jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/2/8 2004/15/0094

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.02.2007

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs2;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des Dkfm. Mag. Dr. EK in W, vertreten durch Bertl - Fattinger & Partner, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 8010 Graz, Schubertstraße 62, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 31. März 2004, GZ. RV/0003- G/02, betreffend u.a. Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1991 und Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer reichte in den Streitjahren Steuererklärungen ein, in denen er seine Tätigkeiten als Mittelschullehrer und Immobilienmakler angab. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

Von 29. Jänner bis 31. August 1993 wurde eine Prüfung bzw. Nachschau gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG vorgenommen. Im Bericht über das Ergebnis dieser Prüfung wurde - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - Folgendes festgehalten:

"Vermögensaufstellung" (Tz. 14)

Der Beschwerdeführer habe seiner Ehefrau vor Antritt einer Chinareise im Jahr 1987 eine handschriftliche Aufzeichnung (in der Folge: Schmierzettel) ausgehändigt, aus der hervorgehe, dass er über diverse Vermögenswerte verfüge. Der Beschwerdeführer sei mit Vorhalten vom 19. August und 14. Oktober 1992 ersucht worden, die Angaben auf diesem Schmierzettel genau zu erläutern und die entsprechenden Sparbücher und Bankkonten vorzulegen. In seinen Vorbehaltsbeantwortungen (vom 31. August 1992 und 29. Oktober 1992) habe er angeführt, dass der "kopierte Schmierzettel" nicht den Tatsachen entspreche; er wisse nicht, was die Angaben bedeuten, er könne es nicht erläutern und habe auch keine Unterlagen darüber. Weiters habe er in einer schriftlichen Stellungnahme vom 13. August 1993 dazu ausgeführt, dass es sich um gefälligkeitshalber für bekannte Klienten angelegte Gelder handeln könne. In einem neuerlichen Vorhalt vom 10. März 1993 sei der Beschwerdeführer ersucht worden, die Angaben in dieser "Vermögensaufstellung" genau zu erläutern. Folgende Angaben der Vermögensaufstellung seien vom Beschwerdeführer nicht erläutert oder offen gelegt worden:

"Spb VB 25471 (S-Z) 320'

Spb VB 14893 (S-Z) 400'

EVB BTV 231148485 500'

Konto St. Marg. (OM)"

In Summe seien daher S 1,220.000,-- als unerklärter

Vermögenszuwachs verblieben.

"Finanzierung Hausbau" (Tz 15)

Der Beschwerdeführer habe im September 1988 mit dem Bau eines Einfamilienhauses begonnen. Auf Grund einer handschriftlichen Finanzierungsmitschrift sei feststellbar, dass der Hausbau im November 1990 abgeschlossen und ein Betrag von S 4,3 Mio. aufgewendet worden sei. Diese Aufstellung erkläre weiters das Datum der Bezahlung des aufgewendeten Betrages und den Firmennamen.

Vom insgesamt aufgewendeten Betrag von S 4,377.000,-- habe der Prüfer nachvollziehen können, dass S 1,806.000,-- entweder vom Gehaltskonto oder vom IMMO-Sparbuch finanziert worden seien. Weiters enthalte diese Auflistung über den Hausbau eine handschriftliche Finanzierungsaufstellung.

Der Beschwerdeführer sei mit Vorhalt vom 10. März 1993 ersucht worden, die handschriftliche Aufstellung und die darauf enthaltene Finanzierungsgebarung näher zu erörtern bzw. den Geldfluss jedes einzelnen Betrages für den Hausbau und den Eigentumswohnungsverkauf belegmäßig darzutun.

Der Beschwerdeführer habe darauf geantwortet, dass er sich zur Finanzierung des Hausbaues bereits in seinen Vorhaltsbeantwortungen vom 31. August und 29. Oktober 1992 geäußert habe, dass er die Aufstellung mangels Unterlagen nicht erörtern könne und in Bezug auf den Geldfluss aus dem Eigentumswohnungsverkauf ebenfalls keine Unterlagen bei sich habe. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 13. August 1993 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, die Kostenaufstellung über ca. S 4,4 Mio. sei nur eine prognostizierte Aufstellung gewesen, er habe tatsächlich nur rund S 3,8 Mio. ausgegeben.

Vom Prüfer sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bereit gewesen sei, seine handschriftlichen Aufzeichnungen näher zu erörtern. Vom insgesamt aufgewendeten Betrag von S 4,377.000,-- sei einerseits ein Betrag von S 1,806.000,-- vom Gehaltskonto und IMMO-Sparbuch finanziert worden und andererseits sei ein Betrag von S 818.000,-- aus dem Eigentumswohnungsverkauf laut der handschriftlichen Finanzierungsgebarung aufgewendet worden. In Summe sei daher ein Betrag von ca. S 1,750.000,-- nicht aufgeklärt worden.

"Ungeklärter Vermögenszuwachs" (Tz. 16)

Auf Grund der Ausführungen unter Tz. 14 und 15 würden die Umsätze und Gewinne der Jahre 1984 bis 1990 gemäß § 184 BAO jeweils um S 230.000,-- (Bruttobetrag) erhöht. Die Gesamtschätzung betrage daher S 1,610.000,--.

Unter der Rubrik "steuerliche Feststellungen, Umsatzsteuer" wurde in Tz. 18.2 Folgendes festgehalten:

In der Honorarnote vom 1. Juli 1991 sei vom Beschwerdeführer (Rechnungskopf) für die Vermittlung des Kaufes diverser Grundstücke der gemeinnützigen Bau- und Siedlungsgenossenschaft "Rottermann" ein Betrag von netto S 270.360,-- in Rechnung gestellt worden. Die vereinnahmten Entgelte des Jahres 1991 seien um den bisher von Frau

Mag. H. (Lebensgefährtin) versteuerten Betrag von netto S 270.360,-- zu erhöhen.

In der mit "Gewinnermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb" übertitelten Tz. 31 wurde Folgendes festgehalten:

Die Ehefrau des Beschwerdeführers sei vom 1. Jänner 1984 bis 31. Oktober 1984 und vom 1. Juni 1985 bis 31. Jänner 1988 teilzeitbeschäftigt und vom 1. Februar 1988 bis Februar 1991 im Unternehmen des Beschwerdeführers geringfügig beschäftigt gewesen. Der Beschwerdeführer habe in Beantwortung eines Vorhaltes angegeben, dass seine Ehefrau Telefondienst und "Besichtigungen" geleistet habe. Seine Ehefrau habe diese Frage in der Zeugenaussage (vom 15. August 1992) dahingehend beantwortet, dass ihre Aufgabe lediglich darin bestanden habe, halbtägig oder stundenweise den Telefondienst zu übernehmen, hin und wieder aufzuräumen und die Pflanzen zu pflegen. Ergänzend habe die Ehefrau auf die gleiche Frage in der Zeugenaussage (vom 22. April 1993) angegeben, dass sie auch Besichtigungen mit Kunden durchgeführt habe, das Telefon sei vom Büro auf die Wohnung (im gleichen Haus) geschaltet gewesen und sie habe dort die Gespräche entgegengenommen.

Da es nicht denkbar sei, dass ein fremder Arbeitnehmer nur zu dem Zwecke beschäftigt würde, die vorgenannten Tätigkeiten zu verrichten, könne das Dienstverhältnis der Gattin steuerlich keine Anerkennung finden und seien die bezahlten Bezüge als aus familiären Gründen geleistete freiwillige Zuwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Das Finanzamt nahm darauf die abgeschlossenen Verfahren für die Jahre 1984 bis 1990 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, setzte die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1991 und die Umsatzsteuer (mit Bescheid nach § 200 Abs. 1 BAO) für 1992 fest (Bescheide vom 23. Dezember 1993).

