

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/5 99/15/0150

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 05.06.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1988 §18 Abs1 Z7;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des E in D, vertreten durch Dr. Hubert Hagspiel, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Schulgasse 7/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 4. Jänner 1999, Zl. RV 721/1-V6/98, betreffend Einkommensteuer 1984 bis 1993 und Gewerbesteuer 1990 und 1992, zu Recht erkannt:

### Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb als Einzelunternehmer einen Holzbaubetrieb (Gewerbebetrieb). Für die Streitjahre erklärte er auch Einkünfte aus einer zusammen mit seiner Schwester Elisabeth M durchgeführten Vermietung einer inländischen Liegenschaft sowie Einkünfte als Versicherungsvertreter. Zudem erzielte er Einkünfte aus der Vermietung von fünf Appartements auf Gran Canaria.

Im November 1993 wurde gegen den Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und im Zuge dessen eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG durchgeführt. Eine Hausdurchsuchung sowie Erhebungen bei Banken ließen den Prüfer zur Ansicht gelangen, dass der Beschwerdeführer umfangreiche Geldgeschäfte durchgeführt habe. Aus einer Geldflussrechnung leitete der Prüfer ab, dass für die Finanzierung konkret bezeichneter Zahlungen keine entsprechenden liquiden Mittel vorhanden gewesen seien. Er qualifizierte die Unterdeckungen als Ausschüttungen der liechtensteinischen Sitzgesellschaft R-Establishment (im Folgenden RE), die der Beschwerdeführer in den 70er Jahren zum Zwecke der Steuerersparnis eingerichtet habe.

In der Geldflussrechnung ging der Prüfer davon aus, dass dem Beschwerdeführer zu Beginn der Streitjahre (am 1. Jänner 1984) keinerlei Barreserven zur Verfügung gestanden seien, da sich bereits für das Jahr 1983 eine Unterdeckung von ca. S 3,000.000,-- ergeben habe. Der Prüfer stellte fest, dass die im Dezember 1983 aus dem

Gewerbebetrieb getätigten Privatentnahmen in die "Opasa/Kopasa-Geldanlage", ein südamerikanisches Bergwerksprojekt, geflossen seien.

Der Prüfer stellte weiters fest, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1985 von der EFB-AG in Liechtenstein Beträge von umgerechnet S 59.122,-- S 102.886,-- und S 535.150,-- bezogen habe. Der Prüfer qualifizierte diese - vom Beschwerdeführer jeweils bar in Empfang genommenen - Beträge als Ausschüttungen der EFB-AG und rechnete sie dem Beschwerdeführer als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu.

Beim Holzbaubetrieb stellte der Prüfer nicht verbuchte Einnahmen von S 48.431,-- im Jahr 1990 sowie eine Fehlbuchung von S 5.530,50 im Jahr 1992 fest und nahm eine entsprechende Gewinnerhöhung vor.

Auf Grund der Feststellungen des Prüfers nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1984 bis 1993 sowie Gewerbesteuer 1990 bis 1992 wieder auf und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Sachbescheide.

Über die Berufung gegen die Sachbescheide sprach die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid ab. Sie führte aus, es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren umfangreiche Geldgeschäfte durchgeführt habe, welche nicht mit seinem Holzbaubetrieb zusammenhingen. Der Beschwerdeführer habe gegenüber dem Bundeskriminalamt Wiesbaden zu Protokoll gegeben, dass er die RE Anfang der 70er Jahre in Vaduz eingerichtet habe, um Gewinne aus seiner wirtschaftlichen Betätigung nach Liechtenstein zu verlagern. Diese Aussage sei dem Beschwerdeführer vorgehalten worden und werde von ihm im Kern nicht bestritten. Hinsichtlich der Aussagekraft der Bilanzen der RE sei darauf hinzuweisen, dass diese regelmäßig nur folgende Positionen aufwiesen: Umlaufvermögen von SFR 200, Eigenkapital von SFR 30.000,-- sowie Verwaltungskosten von SFR 3.000,--. Darüber hinaus finde keines der Geschäfte, welches der Beschwerdeführer nachweislich im Rahmen der RE abgeschlossen habe, in deren Buchhaltung ihren Niederschlag. Die "Schätzungsbefugnis" ergebe sich vor allem aus den zahlreichen ungedeckten Ausgaben des Beschwerdeführers, welche mittels Geldflussrechnung festgestellt worden seien. Da der Beschwerdeführer eingeräumt habe, die RE zwecks Abwicklung seiner Geldgeschäfte eingerichtet zu haben, komme einer Einkünftezielung über die RE und einer nachfolgenden Ausschüttung der Gewinne an den Beschwerdeführer die weitaus größte Wahrscheinlichkeit unter allen denkmöglichen Varianten zu. Schwarzgeschäfte (hier der RE) fänden in den Büchern naturgemäß keinen Niederschlag. Die vom Finanzamt festgestellten Vermögensmehrungen seien den Gesetzen der Logik entsprechend nur dann möglich, wenn entsprechende Einkünfte erzielt worden seien. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass es sich bei den ungeklärten Vermögensmehrungen um Ausschüttungen der RE handle, welche von Gewinnen aus bislang im Dunkel gebliebenen Geldgeschäften herrührten.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Schwester betriebenen Vermietung der Liegenschaft Unterer Kirchweg könne aufgrund der Vorschrift des § 252 Abs. 1 BAO dem Antrag des Beschwerdeführers auf Berücksichtigung weiterer Werbungskosten im Einkommensteuerverfahren kein Erfolg beschieden sein.

