtvertrag mitumfasst sind und welches im Pachtobjekt vorhandene Inventar im Eigentum der Bw. steht.

Davon, dass Einrichtungsgegenstände von der Bw. auch noch im Wege einer Ablöse käuflich zu erwerben wären, ist im Pachtvertrag keine Rede.

Der Pächter eines Betriebes wird im Allgemeinen darauf bedacht sein, im Pachtvertrag seine mit der Pacht verbundenen Rechte und Pflichten, so auch seine Zahlungsverpflichtungen, abschließend festzuhalten.

Der Pachtvertrag vom 27. März 1993 regelt die mit der Pacht verbundenen Rechte und Pflichten der Bw., so auch Umfang und Inhalt des gepachteten Betriebes und die Zahlungsverpflichtung der Bw. Diese in Pkt. II des Pachtvertrages definierte Zahlungsverpflichtung umfasst auch die im Anhang als mitverpachtet bezeichneten Gegenstände. Die im Arbeitsbogen aufliegenden Rechnungen aus dem Jahr 1995 (z.B. Bl. 57,58 Arbeitsbogen) sprechen ebenfalls von der Pacht für Hotel und Restaurant samt Einrichtung.

Damit drängt sich die Frage auf, warum die Bw., obwohl sie der Pachtvertrag bereits zur Zahlung einer laufenden Pacht, die sich u.a. auch auf die mitverpachteten Einrichtungsgegenstände bezieht, verpflichtet, ohne erkennbare vertragliche Verpflichtung etwa 5 Monate nach Abschluss des Pachtvertrages eine Ablöse für Einrichtungsgegenstände bezahlt.

Im Hinblick auf diesen ungewöhnlichen Ablauf wäre es Aufgabe der Bw. gewesen, darzutun, für welche konkreten Einrichtungsgegenstände und auf welcher vertraglichen Grundlage der verrechnete Betrag von 66.000,00 S bezahlt wurde.

Dieser Nachweispflicht ist die Bw. mit dem bloßen Hinweis, es handle sich bei den mit der Rechnung vom 31. August 1993 fakturierten Einrichtungsgegenständen um andere, tatsächlich gekaufte Gegenstände, nicht in ausreichender Weise nachgekommen. Die Bw. hat weder einen Kaufvertrag vorgelegt noch hat sie den Inhalt eines solchen dargetan. Auch nach ausdrücklicher Aufforderung durch das Finanzamt hat es die Bw. unterlassen, die der Rechnung beigelegte Liste vorzulegen bzw. bekannt zu gegeben, um welche Gegenstände es sich bei den mit der Rechnung vom 31. August 1993 fakturierten gehandelt hat.

Einen konkreten Nachweis hätte die Bw. durch eine einfache Auflistung der mit der strittigen Rechnung fakturierten Gegenstände erbringen können. Diese Auflistung bzw. die in der Rechnung vom 31. August 1993 erwähnte "beigelegte Liste" hätte eine Kontrolle erlaubt, ob

es sich dabei um andere als die im Anhang zum Pachtvertrag genannten, mitverpachteten bzw. ohnehin im Eigentum der Bw. stehenden Einrichtungsgegenstände gehandelt hat und ob daher die Lieferung der fakturierten Einrichtungsgegenstände tatsächlich stattgefunden hat.

Die Bw. ist ihrer seit nunmehr rd. 5 Jahren gemachten Ankündigung, die der Rechnung bei- gefügte Liste vorzulegen, noch immer nicht nachgekommen.

Damit vermochte sie aber die Zweifel, die auf Grund der geschilderten Sachlage am Vorliegen einer tatsächlichen Lieferung aufkommen mussten, nicht zu zerstreuen.

Verstärkt werden diese Zweifel durch den Umstand, dass die auf der Rechnung vermerkte Zahlungsform der Verrechnung nicht nachvollziehbar ist. Die Bw. hat auch keinen Versuch unternommen, die Form der angeblichen Verrechnung zu erläutern, sondern erklärt in der Berufung, dem Vermerk auf der Rechnung widersprechend, für die Bezahlung sei Geld ver- wendet worden, das Friedrich S. der Bw. geborgt habe.

Abgesehen von dieser Widersprüchlichkeit würde die von der Bw. behauptete Form der Bar- zahlung bedeuten, dass das Geld zwischen Friedrich S. und Eva B. hin und her gereicht worden sein müsste. Friedrich S. hätte das Geld Eva B. übergegeben, diese hätte es in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Bw. dem Friedrich S. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Jagdpension B. GmbH wieder zurückgegeben. Angesichts dieses unge- wöhnlichen Ablaufs hätte es einer nachvollziehbaren Dokumentation des Zahlungsvorgangs bedurft. Dass die Bw. seit nunmehr rd. 5 Jahren der Aufforderung des Finanzamtes, den Zahlungsvorgang nachweislich und nachvollziehbar darzutun, nicht nachgekommen ist, geht zu ihren Lasten. Eine Überprüfung, ob die behauptete Bargeldtransaktion tatsächliche statt- gefunden hat, war daher nicht möglich.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf Grund der Tatsache, dass eine vertragliche Grundlage für eine Lieferung der mit der Rechnung vom 31. August 1993 fakturierten Gegenstände nicht erkennbar ist, für die Einrichtungsgegenstände des Pachtobjektes dem Pachtvertrag vom 27. März 1993 zufolge vielmehr Pacht bezahlt wird, die Bw. einen konkreten Nachweis über die fakturierten Einrichtungsgegenstände etwa durch Vorlage der der Rechnung beigefügten Liste schuldig geblieben ist und ferner zur Form der Bezahlung wider- sprüchliche Angaben vorliegen bzw. die behauptet Form der Barzahlung nicht nachvollziehbar ist, von einem Nachweis der Wahrscheinlichkeit des von der Bw. behaupteten Sachverhalts nicht gesprochen werden kann.

Die vorliegenden Umstände lassen es vielmehr wahrscheinlicher erscheinen, dass der Rechnung vom 31. August 1993 eine tatsächliche Lieferung nicht zu Grunde liegt, weshalb der

in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist und eine AfA sowie ein IFB für die darin fakturierten Gegenstände nicht geltend gemacht werden kann.

