

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/5/11 2001/13/0039

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 11.05.2005

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §149;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §250;  
BAO §258;  
BAO §276 Abs1;  
BAO §284 Abs1;  
BAO §92;  
EStG 1988;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde des C S in F, vertreten durch Dr. Johannes Patzak und Dr. Johannes Krauss, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Johannesgasse 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Va) vom 21. Juni 2000, Zl. RV/262- 16/05/98, betreffend u.a. Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der Beschwerdeführer war von November 1989 bis April 1992 Gesellschafter-Geschäftsführer der ein Bordell betreibenden S. & P. GmbH. Am 10. März 1991 kam es im Bordellbetrieb zu einem Schusswechsel mit tödlichem Ausgang, in dessen Gefolge sich der Beschwerdeführer vom 10. März 1991 bis zum 22. Juni 1992 in Untersuchungshaft befand. Am 2. Oktober 1991 wurden sowohl in der Privatwohnung des Beschwerdeführers als auch im Bordellbetrieb Hausdurchsuchungen durchgeführt. Im Zuge dieser Hausdurchsuchungen wurden u.a. eine Lösungsliste des Vortages und ein Gesellschaftsvertrag über die Gründung der im ehemaligen Jugoslawien situierten S. GmbH beschlagnahmt. Weiters wurden private Bankverbindungen festgestellt.

Auf Grund der bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Unterlagen nahm der Prüfer eine Vermögensdeckungsrechnung vor, welche zu ungedeckten Lebenshaltungskosten von rund 1,2 Mio. S (1989), rund 4,6 Mio. S (1990) und rund 240.000 S (1992) führte. Dazu vertraten die Prüfer die Ansicht, die in den Jahren 1989 und 1990 nicht durch Einnahmen gedeckten Ausgaben des Beschwerdeführers würden "Reingewinne aus Zuhälterei und Zimmervermietung" darstellen, während die nicht gedeckten Ausgaben des Jahres 1992 durch den Einnahmenüberhang des Jahres 1991 in Höhe von rund 340.000 S erklärt werden könnten. In den Jahren 1989 bis 1992 habe der Beschwerdeführer zudem seitens der S. & P. GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen erhalten.

Das Finanzamt schloss sich den Prüferfeststellungen an und erließ Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 und 1990, denen Umsätze des Beschwerdeführers aus Zuhälterei zu Grunde gelegt wurden. Einkommensteuerlich kamen zu den bisher vom Beschwerdeführer erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer (1989 und 1990) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von rund 1 Mio. S (1989) und rund 4 Mio. S (1990) sowie in den Jahren 1989 bis 1992 die erwähnten Einkünfte aus Kapitalvermögen (verdeckte Gewinnausschüttungen) zum Ansatz.

In einer Eingabe vom 6. April 1995 begehrte der Beschwerdeführer zum einen die Aushändigung der bisher angeblich nicht ordnungsgemäß zugestellten Bescheide nach Betriebsprüfung, zum anderen wandte er sich gegen die Annahme ungeklärter Vermögenszuwächse. Die notwendigen Mittel zur Bedeckung des Lebensunterhaltes würden einem der Abgabenbehörde bisher nicht bekannten Bankkredit entstammen.

Mit Berufung vom 2. August 1995 wies der Beschwerdeführer erneut auf näher angeführte Bankkredite hin, welche ausgereicht hätten, sowohl die Lebenshaltungskosten als auch die diversen wirtschaftlichen Engagements des Beschwerdeführers finanziell abzudecken. Über gemäß § 275 BAO erteilten Auftrag des Finanzamtes vom 14. April 1997, die der Berufung anhaftenden Mängel zu beheben, erklärte der Beschwerdeführer die Berufung richte sich gegen die Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1992. Ein Unternehmen "Zuhälterei" habe es nie gegeben. Der Beschwerdeführer beantragte, die Einkommensteuern auf Basis der "nichtselbständigen Einkünfte festsetzen zu wollen". Weiters bemängelte der Beschwerdeführer, dass ihm kein Parteiengehör eingeräumt worden sei. Die Betriebsprüfung habe auf Grund einer vom Beschwerdeführer erworbenen Beteiligung an einem kroatischen Unternehmen sowie aus Sparguthaben auf ungedeckte Vermögenszuwächse geschlossen. Tatsächlich seien für den Erwerb der Beteiligung keine nennenswerten Beträge aufgewendet worden und, soweit Sparbücher vorhanden, wären diese lediglich kurzfristig aus Kreditmitteln der E.-Bank angelegt worden.