Der Beschwerdeführer habe bisher unberücksichtigt gebliebene Mieteinnahmen aus einer Appartementvermietung in Spanien bekannt gegeben. Für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltens seien die im streitgegenständlichen Zeitraum zugeflossenen Mieteinnahmen heranzuziehen und davon, da die Ermittlung von Progressionseinkünften grundsätzlich nach inländischem Steuerrecht zu erfolgen habe, dem Antrag des Beschwerdeführers entsprechend AfA-Beträge abzuziehen. Die AfA-Bemessungsgrundlage werde antragsgemäß mit S 1.500.000,-- angenommen. Der AfA-Satz betrage jedoch nur 1,5 % der Bemessungsgrundlage.

Zur Geldflussrechnung werde darauf verwiesen, dass der Grundgedanke einer Geldverkehrsrechnung darin bestehe, dass ein Abgabepflichtiger während eines Vergleichszeitraumes nicht mehr Geld ausgeben könne als ihm aus Einkünften oder sonstigen Quellen zufließe. Dem Beschwerdeführer seien Ende 1983 Mieterträge aus Spanien in Höhe von S 409.000,-- zugeflossen. Er habe laut eigenen Angaben im Dezember 1983 Privatentnahmen von S 290.000,-- getätigt. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Gelder in das "Opasa/Kopasa-Projekt" vom 23. Dezember 1983 geflossen seien. Mangels sonstiger Einnahmen zwischen Weihnachten 1983 und Neujahr 1984 könne mit überragender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass der Bargeldbestand per 1. Jänner 1984 - wie dies bereits das Finanzamt angenommen habe - Null betragen habe. Da der Beschwerdeführer die Kosten des Lebensunterhaltes ebenfalls aus den Bargeldbeständen bestritten habe, seien diese im Rahmen der

Geldflussrechnung zu berücksichtigen. Der Beschwerdeführer könne sich - auch angesichts des Unterbleibens einer Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen - nicht als beschwert erachten, wenn die monatlichen Lebenshaltungskosten mit S 3.000,-- angenommen würden.

Die belangte Behörde setzt sich im angefochtenen Bescheid sodann mit einer großen Anzahl einzelner Positionen der Geldflussrechnung auseinander und beurteilt jeweils deren Tauglichkeit zum Nachweis einer Liquiditätsunterdeckung und daraus abgeleitet der Annahme nicht erklärter Erlöse. Die aufgrund dieser Erwägungen adaptierte - weit über 500 Positionen umfassende - Geldflussrechnung ("Geldflussliste Berufungssenat") bildet eine Anlage zum angefochtenen Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Ausschüttungen RE:

Der Beschwerdeführer rügt zunächst, dass ihm die belangte Behörde RE zugerechnet habe und von wiederkehrenden Zuwendungen bzw Ausschüttungen der RE an ihn ausgegangen sei, obwohl die Bilanzen von RE keinen Gewinn ausgewiesen hätten.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die belangten Behörde die angesprochenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend wiederkehrende Zahlungen an den Beschwerdeführer in freier Beweiswürdigung getroffen hat. Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dahingehend, ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen schlüssig sind, also den allgemeinen menschlichen Erfahrungen entsprechen.

Die Beweiswürdigung der belangen Behörde hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Die belangte Behörde konnte sich im gegebenen Zusammenhang auf die Aussage des Beschwerdeführers vor dem Bundeskriminalamt Wiesbaden, wonach er die RE eingerichtet habe, um Gewinne in das Ausland zu verlagern, und auf die für den Beschwerdeführer angestellte Geldflussrechnung stützen. Im Übrigen ergibt sich auch aus dem Beistatut der RE vom 19. August 1974 der Beschwerdeführer als deren Begünstigter. Die belangte Behörde setzte sich nicht in Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, wenn sie im gegebenen Zusammenhang davon ausgegangen ist, den Bilanzen von in "Steueroasen" angesiedelten juristischen Personen müsse keine entscheidende Beweiskraft zugebilligt werden.