Ein Abzug der Vorsteuer ist im Übrigen schon deshalb ausgeschlossen, weil in der Rechnung vom 31. August 1993 der Tag der Lieferung nicht angegeben ist, somit das in § 11 Abs. 1 Z 4 UStG für das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung genannte Merkmal fehlt.

1.2. Rechnung der Jagdpension B. GmbH vom 1. September 1994

Festzustellen ist zunächst, dass der zum Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993 getroffenen Nebenabrede, wonach im Eigentum der Eva B. stehendes Zubehör nicht vom Kaufvertrag umfasst sein soll, im vorliegenden Zusammenhang keine Bedeutung zukommt.

Die streitgegenständliche Rechnung bezieht sich nämlich ihrem Inhalt nach auf die Vereinbarung vom 24. Dezember 1993. Dort ist aber von geplanten, erst durchzuführenden Investitionen die Rede, während die Nebenabrede vom 9. Dezember 1993 bei Abschluss des Kaufvertrages vorhandenes Zubehör betrifft. Der Inhalt der Nebenabrede ist für sich auch nicht ungewöhnlich. Im Hotel hat sich, wie aus dem Pachtvertrag vom 27. März 1993 hervorgeht, tatsächlich im Eigentum der Bw. stehendes Inventar befunden. Mit dem in der Nebenabrede angesprochenen Zubehör kann daher, lässt man die auch in den im Berufungsverfahren eingereichten Schriftsätze praktizierte Unschärfe, die Bw. und Eva B. gleichzusetzen, außer Acht, durchaus das im Anhang zum Pachtvertrag erwähnte, im Eigentum der Bw. stehende Inventar gemeint gewesen sein.

Die Rechnung vom 1. September 1994 und die Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 haben daher mit der Nebenabrede vom 9. Dezember 1993 nichts zu tun. Aus diesem Grund kann es auch eine Widersprüchlichkeit zwischen der Nebenabrede vom 9. Dezember 1993 und der Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 nicht geben. Aus der Nebenabrede vom 9. Dezember 1993 können folglich auch nicht im Rahmen der Beweiswürdigung Rückschlüsse auf die Frage, ob der Rechnung vom 1. September 1994 eine tatsächliche Leistung zu Grunde liegt, gezogen werden.

Nach der Art der fakturierten Investitionen - es handelt sich dabei im Wesentlichen um Gebäudeeinbauten - war im Zuge der Betriebsbesichtigung und damit im Wege eines im Nachhinein durchgeföhrten Augenscheins eine Beurteilung, wann allenfalls in diesem Zeitpunkt vorhandene, den fakturierten Investitionen entsprechende Einbauten, etwa Holzdecken

in den Gästezimmern oder Verfliesungen von Sauna und Gemüsekeller, tatsächlich ausgeführt worden sind, nicht möglich. Es konnte sich dabei, wie in der Rechnung vom 1. September 1994 fakturiert, um von der Jagdpension B. GmbH erst nach dem Verkauf der Liegenschaft besorgte Investitionen handeln, diese Investitionen können aber auch bereits bei Abschluss des Pachtvertrages vorhanden und damit von der Pacht umfasst gewesen sein.

Eine Beurteilung, ob der Rechnung vom 1. September 1994 eine tatsächliche Leistung zu Grunde lag, kann daher nicht danach getroffen werden, ob Investitionen der verrechneten Art im Pachtobjekt im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung noch vorhanden waren oder nicht. Es ist vielmehr auch hier zu untersuchen, ob der Sachverhalt Besonderheiten oder Auffälligkeiten aufweist, die es als unwahrscheinlich erscheinen lassen, dass der streitgegenständlichen Rechnung tatsächliche Leistungen der Jagdpension B. GmbH zu Grunde liegen.

Dem Inhalt der Rechnung und der Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 zufolge müssten die fraglichen Investitionen nach dem 24. Dezember 1993 und vor dem 1. September 1994 durchgeführt worden sein. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 hatte die Jagdpension B. GmbH die Betriebsliegenschaft bereits verkauft und war auf Grund des Eintritts der Käuferin in den Pachtvertrag auch nicht mehr Verpächterin.

Dass ein Pächter in dem von ihm gepachteten Objekt Investitionen tätigt, ist zwar kein ungewöhnlicher Vorgang. Es mag auch vorkommen, dass Investitionen vom Verpächter durchgeführt und dann an den Pächter verrechnet werden.

Ungewöhnlich ist jedoch, dass die Bw. die Jagdpension B. GmbH mit der Durchführung von Investitionen im Pachtobjekt zu einem Zeitpunkt beauftragt bzw. die Jagdpension B. GmbH den Auftrag zu einer Zeit ausgeführt haben soll, als diese nicht mehr Eigentümerin des Pachtobjekts und daher auch nicht mehr Verpächterin war.

Eine Erklärung dafür, warum die Bw. die Investitionen nicht selbst vorgenommen hat, sondern die Investitionen von der Jagdpension B. GmbH durchführen ließ, obwohl diese keinen Bezug zum Pachtobjekt mehr hatte und außerdem, wie dem Vorbringen der Bw. zu entnehmen ist, bereits insolvenzbedroht war, ist die Bw. schuldig geblieben. Der Vorhalt des UFS, warum die Notwendigkeit bestanden habe, die Jagdpension B. GmbH mit der Durchführung der Investitionen zu betrauen, blieb unbeantwortet.

Auch mit dem Vorbringen vom 16. Dezember 1998, die von ihr nach der Übernahme getätigten Investitionen sollten der Bw. nicht verloren gehen, vermag die Bw. eine schlüssige Erklärung für diese Vorgehensweise nicht aufzuzeigen. Nimmt man dieses Vorbringen wörtlich, so

hat die Bw. die Investitionen selbst durchgeführt. Warum aber die Bw. der Jagdpension B. GmbH einen Betrag von rd. 900.000,00 S für von ihr selbst durchgeführte Investitionen bezahlt haben soll, ist unerklärlich.