Nach Akteneinsicht und Einsicht in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfer erstattete der Beschwerdeführer am 10. Juli 1997 weiteres Vorbringen. Die Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide seien ersatzlos zu beheben, weil es ein Unternehmen "Zuhälterei" niemals gegeben habe. Dementsprechend seien auch die Einkünfte des Beschwerdeführers zu reduzieren. Anders als von den Prüfern angenommen, habe der Beschwerdeführer für die Beteiligung an dem kroatischen Unternehmen kein Gründungskapital von rund 3,7 Mio. S aufbringen müssen. Tatsächlich hätten der Beschwerdeführer und die drei weiteren Gründungsgesellschafter lediglich eine Sacheinlage im Gesamtumfang von 4.780.000 S geleistet, welche sich auf Käufe von 156 Glücksspielautomaten bezogen habe. Hinsichtlich der Kosten der Lebenshaltung verwies der Beschwerdeführer auf die gemeinschaftliche Kostentragung während aufrechter Ehe, weswegen ein "Höchstansatz von 70.000 S" jährlich richtig wäre und für die Zeit seiner Untersuchungshaft Lebenshaltungskosten überhaupt zu negieren wären. Für die Jahre 1990 bis 1992 ergebe sich "eine umfassende Deckung der Lebenshaltungskosten aus den bekannten Einkünften". Im Jahr 1989 sei einerseits zu berücksichtigen, dass im Rahmen der S. & P. GmbH ein Bankkredit aufgenommen worden sei, welcher von dieser Gesellschaft nicht zur Gänze genutzt worden sei, und zum anderen dass die Ehefrau als Prostituierte tätig gewesen und dem Beschwerdeführer Mittel für den gemeinsamen Haushalt zur Verfügung gestellt habe.

In ihrer Stellungnahme hielt die Betriebsprüfung dem Vorwurf mangelnden Parteiengehörs entgegen, dass mit dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers mehrere Besprechungen stattgefunden hätten. Erst im Rahmen der rechtzeitig angekündigten Schlussbesprechung vom 28. Mai 1994 habe der steuerliche Vertreter die ihm vom Beschwerdeführer erteilte Vollmacht mit der Begründung zurückgelegt, dass sich der Beschwerdeführer bei ihm nicht gemeldet habe und er daher die von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen nicht beantworten könne. Zu diesem Zeitpunkt habe sich der Beschwerdeführer bereits seit mehr als einem Jahr nach Kroatien abgemeldet gehabt. Auf Grund der rechtzeitig erfolgten Ankündigung der Schlussbesprechung habe für die Prüfer kein Anlass bestanden, den Beschwerdeführer zu einer "weiteren Schlussbesprechung" zu laden. Zur Frage der Lebenshaltungskosten wiesen die Prüfer auf vorgefundene Belege über den Kauf hochpreisiger Herrenkleidung sowie auf "laufend hohe Rechnungen vom Hotel S." hin. Dass sich der Beschwerdeführer vom 10. März 1991 bis 22. Juni 1992 in Untersuchungshaft befunden habe, sei ohnedies berücksichtigt worden, indem unter der Position "sonstige Kosten" nur der Hälftebetrag (100.000 S statt 200.000 S jährlich) angesetzt worden sei. Die von der Ehefrau erzielten Einkünfte wären nachzuweisen.

In seiner Gegenäußerung vom 10. März 1998 erwiderte der Beschwerdeführer u.a., dass es hinsichtlich eines "erfundenen Einzelunternehmens der Zuhälterei" niemals Besprechungen gegeben habe. Die Ehe des Beschwerdeführers sei 1990 geschieden worden, wobei sich ab 1990 ein "Vermögensdeckungsproblem" ohnehin nicht stellen würde. Was das Jahr 1989 anlange, seien die Kosten für das in F. gelegene Haus "allenfalls" mit einem Betrag von 50.000 S anzunehmen, von denen "allenfalls" 25.000 S von der Ehefrau beigesteuert worden seien. Hinsichtlich der sonstigen (von der Betriebsprüfung mit 200.000 S angenommenen) Lebenshaltungskosten wäre "allenfalls" ein Betrag von 100.000 S als auf den Beschwerdeführer entfallend anzusetzen. Die (nunmehr geschiedene) Ehefrau sei als registrierte Prostituierte tätig gewesen, sodass sie "über ausreichend Einkommen verfügt" habe, welches "sicherlich auch im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zur Bedeckung von Lebenshaltungskosten etc." des Beschwerdeführers herangezogen werden könne. Da der Beschwerdeführer zu seiner geschiedenen Ehefrau keinen Kontakt mehr unterhalte, mögen deren Einkommensverhältnisse während aufrechter Ehe von Amts wegen ermittelt werden. Hinsichtlich ihrer damaligen Tätigkeit könnten auch Peter P., Stanislav P. sowie Helmut S. als Zeugen befragt werden.

Als Zeuge befragt gab Peter P. am 16. April 1999 zu Protokoll, dass die geschiedene Ehefrau des Beschwerdeführers in den Jahren 1989 bis "ca. Ende 1990" als Prostituierte gearbeitet habe. In diesem Zeitraum sei ihr monatliches Einkommen "sicherlich nicht geringer als ca. S 100.000,-" gewesen. Der Zeuge sei "sicher, dass Frau Charlotte S. (die Ehefrau des Beschwerdeführers) ihre Einkünfte aus der Prostitution in den gemeinsamen Haushalt eingebracht" habe und "diese somit auch dem Ehemann (dem Beschwerdeführer) zur Verfügung gestanden" seien. Charlotte S. habe ihre Freier "auf der Straße" angesprochen und ihre Leistungen sodann in den Räumlichkeiten des von der S. & P. GmbH unterhaltenen Bordellbetriebes erbracht. Der Beschwerdeführer sei Geschäftsführer der S. & P. GmbH sowie "Spieler (zB Kartenspiele mit Geldeinsatz)" gewesen. "Über die Höhe" könne der Zeuge keine Angaben machen.