Der Beschwerdeführer erhob Berufung vom 26. Jänner 1994. Er führte zu den einzelnen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes Folgendes aus:

Zu Tz. 14:

Er habe von vornherein bestritten, dass es sich um eine Vermögensaufstellung handle. Er habe wiederholt betont, dies könnte eine prognostizierte Annahme über die mögliche Finanzierung seines Hausbaues sein, wobei in dieser Aufstellung irrtümlich Klientengelder erfasst worden seien. Er habe auch angegeben, dass es sich um gefälligkeitshalber für Bekannte und/oder Klienten in deren Auftrag angelegte Gelder gehandelt habe. Die S 500.000,-- beträfen seinen Onkel. Er könne im Zuge des Berufungsverfahrens mündlich erläutern und belegen, dass es sich um eine Treuhandanlage gehandelt habe. Die unter Volksbank angeführten Positionen seien selbst von der Finanz bei persönlicher Erhebung vor Ort nicht gefunden worden, weil es sie nicht gegeben habe.

Zu Tz. 15:

Diese Ausführungen seien größtenteils falsch. Um unnütze Wiederholungen bereits mehrfach abgegebener Stellungnahmen zu vermeiden, gebe er die Baukosten und deren Finanzierung definitiv wie folgt bekannt: Baukosten insgesamt S 4,013.470,--.

Finanzierung: FA Gutschriften aus erhöhter FB S 88.170,--, Erbschaftserlöse S 846.622,--, Ersparnisse bzw. aus laufendem Einkommen S 152.187,--, Verkaufserlös Eigentumswohnung bar S 1,518.459,--, Darlehen (BSK, LWBF) S 1,318.032,--, Lf. Kredit BKS S 90.000,--, insgesamt daher S 4,013.470,--. In einer möglichen Berufungsverhandlung sei er bereit und in der Lage, seine Angaben unter Beweis zu stellen und zu belegen.

Zu Tz. 18.2.:

Mit Bescheid vom 31. Oktober 1990 habe der Magistrat der Stadt Graz sein Ansuchen um eine Betriebsstätte seines bis dahin ausschließlich in Bregenz bestehenden Immobilienmaklergewerbes bewilligt. Bis Juli 1991 sei er jedoch de facto wegen seiner Unterrichtstätigkeit fast ausschließlich in Bregenz gewesen. Die Geschäfte in Graz, beinhaltend Vorbesprechungen, Vorbereitungen bis hin zum Abschluss, seien bis Herbst 1991 von Frau Mag. Karin H., die auch eine p.m. Konzessionspacht in Höhe von S 2.500,-- netto entrichtet habe, durchgeführt worden. Diese Vorgangsweise sei insbesonders aus gewerberechtlichen Gründen gewählt worden, weil Frau Mag. H. damals wie heute nicht im Besitz einer Immobilienmaklerkonzession sei. Die Umsätze und Gewinne in dieser Zeit seien daher ausschließlich Frau Mag. H. zugeflossen, die diese auch ordnungsgemäß versteuert habe.

Zu Tz. 31:

Das Finanzamt Bregenz habe über Jahre die Notwendigkeit der Mitarbeit als richtig anerkannt und auch

bescheidmäßig bestätigt. Er sei seit 1976 mit einer durchschnittlichen Lehrverpflichtung von ca. 25 Wochenstunden in Bregenz tätig. Seine Unterrichtsstunden seien vorwiegend auf die Vormittage und zwei bis drei in die Abende gefallen. Die Nachmittage seien jeweils ausgefüllt gewesen mit Objektbesichtigungen sowie Besprechungen im Büro, bei Kunden, Banken und Versicherungen. Es liege auf der Hand, dass ein "jemand" ihn während seiner durch den Unterricht und durch Auswärtstermine bedingten Büroabsenzen dort habe vertreten müssen. Naheliegenderweise sei dieser "jemand" seine Ehefrau gewesen. Als Nachweis für den Bestand eines Dienstverhältnisses und die daraus als Betriebsausgaben zu wertenden Gehaltszahlungen verweise er auf die durch das Finanzamt Bregenz und die Vorarlberger Gebietskrankenkasse regelmäßig durchgeführten Lohnsteuer- bzw. Beitragsprüfungen, die jeweils zu keinen Beanstandungen geführt hätten. Die zwischenzeitlichen Unterbrechungen habe es immer dann gegeben, wenn er das Geschäft in der schlechten Zeit nicht intensiv betrieben habe.

Das Finanzamt wies - nach einem Vorhalt - mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 1995 die Berufung als unbegründet ab. Es führte dazu Folgendes aus:

Zu Tz. 14 (ungeklärter Vermögenszuwachs):

Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe in einem zivilgerichtlichen Verfahren wiederholt eine "handschriftliche Aufstellung" erwähnt, die für den Zeitpunkt vor einer Chinareise im Jahr 1987 die vorhandenen Barmittel des Beschwerdeführers dargestellt habe. Diese Aufstellung sei dem Finanzamt zugekommen. Sie umfasse Kontonummern verschiedener Bankinstitute, daneben in Klammer gesetzte Buchstaben sowie dreistellige Zahlenangaben mit Apostroph. Dem Beschwerdeführer sei mehrfach die Möglichkeit geboten worden, Inhalt und Zweck der - offenbar von ihm selbst verfassten - Notizen näher zu erläutern. Zunächst habe der Beschwerdeführer dazu angegeben, der "kopierte Schmierzettel" entspreche nicht den Tatsachen, er wisse nicht, was die Angaben bedeuten und könne sie auch nicht erläutern. Auf einem weiteren Vorhalt hin habe er nicht geantwortet. Nach Wiederholung des Vorhaltes habe er durch seinen Vertreter erklärt, die Positionen 1 und 2 beträfen seine Person. Die folgenden Positionen kenne er nicht, er habe keine Unterlagen und es könnte sein, dass es sich dabei um gefälligkeitshalber für Bekannte/Klienten in deren Auftrag angelegte Gelder handle. In der Berufung habe er dazu ausgeführt, es könne sich um "prognostizierte Annahmen über die mögliche Finanzierung des Hausbaues" handeln, wobei in der Aufstellung irrtümlich Klientengelder erfasst worden seien. Zu der völlig widersprüchlichen Darstellung sei der Beschwerdeführer daher nochmals befragt worden. Hiebei habe sich herausgestellt, dass er entgegen seinen Behauptungen nicht einmal ansatzweise in der Lage sei, konkrete Namen oder Geschäftsfälle in Bezug auf seine angebliche Fremdgeldverwaltung zu benennen.

Dem gegenüber habe die Ehefrau des Beschwerdeführers von Anfang an eine klare und logische Darstellung des Inhaltes und Zweckes des Schmierzettels gegeben: Der Beschwerdeführer habe vor Antritt einer Chinareise im Jahr 1987 sein Vermögen wie auch seine Schulden aufgezeichnet und ihr die Aufzeichnung aus Sicherheitsgründen übergeben. Seine Ehefrau sei in der Lage gewesen, das für die einzelnen Sparbücher gewählte Losungswort zu nennen und die "Klammerbegriffe" zu erklären, diese sollten zur Auffindung der Sparbücher und Polizzen in bestimmten Ordnern dienen.