Überdies ist nicht erkennbar, inwiefern die Tatsache, dass Eva B. zu 90 % Gesellschafterin der Bw. sowie zu 100 % Gesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin der Käuferin der Liegenschaft in St.G./R., der I. Jagdveranstaltungs GmbH war, für die Bw. überhaupt die Gefahr bestanden haben soll, von ihr im Pachtobjekt zu tätigende Investitionen zu verlieren. Jedenfalls ist nicht nachvollziehbar, inwieweit die Beauftragung der Jagdpension B. GmbH mit der Durchführung der Investitionen dazu beigetragen haben soll, dass der Bw. die erst zu tätigenden Investitionen nicht verloren gehen.

Die Jagdpension B. GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Führung einer Fremdenpension mit Jagdgelegenheit war, kann ferner die gegenständlichen Arbeiten nicht selbst ausgeführt haben. Fakturiert wurden etwa die Verlegung von Holzdecken und Fußböden in Gästezimmern, Installationen in Bädern und Sauna sowie Verfliesungen. Die Jagdpension B. GmbH muss daher Professionisten mit der Durchführung der Arbeiten betraut haben bzw. Material von Professionisten bezogen haben. Der Vorhalt des UFS, mitzuteilen, wer die Professionisten beauftragt hat, weiters Kostenvoranschläge und Rechnungen von Professionisten vorzulegen bzw. die Namen der Professionisten zu nennen, blieb unbeantwortet. Auch nach einem Zeitraum von nunmehr rd. 10 Jahren war der Bw. zumutbar, zumindest eine Aussage darüber zu treffen, wer die Professionisten beauftragt hat oder Namen von Professionisten zu nennen. Dass dies unterlassen wurde, hat die Bw. zu vertreten.

Wenn ein Pächter schon einen – bezogen auf die Eigentums- und Bestandsverhältnisse am Pachtobjekt – Außenstehenden in der Art eines "Generalunternehmers" mit der Durchführung von Investitionen im Pachtobjekt beauftragt, so wird er daran interessiert sein, zu erfahren, was die Investitionen kosten und wird überprüfen, ob die vom Beauftragten verrechneten Kosten korrekt sind, er wird daher eine Kontrolle anhand der dem Beauftragten gelegten Professionistenrechnungen vornehmen.

Dies muss im konkreten Fall umso mehr gelten, als der Vereinbarung vom 24. Dezember 1993 eine klare Preisabsprache nicht zu entnehmen ist. In der Vereinbarung wird lediglich von der Art der Investitionen gesprochen und davon, dass ein Darlehen in Höhe von 600.000,00 S gegen diese Investitionen verrechnet werden soll.

Es ist daher unklar geblieben, wer konkret mit der Ausführung der Arbeiten beschäftigt war, wie die Preisbildung zwischen der Bw. und der Jagdpension B. GmbH erfolgte und ob bzw.

wie die Bw. die Richtigkeit des letztlich verrechneten Preises überprüft hat. Es widerspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, eine über die Besorgung von Leistungen gelegte Rechnung in einer Höhe von rd. 900.000,00 S zu bezahlen, ohne sich die besorgten und verrechneten Leistungen nachweisen und betraglich aufzuschlüsseln zu lassen.

Die dargestellten Besonderheiten in der Durchführung der fakturierten Investitionen, insbesondere die nicht nachvollziehbare Einschaltung der Jagdpension B. GmbH in den Investitionsvorgang, das diese Einschaltung auch nicht erklärende, unschlüssige Vorbringen der Bw., von ihr getätigte Investitionen sollten ihr nicht verloren gehen, die Unterlassung des Nachweises bzw. der Nennung der Namen der Professionisten sowie die Unklarheit der Preisbildung und –kontrolle lassen es zweifelhaft erscheinen, dass der streitgegenständlichen Rechnung eine tatsächliche Leistung der Jagdpension B. GmbH zu Grunde liegt.

Hinzu kommt, dass auch hinsichtlich der Rechnung vom 1. September 1994 nicht überprüfbar ist, ob eine Bezahlung des Rechnungsbetrages tatsächlich stattgefunden hat. Auch zur Begleichung dieser Rechnung müsste das Geld zwischen Friedrich S. und Eva B. hin und her gereicht worden sein. So wäre der in der Vereinbarung vom 24. Dezember 1994 genannte Betrag von 600.000,00 S zunächst von Friedrich S. an Eva B. übergeben und von dieser wiederum an Friedrich S. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Jagdpension B. GmbH zurückgegeben worden. Gleches müsste bei Bezahlung der Rechnung vor sich gegangen sein, wobei die auf der Rechnung angeführten Zahlungsbedingungen bzw. der Hinweis "Betrag erhalten" auch nicht erkennen lassen, ob das in der Vereinbarung vom 24. Dezember 1994 genannte Darlehen gegenverrechnet wurde oder nicht.

Aus den dargelegten Gründen ist auch in diesem Streitpunkt von der überwiegenden Wahrscheinlichkeit auszugehen, dass der Rechnung vom 1. September 1994 eine tatsächliche Leistung nicht zu Grunde liegt, weshalb der in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist und eine AfA sowie ein IFB für die darin fakturierten Gegenstände nicht geltend gemacht werden können.

Ein Abzug der Vorsteuer ist im Übrigen schon deshalb ausgeschlossen, weil in der Rechnung vom 31. August 1993 der Leistungszeitraum nicht angegeben ist, somit das in § 11 Abs. 1 Z 4 UStG für das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung genannte Merkmal fehlt.

1.3. Rechnungen der N. B. GmbH vom 15. Jänner 1994 und vom 15. März 1995

Im Gegensatz zu den zuvor behandelten Rechnungen liegen bei den gegenständlichen Rechnungen Besonderheiten oder Auffälligkeiten nicht in vergleichbarem Umfang vor.

Die mangelnde Nachvollziehbarkeit des Zahlungsvorgangs lässt zwar auch Zweifel an der korrekten Abwicklung der fakturierten Lieferungen auftreten, vermag aber für sich den Vorwurf, den Rechnungen würden tatsächliche Lieferungen nicht zu Grunde liegen, nicht zu tragen.