Über Vorhalt dieser Aussage erklärte der Beschwerdeführer im Wege seines steuerlichen Vertreters, dass er an "milieunahen Kartenspielen" teilgenommen habe, die erfahrungsgemäß in Gaststätten bzw. deren Hinterzimmern oder in Privatwohnungen abgewickelt würden. Auf Grund des lange zurückliegenden Zeitraums und der strafrechtlichen Problematik dieser Spiele könne dazu keine nähere Auskunft erteilt werden. Der gleichzeitig vorgelegten Ablichtung eines Beschlusses über eine Scheidung im Einvernehmen vom 28. Mai 1990 ist zu entnehmen, dass die eheliche Gemeinschaft seit 12. Oktober 1989 aufgehoben war. Im Scheidungsvergleich wurde u. a. vereinbart, dass Charlotte S. die bisherige Ehewohnung in F. bis zum 31. Mai 1990 geräumt von eigenen Fahrnissen dem Beschwerdeführer zu übergeben habe und der für den Pkw Mercedes 300 CE nominell auf Charlotte S. aufgenommene Kredit, wie bisher allein, vom Beschwerdeführer zurückzuzahlen sei. Zur Aussage des Zeugen Peter P. ergänzte der Beschwerdeführer, dass die S. & P. GmbH (der Bordellbetrieb) erst seit Ende 1989 existiert habe und Charlotte S. zuvor "am Straßenstrich" tätig gewesen sei.

Charlotte S. gab am 8. Juni 1999 als Zeugin befragt u.a. an, dass sie von 1989 bis Mai 1991 der Prostitution nachgegangen sei. Sie habe diese Tätigkeit (nur) gelegentlich ausgeübt und monatliche Einnahmen von 10.000 S bis 15.000 S erzielt. Sie habe keine "zahlungskräftigen Kunden" gehabt und pro Freier lediglich 500 S verlangt. Mit ihrem damaligen Ehemann habe sie über die Höhe der täglichen Umsätze nicht gesprochen.

Mit Eingabe vom 25. Juni 1999 brachte der Beschwerdeführer vor, dass bei der Vermögensdeckungsrechnung für 1989 "ein zentraler Umstand" bisher außer Acht gelassen worden sei. Der Beschwerdeführer habe nämlich zum Erwerb des

Hauses in F. im Jahr 1988 einen Bankkredit über 1,5 Mio. S aufgenommen, während tatsächlich nur Kosten (einschließlich Nebenkosten) von rund 900.000 S angefallen seien. Aus dieser Kreditaufnahme habe sich somit ein "Überschuss" von über 600.000 S ergeben. Ergänzend sei auch darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1989 sowohl von seinem Bruder als auch von Stanislav P. Geldbeträge "in der Größenordnung von 150.000 S bis 300.000 S jeweils geborgt" habe, welche er "cirka ein Jahr später zurückgezahlt" habe.

Von der belangten Behörde als Zeuge befragt (Niederschrift vom 1. Juli 1999), bestätigte der 1970 geborene Bruder des Beschwerdeführers, dass er diesem "nach Beginn meines Studiums Herbst 1988 eine finanzielle Geldleistung in Höhe von 150.000 S (meine Ersparnisse bzw. erste Einkommen)" habe zukommen lassen. Nähere Angaben dazu könne er nicht machen. In der Oberstufe des Gymnasiums habe er bei Ausgrabungsarbeiten mitgeholfen und dafür insgesamt rund 40.000 S erhalten, auch habe er im mütterlichen Betrieb hin und wieder ausgeholfen und für den positiven Abschluss der Matura Geldbeträge erhalten. Stanislav P. stehe zum Beschwerdeführer in freundschaftlicher Beziehung. Als sich in den letzten zwei Jahren seine eigenen Beziehungen zum Bruder verbessert hätten, habe auch er Stanislav P. kennen gelernt.

Unter Bezugnahme auf eine "Vorsprache vom 8. Juli 1999" übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer folgende - den Einwendungen des Beschwerdeführers (weitgehend) Rechnung tragende - neue Vermögensdeckungsrechnung (Schreiben vom 15. Juli 1999):

"1989

1990

1991

1992

Kreditrückz. Hauskauf

511.000

656.000

0

0

Gründung (S. GmbH)

1.195.000

abzügl. Kreditaufn. Automaten

-1.000.000

aus o.a. Kredit

0

-195.000

0

0

Kfz

130.000

130.000

130.000

130.000

Haus (F.)

100.000

100.000

100.000

100.000

Miete Whg.

7.800

0

0

0

Telefonkosten

12.000

12.000

12.000

12.000

Kreditkartenabrechnungen

30.000

30.000

30.000

30.000

Darlehen

260.000

sonstige Kosten (Bekleidung, Hundehaltung etc)

200.000

200.000

100.000

100.000

Summe der Lebenshaltungskosten

990.800

1.388.000

372.000

372.000

Summe der Lebens-haltungskosten

990.800

1.388.000

372.000

372.000

- bisher erkl. Eink.

45.000

288.656

0

0

- verd. Gew.auss. GesmbH

21.601

656.746

815.254

236.726

- Schandlöhne (Ehegattin)

180.000

70.000

- Darlehen (S.)

150.000

+150.000

- Darlehen (P.)