2. Gewinnausschüttungen der EFB-AG:

Im angefochtenen Bescheid (Seite 27) wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe vorgebracht, zwei Barbezüge vom 12. Februar 1985 stellten zinslose Darlehen dar, die ihm von der EFB-AG mit Sitz in Liechtenstein ausgezahlt worden seien. Er habe eine Bestätigung des Verwaltungsrates GW vorgelegt, aus der sich ergebe, dass die RE bei der EFB-AG weder beteiligt noch zeichnungsberechtigt gewesen sei.

Die belangte Behörde stelle fest, dass die EFB-AG eine Sitzgesellschaft in Liechtenstein sei. In einem Schreiben der EFB-GmbH vom 19. Februar 1985 an den Beschwerdeführer seien die Investitionen der RE aufgelistet und angegeben, dass der Beschwerdeführer für die AG 20.000 DEM aufgewendet habe. Weiters gebe es eine Vereinbarung zwischen HH und dem Beschwerdeführer vom 25. Mai 1985 über die Abtretung von "AG-Anteilen an der EFB-AG". In einem von HH verfassten "Manuskript" sei festgehalten, dass der Beschwerdeführer Provisionen über "seine Gesellschaft, die EFB-AG" erhalte. Vor diesem Hintergrund gehe die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer an der EFB-AG beteiligt gewesen sei. Im Hinblick auf widersprüchliches Vorbringen betreffend die Darlehensgewährung (nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers sei das Darlehen mit einer Kaufpreisschuld kompensiert worden; nach einer Bestätigung des Dr. Otto F sei hingegen das Darlehen im Büro W zurückgezahlt worden) gehe die belangte Behörde im Sachverhaltsbereich nicht von einer solchen, sondern von einer Gewinnausschüttung aus.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer sei nicht an der EFB-AG beteiligt gewesen. Er habe von der AG keine Gewinnausschüttung, sondern ein Darlehen erhalten. Anderes ergebe sich aus dem Schreiben der EFB-GmbH, der Bestätigung des Dr. Otto F und dem Umstand, dass "380 Interpatenaktien" beim Beschwerdeführer vorhanden gewesen seien, nicht. Mit diesem Vorbringen, das nur auf einen Teil der Umstände eingeht, auf welche die belangte Behörde ihre Beweiswürdigung gestützt hat, wird nicht aufgezeigt, dass die Feststellungen der belangten Behörde das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung wären. Die Beschwerde zeigt im Übrigen auch nicht auf, aus welchen Gründen die EFB-AG dem Beschwerdeführer ein zinsloses Darlehen hätte einräumen sollen.

Was mit dem Beschwerdevorbringen, auf Seite 28 des angefochtenen Bescheides werde unrichtig von 23.000 DEM Gesellschafterdarlehen und zusätzlichen 20.000 DEM Aufwand für "Firmenanteile" gesprochen, aufgezeigt werden soll,

ist nicht nachvollziehbar. Dieses Beschwerdevorbringen stimmt aber jedenfalls mit dem tatsächlichen Inhalt des angefochtenen Bescheides nicht überein.

### 3. Mieteinkünfte "Unterer Kirchweg":

Der Beschwerdeführer bringt vor, die belangte Behörde habe es im angefochtenen Bescheid unterlassen, zusätzliche Werbungskosten ("Werbungskostenüberschüsse von S 45.650") und den Umstand zu berücksichtigen, dass nach Testament und Einantwortungsurkunde dem Beschwerdeführer nur ein Viertel der gemeinschaftlichen Einkünfte zukämen.

Mit diesem Vorbringen wird schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil sich dieser auf die Bindungswirkung des Einkünftefeststellungsbescheide nach § 188 BAO beruft. Ein Vorbringen, dass die Voraussetzungen des § 252 Abs 1 BAO von der belangten Behörde zu Unrecht angenommen worden wären, enthält die Beschwerde nicht.

Mit dem Beschwerdevorbringen, der Beschwerdeführer habe 1993 Wassergebühr aufgewendet, diese aber den Mietherrn weiterverrechnet, wird im Übrigen nicht dargetan, dass bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu geringe Werbungskosten in Abzug gebracht worden wären.

### 4. Mieterträge Spanien:

Die belangte Behörde hat die ausländischen Vermietungseinkünfte unter Berücksichtigung der AfA und von Grundsteuerzahlungen ermittelt und im Wege eines Progressionsvorbehaltes bei der Einkommensteuerberechnung berücksichtigt. Mit dem unsubstanziierten Beschwerdevorbringen, entgegen den Feststellungen der belangten Behörde habe sich ein Verlust ("negativer Progressionsvorbehalt") ergeben, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Der Beschwerdeführer legt in der Beschwerde in keiner Weise dar, welche Werbungskosten zu Unrecht unberücksichtigt geblieben seien. In der Replik auf die Gegenschrift der belangten Behörde verweist er auf die AfA, legt aber - insbesondere weil eine Auseinandersetzung mit der von der belangten Behörde angewandten Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 unterbleibt - nicht dar, dass im angefochtenen Bescheid die AfA mit zu geringen Beträgen berücksichtigt worden wäre.