Die Feststellung der BP stützt sich, abgesehen von der mangelnden Nachvollziehbarkeit des Zahlungsvorgangs, auf die Tatsache, dass gegen die N. B. GmbH im Jahr 1995 wegen Nichtzahlung der Miete für deren Geschäftslokal in L. Zwangsvollstreckung geführt wurde, in deren Gefolge in den Mieträumlichkeiten vorhandene Gegenstände gepfändet und versteigert wurden.

Die Übereinstimmung der fakturierten Gegenstände mit den im Versteigerungssedikt vom 14. August 1995 aufgelisteten Gegenständen ist aber nicht in der von der BP bezeichneten Eindeutigkeit gegeben. So sind in der Rechnung vom 15. März 1995 mit den Büromaschinen, nämlich Fax, Fernschreiber, Kopierer, Schreibmaschine und Textgerät, dem Fernseher, dem antiken Kachelofen, den Lärchentüren und den Badeinstallationen Gegenstände enthalten, die im Versteigerungssedikt nicht aufscheinen. Dass diese Gegenstände im Pachtobjekt der Bw. nicht vorhanden waren, wurde von der BP nicht festgestellt. Es mag zwar zutreffen, dass zwei bis drei Jahre, nachdem diese Lieferungen stattgefunden haben sollen, schwer beurteilt werden kann, ob die im Betrieb der Bw. vorhandenen Objekte eben jene sind, die mit den strittigen Rechnungen fakturiert wurden. Allein dieser Umstand spricht aber noch nicht gegen das Vorliegen einer tatsächlichen Lieferung.

Die Tatsache, dass im Versteigerungssedikt ein Fernschreibtischerl und ein Fernsehtischerl erwähnt werden, lässt zudem darauf schließen, dass in den Mieträumlichkeiten der N. B. GmbH irgendwann auch ein Fernschreiber und ein Fernseher vorhanden waren. Da Fernschreiber und Fernseher im Versteigerungssedikt nicht aufscheinen, ist es nicht unschlüssig, davon auszugehen, dass diese irgendwann vor der Pfändung verkauft wurden.

Die übrigen fakturierten Gegenstände weisen zwar Übereinstimmungen mit den im Versteigerungssedikt genannten auf, aber nicht mit einer solchen Deutlichkeit, dass mit Gewissheit oder überragender Wahrscheinlichkeit von einer Identität ausgegangen werden kann. Da selbst das Versteigerungssedikt mehrere Betten, Bilder und Trophäen aufzählt, ist nicht auszuschließen, dass es neben den dort genannten noch weitere, eben an die Bw. gelieferte Gegenstände dieser Art gegeben hat.

Da die N. B. GmbH, offensichtlich aufgrund der Streitigkeiten mit dem Hauptgesellschafter (Vermerke auf Bl. 87 Arbeitsbogen der BP), von Anfang an keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, ist es auch nicht ungewöhnlich, dass diese nicht benötigtes Inventar verkauft hat.

Ferner war an der N. B. GmbH mit N. B. eine der Bw. fremd gegenüberstehende Person mit 50 % und somit in nicht unmaßgeblicher Weise beteiligt. Anders als bei den behaupteten Leistungsbeziehungen zur Jagdpension B. GmbH muss hier das Bestehen eines gewissen Interessengegensatzes berücksichtigt werden, zumal es zwischen den Gesellschaftern offenkundig von Beginn der Gesellschaft an Streit gegeben hat.

Auch stand einer der beiden Geschäftsführer der N. B. GmbH der Bw. fremd gegenüber (zweiter Geschäftsführer war der an der Bw. zu 10 % beteiligte Martin S.).

Ein Zusammenwirken aller Beteiligten zum Zwecke der Vortäuschung eines Sachverhalts erscheint daher unwahrscheinlich.

Wie oben ausgeführt, hat die Glaubhaftmachung den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand. Da die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens mit Ausnahme der mangelnden Nachvollziehbarkeit des Zahlungsvorgangs besondere Auffälligkeiten nicht gezeigt haben, ein Übereinstimmen der fakturierten Gegenstände mit den im Versteigerungssedikt genannten nicht erwiesen ist, ein Verkauf von Einrichtungsgegenständen und Büromaschinen durch die N. B. GmbH, die zwar Büoräume eingerichtet, aufgrund von Streitigkeiten unter den Gesellschaftern aber von Anfang an keine Tätigkeit entfaltet hat, nicht als ungewöhnlich bezeichnet werden kann und auch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten, nicht zuletzt aufgrund der offensichtlichen Differenzen mit dem Hauptgesellschafter der N. B. GmbH, ein Zusammenwirken der Beteiligten zum Zweck der Vortäuschung eines Leistungsverhältnisses nicht nahe legen, spricht die größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass den strittigen Rechnungen tatsächliche Liefervorgänge zu Grunde liegen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung in diesem Punkt insoweit stattzugeben, als die Geltendmachung einer AfA für die von der N. B. GmbH mit den Rechnungen vom 15. Jänner 1994 und vom 15. März 1995 fakturierten Gegenständen anzuerkennen ist.

Der Abzug der Vorsteuer war aber weiterhin zu versagen, weil sowohl in der Rechnung vom 15. Jänner 1994 als auch in jener vom 15. März 1995 der Tag der Lieferung nicht angegeben ist, somit das in § 11 Abs. 1 Z 4 UStG für das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung genannte Merkmal fehlt. In Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer liegen ebenfalls Betriebsausgaben vor.

Die Betriebsausgaben der Jahre 1994 und 1995 waren daher um folgende Beträge zu erhöhen:

	1994	1995
AfA aus der Rechnung vom 15.1.1994:	7.143,00 S	7.143,00 S
Vorsteuer aus der Rechnung vom 15.1.1994:	10.000,00 S	
AfA aus der Rechnung vom 15.3.1995:		27.678,00 S
Vorsteuer aus der Rechnung vom 15.3.1995:		29.000,00 S
Summe:	17.143,00 S	63.821,00 S

1.4. Rechnungen der Jagdpension B. GmbH vom 31. März 1995 und vom 5. Juli 1995

Mit den beiden Rechnungen vom 31. März und 5. Juli 1995 fakturierte die Jagdpension B. GmbH der Bw. den Verbrauch von Strom.