300.000

+300.000

- Kreditberichtigung (F.)

252.003

165.094

155.144

139.569

Differenz nicht gedeckter Ausgaben

42.196

657.504

- 598.398

- 4.295"

In seiner (undatierten, am 21. Juli 1999 bei der belangten Behörde eingelangten) Gegenäußerung wendete der Beschwerdeführer gegen die oben dargestellte Vermögensdeckungsrechnung ein, dass im Zuge der Gründung der S. GmbH Kredite in Höhe von 2,1 Mio. S aufgenommen und im Jahr 1990 zur Auszahlung gelangt seien, was in der Berechnung bisher zu Unrecht nur mit einem Betrag von 1,195.000 S berücksichtigt worden sei. Rechne man den Betrag von 905.000 S hinzu, würde sich für das Jahr 1990 sogar ein Einnahmenüberhang von 250.000 S ergeben.

Der ungedeckte Ausgabenbetrag des Jahres 1989 in Höhe von 42.196 S resultiere u.a. aus Kreditkartenabrechnungen von 30.000 S. Dabei handle es sich lediglich um einen "Zahlungsmodus" und um keine eigene Ausgabenposition. Die mittels Kreditkarte beglichenen Ausgaben fänden sich bereits in den Positionen Kfz, Haus F., Bekleidung und Lebenshaltung. Der somit noch fehlende Betrag von rund 12.000 S würde in den Schwankungsbreiten der einzelnen Positionen Deckung finden, sodass die Einkommensteuer "auf Basis der erklärten Einkommen zuzüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen festzusetzen" wäre.

Mit Schreiben vom 24. November 1999 legte der Beschwerdeführer folgende Bestätigung des Stanislav P. im Original

vor:

"Ich Stanislav (P.), geb. 5.11.59, bestätige hiermit dass ich Hr. (Beschwerdeführer), geb. 10.1.60, im Jahre 1989 öS 300.000,-- (dreihunderttausend) geborgt habe. In den Jahren 91 + 92 wurde dieser Betrag in Raten zurückgezahlt.

Wien 23.11.1999 (Unterschrift)"

Ergänzend wurde erläutert, dass Originalunterlagen über die frühere Darlehensgewährung nicht mehr existierten, es sich aber wahrscheinlich um einen Blankowechsel gehandelt habe.

Über weiteren Vorhalt der belangten Behörde vom 16. März 2000 erklärte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, dass die von der belangten Behörde "auf Seite 2 aufgelisteten Lebenshaltungskosten (1989) im Wesentlichen umfänglich vertretbar erscheinen". (Dabei handelt es sich um jene Beträge, die schon im Schreiben vom 15. Juli 1999 in Ansatz gebracht wurden.)

Den Kaufpreis des 1988 erworbenen Hauses in F. bezifferte der steuerliche Vertreter "nach Rücksprache mit der Mandantschaft" mit 800.000 S, wofür bei der E.-Bank ein Kredit über einen Betrag von 1,5 Mio. S aufgenommen worden sei. Solcherart seien dem Beschwerdeführer frei verfügbare Mittel in Höhe von 700.000 S zur Verfügung gestanden, von denen "keineswegs geschlossen" werden könne, dass sie zum 31. Dezember 1988 bereits verbraucht gewesen seien. Soweit dem Beschwerdeführer erinnerlich, habe er seinen Lebensunterhalt im Jahr 1989 somit aus den verbliebenen Geldmitteln des für den Hauskauf aufgenommenen Kredites sowie aus den schon angeführten Privatdarlehen bestritten. Bei den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der S. & P. GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen handle es sich um "völlige Phantasiezahlen". Es erscheine "mehr als zweifelhaft, dass die vermeintlich verdeckten Gewinnausschüttungen tatsächlich geflossen sind".

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insoweit Folge gegeben, als die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1990 ersatzlos behoben und die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeändert wurden. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1991 und 1992 wurde die Berufung hingegen abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, es fehle an jeglichen Anhaltspunkten dafür, dass der Beschwerdeführer die anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten ungedeckten Lebenshaltungskosten mit Einnahmen aus einer für Zuhälter typischen Tätigkeit, nämlich der Erbringung von Vermittlungsleistungen, bestritten habe. Es sei daher nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer entsprechende gewerbliche Einkünfte erzielt habe, weshalb Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 und 1990 nicht hätten erlassen werden dürfen.

Zur Frage, welchen Beitrag die geschiedene Ehefrau zu den Kosten der Lebensführung geleistet habe, wird im angefochtenen Bescheid zunächst darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer betragsmäßige Angaben über das ihm seitens der Charlotte S. zugeflossene Vermögen unterlassen habe. Unglaublich sei, dass der nur in freundschaftliche Beziehungen zum Beschwerdeführer stehende Peter P. im Gegensatz zum Beschwerdeführer über die Höhe der Einkünfte der Ehefrau Auskunft geben könne, zumal er nicht einmal in der Lage gewesen sei, genaue Angaben hinsichtlich des Zeitpunktes der Beendigung ihrer Prostitutionstätigkeit und den Zeitpunkt der Trennung der Eheleute zu machen. Die belangte Behörde folge daher den Angaben der als Zeugin vernommenen Charlotte S. und berücksichtige als Anteil der Ehefrau zu den Kosten der Lebensführung einen Betrag von 180.000 S (1989) bzw. 70.000 S (1990).