Bei diesen Aussagen handle es sich keinesfalls um bloße Verleumdungen im Scheidungsverfahren. Dies ergebe sich auch aus den übrigen Ergebnissen des Beweisverfahrens. Hinsichtlich des in der Aufstellung enthaltenen Sparbuches "BTV 831071052 Büro (A-E) 210' " hätten die Kontoauszüge seitens der Finanzstrafbehörde eingesehen werden können. Es stehe diesbezüglich fest, dass das Konto am 9. Jänner 1987 vom Beschwerdeführer eröffnet worden sei und am 21. Juli 1987 einen Einlagenstand von S 210.000,-- aufgewiesen habe. Ähnliches gelte für das Konto C. Der Beschwerdeführer habe sich außerdem trotz Vorhaltes niemals zu seinen auf Diskette gespeicherten Angaben geäußert, wonach er im Zusammenhang mit einem bereits anhängigen Zivilverfahren festgehalten habe, "bezeichnend ist die Tatsache, dass eine 1987 übergebene Vermögensaufstellung, die nur für den Ablebensfall gedacht war, zum Scheidungsprozess wieder aufgetaucht ist ...".

Zu Tz. 15, Finanzierung Hausbau:

Der Beschwerdeführer sei trotz vierer Vorhalte nicht in der Lage gewesen, die Errichtungskosten in nachvollziehbarer Form darzustellen. Der in der Berufung angebotene Erklärungsansatz wäre auch grundsätzlich zu übernehmen, lägen nicht Beweismittel vor, die eine andere Betrachtungsweise als zutreffend erscheinen ließen:

Der für die Eigentumswohnung vereinbarte Kaufpreis in Höhe von S 1,875.000,-- sei zunächst nicht in voller Höhe zugeflossen; am Tage der Vertragsunterfertigung (30. Juni 1989) seien nur S 290.000,-- fällig gewesen; der Restkaufpreis von S 1,585.000,-- sollte erst am Tage der Übergabe des Objektes bezahlt werden. Somit sei noch nicht einwandfrei belegt, dass tatsächlich der Gesamtbetrag von S 1,875.000,-- für den in der Zeit zwischen September 1988 und November 1990 stattgefundenen Hausbau Verwendung gefunden habe. Gegen eine derartige Annahme spreche vor allem eine 5 1/2 Seiten umfassende, mit der Bezeichnung "Bau" betitelte Übersicht (OZ 94), die - jeweils in einer Zeile - Datums- und Schillingbetragsangaben sowie den jeweiligen Empfänger des Betrages beinhalte. Der Behauptung des Beschwerdeführers, hiebei handle es sich um eine Aufstellung prognostizierter Summen, welche als Höchstbetrag hätten erreicht werden dürfen, sei kein Glauben zu schenken. Es sei nämlich völlig unverständlich, wie in einer Prognose tag- und schillinggenaue Angaben gemacht werden könnten und weshalb der jeweilige Empfänger der Beträge im Vorhinein bereits feststehen sollte. Abgesehen davon sei die Betriebsprüfung in der Lage gewesen, einen großen Teil der dort angeführten Beträge - insgesamt rund S 1,800.000,-- - dem tatsächlichen Geldverkehr des Beschwerdeführers zuzuordnen. Und nicht zuletzt befinde sich auf Blatt vier der Übersicht unter dem Hinweis "Finanzierung" eine - wenn auch knappe - Zusammenfassung betreffend die Aufbringung der erforderlichen Mittel. Daneben seien neben den zur Verfügung gestandenen Fremdmitteln auch die Beträge aus dem Wohnungsverkauf enthalten und zwar unter der Bezeichnung "290' Wohnungs RL" und "528' Wohnungsvkf.". Über die immer wieder erwähnten Erbschaftserlöse gebe die Aufstellung keinen Aufschluss.

Es sei daher der Schluss zu ziehen, dass die tatsächlichen Bauaufwendungen exakt mit S 4,377.755,-- wiedergegeben worden seien und dafür nachvollziehbare Zahlungen von S 1,805.189,-- und Erlöse aus der Eigentumswohnung von S 818.000,-- aufgewendet worden seien, sodass ein Betrag von S 1,754.566,-- unaufgeklärt bleibe.

Zu Tz. 18.2.:

"Hätte der Beschwerdeführer in der Rechnung vom 1. Juli 1991 unter seinem Namen und seiner Anschrift den Steuerbetrag in Höhe von S 54.072,-- gesondert ausgewiesen, obwohl er die dort angeführte Vermittlungsleistung nicht erbracht habe", schulde er diesen Betrag nach § 11 Abs. 14 UStG 1972. Es sei allerdings nicht nur die Rechnung unter dem Namen des Beschwerdeführers gelegt worden, sondern es sei auch der Rechnungsbetrag auf ein Konto des Beschwerdeführers geflossen.

Tz. 31 Beschäftigung der Ehegattin:

Der Beschwerdeführer habe schriftlich dargelegt, er habe seine Ehefrau seit 1980 als Angestellte im Immobilienbüro geführt, "damit sie ihren luxuriösen Hang zur modischen Bekleidung und Kosmetik mit diesem zusätzlichen Taschengeld finanzieren konnte". Damit werde das wahre Motiv der seinerzeitigen Beschäftigung deutlich, welches ganz offensichtlich nicht darin bestanden habe, eine Dienstnehmerin aus dringenden wirtschaftlichen Bedürfnissen aufzunehmen, sondern vielmehr darin, einem unterhaltsberechtigten Angehörigen größere Zuwendungen steuerschonend zuteil werden zu lassen.

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag. In einem weiteren Schreiben vom 4. Dezember 2002 führte er in einer Vorbemerkung aus, es handle sich um einen sogenannten Rosenkrieg zwischen den damaligen Ehegatten Gertraud und Erwin K. Die Behauptungen seiner ehemaligen Ehefrau über die Vermögenslage und die Angaben über Vermögenswerte seien unrichtig und sie sei wegen falscher Zeugenaussage verurteilt worden. Der Beschwerdeführer verfüge nunmehr auch über die entsprechenden Unterlagen, um die Vorhalte betreffend Vermögenszuwachs und Hausfinanzierung zu beantworten und zu belegen. Er sei jedoch der Meinung gewesen, dass dies erst bei der mündlichen Verhandlung notwendig sei.

Weiters führte er im Einzelnen aus wie folgt:

Zu Tz. 14 Vermögenszuwachs:

Die sogenannte Vermögensaufstellung sei in Wirklichkeit ein Schmierzettel, worauf zwar der Vermerk über die Konten CA und BTV mit insgesamt S 211.298,15 stimme, jedoch die Behauptung des Finanzamtes, dass die Sparbücher bei der VB 25471 mit angeblich S 320.000,-- und VB 14893 mit S 400.000,-- existiert hätten, falsch sei. Bei der Position BTV 2311 ... / S 500.000,-- handle es sich um ein Treuhandkonto veranlagter Wertpapiere für den Taufpaten. Als Beweis sei ein

entsprechender Schriftverkehr vorhanden, der übrigens in den anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Ordnern enthalten gewesen, aber offensichtlich übersehen worden sei. Ein unerklärter Vermögenszuwachs bestehe daher nicht.

Zu Tz. 15 Finanzierung Hausbau:

Mangels Unterlagen - die wegen eines unerlaubten Einstiegs der ehemaligen Ehefrau abhanden gekommen seien - habe er nie genaue Angaben zum Hausbau machen können. Irgendwann 1994 nach Abschluss des Scheidungsverfahrens habe der Beschwerdeführer ein Päckchen mit unbekanntem Absender aus Vorarlberg bekommen, das die Hausbelege enthalten habe. Auf Grund der Rechnungen und Additionsstreifen ergebe sich für das Haus ein Gesamtbetrag von S 4,019.450,71.