Die Frage, die es hier zu beurteilen gilt, ist, ob die Jagdpension B. GmbH mit diesen Rechnungen tatsächlich von ihr von den Wiener Stadtwerken bezogenen und für die Bw. bestimmten Strom an die Bw. weiterfakturiert hat oder ob den Rechnungen eine solche Leistung der Jagdpension B. GmbH nicht zu Grunde liegt, die Rechnungen daher im Sinne der von der BP getroffenen Feststellung bloß zum Schein ausgestellt worden sind.

Dass es sich bei diesen Rechnungen um Scheinrechnungen gehandelt hat, ist aus folgenden Gründen als nicht erwiesen anzusehen:

Unbestritten ist, dass die Jagdpension B. GmbH nach der Verpachtung und dem Verkauf der Liegenschaft in St.G./R. noch eine Zeit lang Vertragspartner des Stromliefervertrages mit den Wiener Stadtwerken war und dass aus diesem Grund eine Weiterverrechnung der Stromkosten durch die Jagdpension B. GmbH an die Bw. zu erfolgen hatte.

Fest steht auch, dass es im Jahr 1995 bereits zu einer direkten Verrechnung der Wiener Stadtwerke an die Bw. gekommen ist.

Die im Arbeitsbogen (Bl. 64) aufliegende, mit November 1995 datierte Abrechnung der Wiener Stadtwerke betrifft aber erst den Zeitraum ab 30. März 1995, enthält folglich nicht die Monate

Jänner bis März 1995. Daraus ist zu schließen, dass die Vorschreibung der Stromkosten für die Monate Jänner bis März 1995 noch an die Jagdpension B. GmbH erfolgt sein muss. Dies lässt ferner den Schluss zu, dass der Strom für diesen Zeitraum tatsächlich noch von der Jagdpension B. GmbH bezogen und bezahlt wurde, folglich an die Bw. weiterzuverrechnen war. Bei Wegdenken einer Weiterverrechnung durch die Jagdpension B. GmbH würde der Stromverbrauch für Jänner bis März 1995 im Aufwand der Bw. fehlen.

Dass die Jagdpension B. GmbH im Jahr 1995 noch zwei den Stromverbrauch betreffende Rechnungen gelegt hat, ist ebenfalls plausibel. Weiterzuverrechnen war zum einen die den Zeitraum Jänner bis März 1995 betreffende Vorschreibung, zum anderen musste es ja im Zeitpunkt der Beendigung des Stromliefervertrages mit der Jagdpension B. GmbH zu einer Endabrechnung, umfassend den Zeitraum von der letzten Ablesung (das muss im September des Jahres 1994 gewesen sein) bis zum 30. März 1995 (der an diesem Tag in der Abrechnung vom November 1995 ausgewiesene Zählerstand war gleichzeitig Ausgangspunkt für die Ermittlung des Stromverbrauchs durch die Bw.) gekommen sein. Der aus der Endabrechnung resultierende Stromverbrauch war ebenfalls weiterzuverrechnen.

Auch die Höhe der mit den beiden Rechnungen weiterverrechneten Beträge gibt zu Zweifeln am Vorliegen einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die Jagdpension B. GmbH keinen Anlass. Es trifft nämlich nicht zu, dass der Stromaufwand des Jahres 1995 verglichen mit jenem des Jahres 1994 viel zu hoch ist.

Eine Zuordnung des in den Jahren 1994 und 1995 in den Einnahmen – Ausgaben Rechnungen der Bw. ausgewiesenen Stromaufwands zu den Jahren 1994 und 1995 zeigt nämlich, dass der Stromaufwand des Jahres 1995 jedenfalls nicht höher war als jener des Jahres 1994.

Bl. 23 des Arbeitsbogens sowie die Rückseite von Bl. 55 enthalten eine Aufgliederung des Kontos Stromaufwand. Demnach wurden für das Jahr 1994 im Jahr 1994 106.900,00 S und im Jahr 1995 32.475,58 S, insgesamt somit 139.375,58 S an Strom bezahlt. Für das Jahr 1995 wurden neben dem von den Wiener Stadtwerken bereits an die Bw. verrechneten Betrag von 71.728,44 S eben die mit den beiden strittigen Rechnungen fakturierten Beträge von 26.666,70 S und 36.697,67 S, insgesamt somit 135.092,81 S an Strom bezahlt.

Die dargelegten Verhältnisse sprechen dafür, dass den beiden streitgegenständlichen Rechnungen der Jagdpension B. GmbH tatsächliche Leistungen zu Grunde liegen und rechtfertigten daher nicht die Annahme bloßer Scheinrechnungen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt insoweit statzugeben, als der von der Jagdpension B. GmbH mit den Rechnungen vom 31. März 1995 und vom 5. Juli 1995 verrechnete Stromaufwand als Betriebsausgabe anzuerkennen ist.

Der Abzug der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer war aber weiterhin zu versagen. Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen soll, muss gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG die Angabe des Zeitraums, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten. Diese Angabe fehlt aber den beiden Rechnungen vom 31. März und vom 5. Juli 1995.

In Höhe der nicht abziehbaren Vorsteuern liegen ebenfalls Betriebsausgaben vor.

Die Betriebsausgaben des Jahres 1995 waren daher um folgende Beträge zu erhöhen:

			Summe
von Jagdpension B. GmbH verrechneter Strom brutto:	32.000,00 S	44.036,00 S	76.036,00 S

2. Zum Streitpunkt "Hotel- und Restaurantpacht"

Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen soll, muss gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG die Angabe des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten.

Die I. Jagdveranstaltungs GmbH ist mit Kaufvertrag vom 9. Dezember 1993 in den zwischen der Jagdpension B. GmbH und der Bw. bestehenden Pachtvertrag eingetreten. Ab diesem Zeitpunkt war daher die I. Jagdveranstaltungs GmbH Verpächterin und damit der Bw. gegenüber leistende Unternehmerin.