Was die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 anlange, sei (ausgehend von der Aufstellung im Vorhalt vom 15. Juli 1999) von ungedeckten Lebenshaltungskosten in Höhe von 492.196 S auszugehen, weil die belangte Behörde dem Vorbringen des Beschwerdeführers über den Erhalt von Privatdarlehen und der Verwendung überschüssiger Kreditmittel aus dem Hauskauf keinen Glauben schenke. Zusammenfassend begründete die belangte Behörde dies mit den äußerst vagen Angaben über die Modalitäten der Hingabe sowie der Rückzahlung der angeblich leihweise überlassenen nicht unerheblichen Beträge und dem Umstand, dass der Empfang der Darlehen im Prüfungsverfahren nie erwähnt worden sei. Unglaublich seien auch die - zudem betragslich wechselnden Vorbringen - zum Ansparen der für den Hauskauf aufgenommenen Kreditmittel der E.-Bank. Dabei sei auch zu würdigen, dass der Beschwerdeführer die für die Bestreitung des Lebensunterhaltes notwendigen Mittel im Laufe des Berufungsverfahrens auch mit Krediten, die von der S. & P. GmbH und der seinerzeitigen Ehefrau aufgenommen worden sein sollen, zu erklären versucht habe. Beide Behauptungen hätten sich im Zuge des Berufungsverfahrens aus näher dargestellten Gründen als unhaltbar herausgestellt, sodass auch das Vorbringen über das Vorhandensein

überflüssiger Geldmittel aus dem für den Hauskauf beanspruchten Kredit unglaublich erscheinen müsse. Dazu komme, dass die Geldgebarung des Beschwerdeführers im Übrigen davon gekennzeichnet sei, Kreditmittel nur bei einem tatsächlich vorhandenen finanziellen Bedarf in Anspruch zu nehmen. Das Kreditkonto bei der E.-Bank weise für das Jahr 1989 Behebungen von insgesamt 252.033 S auf, von denen die belangte Behörde annehme, dass sie für die Bedeckung des laufenden Unterhaltsbedarfes Verwendung gefunden haben.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1989 der Aktenlage nach (bisher nicht erklärte) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von rund 40.000 S sowie die von ihm einbekannten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der S. & P. GmbH in Höhe von 45.000 S bezogen. Vor diesem Hintergrund lasse sich die Herkunft der nicht durch Einnahmen gedeckten Ausgaben des Beschwerdeführers nur dadurch erklären, dass er im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit für die S. & P. GmbH zusätzliche Einnahmen erzielt habe. Was die schon vom Finanzamt in Ansatz gebrachte verdeckte Gewinnausschüttung von 21.601 S anlange, gründe sich dieser Betrag auf Feststellungen einer auch bei der S. & P. GmbH durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung. Der Vergleich des in den Grundaufzeichnungen der GmbH für den 1. Oktober 1991 ausgewiesenen Barerlöses von 6.512 S mit dem in der Monatsliste für den 1. Oktober 1991 mit 2.302 S ausgewiesenen Barerlös habe gezeigt, dass nur rund 35% der tatsächlich erzielten Einnahmen erklärt worden seien. Die Prüfer seien (da Grundaufzeichnungen wie sie für den 1. Oktober 1991 vorgefunden worden seien, nicht vorgelegt worden wären) davon ausgegangen, dass während des gesamten Prüfungszeitraumes nur rund ein Drittel der tatsächlich erzielten Umsätze erklärt worden sei. Unter Berücksichtigung zusätzlicher Betriebsausgaben (Wareneinsatz) hätten sich - bei der Gesellschaft nicht in Berufung gezogene - Gewinnerhöhungen ergeben, welche dem Beschwerdeführer im Ausmaß seiner Gesellschaftsbeteiligung von 50% als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet worden seien. Der Beschwerdeführer habe den Ansatz entsprechender Einkünfte aus Kapitalvermögen im Laufe des Berufungsverfahrens teilweise selbst beantragt, teilweise in Frage gestellt. Soweit eine In-Frage-Stellung erfolgt sei, habe er sich auf die bloße Behauptung beschränkt, bei den festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen würde es sich um bloße Phantasiezahlen handeln. Er habe aber jegliche Angaben unterlassen, die eine tatsächliche Unrichtigkeit der bei der GmbH festgestellten Beträge hätten indizieren können. Der Bemessung der Einkommensteuer 1989 seien daher wie bisher Einkünfte aus Kapitalvermögen von 21.601 S, (neu hervorgekommene) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 23.312 S und Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer in Höhe von 512.084 S (erklärte 45.000 S zuzüglich nicht gedeckte Kosten der Lebensführung von 467.083 S) zu Grunde zu legen.

Für das Jahr 1990 seien die erklärten Einkünfte als Geschäftsführer in Höhe von 288.656 S, die neu hervorgekommenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 15.984 S sowie die bei der S. & P. GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen von 656.746 S der Einkommensteuerbemessung zu Grunde zu legen. Da dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Gründung der S. GmbH Kreditmittel von 2,1 Mio. S ausbezahlt worden seien und er nur 1.195.000 S für die S. GmbH aufgewendet habe, sei ihm ein Differenzbetrag von 905.000 S zur Bedeckung der Lebenshaltungskosten verblieben, sodass sich für dieses Jahr keine Unterdeckung ergebe.