### 5. Geldflussrechnung:

#### 5.1. Allgemein:

Mit der Einwendung gegen die Geldflussrechnung, die belangte Behörde hätte jene Beträge, die sie als "ungeklärte Ausgaben" angesehen und damit als Grundlage für eine Zuschätzung genommen hat, im Rahmen der Geldflussrechnung als Einnahme ansetzen müssen, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die belangte Behörde hat, wenn im Zeitpunkt einer Zahlung rechnerisch kein "Geldmittelbestand" vorhanden war, eine "ungeklärte Ausgabe" und einen entsprechenden Zuschätzungsbedarf angenommen. Sie hat in solchen Fällen den rechnerischen Geldmittelbestand nicht - im Hinblick auf den dennoch abgeflossenen Betrag - negativ werden lassen und damit im Ergebnis den hinzuzuschätzenden Betrag (Betrag der nicht gedeckten Ausgabe) ohnedies als Einnahme behandelt.

Dass Mieterträge, wie dies in der Beschwerde vorgebracht wird, bei der Geldflussrechnung als Ausgaben angesetzt worden wären, findet in der Aktenlage keine Deckung. Auch die Beschwerdebehauptung, die belangte Behörde habe ihre Schätzung auf Angaben in den Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers gestützt, erweist sich als unzutreffend.

Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, der Beschwerdeführer habe der belangten Behörde eine "separate Aufstellung" für die Mittel zur Tilgung eines ihm von seiner Tante eingeräumten - von der belangten Behörde ohnedies im Rahmen der Geldflussrechnung berücksichtigten - Darlehens übergeben, wird ebenfalls keine Unrichtigkeit der Geldflussrechnung dargetan.

#### 5.2. Bestand an liquiden Mitteln zum 1. Jänner 1984:

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde hätte im Rahmen der Geldflussrechnung einen vorhandenen Barbestand zum 1. Jänner 1984 annehmen müssen (nach den Ausführungen im Schreiben des Beschwerdeführers vom 22. April 1999 einen Barbestand von 290.000 S).

Die belangte Behörde hat auch für das den Streitjahren vorangehende Jahr 1983 eine überschlagsmäßige Geldflussliste erstellt, in welcher auch die Privatentnahme von 290.000 S, Mieteinnahmen aus der Vermietung in Spanien und Rundholzerlöse enthalten sind. Diese enthält zum 23. Dezember 1983 eine Ausgabe im Form einer Zahlung von ca 4,5 Mio S an das südamerikanische Bergwerksprojekt "Opasa/Copasa", durch welche u.a. die liquiden Mittel aus der im Dezember 1983 getätigten Privatentnahme von 290.000 S abgeflossen seien. Dass diese Überlegungen der belangen Behörde auf unrichtigen Tatsachen beruhen oder unschlüssig seien, wird in der Beschwerde nicht vorgebracht. Die Beschwerde unterlässt vielmehr die konkrete Auseinandersetzung mit diesen von der belangten Behörde angestellten Überlegungen.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die belangte Behörde habe auf die 1983 erfolge Zahlung an EFB-GmbH Bedacht genommen, obwohl diese Zahlung außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde diese Vorgänge des Jahres 1983 nur zum Zwecke der Ermittlung des Barbestandes zum 1. Jänner 1984 herangezogen hat.

5.3. Ersparnisse aus Diäten, Zuflüsse aus Leistungen der Mutter des Beschwerdeführers und aus Brennholzverkäufen:

Mit dem Beschwerdevorbringen, die pauschal mit Tages- und Nächtigungsgeldern geltend gemachten Beträge seien dem Beschwerdeführer zugeflossen, wird keine Unrichtigkeit der Feststellungen der belangten Behörde, wonach noch nicht die bloße Verbuchung von pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern zum entsprechenden Abfluss von Geldmitteln aus dem Betrieb führe, sondern erst die "Entnahme" der Geldmittel, und alle Mittelentnahmen aus dem Betrieb ohnedies erfasst worden seien, aufgezeigt.