Die in Punkt II. der Nebenabrede zwischen der Jagdpension B. GmbH und der I. Jagdveranstaltungs GmbH getroffene Vereinbarung vermag an dieser Tatsache schon deshalb nichts zu ändern, weil es dazu einer Änderung des mit Abschluss des Kaufvertrages auf die I. Jagdveranstaltungs GmbH übergegangenen und folglich nunmehr zwischen dieser und der Bw. bestehenden Pachtvertrages bedurft hätte, eine Änderung, die aber nur mit Zustimmung der Bw. als Pächterin möglich gewesen wäre. Diese war in die Nebenabrede aber nicht eingebunden.

Mit der zum Kaufvertrag getroffenen Nebenabrede, die von der Bw. bezahlte Miete stehe nicht dem Käufer, sondern der Jagdpension B. GmbH zu, wurde zwischen den Parteien des Kaufvertrages bloß eine interne Verpflichtung begründet, nämlich die Verpflichtung für die

Käuferin, der Verkäuferin die von der Bw. zahlte Pacht zu geben. Diese Verpflichtung hat somit lediglich die Verwendung der von der I. Jagdveranstaltungs GmbH aus der Verpachtung vereinnahmten Mittel zum Gegenstand.

Es kann für die konkret zu beurteilende Frage dahingestellt bleiben, ob die in der Nebenabrede getroffene Vereinbarung fremdüblich ist und aus welchen Gründen diese Vereinbarung getroffen wurde. Dies sind nämlich Umstände, die allenfalls auf Ebene der I. Jagdveranstaltungs GmbH von Bedeutung sind.

Konkret kommt es nur darauf an, ob die beanstandeten Rechnungen vom leistenden Unternehmer ausgestellt worden sind. Da aber seit dem Abschluss des Kaufvertrages die I. Jagdveranstaltungs GmbH Verpächterin und damit leistende Unternehmerin war, sind die nach diesem Zeitpunkt von der Jagdpension B. GmbH ausgestellten Rechnungen nicht solche des leistenden Unternehmers und berechtigen daher die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug.

3. Zur Vortragsfähigkeit der in den Jahren 1993 bis 1995 erzielten Verluste

In Feststellungsbescheiden darf auch über die Vortragsfähigkeit von Verlusten abgesprochen werden (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030). Für diese verfahrensrechtliche Vorgangsweise spricht vor allem, dass abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenen Verfahren getroffen werden sollen, in denen der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann.

Die im März 1993 gegründete Bw. ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die Jahre 1993 bis 1995 weisen jeweils einen Verlust auf. Gemäß § 18 Abs. 7 EStG sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, die Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Der Begriff "Betriebseröffnung" ist, wie der VwGH z. B. im Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0130 ausgeführt hat, an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG auszulegen. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrags für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrags in der typischen Verlustsituation des Beginns einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spreche dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet werde, oder ein bestehender Betrieb übernommen und in völlig veränderter Form weitergeführt werde.

Bei der Bw. liegt ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der LVO nicht vor. Die Bw. wurde unter Eintritt in einen bestehenden Pachtvertrag zur Weiterführung des an einem bestehenden Standort etablierten Jagdhotels gegründet. Sie hat dabei auf das den Kunden bekannte Logo "Jagdhof B." zurückgegriffen. In der mit Mai 1994 datierten Werbeaussendung tritt die Bw. nicht unter dem Namen auf, mit dem sie im März 1993 gegründet wurde, sondern unter "Jagdhof B.". Es ist dort die Rede vom bewährten B. Team, vom Anlass des 30-jährigen Bestehens und davon, was sich "wie jedes Jahr" verändert hat.

Die Bw. hat sich daher nicht in der für eine Betriebseröffnung charakteristischen Situation befunden. Sie musste sich nicht auf dem Markt neu etablieren, sondern konnte bereits auf den bestehenden Betrieb "Jagdhof B." und dessen Ruf bzw. Bekanntheit zurückgreifen. Die Bw. musste keine Aufwendungen tätigen, um den Betrieb nach außen neu in Erscheinung treten zu lassen.

Da die Bw. den Hotelbetrieb unverändert weitergeführt hat, hat sie das mit dem Beginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung üblicherweise verbundene wirtschaftliche Risiko nicht getragen, weshalb die Voraussetzungen für die Gewährung des Verlustvortrags gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG nicht gegeben sind.

Da der maßgebende Sachverhalt bereits im gegenständlichen Verfahren ermittelt wurde, ist es zweckmäßig, in diesem Verfahren auch über die Vortragsfähigkeit der auf die beiden Gesellschafter entfallenden Verlustanteile abzusprechen.

4. Zum Streitpunkt "Vorsteuerabzug und Vergütung der Normverbrauchsabgabe für Gästewagen"

Dient ein PKW zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung, so steht gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 in der im Streitjahr 1994 geltenden Fassung sowie gemäß dem für das Streitjahr 1995 anzuwendenden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 der Vorsteuerabzug zu. Zu den Fahrzeugen, die dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung dienen, zählen auch Hotelwagen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Tz. 330/3).

Streit besteht darüber, ob diese Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei den von der Bw. geleasten PKW gegeben sind.

Die Bw. hat den Nachweis, dass die beiden BMW zu mindestens 80 % der Beförderung von Hotelgästen dienten, anhand eines Fahrtenbuches geführt, wobei der Anteil der Fahrten mit

Beförderung von Hotelgästen an den gesamten eingetragenen Fahrten jeweils knapp über 80 % (zwischen 81,4 % und 87,3 %) lag.

Die BP hat eine Kontrolle der Eintragungen im Fahrtenbuch durch einen Vergleich mit den Tankrechnungen vorgenommen und dabei festgestellt, dass von den 39 in einem Zeitraum von 8 Monaten des Jahres 1994 erhobenen Tankstopps nur 7 mit den Eintragungen im Fahrtenbuch übereinstimmten, bei den restlichen 32 sei meistens gar keine Fahrt eingetragen gewesen.