Den Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 1991 und 1992 seien unverändert die bei der abgabenbehördlichen Prüfung der S. & P. GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen von 815.254 S (1991) bzw. 236.726 S (1992) - die Beteiligung des Beschwerdeführers an dieser GmbH habe mit April 1992 geendet - zu Grunde zu legen.

Diese Berufungsentscheidung habe ohne Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ergehen können, weil der Beschwerdeführer einen entsprechenden Antrag erst im Laufe des Berufungsverfahrens, und somit nicht rechtswirksam, gestellt habe.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Wie schon im Verwaltungsverfahren rügt der Beschwerdeführer zunächst eine Verletzung seines Rechtes auf Parteiengehör, welche er darin begründet sieht, dass ihm nicht die Möglichkeit eingeräumt worden sei, an einer Schlussbesprechung teilzunehmen. Da sein steuerlicher Vertreter die ihm erteilte Vollmacht zu Beginn der Schlussbesprechung zurückgelegt habe, sei der Beschwerdeführer nicht während des gesamten Verfahrens vertreten gewesen. Aus dem Vorbringen des Vertreters anlässlich der Niederlegung der Vollmacht hätte die Abgabenbehörde erkennen müssen, dass der Beschwerdeführer über den Verfahrensgang nicht hinreichend informiert gewesen sei. Dass der Beschwerdeführer nicht erreichbar gewesen sei, habe der Vertreter zu Unrecht behauptet, wie dem Umstand zu entnehmen sei, dass er alle an seine Wohnadresse adressierten und hinterlegten Schriftstücke tatsächlich behoben

habe. Diese Verletzung des Parteiengehörs wiege umso schwerer, als die belangte Behörde seinem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht entsprochen habe. Dass der Beschwerdeführer in der Lage gewesen sei, seine Berufung "detailliert" zu begründen, spreche - anders als die Abgabenbehörde meine - nicht für die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens, sondern für die "Sorgsamkeit seines Rechtsfreundes".

Zutreffend weist der Beschwerdeführer in der Folge selbst darauf hin, dass allfällige Verfahrensmängel im erstinstanzlichen Verfahren nur dann zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen können, wenn sie auf diesen, den ausschließlichen Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof bildenden Bescheid durchgeschlagen haben. Die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhalten Schlussbesprechung stellt nämlich keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. Dass dem Beschwerdeführer im weiteren Verlauf des Verwaltungsverfahrens umfassende Gelegenheit zur Stellungnahme sowie zur Akteneinsicht eingeräumt wurde, wird im angefochtenen Bescheid zu Recht hervorgehoben. Eine Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels wird aber auch mit dem - auf die Anerkennung der Privatdarlehen bezogenen - Beschwerdeeinwand, die belangte Behörde habe ihm das Vorbringen nur deshalb nicht geglaubt, weil er es nicht schon im erstinstanzlichen Verfahren erstattet habe, nicht aufgezeigt. Es mag sein, dass der Vorwurf, der Beschwerdeführer habe die Privatdarlehen nicht schon im Prüfungsverfahren eingewendet, in erster Linie mit seiner mangelhaften Teilnahme an diesem Verfahren zusammenhängt, eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung ergibt sich daraus aber schon deshalb nicht, weil der Beschwerdeführer auch im Berufungsverfahren die ungedeckten Lebenshaltungskosten 1989 zunächst mit anderen Quellen (nämlich Bankdarlehen) erklärt hat und erst nach Widerlegung dieser Erklärungsversuche mit Eingabe vom 25. Juni 1999 erstmals den Erhalt von Privatdarlehen ins Spiel gebracht hat. Solcherart kann aber keine Rede davon sein, dass der späte Zeitpunkt des (auch vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittigen) Vorbringens nur auf die Abstandnahme von einer (weiteren) Schlussbesprechung zurückzuführen sei.

Was das Unterbleiben einer mündlichen Berufungsverhandlung betrifft, führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend aus, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO (in der Fassung vor dem BGBI. I Nr. 97/2002) ein Anspruch auf mündliche Verhandlung nur bestand, wenn ein diesbezüglicher Antrag in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 Abs. 1 BAO) gestellt wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar2, § 284 BAO Tz. 1). Kein Anspruch bestand, wenn - wie im Beschwerdefall - der Antrag erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt wurde (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0116).

In der Sache selbst wendet sich der Beschwerdeführer zum einen gegen die im Jahr 1989 vorgenommene Zuschätzung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, zum anderen hinsichtlich aller Streitjahre gegen den Ansatz von Einkünften aus Kapitalvermögen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 97/13/0143). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Die Sachgrundlagenermittlung der Behörde unterliegt der Prüfung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077).

Der Beschwerdeführer bringt vor, ein "ungedeckter Lebenshaltungsaufwand" liege nicht vor. Die belangte Behörde habe seinem Vorbringen, im Jahr 1988 von seinem Bruder einen Betrag von 150.000 S und im Jahr 1990 von Stanislav P. einen Betrag von 300.000 S erhalten zu haben, zu Unrecht keinen Glauben geschenkt.