Die Finanzierung sei folgendermaßen erfolgt: Wohnungsverkauf S 1,518.458,70, zugeflossen am 30. Juni 1989 S 290.000,--, am 4. Juli 1989 S 1,250.000,-- und am 23. Jänner 1990 S 335.000,-- abzüglich aushaftendes Darlehen S 356.541,30; Darlehen Wüstenrot S 1,319.032,--, Erbschaftserlöse S 887.873,32, FA Gutschriften aus erhöhter FB S 88.170,--, Kredit BKS S 90.000,-- sowie Ersparnisse aus laufenden Einkommen S 115.916,79.

Damit sei die vorgenommene Zuschätzung für die Jahre 1984 bis

1990 ersatzlos zurückzunehmen.

Zu Tz. 18.2.:

Frau Mag. Karin H. habe im Jahre 1990 und 1991 selbständig Aufträge aquiriert, Immobilienobjekte besichtigt, mit potenziellen Käufern verhandelt und im gegenständlichen Fall glaublich mit "R.- K." Verkaufsverhandlungen abgeschlossen. Sie habe aber keine Konzession gehabt, daher habe sie Konzessionspacht an den Beschwerdeführer bezahlt. Bei Fachfragen bzw. Problemen sei dies mit dem Beschwerdeführer telefonisch oder bei gelegentlichen Treffen erörtert worden. Der Beschwerdeführer selbst sei bis Juli 1991 in Bregenz beschäftigt gewesen und sei erst im Laufe des Monats Juli 1991 von Bregenz nach Graz umgezogen.

Zu Tz. 31 Dienstverhältnis der Ehefrau:

Die Ehefrau habe sehr wohl Telefondienste, Büroarbeiten und Objektbesichtigungen durchgeführt. Sie habe auch im Büro anwesend sein müssen.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde über die Berufung dahingehend entschieden, dass die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Jahre 1984 bis 1990 sowie die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 1992 als unbegründet abgewiesen, während der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1984 bis 1990 teilweise Folge gegeben wurde. In der Begründung hat sie zunächst das Verwaltungsgeschehen dargestellt und sodann zu den strittigen Punkten im Einzelnen Folgendes ausgeführt:

Zurechnung unaufgeklärter Geldmittel (1984 bis 1990):

Stelle die Abgabenbehörde fest, dass ein von ihr ermittelter Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige nicht aufzuklären vermöge, weder aus dem erklärten Einkommen, noch aus sonstigen, glaubhaft gemachten Mitteln herrühren könne, sei sie ermächtigt, den Umsatz und den Gewinn zu schätzen. Gegenstand der vom Finanzamt vorgenommenen Vermögenszuschätzung seien die angesparten Mittel bei der VB-Bank Konto Nr. 254ff und Konto Nr. 148ff in Höhe von S 320.000,-- und S 400.000,-- sowie die Geldmittel bei der EVB BTV, Konto Nr. 231ff in Höhe von S 500.000,-- gewesen. Ob bzw. inwieweit der Herkunft nach unklare Geldmittel aus verschwiegenen Quellen stammen könnten, lasse sich nach einer Vermögensdeckungsrechnung hinterfragen, bei der mehrere Einkommensperioden zusammengefasst und die erklärten Einkünfte einer allgemeinen Gesamt-Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung unterzogen würden. Den Arbeitsunterlagen des Betriebsprüfers könne dazu eine Darstellung hinsichtlich der Jahre 1985 bis 1991 entnommen werden. Diese Darstellung sei jedoch dem Beschwerdeführer nie vorgehalten worden. Das Finanzamt sei so vorgegangen, dass anteilsmäßig in den Jahren 1984 bis 1990 jeweils ein Betrag von S 230.000,-- dem Beschwerdeführer unsaldiert zugerechnet worden sei. Der Prüfer habe das Streitjahr 1984 in diese Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung nicht einbezogen. Im Rahmen des Berufungsverfahrens habe der Beschwerdeführer gegen die Ansätze der Vermögensdeckungsrechnung mit Ausnahme

der Frage der Lebenshaltungskosten und der Erbschaftsmittel keine Einwendungen erhoben. Nach Auffassung des Beschwerdeführers seien die Lebenshaltungskosten von S 320.000,-- jährlich überhöht. Diese Kosten hätten sich auf durchschnittlich S 18.500,-- bis S 19.000,--

monatlich belaufen. Diese Auffassung des Beschwerdeführer stehe mit der Schätzung von Lebenshaltungskosten durch den Prüfer im Einklang. Der Prüfer habe eine Summe von S 18.000,-- pro Monat veranschlagt. Eine Abweichung bestehe jedoch in Bezug auf Kosten für übliche Familienurlaube. Diese habe der Prüfer mit einem Jahresbetrag von S 100.000,-- geschätzt. Aus den Aufzeichnungen des Prüfers ergebe sich z.B. ein Sommerurlaub im Jahr 1986 in Höhe von S 45.000,-- (Kreta, 4 Personen). Aus der Aktenlage seien Auslandsaufenthalte in Italien (1984), der Türkei (1985) in Spanien (1990) und in den USA (1990) enthalten. Auch die Chinareise des Beschwerdeführers im Jahr 1987 in einer Dauer von drei bis vier Wochen habe entsprechende Kosten verursacht. Es seien daher zur monatlichen Kostenschätzung von rund S 18.500,-- ein jährlicher Betrag von S 40.000,-- für Urlaube, den Lebensführungskosten hinzuzurechnen, sodass sich diese mit jährlich S 262.000,-- ergäben. Weiters seien bei der Vermögensdeckungsrechnung die Familienbeihilfen für das Jahr 1984, 1985, 1989 und 1990 sowie die außergewöhnlichen Belastungen in den Jahren 1986 bis 1990 zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der hinzuzurechnenden Sparguthaben bei der VB-Bank habe der Beschwerdeführer eine auf sein Ersuchen hin ausgestellte Bestätigung vorgelegt, wonach von der Bank die Sparbücher mit den genannten Nummern "nicht (VB) bankkonform" seien. Bei dieser Auskunft bleibe allerdings offen, ob es sich hier lediglich um einen Formfehler bei den Kontenbezeichnungen gehandelt habe. Das in der Sache ausweichend formulierte Antwortschreiben bedeute für sich noch keinen Entlastungsbeweis, weil damit die Eintragungen im Schmierzettel "Spb VB 254ff ... 320' " und "Spb VB 148ff ... 400' " dadurch nicht aus der Welt geschafft würden. Es sei auch zu bedenken, dass die vom Beschwerdeführer anlässlich seiner Fernostreise für den Ablebensfall erstellte Übersicht - dem Ernst einer derartigen Überlegung angemessen - mit Sicherheit keine Fiktionen enthalten habe, sondern vielmehr mit jenem Mindestmaß an Sorgfalt angefertigt worden sein müsse, dass der früheren Ehefrau im Anlassfall eine Orientierung erlaubt hätte. Dass der Beschwerdeführer mit diesen Mitteln nichts zu tun gehabt haben möchte, widerspreche auch seinen eigenen Anmerkungen in der Baukostenübersicht, worin unter der Bezeichnung "120' VB, 207' VB" sowie "500' VB" von ihm gleichfalls Finanzierungsmittel - diese sogar in annähernder Höhe mit den strittigen Guthaben und denselben Buchstabenkürzeln - verzeichnet worden seien. Der unsubstanziierte Hinweis auf veranlagte Gelder für "Klienten" bzw. "Bekannte", über die es keinerlei Unterlagen gebe, sei unglaubwürdig. Der Beschwerdeführer habe dazu keine geschäfts- oder personenbezogene Auskünfte gegeben.