Wenn die belangte Behörde die behaupteten Entgeltszahlungen aus dem Betrieb des Beschwerdeführers an seine Mutter im Hinblick darauf, dass von solchen Zahlungen erstmals bei Abschluss der Betriebsprüfung die Rede gewesen sei und keinerlei Aufzeichnungen über die Leistungen der Mutter und über die Geldflüsse geführt worden seien, nicht als erwiesen angenommen hat, kann dies nicht als das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden. In Bezug auf die vom Beschwerdeführer in der Replik auf die Gegenschrift der belangten Behörde vorgelegten Kopien von Kassabuchseiten ist zu vermerken, dass diesen Unterlagen nicht zu entnehmen ist, es wären Zahlungen an die Mutter des Beschwerdeführers geflossen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, bei den Geldzuflüssen des Beschwerdeführers wären auch (zusätzliche) Brennholzerlöse von 54.000 S zu berücksichtigen gewesen. Mit diesem Vorbringen wird in keiner Weise dargetan, dass ein solcher Zufluss im Verwaltungsverfahren glaubhaft gemacht worden wäre und die belangte Behörde unter Verletzung von Verfahrensvorschriften von Zuflüssen in unrichtiger Höhe ausgegangen wäre. Dem Vorbringen in der Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde, es werde beantragt, einen forstlich versierten Fachmann zur Frage, in welchem Verhältnis das bei Holzschlägerungen anfallende Nutzholz zum anfallenden Brennholz stehe, einzuvernehmen, ist zunächst entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 Abs 1 VwGG auf der Grundlage des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes entscheidet und es ihm somit verwehrt ist, in diesem Umfang Beweise aufzunehmen und Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Im Übrigen würden Feststellungen über eine bestimmte Relation zwischen dem Anfall von Nutzholz und jenem von Brennholz noch nicht aufzeigen, dass dem Beschwerdeführer im außerbetrieblichen Bereich weitere (in der Geldflussrechnung noch nicht berücksichtigte) Geldmittel zugeflossen seien.

5.4. Zahlungen Dr. EB:

In der Beschwerde wird zu Zahlungen des Beschwerdeführers betreffend eine zwischen ihm und Dr. EB gebildete Erwerbsgemeinschaft vorgebracht, es sei Willkür der belangten Behörde, die Beitragsleistungen der beiden zu je 50% beteiligten Gesellschafter doppelt dem Beschwerdeführer anzulasten, zumal der Beschwerdeführer die Zahlungen des Dr. EB nur vorfinanziert habe.

Im angefochtenen Bescheid (Seite 29) wird ausgeführt, Zahlungen des Beschwerdeführers (im Jahr 1986) betreffend die Projekte "OVU-Test" und "Baby-Computer" umfassten den Angaben des Beschwerdeführers zufolge auch einen Kostenanteil, der später von Dr. EB getragen worden sei. Trotz entsprechender Aufforderung hätten aber weder der Beschwerdeführer noch Dr. EB dessen Rückzahlungen belegmäßig untermauert oder auf eine andere Art glaubhaft gemacht. Dr. EB habe dem Beschwerdeführer zwar eine mit 11. Jänner 1997 datierte "Bestätigung über die Verwendung ihrer Gelder" ausgestellt, in welcher ausgeführt werde, dass Dr. EB Beträge in Höhe von 220.000 S, 200.000 S und 10.000 SFR rückerstattet habe. Da aber diese Rückzahlungen durch keine Belege hätten dokumentiert

werden können, der Beschwerdeführer die Rückflüsse nicht einmal der Höhe und dem Zeitpunkt nach habe konkretisieren können, während die Zahlungen des Beschwerdeführers an Dr. EB auf Belegen festgehalten seien, auf denen dieser durch seine Unterschrift den Empfang der Beträge quittiere, gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Bestätigung des Dr. EB eine Gefälligkeitsbestätigung sei und Dr. EB die ursprünglich vereinbarte gemeinsame 50%ige Finanzierung der Projekte nicht eingehalten habe. Hiezu komme, dass der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmte Schriftverkehr ein Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. Juni 1991 an das Handelsregisteramt Zug beinhalte, in welchem festgehalten werde, dass es Differenzen mit dem Partner Dr. EB gegeben habe, weil dieser seine finanziellen Anteile (50%) nicht erbracht und daher der Beschwerdeführer vorfinanziert habe. Weiters habe der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 1998 zugegeben, praktisch die gesamte Finanzierung der Projekte "OVU-Test" und "Baby-Computer" vorgenommen zu haben.

Die belangte Behörde hat sohin in freier Beweiswürdigung angenommen, dass der Beschwerdeführer auch die auf Dr. EB entfallenden Beitragsleistungen gezahlt und (zumindest innerhalb der Streitjahre) keine Refundierung erhalten habe. Zweifel an der Schlüssigkeit der bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen vermag die Beschwerde nicht zu erwecken.

Wenn in der Beschwerde weiters darauf verwiesen wird, dass in Bezug auf diese in Zusammenhang mit Dr. EB stehenden Zahlungen keine Hinterziehungsabsicht des Beschwerdeführers bestanden habe, ist nicht zu erkennen, in welcher Beziehung dieses Vorbringen zu dem nur die Abgabenvorschreibung betreffenden angefochtenen Bescheid steht.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde hätte Dr. EB auffordern müssen, Belege über die vom Beschwerdeführer empfangenen Beträge vorzulegen. Dem ist entgegenzuhalten, dass vom Beschwerdeführer ja gar nicht in Streit gestellt wird, die entsprechenden Zahlungen an Dr. EB geleistet zu haben, und dass im angefochtenen Bescheid ohnedies entsprechende Belege angeführt sind.