Zu diesem Beschwerdevorbringen ist zunächst zu sagen, dass es mit dem im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen (Eingabe vom 25. Juni 1999) insoweit nicht übereinstimmt, als der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren behauptet hat, beide Darlehensgewährungen seien im Jahr 1989 erfolgt und hätten den für dieses Jahr festzustellenden Ausgabenüberhang abgedeckt. Auch in der vorgelegten Bestätigung des Stanislav P. ist von einer im Jahr 1989 erfolgten Darlehensgewährung die Rede, während der Bruder des Beschwerdeführers den Zeitpunkt der

"finanziellen Geldleistung" mit "nach Beginn meines Studiums Herbst 1988" datiert hat. Im Übrigen zeigt der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen nicht auf, dass die von der belangten Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen unschlüssig wären.

Wie schon zur Frage der Relevanz möglicher Verfahrensmängel im erstinstanzlichen Verfahren ausgeführt, wurde jedenfalls zu Recht auf den späten Zeitpunkt dieses Vorbringens hingewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof kann aber auch nicht finden, dass die belangte Behörde das Unterlassen eines diesbezüglichen Vorbringens im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht in ihre Beweiswürdigung hätte einfließen lassen dürfen. In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wurde ausdrücklich erklärt, dass vor der Schlussbesprechung mehrmals Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers stattgefunden hätten. In der Gegenäußerung vom 10. März 1998 wurde dies nicht in Abrede gestellt, sondern lediglich vorgebracht, dass die Besprechungen nicht das "erfundene Einzelunternehmen der Zuhälterei", sondern die S. & P. GmbH betroffen hätten. Auch bei Prüfung der S. & P. GmbH standen allerdings neben gravierenden Buchführungsmängeln vermutete Gewinnverkürzungen, die an die beiden Gesellschafter zur Bedeckung der bei ihnen festgestellten Vermögensunterdeckungen geflossen seien, zur Diskussion, sodass sich auch in diesem Verfahren ein diesbezügliches aufklärendes Vorbringen durchaus angeboten hätte.

Ohne gegen Denkgesetze zu verstößen, durfte die belangte Behörde auch berücksichtigen, dass die beiden Darlehensgeber ebenso wie der Beschwerdeführer keine näheren Angaben zu den behaupteten Zahlungsflüssen - das Vorliegen einer (unter Fremden üblichen) Zinsenvereinbarung wurde nicht einmal behauptet - machen konnten. Dass mit zunehmendem zeitlichen Abstand erfahrungsgemäß vermehrt "Ungenauigkeiten" in der Sachverhaltsschilderung auftreten können, trifft wohl zu, erklärt aber nicht, warum etwa der Bruder des Beschwerdeführers den angesichts seiner damaligen Lebensumstände gravierenden Vorgang einer Darlehensgewährung nicht einmal in groben Zügen zu schildern in der Lage war. Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorwirft, sie habe verkannt, dass eine Darlehensrückzahlung trotz seiner Haft in den Jahren 1991 und 1992 hätte erfolgen können, zeigt er eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht auf, weil auch die belangte Behörde nicht von einer tatsächlichen Unmöglichkeit einer Rückzahlung in diesem Zeitraum ausgegangen ist, sondern nur von der Unwahrscheinlichkeit einer derartigen - im Übrigen in keiner Weise konkretisierten - Sachverhaltskonstellation. Das Vorbringen, der Beschwerdeführer habe Stanislav P. die Höhe des von ihm in den Blankoscheck eingesetzten Betrages später mitgeteilt, sodass dieser (was die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid angezweifelt hat) ohne Weiteres in der Lage gewesen sein konnte, der Abgabenbehörde den "exakten Betrag" der Darlehenssumme zu nennen, zeigt lediglich eine nicht wesentliche Begründungsschwäche des angefochtenen Bescheides auf, ändert jedoch nichts daran, dass eine Darlehensgewährung durch Übergabe eines Blankoschecks derart ungewöhnlich ist, dass es zur Glaubhaftmachung jedenfalls mehr als der bloßen Behauptung bedarf. Gleichfalls ungewöhnlich wäre, dass der im Herbst 1988 am Beginn seines Studiums stehende Bruder seine ersten Ersparnisse dazu verwendet haben sollte, dem Beschwerdeführer und dessen Ehefrau eine - unstrittig gehobene Lebensführung - zu ermöglichen. In diesem Zusammenhang ist der Beschwerdeführer auch an sein (im Folgenden behandeltes) Vorbringen zu erinnern, wonach ihm zum 31. Dezember 1988 ohnedies überzählige Kreditmittel aus dem Hauskauf zur Verfügung gestanden seien, sodass das weitere Beschwerdevorbringen, es entspreche der sittlichen Pflicht, einem "plötzlich in Not geratenen engen Familienmitglied kurzfristig" Gelder zur Verfügung zu stellen, unverständlich erscheinen muss.