Der Beschwerdeführer behaupte, bei dem Betrag von S 500.000,-- bei der EVB BTV Konto Nr. 231ff handle es sich um ein Treuhandkonto des Taufpaten (Onkel). Ein solches Treuhandkonto für veranlagte Wertpapiere sei nach den für den Zeitraum 1987 bis 1990 vorgelegten Schreiben des Beschwerdeführers an den Taufpaten zwar denkmöglich. Kein einziger Brief enthalte jedoch einen Hinweis auf eine Kontonummer, sodass ebenso denkmöglich sei, dass dem ein ganz anderes Konto zu Grunde gelegen sei, das mangels Festhaltung im Schmierzettel von der gegenständlichen Streitfrage nie betroffen gewesen sei. Die Glaubwürdigkeit des vom Beschwerdeführer behaupteten verdeckten Treuhandverhältnisses werde noch an Hand der Nachvollziehbarkeit im Innen- und im Außenverhältnis untersucht. Bezogen auf das Innenverhältnis beantworteten die Briefe des Beschwerdeführers an den Taufpaten (Onkel) diese Frage nicht, weil damit korrespondierende Gegenstücke, sei es in Form von Schreiben an den Beschwerdeführer oder in Form anderer Unterlagen zur Gänze fehlten. Auch wenn der Umstand, dass der Taufpate des Beschwerdeführers im Jahr 1990, also vor der 1993 durchgeführten Betriebsprüfung, verstorben sei, nicht dazu führen könne, dass dem Vorbringen des Beschwerdeführers aus den Gründen einer nicht mehr möglichen Nachprüfbarkeit jede Glaubwürdigkeit abzusprechen sei, erscheine es im Lichte der freien Beweiswürdigung fraglich, dass der Beschwerdeführer für den Taufpaten über einen mehrjährigen Zeitraum Gelder verwaltet haben wolle, und er dafür überhaupt keine Schriftstücke des Taufpaten an ihn vorweisen könne, die darauf Bezug nähmen oder die die im Postweg angekündigten Geldübermittlungen bestätigen würden. Damit gingen die vorgelegten Schreiben aber ins Leere. Nicht erklärbar sei auch, weshalb der Beschwerdeführer über dieses Treuhandverhältnis, das nach der nunmehrigen Behauptung zumindest vier Jahre lang bestanden haben müsse, trotz wiederholter Befragung zu dieser Position des Schmierzettels überhaupt nichts anzugeben gewusst habe. Erst in seiner Berufung habe er sich an seinen Taufpaten erstmals erinnert.

Bezogen auf die Erkennbarkeit im Außenverhältnis sei die behauptete Treuhandvereinbarung ebenfalls fraglich. Für

verdeckte Treuhandbeziehungen werde gefordert, dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend in Erscheinung träten und diese wie andere für die Abgabenfestsetzung bedeutsame Umstände gemäß §§ 120, 121 BAO dem Finanzamt binnen Monatsfrist anzuzeigen seien. Werde aber wie hier das behauptete Rechtsverhältnis erst im Nachhinein, mehr als drei Jahre nach dem Tod des Taufpaten, bekannt gegeben, eigne sich eine derartige Anzeige nicht als Beweis. Es sei auch unverständlich, weshalb das zuständige Verlassenschaftsgericht vom Beschwerdeführer als angeblichem Treuhänder nach dem Ableben des Taufpaten (13. August 1990) über die Gelder des Erblassers, die als Aktiva in den Nachlass fallen würden, nicht benachrichtigt worden sei. Der Beschwerdeführer habe nach seinen Behauptungen dieses Geld einige Wochen nach dem Begräbnis des Onkels gegen handschriftliche Bestätigung einem nach der Aktenlage nicht identifizierbaren italienischen Adressaten überlassen. Hiezu habe er behauptet, dass der Taufpate für den Fall, "dass ihm etwas passiere", seinerzeit angekündigt habe, dass sich beim Beschwerdeführer "jemand melden werde", dem er das Geld aushändigen solle. Dies habe der Beschwerdeführer nach seiner Behauptung ohne weiteres Hinterfragen auch so befolgt. Diesen Behauptungen des Beschwerdeführers könne nicht gefolgt werden.

Hinsichtlich der finanziellen Bedeckung des Hausbaues sei nach der seinerzeit beschlagnahmten Baukostenaufstellung von einer Gesamtsumme von S 4,377.755,-- auszugehen. Der Beschwerdeführer habe diese Kostenaufstellung als "Bau" betitelt und mit exakten Datumsangaben versehen. Für eine solche Kostenaufstellung spreche schon auf Grund der Zeitnähe zum damaligen Geschehen die Vermutung der sachlichen Genauigkeit. Dieser Kostenaufstellung sei eine größere Wahrscheinlichkeit beizumessen als den später ohne nähere Erläuterung erfolgten Betragsberichtigungen auf S 4,013.470,-- (Berufung) bzw. S 4,019.450,71 (Berufungsergänzung). Auch das einheitliche Erscheinungsbild dieser Kostenaufgliederung mache keinen anderen Zusammenhang als mit dem Hausbau nachvollziehbar. Zum Einwand, es habe sich dabei bloß um prognostizierte Beträge gehandelt, sei in Abrundung des in der Berufungsvorentscheidung schon Gesagten noch zu erwidern, dass in dieser Aufstellung mehrere Beträge als tatsächliche Zahlungen, etwa in Form von Vorauszahlungen oder mittels Überweisung deklariert seien. Die in objektiver Betrachtung sinnlos anmutende Vorgangsweise, in einer Prognose künftige bzw. erst geplante Zahlungen chronologisch und auf den Tag genau unter konkreter Benennung der Zahlungsempfänger anzuführen, habe der Beschwerdeführer im gesamten Berufungsverfahren nicht aufzuklären oder annähernd verständlich zu machen vermocht.

Zur Frage der Baukostendeckung durch Wohnungsverkaufserlöse und Erbschaften habe der Beschwerdeführer Unterlagen nachgereicht. In dem an den Beschwerdeführer gerichteten Schreiben vom 15. April 1994 bestätige Dr. Egon R., beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, dass der Kaufpreis für die treuhändisch veräußerte Eigentumswohnung (insgesamt S 1,875.000,--) mit einem Teilbetrag von S 290.000,-- am 30. Juni 1989 fällig gewesen sei und der Restkaufpreis abweichend vom zunächst vereinbarten Zahlungsvorgang in weiteren Teilbeträgen am 4. Juli 1989 in Höhe von S 1,250.000,-- und am 23. Jänner 1990 in Höhe von S 335.000,-- zur Auszahlung gekommen sei. Davon sei nach Abzug aushaftender Darlehen für den Hausbau S 1,518.458,70 verblieben. Bei diesem Schreiben, zu dem Zahlungsüberweisungen fehlten, sei in Würdigung der Gesamtsituation unverständlich, weshalb der Beschwerdeführer das Schreiben dem Finanzamt nicht schon im Jahr 1994, also vor der Erlassung der Berufungsentscheidung übermittelt habe. Dass der Beschwerdeführer die Begründung der Berufungsentscheidung, die auf die vertraglich vereinbarten Zahlungsmodalitäten abgestellt habe, noch nicht gekannt habe, beseitige die Zweifel darüber nicht, weil dieses Schreiben als Bestätigung für den Beschwerdeführer keinen vernünftigen Sinn ergebe. Dies deshalb, weil das Zurückhalten einer zur Klärung der strittigen Sachlage eingeholten Bestätigung gegenüber dem Finanzamt im laufenden Rechtsmittelverfahren schon in sich widersprüchlich sei, und darin auch eine Angelegenheit dargelegt werde, über die der Beschwerdeführer selbst eine genau Sachkenntnis gehabt habe und einen Beweis darüber schon längst hätte antreten können. Die ohne Belege vorgewiesene Bestätigung erscheine in ihrem Aussagewert somit zweifelhaft, weil darin die Detailfrage eines bestimmten Sachverhaltes geradezu in Vorwegnahme der vom Finanzamt ein Jahr später getroffenen Würdigung behandelt werde, sich der Beschwerdeführer aber jeglicher Auskünfte darüber trotz eigener, unmittelbarer Sachkenntnis und trotz an ihn ergangenen Ergänzungsaufträge enthalten habe. Es sei jedenfalls nicht nachvollziehbar, weshalb der Beschwerdeführer zu diesem Beweisthema im Prüfungsverfahren jeden Hinweis darauf habe vermissen lassen, dass der Gesamtkaufpreis abweichend von den Vereinbarungen im Kaufvertrag entrichtet worden sein solle, noch dazu, wenn dies über sein diesbezügliches Ersuchen im Zusammenhang mit der Finanzierung seines Einfamilienhauses erfolgt sei. Da der Beschwerdeführer auch mit der Berufungsergänzung lediglich die Bestätigung über die Teilentrichtung eines Betrages von S 290.000,-