#### 5.5. Ungeklärte Privateinlagen:

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die Privateinlage auf Kassa vom 24. Oktober 1988 (die belangte Behörde ging in diesem Zusammenhang von einem nicht aufgeklärten Geldfluss aus, siehe Zeile 296 der Geldflussliste) ergebe sich aus drei Spesenabrechnungen mit Kassa-Ausgang von 10.519 S, zeigt er damit in keiner Weise auf, aus welchen liquiden Mitteln die Zahlung getätigter worden sei. Das gilt in gleicher Weise für den in der Beschwerde angeführten "undatierten Ausgang Anfang August 1988 mit S 4 + 6.000,--".

#### 5.6. Doppelerfassung:

Der Beschwerdeführer bringt vor, bei der Geldflussrechnung sei eine Zahlung betreffend die EFB-GmbH über 20.000 DEM doppelt erfasst worden. Hiezu ist zu sagen, dass sich, worauf die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend verweist, aus dem Schreiben der EFB-GmbH vom 19. Februar 1985 ergibt, dass der Beschwerdeführer zwei gesonderte Zahlungen über jeweils 20.000 DEM geleistet hat.

#### 5.7. Nicht erfasste Vorgänge:

In der Beschwerde wird vorgebracht, in der Geldflussrechnung seien hinsichtlich des Jahres 1984 bis 1987 Entnahmen (aus der Kassa) und Mieterlöse nicht erfasst. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die von der belangten Behörde angestellte Geldflussrechnung alle Privatentnahmen enthält, die auch in der vom Beschwerdeführer erstellten und im Berufungsverfahren der Abgabenbehörde am 17. März 1998 vorgelegten Geldflussrechnung enthalten sind. Auch die Mieterlöse wurden von der belangten Behörde mit jenem Betrag angesetzt, der sich aus dieser vom Beschwerdeführer erstellten Geldflussrechnung ergibt.

#### 5.8. Falschbuchungen:

Unverständlich ist das Vorbringen des Beschwerdeführers, bei den in den Zeilen 190 bis 192 der Geldflussrechnung enthaltenen Beträgen handle es sich um "Falschbuchungen", diese Positionen seien dann wieder bei den laufenden Ausgaben angesetzt. Das gilt auch für das Vorbringen, die Position in Zeile 191 sei in den Positionen Zeile 219 und Zeile 229 an Le bezahlt worden, gibt es doch keine beträchtliche Übereinstimmung zwischen der Position Zeile 191 und den Positionen Zeile 219 und 229.

#### 5.9. Nicht berücksichtigte Einnahmen:

Der Beschwerdeführer spricht von Rundholzerlösen in Höhe von

137.500 S, 13.445 S und 100.000 S, die "in den Betrieb als Rundholzeinbringung eingebucht" worden seien. Die belangte Behörde habe nicht begründet, warum diese Zuflüsse nicht in der Geldflussrechnung berücksichtigt worden seien.

Mit diesem Vorbringen wird keine Fehlerhaftigkeit der Geldflussrechnung aufgezeigt, weil diese den außerbetrieblichen Geldmittelfluss erfasst und daher in ihr nicht die Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers, sondern (erst) die Privatentnahmen zu berücksichtigen waren. Mangels betragsmäßiger Übereinstimmung ist auch der in der Beschwerde angesprochene Zusammenhang dieser Erlöse mit den in Zeilen 263 und 264 der Geldflussrechnung angeführten Beträgen nicht nachvollziehbar.

#### 5.10. Rückfluss Dr. A:

Einem vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgelegten Schreiben des Testamentsvollstreckers nach Dr. A vom 9. Juli 1997 zufolge habe Dr. A dem Beschwerdeführer am 19. Februar 1989 aufgrund einer Vereinbarung vom 24. Mai 1988 42.000 DEM bezahlt. Die belangte Behörde gelangte im angefochtenen Bescheid zur Auffassung, dass diese Zahlung nicht erfolgt sei. Sie stützte sich dabei darauf, dass bereits während der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, die Vereinbarung vom 24. Mai 1988 beinhaltete keinen DEM-Betrag, sondern einen Betrag von 50.000 Schilling, der bis spätestens 30. Juni 1988 zu zahlen sei. Zudem habe der Beschwerdeführer trotz Aufforderung keinen Beleg über den behaupteten Zahlungsvorgang vorgelegt. Auch habe die Zahlung in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers keinen Niederschlag gefunden.

Mit dem Hinweis auf die Bestätigung des Testamentsvollstreckers und dem bloßen Verweis auf eine Rechnung der Universität Graz vermag die Beschwerde keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung darzutun. Die gilt auch für den nicht näher konkretisierten Hinweis auf ein Darlehen, bei welchem ursprünglich "12% Anteilsrückfluss" geplant gewesen sei, welcher in der Folge auf 6% reduziert worden sei.