Der Beschwerdeführer bekämpft weiters die Feststellung der belangten Behörde, zum 31. Dezember 1988 habe kein Überhang an angesparten Kreditmitteln im Zusammenhang mit dem Hauskauf bestanden. Indem der Beschwerdeführer dazu auf vorgelegte "Kreditbescheinigungen" verweist, übersieht er, dass im Beschwerdefall nicht die im Jahr 1988 erfolgte Kreditaufnahme strittig war, sondern die Frage, ob die im Jahr 1988 für einen Hauskauf zugeflossenen Kreditmittel (erst) im Folgejahr zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verwendet wurden. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass er für das angebliche Ansparen der Gelder Nachweise erbringen konnte. Insbesondere wird auch nicht behauptet, dass die im Betriebsprüfungsbericht erwähnten beiden Sparbücher entsprechende Einzahlungen aufgewiesen hätten. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass Fremdmittel üblicherweise nur insoweit in Anspruch genommen werden, als ein aktueller Geldbedarf besteht. Warum der Beschwerdeführer (der nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde im Übrigen eine von wirtschaftlichen Überlegungen getragene Geldgebarung an den Tag legte) ohne Notwendigkeit die Belastung mit Kreditzinsen in Kauf genommen haben sollte - das Kreditkonto hat zu Beginn des Jahres 1989 einen entsprechenden Minusstand aufgewiesen -, macht der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht einsichtig.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde weiters vor, dass sie die Aussage des Zeugen Peter P. über die Höhe der von der geschiedenen Ehefrau erzielten Einkünfte zu Unrecht als unglaubwürdig beurteilt hat. Auf Grund dieser Aussage hätte die belangte Behörde vielmehr zum Schluss kommen müssen, dass der von ihr festgestellte ungeklärte Vermögenszuwachs des Beschwerdeführers aus "dem Gewerbebetrieb seiner Ehefrau stammt". Dieses Vorbringen lässt außer Acht, dass es im gegebenen Zusammenhang nicht nur galt, die Höhe der von der Ehefrau erwirtschafteten Einkünfte festzustellen, sondern dass entscheidend war, welchen Beitrag die Ehefrau während aufrechter Ehe zu den von der belangten Behörde festgestellten Ausgaben des Beschwerdeführers geleistet hat. Über diesen Beitrag hätte, wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, nur der Beschwerdeführer selbst (allenfalls die Ehefrau) Auskunft geben können. Das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren hat sich aber darauf beschränkt, zu einzelnen (überwiegend unbestreitbaren) Ausgabenpositionen auf eine "allenfalls" anteilige Kostentragung der Ehefrau hinzuweisen. Eine anteilige Kostentragung hat die belangte Behörde mit dem Ansatz der gesamten von der Ehefrau selbst eingestandenen Einkünfte ohnedies angenommen, sodass es dem Beschwerdeführer auch in diesem Punkt nicht gelingt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Zu ergänzen bleibt, dass sich auch für den Zeitraum nach der Ehescheidung beträchtliche Differenzen zwischen den offen gelegten Einnahmen und den festgestellten Ausgaben ergeben haben.

Diese für die Jahre 1990 bis 1992 festgestellten Vermögensunterdeckungen wurden in den wiedergegebenen Schriftsätzen des Beschwerdeführers lediglich deshalb als nicht gegeben bezeichnet, weil zugleich das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen in dem durch die Betriebsprüfung angenommenen Ausmaß eingeräumt wurde. Vor dem Verwaltungsgerichtshof tritt der Beschwerdeführer - wie zuletzt auch im Verwaltungsverfahren - allerdings der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen seitens der S. & P. GmbH wiederum entgegen.

Es trifft zu, dass die Feststellung verdeckter Ausschüttungen im Körperschaftsteuerverfahren keine Bindungswirkung für das Einkommensteuerverfahren entfaltet. Der Anteilsinhaber kann daher einwenden, dass der Körperschaftsteuerbescheid - trotz dessen Rechtskraft - inhaltlich unrichtig ist, auch kann er den Nachweis antreten, dass die verdeckte Ausschüttung nicht ihm, sondern jemandem anderen zugekommen ist (vgl. Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer 1988, § 8 Tz. 59, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Beschwerdeführer - soweit er den Ansatz der verdeckten Ausschüttungen nicht ohnedies selbst beantragt hat - auf den Einwand beschränkt, dass es sich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen um reine "Phantasiezahlen" handeln würde. Mit diesem Vorbringen hat er weder die von der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten schweren Buchführungsmängel bestritten noch auch nur behauptet, dass in der Zeit vor seiner Untersuchungshaft Umsätze und Gewinne der Gesellschaft, an der er zur Hälfte beteiligt war, nicht verkürzt worden wären. Dass eine konkrete Bestreitung der Prüfungsfeststellungen deshalb nicht erfolgen können, weil dem Beschwerdeführer die Einsicht in die Akten der Abgabenbehörde oder in die Bücher der Gesellschaft nicht möglich gewesen wäre, ist dem im Berufungsverfahren erstatteten Vorbringen gleichfalls nicht zu entnehmen. Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde den nachvollziehbaren Feststellungen der Prüfer zum Vorliegen nicht offen gelegter Gewinne gefolgt ist. Der Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen stand schließlich auch der Umstand nicht entgegen, dass sich der Beschwerdeführer während eines Teiles der Jahre 1991 und 1992 in Untersuchungshaft befunden hat (vgl. das Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2004, 2001/13/0128).

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

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 11. Mai 2005

#### **Schlagworte**

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130039.X00

#### **Im RIS seit**

08.06.2005

#### **Zuletzt aktualisiert am**

19.08.2009

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)