- vorweise, sei der Zufluss des Kaufpreises im streitgegenständlichen Zeitraum in der vom Beschwerdeführer dargestellten Höhe mangels entsprechender Einzahlungs- oder Überweisungsbelege nicht plausibel.

Unter dem Titel Erbschaftserlöse habe der Beschwerdeführer Beträge über S 887.873,-- durch Überweisungsbelege und den Verkauf eines Grundstückes nachvollziehbar dokumentiert. Auch wenn diese Beträge in der beschlagnahmten Baukostenaufstellung nicht ausdrücklich vorgekommen seien, hindere dies nicht deren Eignung zur Kostenabdeckung. Es sei davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer im gegenständlichen Zeitraum Geldmittel in dieser Höhe tatsächlich zur Verfügung gestanden seien.

Ausgehend von der Baukostensumme von S 4,377.755,-- ergebe sich eine Bedeckung von S 3,203.075,-- (Wohnungserlös S 818.000,-- , Wohnbaudarlehen S 1,319.032,--, Erbschaftserlöse S 887.873,--, Gutschrift aus Familienbeihilfen S 88.170,--, BKS-Kredite S 90.000,--) und eine Fehlbedeckung in Höhe von rund S 1,174.000,-- . Dieser Fehlbetrag gehe in den dem Beschwerdeführer zugeordneten Sparguthaben von insgesamt S 1,220.000,-- zur Gänze auf. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass diese Mittel ebenfalls in den Hausbau geflossen seien bzw. jedenfalls dafür haben verwendet werden können. Der Betrag von S 1,220.000,-- stelle zugleich das verbleibende Zuwachsergebnis dar.

Für die Frage der Vermögensdeckung und des Ausmaßes der Hinzurechnung sei zu untersuchen ob bzw. inwieweit das Verfahrensergebnis im Gesamtbild eine Unterdeckung der vom Beschwerdeführer nicht aufgeklärten Geldmittel aufzeige, die zur Schätzung Anlass gebe. Das Ansparen des Betrages von S 1,220.000,--

sei zeitlich nicht eindeutig zuzuordnen. Diesbezüglich stehe lediglich das Jahr im Zusammenhang mit der Chinareise des Beschwerdeführers (1987) auf Grund des Schmierzettels fest. Es werde daher der Vermögenszuwachs auf Grund der bis zum Jahr 1987 vorhanden gewesenen Mittel von S 1,220.000,-- für den Zeitraum 1984 bis 1987 anteilig mit jeweils S 305.000,-- angesetzt. Aus der Vermögensdeckungsrechnung des Prüfers gehe eine Unterdeckung, der zufolge der Beschwerdeführer keine Geldmittel in Zuwachshöhe angespart haben könne, nur für die Jahre 1984 bis 1987 hervor. Ab dem Jahr 1988 lägen nicht saldierbare Einnahmenüberschüsse vor. Eine Schätzungsberechtigung aus dem Grund eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses sei zufolge § 184 BAO somit nur für den erstgenannten Zeitraum gegeben. Demnach seien die aus dem Gewerbebetrieb erzielten Ergebnisse für 1984 und 1985 anteilsmäßig um jeweils S 305.000,-- bzw. für die Jahre 1986 und 1987 um die Beträge von S 246.000,-- bzw. S 229.000,-- zu erhöhen. Von einer Hinzurechnung für die Jahre 1988 bis 1990 sei Abstand zu nehmen. Insoweit sei der Berufung Folge zu geben gewesen.

Zurechnung Vermittlungsprovision 1991:

Eine Unternehmereigenschaft der Mag. Karin H. im Zusammenhang mit der Vermittlungsprovision 1991 sei aus den Angaben des Beschwerdeführers nicht nachvollziehbar. Weder das Führen von Vorbesprechungen oder Vorbereitungen bis hin zum Abschluss von Immobiliengeschäften könne etwas daran ändern, dass der für 1991 in Rede stehende Vorgang unter dem Namen des Beschwerdeführers abgewickelt bzw. die Rechnung auf seinen Namen ausgestellt worden sei. Ein im Vorfeld der streitgegenständlichen Vermittlungsprovision an den Liegenschaftsverkäufer gerichtetes Schreiben vom 19. April 1991 zeige die eigene persönliche Vermittlungsleistung des Beschwerdeführers eindeutig auf. Es gebe keinen Grund zur Annahme dazu, dass der Beschwerdeführer bei der von ihm in Rechnung gestellten Geschäftsvermittlung dennoch anders aufgetreten sei. Bei dieser Sach- und Rechtslage sei der Erfassung der Vermittlungsprovision beim Beschwerdeführer, die im Übrigen auch auf sein Konto eingezahlt worden sei, nicht entgegenzutreten.

Mitarbeit der Ehegattin 1984 bis 1991:

Gemäß § 90 ABGB treffe die Ehegatten eine Beistandspflicht. Dazu gehöre auch die Mitwirkung im Erwerb des anderen. Bei geradezu typischen Beispielen familienhafter Mitarbeit wie z.B. Schreibarbeiten, Botengängen, Telefondienst und anderen Hilfsdiensten müsse eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können. Die bloße Tatsache, dass eine den Haushalt führende Ehegattin im Betrieb des Mannes mitarbeite, stelle demnach keinen Beweis für das Vorliegen eines Dienstvertragsverhältnisses dar. Bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung sei an Hand besonderer Kriterien zu klären, ob hiefür eine private oder betriebliche Veranlassung ursächlich gewesen sei. Die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen setze voraus, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dienstverträge zwischen Angehörigen könnten, auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden seien, steuerlich nur unter diesen Gesichtspunkten anerkannt werden.

Im vorliegenden Fall habe die Tätigkeit der Ehefrau des Beschwerdeführers im Telefondienst, der Erledigung des Posteinganges und der Durchführung von Objektbesichtigungen mit Interessenten bestanden, wobei sie im Büro auch "hin und wieder" aufgeräumt und die Pflanzen gepflegt habe. Konkretisierend habe die Gattin ausgeführt, dass sie den Telefondienst halbtägig oder stundenweise übernommen sowie die eingehende Post geholt, geöffnet und vorgelegt, aber nicht selbst bearbeitet habe.