#### 5.11. Datum-Fehler:

In der Beschwerde wird gerügt, die belangte Behörde habe nicht beachtet, dass für die in Zeile 262 der Geldflussrechnung enthaltene Zahlung nicht das Datum 31. Dezember, sondern das Datum 16. Juli gelte.

Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, dass die in Rede stehende Zahlung auch in der von ihm im Berufungsverfahren vorgelegten Geldflussrechnung zum Stichtag 31. Dezember eingetragen ist (Zeile 290 der Geldflussrechnung des Beschwerdeführers).

#### 5.12. Einnahmen aus Autoverkauf:

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die belangte Behörde habe den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 20. November 1998 aufgefordert, die Einnahmen aus dem behaupteten Autoverkauf an Reb belegmäßig nachzuweisen. Der Beschwerdeführer sei dieser Aufforderung nicht nachgekommen, sondern habe nur ein Schreiben des Dr. A (unterfertigt von einer Frau M) vorgelegt, aus dem sich lediglich die Übergabe eines Versuchswagens zum 14. Februar 1992 ergebe, aber kein Hinweis, ob damit eine Entgeltszahlung verbunden sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es dem Beschwerdeführer damit nicht gelungen, einen Nachweis für den von ihm behaupteten Zufluss von 20.000 DEM zu erbringen.

Mit dem Beschwerdevorbringen, Frau M habe nach dem Tode des Dr. A den Autoverkauf an Reb vermittelt und daher auch eine Bestätigung ausgestellt, wird nicht dargetan, dass die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung von aktenwidrigen Annahmen ausgegangen sei oder sich die von ihr angestellten Schlüsse in Konflikt mit den allgemeinen Denkgesetzen oder der allgemeinen Lebenserfahrung befänden.

#### 5.13. Lebenshaltungskosten:

Die belangte Behörde hat die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers mit 3.000 S pro Monat angenommen. Mit einem Betrag in dieser Höhe setzt sich die belangte Behörde auch dann nicht zum Nachteil des Beschwerdeführer in Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, wenn Wohnung, Strom, Heizung und Auto über den Betrieb des Beschwerdeführers finanziert sein sollten. Der Schätzung der Höhe der Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers stand auch nicht die Höhe der Pension der Mutter des Beschwerdeführers (jährlich brutto ca 100.000 S) entgegen.

#### 5.14. Grobaufstellung des Beschwerdeführers:

Die der Beschwerde angeschlossenen Grobaufstellung der Geldflüsse geht nicht auf die zeitliche Abfolge der Einnahmen und Ausgaben innerhalb der Kalenderjahre ein und kann schon deshalb die Unschlüssigkeit der Geldflussrechnung der belangten Behörde nicht därtun.

#### 6. Korrektur der Verbuchung von "Rundholzerlösen":

In den Erläuterungen zum Betriebsprüfungsbericht vom 1. Oktober 1997 ist festgehalten, der Beschwerdeführer habe eine Rechnung der "Schadholzverwaltung des Amtes der Stadt Hohenems" vom 30. Juni 1992 betreffend Aufarbeitungsarbeiten über 31.420 S nach Abzug einer Förderung aus dem Fonds zur Rettung des Waldes von 25.889,50 S verbucht, was per Saldo zu einer Gewinnminderung von 5.530,50 S geführt hat. Da nach den Angaben des Beschwerdeführers dieser Vorgang dem privaten Bereich zuzuordnen sei, werde eine Gewinnkorrektur in Höhe dieses Betrages von 5.530,50 S vorgenommen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der übliche Festmeterpreis für Holz habe 1.500 S betragen, tatsächlich seien aber um 220 S pro Festmeter weniger bezahlt worden, woraus sich eine "Einstandspreisdifferenz" von 7.040 S ergebe. Mit diesem Vorbringen wird in keiner Weise aufgezeigt, dass die Abgabenbehörden im Hinblick auf das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren zu Unrecht den in Rede stehenden Vorgang als privat veranlasst angesehen und daher eine Gewinnerhöhung um 5.530,50 S vorgenommen habe.

#### 7. Betriebseinnahme aus Stiegenlieferung:

Zu einem Zahlungseingang vom 17. September 1990 in Höhe von 48.431 S (mit der Bezeichnung "Restrechnung") brachte der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vor, es handle sich um die Restzahlung für die Lieferung von Holzstiegen an Schweizer Unternehmer. Dieser Eingang wurde mit dem angefochtenen Bescheid gewinnerhöhend erfasst, weil er den Feststellungen des Betriebsprüfers zufolge im Rechnungswesen des Beschwerdeführers nicht erfasst war.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Betrag von 48.431 S enthalte "Erstattung für CH-Grenzabgabe und Aufwendungen infolge Stiegenlieferung nach Klosters". Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten: Auch wenn es sich bei dem Zahlungseingang von 48.431 S um den Ersatz von mit der betrieblichen Leistungserbringung des Beschwerdeführers angefallenen Aufwendungen handelt, ist er als betrieblich veranlasste Vermögensmehrung gewinnerhöhend zu erfassen.