Bei diesen 39 Tankstopps wurden insgesamt 2.075 Liter Treibstoff getankt (Bl. 99 Arbeitsbogen der BP), davon entfielen rd. 395 Liter auf die 7 mit den Eintragungen im Fahrtenbuch übereinstimmenden Tankstopps. Bei einem durchschnittlichen Verbrauch von rd. 9 Litern auf 100 km reicht diese Menge für ca. 4.300 km, bei einem durchschnittlichen Verbrauch von 8 Litern für ca. 4.900 km. Laut Fahrtenbuch wurden aber im fraglichen Zeitraum rd. 14.300 km mit den beiden PKW zurückgelegt (Bl. 99 Arbeitsbogen der BP).

Da für die Differenz von rd. 9.000 bis 10.000 km auch Treibstoff getankt worden sein muss, für die erforderlichen Tankstopps allerdings keine Übereinstimmung der Tankrechnungen mit dem Fahrtenbuch gefunden werden konnte, besteht eine Unstimmigkeit. Diese Unstimmigkeit legt aber die Annahme nahe, dass die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht korrekt vorgenommen wurden.

Die unbelegt gebliebenen Behauptungen der Bw., einerseits hätten die Hotelgäste Tankrechnungen selbst bezahlt, andererseits würden die mit dem Fahrtenbuch nicht übereinstimmenden Tankrechnungen Fahrten betreffen, die Eva B. mit dem PKW ihres Vaters zurückgelegt habe, sind nicht geeignet, diese Unstimmigkeit in nachvollziehbarer Weise aufzuklären.

Zutreffend weist der Prüfer darauf hin, dass eine Bezahlung von Tankrechnungen durch Hotelgäste, d.h. eine unmittelbare Bezahlung durch den Hotelgast an der Tankstelle, als ungewöhnlich bezeichnet werden muss. Die Bw. betont selbst, es sei notwendig gewesen, den Gästen Pauschalfahrten zu bieten, Gäste vom Flughafen abzuholen oder Gäste zur Jagd ins Ausland zu führen. Bei all dem Bestreben, durch das Bieten von Annehmlichkeiten Gäste zu gewinnen, wäre es unverständlich, die Gäste mit der Bezahlung von Tankrechnungen zu belasten. Letztlich konnte es für die Gäste, nicht zuletzt im Hinblick auf die Gesamtausgaben für einen Jagdurlaub, auch keinen ins Gewicht fallenden finanziellen Unterschied machen, ob sie die Tankkosten selbst beglichen oder diese von der Bw. mit den gesamten Autospesen verrechnet erhielten.

Im Übrigen wäre es Aufgabe der Bw. gewesen, ihre Behauptung, Hotelgäste hätten Tankrechnungen selbst bezahlt und dafür günstigere Preise für die Fahrten verrechnet erhalten, durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen unter Beweis zu stellen. Die Bw. spricht hier betriebliche Vorgänge an, für die sie Aufzeichnungen zu führen hatte. Dass sie diese Aufzeichnungen nicht vorgelegt hat, geht zu ihren Lasten.

Zu keinem schlüssigen Ergebnis führt ferner die Darstellung, Eva B. habe Fahrten mit dem von ihrem Vater geborgten PKW unternommen und die in der Buchhaltung vorhandenen, mit dem Fahrtenbuch nicht übereinstimmenden Tankrechnungen hätten daher diesen PKW betroffen. Bei der im kontrollierten Zeitraum festgestellten gesamten Tankmenge von 2.075 Litern verbleiben nach Abzug der mit den Fahrtenbucheintragungen übereinstimmenden 395 Liter 1.680 Liter. Eva B. hätte den PKW ihres Vaters bei einem Durchschnittsverbrauch von 9 Litern auf 100 km in dem kontrollierten, acht Monate umfassenden Zeitraum für betriebliche Fahrten im Ausmaß von ca. 19.000 km genutzt. Damit wären mit dem vom Vater der Eva B. geborgten PKW mehr betriebliche Kilometer zurückgelegt worden, als mit den beiden von der Bw. geleasten BMW zusammen, ein Ergebnis, das nicht glaubwürdig ist.

Bei dem Versuch, diese hohe Kilometerzahl damit zu erklären, Eva B. habe ihre Tochter jeden Samstag mit dem geborgten PKW ihres Vaters vom Internat abgeholt, übersieht die Bw., dass dies Privatfahrten sind. Die rd. 15.000 km umfassenden Privatfahrten zum Internat der Tochter vermögen den – als Betriebsausgabe aufgezeichneten – Treibstoffverbrauch für die betrieblichen Fahrten nicht aufzuklären.

Selbst wenn man den Behauptungen der Bw., Tankrechnungen stammten von betrieblichen Fahrten mit dem vom Vater der Eva B. geborgten PKW und Hotelgäste hätten Tankrechnungen selbst beglichen, folgen würde, wäre damit für die Bw. nichts gewonnen.

Es lag an der Bw., das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug darzutun.

Der Nachweis, dass die beiden BMW zu mindestens 80 % der Beförderung von Hotelgästen dienten, durfte sich angesichts der aufgezeigten Unstimmigkeit zwischen den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch und den verbuchten Tankrechnungen nicht auf die Führung eines Fahrtenbuches für diese beiden BMW beschränken. Wenn die Bw. schon behauptet, auch mit dem PKW des Vaters der Eva B. seien betriebliche Fahrten zurückgelegt worden bzw. Hotelgäste hätten zum Großteil Tankrechnungen selbst bezahlt, so wäre es auch notwendig gewesen, lückenlose Aufzeichnungen zu führen über die mit dem PKW des Vaters der Eva B. zurückgelegten Fahrten sowie über die den Hotelgästen für die Beförderung mit den beiden BMW verrechneten Preise, letzteres, um ersehen zu könne, ob und wie viele Tankrechnungen

unmittelbar von Hotelgästen bezahlt wurden. Nur derartige lückenlos geführte Aufzeichnungen hätten eine Abstimmung mit den Tankrechnungen und damit eine einwandfreie Beurteilung erlaubt, ob die mit den beiden BMW zurückgelegten Fahrten zu mindestens 80 % der Beförderung von Hotelgästen gedient haben. Wenn die Bw. erklärt, der Vater der Eva B. habe kein Fahrtenbuch geführt, so verkennt sie, dass nicht der Vater der Eva B., sondern die Bw. dieses Fahrtenbuch zu führen hatte. Es war nämlich Sache der Bw., den Nachweis zu erbringen, dass und wie viele betriebliche Fahrten mit dem PKW des Vaters der Eva B. für die Bw. unternommen wurden. Nur anhand solcher Aufzeichnungen hätte die Bw. glaubhaft dartun können, dass die mit den Eintragungen im Fahrtenbuch nicht übereinstimmenden Tankrechnungen betriebliche Fahrten mit dem PKW des Vaters der Eva B. betroffen haben.