Dieser Tätigkeitsbereich entspreche nach seinem Umfang und der zeitlichen Einordnung durchaus dem unter die eheliche Beistandspflicht subsumierbaren Rahmen. Die Mitarbeit müsse persönlich zumutbar und nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sein. Im vorliegenden Fall seien die Telefongespräche in der Wohnung entgegengenommen worden (das Telefon sei von im selben Haus gelegenen Büro auf die Wohnung umgeschaltet gewesen). Das Öffnen und Vorlegen der Post, fallweises Aufräumen und Pflanzenpflege seien für eine familienhafte Mitarbeit typisch. Beim Beschwerdeführer sei eine unterstützende Mitwirkung seiner Ehefrau in Form von Besichtigungen angebotener Objekte mit Kunden während seiner Unterrichtszeit und sonstigen Absenzen für sie nach Alter, Ausbildungsstand und anderen Umständen weder unzumutbar noch nach den Ehegattenverhältnissen unüblich.

Die familienhafte Veranlassung finde auch in der aktenkundigen Angabe des Beschwerdeführers betreffend ein "zusätzliches Taschengeld" für die Privatbedürfnisse seiner Gattin als Grund für das Dienstverhältnis überzeugend Deckung. Das behauptete Dienstverhältnis halte daher einem Fremdvergleich nicht stand.

Die vom Beschwerdeführer beschriebenen Streitigkeiten zwischen ihm und seiner Ehefrau erhärteten die Zweifel darüber, inwieweit seine Ehefrau die betrieblichen Agenden über eine Familienmitarbeit hinaus überhaupt wahrgenommen haben könne. Demnach habe ein gewisser Herr S. der Ehefrau der Beschwerdeführerin im Jahr 1984 ein Auto gekauft sowie Schmuck, Schuhe und Textilien in Hülle und Fülle geschenkt. Sie sei mehrmals ("öfter" bzw. "häufig") pro Woche in der ehelichen Wohnung gewesen, die für den Beschwerdeführer, wenn er unvermutet nach Hause gekommen sei, unzugänglich gewesen sei. Seine Ehefrau sei bei Herrn S. ab dem Jahr 1987 an "mindestens zwei Halbtagen pro Woche später (1988) auch öfter pro Woche" als Verkäuferin beschäftigt gewesen und habe an der Chinareise im Jahr 1987 nicht teilgenommen. Anlässlich einer Aussprache mit seiner Ehefrau habe der Beschwerdeführer vergeblich den Wunsch geäußert, dass Herr S. von der Bildfläche verschwinde und habe er seiner Ehefrau angeboten, dass sie ja auch bei ihm (dem Beschwerdeführer) "tatsächlich mitarbeiten" könne. Im Sommer 1989 habe die ehemalige Ehefrau auch einen gewissen Herrn G. kennen gelernt, wobei dem Beschwerdeführer aufgefallen sei, dass sie "oft wegging", dies "auch während des Tages". Dies stehe mit den Behauptungen, die Ex-Gattin habe ihre Arbeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses verrichtet, in Widerspruch. Dass gegen seine Ehefrau Gesagte schränke deren verfügbaren Zeitrahmen für die in Abwesenheit des Beschwerdeführers zu bewerkstelligenden Tätigkeiten zwangsläufig ein. Das vom Beschwerdeführer bekundete Angebot, die Ehefrau könne auch bei ihm "tatsächlich mitarbeiten" deute auf ein nicht ernst gemeintes Dienstverhältnis hin. Aus den weiteren Aufzeichnungen des Beschwerdeführers ergebe sich nicht der Eindruck eines wechselseitigen Vertrauens. In Gesamtschau dieser Gegebenheiten sei das Bestehen eines fremdüblichen Dienstverhältnisses nicht nachvollziehbar. Der Umstand, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers in den Jahren 1984 bis 1990 noch zusätzlich für ein Versicherungsunternehmen auf Provisionsbasis tätig gewesen sei und auch als freiberufliche Außendienstmitarbeiterin einer Bausparkasse Vermittlungsprovisionen im Rahmen eines Werkvertrages erzielt habe, sowie auf 1987 an mindestens zwei Halbtagen pro Woche (und mehr) einer Tätigkeit als Verkäuferin nachgehen habe können, zeige im Ergebnis ebenfalls nur eine familienhafte Mitarbeit für den Beschwerdeführer auf. Diese Umstände ließen zugleich Zweifel über die Eindeutigkeit und Klarheit des Vertragsinhaltes des strittigen Dienstverhältnis entstehen, weil eine zeitliche und sachliche Grenzziehung zwischen den von der Ehefrau des Beschwerdeführers als seiner Mitarbeiterin zu besorgenden Erledigungen und den für die Bausparkasse und Versicherung ausgeübten Tätigkeiten während seiner Abwesenheit nicht möglich und auch nicht überprüfbar gewesen sein hätten können. Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens sei - losgelöst von den vorstehenden Erörterungen - anzuzweifeln, dass für eine abwesenheitsbedingte Entgegennahme von Telefonaten (meist in der Wohnung), ein Bedienen der Post, fallweises Aufräumen und Pflanzengießen ein "fremder" Dienstnehmer angestellt werde, weil derartige Hilfsdienste zwischen Familienmitgliedern auch außerhalb einer besonderen Bindung geradezu selbstverständlich seien. Ebenso sei zweifelhaft, ob für das

gelegentliche Besichtigen von Immobilien, was von der Ehegattin im Prüfungszeitraum 1984 bis 1991 mit 12 Fällen aufgelistet worden sei, eine Fremdkraft auf Dauer beschäftigt werde. Diese Umstände legten die Überzeugung nahe, dass der Beschwerdeführer ein solches Rechtsverhältnis mit einem fremden Dienstnehmer nicht eingegangen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Erhöhung (Zuschätzung) der aus dem Gewerbebetrieb erzielten Ergebnisse für die Jahre 1984 und 1985 um jeweils S 305.000,-- bzw. für die Jahre 1986 und 1987 um die Beträge von S 246.000,-- bzw. S 229.000,--. Die Annahme der belangten Behörde, es handle sich bei den Sparbüchern bei der Volksbank Vorarlberg in Höhe von S 320.000,-- bzw. S 400.000,-- und dem Fremdgeldkonto "EVB BTV" in Höhe von S 500.000,-- um nicht erklärte Einnahmen, sei das Ergebnis einer unschlüssigen Beweiswürdigung. Es sei nicht nachvollziehbar, dass der Aussage der geschiedenen Ehefrau des Beschwerdeführers, die in erster Instanz wegen falscher Beweisaussage vor einer Verwaltungsbehörde gemäß § 289 StGB gerichtlich verurteilt worden sei (wenngleich in zweiter Instanz aus verfahrensrechtlichen Gründen - Verjährung - freigesprochen), eine überragende Wahrscheinlichkeit zukomme. Demgegenüber habe die belangte Behörde die Bestätigung der Vorarlberger Volksbank, wonach die gegenständlichen Kontonummern nicht existent seien, nicht gewürdigt. Hinsichtlich der S 500.000,-- habe der Beschwerdeführer durch Vorlage seines Schriftverkehrs mit seinem Taufpaten dargelegt, dass es sich um Fremdgeld handle. Schließlich sei nicht nachvollziehbar, warum die belangte Behörde die strittigen Beträgen den Jahren 1984 bis 1987 zuordne. Diese Beträge könnten auch aus den Jahren davor stammen. Die belangte Behörde habe es unterlassen, seine - amtsbekannten - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als HAK-Professor festzustellen, aus denen sich derartige Ersparnisse ergeben könnten.