#### 8. S-Zahlungseingang:

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, im Rahmen der Betriebsprüfung habe das Finanzamt einen Eingang auf einem Bankkonto des Beschwerdeführers, welcher den Vermerk "S-Eingang" trägt, einkommenserhöhend angesetzt. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass es sich um eine bisher unerklärte Ausgabe (gemeint Einnahme) handelt, zumal der Beschwerdeführer nichts Substanziertes gegen die Zurechnung dieses Zahlungsvorganges vorgebracht habe.

Wenn in der Beschwerde nunmehr vorgebracht wird, der Beschwerdeführer habe niemals Geschäftskontakt mit einer Firma S gehabt, wird damit schon deshalb kein Verfahrensfehler der belangten Behörde aufgezeigt, weil der entsprechende Betrag auch in der vom Beschwerdeführer verfassten und von ihm im Berufungsverfahren beigebrachten Geldflussrechnung als zuzurechnende Einnahme angeführt ist (Zeile 392).

#### 9. Einkünfte aus Handelsvertretertätigkeit:

In der Beschwerde wird als inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides gerügt, die belangte Behörde habe es "rechtswidrig unterlassen mindestens 20% Werbungskosten anzusetzen".

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren den Anfall von Werbungskosten nicht nachgewiesen. Er deutet in der Beschwerde nicht einmal an, welche Arten von Werbungskosten angefallen seien. Solcherart wird auch mit diesem Beschwerdevorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan.

#### 10. Forschungsaufwendungen:

Der Beschwerdeführer hat bei seiner Vernehmung durch die belangte Behörde vom 11. November 1998 auf Dr. A ausgestellte Schreiben (Bestätigung, Rechnung) vorgelegt, die Berücksichtigung der in den Schreiben ausgewiesenen

Zahlungen an Universitäten als Sonderausgaben beantragt und ausgeführt: "Ich habe diese Ausgaben als Privatperson geleistet."

Im angefochtenen Bescheid wird festgestellt, die belangte Behörde habe den Beschwerdeführer nach der Herkunft der Mittel befragt. Dabei habe der Beschwerdeführer nur ausweichende Antworten gegeben. Es sei ihm nicht gelungen, die Herkunft der Mittel zu belegen, weshalb die belangte Behörde eine entsprechende Zurechnung vorgenommen habe. Die Zahlungen könnten allerdings nicht als Sonderausgabe iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 anerkannt werden. Eine Sonderausgabe liege nur vor, wenn es zu keiner Gegenleistung des Zuwendungsempfängers komme. Der Beschwerdeführer habe aber nicht altruistisch gehandelt, sondern Bedingungen gestellt, die zu Gegenleistungen führen sollten bzw geführt haben.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren Rechnungen der Universität Graz vorgelegt, welche an Dr. A adressiert gewesen seien. Die Rechnungen seien nicht vom Beschwerdeführer, sondern von Dr. A bezahlt worden. Die belangte Behörde habe zu Unrecht die Forschungsaufwendungen des Beschwerdeführers nicht anerkannt.

Dieses Vorbringen ist widersprüchlich, wenn einerseits die Anerkennung der Forschungsaufwendungen bei der Besteuerung des Beschwerdeführers gefordert, anderseits aber in Abrede gestellt wird, dass die Zahlungen vom Beschwerdeführer stammen. Im Übrigen kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie im Hinblick auf die unzweifelhafte Aussage des Beschwerdeführers vom 11. November 1998 angenommen hat, dass er die Zahlungen geleistet hat. Dass Zahlungen an Universitäten, die aufgrund einer Gegenleistungsbeziehung erbracht werden, nicht zu Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 führen, entspricht dem Gesetz (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 18 Tz 95).

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, die Zahlungen seien vom Beschwerdeführer an Dr. A (München) geleistet worden, wird damit ebenfalls nicht die steuerliche Absetzbarkeit der Zahlung dargetan.

#### 11. Hausdurchsuchung:

Soweit sich die Beschwerde gegen die Zulässigkeit der beim Beschwerdeführer durchgeführten Hausdurchsuchung wendet, ist ihr entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht die Rechtmäßigkeit der Hausdurchsuchung zu prüfen ist, sondern ausschließlich, ob der Beschwerdeführer durch die mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug vorgenommene Abgabenvorschreibung in subjektiven Rechten verletzt worden ist.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 501/2001.

Wien, am 5. Juni 2003

#### European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150150.X00

#### Im RIS seit

03.07.2003

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