Die Bw. ist der Aufforderung des FA, ein Fahrtenbuch für den PKW des Vaters vorzulegen, nicht nachgekommen und hat auch die vom FA verlangte, den Zeitraum April bis Dezember 1994 umfassende Aufstellung, welchem Gast wie viele Autokosten in Rechnungen gestellt wurden, nicht vorgelegt. Nicht einmal die von der Bw. selbst zum Beweis angebotenen Zeugenaussagen von Gästen über bezahlte Tankrechnungen hat die Bw. beigebracht.

Bei dieser Sachlage kann von einem Nachweis, dass die beiden BMW zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung gedient haben, keine Rede sein.

Die BP hat stichprobenweise (Rückseite Bl. 100 Arbeitsbogen der BP) auch die Tankrechnungen des Jahres 1995 mit den Eintragungen im Fahrtenbuch verglichen und dabei die gleichen Unstimmigkeiten wie im Jahr 1994 festgestellt. Da auch den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen ist, im Jahr 1995 hätten andere Verhältnisse als in dem für das Jahr 1994 kontrollierten achtmonatigen Zeitraum bestanden, die Bw. die Versagung des Vorsteuerabzugs für das Jahr 1994 und das Jahr 1995 vielmehr undifferenziert mit der gleichen Begründung bekämpft, muss davon ausgegangen werden, dass sich die Behauptung der Bw., die mit den Eintragungen im Fahrtenbuch nicht übereinstimmenden Tankrechnungen beruhten auf Fahrten mit dem PKW des Vaters der Eva B. bzw. auf der unmittelbaren Begleichung von Tankrechnungen durch Hotelgäste, in gleicher Weise auf das Jahr 1994 und auf das Jahr 1995 bezieht. Auch hinsichtlich des Jahres 1995 hat es die Bw. unterlassen, die Abweichungen der Eintragungen im Fahrtenbuch von den verbuchten Tankrechnungen durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen über die mit dem PKW des Vaters der Eva B. unternommenen Fahrten bzw. über die den Hotelgästen verrechneten Taxikosten aufzuklären. Damit hat sie aber auch für das Jahr 1995 keinen ausreichenden Nachweis für die mindestens 80 %-ige Nutzung der beiden BMW zur gewerblichen Personenbeförderung erbracht.

Aus den dargelegten Gründen war der Vorsteuerabzug für die mit der Miete und dem Betrieb der beiden BMW verbundenen Aufwendungen zu versagen.

Die Bw. hat für die beiden geleasten BMW im März 1995 eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) beantragt und als Vergütungsgrund "Gästewagengewerbe" angeführt (Bl. 1 U-Akt). Die Bw. verfügt über eine Konzession für das Gästewagengewerbe (Bl. 13/Dauerbelege F-Akt).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

Von den in § 3 Z 3 NoVAG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung genannten Befreiungen kommen gegenständlich jene für Fahrschulkraftfahrzeuge, für zur kurzfristigen Vermietung bestimmte Fahrzeuge sowie für Rettungsfahrzeuge jedenfalls nicht zum Tragen.

Zu prüfen bleibt daher, ob die Befreiung für Vorgänge in Bezug auf Miet- und Platzkraftwagen anwendbar ist.

Das NoVAG trifft keine Aussage, was unter einem Miet- und Platzkraftwagen zu verstehen ist. Zur Auslegung dieser Begriffe ist daher auf das Gelegenheitsverkehrsgesetz (GeVerKG) zurückzugreifen (vgl. die EB zu § 3 NoVAG, Art. V Abgabenänderungsgesetz 1991 sowie VwGH 19.10.1981, 17/1321//79). Die Begriffe "Miet- und Platzkraftwagen" entsprechen terminologisch den in § 3 Abs. 1 Z 2 und 3 GeVerKG verwendeten Begriffen "Mietwagengewerbe" und "Platzfuhrwerksgewerbe (Taxigewerbe)", weshalb sich die Befreiungsbestimmung des § 3 Z 3 NoVAG dem eindeutigen Wortlaut zufolge im Streitzeitraum nur auf Kraftfahrzeuge des Mietwagengewerbes im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 GeVerKG sowie auf Kraftfahrzeuge des Taxigewerbes im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 GeVerKG erstreckte, nicht aber auf Kraftfahrzeuge des Gästewagengewerbes (früher Hotelwagengewerbes) gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GeVerKG.

Bemerkt wird, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Z. 3 NoVAG erst durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I 2000/142, Art. 18 Z.1) auf Gästewagen ausgeweitet wurde.

Das BMF hat es zwar mit Erlass vom 6. April 1993, 14 0609/2-IV/14/93 (RdW 1993, 166) als unbedenklich bezeichnet, Hotelwagen (Gästewagen) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 GeVerKG unter § 3 Z 3 NoVAG zu subsumieren. Abgesehen davon, dass dieser Erlass den unabhängigen Finanzsenat nicht zu binden vermag, ist aber, wie die obigen Ausführungen zur Frage des Vorsteuerabzugs gezeigt haben, auch die im Erlass genannte Befreiungsvoraus-

setzung einer mindestens 80 %-igen Nutzung der Fahrzeuge für den begünstigten Zweck nicht erfüllt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1994	1995
lt. angefochtenem Bescheid - AfA u. Vorsteuer aus Rechnung N. B. GmbH v. 15.1.94	-400.429,00 S -17.143,00 S	-549.865,00 S -63.821,00 S
- Stromkosten brutto lt. Rechnungen Jagdpension B. GmbH v. 31.3. u. 15.7.95		-76.036,00 S
lt. Berufungsentscheidung	-417.572,00 S	-689.722,00 S

Wien, 14. Juni 2004