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 ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO3, § 167 Tz. 10).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann der Beschwerdeführer keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde aufzeigen:

Die belangte Behörde hat zutreffend darauf hingewiesen, dass es im Strafverfahren gegen die geschiedene Ehefrau des Beschwerdeführers um ein Sparbuch gegangen ist, das nicht Gegenstand der erstinstanzlichen Vermögenszurechnung gewesen ist. Abgesehen davon, dass kein Erfahrungssatz des Inhaltes besteht, dass derjenige, der sich in einem Punkt einer Sachverhaltsdarstellung geirrt habe, auch alle anderen Punkte dieser Darstellung nicht richtig wiedergeben könne, nicht besteht (vgl. hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 2001, 95/08/0285, m. w.N.), ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde auf Grund des Zweckes der Anfertigung dieses Schmierzettels durch den Beschwerdeführer vom Bestand dieser Sparbücher ausgegangen ist. Sie hat entgegen der Ausführungen in der Beschwerde auch ausführlich dargetan, warum sie den vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreiben der Bank nicht den Inhalt zumisst, dass diese Sparbücher nicht existiert hätten. Der neuerliche Hinweis des Beschwerdeführers, dass es sich bei den S 500.000,-- um Fremdgeld (Taufpaten) gehandelt habe, kann keine Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde erwecken. Sie hat alle Einwendungen des Beschwerdeführers berücksichtigt und sich damit eingehend und umfassend auseinander gesetzt.

Auch der Hinweis in der Beschwerde, dass der zugerechnete Geldbetrag auch aus Ersparnissen aus den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit vor 1984 herrühren könnte, zeigt keine Unschlüssigkeit des Vorganges der belangten Behörde auf. Sie konnte sich darauf stützen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des Verfahrens wiederholt aufgefordert wurde, nachvollziehbare Erklärungen zu diesen Geldmitteln anzugeben. In Beantwortung dieser zahlreichen Vorhalte hat der Beschwerdeführer niemals dargetan, dass es sich um Ersparnisse aus Perioden vor den Streitjahren handeln könnte. Auf Grund der unzulänglichen Vorbringen des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde zutreffend in einem mängelfreien Verfahren einen Vermögenszuwachs feststellen können, den der Beschwerdeführer nicht aufklären konnte. Diesfalls ist aber die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Die Zuordnung der Einkünfte an die Jahre 1984 bis 1987 hat die belangte Behörde auf Grund der angestellten Vermögensdeckungsrechnung ausreichend und

nachvollziehbar begründet. Mit dem Hinweis in der Beschwerde, dass die Vermögensdeckungsrechnung der belangten Behörde für die Jahre 1986 und 1987 keinen Fehlbetrag ausweise, wird übersehen, dass die Schätzung im Wege einer Vermögensdeckungsrechnung darauf abstellt, ob der Vermögenszuwachs betraglich im Einnahmenüberschuss Deckung findet.

Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004,2001/15/0022, m.w.N.).

Einen über diese Geldmittel hinausgehenden Vermögenszuwachs hat die belangte Behörde nicht angenommen. Die belangte Behörde hat zwar hinsichtlich der Baukosten eine Finanzierungslücke festgestellt, sie hat aber daraus keinen weiteren unaufgeklärten Vermögenszuwachs angenommen. Diese angenommene Finanzierungslücke diente auch nicht zur Begründung des unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses auf Grund der Sparguthaben. Die von der belangten Behörde angenommene Finanzierungslücke bei den Baukosten hat somit auf das Ergebnis des angefochtenen Bescheides keinen Einfluss ausgeübt. Selbst wenn es den Ausführungen in der Beschwerde gelänge, eine Unschlüssigkeit der zur Annahme einer Finanzierungslücke führenden Beweiswürdigung der belangten Behörde darzustellen, könnte damit keine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers dargetan werden. Es erübrigt sich daher, auf diese Ausführungen in der Beschwerde einzugehen.

Zur Zurechnung der Vermittlungsprovision 1991 an den Beschwerdeführer wird in der Beschwerde - wie bereits im Verwaltungsverfahren - ausgeführt, dass ausschließlich Frau Mag. Karin H. die Vorbereitungen und Vorbesprechung bis hin zur Abwicklung des Immobiliengeschäftes durchgeführt habe und daher ihr diese Provision wirtschaftlich zuzurechnen sei.

Die belangte Behörde hat auf Grund des vorgelegten Schriftverkehrs festgestellt, dass der Beschwerdeführer selbst die Arbeit erbracht, Rechnung im eigenen Namen gelegt und die Beträge vereinnahmt hat (Zufluss auf sein Konto). Wenn die belangte Behörde auf Grund dieses Schriftverkehrs des Beschwerdeführers der von ihm im Verfahren (also nachträglich aufgestellten Behauptungen), die Vorbereitungen und Vorbesprechungen bis hin zur Abwicklung des Immobiliengeschäftes seien ausschließlich durch Frau Mag. Karin H. erfolgt, keinen Glauben geschenkt hat, kann darin keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung erblickt werden.

Zum Dienstverhältnis der geschiedenen Ehegattin des Beschwerdeführers wird in der Beschwerde ausgeführt, durch die Prüfungen der Vorarlberger Gebietskrankenkasse und auch des Finanzamtes Bregenz sei die Publizität dieses Dienstverhältnisses ausreichend gegeben. Diesen Prüfungshandlungen sei höherer Wahrheitsgehalt beizumessen als den viele Jahre später durchgeführten Erhebungen und Einvernahmen. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit sei festzuhalten, dass auch eine fremdübliche geringfügige Beschäftigung bzw. eine Teilzeitbeschäftigung naturgemäß einen geringfügigen Leistungsumfang zur Grundlage hätten. Der von der belangten Behörde erhobene Leistungsumfang stehe daher im Einklang mit dem dafür bezahlten Entgelt. Wenn die belangte Behörde davon ausgehe, dass in der Gesamtschaft der Gegebenheiten im Prüfungszeitraum das Bestehen eines fremdüblichen Dienstverhältnisses nicht nachvollziehbar sei, sei dem entgegenzusetzen, dass das Scheidungsverfahren erst 1990 begonnen habe. Bis dahin habe jedenfalls von Seiten des Beschwerdeführers die Hoffnung bestanden, die Ehe zu retten.

Auch damit kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen: Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, eine eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa das Erkenntnis vom 26. Jänner 1999, 98/14/0107).

Die belangte Behörde hat die detaillierten Feststellungen auf Grund der vom Beschwerdeführer stammenden Unterlagen getroffen. Dass diese Unterlagen unzutreffend seien, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Auch hat die belangte Behörde auf die übrigen Tätigkeiten der Ehefrau des Beschwerdeführers hingewiesen und daraus den zutreffenden Schluss gezogen, dass bereits in zeitlicher Hinsicht eine Beschäftigung der Ehefrau des Beschwerdeführers im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sei es auch nur in Teilzeit oder unterhalb der Geringfügigkeitsgrenze, zweifelhaft sei. Die Feststellungen der belangten Behörde sind daher als Ergebnis eines mängelfreien Verfahrens und einer schlüssigen Beweiswürdigung anzusehen. Wenn die belangte Behörde ausgehend von diesen Feststellungen vom Fehlen eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes des

Dienstvertrages sowie von einer Fremdunüblichkeit desselben ausgegangen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Überdies hat die belangte Behörde dem Dienstverhältnis die Anerkennung versagt, weil die von der geschiedenen Ehegattin des Beschwerdeführers ausgeübten Tätigkeiten im Rahmen ihrer familienhaften Mitarbeit erfolgten. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Auffassung der belangten Behörde, dass es sich bei den Tätigkeiten wie Reinigungsarbeit, Telefondienst und Botengänge um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. Jänner 1999, 98/14/0107, und vom 24. Juni 1999, 97/15/0070).

Die Beschwerde erweist sich daher zur Gänze als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 8. Februar 2007

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung freie Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150094.X00

Im RIS seit

13.03.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at